

Inspere
LL.C em DIREITO EMPRESARIAL

Marcelo da Paixão Barbosa

Remuneração do sócio administrador

São Paulo
2020

Marcelo da Paixão Barbosa

Remuneração do sócio administrador

Artigo apresentado ao programa de LL.C em Direito Empresarial, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Empresarial.

Orientador: Prof. Pâmela Gabrielle Romeu Gomes Roque

São Paulo

2020

BARBOSA, Marcelo da Paixão.
Remuneração do sócio administrador. /
Marcelo da Paixão Barbosa. – São Paulo, 2020.
20.f.

Artigo (Especialização) – Insper, 2020
Orientador: Prof. Pâmela Gabrielle Romeu Gomes
Roque

1. Sócio administrador. 2. Distribuição de lucro. 3.
Remuneração. 4. *Pro labore*. 5. Contribuição previdenciária.
I. Autor. II. Título.

*À memória do meu amado pai, Lúcio da Silva Barbosa,
e ao meu amado filho, Érico Augusto dos Santos Barbosa,
por serem, respectivamente, a inspiração da minha caminhada,
e o motivo maior que me faz seguir adiante.*

Resumo

Este trabalho apresenta uma análise das disposições legais e entendimentos encontrados nos julgados mais relevantes, a cerca da remuneração do sócio que presta serviço à sociedade na condição de administrador, nas situações em que tal remuneração se dá em retribuição ao capital por ele investido (lucro), e em retribuição ao serviço por ele prestado (*pro labore*). Partimos da análise do direito a livre iniciativa econômica, passando pela análise das opções jurídicas de empreender, do papel do sócio enquanto provedor de capital, e eventualmente de serviços em favor da sociedade; das nuances do cargo de administrador; dos conceitos e previsões legais a respeito do lucro e do *pro labore* e da incidência da contribuição previdenciária à cargo da empresa sobre esse último. Com base nisso, e julgados administrativos e judiciais que são referência no tema, tem-se um apanhado dos principais argumentos quanto a possibilidade do Fisco identificar o chamado “*pro labore* disfarçado” que consistiria no repasse de recursos financeiros aos sócios (ou a um determinado sócio), na forma de distribuição de lucros, mas que, em verdade, corresponderia a remuneração pelo trabalho do referido sócio junto na empresa, e assim, glosar a referida distribuição de lucro e exigir o recolhimento da contribuição previdenciária incidente.

Palavras-chaves: Sócio administrador. Distribuição de lucro. Remuneração. *Pro labore*. Contribuição previdenciária.

Abstract

This paper presents an analysis of the legal provisions and understandings found in the most relevant judgments, regarding the remuneration of the partner who provides service to society as an administrator, in situations where such remuneration occurs in return for the capital invested by him (profit) , and in return for the service he provided (*pro labore*). We start from the analysis of the right to free economic initiative, going through the analysis of the legal options to undertake, the role of the partner as a provider of capital, and eventually services in favor of society; the nuances of the position of administrator; the legal concepts and predictions regarding profit and *pro labore* and the impact of the social security contribution borne by the company on the latter. Based on this, and administrative and judicial judgments that are a reference in the matter, there is a summary of the main arguments regarding the possibility of the Tax Authorities identifying the so-called “disguised *pro labore*” that would consist of the transfer of financial resources to the partners (or to a certain partner), in the form of profit distribution, but which, in truth, would correspond to the remuneration for the work of the said partner together in the company, and thus, gloss the referred profit distribution and demand the payment of the incident social security contribution.

Keywords: Managing partner. Profit distribution. Remuneration. *Pro labore*. Social security contribution.

SUMÁRIO

RESUMO	
ABSTRACT	
SUMÁRIO	
1. INTRODUÇÃO	8
2. DIREITO DE EMPRESA	9
3. FORMAS DE CONTRIBUIÇÃO DO SÓCIO: CAPITAL, SERVIÇO E ADMINISTRAÇÃO	11
3.1 SÓCIO DE CAPITAL E SÓCIO DE SERVIÇO	11
3.2 SÓCIO ADMINISTRADOR	12
4. LUCRO E <i>PRO LABORE</i>	14
5. CARACTERIZAÇÃO DO PROLABORE PARA FINS TRIBUTÁRIOS	15
6. JURISPRUDENCIA	17
7. ARGUMENTOS SOBRE A INCIDENCIA TRIBUTÁRIA	21
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
REFERENCIAS	

1 INTRODUÇÃO

É deveras fático que a grande maioria das empresas de médio e pequeno porte no Brasil, constituídas sob a forma de sociedades limitadas, sociedades simples ou mesmo empresas individuais (EIRELIs), têm entre seus sócios ou titulares, pessoas físicas que exercem diretamente a administração da empresa, ou seja, ativam-se no dia-a-dia do negócio.

