



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 9ª RF

SRRF09/Disit

Fls. 9

Solução de Consulta nº 196 - SRRF09/Disit

Data 18 de outubro de 2012

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
PROFISSIONAIS RELATIVOS AO EXERCÍCIO DE PROFISSÕES
LEGALMENTE REGULAMENTADAS CONTRIBUINTE
INDIVIDUAL (SÓCIO). PRO-LABORE.

REFORMA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF09/DISIT N.
133/2012.

Atualmente não há dispositivo legal que determine a obrigatoriedade de remuneração de sócios de sociedade simples mediante *pro-labore*..

Não há dispositivo legal que determine a obrigatoriedade de remuneração de sócios de sociedade simples mediante *pro-labore*.

De acordo com o art. 201, § 5º, II, 1ª parte, do Decreto n. 3.048/99, no caso de pagamentos (ou créditos) ao final do exercício, se estiver estipulado previamente, em contrato social (CC, art. 997, VII), que a sociedade não pagará *pro-labore* (isto é, os sócios-administradores serão remunerados só em função da lucratividade do capital - distribuição de lucros), há discriminação entre essas formas de pagamento, o que leva ao não recolhimento da contribuição previdenciária por inoccorrência do fato imponible tributário (fato gerador). O prévio acerto intersócios de que a sociedade não os remunerará pelo trabalho (*pro-labore*), mas tão-somente em função do resultado (distribuição de lucros), serve de discriminação para afastar a incidência tributária relativa a esta hipótese de incidência. Decerto, previamente ao pagamento (ou crédito) deve haver a apuração do resultado que demonstre que houve lucro a ser distribuído.

No caso de pagamentos (ou créditos) durante o exercício (art. 201, § 5º, II, parte final, do Decreto n. 3.048/99), não se considera adiantamento de lucros se houver balanço (ou balancete) prévio ao pagamento, o qual demonstre que a distribuição de lucro decorra efetivamente do resultado positivo (lucro) apurado previamente. Decerto, também nessa hipótese persiste a necessidade de prévia discriminação em contrato social (CC, art. 997, VII) em que fique discriminado que a sociedade somente remunerará o(s) sócio(s)-administrador(es) por meio de distribuição de lucros. O desatendimento a qualquer desses requisitos implica a incidência da contribuição previdenciária.

Se houver recolhimento de contribuição previdenciária pelo sócio-administrador (segurado obrigatório - contribuinte individual) em razão do pagamento ou crédito relativo a antecipação de distribuição de lucros, é incabível a repetição do indébito, porquanto a relação do contribuinte individual (segurado obrigatório) perante a previdência social não é apenas jurídico-tributária. Ao recolher a contribuição previdenciária aos cofres públicos, não só o contribuinte individual (segurado especial) mas também seu(s) dependente(s) passam a gozar imediatamente (sem carência) da proteção previdenciária estatal para determinados benefícios, a depender do infortúnio. Ao recolher a contribuição previdenciária, o contribuinte individual (segurado obrigatório) tem uma relação jurídico-tributária-previdenciária, pois o contribuinte individual e a previdência social são reciprocamente devedores e credores: enquanto o contribuinte individual é devedor tributário da contribuição previdenciária e credor da proteção previdenciária; a previdência estatal é credora tributária da contribuição previdenciária (através da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB) e devedora (através do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS) da proteção previdenciária. Portanto, há uma relação comutativa entre o contribuinte individual e a previdência social.

Deveras, o sócio-administrador que não tenha recolhimento da respectiva contribuição previdenciária, em função do contrato social estabelecer que sua remuneração dar-se-á somente por meio da distribuição de lucros, não está proibido de se filiar à previdência estatal na qualidade de segurado facultativo, ou seja, pode, se quiser, recolher facultativamente para se ver protegido pela previdência estatal.

Reforma-se, de ofício, a Solução de Consulta SRRF09/Disit n. 133/2012.

Dispositivos Legais: Decreto n. 3.048/99, art. 201, § 5º, II.

Relatório

Trata-se de procedimento de consulta disposto no § 2º do art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25/10/1966, e nos arts. 46 e seguintes do Processo Administrativo Fiscal (PAF) - Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. Efetuado o juízo de admissibilidade pela ****, da Delegacia ****, de acordo com o art. 6º da IN SRF nº 740, de 02/05/2007, que regula o presente procedimento, tem-se que o consulente é sociedade simples de responsabilidade limitada, cujo objetivo empresarial é a prestação de serviços médicos e de consultoria e auditoria em saúde, conforme cópia do contrato social.

2. A consulta tem por objeto a tributação sobre os valores pagos ou creditados a título de *pro-labore*. Reclama o consulente a inexistência de legislação que estabeleça a obrigatoriedade de as empresas estipularem que haja tal tipo de pagamento aos sócios-administradores, conquanto haja o art. 72, III, da IN RFB n. 971/2009, o qual, ao seu ver, vem sendo interpretado elasticamente.

3. Assim, questiona-se se, para fins tributários, há obrigatoriedade de pagamento aos sócios mediante *pro-labore*.

Fundamentos

4. Primeiramente, há que diferenciar *pro-labore* de distribuição de lucros. Em síntese, ***pro-labore*** é a retribuição recebida pelo trabalho realizado; enquanto que a **Distribuição de Lucros** é a retribuição pelo capital investido.

4.1. Convém observar que a previsão e a fixação do *pro-labore* depende, unicamente, da vontade dos sócios. Portanto, nada impede que um ou mais sócios dispensem essa remuneração, ou que uns recebam mais que outros, independentemente do percentual de participação de cada um no capital social da empresa. Bem ilustra as seguintes orientações do SEBRAE:

Este é um instrumento desenvolvido para orientar quanto a inclusão da remuneração dos sócios (pró-labore), nos custos.

Existem duas formas de remunerar os sócios de uma empresa: o pró-labore e a distribuição de lucros.

O pró-labore é a remuneração dos sócios que trabalham na empresa e corresponde ao salário de um administrador contratado para isso. Assim, o valor do pró-labore deve ser definido com base nos salários de mercado para este tipo de atividade.

Não se deve retirar mais recursos como pró-labore do que se pagaria a um empregado que realizasse as tarefas que os sócios que trabalham na empresa realizam. Isto seria anti-econômico.

O pró-labore é considerado uma despesa administrativa e deve ser apropriadamente custeado e pago, conforme as obrigações da empresa tenham vencimento.

PARA QUE SERVE:

O instrumento serve para orientar sobre os diversos aspectos da inclusão da remuneração dos sócios (pró-labore), nos custos.

O cálculo do pró-labore faz-se necessário para se chegar ao pagamento justo do trabalho dos sócios na empresa. O pró-labore é parte componente dos custos empresariais.

COMO SE UTILIZA:

O instrumento é utilizado a partir de orientações, visando permitir um melhor entendimento do assunto, além de fornecer uma forma adequada de lidar com a questão.

Veja como calcular o pró-labore:

- Defina corretamente as atividades que os sócios desempenham ou querem realizar na empresa;
- Verifique no mercado quanto custaria para contratar um profissional que realizasse tais atividades com a qualidade esperada;
- Defina o valor do pró-labore como se fosse o salário desse profissional;
- Contabilize o pró-labore como despesa administrativa na conta Honorários da Diretoria ou Salários da Administração.

EXEMPLO:

Suponha a criação de uma empresa de serviços de tecnologia da informação. Três sócios se reúnem e empatam R\$ 30.000 no negócio, sendo R\$ 10.000 a parte correspondente a cada sócio.

Por causa das especializações de cada um deles e das necessidades de funcionamento da empresa, definiu-se que, um deles trabalharia como Diretor

Comercial e o outro como Diretor Técnico. O terceiro sócio apenas colocou seu dinheiro e não está disponível para realizar nenhuma atividade na empresa, participando apenas das reuniões mensais de apuração de resultados.

Verificou-se, como padrão de mercado para empresas desse mesmo ramo de atividade e porte, que um Diretor Técnico ganha, em média, R\$ 5.000 por mês e o Diretor Comercial ganha, R\$ 7.000 mais comissão sobre vendas. Com base nisso, os sócios acordaram que o pró-labore seria de R\$ 6.000 para os dois sócios que trabalharão na empresa e que as comissões sobre vendas seriam de 5%. Os gastos com o pró-labore serão computados em despesas administrativas como salários da administração e os gastos com as comissões de vendas, em despesas de vendas como salários dos vendedores. (Disponível em

[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/2D293428BFF0D78103256F9E0049266F/\\$File/NT000A386A.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/2D293428BFF0D78103256F9E0049266F/$File/NT000A386A.pdf). Acesso em 23.01.2009)

4.2. Depreende-se, portanto, que o *pro-labore* é fruto de acordo entre os sócios, ou seja, é o resultado de uma decisão interna de uma sociedade sobre sua própria administração. Sendo assim, ao Fisco (Estado) não compete se imiscuir das relações intersócios, ressalvada a hipótese de prática dissimulatória a fim de evadir responsabilidades tributárias, a qual há de ser comprovada pela autoridade fiscal. Certamente, o que a legislador poderia fazer seria exarar norma que obrigasse ao sócio (na qualidade de contribuinte individual) ao recolhimento mínimo de contribuição previdenciária ainda que não houvesse disposição contratual a respeito de pagamento de *pro-labore*.

5. No que se refere ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não há obrigatoriedade legal para que sócio(s) de pessoas jurídicas faça(m) retirada mediante *pro-labore*. O regulamento do referido tributo (Decreto nº 3.000/99 – RIR) estabelece que essa remuneração laboral é tributada na fonte e na declaração do beneficiário (arts. 43 e 620 do RIR/99), independentemente de o sócio ser de capital ou de serviço, ou ainda de ser o administrador sócio ou não. Nesse diapasão, atualmente não há regra legal ou infralegal que obrigue a empresa a prever o pagamento de *pro-labore*.

6. No que tange à contribuição previdenciária, uma vez que o *pro-labore* é a remuneração pela realização de trabalho, há incidência tributária por ser segurado obrigatório, na qualidade de contribuinte individual, independentemente de o sócio ser de capital ou de serviços. Entretanto, somente haverá a incidência tributária se houver pagamento de *pro-labore*, ou seja, consubstanciação do fato imponible (= elemento material da regra-matriz de incidência dessa contribuição previdenciária). De igual modo, inexistente comando legal que estabeleça obrigatoriedade de retirada mediante *pro-labore*. Sendo assim, se inexistente o elemento material da regra-matriz de incidência (= inocorrência de fato gerador), não há falar em obrigação tributária principal.

7. Decerto, o objeto da presente consulta passa necessariamente pelo art. 201, § 5º, II, do Decreto n. 3.048/99.

Das Contribuições da Empresa

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

(...) § 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)

(...) 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 nº 4.729, de 2003)

7.1. O dispositivo acima traz as hipóteses de incidência de contribuição previdenciária tendo por objeto a “sociedade civil de prestação de serviços de profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas”, que, de acordo com o Código Civil de 2002, atualmente tem por natureza a sociedade simples, desde que seu capital social não seja dividido em ações. O dispositivo acima transcrito estabelece duas hipóteses de incidência sobre o pagamento ou crédito feito a sócio(s):

7.1.1. a) quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica;

7.1.2. b) adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

7.2. O item “a” acima trata de pagamento ou crédito feito a sócio(s) quando não há discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (*pro-labore*) e a proveniente do capital social (distribuição de lucros), mesmo que seja a título de antecipação de lucro. Ou seja, se não houver prévia discriminação a respeito da forma pela qual o(s) sócio(s) administrador(es) será(ao) remunerados, implicará incidência de contribuição previdenciária sobre tal pagamento, seja a que título for.

7.2.1. Ao nosso ver, tal discriminação não implica a exigência (legal) de haver pagamento ou crédito a título de *pro-labore*, até porque inexistente obrigação legal de pagamento de *pro-labore*. *Data venia*, atualmente inexistente comando normativo que obrigue o pagamento de *pro-labore*.

7.2.2. Assim, se estiver estipulado previamente em contrato social (CC, art. 997, VII) que a sociedade não pagará *pro-labore*. Ou seja, se estiver previamente estipulado que o(s) sócios-administrador(es) será(ao) remunerado(s) só em função da lucratividade do capital (= distribuição de lucros), há discriminação entre essas formas de pagamento, sendo, portanto, inexistente o *pro-labore*, o que leva ao não recolhimento da contribuição previdenciária por inocorrência do fato imponible tributário (fato gerador). O prévio acerto intersócios de que a sociedade não os remunerará pelo trabalho (*pro-labore*), mas tão-somente em função do resultado (distribuição de lucros), serve de discriminação para afastar a incidência tributária relativa à hipótese de incidência em comento, em vista da inocorrência do fato imponible (também denominado de fato gerador). Ressalta-se que a relação dos sócios-administradores com a sociedade da qual pertencem não é trabalhista (“celetista”), uma vez que são donos do próprio patrimônio.

7.3. Quanto ao item “b” retro, o adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício também configura hipótese de incidência tributária (contribuição previdenciária, no caso). Essa hipótese trata do valor pago ou creditado no curso do exercício, ainda que previamente esteja estabelecido (em contrato social – CC, art. 997, VII) que a sociedade não pagará *pro-labore*. Se ainda não há como se saber que os valores pagos referem-se à remuneração do capital investido (lucro), é possível inferir que seja *pro-*

labore, pois sem haver a demonstração do resultado do exercício, se este for negativo (= prejuízo), o pagamento (ou crédito) a sócio(s) terá natureza de *pro-labore*. A *contrario sensu*, se o pagamento feito ao sócio-administrador durante o ano-calendário é feito com base em efetiva apuração (antecipada) do resultado, não há falar em antecipação de resultado. Em outras palavras, se houver, por exemplo, um balanço (ou balancete) parcial demonstrando que o pagamento é efetivamente a distribuição lucro apurado do próprio período, tal pagamento não é “antecipação do resultado”, mas, sim, o próprio resultado (parcial) positivo (lucro) apurado, que está sendo distribuído (pago). Sendo o lucro (efetivo) do próprio período (o que se distingue da antecipação), não há falar em obrigação tributário, pois a distribuição do lucro é isenta de incidência de obrigação previdenciária.

7.3.1. Importante ressaltar que antes do pagamento relativo à distribuição do lucro apurado parcialmente (durante o exercício) há de haver a formal apuração do resultado de modo a comprovar que se trata de efetiva distribuição de lucro. Inexistindo tal comprovação, o pagamento feito ao(s) sócio(s)-administrador(es) será considerado como antecipação do lucro, sobre a qual incide a contribuição previdenciária.

7.3.2. Ressalta-se que, de regra, no caso de pagamento de contribuição previdenciária decorrente de distribuição antecipada de lucro (fato imponível desta contribuição) por descumprimento ao disposto no art. 205, § 5º, II, do Decreto n. 3.048/99, não implica direito a repetição de indébito se na apuração final do exercício o resultado for positivo (= lucro). Ou seja, havendo pagamento de contribuição previdenciária por conta de antecipação de lucro (por falta de comprovação de que se trata de lucro efetivo apurado parcialmente), não há falar em repetição do indébito se ao final do exercício o resultado for positivo (lucro).

7.3.3. Explica-se: a relação do contribuinte individual (segurado obrigatório) perante à previdência social não se restringe ao custeio (mediante a contribuição previdenciária, caso ocorra o fato gerador). Ao cumprir sua obrigação tributária, o contribuinte individual (segurado obrigatório) passa a ter direito, sem carência (ou seja, imediatamente), à proteção previdenciária sobre alguns infortúnios, levando a um possível pagamento (pelo INSS) de alguns benefícios: auxílio-doença (acidentário ou contraída alguma das doenças especificadas na Portaria Interministerial n. 2.998/2001) e auxílio-reclusão (se de baixa renda), a depender do infortúnio que ocorra. Ademais, também sem carência, caso o contribuinte individual (segurado obrigatório) tenha dependente(s), imediatamente ao pagamento da contribuição previdenciária, por este contribuinte individual, o(s) dependente(s) tem(êm) direito à proteção previdenciária relativamente ao pior dos infortúnios – a morte do segurado –, de modo que o(s) dependente(s) poderá(ão) receber pensão por morte.

7.3.4. Percebe-se que a relação do contribuinte individual (segurado obrigatório) perante à previdência social não é apenas jurídico-tributária, porquanto, ao recolher a contribuição previdenciária aos cofres públicos, não só o contribuinte individual (segurado especial) mas também seu (s) dependente(s) passam a gozar imediatamente da proteção previdenciária estatal. Assim, ao recolher a contribuição previdenciária, o contribuinte individual (segurado obrigatório) tem uma relação jurídico-tributária-previdenciária, pois o contribuinte individual e a previdência social são reciprocamente devedores e credores: enquanto o contribuinte individual é devedor tributário da contribuição previdenciária e credor da proteção previdenciária; a previdência estatal é credora tributária da contribuição previdenciária (através da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB) e devedora (através do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS) da proteção previdenciária. Portanto, há uma relação comutativa entre o contribuinte individual e a previdência social.

7.3.5. PODE-SE INFERIR O ENTENDIMENTO ACIMA DAS LIÇÕES DE CASTRO E LAZZARI:

No campo do Direito Previdenciário, há sempre relação de uma pessoa – natural ou jurídica – com o ente previdenciário estatal. **Contudo, há duas espécies distintas de relações jurídicas decorrentes da aplicação da legislação previdenciária: a relação de custeio e a relação de prestação. Numa delas, o Estado é credor, noutra devedor. Na primeira, o Estado impõe coercitivamente a obrigação de que as pessoas consideradas pela norma jurídica com contribuintes do sistema de seguridade – logo, contribuintes também da Previdência Social – vertam seus aportes, conforme as regras para tanto estabelecidas. Na segunda, o Estado é compelido, também pela lei, à obrigação de dar – pagar benefício – ou de fazer – prestar serviço – aos segurados e dependentes que, preenchendo os requisitos legais para a obtenção do direito, o requeiram.**

(...)

Obrigação previdenciária de custeio é espécie do gênero obrigação tributária. Decorre da relação jurídica representada pelo vínculo entre o ente público responsável pela arrecadação das contribuições, acréscimos de mora e penalidades pecuniárias devidos, por um lado, e por outro, o responsável pelo cumprimento das obrigações previstas em lei, relativas ao recolhimento de contribuições previdenciárias, acréscimos de mora ou pagamento das penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigações.

(...)

Por seu turno, o fato impositivo (denominado pelo Código Tributário Nacional “fato gerador”) é a situação concreta que deflagra a aplicação da norma de índole tributária, independentemente da vontade do particular.

Há pessoas que têm obrigação de contribuir porque desta decorre sua condição de beneficiário do sistema – são os segurados do regime. A obrigatoriedade de sua participação se impõe para que possam fruir dos benefícios e serviços previstos em lei, sendo fundamental a comprovação das contribuições – ou, pelo menos, do enquadramento como segurado obrigatório – para esse fim. (CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. Manual de direito previdenciário. 13. ed. São Paulo: Conceito, 2011. p. 153-154) **(grifos não constantes do original)**

7.3.6. Necessário observar que a impossibilidade de repetição de indébito não abrange a contribuição previdenciária paga a maior, mas, sim, o caso em análise: contribuição previdenciária paga em relação à antecipação de lucro, mediante corretos valores (tabela progressiva). Decerto, ainda que haja recolhimento a título de antecipação de lucro, esse deverá ser feito corretamente. Caso haja recolhimento a maior em relação à hipótese em comento, é possível a repetição de indébito.

7.3.7. Pelo exposto, *data venia*, discorda-se do entendimento jurisprudencial abaixo transcrito (único encontrado no STJ a respeito da matéria em comento), pois não foi enfrentada a questão relativa à relação jurídico-tributária-previdenciária, limitando-se a observar apenas sob o enfoque tributário.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE ATIVA. OAB/PR. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA (ART. 22, INC. III, DA LEI N. 8.212/91). SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO. ADIANTAMENTO AOS SÓCIOS. INCIDÊNCIA. ART. 97 DO CTN. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO. INEXISTÊNCIA.

1. Não se depreende do acórdão recorrido o necessário prequestionamento do dispositivo legal supostamente violado, tampouco da tese jurídica aventada nas razões recursais. Apesar disso, a parte também não logrou opor embargos declaratórios a fim de provocar a indispensável manifestação da Corte de

origem, deixando de atender ao comando constitucional que exige a presença de causa decidida como requisito para a interposição do apelo nobre (art. 105, inc. III, da CR/88). Súmulas n. 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal (STF), por analogia.

2. A contribuição a cargo da empresa tem a base de cálculo definida no art. 22, inc. III, da Lei n. 8.212/91, qual seja, "o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços".

3. **A redação atual do Decreto n. 4.729/03 apenas acresceu a possibilidade de a alíquota incidir, também, sobre o "adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício"** (grifei).

4. **Não há ofensa ao art. 97 do CTN na medida em que tudo o que fora pago aos sócios antes da apuração do resultado se enquadra no conceito de "remunerações pagas ou creditadas a qualquer título" (aspecto material da hipótese de incidência).**

5. **Nada impede que, após a apuração do resultado do exercício, constate-se que tenha havido lucro e seja afastada eventual cobrança sobre as parcelas adiantadas a título de participação no lucro.**

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (STJ. REsp 1.224.724/PR. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. 2ª Turma. J. 15.02.2011. DJe 24.02.2011)

7.3.8. Aceita a tese de repetição do indébito, se ao final do período o resultado não for positivo ou menor do que a antecipação de lucros feita, levaria, *mutatis mutandis*, ao direito de um segurado pedir a restituição do prêmio pago à seguradora, se ao final do contrato não houvesse qualquer sinistro; ou, então, ao contribuinte pessoa natural (segurado) pedir a repetição do indébito, após recolher a contribuição previdenciária por diversos períodos, embasado na tese de inexistência de infortúnio que levasse a um benefício. É inegável que durante a proteção previdenciária o Estado-Previdência está sujeito a álea caso ocorra algum infortúnio que leve a uma prestação previdenciária.

8. Ademais, não é correto dizer que o sócio-administrador ficaria sem proteção previdenciária estatal se a maioria dos sócios (maioria do capital social) acordassem não haver pagamento relativo a *pro-labore*, pois esse sócio-administrador pode se filiar à previdência social estatal a título de segurado facultativo.

9. Por fim, no tocante à distribuição de lucros, a incidência do IR há de levar em consideração a forma de tributação da pessoa jurídica resultante da constituição da sociedade. Isso porque, em regra, a distribuição de lucros é isenta do referido imposto. Se a pessoa jurídica apurar o IRPJ com base no lucro real e distribuir lucros acima do montante contabilizado a este título, haverá incidência do IR, independentemente de o sócio ser de capital ou de serviços.

9.1. Se o IR da pessoa jurídica for apurado com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela de lucro que exceder ao valor da base de cálculo (deste tributo) distribuída aos sócios, não integra a base de cálculo do IR do beneficiário (no caso, na DIRPF), desde que: a pessoa jurídica distribuidora do lucro demonstre, por meio de regular escrituração contábil (ainda que seja sociedade simples), que o **lucro efetivo** é maior do que o determinado segundo as normas de apuração da base de cálculo do imposto calculada com base no lucro presumido ou arbitrado, e que tal parcela de lucros seja diminuída de todos os impostos e contribuições antes do encerramento do ano-calendário (Ver Lei nº 9.249/95, art. 10; ADN Cosit nº 4/96; IN SRF 93/97 e 15/2001).

Conclusão

10. Ante ao exposto, conclui-se que:
- 10.1. i) não há dispositivo legal que determine a obrigatoriedade de remuneração de sócios de sociedade simples mediante *pro-labore*.
- 10.2. ii) De acordo com o art. 201, § 5º, II, 1ª parte, do Decreto n. 3.048/99, no caso de pagamentos (ou créditos) ao final do exercício, se estiver estipulado previamente, em contrato social (CC, art. 997, VII), que a sociedade não pagará *pro-labore* (isto é, os sócios-administradores serão remunerados só em função da lucratividade do capital – distribuição de lucros), há discriminação entre essas formas de pagamento, o que leva ao não recolhimento da contribuição previdenciária por inoccorrência do fato imponible tributário (fato gerador). O prévio acerto intersócios de que a sociedade não os remunerará pelo trabalho (*pro-labore*), mas tão-somente em função do resultado (distribuição de lucros), serve de discriminação para afastar a incidência tributária relativa a esta hipótese de incidência. Decerto, previamente ao pagamento (ou crédito) deve haver a apuração do resultado que demonstre que houve lucro a ser distribuído.
- 10.3. iii) No caso de pagamentos (ou créditos) durante o exercício (art. 201, § 5º, II, parte final, do Decreto n. 3.048/99), não se considera adiantamento de lucros se houver balanço (ou balancete) prévio ao pagamento, o qual demonstre que a distribuição de lucro decorra efetivamente do resultado positivo (lucro) apurado previamente. Decerto, também nessa hipótese persiste a necessidade de prévia discriminação em contrato social (CC, art. 997, VII) em que fique discriminado que a sociedade somente remunerará o(s) sócio(s)-administrador(es) por meio de distribuição de lucros. O desatendimento a qualquer desses requisitos implica a incidência da contribuição previdenciária.
- 10.4. Se houver recolhimento de contribuição previdenciária pelo sócio-administrador (segurado obrigatório – contribuinte individual) em razão do pagamento ou crédito relativo a antecipação de distribuição de lucros, é incabível a repetição do indébito, porquanto a relação do contribuinte individual (segurado obrigatório) perante a previdência social não é apenas jurídico-tributária. Ao recolher a contribuição previdenciária aos cofres públicos, não só o contribuinte individual (segurado especial) mas também seu(s) dependente(s) passam a gozar imediatamente (sem carência) da proteção previdenciária estatal para determinados benefícios, a depender do infortúnio. Ao recolher a contribuição previdenciária, o contribuinte individual (segurado obrigatório) tem uma relação jurídico-tributária-previdenciária, pois o contribuinte individual e a previdência social são reciprocamente devedores e credores: enquanto o contribuinte individual é devedor tributário da contribuição previdenciária e credor da proteção previdenciária; a previdência estatal é credora tributária da contribuição previdenciária (através da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB) e devedora (através do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS) da proteção previdenciária. Portanto, há uma relação comutativa entre o contribuinte individual e a previdência social.

- 10.4. Deveras, o sócio-administrador que não tenha recolhimento da respectiva contribuição previdenciária, em função do contrato social estabelecer que sua remuneração dar-se-á somente por meio da distribuição de lucros, não está proibido de se filiar à previdência estatal na qualidade de segurado facultativo, ou seja, pode, se quiser, recolher facultativamente para se ver protegido pela previdência estatal.
11. Consoante o disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, os procedimentos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não cabendo, da presente Solução, recurso de ofício ou voluntário nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra Solução divergente da presente, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), conforme o art. 16 da IN SRF nº 740/2007.
12. Propõe-se o encaminhamento dos autos do presente processo ao Serviço de Orientação e Análise Tributária (Seort), da Delegacia ****, para ciência da interessada quanto à reforma da Solução de Consulta SRRF09/Disit n. 133/2012.

À consideração superior.

Flávio Ayres dos Santos Pereira
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Matrícula nº 1926

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei nº 9.430/1996 e no art. 13 da IN SRF nº 740/2007.

Marco Antônio Ferreira Possetti
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936
*Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)*