Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 79 - Cosit

Data 21 de junho de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

SOCIEDADE UNIPESSOAL DE ADVOCACIA.

No caso de o titular retirar da sociedade unipessoal um pró-labore, estão configurados os fatos geradores tanto da contribuição patronal da sociedade quanto a de seu titular (o advogado), enquanto contribuinte individual.

O fato de a sociedade unipessoal de advocacia não ter empregados não afasta a incidência dessas contribuições. Se contratar empregados, deverá recolher: (i) na condição de empresa contribuinte: as contribuições incidentes sobre o total do pró-labore retirado por seu advogado titular e sobre o total das remunerações pagas aos empregados; e (ii) na condição de responsável: as contribuições devidas pelo contribuinte individual e pelo segurado empregado.

Pelo menos parte dos valores retirados pelo advogado titular da sociedade unipessoal precisa ter natureza jurídica de pró-labore, sujeito à incidência de contribuição previdenciária. Se a discriminação entre o pró-labore e a distribuição de lucros não estiver devidamente escriturada, o montante integral será considerado pró-labore. No entanto, caso ele não retire valor algum, a base de cálculo é zero.

Enquanto titular da sociedade unipessoal de advocacia, o advogado não é um autônomo. Logo, sua sociedade unipessoal não está desobrigada de recolher a contribuição patronal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT N° 88, DE 29 DE JUNHO DE 2020, E Nº 120, DE 17 DE AGOSTO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 12, V, “f”; IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, art. 51, I, III, “a”, art. 63 e 65, II, “b”, 1, art. 72 e 78

Relatório

O interessado formula consulta sobre contribuições previdenciárias.

2. Em síntese, afirma que é uma sociedade individual de advocacia optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), não tem empregados e pergunta:

2.1. se, ao retirar um pró-labore mensal de um salário mínimo, deve contribuir com alíquota de 31% (20% de contribuição patronal mais 11% de contribuinte individual);

2.2. se realmente precisa contribuir aos dois títulos acima, uma vez que não tem empregados;

2.3. se, em vez da contribuição patronal, pode contribuir como autônomo;

2.4. se abrir mão do pró-labore e receber somente dividendos ainda precisa contribuir;

2.5. se contratar um empregado, ainda assim precisa contribuir em nome da sociedade individual;

2.6. se a sociedade individual não tiver lucro e ele não retirar o pró-labore, ainda assim precisa contribuir e em que alíquota.

Fundamentos

3. Inicialmente, necessário retomar o entendimento apresentado na Solução de Consulta Cosit n° 88, de 29 de junho de 2020:

> 8. Embora o RIR/99 estabeleça algumas restrições para classificação e tributação como pessoa jurídica para algumas atividades profissionais, legislação superveniente (no caso as alterações promovidas pela Lei nº 13.247, de 2016, no Estatuto da Advocacia) dá novo conceito às empresas individuais constituídas sob a forma de sociedade unipessoal de advocacia. Segundo a nova redação do § 1º do art. 15 da Lei nº 8.906, de 1994, a "sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB" (grifou-se), abrindo assim a possibilidade para que essa espécie de empresa individual (sociedade unipessoal de advocacia devidamente constituída e registrada na OAB) tenha suas receitas tributadas como pessoa jurídica.
>
> 9. Ratifica esse entendimento o fato de que a sociedade unipessoal de advocacia, por se tratar, como visto acima, de uma espécie legalmente disciplinada do gênero "sociedade", está incluída entre as pessoas jurídicas de

direito privado, nos termos dos arts. 40, 44 e 45 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, vigente Código Civil Brasileiro:

> "Art. 40. As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado.
>
> (...)
>
> Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:
>
> I - as associações;
>
> **II - as sociedades;**
>
> III - as fundações.
>
> IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
>
> V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
>
> VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011)
>
> (...)
>
> Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.
>
> (...)" (grifou-se)

10. Por conseguinte, deve-se concluir que, em relação aos tributos federais, a sociedade unipessoal de advocacia, devidamente constituída e registrada na OAB, deve ter o mesmo tratamento tributário conferido às demais pessoas jurídicas, ressalvadas, obviamente, as situações nas quais a legislação determine tratamento diverso.

4. Conforme se vê, as sociedades unipessoais de advocacia se enquadram no conceito de pessoas jurídicas de direito privado, conforme art. 44, inciso II, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC). De sorte que se aplica a elas o mesmo tratamento tributário aplicável às demais pessoas jurídicas, observado o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 88, de 2020, à qual se vincula a presente consulta, conforme o art. 22 da Instrução Normativa RFB (IN) nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. Com base nisso, passa-se a analisar as contribuições suscitadas. Observe-se que há dois tipos de contribuição previdenciária em discussão nestes autos: (i) a da empresa, dita

Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), e (ii) a do empresário, na qualidade de segurado contribuinte individual.

6. Quanto à **CPP**, para as atividades tributadas pelos Anexos I, II, III e V, ela é apurada dentro do Simples Nacional. No entanto, os serviços advocatícios são tributados na forma do Anexo IV, hipótese em que não está incluída no Simples Nacional a CPP, conforme art. 18, § 5º-C, inciso VII, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

6.1. Ainda em relação à CPP, por se tratar de matéria previdenciária, cumpre adotar o conceito previdenciário de empresa (art. 15, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991), que é mais amplo que o do direito privado (art. 966 do CC). Ele compreende também as sociedades que exercem profissão intelectual sem constituir elemento de empresa. É justamente o caso da *sociedade unipessoal de advocacia* (art. 15 e 16, *caput*, da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994 – Estatuto da Advocacia), que, portanto, também é sujeito passivo da contribuição previdenciária devida pelas *empresas*: a CPP.

7. Quanto à contribuição do segurado **contribuinte individual**, exceto no caso de microempreendedor individual – MEI (art. 18-A, § 3º, incisos IV e V, alínea "a", da Lei Complementar nº 123, de 2006), ela não está incluída no recolhimento unificado do Simples Nacional (art. 13, § 1º, inciso X).

7.1. Ainda em relação à contribuição do segurado, é importante lembrar que tanto o empresário individual (o que não é o caso do consulente), quanto o sócio administrador e o sócio cotista, entre outros, desde que recebam remuneração decorrente de trabalho na empresa, são considerados segurados obrigatórios na qualidade de contribuintes individuais (art. 12, inciso V, alínea "f", da Lei nº 8.212, de 1991). A amplitude do conceito legal do contribuinte individual permite aplicá-lo ao titular do capital social na Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (Eireli), de que trata o art. 980-A do CC (art. 9º, inciso XII, alínea "a", da IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009) e, igualmente, ao advogado titular da sociedade unipessoal de advocacia, que, portanto, também é sujeito passivo da contribuição previdenciária devida pelos *contribuintes individuais*.

8. Em resumo, as principais questões da presente consulta giram em torno de duas contribuições: a da sociedade unipessoal de advocacia (na qualidade de *empresa*) e a de seu titular (na qualidade de *contribuinte individual*).

9. Lê-se na IN RFB nº 971, de 2009:

> Art. 51. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:
>
> I - em relação ao segurado empregado, empregado doméstico, trabalhador avulso e contribuinte individual, o exercício de atividade remunerada;
>
> ...
>
> III - em relação à empresa ou equiparado à empresa:

> a) a prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)
>
> ...

10. No caso de o titular retirar da sociedade um pró-labore, está configurada tanto a prestação de serviços remunerados realizados por segurado contribuinte individual (o titular) quanto o exercício, por ele, de atividade remunerada. Portanto, respectivamente, estão configurados os fatos geradores tanto da contribuição da sociedade unipessoal de advocacia quanto a de seu titular (o advogado).

11. Em relação à *contribuição da sociedade unipessoal de advocacia*, ela deve corresponder a "20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços" (art. 72, inciso III, da IN RFB nº 971, de 2009).

12. Já em relação à *contribuição do advogado titular* da sociedade unipessoal, a IN RFB nº 971, de 2009, dispõe que:

> Art. 65. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:...
>
> II - para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, observado o limite máximo do salário-de-contribuição e o disposto no art. 66, de:...
>
> b) 11% (onze por cento), em face da dedução prevista no § 1º, incidente sobre:
>
> 1. a remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados a empresa;
>
> ...
>
> Art. 78. A empresa é responsável:...
>
> III - pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, prevista nos itens 2 e 3 da alínea "a" e nos itens 1 e 3 da alínea "b" do inciso II do art. 65, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)
>
> ...
>
> § 2º A apuração da contribuição descontada do segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que presta serviços remunerados a mais de uma empresa será efetuada da seguinte forma:...

> II - tratando-se de serviços prestados exclusivamente na condição de contribuinte individual:
>
> a) caso a soma das remunerações recebidas não ultrapasse o limite máximo do salário-de-contribuição, cada empresa aplicará, isoladamente, a alíquota de contribuição definida nas alíneas "a" ou "b" do inciso II do art. 65, conforme o caso;
>
> b) se ultrapassado o limite máximo do salário-de-contribuição, a empresa, onde esse fato ocorrer, efetuará o desconto da contribuição prevista nas alíneas "a" ou "b" do inciso II do art. 65, conforme o caso, sobre o valor correspondente à diferença entre o limite e o total das remunerações sobre as quais já foram efetuados os descontos;
>
> ...

13. A partir da leitura desses dispositivos e das considerações anteriores, é possível responder às questões formuladas pelo consulente.

14. *Ao retirar um pró-labore mensal de um salário mínimo, deve contribuir com alíquota de 31% (20% de contribuição patronal mais 11% de contribuinte individual)?*

14.1. Nesse caso, a sociedade unipessoal de advocacia deve recolher:

14.1.1. na condição de empresa *contribuinte*: 20% sobre o total do pró-labore retirado por seu advogado titular (item 9); e

14.1.2. na condição de *responsável* pela arrecadação da contribuição devida pelo contribuinte individual: 11% sobre o total do pró-labore retirado por seu advogado titular (item 10).

14.2. Lembre-se que o salário mínimo é o limite mínimo do salário de contribuição, vale dizer, é a base de cálculo mínima da contribuição devida pelo contribuinte individual (art. 54, § 1º, inciso III, da IN RFB nº 971, de 2009). Então, caso o advogado titular receba pró-labore inferior, deverá recolher diretamente a complementação da contribuição incidente sobre a diferença entre ele e o salário mínimo, a uma alíquota de 20% (art. 66 da IN RFB nº 971, de 2009).

15. *Realmente precisa contribuir aos dois títulos acima, uma vez que não tem empregados?*

15.1. Sim. Como foi explicado acima, são duas contribuições previdenciárias distintas, ambas incidentes na hipótese formulada e sem qualquer relação com o fato de ter ou não empregados, pelos motivos explicados.

16. *Se contratar um empregado, ainda assim precisa contribuir em nome da sociedade individual?*

16.1. Sim. Nesse caso, a sociedade unipessoal de advocacia deve recolher:

16.1.1. na condição de empresa *contribuinte*: as contribuições incidentes sobre o total do pró-labore retirado por seu advogado titular (item 9) e CPP, SAT e terceiros sobre o total das remunerações pagas ao empregado (art. 72, incisos I e II, arts. 109 a 111-M da IN RFB nº 971, de 2009); e

16.1.2. na condição de *responsável*: as contribuições devidas pelo contribuinte individual (item 10) e pelo segurado empregado (art. 63 e 78, inciso II, da IN RFB nº 971, de 2009).

17. *Se abrir mão do pró-labore e receber somente distribuição de lucros ainda precisa contribuir?*

17.1. Sim, pelo motivo exposto no item 14.2. Nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 120, de 17 de agosto de 2016, assim ementada:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> EMENTA: 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

17.2. Lembre-se que, no caso de sociedade simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas (e a sociedade unipessoal de advocacia é uma modalidade de sociedade simples, cf. inteligência dos art. 15 e 16 do Estatuto da Advocacia, art. 982 do CC e Solução de Consulta Cosit nº 272, de 26 de setembro de 2014), se a discriminação entre o pró-labore e a distribuição de lucros não estiver devidamente escriturada, o montante integral será considerado pró-labore (art. 57, § 5º, inciso II, da IN RFB nº 971, de 2009).

18. *Se a sociedade individual não tiver lucro e ele não retirar o pró-labore, ainda assim precisa contribuir e em que alíquota?*

18.1. Como é perceptível a partir das explicações acima (itens 9 e 10), o lucro, em si, não é base de cálculo das contribuições em tela. Portanto, é irrelevante o fato de a sociedade unipessoal ter ou não lucro. O que importa é a retirada de pró-labore pelo advogado titular (item 12).

18.2. Contudo, como já foi explicado no item 17, não é admissível que ele retire valores exclusivamente a título de distribuição de lucros, zerando formalmente o pró-labore. Porém, caso ele não retire valor algum, a base de cálculo é zero, conforme reconhece a citada Solução de Consulta Cosit nº 120, de 2016, em seu item 10:

> 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.

19. *Em vez da contribuição patronal, pode contribuir como autônomo?*

19.1. Tanto o titular da sociedade unipessoal de advocacia quanto o advogado autônomo são segurados na qualidade de contribuintes individuais – art. 12, inciso V, alíneas "f" a "h", da Lei nº 8.212, de 1991. Mas, conceitualmente, não se confundem, uma vez que o primeiro possui uma relação de titularidade da sociedade mas o segundo não, pois presta serviços por conta própria, em caráter eventual, sem vínculo empregatício ou societário com os tomadores.

19.2. Sendo assim, enquanto titular da sociedade unipessoal de advocacia, o advogado não é um autônomo. Logo, ele não pode alegar que atua como autônomo para tentar desobrigar sua sociedade unipessoal de recolher a contribuição patronal. Se quiser contribuir como autônomo, deverá dar baixa na sociedade unipessoal de advocacia.

Conclusão

20. À vista do exposto, conclui-se que:

20.1. No caso de o titular retirar da sociedade unipessoal um pró-labore, estão configurados os fatos geradores tanto da contribuição patronal da sociedade quanto a de seu titular (o advogado), enquanto contribuinte individual.

20.2. O fato de a sociedade unipessoal de advocacia não ter empregados não afasta a incidência dessas contribuições. Se contratar empregados, deverá recolher: (i) na condição de empresa contribuinte: as contribuições incidentes sobre o total do pró-labore retirado por seu advogado titular e sobre o total das remunerações pagas aos empregados; e (ii) na condição de responsável: as contribuições devidas pelo contribuinte individual e pelo segurado empregado.

20.3. Pelo menos parte dos valores retirados pelo advogado titular da sociedade unipessoal precisa ter natureza jurídica de pró-labore, sujeito à incidência de contribuição previdenciária. Se a discriminação entre o pró-labore e a distribuição de lucros não estiver devidamente escriturada, o montante integral será considerado pró-labore. No entanto, caso ele não retire valor algum, a base de cálculo é zero.

20.4. Enquanto titular da sociedade unipessoal de advocacia, o advogado não é um autônomo. Logo, sua sociedade unipessoal não está desobrigada de recolher a contribuição patronal. Para contribuir como autônomo, ele precisa dar baixa na sociedade unipessoal de advocacia.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Laércio Alexandre Becker
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Copen.

Assinado digitalmente
MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit09

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit