

# DEDUTIBILIDADE FISCAL DE VALORES PAGOS A ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS

Câmara de Comércio e Indústria Japonesa do Brasil  
Setembro 2022



DEMAREST

- **Dedutibilidade da remuneração na Lei**
- **A dedutibilidade sob a perspectiva da Receita Federal do Brasil (“RFB”)**
- **A jurisprudência administrativa e o julgamento paradigma pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”)**
- **Possibilidade de questionamento de outras verbas (bônus, gratificações, prêmios, *fringe benefits* e outros)**

# DEDUTIBILIDADE NA LEI

## (Quem é quem)

DEMAREST

### Definição na esfera tributária do IRPJ (Parecer CST nº 48/1972)

#### Diretores

A pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma de determinados serviços, com exercício de direção mais elevada. Escolhidos por assembleias, nos períodos assinalados nos estatutos ou contratos sociais.

#### Administradores

A pessoa que pratica com habitualidade atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa. Exercício por delegação ou designação de assembleia, diretoria ou diretor.

#### Sócios

Em sentido amplo, quem faz parte, participa ou é membro de uma sociedade. Para fins de IRPJ, os participantes de sociedades civis e empresariais, mediante prestação de atividades ou de bens.

# DEDUTIBILIDADE NA LEI (Quem é quem)

DEMAREST

E os conselheiros fiscais? (conceito extraído da Lei das S/A)

## Conselheiro Fiscal

A pessoa responsável por fiscalizar os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos deveres legais e estatutário, por meio de relatórios, opiniões e análises.

## A liberdade de remunerar e a dedutibilidade das despesas

*“A legislação do imposto de renda não cerceia a liberdade de as empresas fixarem tais remunerações. Ela se restringe, apenas, a estabelecer limites e condições, obedecidos os quais ditas remunerações são dedutíveis como despesas operacionais, e a tributar, inclusive como lucros distribuídos, as parcelas pagas ou creditadas com inobservância daqueles limites e condições” (Parecer CST nº 48/1972).*

- A regra de dedutibilidade dos pagamentos pelos serviços dos administradores e conselheiros está contida no Decreto-Lei nº 5.844/43, ainda vigente.
- Há duas regras distintas sobre o pagamento de retiradas e os honorários pagos aos administradores/conselheiros:
  - **Retiradas de sócios** – dedutíveis, desde que debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias e que correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (não menciona administradores e conselheiros);
  - **Honorários de administradores e conselheiros** – dedutíveis, desde que não excedente aos limites fixados à época (“*quantias excedentes a 20% do capital social realizado ou a Cr\$ 60.000,00 anuais para cada um dos conselheiros fiscais e de administração (...) bem como as excedentes a 20% do capital social realizado ou a Cr\$ 120.000,00 anuais, para cada um dos diretores das mesmas entidades*”).



## **Decreto-Lei nº 5.844/43**

Art. 43. (...)

§ 1º Serão **adicionados ao lucro real**, para tributação em cada exercício financeiro:

(...)

b) as **retiradas não debitadas** em despesas gerais ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, **não correspondam à remuneração mensal fixa** por prestação de serviços;

c) as **importâncias excedentes aos limites fixados** nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 5º;

Art. 5º (...)

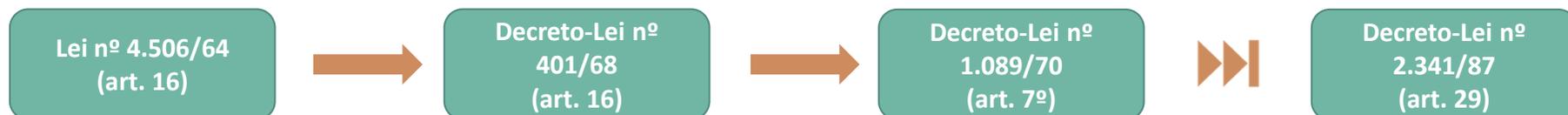
§ 1º (...) I - as remunerações relativas à prestação de serviços pelos: (...)

b) **conselheiros fiscais e de administração e diretores** de sociedades anônimas, civis, ou de qualquer espécie.

# DEDUTIBILIDADE NA LEI

DEMAREST

- Em 1964, o legislador impôs às retiradas limites máximos de remuneração, além das condições antes existentes (retiradas debitadas e correspondentes à remuneração mensal e fixa).
- Os limites máximos de remuneração foram atualizados por sucessivas normas, com introdução de limites de colegiado e individuais.



- **As alterações não introduzem a condição de remuneração fixa e mensal aos honorários de administradores/conselheiros.**
- O racional até então era prevenir a distribuição disfarçada de lucros (“DDL”) e resultados (à época tributados pelo IRRF) e evitar a dedução de despesas abusivas com altas remunerações.

- Em 1995, é introduzida a isenção de IRRF sobre lucros e dividendos, lógica que permeia o sistema tributário até hoje (Lei nº 9.249/95).
- A preocupação com a DDL perde força e os limites máximos de remuneração às retiradas e aos honorários perdem sentido no novo contexto.
- Por fim, em 1996, o legislador revoga os limites máximos de remuneração então vigentes (Lei nº 9.430/96).
- **Portanto, os limites máximos deixam de existir, sem alteração das outras condições existentes desde 1943:**
  - ❖ **Retiradas:** dedutíveis, desde que escrituradas apropriadamente e correspondentes à remuneração fixa e mensal;
  - ❖ **Honorários:** dedutíveis, agora sem limites máximos.



#### **Decreto-Lei 2.341/87**

*Art. 29. A **despesa operacional** relativa à remuneração mensal dos **sócios, diretores ou administradores** da pessoa jurídica, inclusive os **membros do conselho de administração (...)** não poderá exceder (...)*

*Art. 30. A **despesa operacional** relativa à remuneração de **cada um dos conselheiros fiscais** ou consultivos não poderá ultrapassar (...)*

#### **Lei nº 9.430/96**

*Art. 88. **Revogam-se:***

*(...)*

*XIII – os **arts. 29 e 30 do Decreto-lei nº 2.341**, de 29 de junho de 1987;*

- A evolução é também acompanhada nos sucessivos Regulamentos do Imposto de Renda (RIR/80, RIR/94, RIR/99 e RIR/18-atual).
- Assim como os anteriores, o RIR/18 autoriza como despesas operacionais dedutíveis a remuneração de sócios, diretores, administradores e conselheiros.
- Em uma redação simplificada, as regras de dedutibilidade são refletidas.
- **Não há imposição de remuneração fixa e mensal aos honorários.**



## **RIR/18**

Art. 368. **Serão dedutíveis**, para fins de determinação do lucro real, **as remunerações de sócios, diretores ou administradores**, titulares de empresa individual e **conselheiros fiscais e consultivos**.

Parágrafo único. **Não serão dedutíveis**, para fins de determinação do lucro real:

I - as **retiradas não debitadas** em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e aquelas que, mesmo escrituradas nessas contas, **não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços**;

# DEDUTIBILIDADE NA RFB

DEMAREST

- A regulamentação do tema pela RFB, por sua vez, unifica todas as condições em uma única regra.
- **As sucessivas Instruções Normativas tratam “retiradas” e “honorários” como uma única verba de “remuneração” e aplica a condição de remuneração mensal e fixa para todos os pagamentos.**
- O pagamento variável dos administradores e conselheiros residentes no País deixa de ser dedutível, sob a perspectiva das autoridades fiscais (Instruções Normativas nº 93/97, 1.515/14 e 1.700/17 – atual).



## ***IN RFB nº 1.700/17***

***Art. 31. São dedutíveis (...) sem qualquer limitação, as retiradas dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que escriturados em custos ou despesas operacionais e correspondam a remuneração mensal e fixa por prestação de serviços.***

# DEDUTIBILIDADE NO CARF

DEMAREST



- O tema é ainda controverso no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).
- Por um lado, há um posicionamento fiscalista, que exige prudência na dedutibilidade da remuneração. A princípio, os requisitos seriam necessários para estabelecer limites e coibir abusos.
- Por outro lado, há decisões que consideram que a imposição de remuneração fixa e mensal aos “honorários” de administradores e conselheiros extrapola a Lei. Nessa corrente, entende-se que a remuneração variável é dedutível e estende-se a outras verbas (ex. *fringe benefits*).



**CARF, Ac. nº 1301-003.897**

*A legislação do IRPJ reconhece como dedutível a remuneração de diretores e administradores não empregados, **porém exige que os valores sejam mensais e fixos.** (...) Sem requisitos que exijam um mínimo de uniformidade nos pagamentos, a norma seria **dotada de tamanha elasticidade que comportaria qualquer coisa**, de modo que tudo caberia no conceito de remuneração, sendo, por conseguinte, dedutível.*

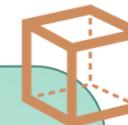


**CARF Ac. nº 1103-00.729**

*Ora, **tais benefícios (fringe benefits) são, por excelência, variáveis e podem não ser inclusive mensais.** Isso não convive lógica nem sistematicamente com o tratamento dado às despesas (...) sobretudo, **reafirma a superação de há muito da referida norma (mensal e fixa).** (...) De tudo quanto expus, **fica muito claro que a dedução de despesas com administradores ou diretores não se limita à remuneração fixa e mensal.***



- Em agosto de 2022, o STJ realizou o julgamento do REsp nº 1.746.268. Na ocasião, o contribuinte questionava a regra contida na IN RFB nº 93/97, que tratava unicamente como “remuneração”, tanto as retiradas, quanto os honorários de conselheiros e administradores.
- **Por maioria de votos, os ministros deram provimento ao Recurso Especial e declararam ilegal os requisitos da periodicidade mensal e o pagamento em valor fixo para fins de dedutibilidade.**



## A fundamentação do voto vencedor é ampla

- ❖ Considera que não se deve tributar o que não é renda (despesas operacionais devem ser dedutíveis)
- ❖ Somente a Lei pode tornar uma despesa indedutível e não a RFB
- ❖ Os limites de remuneração foram revogados em 1996
- ❖ A Lei não precisa prever a dedutibilidade daquilo que não é renda

## Voto da Min. Regina Helena Costa, Relatora



*“A Lei n. 4.506/1964, ao dispor sobre o IRPJ (...) define como despesas operacionais aquelas não computadas nos custos (...) fixando limite de valor para os honorários e retiradas,  **todavia nada dispendo acerca das antigas condições para os honorários – pagamento fixo e mensal .”***

*“A  **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.”***

*“A  **indedutibilidade de despesa é que enseja previsão legal, porque constitui exceção (...) o mecanismo da dedutibilidade não deve condicionar exegese que despreze as molduras constitucional e legal fundamentais da tributação do Imposto sobre a Renda, desfigurando a sua materialidade, inclusive quanto ao decréscimo patrimonial.”***

*“O exame atento da legislação de regência do Imposto sobre a Renda revela que os vetustos  **requisitos da periodicidade – mensal –, bem como da constância do numerário desembolsado – fixo –, voltados à restrição da dedutibilidade do pagamento dos honorários de administradores e conselheiros de empresas, não mais se verificam .”***

# DESDOBRAMENTOS DO JULGAMENTO

DEMAREST

- A fundamentação abrangente abre margem de discussão para outras verbas variáveis, que não correspondem exatamente aos honorários (*fringe benefits*, gratificações, bônus e prêmios).

## A avaliação deve ser feita caso a caso

- ❖ A decisão não possui efeito vinculante
- ❖ Foi a julgamento apenas o debate dos “honorários”, deixando de fora da discussão as gratificações e afins
- ❖ A Segunda Turma do STJ pode chegar a entendimento contrário futuramente
- ❖ As gratificações e participações no resultados aos dirigentes possuem regra de indedutibilidade expressa\*
- ❖ A legislação possui diversos conceitos espalhados de gratificação, bônus, prêmios, pagamentos indiretos e outros
- ❖ Questionar a indedutibilidade pode implicar reflexo de INSS de 20% (ex. os prêmios por desempenho superior ao esperado, instituídos pela Reforma Trabalhista)



\*Gratificações aos dirigentes: “(...) às gratificações ou participações no resultado, **atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis** como custos ou despesas operacionais.” (art. 45, Lei nº 4.506/64)

\*Gratificações aos empregados: “São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (...) § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às **gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem**”. (art. 311, RIR/18)

# OBRIGADO!



**Carlos Eduardo Orsolon**  
*ceorsolon@demarest.com.br*

[demarest.com.br/en](https://demarest.com.br/en)

This material is for informative purposes and should be used for discussion only, and cannot be used in separate for decision making. Specific legal advice may be provided by one of our attorneys. Copyright is reserved to Demarest Advogados.

DEMAREST