Há, evidentemente, no caso do sócio administrador, uma dualidade de aportes, quais sejam, o capital e o trabalho, os quais podem vir a demandar a devida recompensa em favor daquele que despense tais recursos em prol do empreendimento.

Se por um lado, a legislação, societária e tributária, trata de forma distinta, o lucro (enquanto retorno pelo capital investido), e o chamado *pro labore* (enquanto retorno pelo trabalho prestado) impondo consequências tributárias diferentes para cada um destes repasses, por outro lado, é comum que muitas empresas, não façam uma gestão jurídica e contábil que discirna de forma coerente de legal, a ocorrência de tais pagamentos, notadamente quando há, na prática, repasses mensais para o sócio administrador, que mesmo sobre a comum rubrica de “adiantamentos de lucros”, tem características de remuneração laboral, o que sujeita a empresa a autuações fiscais.

O objetivo deste estudo é fazer uma reflexão sobre a *remuneração do sócio administrador*, (ou sobre “as remunerações” deste), notadamente sobre a obrigatoriedade ou não do pagamento do *pro labore*, e em que situações a distribuição de lucros pode ser, como este, caracterizado. Esperamos que a partir da análise de alguns conceitos envolvidos, como o princípio constitucional da livre iniciativa, e o direito ao exercício da empresa; direitos e deveres dos sócio; lucro, *pro labore* e seus reflexos tributários, possamos contribuir para com o saneamento de algumas dúvidas referente ao tema, e quem sabe inspirar eventuais leitores ligados a atividade empresarial a buscar o aperfeiçoamento constante das suas práticas.

2 O DIREITO DE EMPRESA

O artigo 1º, inciso IV, da Constituição Federal consagra a livre iniciativa como um dos fundamentos do Estado brasileiro, e nas palavras de José Afonso da Silva “envolve a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato”¹. Se relaciona com o ideal de liberdade econômica e seu reconhecimento pela ordem jurídica, visando assegurar aos indivíduos a livre escolha da atividade que queiram desenvolver para seu sustento, e neste cenário, a empresa, tecnicamente entendida como a atividade², é sem dúvida a exteriorização mais relevante dessa liberdade do cidadão, enquanto agente econômico.

A atividade empresarial pode ser exercida individualmente ou em sociedade.

Individualmente, tem-se como primeira opção o exercício direto pela própria pessoa natural na condição de empresário nos termos do artigo 966 do Código Civil. Trata-se da expressão mais próxima do antigo comerciante, antes disciplinado pela parte revogado do Código Comercial.

Todavia, a grande massa dos empreendimentos empresariais se desenvolve a partir de sociedades formadas em pluralidade de pessoas, o que se justifica à medida que um número maior de indivíduos pode, obviamente, convergir maior potencial de capital e trabalho, e conseqüentemente aumentar as chances de sucesso do empreendimento. Segundo Santa Cruz³:

Obviamente a atuação das sociedades empresárias no mercado sempre foi muito mais relevante do que a atuação dos empresários individuais. Estes, não raro, se dedicam a pequenos empreendimentos, cabendo às sociedades empresárias, em contrapartida, os empreendimentos de médio e grande porte, além de muitos dos pequenos empreendimentos, também. E a razão para que a presença das sociedades empresárias no mercado seja historicamente mais marcante que a dos empresários individuais é simples: os empreendedores sempre procuram minimizar seu risco empresarial, e a melhor forma de fazê-lo é constituindo uma pessoa jurídica, uma vez que nesse caso haverá a separação patrimonial e a possibilidade de limitação de responsabilidade [observação do histórico, sem considerar a recente figura da EIRELI e da recentíssima figura da Sociedade Limitada Unipessoal, que hoje, garantem a limitação da responsabilidade patrimonial em relação ao seu titular].

¹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 17. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2000. p. 767

² COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial, v.1: direito de empresa. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 63.

³ CRUZ, André Santa. Direito Empresarial. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018. p. 273.

O artigo 982 do Código Civil classifica as sociedades, em sociedades empresárias, e sociedades simples. Essa diferenciação se dá a partir do objeto social, a medida que ele constitua, ou não, atividade de empresário. Segundo o artigo 967, a atividade de empresário é aquela, profissional e organizadamente exercida para produção ou circulação de bens ou de serviços, logo, em havendo essa característica estaremos diante de uma sociedade empresária, em não havendo, estaremos diante de uma sociedade simples. Nessa linha, o parágrafo único do artigo 966 do Código indica expressamente que atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística não serão consideradas atividades de empresário, salvo se elas consistirem em “elemento de empresa”. Negrão, explica que:

Poderá, entretanto, o exercício dessas mesmas profissões consistir elemento de empresa, e, nesse caso, submeter-se-á ao conceito de empresarialidade. Dessa forma, os médicos que se organizam em sociedade, para oferecer serviços que eles mesmos prestam a seus clientes, contratando em comum os meios para melhor servi-los (v.g., imóvel, empregados, uso de insígnias e marcas comuns, etc.), não constituem sociedade empresária, mas haverá esse caráter quando terceiros contratam médicos e outros profissionais com o objetivo de oferecer planos de saúde a população. A sociedade assim constituída é mera intermediária de serviços profissionais de caráter intelectual. Ela não exerce pessoalmente a atividade profissional de medicina, sendo esta um elemento de suas atividades empresariais.⁴

Importante para o nosso estudo é entendermos, na escolha por empreender através de pessoa jurídica, o papel que têm esses empreendedores, que aqui chamaremos de sócios, no que tange aos seus deveres como tal, e as contribuições que devem/podem dar negócio, e as retribuições que dele podem esperar.

⁴ NEGRÃO, Ricardo. Curso de Direito Comercial e de Empresa: teoria geral da empresa e do direito societário. v. 1. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 342. [Retirado de <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616138>]

3 FORMAS DE CONTRIBUIÇÃO DO SÓCIO: CAPITAL, SERVIÇO E ADMINISTRAÇÃO

3.1 SÓCIO DE CAPITAL E SÓCIO DE SERVIÇO

Compete ao sócio fundamentalmente contribuir, com bens ou serviços, para o exercício da atividade econômica pela sociedade, sendo seu direito resultante participar dos resultados gerados por pela mesma (Código Civil, art. 981).

A contribuição com bens pode consistir não só na óbvia contribuição em dinheiro em espécie, como também a feita com quaisquer bens suscetíveis de avaliação pecuniária, isso porque tal contribuição se destinará a formar o capital social, base econômica a partir da qual a sociedade realizará os fins para os quais foi formada. Diz-se que o capital social estará realizado ou integralizado à medida que cada sócio efetivamente transfira à sociedade a posse ou propriedade dos bens que constituam sua contribuição. A proporção entre os valores de contribuição de cada sócio, ditará a quota de participação de cada um deles no capital da sociedade, e na ausência de avença diversa, a mesma proporção na qual se dará a divisão dos resultados produzidos pela sociedade¹.

O inciso V do artigo 997, por sua vez, dá ao sócio da sociedade simples, a possibilidade de contribuir com serviços desde que assim se especifique no contrato social. Fácil entender a lógica de tal permissão legal, já que, uma vez exposto que atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística não são atividades de empresário, logo, sociedades com tais objetos são, na maioria das vezes, dependentes da prestação de serviço direta de seus próprios sócios. Ou seja, por vezes, muito mais relevante que a contribuição em capital que possam realizado, é a sua contribuição em serviço que representará, o seu investimento principal, e neste caso, não haverá expectativa de remuneração específica pelo labor dispensado, mas tal qual o sócio de capital, o sócio de serviço só será remunerado pelos resultados que o negócio gerar, segundo o critério estipulado no contrato social.²

¹ ALMEIDA, Amador Paes de. Manual das sociedades comerciais: direito de empresa. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, passim. [Retirado de <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502637061>]

² GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.1195 do código civil. 8. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 231 e 242.

3.1 SÓCIO ADMINISTRADOR

Independentemente da forma de contribuição, seja na formação do capital social, seja na forma de serviço, como possibilita a sociedade simples, competirá, a princípio, a um ou mais sócios, exercer a função, legalmente exigida (Código Civil, art. 997, VI) de administrador da sociedade (se para isso, não for contratado um terceiro, administrador profissional). Caberá ao administrador a responsabilidade pela condução do negócio bem como a representação legal da sociedade perante terceiros. A designação é formal feita no ato constitutivo ou em ato apartado devidamente averbado no registro competente. Todavia, se não constar dos atos sociais nenhuma designação específica, se entenderá que a administração é exercida difusamente por cada um dos sócios (Código Civil, art. 1.013).³

Trata-se sem dúvida de uma prestação de serviço necessária, cujo o interesse não é só privado, em função da estratégia dos sócios em confiar à determinada pessoa, a missão de gerir o empreendimento, mas também trata-se de uma questão de interesse público, uma vez que os atos praticados por esse gestor, serão na verdade os atos praticados pela própria pessoa jurídica, gerando efeitos no mundo externo, e acarretando a ela e ao próprio administrador, responsabilizações quando ilicitamente causarem prejuízo a outrem⁴.

Sendo o administrador, um terceiro, alheio ao quadro social, contratado pelos sócios em razão da sua expertise na administração do negócio, é natural e óbvio que este será remunerado pelos seus serviços, seja como autônomo (sem vínculo empregatício), seja como empregado da sociedade (na hipótese de haver vínculo empregatício), diferenciando-se tais relações na medida do nível de autonomia funcional deste administrador, ou seja, nas palavras de Coelho, segundo “à análise do tipo de subordinação que envolve o diretor”⁵.

Todavia, sendo o administrador, um sócio, verdadeiramente, não há, imposição legal, que determine que este seja remunerado especificamente pela prestação de serviço como administrador, tampouco por algum valor determinado ou mínimo. A disposição, mais aproximada ao assunto, é a constante do artigo 1.071,

³ CRISTIANO, Romano. Sociedades limitadas: de acordo com o código civil. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 315-331.

⁴ Ibidem, p. 334-337.

⁵ COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial, v.2: direito de empresa. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 251.

inciso IV, do Código Civil, que estabelece apenas que, se o modo de sua remuneração não for estabelecido em contrato, caberá aos sócios deliberar a respeito. Todavia, nos parece que o dispositivo, pode estar se referindo – haja vista o caput – a remuneração dos sócios de maneira geral (englobando lucros, inclusive que remuneram o capital), não especificamente da remuneração do administrador.

Coelho admite que não há obrigatoriedade legal de remunerar o administrador, no entanto, ressalva:

A sociedade não está obrigada a pagar *pro labore* ao sócio-administrador. Deve, contudo, fazê-lo, por uma questão fiscal. As normas de custeio da Seguridade Social preveem a filiação obrigatória dos sócios administradores de qualquer empresa. [...] se não tiver sido feito pagamento nenhum a esse título, a base de cálculo da contribuição, em alguns casos, será o valor total das importâncias pagas ao sócio, seja a que título for (lucros, antecipação de lucros, juros sobre o capital, etc)⁶

O *pro labore* (do latim, “pelo trabalho”) é, portanto, o nome dado a remuneração do sócio que, presta serviço à sociedade, notadamente como administrador. Vê-se, não sendo obrigatório, o autor supra citado, orienta ao seu pagamento em razão de risco fiscal atrelado, situação da qual trataremos adiante.

⁶ Ibidem, p. 435.

4 LUCRO E PROLABORE

O sócio, pela condição de ser sócio, tem direito inafastável de participar dos resultados sociais (Código Civil, art. 1008). Estes podem ser positivos (lucros) ou negativos (prejuízos), sendo que obviamente o interesse social é pela performance positiva do empreendimento, ou seja, pela geração de lucro. Conforme explica Fábio Ulhoa, “os lucros remuneram o capital investido na sociedade”¹. Os resultados sociais são apurados via de regra anualmente. Como nas palavras de Borba:

serão apurados o ativo e o passivo da sociedade, e, pela diferença entre o ativo e o passivo, chegar-se-á ao patrimônio líquido, sendo que se este for superior ao capital da sociedade, o valor desse patrimônio, no que excede o capital, poderá ser objeto de distribuição aos sócios, a título de lucro”².

Enquanto o lucro remunera o fator capital, o *pro labore* remunera o fator trabalho. Aqui não falamos de salário, por não se tratar, na hipótese, de retribuição devida a um empregado, mas sim, da retribuição devida ao sócio da empresa pelo seu trabalho em favor dela, como administrador. Este é considerado contribuinte individual do Regime Geral da Previdência Social, e seus recebimentos laborais, sujeitam a sociedade ao recolhimento da contribuição previdenciária segundo previsões contidas na Lei 8.212/91, artigos 11, alínea “a”, artigo 12, inciso V, alínea “f”, e artigo 22, inciso III.

¹ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, v.2: direito de empresa. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 434

² BORBA, Tavares, J. E. *Direito Societário, 17ª edição*. [Minha Biblioteca]. Retirado de <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020489/>

5 CARACTERIZAÇÃO DO PROLABORE PARA FINS TRIBUTÁRIOS

De acordo com artigo 195, inciso I, alínea a da Constituição Federal, os rendimentos do trabalho, são, para a empresa que os paga, fato gerador de contribuição à União, para o financiamento da seguridade social.

Por primeiro se observa que pela expressão, “nos termos da lei”, contida no *caput* do artigo 195, reverencia o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição, ou seja, “cabe a lei ordinária estabelecer as hipóteses de incidência tributária, vale dizer, as situações fáticas que, uma vez ocorridas, dão ensejo ao nascimento das respectivas obrigações.”¹ Na sequência, o inciso I, alínea a, do artigo 195, estipula um dos fatos geradores sobre o qual o legislador ordinário poderá instituir o tributo, tendo como sujeito passivo a empresa, qual seja, “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”.

Foi através da Lei 8.212/91, em seu artigo 12, inciso V, alínea f, que o legislador ordinário, ciente da realidade dos sócios que se dedicam ao negócio, os incluiu na classe dos contribuintes individuais, de modo que constituam fato gerador de contribuição social, sob a alíquota de 20% (vinte por cento), segundo o artigo 22, inciso III, os pagamentos feitos a estes, desde que a remuneração seja “decorrente do seu trabalho”.

Por sua vez, o Decreto 3.048/1999 que regulamenta a referida disposição legal, reafirma em seu artigo 9º, inciso V, alínea h, essa mesma hipótese de incidência, detalhando ainda em seu artigo 201, § 5º, que “no caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas”, a identificação da aludida remuneração feita ao sócio em decorrência do seu labor (base de cálculo), se dará “de acordo com a escrituração contábil da empresa” (inciso I) ou segundo “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” (inciso II).

¹ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 56

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 971/09, destaca em seu artigo 57, parágrafo 5º, inciso II que os valores totais pagos aos sócios também serão considerados base de cálculo para contribuição quando “a contabilidade for apresentada de forma deficiente”, ao mesmo tempo que disciplina em seu parágrafo 6º, que não considerará nessa base de cálculo, valores pagos a título de distribuição antecipada de lucro, desde que “previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais” e desde que ao final do exercício não se chegue a “uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído”, sob pena da diferença ser considerada remuneração (*pro labore*) aos sócios.

Vê-se, assim, que tanto o regulamento quanto a instrução normativa da arrecadação, estabelecem um objetivismo, quando se tratar de “sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas” (leia-se, sociedade simples, conforme CC/2002). Segundo as disposições, nestes casos, havendo escrituração de pagamentos aos sócios sob a rubrica de remuneração pelo trabalho (*pro labore*), sobre tais valores incidirão a contribuição social a cargo da empresa. Já, em não havendo, ou sendo essa deficiente, todos os repasses financeiros a sócios serão tidos como base de cálculo para a cobrança da contribuição, salvo se houverem prévios balancetes contábeis (mensais, no caso de pagamentos antecipados) que demonstrem que tais valores correspondem aos lucros gerados pela sociedade.

Portanto, pelo disposto nos regramentos, o Fisco espera que as Sociedades de natureza simples, lhe digam, através da sua contabilidade, quando a remuneração paga aos sócios constitui contraprestação pelo trabalho *pro labore* ou contraprestação pelo capital investido (lucro), posto que, do contrário, corre-se o risco de todo o repasse financeiro aos sócios ser considerado remuneração laboral sujeita a incidência da contribuição previdenciária.

Apesar da legislação destacar um maior rigor fiscalizatório sobre as sociedades simples de serviços profissionais, não é errado imaginar que mesmo outros tipos de sociedade, como as sociedades empresárias de um modo geral, devam se preocupar com as tratativas que deferem aos repasses de recursos a seus sócios, uma vez que identificado a figura do sócio que trabalha, tais repasses sempre poderão estar na mira do Fisco com vistas a detectar características de remuneração laboral, mesmo que sobre a rubrica de distribuição de lucros.

6 DA JURISPRUDÊNCIA

O tema em questão foi tratado na Solução de Consulta 120 Cosit, emitida pela Secretaria da Receita Federal, em 17 de agosto de 2016, ao analisar justamente o questionamento de uma sociedade simples de profissionais liberais, sobre a possibilidade de apenas distribuir os lucros do empreendimento aos seus sócios, não obstante também trabalhem em prol da sociedade. Vide ementa:

**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”, 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

O entendimento do ente arrecadador, foi de que os sócios que prestam serviços a sociedade são contribuintes obrigatórios da Previdência, nos termos do art. 12, V, “f” da Lei 8.212/91, e necessariamente, parte dos valores repassados aos mesmos, independentemente da rubrica, tem cunho remuneratório pela prestação de serviço, atraindo a incidência da contribuição previdenciária.

Ocorre que o mesmo tema já contava com precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em sentido oposto, no julgamento do acórdão 2302-003.211, de 16 de julho de 2.014, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

SOCIEDADE SIMPLES. NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS A SÓCIOS. CONTRATO DE SOCIEDADE. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PAGAMENTOS EXCLUSIVAMENTE A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CONDICIONAMENTO À DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE LUCRO SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OU DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONDIÇÃO DE SÓCIO.

A sociedade simples representa uma união de pessoas que decorre, preponderantemente, da junção de atributos intelectuais (intransmissíveis e irrenunciáveis) em função do desenvolvimento de uma atividade intelectual

em associação, sendo secundária a sua dependência em relação ao capital investido pelos sócios. Nesse sentido, a desproporcionalidade entre capital social/cotas e o lucro auferido não deve causar espécie ou mesmo funcionar como indício de fraude.

A alínea *f* do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91 estabelece que os sócios são segurados obrigatórios da Previdência Social “desde que recebam remuneração”. A despeito da amplitude conceitual da remuneração, esta não se confunde com o lucro, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios.

Inexistindo previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho decorrência natural do espectro de liberdade existente no campo da celebração do contrato de sociedade (art. 981 do CC), relega-se ao contato social a definição da forma em que se efetuarão os pagamentos devidos aos sócios. É claro que a lei tributária poderia e talvez devesse impor que o sócio contribuísse para o sistema de Previdência Social, tendo em vista não só o princípio da equidade na forma de participação do custeio (art. 194, V, da CF) e o princípio da solidariedade (art. 195), mas também a própria social proteção do sócio (caráter contributivo x filiação obrigatória art. 201 da CF). Todavia, não se encontra obrigação legal de que a sociedade simples impute a determinado pagamento a qualidade de *prolabore* e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários.

Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros. O § 5º do art. 201 do RPS/99 tem sentido enquanto regramento relativo ao ônus probatório, ou seja, cabe à empresa comprovar a apuração do lucro, sob pena de se considerar que o pagamento é remuneração pelo trabalho. Todavia, se houve a apresentação da demonstração de resultados, compete à autoridade fiscal analisar e, eventualmente, desconstituir as demonstrações. Enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título de remuneração, mas, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração (REsp 1224724/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011).

Veja-se que neste julgamento de 2014, destacou-se como inafastável reconhecer que não há base legal que obrigue repassar a sócios valores à título de *prolabore*, em detrimento da rubrica de distribuição de lucro quando estes sejam contabilmente apurados. No entanto, tal decisão do CARF não foi unânime, mas por maioria de votos, tendo havido voto divergente, cujos trechos destacamos:

Desnudase, assim, o *modus operandi* do empreendimento: a Sociedade autuada, tendo a necessidade de contratação de advogados para a execução do seu objeto social, seleciona e capta no mercado de trabalho o profissional que melhor atende às suas necessidades, mas só o contrata se for na condição de sócio minoritário da empresa, atribuindo-lhe parcela ínfima do Capital Social, *in casu*, 0,5%, correspondente a R\$ 50,00, remunerando-lhe mensalmente pelos serviços prestados sob o simulacro de antecipação de lucros.

Deve ser enaltecido, neste comenos, que a base de cálculo das contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social não se limita à folha de salários. Em realidade, a matéria tributável das contribuições sociais em debate **alcança todo e qualquer rendimento do trabalho**, pago ou creditado, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, conforme expressamente estatuído na alínea ‘a’ do inciso I do art. 195 da CF/88.

Nessa prumada, assentado que as verbas auferidas pelos sócios têm natureza jurídica de remuneração, e que os sócios em destaque são qualificados como segurados contribuintes individuais, a contribuição da empresa será de 20% sobre o sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a essa categoria de segurados que lhe prestem serviços, a teor do inciso III da Lei nº 8.212/91. Sendo uma realidade fática a circunstância de os sócios de uma empresa auferirem *pro labore* decorrente do trabalho por eles realizado na empresa, juntamente com distribuição de lucros oriunda do capital investido no empreendimento, e sendo só o primeiro base de cálculo da contribuição previdenciária, o art. 201 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, promovendo necessário detalhamento da norma inscrita no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, estatuiu em seu §5º a obrigação acessória das sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas de especificar, quando do pagamento conjunto de *pro labore* e de distribuição de lucros, a parcela relativa à remuneração decorrente do trabalho e aquela proveniente do capital social. Em caso de não discriminação, não tem condições a Fiscalização de adivinhar qual fração é proveniente do capital social, e o valor total será considerado como remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Verifica-se, a teor do voto divergente, que o caso em julgamento pelo CARF tratava de sociedade simples, em que vislumbrou-se a existência de “sócios de fachada”, que figurariam no quadro social apenas para fins de possibilitar que os mesmos recebessem sua remuneração sob a rubrica contábil de distribuição de lucro, quando na verdade tratava-se de verdadeira remuneração ao serviço que prestavam à sociedade, com a qual não tinham nenhum compromisso societário real.

Encontramos por sua vez um precedente importante do Superior Tribunal de Justiça, qual seja, o julgamento do RE 1.1224.724-PR, de fevereiro de 2011, cuja ementa é a seguinte

[...]. 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. [...]. 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.

Na decisão, o STJ entendeu que a disposição não fere o princípio da legalidade, estampado no art. 97 do CTN, posto que não cria nova base de cálculo da

contribuição previdenciária, mas apenas esclarece como legal a exigência da contribuição à vista de valores pagos aos sócios sem que tenha havido ainda a apuração de lucros do exercício, ou seja, os chamados “adiantamentos de lucro”, deixando claro que o lucro só existe quando devidamente apurado, do contrário, o valor está enquadrado no conceito de “remuneração paga ou creditada a qualquer título” incidindo a contribuição quando dos seus repasses.

Não obstante, a mesma decisão reconhece que uma vez apurado o lucro ao final do exercício, aquilo que se pagou aos sócios fica caracterizado como tal, afastando-se a cobrança da contribuição. Subentende-se que, eventual tributo pago, possa e deva ser restituído ou compensado em favor do contribuinte.

Visível é, pois, que o tema guarda nuances que necessitam de atenção tanto dos empresários quanto dos advogados, contabilistas, financistas, sendo o que trataremos no próximo capítulo.

7 ARGUMENTOS SOBRE A INCIDENCIA TRIBUTÁRIA

7.1 DA LIBERDADE SOCIETÁRIA

Claro está que não há na legislação, disposição que obrigue a retirada de pro labore pelo sócio responsável pela administração do negócio, uma vez que, de acordo do artigo 1.071, inciso IV do Código Civil, competirá a Assembleia, as deliberações sobre a remuneração dos administradores da sociedade. Como explica Gonçalves Neto, “não é comum a lei fixar critérios para a determinação da remuneração do administrador, deixando livre aos interessados defini-los, porquanto aí prevalecem as regras de mercado.”¹

Ou seja, deve se verificar se os atos sociais a sociedade (contrato social, estatuto, ata de assembleia de sócios) preveem remuneração pelo trabalho aos sócios que lhe prestem serviço, e em segundo lugar, a contabilidade da empresa deverá demonstrar o que na prática é realizado. Se a previsão estatutária, ou deliberação da assembleia de sócios, é de não remuneração ao sócio que presta serviço como administrador, ou se não há deliberação a esse respeito, a princípio não há base para o entendimento de que há tal pagamento, salvo se do exame da contabilidade resultar conclusão diferente.

Não há que se perquirir quanto a necessidade financeira particular do sócio administrador. Esta é uma questão pessoal que foge ao direito, mesmo porque, tal necessidade financeira pode perfeitamente ser atendida, não só através de eventual remuneração laboral, mas também através da participação nos lucros, que corresponde a remuneração pelo investimento feito na sociedade.

Da mesma forma, no campo previdenciário, se é contribuinte obrigatório, na categoria individual, o sócio administrador que recebe remuneração pelo seu trabalho, aquele que não recebe (leia-se, que não recebe a esse título) não é contribuinte obrigatório. Mas isso não significa que não poderá filiar-se ao regime previdenciário de forma facultativa, e com ele contribuir segundo o seu planejamento pessoal (art. 14 da Lei 8.212/91).

Enfim, prestigia-se assim, a livre iniciativa e o direito ao livre exercício da atividade empresarial, posto que as sociedades podem “consoante os interesses

¹ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: Comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. – 8ª ed. – São Paulo: Thompson Reuters Brasil, p. 259

sociais que estejam em jogo”² tomar a decisão social de remunerar ou não o sócio pelo exercício do cargo de administrador.

7.2 DO DIREITO AOS LUCROS/RESULTADOS

Veja-se que, se por um lado a legislação societária confere liberdade sócios quanto a deliberação sobre a remuneração do sócio administrador (Código Civil, art. 1.071, V), a mesma legislação confere aos sócios o direito inafastável de auferir os lucros que a sociedade produza (Código Civil, art. 997, VII e art. 1.008), de modo que, somente a sua inexistência, ou, quando existente, somente a decisão colegiada dos sócios, pode dar-lhe destinação diversa, que não a sua transferência ao patrimônio dos sócios.

Assim, temos que, poder regulamentar exercido pela administração pública, por óbvio pode criar mecanismos e obrigações acessórias visando identificar a ocorrência do fato gerador, qual seja, o pagamento de prolabore, todavia não poderá, a pretexto de obter arrecadação, desqualificar a distribuição lícita de lucros, a entender-se a regularmente apurada segundo a escrituração contábil da empresa, realizada segundo as regras legais.

7.3 DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A Administração pública, notadamente quanto ao ato de exigir tributo, rege-se inafastavelmente pelo princípio da legalidade. Isso implica dizer que o ato regulamentador deve estar inteiramente calcado na lei, não podendo, instituir obrigações aparentemente acessórias, mas que ao final resultem na criação artificial de fatos geradores.

Aliás, a própria base constitucional, nascedouro do poder tributário dos entes federados, prestigia o princípio da legalidade, ao dispor que “*a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei*”, devendo ser entendido, antes de mais nada, que sem lei expressa determinando a hipótese de incidência, não há que se falar em exigência de tributo para financiamento da seguridade.

² Ibidem, p. 260.

Ora, o que se tem na seara legal está esculpido no artigo 12, inciso V, alínea “f” da Lei 8.212/91, ao dispor que só é contribuinte individual “o sócio *gerente* e o sócio *cotista* que recebam remuneração decorrente de seu trabalho” deixando claro que a condição de receber remuneração pelo trabalho é que constitui a hipótese de incidência. O fato gerador estará obviamente identificado a medida que a contabilidade da empresa registre o pagamento do prolabore ao sócio. Caso contrário a identificação de tal fato dependerá de elementos cabais (provas) que o evidenciem, à despeito da dos registros contábeis. Ademais é regra tributária, esculpida no artigos 110 do Código Tributário Nacional, que a lei tributária não poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

7.4 DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

No caso supra referendado, julgado pelo CARF, apesar da decisão colegiada ter validado a distribuição do lucro, tratou-se, segundo relato contido no voto divergente, de sociedade que frequentemente agremiava trabalhadores para seu quadro social, e pagava-lhes o que corresponderia a sua remuneração laboral, sob a rubrica de lucro. O conselheiro que divergiu, entendendo ser fraudulenta a distribuição de lucros, baseou-se nos fatos de que: a) a sociedade tinha grande movimentação de entrada e saída de sócios; b) a participação desses era em capital ínfimo; c) os pagamentos que esses minoritários auferiam eram muito superiores ao que corresponderia à sua participação; e, d) a sociedade não apresentou documentação contábil, na forma prescrita em lei, para dar suporte a referida distribuição de lucro.

A partir de evidencias como essas, seria possível, em tese, não só descaracterizar a distribuição de lucro e atribuir a ela caráter de prolabore, como eventualmente, dar por caracterizada até mesmo a relação de emprego, se evidenciada elementos de subordinação entre as partes envolvidas.

Não obstante, no caso *in comento*, pesou a favor da validação da distribuição de lucro, o fato de se tratar de uma sociedade simples, onde a relação capital social x lucro tem menor relevância, em prestígio ao legalmente respaldado “aporte de serviço” feito pelos sócios que é, ao fim e ao cabo, o fator que efetivamente gera o lucro do empreendimento.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Talvez, não tenhamos chegado, por fim, a uma conclusão que ponha fim as dúvidas, não obstante, entendemos que há amplo fundamento para que não se entenda por obrigatório o pagamento de pro labore aos sócios administradores, mas evidencia-se suficientemente que, neste tema, a melhor decisão para a empresa será aquela que for calcada em conhecimento técnico dos institutos, e que privilegie a tomada de decisões segundo a sua realidade de gestão, sempre dentro dos permissivos legais.

7 REFERÊNCIAS

- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 17. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2000.
- COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial, v.1: direito de empresa. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CRUZ, André Santa. Direito Empresarial. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.
- NEGRÃO, Ricardo. Curso de Direito Comercial e de Empresa: teoria geral da empresa e do direito societário. v. 1. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020
- ALMEIDA, Amador Paes de. Manual das sociedades comerciais: direito de empresa. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016
- GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.1195 do código civil. 8. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.
- BORBA, Tavares, J. E. Direito Societário, 17ª edição.
- COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019,

LEGISLAÇÃO

- Código Comercial (Lei 556 de 25 de junho de 1850)
- Código Civil (Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002)

JURISPRUDÊNCIA

- Solução de Consulta 120 Cosit, emitida pela Secretaria da Receita Federal, em 17 de agosto de 2016;
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, acórdão 2302-003.211, de 16 de julho de 2014;
- Superior Tribunal de Justiça, qual seja, o julgamento do RE 1.1224.724-PR, de fevereiro de 2011.