RECURSO ESPECIAL Nº 1.746.268 - SP (2018/0137032-6)

RELATORA	**:**	**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE	:	MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE
	:	PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA
RECORRENTE	:	INVESTIMENTOS BEMGE S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAU BBA S.A
RECORRENTE	:	ARMAZENS GERAIS ITAU S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAULEASING S.A.
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK E OUTRO(S) - SP026750
		FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO - SP103364
ADVOGADOS	:	ELIANA RACHED TAIAR - SP045362
		VERIDIANA GARCIA FERNANDES - SP163107
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. DEDUÇÃO DE DESPESA. REMUNERAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS, AINDA QUE NÃO CORRESPONDA A MONTANTE MENSAL E FIXO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRFB N. 93/2017. TRIBUTAÇÃO FUNDADA EM ATO INFRALEGAL. ILEGALIDADE.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 1973.

II - O Tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso. Inexistência de omissão.

III - A base imponível 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.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Gurgel de Faria (voto-vista) e Sérgio Kukina, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) e Benedito Gonçalves (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 16 de agosto de 2022 (Data do Julgamento)

MINISTRA REGINA HELENA COSTA
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 1.746.268 - SP (2018/0137032-6)

RELATORA	**:**	**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE	:	MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE
_	:	PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA
RECORRENTE	:	INVESTIMENTOS BEMGE S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAU BBA S.A
RECORRENTE	:	ARMAZENS GERAIS ITAU S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAULEASING S.A.
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK E OUTRO(S) - SP026750
		FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO - SP103364
ADVOGADOS	:	ELIANA RACHED TAIAR - SP045362
		VERIDIANA GARCIA FERNANDES - SP163107
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (RELATORA):

Cuida-se, na origem, de ação proposta pelo rito ordinário, na qual se pretende o reconhecimento do direito à dedução, na apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, pela sistemática do lucro real, da despesa com a remuneração de administradores e conselheiros, ainda que não estabelecida em montante mensal e fixo.

Observo que as partes autoras lograram êxito na primeira instância, inclusive com a confirmação da antecipação da tutela por ocasião da prolação da sentença; todavia o desfecho foi diverso na esfera recursal, onde sagrou-se vitoriosa a tese fazendária (fls. 145/156e; e fl. 533e).

Trata-se, no âmbito desta Corte, de Recurso Especial interposto pela **MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA. E OUTROS** contra acórdão forjado pela 2ª Seção do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, *em sede de Embargos Infringentes*, assim ementado (fls. 533/534e):

> ***TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. IRPJ. DESPESAS OPERACIONAIS. ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS. REMUNERAÇÃO EVENTUAL. ARTIGO 31 DA IN/SRF N° 93/97.***

A legislação que rege a matéria, vale dizer: o DL n° 5.844/43, o DL n° 2.341/87 e o Decreto n° 3.000/99, reforçam a regra de que a dedução da base de cálculo do IRPJ, a título de despesas na apuração do lucro real, somente é possível, em se tratando de valores destinados a administradores e conselheiros da pessoa jurídica, quando forem fixos e mensais.
A dedutibilidade, como despesas operacionais, de pagamentos efetuados a diretores, sócios ou administradores, somente é considerada quando comprovadas a efetividade da prestação dos serviços e do atendimento dos requisitos fiscais da necessidade, usualidade e normalidade dos dispêndios ao desenvolvimento das operações da empresa.
É legítima a incidência tributária sobre qualquer retirada eventual da empresa, seja para pagar honorários de administradores e conselheiros, seja para remunerar o titular ou os sócios da empresa, tal como previsto no artigo 31 da IN n° 93/97, reproduzido no inciso I, do artigo 357, do Decreto n° 3.000/99 (RIR/99).
Embargos infringentes improvidos.

Opostos Embargos de Declaração, foram rejeitados (fls. 539/555e; e 558/569e).

Apresentado Recurso Especial, com amparo no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos artigos a seguir relacionados, aduzindo, em síntese, que:

(*i*) Art. 535, II, do Código de Processo Civil de 1973: omissão "[...] quanto à vigência expressa dos artigos 5°, II, 59, 84, IV, 150, I, 153, 111, 170 da CF/88; artigos 43, 44, 97, 99, 100, I do CTN; artigo 88, XIII da Lei 9.430/96 e 30 do Decreto-Lei 2.341/87 [...]" (fl. 580e).

(*ii*) Arts. 43, 44, 97, 99, 100, I, todos do CTN; 2° da LINDB; 10 da Lei n. 9.249/1995, 88, XIII, da Lei n. 9.430/1996; e 29 e 30 do Decreto-Lei n. 2.341/1987: "inexiste fundamento de validade para a exigência do artigo 31 da IN 93/97 nas Leis 8.981/95, 9.065/95, 9.249/95, 9.250/95, 9.316/96 e 9.430/96 por ela mesma indicadas como regulamentadas, posto que nenhuma dessas leis cuidou de estabelecer para honorários dos administradores e conselheiros a exigência de serem mensais e fixos para efeito de dedutibilidade do IRPJ. E ainda que, a legislação posterior que versou sobre condições de dedutibilidade dessas remunerações - art. 51 da

Lei 4.506/64, art. 16 do DL 401/68, art. 7° do DL 1.089/70 e art. 29 do DL 2.341/87 - cuidou apenas dos limites de valor sem repetir a condição de remuneração 'mensal e fixa', até o advento da Lei 9.430/96 que, em seu art. 88, XIII revogou esses limites de valor ao revogar os artigos 29 e 30 do DL 2.341187, tendo ocorrido a revogação tácita do Decreto-Lei 5.844/43 e da regra que impunha às retiradas de sócios ou de titulares de firma individual a circunstância de serem mensais e fixas, à luz do art. 2°, da Lei de Introdução do Código Civil" (fl. 583e).

