



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	14 – COSIT
DATA	6 de janeiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO PSICOLÓGICA. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. SOCIEDADE. POSSIBILIDADE. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA.

Os serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, quando prestados individualmente por pessoas físicas, ainda que com o concurso de auxiliares, não são considerados como prestados por empresa individual equiparada à pessoa jurídica, sendo tributados pelo IRPF, nos termos do art. 162, § 2º, do RIR/2018.

Caso os serviços sejam prestados por sociedade nos termos do art. 981 do Código Civil, os rendimentos são tributados na pessoa jurídica, ainda que decorram da atividade realizada pelos sócios em caráter personalíssimo, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, sem prejuízo da competência da RFB de constatar eventual abuso, desvio, fraude ou simulação, para fins de fiscalização das normas tributárias.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 966, **caput** e parágrafo único, e art. 981; Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 129; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 162, § 2º.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

SEGURADO OBRIGATÓRIO. SÓCIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não afasta, por si só, a caracterização do sócio como segurado obrigatório da Previdência Social na categoria de contribuinte individual, sujeito, portanto, às contribuições sociais previdenciárias a cargo do segurado e da empresa, nos termos dos arts. 21 e 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1999.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 12, **caput**, inciso V, alínea **f**, art. 21 e art. 22, **caput**, inciso III; Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 129.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 120, DE 17 DE AGOSTO DE 2016

RELATÓRIO

A pessoa física acima identificada protocolou consulta para indagar sobre a tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, vigente na época em que protocolada a consulta, que foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual passou a regular o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a partir de 1º de janeiro de 2022, em substituição àquela Instrução Normativa.

2. Alega que está credenciada perante o Departamento Estadual de Trânsito (Detran) de seu Estado para a prestação de serviços de avaliação psicológica aos candidatos à obtenção de habilitação para condução de veículos automotores, dentre outros, recebendo os recursos como profissional liberal diretamente das pessoas físicas candidatas, submetendo essa renda ao IRPF via carnê-leão, bem como à Declaração Anual de Ajuste (DAA).

3. Todavia, informa que desde a publicação de determinada legislação estadual, o Detran passou a exigir que os serviços de psicologia fossem realizados exclusivamente por pessoas jurídicas da modalidade sociedade empresária, cumprindo os requisitos para tal credenciamento, como o registro na junta comercial. Desse modo, diz que constituiu sociedade empresária (art. 981 do Código Civil) juntamente com suas sócias, cujo objeto social é “a prestação de serviços relacionados à realização de avaliação psicológica para a obtenção da autorização para conduzir ciclomotor – acc, da carteira de habilitação – cnh, renovação, adição e mudança de categoria”, passando a então obter receitas próprias na condição de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

4. Destaca o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil, que considera “empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para produção ou a circulação de bens ou de serviços”, mas também o seu parágrafo único segundo o qual “não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”, e que tal fundamentação tem servido de base para autuações fiscais da Receita Federal sobre pessoas físicas que atuam em profissões regulamentadas, tal como a psicologia, desclassificando as atividades realizadas por meio de pessoas jurídicas.

5. Ressalta, então, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, e que apesar do conflito com o art. 966 do Código Civil, aquele deveria prevalecer por se tratar de lei especial em matéria tributária e, assim, os efeitos fiscais e previdenciários em relação aos serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, ainda que de caráter personalíssimo e prestados por meio de

sociedade empresária, deveriam ser tão-somente submetidos à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

6. Por fim, formula o seguinte questionamento:

1) Em atenção ao art. 129 da Lei Federal nº 11.196, de 2005, a partir da abertura e funcionamento da sociedade empresária (credenciada ao DETRAN), a consulente não deve submeter à tributação do Imposto sobre a Renda e da contribuição previdenciária como se pessoa física fosse (carnê-leão e segurado obrigatório), a receita auferida pela sociedade empresária pelos serviços de avaliação psicológica prestados e pagos pelos cidadãos (pessoas físicas), ainda que essa renda decorra de sua atividade personalíssima realizada como sócia e por intermédio da sociedade empresária?

FUNDAMENTOS

7. Preliminarmente, ressalte-se que o processo administrativo de consulta tem como único objeto a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), não sendo um instrumento para confirmar a aplicação do direito ao caso concreto relatado. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

8. A questão diz respeito aos efeitos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, para fins do IRPF e das contribuições sociais previdenciárias, em confronto com o art. 966, **caput** e parágrafo único, do Código Civil. Sobre o assunto, convém reproduzir o art. 162 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o qual estabelece que as empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas para efeitos do imposto sobre a renda e, em seu § 2º, apresenta as exceções a essa regra:

RIR/2018

Art. 162. As empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - os empresários constituídos na forma estabelecida no art. 966 ao art. 969 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil;

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, por meio da venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b”; e Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 1º); e

III - as pessoas físicas que promovam a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos estabelecidos na Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, art. 1º e art. 3º, caput, inciso III).

§ 2º O disposto no inciso II do § 1º não se aplica às pessoas físicas que, **individualmente**, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser **assemelhadas** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “a”; Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º; e Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 966, parágrafo único);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “b”);

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, ao tomar parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “c”);

IV - serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos, entre outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “d”);

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e seus adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “e”);

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, de qualquer natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “f”); e

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, exceto quando não explorados diretamente pelo autor ou pelo criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “g”; e Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 966, parágrafo único).

(grifou-se)

9. O disposto no § 2º transcrito acima trata das pessoas físicas que individualmente exerçam determinadas profissões que não serão equiparadas, para fins do imposto sobre a renda, às pessoas jurídicas. Tal regra está de acordo com a figura do empresário nos termos do **caput** e do parágrafo único do art. 966 do Código Civil, que se diferencia da sociedade, nos termos do art. 981 do mesmo código.

Lei nº 10.406, de 2002

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

(...)

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

10. Com efeito, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, trouxe uma novidade à tributação dos rendimentos percebidos pelas sociedades prestadoras de serviços, ao estabelecer o regime tributário aplicável à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural.

Lei nº 11.196, de 2005

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

11. Ressalte-se que antes da publicação da Lei nº 11.196, de 2005, o RIR então vigente, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, já previa idêntico tratamento ao caso por meio do inciso I do § 2º de seu art. 150. Entretanto, a referida Lei não revogou a matéria. Assim, as pessoas físicas que prestam serviços de natureza intelectual, científica, artística ou cultural, ainda podem, por liberalidade, exercer suas profissões ou atividades de forma individual, com ou sem o concurso de auxiliares. O indigitado art. 129, por outro lado, diz respeito às pessoas constituídas sob a forma de sociedade. Não há, portanto, conflito entre as normas, sendo desnecessária a aplicação do critério da especialidade, como proposto pela consultante.

12. No presente caso, não resta dúvida de que a partir da constituição da sociedade, a receita auferida por esta sociedade deve ser tributada como pessoa jurídica, tanto para fins do imposto sobre a renda, quanto das contribuições sociais previdenciárias, ainda que decorra das atividades personalíssimas realizadas pelos sócios.

13. Entretanto, sobre a condição de segurado obrigatório da previdência social, cabe ressaltar que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não teve o condão de afastar, por si só, a legislação previdenciária no que tange à figura do segurado obrigatório.

Lei nº 8.212, de 1999

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, **o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de**

seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifou-se)

14. A consulente não traz detalhes sobre o serviço prestado à sociedade, nem quanto à remuneração recebida. Não obstante, a Cosit já se pronunciou sobre o tema por meio da Solução de Consulta Cosit nº 120, de 17 de agosto de 2016, concluindo que:

Solução de Consulta Cosit nº 120, de 2016

Conclusão

29. Ante o exposto, responde-se a consulente que:

29.1. O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviço à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea "f", inciso V, art.12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho, com fundamento o inciso III, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e o inciso II, parágrafo 5º do Decreto nº 3.048, de 1999, de modo que, para fins previdenciários, não é possível considerar todo o montante pago a este sócio como distribuição de lucros, uma vez que pelo menos parte dos valores pagos terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

29.2 O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre no mês em que for paga ou creditada a remuneração do contribuinte individual, conforme o inciso III do art.22 da Lei nº 8.212, de 1991, e explicitado na alínea "b" inciso I e alínea "b" inciso III do art. 52 da IN RFB nº 971, de 2009.

15. Portanto, nos termos do art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021, vincula-se, parcialmente, a presente consulta à Solução de Consulta Cosit mencionada, que se coaduna com o disposto na Instrução Normativa RFB Nº 2.110, de 2022, publicada em substituição à IN RFB nº 971, de 2009. Veja-se o que consta da nova IN acerca das contribuições devidas pela empresa e pelo segurado contribuinte individual (sócio) em relação à remuneração a ele paga:

Art. 8º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual:

[...]

XII - desde que receba remuneração decorrente de trabalho na empresa:

[...]

c) o sócio solidário, o sócio gerente, o sócio de serviço, o sócio cotista e o administrador não empregado na sociedade limitada, urbana ou rural; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, caput, inciso V, alínea "f"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 9º, caput, inciso V, alínea "e", item 4)

[...]

Art. 33. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

[...]

II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso III; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso II)

[...]

§ 3º No caso de sociedade simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa em relação aos sócios contribuintes individuais terá como base de cálculo: (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 5º)

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa, formalizada conforme disposto no inciso IV do caput e no § 8º do art. 27; ou (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 5º, inciso I)

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou se tratar de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente. (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 5º, inciso II)

[...]

Art. 37. A alíquota da contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual, observado o limite máximo do salário de contribuição e o disposto no art. 38, é de:

[...]

II - 11% (onze por cento), em face da dedução de 45% (quarenta e cinco por cento) da contribuição patronal recolhida ou declarada pelo contratante, incidente sobre a remuneração que este lhe tenha pago ou creditado no respectivo mês, limitada a dedução a 9% (nove por cento) do respectivo salário de contribuição incidente sobre:

a) a remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados a empresa, ou prestados a pessoas físicas por intermédio de empresa que os contrata; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, § 4º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, § 26)

[...]

16. Por fim, reitera-se que a constituição de sociedade não significa que o sócio se encontra fora do campo da tributação do IRPF ou das contribuições sociais previdenciárias, nem afasta o trabalho da Receita Federal de constatar eventual abuso, desvio, fraude ou simulação, para fins de fiscalização das normas tributárias. Nesse sentido, na hipótese de pagamento de valores ao sócio a

título de **pro-labore** (rendimentos do trabalho), além da incidência das contribuições previdenciárias nos termos da Solução de Consulta citada, também incide IRPF na fonte (rendimentos pagos por Pessoa Jurídica) e na Declaração de Ajuste Anual.

CONCLUSÃO

17. Do exposto, responde-se à consulente que:

17.1 Os serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, quando prestados individualmente por pessoas físicas, ainda que com o concurso de auxiliares, não são considerados como prestados por empresa individual equiparada à pessoa jurídica, sendo tributados pelo IRPF, nos termos do art. 162, § 2º, do RIR/2018;

17.2 Caso os serviços sejam prestados por sociedade nos termos do art. 981 do Código Civil, os rendimentos são tributados na pessoa jurídica, ainda que decorram da atividade realizada pelos sócios em caráter personalíssimo, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, sem prejuízo da competência da RFB de constatar eventual abuso, desvio, fraude ou simulação, para fins de fiscalização das normas tributárias;

17.3 O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não afasta, por si só, a caracterização do sócio como segurado obrigatório da Previdência Social na categoria de contribuinte individual, sujeito, portanto, às contribuições sociais previdenciárias a cargo do segurado e da empresa, nos termos dos arts. 21 e 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1999.

Assinatura digital

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital

MARIA GEORGINA DOS SANTOS MUSTAFA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe Substituta da Divisão de Tributação/SRRF08

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral Substituto de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

Assinatura digital

JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador Substituto da Copen

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral Substituto de Tributação