

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ: REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS E ALIMENTAÇÃO DE SÓCIOS, ACIONISTAS E ADMINISTRADORES

Marcelo de Lima Castro Diniz¹

1. INTRODUÇÃO

A dedutibilidade da base de cálculo é um tema que persiste relevante ao longo dos cem anos de existência do imposto de renda no Brasil², sobretudo depois do advento da Constituição de 1988. A dedução dos dispêndios efetuados pelos contribuintes envolve não apenas a discussão em torno da validade e interpretação das regras tributárias, como também o debate em torno dos valores em jogo.

1. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Coordenador IBET Londrina (PR), Professor e Advogado.

2. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 1006 e seguintes.

De um lado, o Fisco e a *legislação tributária defensiva*, sempre ciosos da higidez e integridade da base de cálculo dos tributos. De outro lado, o contribuinte que, no exercício da autonomia privada (*princípio da autodeterminação das despesas*) e como agente econômico em busca da otimização de resultados (*princípios do direito de propriedade e da livre iniciativa*), efetua gastos que impactam a base de cálculo e o imposto de renda devido. Quais os limites dessas deduções? A legislação tributária dispõe de atribuição para limitar ou excluir certas despesas e custos, ainda que necessários, normais e usuais?

O presente ensaio tem como eixo temático a dedutibilidade das despesas incorridas pelas pessoas jurídicas da base de cálculo do imposto de renda e, para além disso, almeja analisar especificamente a legislação tributária, no que concerne à dedução de despesas com a remuneração de administradores e conselheiros e, também, com a alimentação de sócios, acionistas e administradores.

2. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E A REGRA DA DEDUTIBILIDADE

A dedutibilidade de dispêndios da base de cálculo do imposto sobre a renda tem relação intrínseca com a regra de competência prevista pelo artigo 153, I, da Constituição Federal, assim como com os princípios da generalidade, universalidade, progressividade e capacidade contributiva. A correta aferição de custos e despesas incorridas pelo contribuinte é indispensável à higidez da regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda, sobretudo no que concerne aos critérios material e quantitativo³.

Com efeito, se o imposto incide sobre a renda, isto é, sobre acréscimos patrimoniais, é indissociável a inferência de que os gastos efetuados pelo contribuinte para adquirir a

3. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. 1036 p.

disponibilidade jurídica ou econômica de tais acréscimos devem ser excluídos dos rendimentos auferidos, em ordem a realizar o princípio da renda líquida⁴.

Assim considerada a matéria, a dedutibilidade de gastos constitui um mandamento constitucional, decorrente da regra de competência para instituição do imposto de renda, e dos princípios da universalidade, capacidade contributiva, vedação à tributação confiscatória, direito de propriedade, livre iniciativa, dentre outros⁵.

Especificamente o princípio da universalidade impõe *que “sejam considerados todos os (...) fatores positivos e negativos que compõem o patrimônio no início e no final do período de apuração (...)”*⁶. Por conseguinte, a base de cálculo deve refletir o *montante real* da renda auferida (artigo 44, do CTN), o que pressupõe a consideração de todos os elementos ativos e passivos que concorrem para a obtenção do acréscimo patrimonial.

Impedir, excluir ou amesquinhar uma dedução vinculada à atividade empresarial geradora da renda importa em

4. “(...) se o imposto somente pode incidir quando houver disponibilidade de renda, necessariamente ele requer a dedução de todas as despesas e custos necessários à geração da renda, pois, se a renda bruta é 100, mas o respectivo custo foi 80, somente 20 serão disponíveis.” (MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020, v. 1, p. 326).

5. Humberto Ávila observa: “O conceito de renda é construído a partir do postulado da coerência substancial. Desse postulado decorre o dever de analisar, de um lado, os princípios constitucionais fundamentais na sua concretização tributária (o princípio da igualdade, art. 5º, *caput*, e art. 150, II; a inviolabilidade da dignidade humana, art. 1º; os direitos fundamentais de liberdade, art. 1º, art. 5º, *caput* e incisos II, XXII, XXIII, e art. 150) e, de outro lado, os princípios gerais tributários previstos no Sistema Tributário Nacional (pessoalização dos tributos e capacidade contributiva, art. 145, § 1º) e aqueles aplicáveis ao imposto sobre a renda (generalidade, universalidade e progressividade). O conceito de renda, apesar de não expressamente instituído, decorre de uma conexão entre direitos fundamentais, princípios constitucionais fundamentais e gerais e regras de competência. Dessa conexão decorrem algumas consequências: (1) os gastos indispensáveis para a existência pessoal e da família devem ser desonerados; (2) os gastos indispensáveis para o livre exercício de atividade econômica ou para a manutenção da fonte produtora de riqueza devem ser desonerados.” (Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2 ed. revista e atualizada, 2006, p. 373)

6. MARIZ DE OLIVEIRA, op. cit., p. 323.

tributar o patrimônio e desrespeitar a capacidade contributiva e o primado da universalidade. A capacidade contributiva será violada na medida em que vier a ser tributada uma base de cálculo mal dimensionada; já a universalidade será desrespeitada, no sentido de que nem todos os elementos negativos da universalidade de relações jurídicas do contribuinte serão considerados na aferição do acréscimo patrimonial.

O imposto de renda não é um tributo *seletivo* – tal qual o IPI, ICMS e IPTU–, circunstância que corrobora a tese de inconstitucionalidade de regras que limitam ou impedem a dedução de dispêndios, ainda que vinculados à atividade empresarial e efetuados no contexto do princípio da autodeterminação das despesas.

O direito à dedutibilidade não consubstancia um *benefício fiscal*, eventualmente sujeito ao sabor do legislador ocasional (artigo 150, § 6º, da CF) e submetido à interpretação literal (artigo 111, do CTN). Não se trata disso. A contrapartida aos rendimentos auferidos tem status constitucional e integra a essência da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda.

Por outro lado, situações *mistas*⁷ poderão surgir, em que o dispêndio também possa interessar aos dirigentes empresariais, como é o caso de despesas com remuneração e alimentação de sócios e dirigentes.

3. REGRA DA DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

A legislação tributária brasileira veicula um comando com relação à dedutibilidade de custos e despesas no âmbito do imposto de renda das pessoas jurídicas. As despesas, para serem operacionais e, portanto, dedutíveis, deverão ser *necessárias*,

7. TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. Direito Tributário. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, tradução da 18. edição alemã, totalmente refeita, por Luiz Dória Furquim, v. 1, p. 586

usuais e normais, considerando-se as transações, operações e atividades da pessoa jurídica.⁸

Desse modo, o ponto de conexão entre a despesa e o respectivo beneficiário é o vínculo com os negócios e atividades da pessoa jurídica. A referência aos atributos da necessidade, usualidade e normalidade indica o vínculo estabelecido pela legislação tributária com os postulados da proporcionalidade e razoabilidade, no sentido de adequação, necessidade, congruência e coerência da despesa.⁹

O dispêndio deve ser motivado e possuir uma causa com a atividade empresarial, dentro do contexto do princípio da autodeterminação das despesas, segundo o qual o agente econômico dispõe da prerrogativa de “decidir livremente quais despesas (...) pretende produzir para fins profissionais”¹⁰, inclusive o montante, necessidade, habitualidade e oportunidade.

8. Lei 4.506/64. 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. § 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial. § 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa. § 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar: a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços; b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação. § 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros. § 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

9. ÁVILA, op. cit., p. 406-30.

10. TIPKE e LANG, op. cit., p. 581.

A efetuação de despesas pelos agentes econômicos - e a respectiva dedutibilidade da base de cálculo do imposto sobre a renda - deve ser compreendida considerando-se o direito à liberdade econômica (artigos 1, IV; 170, IV e 174, da CF) e propriedade privada (artigos 5, XXII; e 170, III). E não apenas isso: a liberdade de contratar está igualmente assegurada pelo Código Civil, presumindo-se a boa-fé, paridade e simetria dos contratos civis e empresariais (artigos 421, 421-A e 422) e, para além disso, a Lei da Liberdade Econômica (artigos 1º, §§ 2º e 3º, V) preconiza que se interpretam “em favor da liberdade econômica, da boa-fé e do respeito aos contratos, aos investimentos e à propriedade todas as normas de ordenação pública sobre atividades econômicas privadas”.

