

TRIBUTAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO NAS SOCIEDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE PROFISSÕES LEGALMENTE REGULAMENTADAS, O DECRETO 4.729/2003 E A INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC 100/2003 - SEQUENCIA DO ARTIGO ANTERIOR
Prof. Dr. Cesar Luiz Pasold - OAB/SC-943 (1)

1. Considerações iniciais e o Decreto 4.729 de 09/06/2003

Em artigo anterior, procurei estimular os Leitores à leitura criticamente responsável do Decreto 4.729 de 09/06/2003, pelo qual o atual Governo Federal tentou introduzir uma nova base de cálculo sobre a qual deveria incidir o recolhimento em favor do INSS , na ordem de 20%, sob responsabilidade da "Sociedade Civil de Prestação de Serviços Profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas". É que, pelo referido Decreto altera-se a redação do artigo 201, parágrafo 5º do Decreto 3.048/98, de tal forma que a "contribuição da empresa" ... *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.*" (sem o negrito no original). A questão se instala a partir da redação do inciso II acima transcrito, eis que, enfatizando-se a parte final , se verifica que o adiantamento de resultado (ou , em linguagem simples, a antecipação da distribuição de lucros), passaria a ser tributado em 20%, por conta da " empresa". A consequência imediata da aplicação rígida destas disposições seria e é mais um ônus a somar-se à já pesadíssima carga tributária que os Governos Federais Brasileiros sucessiva e insensivelmente vêm

impondo às empresas de modo geral e, principalmente, àquelas típicas da classe média.

No mesmo artigo, examinei com atenção e de forma sistemática: a nova redação acima transcrita; o novo Código Civil, especialmente em seus artigos 1.020, 1065 e 1.179; a Constituição Brasileira vigente, com destaque para o caput do seu artigo 170, no qual se ressalta o princípio da livre iniciativa como um dos fundamentos da Ordem Econômica. Rememoro que o artigo 1020 do novo Código Civil estabelece: "*Art. 1.020. Os administradores são obrigados a prestar aos Sócios contas justificadas de sua administração, e apresentar-lhes o inventário anualmente, bem como o balanço patrimonial e o de resultado econômico.*" Também o artigo 1.179 contém a palavra "*anualmente*" ao referir-se ao levantamento do "*balanço patrimonial e ao resultado econômico*". Já o artigo 1.065 refere-se apenas ao "*término do exercício social*" para dispor que será procedida a "*elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço do resultado econômico*". Volto a enfatizar, aqui, que a categoria "*exercício social*" não tem conceito operacional legal estabelecido no novo Código Civil (2), vale dizer, a Lei nº 10.406 /2002 não a define expressamente. Nesta linha de raciocínio, mantenho minha percepção de tendência interpretativa e posicionamento, ressaltando, de início, que a presença da palavra "*anualmente*" nos dois artigos referidos leva analistas ao entendimento de que o novo Código Civil teria estabelecido a obrigatoriedade de que o demonstrativo do resultado econômico deva ter, exclusivamente, a periodicidade anual. Continuo discordando, com o devido respeito, desta interpretação. E assim o faço, inicialmente reiterando que não posso crer que o Legislador, no novo Código Civil, tenha atropelado o *princípio da liberdade negocial* (3) (um dos mais sagrados no Direito Civil), para impedir que as pessoas físicas que se contratam entre si e constituem uma Sociedade para exercerem (em conjunto e sob administração por eles regrada)

atividades típicas de Profissão regulamentada em Lei, estabeleçam o conceito cronológico de exercício social que julguem mais conveniente para o seu negócio, dinamicamente considerado. Ao contrário, tenho reforçado o meu entendimento de que o novo Código Civil não cria nenhum obstáculo para que, por exemplo, os Sócios de uma determinada *Sociedade* de atividades típicas de Profissão regulamentada em Lei, estabeleçam que o exercício social, no caso concreto da sua Sociedade, deva ter a periodicidade mensal ou trimestral ou semestral, e, pois, na cronologia estabelecida, o administrador preste contas, explicitando o inventário, o balanço patrimonial e o balanço do resultado econômico. Prossigo entendendo que elas podem, inclusive, variar o seu conceito de periodicidade em função da dinâmica que ocorra em seu negócio, seja para ampliar a produtividade, seja para administrar crises, ou seja também para estimular os Sócios premiando-os pelo seu investimento de capital e/ou por sua atuação na busca da melhor consecução das finalidades da Sociedade. Isto, evidentemente, diferencia-se do desempenho do Sócio em atividades meio, cuja remuneração, esta sim, é de trabalho (a denominação corrente é a mais apropriada para este caso : Pró-labore) e pois, submetida à tributação sob a previsão do inciso I do texto do Decreto citado.

Reafirmo, também, o meu entendimento no sentido de que o legislador, no novo Código Civil, estabeleceu, de fato e de direito, um limite cronológico protetor (esta é uma das funções de uma boa Lei) para que ocorra a devida transparência quanto ao andamento da vida da Sociedade : no mínimo uma vez por ano a prestação de contas e suas conseqüências haverão de ocorrer. Insisto, mais uma vez, agora no presente ensaio, que é muito difícil admitir-se que o Código tenha pretendido aprisionar os Sócios numa " camisa de força" segundo a qual somente uma vez por ano seja efetuada a prestação de contas completa (inventário, o balanço patrimonial e o balanço do resultado

econômico), especialmente se considerarmos a velocidade com que as ameaças e oportunidades se movimentam na vida produtiva contemporânea. Uma "camisa de força" deste tipo praticamente inviabilizaria a vida de muitas Sociedades, e tal perversidade não pode ser estimulada e muito menos disposta por uma Lei! Também solidifiquei a percepção de não aceitação da idéia de que o Legislador, no novo Código Civil, tenha estabelecido um conceito operacional para exercício social de **forma indireta**, ou seja, a ser obtido pela leitura obsessivamente enfática e predominante da palavra anualmente constante nos artigos 1.020 e 1.179 e ausente no artigo 1.065. Aliás, reafirmo, se o Legislador pretendesse estabelecer a anualidade como exclusivo e peremptório delimitador cronológico do exercício social, teria se valido da expressão 'exercício social anual' ou similar, especialmente na redação do artigo 1.065. Relembro que a própria redação decorrente do Decreto (Federal) nº 4.729/03 não contém a palavra anual ou uma de suas derivadas ao longo do texto do inciso II.

Sob este diapasão, posso reafirmar algumas conclusões já expostas anteriormente sobre a matéria, entre as quais destaco:

a) os Sócios têm o indiscutível direito de estabelecer em seus Contratos de Constituição de Sociedades para exercício de profissões regulamentadas em Lei, qual a periodicidade do seu exercício social e, por conseqüência, a que intervalo o administrador presta contas e são explicitados o inventário, o balanço patrimonial e o balanço do resultado econômico;

b) os Sócios podem modificar tal periodicidade, em função das peculiaridades de suas atividades profissionais, da conjuntura de mercado e demais aspectos macro e micro-econômicos, consagrando a mudança em alteração do Contrato Social, devidamente registrada;

c) em função do que foi ponderado nas alíneas a) e b) acima, o

lucro/resultado positivo do período estabelecido, pode e deve ser distribuído segundo os critérios estabelecidos no Contrato da Sociedade, levando em conta a participação no capital e/ou na consecução das finalidades (esta última, repito, não sendo confundida com a atuação de Sócio em atividade meio que é remunerada a título de pró-labore);

d) sobre a distribuição de lucro efetuada nos termos descritos na alínea c) acima **não** incidem os 20% de contribuição da empresa, eis que não há caracterização do "adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de resultado do exercício" previsto no final do inciso II do parágrafo 5º do Decreto (Federal) nº 3.048/98 com a redação que lhe foi conferida pelo Decreto (Federal) nº 4.729/03.

Por isto, recomendei já anteriormente que nas Sociedades constituídas para o exercício de Profissão regulamentada em Lei cujos Sócios optem pela modificação da periodicidade de seu exercício social:

a) seja formalmente convocada uma Reunião dos Sócios ou Assembléia, cuja Pauta, já no documento convocatório contemple explicitamente o tema;

b) realizada a Reunião ou Assembléia a decisão de modificação da periodicidade seja fundamentadamente expressa na ata respectiva;

c) sejam cumpridas todas as formalidades necessárias à Reunião ou Assembléia (vide, por exemplo, dependendo do caso, os artigos 1.010 ou 1.071 a 1.080 do novo Código Civil);

d) seja composta a Alteração do Contrato Social para modificação da periodicidade;

e) seja devidamente registrada a Alteração do Contrato Social;

f) seja o setor de contabilidade formalmente informado da nova periodicidade (com cópia da Alteração do Contrato Social devidamente registrada encaminhada para seus arquivos) e com a determinação explícita quanto à data de seu início.

2. A INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº 100, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2003 – DOU DE 24/12/2003

No entanto, em dezembro pp vem à público, no DOU DE 24/12/2003, a INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº 100, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2003, em cujo artigo 77, mais precisamente em seu parágrafo 5º, encontramos seguinte texto, verbis:

”§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a base de cálculo da contribuição da empresa referente à remuneração dos sócios, contribuintes individuais, é:

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 § 6º do art. 65;

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.”

Aqui, já encontramos disposições que avançam, mais ou menos sutilmente – como queira o meu Leitor - com relação ao estabelecido

no **Decreto 4.729 de 09/06/2003**. Contudo, o que mais contundentemente nos chama a atenção é a redação do parágrafo 6º, assim:

“§ 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, nesta 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.”.

Como se verifica, a instrução normativa alcançou um ponto ao qual não havia chegado o Decreto que, ela, teoricamente, estaria “instruindo normativamente”.

Os mais simples estudos relacionados com a hierarquia das normas jurídicas, universalmente objetos de consenso, indicam de forma consistente, que uma Instrução Normativa, hierarquicamente inferior a um Decreto, não pode avançar em disciplinamento além do que o Decreto tenha explicitamente disposto.

Em minha opinião e salvo melhor juízo, neste parágrafo 6º a Instrução Normativa aqui sob exame, alcançou para patamar de regramento além do que prevê o Decreto.

E assim penso porque esta redação, mais uma vez, permite pressupor que o Legislador Administrativo adota como pressuposto a tese, improcedente em minha opinião, de que a o exercício social das empresas brasileiras deva ser, obrigatória e exclusivamente, anual.

Tanto assim a adota, que, no parágrafo 6º, permite “*balancetes periódicos mensais*” para abrigar a antecipação de lucros sem

tributação imediata, permissão que será cancelada se “a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios.”

3. Como proceder?

Estamos , talvez, diante de uma dicotomia normativa, já que, à luz da mais completa hermenêutica, à Empresa cabe decidir sobre a periodicidade de seu exercício, e em função desta soberana decisão, distribuir os lucros, decidindo também se deseja antecipá-los ou não e portanto tendo-os submetidos ou não à novel tributação que o Poder Executivo deseja introduzir.

De outra parte, na letra fria da Instrução Normativa, pode haver antecipação de lucro, desde que a periodicidade do exercício social seja de dois meses ou mais, eis que permite, mensalmente, que a mesma se explicita em balancete.

E, se ao final do exercício, restar evidenciada uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença receberá a novel tributação.

Diante disto, entendo que os Sócios das **SOCIEDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE PROFISSÕES LEGALMENTE REGULAMENTADAS** devem exercer o seu direito decorrente do *princípio da liberdade negocial* , decidindo qual a periodicidade do seu exercício social, bem como, dentro da periodicidade eleita, decidir se anteciparão lucros ou não, enquadrado o resultado na normatização do **Decreto 4.729 de 09/06/2003**, sendo tributado, pois, quando antecipar o lucro dentro de seu exercício social.

De outra parte, considerando a **INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº 100/2003**, caso os Sócios optem por exercício social cuja periodicidade seja superior a dois meses, façam, quando o decidirem, a antecipação de lucro mensal, sob a demonstração do respectivo balancete, não sendo tributado. Nesta alternativa, sempre haverá o risco do excesso de antecipação com relação à apuração ao final do exercício social estabelecido, qualquer que ele seja desde que de no mínimo dois meses.

A matéria prossegue muito controversa. Precisamos, todos aqueles que se dedicam aos estudos tributários, continuar na pesquisa e no debate a respeito deste assunto, agora muito mais polêmico mercê dos termos da Instrução Normativa!!!

Notas:(1) Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Diretor Presidente de ADVOCACIA PASOLD E ASSOCIADOS S/S- OAB/SC 059/90.Coordenador Geral do CPCJ/UNIVALI.

(2) Sobre categoria e conceito operacional, vide PASOLD, Cesar Luiz. Prática da Pesquisa Jurídica- idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. 8 ed. rev.Florianópolis: OAB/SC Editora-co-edição OAB Editora, 2003. 243 p.

(3) Sobre Princípios do Direito Civil, vide o clássico : REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 353-357.