



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

### SOLUÇÃO DE CONSULTA

65 – COSIT

### DATA

27 de março de 2025

## INTERESSADO

### CNPJ/CPF

### Assunto: Simples Nacional

As receitas oriundas da prestação de serviços de perícia, auditoria e consultoria contábil, auferidas por escritórios contábeis optantes pelo Simples e devidamente registrados no Conselho de Contabilidade, se enquadram no Anexo III da Resolução CGSN nº 140, de 2018, se estiverem no rol das atribuições dos profissionais da contabilidade.

Na apuração do fator “r”, a folha de salários não está limitada ao teto do INSS.

**Dispositivos Legais:** Resolução CGSN nº 140, de 2018, art. 25, §1º, inciso V, “x”, itens 1 e 2 e inciso V; e art. 26.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica supra identificada, prestadora de serviços contábeis, protocolou processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária, de que trata a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, para tratar de dúvida sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. Na condição de optante pelo Simples Nacional, alega ter dúvidas sobre o cálculo do fator “r”, caso se constate o exercício de atividades sujeitas à segregação e verificação do referido fator para fins de enquadramento no Anexo III ou Anexo V da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018.

3. A primeira dúvida se refere ao valor total a ser considerado de folha de salários no cálculo do fator “r”, conforme o art. 26 da referida Resolução CGSN. O consulente questiona se o valor a ser considerado por ocasião do cálculo deve ser limitado ao teto do salário de contribuição do INSS.

4. A segunda dúvida trata do enquadramento das atividades exercidas pelo escritório contábil nos Anexos III ou V, quando envolvem a prestação de serviços de perícia, auditoria e consultoria, que estariam sujeitas ao fator “r”, nos termos do art. 25, inciso V, “t” e “u” da Resolução CGSN nº 140, de 2018.

5. Nesse sentido, apresenta os seguintes questionamentos:

*1- Neste caso a dúvida é se a norma autoriza considerar o valor integral da remuneração que é declarada à Receita Federal ou se apenas até o limite que serviu de base de cálculo para incidência das contribuições previdenciárias prevista nos incisos I e III do art. 22 da lei 8.212/91? Em outras palavras, o inciso II, '2º, art. 26 da Res. 140/18, é no sentido de esclarecer que, o que se pode considerar para fins de folha de salário e/ou pró-labore é quanto à natureza jurídica da remuneração (ser base de cálculo da contribuição prevista nos incisos I e III do art. 22 da lei 8.212/91), ou se deve ser interpretado como um limite de valor (que além ser base cálculos de tais contribuições, se só pode considerar os valores até o limite que realmente incidiu o cálculo das citadas contribuições?)*

*2- As atividades de perícias judiciais ou extra-judiciais, consultoria e auditoria contábil e tributária, bem como quaisquer outras atividades de natureza técnica, e de consultorias, realizadas pelos escritórios de serviços contábeis, são todas tributadas pelo anexo III sem estar sujeitas ao fator R?*

## FUNDAMENTOS

6. Inicialmente, cabe destacar que a Solução de Consulta (SC) não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo consulente, já que se limita a apresentar a interpretação de dispositivo da legislação tributária conferida a tais fatos, tendo como premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade.

7. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou situações jurídico-tributária informadas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato e a correta aplicação do entendimento proferido.

8. Inicia-se a análise pela segunda dúvida apresentada pela consulente, sobre a qual a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) já se pronunciou numa época em que o rol de atividades permitida ao Simples Nacional era mais restritivo. A Solução de Consulta nº 226 – SRRF09/Disit, de 8 de novembro de 2011, examinou a possibilidade de adesão ao Simples de escritório de contabilidade que realizava perícia contábil judicial e extrajudicial, desenvolvendo a seguinte fundamentação:

### **Relatório**

*A interessada, acima identificada, dirige-se a esta Superintendência para formular consulta sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).*

2. *Em suma, na qualidade de escritório de contabilidade optante pelo Simples Nacional, pergunta se perícia contábil judicial e extrajudicial constitui ou não vedação ao regime.*

#### **Fundamentos**

3. *Lê-se na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006:*

*Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:*

*(...)*

*XI – que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;*

*(...)*

*XIII – que realize atividade de consultoria;*

*(...)*

*§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo. (cf. red. do art. 2º da LC 128, de 2008; em vigor a partir de 22.12.2008, cf. art. 14, caput)*

*(...)*

*Art. 18*

*(...)*

*§ 5º-B. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:*

*(...)*

*XIV – escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo.*

4. *A questão que se coloca é: qual é a amplitude das exceções abertas pelo § 1º? Vale dizer, quais vedações elas afastam?*

5. *Em primeiro lugar, a simples leitura do § 1º já revela, de pronto, que ele se refere às vedações do caput. Assim, evidentemente, as permissões por ele exaustivamente enumeradas não afastam as vedações do art. 3º, § 4º.*

6. *Em segundo lugar, observe-se que o § 1º do art. 17 afasta apenas as “vedações relativas a exercício de atividades”. Ou seja, restam intocadas as vedações relativas à constituição da empresa (caput, incisos II e III) e sua regularidade fiscal (inciso V). Em outras palavras, mesmo se amparada por uma das permissões previstas no § 1º, não poderá optar pelo Simples Nacional o contribuinte: (i) com sócio domiciliado no exterior (caput, inciso II); (ii) de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal (inciso III); ou (iii) com débito previdenciário, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa (inciso V).*

7. *Em terceiro lugar, dada uma permissão prevista no § 1º, ela afasta as vedações que incidiriam sobre a atividade permitida. Exemplos:*

7.1. *não fosse a permissão do art. 18, § 5º-B, inciso IV, os centros de formação de condutores não poderiam optar pelo Simples Nacional em virtude da vedação do caput, inciso XI, que obsta a referida opção aos serviços de instrutor;*

7.2. *do mesmo modo, as permissões para que agências terceirizadas de correios (§ 5º-B, inciso II), agências de viagem e turismo (inciso III) e agências lotéricas (inciso V) optem pelo Simples Nacional afastam a vedação à intermediação de negócios (art. 17, caput, inciso XI).*

8. *Neste ponto, é interessante observar que a Lei Complementar nº 123, de 2006, apresenta algumas permissões objetivas e outras subjetivas.*

9. *São objetivas as permissões que dizem respeito a atividades praticadas por qualquer pessoa jurídica. P.ex., permite-se aos optantes pelo Simples Nacional a prestação dos serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral (art. 18, § 5º-B, inciso IX), de transporte municipal de passageiros (art. 18, § 5º-B, inciso XIII) etc. Destarte, qualquer pessoa jurídica pode prestar essas atividades e optar pelo Simples Nacional – desde que cumpridos os demais requisitos, é claro.*

10. *São subjetivas as permissões que dizem respeito a atividades praticadas por pessoas jurídicas determinadas. P.ex., as já citadas agências terceirizadas de correios, as agências de viagem e turismo e as agências lotéricas. Nesses casos, na medida em que estão destituídas de qualquer ressalva em sentido contrário, essas permissões subjetivas abrangem todas as atividades pertinentes a essas pessoas jurídicas, prestadas em caráter privativo ou não, desde que essas atividades constem da legislação que lhes é própria. Inclusive as que seriam vedadas às outras categorias, conforme se lê no § 1º do art. 17: “as vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que...”. (grifado)*

10.1. *É justamente esse o caso dos “escritórios de serviços contábeis” (art. 18, § 5º-B, inciso XIV). O respectivo inciso traz duas ressalvas (“observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo”), porém sua leitura revela que elas não reduzem o campo de atuação dos escritórios, mas os obrigam a cumprir outras obrigações – atendimento gratuito na inscrição de optantes e na primeira DASN, fornecimento de pesquisas sobre os optantes e promoção de eventos de orientação aos optantes.*

11. *Não há dúvidas quanto à importância do critério que leva em conta o elemento objetivo “atividade”. Basta observar que o art. 17, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, diz que é permitida a opção pelo Simples Nacional “às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas...”.*

12. *Todavia, no que diz respeito ao art. 18, § 5º-B, inciso XIV, não há como descurar do critério que leva em consideração o elemento subjetivo “escritórios de serviços contábeis”. Com isso, quer-se dizer que não basta uma empresa exercer uma atividade de escritório de serviços contábeis para afastar as vedações que incidiriam, p.ex., sobre o exercício de atividade intelectual de natureza técnica (art. 17, inciso XI) ou consultoria (art. 17, inciso XIII). Ela deverá efetivamente ser uma Organização Contábil, devidamente registrada como tal no órgão competente (cf. Lei nº 6.839, de 30 de outubro de 1980, e Resolução CFC nº 1.166, de 27 de março de 2009).*

12.1. *P.ex., a organização e a execução de serviços de contabilidade em geral podem ser reputadas atividades intelectuais de natureza técnica. Portanto, subsumíveis na vedação do art. 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123, de 2006. No entanto, também são consideradas atividades técnicas de contabilidade, cf. art. 25, alínea “a”, do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Ou seja, não constituem impedimento à opção pelo Simples Nacional, desde que exercidas por organização contábil.*

13. *Questão mais complexa é a levantada pela consulente. A perícia contábil judicial e extrajudicial é expressamente considerada atividade técnica de contabilidade, cf. art. 25, alínea “c”, do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, nos seguintes termos:*

*Art. 25. São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:...*

*c) perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.*

14. *Essa previsão legal, à primeira vista, seria suficiente para, diante de toda fundamentação acima desenvolvida, concluir-se pela possibilidade da opção, para organização contábil. Contudo, há outro aspecto a ser considerado.*

15. O Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (CGSN), uso da atribuição que lhe confere a Lei Complementar nº 123, de 2006, o Decreto nº 6.038, de 7 de fevereiro de 2007, o Regimento Interno aprovado pela Resolução CGSN nº 1, de 19 de março de 2007, e tendo em vista o disposto na Resolução CGSN nº 4, de 30 de maio de 2007, baixou a Resolução CGSN nº 6, de 18 de junho de 2007, em que relaciona os códigos de atividades econômicas previstos na CNAE em função das vedações previstas na citada Lei Complementar.

16. A rigor, não é o código em que é classificada a atividade da empresa que determina a possibilidade de ela aderir ao Simples Nacional, mas a natureza da atividade exercida efetivamente por ela, confrontada com as vedações e permissões estabelecidas em lei. Mesmo assim, o fato de um determinado código da CNAE estar ou não relacionado nos Anexos I e II da Resolução CGSN nº 6, de 2007, constitui importante dado a ser considerado, principalmente nos casos de dúvida quanto à interpretação dos dispositivos legais, como o presente.

17. Pois bem, o Anexo I dessa Resolução CGSN nº 6, de 2007, enumera os códigos de atividades econômicas previstos na CNAE impeditivos ao Simples Nacional. E, entre esses códigos, estão justamente os seguintes, que merecem uma atenção especial neste momento:

17.1. 6911-7/02 – atividades auxiliares da justiça; e

17.2. 6920-6/02 – atividades de consultoria e auditoria contábil e tributária.

18. O código 6911-7/02 é assim descrito pela Comissão Nacional de Classificação (Concla): “atividades auxiliares da justiça, tais como: arbitragem, mediação, perícia, etc.”. Na Lista de Atividades desse código, constam os serviços de perícia judicial, mediação e prática de arbitragem e conciliação prévia. Como fala em “atividades auxiliares da justiça”, compreende-se aqui a perícia contábil judicial.

19. Já o código 6920-6/02, segundo a Concla, compreende as atividades de consultoria e auditoria contábil e tributária. Na Lista de Atividades desse código, constam os serviços de perícias contábeis, entre outras. Em contraste com o código acima citado, compreende-se aqui a perícia contábil extrajudicial. (grifado)

20. Quando dizemos que, p.ex., o transporte turístico de superfície, mesmo que intermunicipal, interestadual ou internacional (art. 17, inciso VI, da Lei Complementar nº 123, de 2006), não constitui vedação às agências de turismo devidamente cadastradas (art. 18, § 5º-B, inciso III), porque é atividade complementar delas (art. 27, § 4º, inciso II, e art. 28 da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008), não esvaziamos o conteúdo da Resolução CGSN nº 6, de 2007. Isso porque a atividade de transporte intermunicipal, interestadual ou internacional de passageiros, prevista nos códigos CNAE enumerados no Anexo I da Resolução, pode ser prestada por outros tipos de pessoas jurídicas – que terão a opção pelo Simples Nacional vedada.

21. No presente caso, ocorre algo análogo. Se dissermos que a organização contábil pode prestar serviços de perícia contábil, não estaremos esvaziando por

completo a menção a esse código no Anexo I da Resolução CGSN nº 6, de 2007, uma vez que essa atividade continuará sendo vedada para outras organizações que não as contábeis (p.ex, escritórios de advocacia). A permissão para os escritórios de serviços contábeis se dá sem afronta à Resolução porque se trata de interpretação da Resolução à luz do art. 18, § 5º-B, inciso XIV, da Lei Complementar nº 123, de 2006, conforme foi exaustivamente explicado.

### **Conclusão**

22. À vista do exposto, conclui-se que não constitui vedação de opção ao Simples Nacional a prestação de serviços de perícia contábil, judicial ou extrajudicial, por escritórios de serviços contábeis registrados no Conselho Regional de Contabilidade.

9. As atividades de perícia, auditoria e consultoria, em geral, deixaram de ser impeditivas ao Simples, mas constam de um rol de serviços especializado, cujas receitas dependem de apuração do fator “r” para enquadramento no Anexo III ou V, conforme art. 25, §1º, V, da Resolução CGSN nº 140, de 2018:

*Art. 25. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas calculadas na forma prevista nos arts. 21, 22 e 24 sobre a base de cálculo de que tratam os arts. 16 a 19. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15, art. 18)*

*§ 1º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de cálculo e pagamento, as receitas decorrentes da:*

*(...)*

*V - prestação de serviços tributados na forma prevista no Anexo III desta Resolução, quando o fator “r” de que trata o art. 26 for igual ou superior a 0,28 (vinte e oito centésimos), ou na forma prevista no Anexo V desta Resolução, quando o fator “r” for inferior a 0,28 (vinte e oito centésimos): (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 5º-J, 5º-K e 5º-M)*

*(...)*

*t) perícia, leilão e avaliação; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 5º-I, inciso VIII)*

*u) auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 5º-I, inciso IX)*

*(...)*

*x) outras atividades do setor de serviços que, cumulativamente: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 5º-I, inciso XII)*

*1. tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não; e*

*2. não estejam relacionadas nos incisos III, IV, VIII e no § 2º;*

(...)

*VIII - prestação do serviço de escritórios de serviços contábeis, que serão tributados na forma do Anexo III, desconsiderando-se o percentual relativo ao ISS, quando o imposto for fixado pela legislação municipal e recolhido diretamente ao Município em valor fixo nos termos do art. 34, observado o disposto no § 8º do art. 6º e no § 11 deste artigo; e (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 5º-B, inciso XIV, § 22-A)*

*(grifado)*

10. Em que pese a evolução da legislação e admissibilidade ao Simples Nacional dos serviços de perícia, auditoria e consultoria, os argumentos da SC nº 226 – SRRF09/Disit, de 2011, continuam incólumes. Assim, permanecem todas as atividades típicas dos escritórios contábeis enquadradas no Anexo III, desde que se situem no âmbito das competências dos profissionais de contabilidade, devendo a empresa também estar registrada no conselho profissional.

11. Tal conclusão é mais evidente diante da redação do art. 25, §1º, V, “x”, 1 e 2 da Resolução CGSN nº 140, de 2018, que enquadra na regra do fator “r” outros serviços técnicos e profissionais, mas excepciona aqueles incluídos no inciso VIII do mesmo art. 25, que trata justamente do serviço de escritórios contábeis.

12. A primeira dúvida estaria prejudicada em função da sujeição de todas as atividades típicas do escritório contábil ao Anexo III, sem apuração do fator “r”. Porém, como o consultante pode, eventualmente, desenvolver atividades atípicas não impeditivas ao Simples, prossegue-se com o exame da questão.

13. A abrangência da folha de salários no cálculo do fator “r” está detalhada no art. 26, §§1º e 2º da Resolução CGSN nº 140, de 2018:

*Art. 26. Na hipótese de a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional obter receitas decorrentes da prestação de serviços previstas no inciso V do § 1º do art. 25, deverá apurar o fator “r”, que é a razão entre a: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 5º-J, 5º-K e 5º-M)*

*I - folha de salários, incluídos encargos, nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração; e*

*II - receita bruta total acumulada auferida nos mercados interno e externo nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração.*

*§ 1º Para efeito do disposto no inciso I do caput, considera-se folha de salários, incluídos encargos, o montante pago nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração a título de remuneração a pessoas físicas decorrentes do trabalho e de pró-labore, acrescido do montante efetivamente recolhido a título de contribuição patronal previdenciária e para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 24) (Redação dada pelo(a) Resolução CGSN nº 145, de 11 de junho de 2019)*



§ 2º Para efeito do disposto no § 1º:

*I - deverão ser consideradas tão somente as remunerações informadas na forma prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991; e (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 25) (Redação dada pelo(a) Resolução CGSN nº 145, de 11 de junho de 2019)*

*II - consideram-se salários o valor da base de cálculo da contribuição prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, agregando-se o valor do décimo terceiro salário na competência da incidência da referida contribuição, na forma prevista no caput e nos §§ 1º e 2º do art. 7º da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 24)*

*(grifado)*

14. Os incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, 24 de julho de 1991, tratam da cota patronal da Contribuição Previdenciária e não daquela devida pelo trabalhador e retida pela fonte pagadora. Portanto, a folha de salários utilizada no cálculo do fator “r” corresponde à massa salarial paga, sem qualquer limitação em razão do teto do INSS.

## CONCLUSÃO

15. As receitas oriundas da prestação de serviços de perícia, auditoria e consultoria contábil, auferidas por escritórios contábeis optantes pelo Simples Nacional e devidamente registrados no Conselho de Contabilidade, se enquadram no Anexo III da Resolução CGSN nº 140, de 2018, se estiverem no rol das atribuições dos profissionais da contabilidade.

16. Na apuração do fator “r”, a folha de salários não está limitada ao teto do INSS.

*Assinatura digital*

ROGÉRIO LEAL REIS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

*Assinatura digital*

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO

Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir

**ORDEM DE INTIMAÇÃO**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit