



---

## Solução de Consulta nº 120 - Cosit

**Data** 17 de agosto de 2016

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS SÓCIO. PRÓ-LABORE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.**

O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviços 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.

O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre no mês em que for paga ou creditada a remuneração do contribuinte individual.

Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que presta serviço à sociedade terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária, prevista no art. 21 e no inciso III do art. 22, na forma do §4º do art. 30, todos da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

**Dispositivos Legais:** Lei 8.212, de 1991, art.12, inciso V, alínea “f”, art. 21, art. 22, inciso III, art.30 §4º; Lei nº 10.666, de 2003; art.4º. RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, art.201, §5º; IN RFB nº 971, de 2009, art.52, inciso I, alínea “b”, inciso III, alínea “b” e art.57, incisos I e II e §6º

## **Relatório**

A Consulente, uma sociedade de advogados, pessoa jurídica de direito privado, formulou consulta fiscal acerca da incidência da Contribuição Previdenciária para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) sobre valores pagos aos sócios e sobre obrigação de pagamento de pró-labore.

2. A presente consulta preenche os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB n.º 1.396, de 2013, para seu seguimento.

3. A Consulente relata que:

*“Ao final de cada ano elabora balanço e apura resultados do período (DRE).*

*Eventual lucro acumulado é distribuído em exercícios na proporção de cotas que cada um dos sócios, conforme a cláusula nona da primeira alteração contratual;*

*Os sócios ainda recebem uma retirada mensal a título de pró-labore, equivalente a um salário mínimo; as verbas (pró-labore e distribuição de lucro) são registradas em contas distintas na contabilidade e informadas em separado na ficha própria da DIPJ para permitir sua discriminação;*

*os sócios pretendem por fim ao pagamento de pró-labore, mantendo apenas a distribuição dos lucros acumulados em exercícios já encerrados.”*

4. Os questionamentos foram apresentados nos seguintes termos:

*Diante de tal fato e das disposições do art. 201, parágrafo 5º do Decreto nº 3.048, com redação dada pelo Decreto nº 3.265/1999, questiona-se:*

*a) É legalmente possível a remuneração dos sócios exclusivamente mediante a distribuição de lucros de períodos já encerrados? Em caso negativo, qual o fundamento legal que imponha o pagamento de pró labore?*

*b) Em sendo positiva a primeira resposta, sobre os repasses realizados aos sócios a título de distribuição de lucros de períodos já encerrados, é devida a contribuição previdenciária pela Consulente ou por seus sócios? Qual o fundamento legal?*

## Fundamentos

5. A questão sobre a incidência ou não de contribuição previdenciária a cargo da empresa e do sócio que trabalha, diz respeito à interpretação do dispositivo da alínea “f”, inciso V do art.12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, *in verbis*:

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

*[...]*

*V - como contribuinte individual:*

*[...]*

*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; (destacou-se)*

6. Mais precisamente, diz respeito ao significado do termo **“que recebam remuneração decorrente de seu trabalho”**, não havendo dúvidas de que este termo encerra as duas condições para que o sócio seja qualificado como segurado ou filiado obrigatório do RGPS,

qualificação que enseja a incidência da contribuição. Uma das condições é a pessoa física exercer uma atividade, ser um **trabalhador**, a outra é que esta **atividade seja remunerada** (capacidade contributiva), conforme explicitado no §12 do art. 9º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999.

7. Desta feita, não há dificuldades no entendimento de que o termo “que recebam remuneração decorrente do trabalho” exclui da qualificação como segurado obrigatório do RGPS o sócio que **não** presta serviços à sociedade da qual é sócio, porque restam afastadas as duas condições para esta qualificação.

8. Também exclui-se da caracterização como segurado obrigatório do RGPS o sócio que presta serviço à sociedade, relativamente aos períodos em que, excepcionalmente, **não recebe valores a qualquer título**, como pode acontecer em alguns momentos de dificuldade financeira da empresa, ou outro motivo. Pela mesma razão, excluiu-se da qualidade de segurado obrigatório as demais pessoas físicas apontadas na mesma alínea “f”, inciso V, art.12 da Lei nº 8.212, de 1991, cuja atividade não é remunerada, ou seja, exerce o encargo de forma colaborativa, **gratuita**, o que, evidentemente, não é o caso do sócio que presta serviço à sociedade e recebe algum valor dela, seja a que título for.

9. Então, o cerne da questão, no caso sob análise, está na distinção entre a situação em que há real ausência de remuneração pelo trabalho do sócio, daquela situação em que há o pagamento de remuneração pelo trabalho com outra denominação ou título.

10. Neste ponto, convém destacar que a comum alegação de que não há lei que obriga o pagamento de pró-labore é perfeitamente adequada nas situações em que nenhum valor é pago ao sócio, a qualquer título, mas não é cabível, no entanto, na situação de fato em que a retribuição pelo trabalho é apenas embutida na rubrica denominada de distribuição de lucro, adiantado mensalmente, ou pago com outra periodicidade.

11. Neste caso, as duas retribuições ao sócio, uma de natureza remuneratória pelo trabalho, e outra relacionada aos lucros distribuídos pela empresa, são indevidamente aglutinadas em uma só rubrica.

12. Isto porque, a remuneração sobre a qual há incidência da contribuição previdenciária é aquela paga **a qualquer título** à pessoa física que presta serviço à empresa, conforme os seguintes dispositivos:

- CF/88:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições** sociais:*

*I - do empregador, **da empresa** e da entidade a ela equiparada na forma da lei, **incidentes sobre:***

*a) a folha de salários e demais **rendimentos do trabalho pagos** ou creditados, a **qualquer título**, à pessoa física que **lhe presta serviço**, mesmo sem vínculo empregatício;*

- Lei nº 8.212, de 1991:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*[...]*

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;*

*[...]*

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º. (destacou-se)*

13. Por outro ângulo, deve-se observar que os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelecem que todos os trabalhadores da iniciativa privada, além de outros trabalhadores ali enumerados, são segurados obrigatório do RGPS. As exceções estão previstas de forma expressa na legislação, como é o caso dos trabalhadores que são amparados por outros regimes de previdência, nacional ou estrangeiro.

