



---

**Solução de Consulta nº 10.005 - SRRF10/Disit**

**Data** 20 de fevereiro de 2017

**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” do inciso V do 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 no art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE  
CONSULTA COSIT Nº 120, DE 17 DE AGOSTO DE 2016.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 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; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 201, § 5º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 52, inciso I, alínea “b”, e inciso III, alínea “b”, e art. 57, incisos I e II e § 6º.

|  |
|--|
| <p><b>DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE<br/>ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS<br/>INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES<br/>DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO<br/>SUPERVENIENTE</b></p> |
|--|

**Relatório**

A consulente, acima identificada, sociedade simples de prestação de serviços profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, formula consulta sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre valores recebidos pelos sócios “a título de distribuição de resultados (lucro)”.

2. A consulente declara que (destaques do original):

a) é uma “sociedade simples de prestação de serviços eminentemente profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada”, que tem “como objeto social ‘a prestação de serviços médico-hospitalares na área da cirurgia Pediátrica prestados exclusivamente em estabelecimento de saúde e hospitais e o ensino, pesquisa e consultoria na área médica’”;

b) de acordo com seu contrato social “os sócios administradores participam dos lucros e dos prejuízos **na proporção da respectiva produção profissional**” e que, “portanto, a forma de remuneração dos sócios da consulente ocorre da seguinte forma: após o pagamento das despesas, o valor remanescente (lucro) é distribuído entre os sócios **de acordo com a produtividade havida por cada qual no período correspondente**”;

c) “**a distribuição do lucro auferido pela sociedade não é feita de acordo com o número de quotas sociais de cada sócio, mas sim conforme a produtividade decorrente do exercício da atividade desenvolvida pela empresa efetivamente praticada por cada um dos sócios**”;

d) em seu contrato social “existe a previsão de pagamento de pro-labore, apenas e tão somente nos casos dos sócios administradores, até o valor máximo permitido legalmente e em valor definido de comum acordo entre os sócios” e que, nesse caso, “**a incidência do INSS é devida e inquestionável**”.

3. A consulente alega que “em razão da particularidade dos demais sócios não administradores, ou ainda dos sócios administradores na parte por eles percebida a título de distribuição de lucros pela produtividade por cada um realizada, e **não de acordo com a proporcionalidade de cada sócio no capital social da empresa**, surge a dúvida” (...) “acerca da ocorrência ou não do fato tributário impositivo da contribuição previdenciária nessa hipótese específica” (grifos do original).

4. Em sequência, observa que o “esclarecimento se faz pertinente à medida que foi decidido na Solução de Consulta n.º 196 de 18 de outubro de 2012, que ‘*de acordo com o art. 201, §5º, II, 1ª parte do Decreto n. 3.048/99, no caso de pagamento (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 inocorrência do fato impositivo tributário (fato gerador)**’” (destaques da consulente).*

4.1. Em razão do disposto na referida Solução de Consulta, a consulente entende que “é admitida a não incidência da contribuição previdenciária nos casos de simples distribuição da lucratividade do capital, por inocorrência do fato impositivo tributário”.

4.2. Todavia, visto que “as remunerações percebidas pelos sócios decorrem de distribuição de lucro (resultado) atrelada à produtividade de cada um, e não a sua

proporcionalidade do capital social da consulente, mister é o esclarecimento acerca da incidência ou não da contribuição previdenciária sobre tais valores recebidos mensalmente pelos sócios”.

5. Isso posto, conclui sua consulta, nos termos abaixo (destaques do original):

*Diante de todo o exposto, consiste a presente em obter a orientação desse órgão acerca da incidência ou não da contribuição previdenciária **especificamente** sobre os valores recebidos pelos sócios da consulente a título de distribuição de resultados (lucro) atrelada a produtividade de cada sócio no desempenho da atividade operacional da empresa, à luz do disposto no **artigo 201, §5º, II, 1ª parte do Decreto n. 3.048/99.***

## **Fundamentos**

6. Inicialmente, observe-se que, na época em que foi proferida a Solução de Consulta n.º 196, de 18 de outubro de 2012, à qual a consulente se reporta, o processo administrativo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira era regulado pela Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007, e os efeitos de sua solução alcançavam tão somente os sujeitos passivos que houvessem protocolado os respectivos processos de consulta.

6.1. Contudo, em face da alteração da redação do art. 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pelo art. 10 da Lei n.º 12.788, de 14 de janeiro de 2013, foram instituídas novas normas para o processo administrativo de consulta, postas pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. A edição de Soluções de Consulta passou a ser de competência exclusiva da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) e elas ora têm efeito vinculante, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a contar de sua publicação (arts. 8º e 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013).

6.2. Desde a entrada em vigor da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, “existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada”, “assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência”. A Solução de Consulta Vinculada “será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit” (art. 22).

7. Dito isso, observe-se que a questão referente à incidência de contribuição previdenciária a cargo da “empresa” (no caso, sociedade civil de prestação de serviços profissionais) sobre os valores recebidos pelos sócios a “título de distribuição de resultados (lucro)”, atrelados ou não à “produtividade de cada sócio no desempenho da atividade operacional da empresa”, já foi objeto de análise pela Cosit por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 120, de 17 de agosto de 2016, cujo entendimento, será abaixo reproduzido, conforme determinação do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, constituindo-se a presente Solução de Consulta em uma Solução de Consulta Vinculada.

7.1. A referida Solução de Consulta pode ser encontrada no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet ([www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br)), no menu “Onde Encontrar”, opção “Soluções de Consulta”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios.

**Solução de Consulta Cosit n.º 120, de 2016.**

[...]

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;

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 preste 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.

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, prescinda 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.*

(negritos do original; sublinhas acrescentadas)

## Conclusão

8. Diante do exposto, responde-se à consultante que:

a) 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” do inciso V do 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 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e o inciso II do § 5º do art. 201 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;

b) 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” do inciso I e alínea “b” do inciso III do art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Encaminhe-se ao revisor.

*Assinado digitalmente.*

LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON  
Auditora-Fiscal da RFB



Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

*Assinado digitalmente.*

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI  
Auditor-Fiscal da RFB

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução da Consulta Cosit n.º 120, de 17 de agosto de 2016, com base nos arts. 22 e 24 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013. Dê-se ciência à consulente.

*Assinado digitalmente.*

IOLANDA MARIA BINS PERIN  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit