

## IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA E CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA SÓCIO DE SERVIÇO

Gildásio Pedrosa Lima  
Thiago Reis Biacchi

**Resumo:** A pesquisa desenvolvida neste trabalho trata da tributação sobre a remuneração e o lucro do sócio de serviço, em especial a Incidência de IRPF e Contribuição previdenciária. A pesquisa traz no seu bojo a explanação sobre institutos do direito civil e tributário sobre a sociedade simples, o sócio de serviço e sua visão doutrinária. Tendo por fim a análise da ação fiscalizatória da incidência dos referidos tributos na remuneração percebida pelo sócio de serviço em sociedades simples.

**Palavras-chave:** Sociedade simples; Sócio de serviço; Contribuições previdenciárias; Imposto de renda de ressoa física; Remuneração.

**Abstract:** *The research developed in this work brings elements of doctrine and jurisprudence on the analysis of characterizing the constitution and pay the service partner in relevant aspects to the Income Tax Effect of Individual and social contribution. The research brings the explanation of the civil and tax law institutes on non-capitalist society and its doctrinal vision. Having finally the analysis of inspection in the incidence of these taxes on the remuneration received by the service partner in non-capitalist societies.*

**Keywords:** *Non-capitalist societies; Service partner; Social security contributions; Income tax; Remuneration.*

### Introdução

Dada a peculiaridade do fato de o sócio de serviço participar da sociedade apenas com o seu trabalho, a questão primordial para o fisco é se a remuneração por ele recebida seria ou não isenta de contribuições previdenciárias e de recolhimento de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), posto que os valores por ele recebidos não são decorrentes de participação para a integralização do capital social da empresa.

Entretanto, tem-se que a sociedade simples é baseada especificamente no trabalho e que, em geral, tem a participação intelectual de seus sócios como elemento preponderante à sua própria existência, o que releva a diferença entre o sócio de uma empresa eminentemente capitalista e de uma sociedade simples pura.

Por se tratar de tema relativamente recente – figura instituída pela Lei 10.406/2002 – a constituição de sócio de serviço passou a ser mais recorrente a partir da instituição do Provimento 112/2006 do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, que permitiu que as sociedades de advogados se organizassem admitindo essa possibilidade.

Com o aumento de número das sociedades que admitiram sócio de serviço, a Receita Federal do Brasil (RFB) passou a verificar a situação de alguns casos e exarar soluções de consulta que demonstram a evidente dúvida sobre a natureza de tal remuneração (pró-labore

ou distribuição de lucros), posto que há posicionamentos aparentemente conflitantes entre as soluções de consulta.

Assim, tornou-se mister a análise do instituto jurídico para observar a natureza de tal remuneração e, a partir desta análise, verificar, em soluções de consulta da RFB e acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) a interpretação que é dada a esse rendimento e quais os limites para a sua declaração em uma ou outra categoria.

### Conceito e Previsão Legal

Em primeiro lugar, cumpre destacar que sócio é o signatário do contrato social, aquele que alia sua vontade à de outrem para a execução do objeto social. O contrato social, a rigor, é negócio jurídico plurilateral que consubstancia a manifestação de vontade das partes para a consecução do objetivo social delimitado por seu objeto. Então, temos, logo em um momento inicial, que sócio não é sinônimo de empresário, isto é o que acentua Coelho (2012, P. 94) sobre o tema:

Por outro lado, em razão dessa opção — considerar ainda a pessoa física o núcleo conceitual das normas que edita sobre a atividade empresarial —, a lei acaba dando ensejo a confusões entre o empresário pessoa jurídica e os sócios desta. A confusão aumenta, inclusive, pela distância existente entre os conceitos técnicos do direito e a linguagem natural. A pessoa jurídica empresária é cotidianamente denominada “empresa”, e os seus sócios são chamados “empresários”. Em termos técnicos, contudo, empresa é a atividade, e não a pessoa que a explora; e empresário não é o sócio da sociedade empresarial, mas a própria sociedade. É necessário, assim, acentuar, de modo enfático, que o integrante de uma sociedade empresária (o sócio) *não é empresário*; não está, por conseguinte, sujeito às normas que definem os direitos e deveres do empresário. Claro que o direito também disciplina a situação do sócio, garantindo-lhe direitos e imputando-lhe responsabilidades em razão da exploração da atividade empresarial *pela sociedade de que faz parte*. Mas não são os direitos e as responsabilidades do empresário que cabem à pessoa jurídica; são outros, reservados pela lei para os que se encontram na condição de sócio.

Por isso temos que o melhor conceito de sócio é o contido no *caput* art. 981 do Código Civil Brasileiro (CCB):

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Entretanto, tal sócio pode participar de uma sociedade empresária, que é aquela que se enquadrar no conceito de empresário previsto no *caput* do art. 966, CCB, ou participar de uma sociedade simples pura, assim considerada aquelas que embora exerçam uma atividade econômica não são consideradas empresárias em razão de o seu objeto social ser voltado a uma profissão intelectual, científica, literária ou artística, conforme dispõe o parágrafo único do artigo citado.

Nas sociedades simples em geral as atividades demandam o exercício pessoal dos sócios para a sua ocorrência, o que não se verifica com tanta frequência das sociedades empresárias, onde a organização dos fatores de produção costuma ser mais relevante que a atuação dos sócios. Por causa da necessidade de prestação pessoal (sem elemento de empresa), as atividades intelectuais estão excluídas das atividades empresariais, conforme disposto no enunciado 193 da III Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal: “O

exercício das atividades de natureza exclusivamente intelectual está excluído do conceito de empresa”.

Entretanto, há limites previstos para essa consideração, conforme estabelecido pelo enunciado 966 da III Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal: “Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores da produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida”.

Cabe-nos, portanto, observar o conceito de elemento de empresa para avaliar o enquadramento ou não de determinada sociedade a um ou a outro tipo, servindo o como parâmetro dessa qualificação o enunciado 195 da III Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal: “A expressão “elemento de empresa” demanda interpretação econômica, devendo ser analisada sob a égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores da organização empresarial”.

Há, portanto, dois tipos de sociedade possíveis, a empresária e a simples – ou civil – que terão regramentos distintos segundo a natureza de suas atividades e sendo preponderante para essa classificação a personalidade do exercício de determinada atividade, como no caso dos profissionais liberais.

Interessa-nos, pois, as sociedades nas quais as atividades são exercidas pessoalmente por seus sócios, como as de natureza intelectual de medicina e advocacia, regidas, portanto, pelo Código Civil e constituídas na forma do art. 997, CCB:

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

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

O sócio de uma sociedade simples pode se obrigar, então, com a prestação de serviço e/ou com o capital. Isto porque o elemento intelectual, neste tipo de sociedade, é preponderante ao capital, mas deve-se atender, para a admissão de um sócio de serviço, determinados requisitos, sendo o primeiro a estipulação das contribuições, conforme o inciso V do art. 997, CCB, já citado, e o segundo o de não se empregar em relação estranha à sociedade, conforme disposto no art. 1006, CCB:

Art. 1.006. O sócio, cuja contribuição consista em serviços, não pode, salvo convenção em contrário, empregar-se em atividade estranha à sociedade, sob pena de ser privado de seus lucros e dela excluído.

Portanto, o sócio de serviço é o signatário de contrato de sociedade simples que se obriga com prestação de serviço para o cumprimento do objeto social com exclusividade, salvo estipulação em contrário.

### **Remuneração do Sócio de Serviço e Características Específicas de Sua Constituição**

Observamos até este momento que o sócio de serviço participa da sociedade em função do serviço que executa e não em virtude do capital (patrimônio) que emprega para a consecução de determinados fins. Assim, é necessário que se indique, já que se trata de um sócio, sua participação no contrato social.

Mais do que a simples existência de um sócio de serviço, entendemos que o contrato social deve indicar também as atividades a serem desenvolvidas pelo sócio de serviço. A

indicação das atividades tem dupla função: (i) proibir que o sócio de serviço exerça suas atividades em outra empresa, sendo a ocorrência de tal fato motivo para a sua exclusão da sociedade e privação de percepção de lucros, salvo se lhe for permitido isso; e (ii) evitar que o sócio de serviço exerça atividades além das estipuladas em contrato social em favor da própria sociedade, ocasião em que se observaria a existência de vínculo empregatício e atração de obrigações trabalhistas em favor do sócio que teve sua prestação de serviço desvirtuada.

Além da forma como deve estar disposta a existência do sócio de serviço, outra questão que se impõe é sobre o cálculo da remuneração desse sócio, já que pela regra geral os sócios capitalistas (aqueles que empregaram capital) participam dos resultados na proporção de suas cotas. Nada impede que o contrato social disponha de modo diferente.

O art. 1007, CCB estabelece a forma dessa divisão, acentuando que o sócio de serviço somente participa dos resultados positivos da sociedade:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Como acentuou o professor Gonçalves Neto (2012, p. 220), a redação do art. 1.007, CCB ficou truncada e deixa dúvidas quanto a sua aplicação em relação ao sócio de serviço. O renomado doutrinador esclarece que para se alcançar o montante da participação do sócio de serviço é necessário aplicar a seguinte metodologia:

Tomando-se a média do valor das quotas como a média do valor do quinhão de participação de cada sócio (pouco importando o número de quotas que o componha, de valores iguais ou desiguais), ao sócio de indústria caberia, a título de participação nos resultados da sociedade, a proporção apurada pela somatória da contribuição dos demais sócios, dividida pelo número deles. É o que sugere uma interpretação racional do art. 1.007 do Código Civil.

Assim, em uma sociedade composta por três sócios, sendo um deles de serviço e dois capitalistas que tem o capital social de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e lucro mensal de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) com participação diferenciada de capital teria a seguinte partilha de lucros:

Tabela 1: Participação dos sócios nos lucros da sociedade simples:

Sócios	Participação no Capital	Capital Social	Participação no Lucro	Lucro
A	0,00%	0,00	33,33%	3.333,33
B	25,00%	5.000,00	16,67%	1.666,67
C	75,00%	15.000,00	50,00%	5.000,00
	100,00%	20.000,00	100,00%	10.000,00

Como não há vinculação do percentual do sócio de serviço em relação ao capital, ele recebe 1/3 (33,33%) e os sócios capitalistas 2/3 (66,66%) divididos na proporcionalidade das quotas (25% e 75%). Assim, o sócio de serviço recebe 33,33%, o sócio B recebe  $66,66\% \times 25\% = 16,67\%$  e o sócio C recebe  $66,66\% \times 75\% = 50\%$ .

Observamos, portanto, que a previsão legal é de que os sócios de serviço participem dos resultados positivos (lucros) da sociedade, na proporção média do valor das cotas.

Em virtude do mesmo dispositivo legal, destacamos que as quotas dos sócios de serviço podem ser estabelecidas na proporção do serviço que prestem à sociedade, desde que estipuladas em contrato social, sendo, em seu silêncio proporcionais ao número de sócios.

### **A Remuneração do Sócio de Serviço e o Conceito Pró-Labore e de Distribuição de Lucros.**

A grande questão que se coloca é sobre o fato de que o sócio de serviço participa da sociedade empregando sua força de trabalho em favor da sociedade, sendo tal figura também permitida ao sócio capitalista. Entretanto, este último, quando se coloca a serviço da empresa recebe pelo seu trabalho retribuição do tipo pró-labore, além da participação na distribuição de lucros.

Ocorre que o tratamento tributário dessas duas remunerações é diferenciado, sendo a primeira tributável e a segunda isenta de tributação por força do *caput* art. 10 da Lei 9249/95:

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.

Por sua vez, o Regulamento Geral da Previdência Social - Lei 8212/91 (RGPS) estipula que os que recebam remuneração decorrente de trabalho prestado em favor da empresa, quando não funcionário, é segurado obrigatório na qualidade de contribuinte individual, conforme previsto no art. 12, V, f, do RGPS:

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 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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Assim, a interpretação do fisco sobre a natureza da remuneração é fator fundamental para a caracterização da obrigação tributária por tornar presentes seus requisitos essenciais: (i) hipótese de incidência; e (ii) fato gerador.

A hipótese de incidência pode ser caracterizada, segundo Torres (2006, p. 242), como: “a definição abstrata da situação necessária ao nascimento da obrigação tributária, com todos os seus elementos, que são o objeto (=núcleo), os sujeitos, o tempo, o espaço e a quantidade”.

Fato gerador pode ser conceituado, segundo Machado (2007, p. 149):

(...)A lei descreve um fato e atribui a esse o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrendo o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponível, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da

obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma(...).

Assim, tendo uma hipótese de incidência e um fato gerador, a obrigação tributária estará presente, havendo uma relação jurídica de vínculo entre os sujeitos, descrita com maestria por Becker (2002, p. 261):

A regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de sujeito passivo, uma pessoa qualquer e em cujo pólo positivo, situa-se, na posição de sujeito ativo, um Órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica.

A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma determinada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação.

O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever

Assim, a obrigação tributária pode ser conceituada, segundo Machado (2007, p. 150), como:

(...) a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não tolerar ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos Tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

Observamos, portanto que a hipótese de incidência do IRFP é prevista no art. 43 do Código Tributário Nacional – Lei 5172/66 (CTN) e de contribuição previdenciária a alínea f, inciso V, art. 10 do RGPS, de modo que seus fatos geradores seriam, igualmente perceber rendimentos em decorrência de trabalho prestado à sociedade sem natureza de distribuição de lucro.

Não se enquadrando nos termos previstos pelo RGPS, não há hipótese de incidência, deferentemente do que ocorre com o IRRF, para o qual há isenção. Portanto, a interpretação dada à natureza da remuneração percebida pelo sócio de serviço pode configurar fato gerador ou não, sendo considerado quando interpretado como pró-labore pelo serviço prestado – equiparando-se à situação do sócio quotista que presta serviços à empresa – ou de distribuição de lucros pelo emprego de trabalho em sociedade civil.

### **A Interpretação dada pela Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a Remuneração do Sócio de Serviço**

Embora não se tenha, ainda neste momento, uma solução fechada para o caso, a RFB se manifesta sobre casos por soluções de consulta formuladas às Superintendências Regionais da Receita Federal (SRRF), informando sobre sua interpretação acerca dos dispositivos legais por ela aplicadas.

Assim, foram exaradas duas soluções de consulta no ano de 2009 que mereceram destaque em todo o território nacional pela interpretação dada à remuneração percebida pelo sócio de serviço.

Ambas foram exaradas da mesma Superintendência Regional (Minas Gerais – SRRF06) em datas próximas, podendo ser a segunda uma reconsideração do posicionamento externado na primeira.

A solução de consulta número 116/2009 – SRRF06 acentua que toda a remuneração recebida pelo sócio de serviço tem natureza de rendimento recebido pelo trabalho, ou pró-labore, afastando a hipótese de isenção e caracterizando fato gerador de tributo, como se observa pela ementa da solução de consulta<sup>1</sup>:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF IMPOSTO DE RENDA. SOCIEDADE SIMPLES. RENDIMENTOS PAGOS A SÓCIO DE SERVIÇO. A isenção prevista no artigo 10 da lei n. 9.249/1995 alcança tão-somente os lucros e dividendos pagos aos sócios de capital. Os valores pagos ao sócio de serviço têm natureza jurídica de “rendimentos pagos pelo trabalho”, pouco importando a denominação que se dê à contraprestação paga pelo seu labor (remuneração, pró-labore, lucro ou qualquer outra). Dispositivos Legais: CTN, artigo 43, I e II e § 1º, Lei nº 4.506/1964, artigo 16, Lei nº 7.713/1988, artigo 3º, § 4º, Lei nº 9.249/1995, artigo 10, RIR/1999, artigo 45, IN nº 93/1997, artigo 48, caput e § 5º e Lei nº 10.406/2002, artigos 997, IV e V, 1006 e 1007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SOCIEDADE SIMPLES. RENDIMENTOS PAGOS A SÓCIO DE SERVIÇO. O sócio de serviço é segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social na qualidade de contribuinte individual. Incide contribuição previdenciária sobre os rendimentos auferidos pelo sócio de serviço em decorrência de seu trabalho, respeitado o limite máximo do salário de contribuição.

A solução de consulta 116/2009 – SRRF06 foi publicada em 04 de setembro de 2009 e, alguns dias depois, em 01 de outubro de 2009, o mesmo Órgão exarou posicionamento diametralmente conflitante, considerando que o sócio de serviço pode receber remuneração de duas naturezas: pró-labore e distribuição de lucros, nos mesmos moldes do sócio de capital. Esse entendimento foi exarado pela solução de consulta número 140/2009 – SRRF06, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF IMPOSTO DE RENDA. SOCIEDADE SIMPLES. PRO LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PAGOS A SÓCIO DE SERVIÇO. 1. O pró labore é tributado na fonte e na declaração do sócio de serviço. 2. A distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviço) é isenta de imposto de renda na fonte. Contudo, existem regras que devem ser observadas levando-se em consideração a forma de tributação da pessoa jurídica. Se a pessoa jurídica apurar o imposto de renda com base no lucro real e distribuir lucros acima do montante contabilizado a este título, haverá incidência sobre o valor que exceder aquele apurado com base na escrituração. 3. Se o imposto de renda for apurado com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela de lucro distribuída aos sócios que exceder ao valor da base de cálculo do IRPJ, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, não integra a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, desde que a pessoa jurídica 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 lucro presumido ou arbitrado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SOCIEDADE SIMPLES. PRO LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PAGOS A SÓCIO DE SERVIÇO. 1. O sócio de serviço é segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social – RGPS na qualidade de contribuinte individual. Logo, incide contribuição previdenciária sobre os rendimentos auferidos por ele a título de pro labore. 2. Não incide contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios das sociedades simples (de

<sup>1</sup> A solução de consulta foi exarada sobre o IRRF e sobre as contribuições previdenciárias sobre a remuneração, posto que há, na atualidade, competência da RFB sobre ambos os tributos.

capital ou serviço) quando houver discriminação entre remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e a proveniente do capital social (lucro) ou tratar-se de adiantamento de resultado apurado por meio da demonstração de resultado do exercício – DRE. 3. Os valores pagos pela sociedade ao sócio de serviço, excedentes do montante previsto no contrato social, ou, no seu silêncio, excedentes dos limites previstos no Código Civil (artigo 1007), como devidos ao sócio de serviço, a título de lucro, devem ser considerados retribuição pelo trabalho, sujeitos à incidência de contribuição previdenciária.

Entretanto, quando a situação se mostrava encaminhada para um acerto, demonstrando-se que o entendimento da RFB se direcionava ao fato de que o sócio de serviços percebia remuneração pelo trabalho (pró-labore), foi exarada em 15 de maio de 2013 a solução de consulta interna número 12/2013 – COSIT (Coordenação Geral de Tributação), que manteve o entendimento de que o sócio de serviço é isento de IRPF e de contribuição previdenciária na parcela referente à distribuição de lucros, mas deve, necessariamente, possuir retirada a título de pró-labore, já que presta serviço à sociedade. O entendimento foi firmado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF SÓCIO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA, NA DECLARAÇÃO E NA FONTE, NO RENDIMENTO DE PRÓ-LABORE. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA QUANDO DA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS. Incidência do imposto sobre a renda, na fonte e na Declaração de Ajuste Anual, sobre os valores pagos ao sócio de serviço, a título de pró-labore (rendimentos de trabalho). No entanto, não incide imposto sobre a renda sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros pelas pessoas jurídicas.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS SÓCIO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 1. O sócio de sociedade simples cuja contribuição para a sociedade consista em serviços é segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), enquadrado genericamente na categoria de sócio que presta serviço à sociedade, e, portanto, como segurado contribuinte individual, conforme alínea “F”, inciso V, art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. 2. 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 24 de julho de 1991, e art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, sobre os rendimentos do trabalho prestado pelo sócio de sociedade simples cuja contribuição consista em serviços. 3. Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade, ao sócio de serviço, terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária. 4. Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de lucro, desde que este seja distribuído na exata proporção do contrato social, ou, no seu silêncio, na proporção estabelecida pela lei. 5. Os valores pagos pela sociedade, excedentes do montante previsto no contrato social ou na lei, como devidos ao sócio de serviço, a título de lucro, devem ser considerados retribuição pelo trabalho, sujeitos à incidência de contribuição previdenciária. **(Grifo Nosso).**

Acentuamos que tal posicionamento não encontra sustentação legal, já que a previsão legal para o sócio de serviço estabelecida no art. 1007 do CCB prevê a possibilidade de ajuste de distribuição de lucros aos sócios de serviço em proporção à sua participação na sociedade com serviço, já que não há emprego de capital por esse tipo de sócio, podendo haver ajustes sobre o percentual a ser recebido a título de lucro em contrato social.



É notório que a solução de consulta interna 12/2013 não apresentou dispositivo legal que fundamente a necessidade de “pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade” serem caracterizados como pró-labore, posto que não se pode gerar obrigação tributária sem uma hipótese de incidência suficientemente clara e que atenda o princípio da legalidade (prevista em lei).

A situação nos parece ainda mais grave quando observamos a jurisprudência recente do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), em que verificamos a interpretação de que a distribuição de lucros em proporção ao serviço é elemento caracterizador de existência de pró-labore<sup>2</sup>:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2007, 2008 IRPF. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS POR PESSOAS FÍSICAS SÓCIAS DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PROPORCIONAIS AOS SERVIÇOS PRESTADOS. NATUREZA JURÍDICA DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS EXCLUSIVAMENTE NA PESSOA FÍSICA DOS MÉDICOS. O trabalho do sócio na sociedade é remunerado como rendimentos tributáveis. O médico, ainda que sócio, ao trabalhar na sociedade e ser remunerado proporcionalmente ao serviço prestado em nome desta auferir rendimentos tributáveis inconfundíveis com o lucros distribuídos pela sociedade aos sócios. Recurso Negado. (Acórdão n. 2802-002.995, 11080.725495/2011-18, Relator: GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, 2ª Turma Especial - CARF, Data de Julgamento: 12/08/2014, Publicado eletronicamente em 01/09/2014).

Tal posicionamento, acentuamos, contraria a legislação federal de natureza civil para a caracterização do pró-labore (parcela tributável), devendo ser adstrita a interpretação deste tipo a alguns casos específicos: (i) extrapolação das atividades do sócio de serviço fixadas em contrato social; (ii) trabalho do sócio de serviço prestado em favor da administração da sociedade que ultrapasse o objetivo social da sociedade simples; (iii) percepção de valores superiores aos estipulados em contrato social como distribuição de lucros.

Percebemos que tais situações extrapolam os limites previstos na legislação civil para a constituição de sócio de serviço e desnaturam o instituto jurídico, fugindo, assim, ao espírito da lei e, portanto, seriam tributadas, já que não atendem ao pretendido pelo legislador.

Ao contrario, as situações que atendem as exigências da Lei Civil para a sua configuração devem ser interpretadas conforme a orientação expressa do art. 1007, CCB – distribuição de lucros, caracterizando hipótese de isenção de IRPF e ausência de hipótese de incidência de contribuição previdenciária.

## Conclusão

A análise da figura do sócio de serviço no ordenamento jurídico brasileiro para fins de tributação causa, ainda nos dias atuais, interpretações conflitantes entre a legislação civil e as soluções de consulta da RFB que, devem ser harmonizadas pela fundamentada análise dos institutos jurídicos e reinterpretação legislativa.

<sup>2</sup> É importante destacar que a jurisprudência faz referência à sociedade em contas de participação e não à sociedade simples, mas não há, ainda, por este Conselho decisões reiteradas sobre sócio de serviço, de modo que a posição estabelecida pode ser implementada para casos de sócios de serviço no futuro, já que faz referência genérica à remuneração de sócios e não a determinado tipo de sociedade.

As principais questões observadas no âmbito da discussão realizada são referentes à constituição do sócio de serviço, já que a legislação civil é bastante econômica sobre a forma de constituição e distribuição dos lucros e sobre a natureza da remuneração percebida por este tipo de sócio, cuja constituição somente é facultada às sociedades simples.

A possibilidade de caracterização da remuneração deste tipo de sócio como pró-labore ou como distribuição de lucro em função de serviço prestado à sociedade simples, faz com que percebamos que o conceito de pró-labore classicamente difundido (de remuneração pelo trabalho) foi ultrapassado pela legislação vigente, devendo haver, também, a caracterização sobre a orientação do serviço deste sócio, de modo que, se direcionado à administração da sociedade, deve-se remunerar pelo trabalho, e, se direcionado à consecução dos objetivos sociais, deve ser remunerado em proporção ao estabelecido no contrato social com os lucros.

É notório que a questão ainda suscita dúvidas pelas autoridades administrativas em âmbito fiscal, que chega ao ponto de estabelecer obrigações ao contribuinte sem que haja a devida hipótese de incidência tributária que atenda ao princípio da legalidade. Mas há de se observar que tais imposições são manifestamente ilegais e deve haver uma significativa reinterpretação de tais imposições administrativas para que a segurança jurídica seja preservada e para que os Princípios de ordem tributária sejam mantidos, além de possibilitar ao contribuinte o exercício da livre associação e da livre iniciativa.

## Referências

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. Código Civil Brasileiro. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acessado em: 25 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm)>. Acessado em: 25 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei Orgânica da Seguridade Social. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)>. Acessado em: 25 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Federais – Receita Federal do Brasil. Acórdão no Recurso Voluntário número 11080.725495/2011-18, Relator: GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, 2ª Turma Especial - CARF, Data de Julgamento: 12/08/2014, Publicado eletronicamente em 01/09/2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acessado em 24 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Superintendência de Recursos da Receita Federal 6ª Região – Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta número 116/2009, de 04 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://consultaudi.com.br/tag/solucao-consulta-no-1162009-6a-regiao/>>. Acessado em 24 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Superintendência de Recursos da Receita Federal 6ª Região – Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta número 140/2009, de 01 de outubro de 2009. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/utilidades/resultado.htm?query=fisco &inicio=20260](http://www.fazenda.mg.gov.br/utilidades/resultado.htm?query=fisco&inicio=20260)>. Acessado em 24 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Coordenação Geral de Tributação (COSIT) - Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna número 12/2013, de 15 de maio de 2014. Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br/utilidades/resultado.htm?query=fisco&inicio=20260>>. Acessado em 24 set. 2014.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Empresarial**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GONÇALVES NETO, A.A. **Direito de Empresa**: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. 4ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.