Nesse sentido, vale citar a decisão proferida pelo STF, na ADC 66, que declarou a constitucionalidade do artigo 129, da Lei 11.196/2005¹¹. O voto da Ministra Carmen Lúcia elucida:

Entretanto, a regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais.

Questionar sob o prisma *subjetivo* as escolhas dos agentes econômicos, ainda que inexitosas, com relação aos gastos empresariais, implica desprezar a autonomia privada, o direito de propriedade e a livre iniciativa. Evidentemente que eventuais abusos deverão ser combatidos pelo Fisco, no exercício da atividade de fiscalização, visto que tem coerência material a regra que veda a dedutibilidade dos dispêndios empresariais desnecessários, anormais e inusuais. Assim, não são válidas as despesas incorridas sem vínculo com a atividade

11. Art. 129 Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

econômica (sem vínculo com as receitas auferidas pela sociedade), isto é, sem causalidade, motivação ou adequação aos interesses empresariais, tendo-se em vista que essas despesas não estão vinculadas às receitas geradas pela sociedade.

Como regra, serão dedutíveis todos os dispêndios que signifiquem obrigações assumidas pela pessoa jurídica, como contrapartida de algum bem, serviço ou utilidade adquirida ou consumida inerente à atividade empresarial.

Até mesmo liberalidades – situações em que não se vislumbra a nota obrigacional – poderão ser consideradas dedutíveis desde que efetuadas no interesse empresarial, embora a legislação tributária considere, por exemplo, indedutíveis as despesas com brindes¹². Embora tais despesas tenham sido incorridas no intuito de gerar incremento nas receitas auferidas e os brindes sejam oferecidos com o escopo de divulgar e alavancar os negócios da sociedade, a lei proíbe a dedução.

Contudo, não compete ao legislador imiscuir-se na estratégia empresarial para vedar a dedutibilidade de um dispêndio efetuado dentro do contexto do mercado que o contribuinte está inserido. Por esses motivos, reputa-se inconstitucional a regra em exame, visto que a concessão de brindes apenas não se justificaria como despesa dedutível se ausente o vínculo com a atividade empresarial.

O artigo 47, da Lei 4.506/64, espraia uma diretriz com relação à dedução de despesas empresariais, a qual convive com regras especificadoras de outorga ou vedação. Em princípio, portanto, basta que o dispêndio seja necessário, usual e normal para que se possa predicar sua dedutibilidade.

A par da referida regra de dedução de despesas a legislação tributária também estabelece regras especificadoras para disciplinar determinados dispêndios. Muitas vezes, as regras

12. Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: VII - das despesas com brindes.

especificadoras estabelecem proibições de deduções, o que não é bem-visto por Ricardo Mariz de Oliveira¹³: “nos casos em que a dedutibilidade não é admitida, a validade constitucional dessas normas é duvidosa”.

Precisamente duas regras especificadoras restritivas do direito à dedutibilidade serão objeto do nosso exame nas seções seguintes. Antes, porém, uma advertência a respeito da compreensão atual do STJ sobre o tema da dedutibilidade de despesas.

No REsp 1.536.854/PR, prevaleceu o voto do Ministro Herman Benjamin, para quem “não pode o Poder Judiciário alargar a compreensão de norma tributária que concede dedução ao imposto de renda, pois sua interpretação deve ser restritiva”.

Já no REsp 1.746.268/SP, relatado pela Ministra Regina Helena Costa, prevaleceu o entendimento de que “(...) 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 *decrécimo patrimonial*.”

Percebe-se, portanto, que o STJ não possui entendimento uniforme a respeito da natureza jurídica da dedutibilidade de dispêndios da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas: enquanto o Ministro Herman Benjamin envereda-se pela natureza de benefício fiscal, a Ministra Regina Helena é contundente no sentido de que a dedutibilidade integra a essência do imposto sobre a renda.

4. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE SÓCIOS, DIRIGENTES E CONSELHEIROS

À primeira vista, pode parecer justificável que o *direito tributário defensivo* repute como suspeitos os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a seus dirigentes, em ordem a limitar a dedutibilidade; afinal, tais pagamentos são efetuados no interesse

13. Op. cit., p. 848.

da empresa ou dos beneficiários? Não haveria, no caso, algum conflito de interesses ou eventual ato anormal de gestão?

Inicialmente, é importante efetuar algumas diferenciações atinentes aos dirigentes. Luciano Amaro¹⁴ assinala que é preciso diferenciar as figuras do sócio administrador e dos gestores profissionais (conselheiros, administradores, diretores etc.). Os primeiros têm uma relação de capital e trabalho com a entidade; recebem, portanto, pró-labore pelo trabalho desempenhado e uma parcela do lucro ou dividendos na condição de proprietários do capital. Já os administradores profissionais, na qualidade de gestores, diretores ou conselheiros, têm uma relação exclusivamente profissional e recebem honorários. Poderão ser regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho, estatuto¹⁵, dentre outros.

14. Essa qualificação (importância mensal e fixa, debitada em despesas gerais) realmente só era necessária para os donos da empresa (sócios ou titular da empresa individual), pois empregados (alínea “a”), conselheiros e diretores (alínea “b”) têm uma relação de trabalho (assalariado ou estatutário) com a empresa, enquanto os donos da empresa (sócios ou titular de empresa individual) (alínea “e”) têm uma relação de propriedade (do capital e, portanto, da empresa) e, por isso, recebem, por deliberação deles próprios, a partilha dos lucros sociais, a qual nem é mensal e fixa nem é lançada em conta de despesas. O objetivo da lei era evidente: evitar que os sócios fossem retiradas na proporção do lucro que fossem apurados, “carimbando”, dessa forma, parte substancial do lucro como remuneração do seu trabalho, para, com esse artifício, escapar à tributação mais onerosa que incidiria na distribuição como lucro. Por isso exigia-se a contabilização como despesas gerais, além do que os pagamentos deveriam ser fixos e mensais. A lei aplicava essa restrição apenas aos donos (sócios ou titular da empresa) e não a conselheiros ou diretores, já que estes não têm poder de decisão relativamente à respectiva remuneração. Enfim, a lei não aceitava a dedutibilidade do total pago a título de remuneração do trabalho dos sócios ou titular da empresa. As retiradas que não se contivessem nas referidas limitações legais (além de outras que havia, relativas a limites e valores) tinham o tratamento de lucro da pessoa jurídica (e, como tal, nela eram tributadas) e de lucro distribuído para a pessoa física, sendo também nesta tributadas, na cédula F, segundo a regra da época, prevista no mesmo Decreto-lei n° 5.844/1943. O art.8° mandava tributar na cédula F os “rendimentos sujeitos à taxaçaõ proporcional em poder das pessoas jurídicas”. Na época, recorde-se, os lucros eram tributados duas vezes: uma na pessoa jurídica e a outra, na cédula F da declaração da pessoa física beneficiário do quinhão de lucro e ela distribuído. (AMARO, Luciano. In: Revista Dialética de Direito Tributário n° 238, p. 72)

15. Art. 152. A assembléa-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de

No âmbito da legislação tributária, despontam pelo seu relevo as disposições previstas pelos artigos 5º e 43, § 1º, b e c, do Decreto-lei nº 5.844/43¹⁶, artigo 51, da Lei nº 4.506/64¹⁷ e artigo 31, da Instrução Normativa nº 93/97. Há dissenso em torno da revogação do primeiro pelo segundo diploma¹⁸, sobretudo em razão da redação da vigente Instrução Normativa nº 93/97, que dispõe em seu artigo 31:

representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

16. Art. 5º Na cédula C serão classificados os rendimentos do trabalho, provenientes do exercício de empregos, cargos e funções, tais como vencimentos, soldos, subsídios, ordenados salários, percentagens, comissões, gratificações, diárias, cotas-partes de multas, ajudas de custo, representações e quaisquer outros proventos ou vantagens pagos, sob qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, para estatais e de economia mista, pelas firmas e sociedades ou por particulares.

Art. 43. A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido. § 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.

17. Art. 51. O valor da remuneração dos sócios-gerentes, diretores ou administradores, individual ou colegialmente considerados, de sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, assim como a dos negociantes em firma individual, não poderá exceder: I - Cr\$ 200.000,00 (duzentos mil cruzeiros) mensais, quando o capital da firma ou sociedade for até Cr\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de cruzeiros); II - Cr\$ 300.000,00 (trezentos mil cruzeiros) mensais, quando o capital da firma ou sociedade for superior a Cr\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de cruzeiros) e inferior a Cr\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de cruzeiros); III - Cr\$ 400.000,00 (quatrocentos mil cruzeiros) mensais, quando o capital da firma ou sociedade for superior a Cr\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de cruzeiros) e inferior a Cr\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de cruzeiros); IV - Cr\$ 600.000,00 (seiscentos mil cruzeiros) mensais, quando o capital da firma ou sociedade for superior a Cr\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de cruzeiros) e inferior a Cr\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de cruzeiros); V - Cr\$ 1.000.000,00 (um milhão de cruzeiros) mensais, quando o capital da firma ou sociedade for superior a Cr\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de cruzeiros).

18. No REsp 1.746.268-SP, o voto divergente do Ministro Gurgel de Farias defende a não revogação do primeiro pelo segundo diploma: “Porém, verificando com mais vagar essa sucessão legislativa, tenho que em nenhum momento houve a revogação tácita total (ab-rogação) da primeira fonte normativa (o Decreto-Lei n. 5.844/1943). É que os arts. 29 e 30 do Decreto-Lei n. 2.341/1987 dispuseram apenas sobre limitações *quantitativas* à dedutibilidade de remuneração de dirigentes, sem modificar os critérios *qualitativos* antes estabelecidos para a despesa fosse deduzida.”

Art. 31. São dedutíveis na determinação do lucro real, 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.

Não se pretende aqui analisar o tema da revogação, porquanto não relevante para o presente ensaio. Nosso foco é problematizar e apresentar algumas reflexões com respeito ao direito à dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ.

Percebe-se que a IN n° 93/97 estabelece que o direito à dedutibilidade pressupõe remuneração mensal e fixa por prestação de serviços efetuada por administradores. Observa-se, ademais, que a disposição em tela não empreende qualquer diferenciação entre os administradores titulares do capital e os profissionais, como bem observa Luciano Amaro¹⁹:

O ato do Fisco juntou, numa única disposição, a disciplina das retiradas dos sócios-gerentes (que já estava tacitamente revogada) e a dos honorários de administradores (a que aquela disciplina nunca se aplicou) e atribuiu às duas situações a exigência de os pagamentos serem mensais e fixos, além de serem escriturados em despesas.

Ou seja, a instrução normativa reescreveu a norma legal, para criar condicionamento que nunca foi exigido em relação aos honorários dos administradores.

Daí se conclui pela ilegalidade flagrante da disposição da instrução normativa. Esse ato não tem poderes para estender aos conselheiros e diretores a restrição que a legislação fazia relativamente aos sócios-gerentes e ao titular da firma individual. Aliás, mesmo em relação a estes, vimos que essa limitação não mais sobrevive, desde a Lei n. 4.506/1964.”

O atual Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n° 9.580/2018, persiste na regra da indedutibilidade preconizada pela Instrução Normativa n° 93/97:

19. AMARO, op. cit., p. 84.

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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, **caput** e § 5º).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas “b” e “d”):

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; e

II - as percentagens e os ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações que não residam no País.

Destarte, a Administração Tributária externa o entendimento de que o direito à dedução, no concernente à remuneração devida aos administradores e conselheiros, está condicionado à uma “remuneração mensal fixa por prestação de serviços”.

A remuneração devida ao sócio administrador tem fundamento no direito privado e deve ser compreendida à luz do primado da livre iniciativa, autonomia da vontade e liberdade de contratar. Não se trata de uma liberalidade ou de uma obrigação presumivelmente não efetuada no interesse empresarial.

No caso, o estabelecimento de limites qualitativos e quantitativos, para fins de dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda, configura indevida e inconstitucional intromissão na livre iniciativa. Desse modo, revela-se inconstitucional o estabelecimento de uma *presunção absoluta* de que a remuneração dos dirigentes superior a determinados patamares não caracteriza uma despesa efetuada no interesse empresarial. O que a lei societária estabelece é exatamente o contrário. Conforme dispõe o artigo 154, da Lei nº 6.404/76, “o administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.”

O argumento de eventual conflito de interesses presumido pela legislação tributária não prospera. O patamar definido

pela norma – remuneração mensal fixa por prestação de serviços – caracteriza uma medida inadequada, abusiva e intrusiva no princípio da autodeterminação das despesas.

Em primeiro lugar, o montante da remuneração do administrador (sócio ou profissional) é uma decisão empresarial, que por sua natureza não pode ser tarifada pela legislação tributária ou considerada abusiva (presunção absoluta) pelo seu montante e periodicidade.

Em segundo lugar, o controle efetuado pela legislação tributária a respeito da remuneração de administradores sócios constitui uma medida destituída de senso prático, considerando-se o direito à isenção na distribuição de lucros e dividendos²⁰, além do direito à utilização dos juros sobre o capital próprio²¹.

O Fisco dispõe de instrumentos para conter eventual dolo, simulação ou fraude do sujeito passivo, de modo que, detectada alguma mácula, a despesa deverá ser desconsiderada, mediante a celebração de lançamento de ofício (artigo 149, VII, do CTN). Em outra seara, eventual abusividade cometida pelo sócio administrador, relativamente à remuneração que lhe beneficia, poderá caracterizar confusão patrimonial e ensejar a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do artigo 50, do Código Civil.

O direito à dedutibilidade de despesas com a remuneração de profissionais - administradores, diretores, conselheiros – é ainda mais contundente. No particular, sequer se pode predicar qualquer conflito de interesses ou ato anormal de

20. Lei 9.249/95. Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

21. Lei 9.249/95. Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

gestão, porquanto os beneficiários são profissionais estranhos ao capital social.

No REsp nº 1.746.268-SP, citado anteriormente, o STJ, por maioria, decidiu pelo afastamento das limitações estabelecidas pela Instrução Normativa nº 93/1997, em ordem a restabelecer em sua plenitude o direito à dedução das despesas com a remuneração de sócios-administradores e administradores profissionais.

Depreende-se do voto da Ministra Regina Helena Costa que três foram os principais fundamentos utilizados para se acolher a tese da dedutibilidade plena: a) a dedução de despesas da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas integra a estrutura da regra de incidência tributária desse imposto, sobretudo os aspectos material e quantitativo; b) a lei não precisa prever a dedutibilidade de um dispêndio que, por sua natureza (isto é, uma despesa não vinculada à atividade empresarial), “não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ”; e c) a interpretação efetuada pela Secretaria da Receita Federal, positivada por meio do artigo 31, da IN nº 93/1997, “traduz a instituição de óbice à dedutibilidade mediante interpretação veiculada em atos administrativos normativos, no plano infralegal somente (...)”.

5. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO DE SÓCIOS, ACIONISTAS E ADMINISTRADORES

Na linha do que se discutiu na seção precedente, o escopo agora é analisar a juridicidade da limitação estabelecida pelo artigo 13, IV, da Lei nº 9.249/95, com relação às despesas efetuadas pela pessoa jurídica em prol da alimentação de sócios, acionistas e administradores. A redação do dispositivo é a seguinte:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

(...)

Chama-se a atenção para o fato de que a limitação em exame independe de qualquer questionamento sobre o caráter necessário, usual e normal da despesa com alimentação de dirigentes; trata-se de mais uma presunção absoluta. Também é digno de nota que, embora indedutíveis as despesas com a alimentação de dirigentes, são dedutíveis “as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados”.

Assim, as despesas com a alimentação de empregados são dedutíveis, enquanto os gastos efetuados com a alimentação de dirigentes são indedutíveis.

Parece evidente que a legislação tributária, no afã de tutelar a base de cálculo do IRPJ, incidiu em ilegalidade e inconstitucionalidade, por vedar uma despesa legítima, desde que efetuada no interesse da entidade empresarial. Negar peremptoriamente a dedução de gastos com alimentação de dirigentes e assegurar o direito quando se tratar de empregados é incidir em discriminação não razoável e praticar uma ilegítima intervenção na livre iniciativa.

A regra constitucional da isonomia tributária – artigo 150, II, da CF – estabelece que é vedada a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Para fins de dedutibilidade de despesas, empregados e dirigentes não se encontram em situação equivalente com relação à alimentação? Se a Constituição proíbe a distinção a respeito da ocupação profissional ou função exercida, pode a lei tributária considerar dedutível o dispêndio com a

alimentação de empregados e negar para dirigentes? A capacidade contributiva é respeitada quando se exclui determinado gasto por motivação pessoal?

A dimensão normativa da isonomia tributária estabelece um ideal de “igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade”²². Importa para a avaliação, os sujeitos envolvidos, os critérios de discriminação, a existência de fundamento constitucional para a diferenciação, a não violação a qualquer direito fundamental, dentre outros fatores. Roque Carrazza²³ adiciona que “o princípio da capacidade contributiva exige que os impostos sejam modulados de acordo com as manifestações objetivas de riqueza dos contribuintes (...)”, assim como “(...) a base de cálculo dos impostos não pode ser manipulada de modo a anular tal exigência constitucional (...)”.

A justificativa para a vedação em discussão seria o virtual conflito entre o interesse empresarial e o interesse do beneficiário: se o sócio dirigente determina o gasto com a sua própria alimentação, logo seria justificável a vedação, visto tratar-se de um “gasto suspeito”, isto é, efetuado em proveito do beneficiário, não da sociedade.

Além do fato de se tratar de despesa com alimento e da injustificável discriminação efetuada entre empregados e dirigentes, vedar a dedução de um dispêndio realizado no interesse da organização e que beneficia o administrador implica desconsiderar a liberdade empresarial, o direito de propriedade e, como se não bastasse, o disposto no artigo 49-A, do Código Civil: “A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores.”

A realidade é que a estratégia legislativa de negar deduções pontuais – mediante o emprego de presunções absolutas – e com isso afastar a aplicação dos atributos da necessidade,

22. ÁVILA, op. cit., p. 342.

23. CARRAZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda: Perfil Constitucional e Temas Específicos. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 104.

normalidade e usualidade pertinentes aos dispêndios empresariais – como se o imposto de renda fosse seletivo, quando na realidade é universal – mostra-se equivocada e inconstitucional. Se, por um lado, o legislador pode conceder benefícios fiscais pontuais pertinentes à tributação da renda valendo-se da legalidade tributária²⁴, por outro lado, não lhe é dado restringir ou anular a dedutibilidade – sobretudo mediante presunções absolutas que geram discriminações atentatórias de direitos fundamentais –, precisamente porque o regime jurídico das deduções da base de cálculo tem fundamento constitucional (capacidade contributiva, universalidade, não confisco, liberdade econômica, direito de propriedade) e está incrustado na estrutura da regra-matriz de incidência do imposto de renda.

6. CONCLUSÕES

O debate em torno da dedutibilidade de despesas da base de cálculo do imposto sobre a renda ganha relevo quando consideradas as diretrizes constitucionais.

A lei tributária não dispõe de autorização para excluir ou impedir determinadas deduções efetuadas no interesse empresarial, não apenas pela superlatividade dos direitos fundamentais (direito de propriedade, livre iniciativa, capacidade contributiva), como também pelo motivo de a dedutibilidade não consubstanciar um benefício fiscal.

O imposto de renda submete-se à universalidade, circunstância em si suficiente para afastar a possibilidade de a legislação tributária ser seletiva em matéria de dedutibilidade de despesas. Portanto, o conjunto normativo aponta para a inconstitucionalidade de regras *ad hoc* impeditivas da

24. Dentre tantos exemplos possíveis, cita-se o Programa de Alimentação do Trabalhador instituído pela Lei 6.321/76. Segundo o artigo 1º: As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins de apuração do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base em programas de alimentação do trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência, na forma e de acordo com os limites dispostos no decreto que regulamenta esta Lei.

dedução de certos dispêndios mediante a utilização de presunções absolutas.

Em que pese o dissenso jurisprudencial no que respeita à natureza jurídica do direito à dedutibilidade, a decisão proferida pelo STJ, no REsp 1.746.268-SP, sinaliza um novo olhar sobre o direito à dedução de dispêndios da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, um olhar que almeja compreender a matéria sob uma perspectiva superior.

Com base nas considerações aduzidas, entendemos pela ilegalidade e inconstitucionalidade das regras limitadoras do direito à dedutibilidade de despesas com remuneração de dirigentes (sócios ou profissionais) e, ainda, com a alimentação de sócios, acionistas e administradores.