



Solução de Consulta nº 46 - SRRF06/Disit

Data 24 de maio de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. ISENÇÃO.**

A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica.

Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249/1995, art. 10; Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 39, inc. XXIX; Lei nº 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054; IN nº 93/1997, art. 48, *caput*, e §§ 1º a 8º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA.**

O sócio cotista que receba *pro labore* é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o *pro labore* por ele recebido.

Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (*pro labore*) e a proveniente do capital social (*lucro*) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício.- DRE.

Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212/1991, art. 12, inc. V, alínea “f”; Decreto nº 3.048/1999 - Regulamento da Previdência Social - RPS, art. 201, *caput* e §§ 1º e 5º, incs. I e II; Lei nº 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054.

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, informa ter como ramo de atividade a prestação de serviços [...]. Formula consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa ao imposto de renda e às contribuições previdenciárias.

Informa a consulente que possui dois sócios, com participação de 50% (cinquenta por cento) cada no capital social, sendo que os lucros apurados sempre foram distribuídos na mesma proporção para cada sócio. Acrescenta que pretende admitir um novo sócio, com participação de 5% (cinco por cento) no capital social, passando a participação dos sócios atuais a ser de 47,5% (quarenta e sete e meio por cento).

Assim, com a admissão do novo sócio, pretende a consulente, ao final do ano de 2010, fazer uma distribuição de lucros de forma desproporcional ao capital social, de acordo com o previsto no art. 1.007 do Código Civil, em linha com posicionamentos doutrinários que apresenta, e arrimando-se ainda em entendimento no mesmo sentido expresso em Solução de Consulta da SRF e em decisão do Conselho de Contribuintes.

Aduz a consulente que os quotistas farão alteração contratual prevendo que os lucros serão distribuídos na proporção de 20% (vinte por cento) para o novo sócio e 40% (quarenta por cento) para cada um dos antigos sócios, entendendo que assim “*os lucros estariam isentos na forma prevista no art. 10 da Lei 9.249, de 26/12/1995*”.

Entretanto, a consulente manifesta haver fundada dúvida quanto ao assunto, afirmando que “*há doutrinadores entendendo que na distribuição desproporcional de lucros haveria incidência de imposto de renda em face ao art. 637 do RIR*” e que, segundo essa corrente, “*os lucros isentos seriam somente aqueles distribuídos de forma proporcional ao capital social. Para as parcelas distribuídas de forma desproporcional teria o tratamento de participação nos resultados*”.

Quanto às contribuições previdenciárias, após transcrever os dispositivos da legislação previdenciária que considera aplicáveis (art. 201, incs. I e II, e §§ 1º e 5º, do Regulamento da Previdência Social), observa a consulente que essa legislação distingue as remunerações em “*decorrente do trabalho*” e “*proveniente do capital social*”, e manifesta seu entendimento de que a distribuição desproporcional dos lucros não é decorrente do trabalho. Afirma, entretanto, que “*há fundada dúvida quanto a correta aplicação da legislação previdenciária, em especial os dispositivos acima mencionados*”.

Ao final, apresenta seus questionamentos nos seguintes termos:

“6 – QUESTIONAMENTOS QUANTO AO IMPOSTO DE RENDA

Isto posto questiona:

a) *Os lucros apurados na contabilidade que serão distribuídos de forma desproporcional à participação no capital social estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte? Ou estariam isentos? E na declaração de ajuste anual dos sócios pessoas físicas?*

b) *Qualquer que seja desproporcionalidade de distribuição de lucros estaria isento do imposto de renda?*

c) *Qual o tratamento tributário a ser dado na distribuição desproporcional de lucros?*

7- QUESTIONAMENTOS QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Isto posto questiona:

a) *Os lucros apurados na contabilidade que serão distribuídos de forma desproporcional à participação no capital social estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária? Ou estariam isentos?*

b) *Qualquer que seja desproporcionalidade de distribuição de lucros estaria isento das contribuições previdenciárias?*

c) *Qual o tratamento tributário a ser dado na distribuição desproporcional de lucros?” (grifos do original)*

Fundamentos

Os questionamentos da consultante dizem respeito à incidência ou não do imposto de renda e das contribuições previdenciárias sobre lucros que serão distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social.

Informe-se, preliminarmente, que, nos termos do art. 14, § 2º, da IN RFB nº 740/2007, **os efeitos da consulta que se reportar a situação ainda não ocorrida**, como no presente caso, **“somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a consulta previamente formulada”**.

IMPOSTO DE RENDA

Em relação ao Imposto de Renda, veja-se inicialmente o que dispõe o art. 10, *caput*, da Lei nº 9.249/1995:

“Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.”

Da mesma forma, assim determina o Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), em seu art. 39:

“RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XXIX - os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas

tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10);

(...)”

Essa **isenção fiscal** concedida pela Lei nº 9.249/1995 está disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997, nos seguintes termos:

“LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o ‘caput’ não abrange os valores pagos a outro título, tais como ‘pro labore’, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.”

Depreende-se, da leitura dos dispositivos transcritos, que a distribuição de lucros aos sócios, a partir de janeiro de 1996, é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração do beneficiário), contanto que sejam observadas as regras acima expostas relativas à forma de tributação da pessoa jurídica. Assim, por exemplo, se a pessoa jurídica apurar o imposto de

renda com base no lucro real e distribuir lucros acima do montante contabilizado a esse título, haverá incidência sobre o valor que exceder aquele apurado com base na escrituração (Lei nº 9.249/1995, art. 10 c/c IN SRF nº 93/1997, art. 48, § 3º).

Como a legislação isentiva se refere genericamente a “*lucros calculados com base nos resultados apurados*” e a “*valor apurado com base na escrituração*”, há que se entender abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com os seguintes dispositivos do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002):

“Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

(...)

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

(...)

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele (...).

Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

(...)

Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

(...)

Art. 1.054. O contrato mencionará, no que couber, as indicações do art. 997, e, se for o caso, a firma social.

(...)”

Assim sendo, em relação às questões propostas quanto ao imposto de renda, deve-se responder à consultante que a distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica; estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Em relação às contribuições previdenciárias, informe-se de início que o sócio cotista, que receba remuneração, é segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, na qualidade de contribuinte individual, a teor do que dispõe o art. 12, inc. V, alínea “F”, da Lei nº 8.212/1991:

“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 recebem 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)*

(...)”

Assim, o sócio cotista que receba pro labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido, aplicando-se as regras de arrecadação previstas no art. 28, inc. III, da Lei nº 8.212/1991, e nos arts. 4º, *caput*, e 5º, da Lei nº 10.666/2003.

Em relação aos lucros distribuídos aos sócios, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, ao tratar da contribuição a cargo da empresa, deixou claro que não incide contribuição previdenciária patronal sobre os lucros distribuídos aos sócios das sociedades civis (atualmente sociedades simples), exceto se 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, nos seguintes termos:

“Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

*§1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e **excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário**, observados os termos do inciso II do § 5º.*

(...)

§ 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: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

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. (Redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)

(...)”

Dessa forma, se não incide contribuição previdenciária patronal sobre os lucros distribuídos aos sócios das sociedades civis (atualmente sociedades simples), com as condicionantes do § 5º, inc. II, acima, é forçoso reconhecer que a não incidência alcança, também, a contribuição do segurado relativa à referida parcela.

Como a legislação se refere genericamente a “*lucro distribuído ao segurado empresário*” e a “*antecipação de lucro*”, há que se entender abrangidos pela não incidência também os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária anteriormente transcrita.

Há que se ressaltar, contudo, que os valores pagos pela sociedade, excedentes do montante previsto no contrato social (ou, no seu silêncio, excedentes dos limites previstos no Código Civil, art. 1.007), como devidos ao sócio, a título de lucro, devem ser considerados retribuição pelo trabalho, sujeitos à incidência de contribuição previdenciária.

Assim sendo, em relação às questões propostas quanto às contribuições previdenciárias, deve-se responder à consulente que sobre a distribuição de lucros aos sócios não incidem as contribuições previdenciárias (patronal e do segurado), contanto que haja discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (*pro labore*) e a proveniente do capital social (lucro), e esse já esteja apurado por meio da demonstração de resultado do exercício – DRE; estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Conclusão

À vista do exposto, responde-se à consulente que:

a) quanto ao imposto de renda:

a.1) a distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica;

a.2) estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária;

b) quanto às contribuições previdenciárias:

- b.1) o sócio cotista que receba *pro labore* é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o *pro labore* por ele recebido;
- b.2) não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (*pro labore*) e a proveniente do capital social (*lucro*) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício;
- b.3) estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Sérgio Alvarenga de Andrade Gomes
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo o parecer e a conclusão propostos.

Dê-se ciência desta Solução de Consulta.

[...]

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando recurso de ofício ou voluntário à presente solução de consulta. Excepcionalmente, se a interessada tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, art. 16.

Belo Horizonte, 24 de maio de 2010.

ROBERTO DOMINGUES DE MORAES
Chefe Substituto da SRRF06/Disit.
Competência delegada pela Portaria SRRF nº 212/2009 (DOU de 16/04/09)