14. Deste modo, no Brasil, todos os trabalhadores remunerados são amparados por algum regime de previdência, aí incluindo-se os sócios que prestam serviços à sociedade, excluindo-se apenas os períodos em que, excepcionalmente, o sócio exerce seu trabalho sem receber remuneração, assim entendido os períodos em que não recebe valores a qualquer título, nem mesmo a título de distribuição de lucro. Este o sentido do termo “que recebam remuneração” inscrito na alínea “f”, inciso V, art.12 da Lei nº 8.212, de 1991.

15. Esclareça-se que a enumeração por categoria de trabalhadores do 12 da Lei 8.212, de 1991, é voltada para a modulação da tributação, base de cálculo e alíquota, por categoria de segurado, não se prestando à interpretação no sentido de exclusão de algum trabalhador que exerce atividade remunerada da condição de segurado obrigatório do RGPS.

16. Não é demais ponderar que o sócio que presta serviços à sociedade da qual faz parte em nada difere dos demais trabalhadores, quanto à necessidade do seguro social em momentos de infortúnios. Vale dizer, nada sinaliza no sentido de que o sócio que trabalha seja, por si mesmo, tão previdente que, diferentemente dos demais trabalhadores, prescinde do amparo da previdência social, de modo que a lei tenha deixado a cargo da sociedade a opção de tratar o sócio que presta serviço à sociedade como segurado obrigatório da previdência. Não por outra razão, a seguridade social no Brasil estendeu a todas as pessoas que exercem atividade remunerada a qualidade de segurado obrigatório.

17. Voltando à incidência da contribuição, temos que, diferentemente do trabalhador empregado, para o qual a lei estabelece uma data de pagamento da remuneração, e sua periodicidade no mínimo mensal, a lei não fixa data nem periodicidade para o pagamento ao trabalhador sem vínculo de emprego, qualificado como segurado contribuinte individual.

18. Todavia, os profissionais liberais, mesmo exercendo sua atividade por meio de uma pessoa jurídica, em regra, dependem da retribuição advinda desta atividade para o pagamento de suas despesas pessoais que ocorre mensalmente.

19. Por esta razão, não obstante a lei não estabeleça a obrigatoriedade da retirada de pró-labore, sua data ou periodicidade, ou até mesmo não haja essa previsão no contrato social, o fato é que as retiradas são realizadas, por vezes com denominações diversas ou juntamente com adiantamentos de distribuição de lucro ou outro título, como já mencionado.

20. Como se vê, a questão não está propriamente relacionada à existência do pró-labore do sócio que presta serviço à sociedade. Está relacionada ao **montante** desta remuneração e à **periodicidade** do seu pagamento, que, a princípio, podem ser **livremente** estabelecidos pela sociedade.

21. Contudo, tendo em conta a confusão da parcela auferida pelo sócio a título de pró-labore com aquela recebida a título de distribuição de lucros, referindo-se ao valor sobre o qual há incidência de contribuição previdenciária, o RPS aprovado pelo Decreto 3.048 de 1999, esclarece:

*Art.201...*

*[...]*

*§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:*

*I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou*

*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 tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.*

22. Observa-se que o inciso I do art. 5º do art. 201 do RPS trata da regra segundo a qual, a remuneração a título de pró-labore é aquela **regularmente** inscrita na contabilidade como tal, como não poderia deixar de ser.

23. Todavia, o inciso II, §5º, do art. 201, do RPS, dispõe que será considerado pró-labore 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 seja, quando a escrituração contábil não está regular.

24. Como se vê, a regra é a discriminação do pró-labore, confirmando que sua inexistência é excepcional, e **não opcional** como pretende a consulente, tudo conforme anteriormente mencionado.

25. A segunda parte do inciso II, §5º do art. 201 do RPS vai além. Extrai-se deste dispositivo que, ainda que haja a discriminação de algum valor como sendo pago a título de pró-labore, será também considerada como parcela paga a título de pró-labore, os valores pagos a título de adiantamento de lucro que ainda não foi apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

26. Sobre esta matéria, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, dispõe:

*Art.57...*

*[...]*

*§ 5º 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:*

*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 § 5º do art. 47;*

*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 tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.*

*§ 6º Para fins do disposto no inciso II do § 5º, o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais, devendo, nessa hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios.*

27. É certo, porém, que as contribuições são devidas apenas quando do pagamento da remuneração ao contribuinte individual, uma vez que é nesta oportunidade que ocorre o fato gerador da contribuição, conforme explicitado na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009:

*Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:*

*I - em relação ao segurado:*

*[...]*

*b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;*

*III - em relação à empresa:*

*[...]*

*b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;*

28. Resumindo, sobre os rendimentos do trabalho prestado pelos sócios, incide a contribuição previdenciária prevista no art. 21 e no inciso III do art. 22, na forma do §4º do art. 30, todos da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

## Conclusão

29. Ante o exposto, responde-se consultante 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.

*Assinado digitalmente*

ADELÁDIA VIEIRA LOPES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à coordenadora da Copen.

*Assinado digitalmente*

CARMEM DA SILVA ARAÚJO

Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Ditri

De acordo. Encaminhe-se ao coordenador-Geral de Tributação.

*Assinado digitalmente*

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit