

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS INCORRIDAS COM A REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES E DIRETORES – PANORAMA JURISPRUDENCIAL

Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).
Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário
(ABRADT). Advogado.

Rafael Caldeira Almeida

Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Sócio do Escritório Sacha Calmon
Misabel Derzi Consultores e Advogados.

Melody Araújo Pinto Furman

Mestre em Direito Tributário (PUC MG, bolsa CAPES taxa). Advogada em Belo Horizonte.

1 Introdução

O presente artigo traz reflexões sobre vedações e restrições que existem há anos na legislação do imposto de renda quanto à dedutibilidade de gastos com a remuneração de dirigentes e administradores para pessoa jurídica tributada pela sistemática do lucro real.

Como é de conhecimento, a possibilidade de deduzir despesas necessárias na apuração do IRPJ é inerente à própria natureza do imposto, tendo em vista que o IRPJ incide sobre a disponibilidade de riqueza nova¹, ou seja, faz parte do próprio conceito constitucional de renda; de forma que os gastos necessários

1. “Seja lá como for, quer a renda, produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos, quer os demais proventos não compreendidos na definição, não devem traduzir um aumento patrimonial entre dois momentos de tempo. É o acréscimo patrimonial, em seu dinamismo acrescentador de mais patrimônio, que constitui a substância tributável pelo

precisam ser computados, para que não se tributem uma renda e um lucro inexistentes, ferindo de morte a materialidade posta no texto constitucional.

Com efeito, em uma rápida incursão pelo texto constitucional já se percebe que a matéria tributária foi disciplinada de forma quase exaustiva pelo constituinte, em especial quanto às normas de competência². Assim, tendo o texto adotado – de forma sistêmica – um modo de pensar por conceitos, as características irrenunciáveis de *renda* não podem ser extraídas apenas do art. 153, III, da Constituição, mas sim de uma compreensão do sistema tributário nacional³.

Bulhões Pedreira⁴, que permanece a nos iluminar quanto ao imposto de renda, deixa claro que o legislador infraconstitucional necessariamente deve respeitar o conceito posto no texto constitucional, não cabendo a sobreposição de competências tributárias: patrimônio, capital, faturamento etc.⁵, e jamais perder de vista a diretriz constitucional da tributação a incidir sobre manifestações reais de capacidade contributiva: tributar a materialidade, sem consumir a fonte que deu motivo à tributação⁶.

Diante desse contexto, o art. 47 da Lei n. 4.506/1964 permite que sejam deduzidas as despesas necessárias, normais e usuais para a atividade da empresa. Contudo, como se sabe, não existe uma lista taxativa de despesas dedutíveis – o que enseja o debate sobre determinados gastos, como os incorridos com remunerações de administradores e diretores, objeto deste estudo.

Para tratar da temática, expõe-se brevemente a evolução histórica das decisões legislativas, seguida da análise de precedentes que trataram do tema.

imposto" (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 494).

2. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 43-44.
3. "Observamos que a concepção de Estado de Direito liga-se à de democracia e de contenção do arbítrio. A segurança jurídica fica, então, hipertrofiada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la" (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 121).
4. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. v. 1, item 2.10 (02).
5. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 17-29.
6. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 112.

2 IRPJ e a remuneração de dirigentes

Como vimos, o imposto de renda está atualmente previsto no art. 153, III, da Constituição Federal, que atribuiu à União competência para instituir tributo sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”⁷. O CTN, no art. 43, determina que o imposto de renda incide sobre a disponibilidade da “renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” (inciso I) e “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” (inciso II).

No caso de pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, a Lei n. 4.506/1964 determinou que esse será apurado a partir do lucro líquido contábil, que é ajustado por adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda (art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977).

Para obtenção do lucro real, as despesas operacionais deverão ser deduzidas do lucro bruto, a teor do que determina o art. 47 da Lei 4.506/1964 (reproduzido no art. 311 do RIR/2018)⁸. O art. 47 da Lei n. 4.506/1964 estabelece ainda, como regra geral, que as despesas operacionais são as que decorram das atividades empresariais – *i.e.*, que sejam normais, usuais e necessárias.

Os autores já pontuaram em passado recente⁹ que apenas a renda *disponível* pode ser tributada, motivo pelo qual, para sua obtenção e tributação, torna-

7. Na doutrina, existem distintas formas de abordagem do alcance dessa expressão – alguns entendem que há um conceito de renda determinado na CF/1988, enquanto outros entendem que é a lei complementar que conceitua e traz os contornos definitivos do imposto de renda (art. 146, I, da CF/1988). Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 268; SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 19-32.

8. “Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

9. LOBATO, Valter de Souza; FURMAN, Melody Araújo Pinto. Análise da jurisprudência administrativa sobre a dedutibilidade de despesas com multas por infração de norma de ordem pública e indenizações. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do Imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 535-552.

-se necessário computar as despesas anteriormente mencionadas, que são necessárias para a obtenção dos rendimentos.

Existem ainda restrições legais às deduções de despesas. No que importa ao presente estudo, destacam-se vedações e limitações a determinados pagamentos realizados para administradores e diretores.

Tais vedações são originárias de 1943, época em que o Decreto-lei n. 5.844/1943 impôs limites para a remuneração de sócios e membros do conselho fiscal, administração e diretoria das empresas (art. 5º, 20% do capital social ou valores determinados) e determinou que, caso os pagamentos excedessem a esses limites, deveriam ser adicionados na apuração do lucro real (art. 43).

Ainda, no caso de “negociantes em firma individual” e sócios de sociedades comerciais, o art. 43 do Decreto-lei n. 5.844/1943 previa especificamente que as remunerações por serviços seriam representadas por pagamentos *mensais e fixos*, que foram limitados na forma *supra*.

Embora esse dispositivo não tenha sido explicitamente revogado, em 1964 foi promulgada a Lei n. 4.506/1964 que, no seu art. 51, impôs novos limites para a remuneração de sócios-gerentes, diretores ou administradores.

Referida lei determinou também, no § 3º do art. 45, que as gratificações ou participações no resultado (PLRs) atribuídas aos dirigentes ou administradores não seriam dedutíveis como despesas operacionais. Ademais, no § 5º do art. 47 foi dito que os pagamentos para sócios, titulares, dirigentes ou parentes deles podem ser impugnados pelas autoridades se o contribuinte não comprovar a efetiva prestação de serviços ou a origem e justificativa da transação.

Posteriormente, o Decreto-lei n. 1.598/1977 dispôs, no art. 58, parágrafo único, que as participações nos lucros atribuídas para partes beneficiárias de sua emissão e para administradores devem ser computadas no lucro real.

Em 1987, com a publicação do Decreto-lei n. 2.341/1987, foram instituídos novos limites para dedução de despesas com a remuneração de sócios, diretores ou administradores, sendo eles “quinze vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do imposto na fonte”, e 50% do lucro real (art. 29).

Após quase uma década, com a publicação da Lei n. 9.430/1996, foram expressamente revogados os limites do Decreto-lei n. 2.341/1987, ou seja, os limites para dedução de despesas com remunerações de sócios, diretores e administradores (art. 88, XIII). Ainda assim, determinadas vedações foram mantidas na legislação, como as impostas pelo antigo Decreto-lei n. 5.844/1943

(arts. 5º e 43), pela Lei n. 4.506/1964 (arts. 45, 47 e 51) e pelo Decreto-lei n. 1.598/1977 (art. 58).

É possível que as vedações tenham sido instituídas para evitar que diretores e administradores recebessem dividendos sob forma de remuneração, considerando a antiga sistemática tributária que onerava os dividendos na pessoa física (atualmente isentos, conforme art. 10 da Lei n. 9.249/1995).

Os dispositivos podem também indicar uma preocupação do legislador em evitar pagamentos “sem causa” para administradores e diretores, o que foi feito, por exemplo, pela atribuição da indedutibilidade de gratificações e PLRs pagas (art. 45 da Lei n. 4.506/1964), e pela exigência de comprovação de que a remuneração seria dada como contraprestação por serviços prestados (art. 47 da Lei n. 4.506/1964 e art. 5º do Decreto-lei n. 5.844/1943).

Outra possível interpretação para as restrições pode ser no sentido de evitar-se que os sócios “donos” de empresas deduzissem, na apuração do IRPJ, retiradas realizadas.

Sobre o tema, Luciano Amaro, observando o histórico legislativo, compreendeu que as vedações seriam aplicáveis somente para sócios-gerentes, na figura de donos da empresa, e não para administradores. O autor compreendeu ainda que alguns limites impostos pelo Decreto-lei n. 5.844/1943 (exigência de remuneração mensal e fixa) teriam sido tacitamente revogados pela antiga Lei n. 4.506/1964¹⁰.

Por sua vez, Ricardo Mariz de Oliveira¹¹ afirmou que as vedações teriam perdido seu racional diante da atual conjuntura legislativa, especialmente considerando que o diretor ou administrador não teria benefício, na tributação da pessoa física, ao receber remuneração e não dividendos (considerando a atual isenção da tributação de lucros e dividendos). Veja-se o que comenta o referido autor:

10. AMARO, Luciano. Retirada de sócios e remuneração de administradores na legislação do imposto de renda. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 238, 2015.

11. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I e II. (Edição do Kindle). No mesmo sentido: FAJERSZTAJN, Bruno; MASAGÃO, Fernando Mariz; COVIELLO FILHO, Paulo. As implicações fiscais dos planos de outorga de opções de ações (*stock options*). Um panorama geral. In: SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. São Paulo: [S. n.], 2018. p. 135-188.

Se as limitações à dedutibilidade de remunerações de dirigentes desapareceram do nosso ordenamento em 1997 com a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 88, inciso XIII), muitas outras sobreviveram até hoje, e outras novas foram criadas. Mas todas as disposições que ainda subsistem para restringir a dedutibilidade de custos ou despesas carregam esse vésigo de anacronismo e injuridicidade.

São anacrônicas porque as primeiras disposições legais impeditivas de deduções datam de épocas antigas, nas quais o cenário empresarial era totalmente diferente do atual – época das empresas de famílias e dos dirigentes integrantes dessas famílias –, sendo que atualmente mesmo as empresas familiares se agigantaram e em geral estão sob gerência profissional, enquanto as menores enveredam pelo lucro presumido ou mesmo pelo regime do SIMPLES, no qual em nada importam os custos e as despesas existentes ou não.

São anacrônicas, também, porque, havendo desde 1996 isenção na distribuição de lucro, não é em todo caso que interessa disfarçar um lucro efetivo em outro tipo de custo ou despesa que, para o receptor, passa a ser renda tributável. Por fim, são anacrônicas, e neste aspecto também são injurídicas, porque a partir de 1988 passaram a contrariar o princípio constitucional da universalidade¹².

Além disso, a Lei n. 12.973/2014 dispõe atualmente, no art. 33, que a remuneração dos serviços prestados por empregados ou *similares*, quando paga por ações, pode ser deduzida após a transferência efetiva das ações, pelo regime de caixa. A Instrução Normativa n. 1.700/2017, ao regulamentar o tema, determinou no § 6º do art. 161 que essa dedutibilidade, de pagamentos por ações, seria aplicável “mesmo nas situações em que o empregado ou os similares já sejam detentores de instrumentos patrimoniais da sociedade”.

O dispositivo indica que os administradores, diretores ou sócios, detentores de instrumentos patrimoniais da empresa, podem receber pagamentos por ações, pagamentos esses que seriam dedutíveis pelo regime de caixa. Sendo assim, é possível questionar se as restrições à dedução de pagamentos a esses membros ainda são aplicáveis, ou se teriam sido tacitamente revogadas pela atual Lei n. 12.973/2014.

12. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. II, p. 739.

Não obstante, embora as limitações legais mantidas possam ser criticáveis, considerando a atual inexistência de expressa revogação de algumas das restrições legais citadas anteriormente e reprodução de comandos no atual RIR/2018, torna-se necessário avaliar como as referidas limitações têm sido aplicadas pela jurisprudência. Nesse sentido, serão analisadas discussões nos âmbitos administrativo e judicial que exploram as seguintes restrições, mantidas na legislação e reproduzidas no RIR/2018:

- gratificações ou PLRs pagas para dirigentes ou administradores (art. 315 do RIR/2018, considerando o art. 45 da Lei n. 4.506/1964 e o art. 58 do Decreto-lei n. 1.598/1977);
- remuneração de sócios, diretores ou administradores pela prestação de serviços, caso os valores não sejam pagos de forma mensal e fixa (art. 368 do RIR/2018, considerando os arts. 5º e 43 do Decreto-lei n. 5.844/1943);
- PLRs pagas para “partes beneficiárias de sua emissão” e administradores (art. 527 do RIR/2018, considerando o art. 58 do Decreto-lei n. 1.598/1977).

Comentaremos, a seguir, algumas discussões que envolvem tais dispositivos.

3 Cenário jurisprudencial

Sobre as vedações à dedutibilidade de gastos com diretores e administradores, importa inicialmente comentar recentes manifestações fiscais que trataram do tema, considerando especificamente dispêndios com férias, décimo terceiro e PLRs de administradores.

Nesse sentido, foi publicada a SC Cosit n. 435/2017¹³, que tratou da dedução de provisões com décimo terceiro, férias e encargos de administrador¹⁴. Entre outras questões, foi analisada a indedutibilidade desses gastos à luz do art. 368 do RIR/2018 (antigo art. 357 do RIR/1999), que trata dos pagamentos que não sejam feitos a título de remuneração “mensal fixa por prestação de serviços”.

Ao analisar o tema, as autoridades afirmaram que existiriam dois tipos de diretores e administradores: “os empregados (vinculados à pessoa jurídica por um contrato de trabalho, regido pela CLT) e os não empregados (submetidos a uma relação jurídica de outra natureza)”.

Tratando-se de diretor/administrador empregado, vinculado à empresa por contrato de trabalho, foi dito que a vedação de pagamentos não se aplicaria, pois existem outros dispositivos que asseguram a dedução de despesas com décimo terceiro e férias de empregados (arts. 342 e 343 do RIR/2018). Foi também reconhecido que essas despesas são obrigatórias, por imposições legais trabalhistas.

Ainda, pela SC Cosit n. 546/2017¹⁵, as autoridades trataram da dedutibilidade de provisões e gastos com décimo terceiro, férias e PLRs pagas para

13. “ADMINISTRADOR EMPREGADO. FÉRIAS E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS. A pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo terceiro salário, acrescida dos respectivos encargos sociais cujo ônus caiba à pessoa jurídica, de diretores e administradores, desde que estes sejam caracterizados como empregados, ou seja, estejam vinculados à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho regido pela CLT, para fins de apuração do lucro real” (SC Cosit n. 435/2017).

14. Sob a perspectiva de vedações a administradores, e não de vedações aplicáveis para provisões.

15. “ADMINISTRADOR EMPREGADO. FÉRIAS E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS. A pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo terceiro salário, acrescida dos respectivos encargos sociais cujo ônus caiba à pessoa jurídica, de diretores e administradores, desde que estes sejam caracterizados como empregados, ou seja, estejam vinculados à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho regido pela CLT. [...] ADMINISTRADOR EMPREGADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica.

Dispositivos legais: Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único; Decreto n. 3.000, de 1999, art. 463. [...]”

administradores. Foi orientado, considerando o art. 527 do RIR/2018 (antigo art. 463 do RIR/1999), que os dispêndios com PLRs seriam indedutíveis (não sendo aplicável o art. 526 do RIR/2018, que permite a dedução de PLRs de empregados), ainda que décimo terceiro e férias possam ser deduzidos (seguindo orientação da SC Cosit n. 435/2017, anteriormente mencionada). Foi ressaltado que a indedutibilidade não seria aplicada para a CSLL. Esses mesmos fundamentos foram reproduzidos na SC Cosit n. 16/2018¹⁶.

No âmbito do CARF, a matéria tem sido discutida em diversas oportunidades. Separamos, a seguir, comentários sobre precedentes desfavoráveis, seguidos de precedentes favoráveis.

Sobre os precedentes desfavoráveis, destaca-se inicialmente a decisão proferida no Acórdão n. 1202000.757 (de 12.04.2012)¹⁷. Nessa oportunidade, discutiu-se o pagamento de décimo terceiro para diretores, sob a égide do art. 368 do RIR/2018 (antigo art. 357 do RIR/1999), que trata da indedutibilidade das remunerações que não sejam mensais e fixas para dirigentes. A discussão também foi realizada sob a égide do art. 315 do RIR/2018, que trata da indedutibilidade de gastos com gratificações pagas para dirigentes.

Foi mantida a glosa fiscal sob a justificativa de que o décimo terceiro de diretor seria uma “liberalidade [...] não tendo contrato de trabalho em vigor [...] tendo esse pagamento característica de gratificação”. Importa observar que, nesse caso, os julgadores avaliaram se o diretor seria ou não empregado, e a inexistência da sua relação trabalhista foi vinculada ao tratamento da verba como “gratificação”, ou seja, a natureza da verba foi retirada diretamente da sua relação jurídica subjacente.

Nesse mesmo sentido, o voto vencedor do Acórdão n. 1301003.359 (de 19.09.2018)¹⁸, após avaliar se os beneficiários seriam ou não empregados,

16. “ADMINISTRADORES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica” (SC Cosit n. 16/2018).

17. Foi posteriormente interposto REsp, que não tratou desse mérito. “DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS E DESPESAS. PAGAMENTO DE 13º SALÁRIO A DIRETORES. Para serem dedutíveis na apuração do lucro real, os custos e despesas devem ser usuais e necessários à atividade da empresa” (BRASIL, CARF, Processo n. 13971.001629/200635, Acórdão n. 1202000.757, de 12.04.2012).

18. “BÔNUS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica que não correspondam a remuneração mensal fixa por prestação de serviços. DES-

manteve glosas sobre PLRs pagas para membros da diretoria, com fundamento apenas no art. 315 do RIR/2018 (gratificações).

Recentemente, a CSRF também julgou a dedução de “gratificações, participações nos lucros ou resultados, bônus e remunerações baseadas em ações atribuídos aos diretores estatutários/administradores da empresa” pelo Acórdão n. 9101-004.773 (de 05.02.2020)¹⁹.

Nos fundamentos da decisão foi mencionado que os diretores possuíam contratos de trabalho, mas restou decidido que eles não seriam subordinados, motivo pelo qual não deveriam ser tratados como empregados – mantendo-se as glosas fiscais com fundamento nos arts. 315 (gratificações), 368 (mensal e fixa) e 527 (PLRs a administradores) do RIR/2018²⁰.

As razões de decidir da CSRF foram reproduzidas no julgamento do Acórdão n. 1201-005.365 (de 22.10.2021)²¹, que manteve a indedutibilidade de despesas com PLRs e gratificações.

Com racional diferente, no sentido de que não importaria o vínculo empregatício do diretor/administrador, importa comentar outros julgamentos do CARF.

PESAS COMPROVADAS. DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis as despesas operacionais cuja efetivação esteja comprovada nos autos, ainda que por amostragem, desde que também sejam necessárias e usuais à atividade do Contribuinte” (BRASIL, CARF, Processo n. 16327.721142/201556, Acórdão n. 1301-003.359, de 19.09.2018).

19. “PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRETORES. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE DIRIGENTE/ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO. INDEDUTIBILIDADE. Evidenciado que os diretores do contribuinte exerciam atividade de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, conclui-se pela inexistência de subordinação jurídica e pela suspensão do seu contrato de trabalho. Por expressa disposição legal, são indedutíveis os valores distribuídos a administradores, por mera liberalidade, que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços estabelecida no estatuto da empresa” (BRASIL, CARF, Processo n. 16327.720608/2014-15, Acórdão n. 9101-004.773, de 05.02.2020).

20. “Conforme já se demonstrou, os diretores do contribuinte não se submetem à subordinação jurídica inerente à relação de emprego. Daí, conclui-se pela suspensão do seu contrato de trabalho. Com base em tudo que foi exposto, conclui-se que o vínculo existente entre os diretores e o sujeito passivo é estatutário, e não celetista fundado em contrato de trabalho. Assim, por força dos arts. 303, 357, parágrafo único, e 463 do RIR/1999, os valores variáveis recebidos por eles que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços, como gratificações e participações nos lucros e resultados, são indedutíveis na apuração do lucro real” (Acórdão n. 9101-004.773).

21. “PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. Por força dos arts. 303 e 463 do RIR/1999 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de gratificações e de participação no lucro a administradores” (BRASIL, CARF, Processo n. 16327.721159/2014-22, Acórdão n. 1201-005.365, de 22.10.2021).

Nesse sentido, o Acórdão n. 1201001.394 (de 03.03.2016)²² tratou da dedução de despesas com bônus²³ e PLRs para administradores. Com fundamento nos arts. 315 (dedução de gratificações) e 527 (PLRs a administradores) do RIR/2018, as glosas foram mantidas.

O voto relator desse caso externou o entendimento de que não importaria se o diretor/administrador é ou não empregado, sendo indedutíveis as despesas para dirigentes e administradores, “sejam estatutários ou empregados”.

O Acórdão n. 1402002.412 (de 21.03.2017)²⁴, nesse mesmo sentido, manteve glosas de PLRs e gratificações pagas, considerando as vedações previstas nos arts. 315 e 527 do RIR/2018, independentemente de ser ou não o administrador um empregado.

Quanto aos julgamentos favoráveis, pode-se mencionar o Acórdão n. 1103-00.729 (de 07.08.2012)²⁵, que discutiu a dedução de gastos com a remuneração de serviços prestados por dirigentes²⁶.

22. Foi posteriormente interposto REsp, que não discutiu esse mérito. “PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. LEI 10.101, DE 2000. Por força dos arts. 303 e 463 do RIR/1999 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de gratificações e de participação no lucro a administradores. A Lei n. 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do art. 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos trabalhadores empregados” (BRASIL, CARF, Processo n. 16327.721264/201381, Acórdão n. 1201001.394, de 03.03.2016).

23. Cujas natureza não foi especificada nos autos.

24. Foi posteriormente interposto REsp, não reconhecido. “PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. LEI 10.101/2000. Por força dos arts. 303 e 463 do RIR/1999 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento bônus, gratificações e de participação no lucro a administradores. A Lei n. 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do art. 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos trabalhadores empregados” (BRASIL, CARF, Processo n. 16327.720672/201234, Acórdão n. 1402-002.412, de 21.03.2017).

25. “GLOSA DE DESPESAS – PAGAMENTO PARA NÃO CONCORRÊNCIA. O motivo da glosa das despesas é a prestação de serviços incomprovada. Contudo, trata-se de preço pago para não concorrência direta e para não concorrência indireta – esta representada pelo sigilo a informações obtidas no exercício de atividades na contribuinte. Por demais comum haver preço para que a pessoa que prestava serviços à contribuinte assumia a proibição de se exercer seu capital humano por certo período. Não é incomum haver preço para sigilo absoluto a informações a que tenha tido acesso a pessoa natural que ocupava elevada posição na contribuinte, e não cobertas pela proteção de domínio. Glosa de despesas que não sobrevive” (BRASIL, CARF, Processo n. 18471.001569/200613, Acórdão n. 1103-000.729, de 07.08.2012).

26. Houve também discussão sobre pagamentos feitos para garantir a não concorrência, mas esse foi analisado somente sob a perspectiva da comprovação da despesa.

O voto relator, inicialmente, comentou o mencionado art. 368 (remuneração mensal e fixa) do RIR/2018, tendo exposto seu entendimento de que a vedação da dedução de despesas que não sejam mensais e fixas não seria aplicável no contexto atual, porque a restrição, em seu entendimento, se referia à remuneração de sócio ou titular de firma individual²⁷, já tendo sido superada.

Ainda, avaliando o art. 679 do RIR/2018, que trata do conceito de remuneração, compreendeu que benefícios adicionais concedidos para administradores seriam dedutíveis, ainda que não pagos de forma fixa e mensal.

Além desse precedente, importa notar que a CSRF recentemente proferiu julgamento favorável à dedução de PLR paga para diretor-empregado, pelo Acórdão n. 9202-009.801 (de 26.08.2021)²⁸, tendo a glosa fiscal sido revertida por unanimidade de votos.

Nos fundamentos, foi dito que os diretores possuíam vínculo empregatício, sendo inclusive exigidas contribuições previdenciárias sobre suas remunerações. Diante desse contexto, decidiu-se que a vedação do art. 315 (gratificações) do RIR/2018 não seria aplicável.

Por fim, o Acórdão n. 9101-006.372 (de 09.11.2022)²⁹, por maioria dos votos, permitiu a dedutibilidade de PLR paga para diretor empregado, considerando o *status* de empregado.

27. "A conjugação dessas alíneas conduz a interpretação de que a restrição contida na aliena 'b' é para sócios ou titular de firma individual [...] Mas, mesmo quanto a sócios e titular de firma individual, a restrição do art. 43, § 1º, 'b', do Decreto-lei 5.844/1943, e mais ainda quanto a administradores ou diretores, já havia sido superada pelos arts. 47, §§ 5º e 7º e 51, da Lei 4.506/1964, que deram nova regulação à dedutibilidade das despesas de remuneração com sócios, titular de firma individual, e aí sim regulando também a remuneração de administradores, diretores ou dirigentes."

28. "PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. DIRETOR EMPREGADO. MANUTENÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. IRPJ. DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis da base de cálculo do imposto as participações nos lucros atribuídas a diretores que mantenham as características inerentes à relação de emprego, sendo inaplicável a tais trabalhadores a vedação contida no art. 303 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores (Decreto 3.000/1999)" (BRASIL, CSRF, Processo n. 16327.721091/2015-62, Acórdão n. 9202-009.801, de 26.08.2021).

29. "PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS NA FORMA DA LEI N. 10.101/2000. GRATIFICAÇÕES. DIRETOR EMPREGADO. DEDUTIBILIDADE. O diretor empregado mantém seu status enquanto ocupar o cargo de diretor, mantendo-se o cômputo do tempo de serviço para todos os efeitos legais, nos termos do art. 499 da CLT. Comprovada a existência de regular contrato de trabalho dos diretores, matéria incontroversa, não se pode deixar de aplicar as determinações do art. 359 do RIR 99, vigente à época dos fatos, implicando a dedutibili-

Nota-se que, no âmbito administrativo, a avaliação sobre o vínculo empregatício é importante – caso seja considerado que a verba decorre de uma obrigação trabalhista/remuneração por exercer função de empregado, a dedução tende a ser permitida.

No âmbito judicial, cumpre destacar que, em 2022, o STJ julgou a dedutibilidade do pagamento de honorários para administradores, que não tinha sido realizado de forma mensal e fixa (art. 368 do RIR/2018). Pelo REsp n. 1.746.268³⁰, restou decidido que o dispositivo que veda a dedução de remunerações que não sejam mensais e fixas trataria somente dos pagamentos para sócios-proprietários da empresa, e não para administradores subordinados³¹.

Diante desse contexto e considerando as regras gerais de dedução, foi reconhecido que a despesa poderia ser computada na apuração do lucro real. Esse mesmo entendimento foi reproduzido por decisões monocráticas no REsp n. 1.742.044 e no REsp n. 1.745.987.

O panorama jurisprudencial evidencia que as discussões têm como ponto fulcral a análise do vínculo empregatício exercido pelo administrador ou diretor – independentemente da natureza da verba ou importância dos valores

dade dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, na forma da Lei n. 10.101/2000” (BRASIL, CSRF, Processo n. 16327.721046/201516, Acórdão n. 9101-006.372, de 09.11.2022).

30. “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. [...] III – A base impositiva do tributo há sempre de guardar pertinência com aquilo que se pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência. IV – Igual compreensão orienta o mecanismo da dedutibilidade de despesa para a determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ pela sistemática do lucro real. V – Mostra-se desarrazoada a interpretação dada pelo Fisco, alicerçada na Instrução Normativa SRFB n. 93/1997, no tocante aos vetustos requisitos da periodicidade – mensal –, bem como da constância do numerário desembolsado – fixo –, em relação à despesa com o pagamento dos honorários de administradores e conselheiros de empresas. VI – A instituição de óbices à integral dedução de despesas mediante interpretação veiculada em atos administrativos normativos não encontra amparo nas normas de regência do IRPJ. VII – Recurso Especial provido” (BRASIL, STJ, REsp n. 1.746.268/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 16.08.2022, *DJe* 26.08.2022).

31. Voto da Min. Regina Helena: “Porém, tal enfoque, normalmente atrelado à categoria da retirada do sócio gerente (‘proprietário da empresa’), não guarda identidade com a realidade do administrador profissional (vínculo de subordinação), o qual não detém governabilidade sobre a própria remuneração, à luz das normas societárias, dentre as quais, a estampada na Lei n. 6.404/1976, denominada ‘Lei das Sociedades Anônimas’”.

pagos, o que tem sido avaliado é se o pagamento decorre do exercício de um ofício trabalhista.

Assim, nos parece que a jurisprudência não tem estritamente observado as vedações legais – que inibem, por exemplo, a dedução de pagamentos esporádicos para sócios (quando não mensais e fixos) – e que a jurisprudência tampouco assinala uma análise individualizada do que a despesa representa para a atividade da empresa.

Os precedentes acima indicam uma generalização: se a despesa for relacionada com um vínculo empregatício, é presumida como necessária, independentemente das vedações legais; por outro lado, se não tiver origem empregatícia, é presumida como desnecessária e indedutível.

Contudo, é plenamente possível que um diretor ou administrador não celetistas sejam remunerados de forma condizente com o mercado, e que essa despesa seja necessária para a atividade da empresa, até mesmo pela importância da função exercida por membros da diretoria e da administração. O mero fato de ter sido o pagamento realizado para um diretor ou um administrador não pressupõe a disponibilidade daquela renda, motivo pelo qual esse quesito não pode ser sustentado como motivo para manutenção de glosas fiscais.

4 Conclusões

Diante do exposto, concluímos que o cenário jurisprudencial acerca da dedução de gastos com a remuneração de diretores e administradores não é pacífico e que os precedentes, em geral, não têm avaliado – à luz dos casos concretos – a relação dos gastos com a atividade exercida pelas empresas.

Os precedentes indicam que tem sido permitida a dedução de gastos quando esses representam uma remuneração decorrente de um vínculo empregatício. Nesse sentido, nos parece que houve uma generalização – se a despesa for relacionada com um vínculo empregatício, é presumida como necessária, independentemente das vedações legais; por outro lado, se não tiver relação com um ofício empregatício, é presumida como desnecessária e indedutível.

Embora as restrições à dedução de pagamentos realizados para administradores e diretores possam ser criticadas e questionadas (arts. 315, 368 e 527 do RIR/2018), inclusive sob a perspectiva de validade e eficácia no atual ordenamento (revogação tácita pelas Leis ns. 4.506/1964 e 12.473/2014),

compreendemos que essas limitações deveriam, idealmente, ser interpretadas à luz do contexto fático de cada contribuinte.

Assim, as autoridades e os julgadores deveriam realizar uma análise individualizada da despesa incorrida pela empresa – como é feito em tantos outros casos que discutem a dedução de outras despesas necessárias, no intuito de averiguar se as despesas são necessárias para a atividade exercida. O vínculo empregatício, por si só, não permite presumir que haja disponibilidade sobre toda e qualquer renda paga para diretores e administradores não celetistas.