Com contrarrazões, o recurso foi admitido (fls. 683/685e; e 690/692e).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.746.268 - SP (2018/0137032-6)

RELATORA	**:**	**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE	:	MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE
_	:	PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA
RECORRENTE	:	INVESTIMENTOS BEMGE S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAU BBA S.A
RECORRENTE	:	ARMAZENS GERAIS ITAU S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAULEASING S.A.
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK E OUTRO(S) - SP026750
		FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO - SP103364
ADVOGADOS	:	ELIANA RACHED TAIAR - SP045362
		VERIDIANA GARCIA FERNANDES - SP163107
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. DEDUÇÃO DE DESPESA. REMUNERAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS, AINDA QUE NÃO CORRESPONDA A MONTANTE MENSAL E FIXO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRFB N. 93/2017. TRIBUTAÇÃO FUNDADA EM ATO INFRALEGAL. ILEGALIDADE.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 1973.

II - O Tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso. Inexistência de omissão.

III - A base imponível 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.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.746.268 - SP (2018/0137032-6)

RELATORA	**:**	**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE	:	MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE
_	:	PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA
RECORRENTE	:	INVESTIMENTOS BEMGE S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAU BBA S.A
RECORRENTE	:	ARMAZENS GERAIS ITAU S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAULEASING S.A.
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK E OUTRO(S) - SP026750
		FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO - SP103364
ADVOGADOS	:	ELIANA RACHED TAIAR - SP045362
		VERIDIANA GARCIA FERNANDES - SP163107
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (RELATORA):

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

I. Da admissibilidade do Recurso Especial

Consigno que as questões federais debatidas se encontram satisfatoriamente prequestionadas.

Ademais, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes as questões prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que a análise da pretensão ora veiculada no recurso não demanda reexame fático-probatório, pois todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

O pronunciamento impugnado, por sua vez, dirimiu a controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais.

II. Do pleito de nulidade do acórdão recorrido por violação ao art. 535, II, do CPC/1973

No tocante às apontadas omissões do acórdão recorrido acerca da vigência dos artigos 5°, II, 59, 84, IV, 150, I, 153, 111, 170 da CR; 43, 44, 97, 99, 100, I, todos do CTN; e 88, XIII da Lei n. 9.430/1996 e 30 do Decreto-Lei n. 2.341/1987, destaco que o Tribunal de origem enfrentou a controvérsia apresentada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

Denota-se não haver omissão, contradição ou obscuridade no julgado impugnado, mas mera insistência recursal das Recorrentes, que não se coaduna com as hipóteses do art. 535 do CPC/1973 (*e.g.* 1ª T, REsp n. 1.344.716/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, j. 05.05.2020; e 2ª T, REsp n. 1.836.088/MT, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, j. 15.02.2022).

Haverá contrariedade ao art. 535 do estatuto processual civil – norma vigente por ocasião do julgamento na origem – quando a contradição/omissão disser respeito à/ao fundamentação exposta/pedido, e não na hipótese de os argumentos invocados não restarem estampados no julgado, como pretendem as Contribuintes.

O procedimento encontra amparo em reiteradas decisões no âmbito desta Corte Superior, cujo teor merece destaque a dispensa ao julgador de rebater, um a um, os argumentos vertidos pelas partes (*e.g*. Corte Especial, EDcl nos EDcl nos EREsp n. 1.284.814/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe de 03.06.2014; e 1ª Turma, EDcl nos EDcl no AREsp n. 615.690/SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, DJe de 20.02.2015).

Ademais, o órgão jurisdicional não fica obrigado a responder todos os questionamentos da parte se já encontrou motivação suficiente para fundamentar a decisão, sobretudo se notório o caráter de infringência (cf. CORTE ESPECIAL, EDcl no AgInt nos EREsp n. 703.188/SP, Rel.

Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, j. 10.09.2019).

Não se verifica, portanto, omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a anulação do julgado.

III. Delimitação da controvérsia

Controverte-se acerca da dedutibilidade, na apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, pela sistemática do lucro real, da soma destinada ao pagamento de montante em razão da prestação de serviços de administradores e conselheiros, que *não* corresponda a valor mensal e fixo (fl. 524e).

O Juízo de primeiro grau, ao acolher a tese das contribuintes, bem emoldurou a discussão (fl. 156e):

> [...] *JULGO PROCEDENTE a pretensão dos Autores, confirmando a tutela antecipada, a fim de que os Autores possam considerar, como despesa dedutível, na apuração do lucro real, os honorários pagos a seus administradores e conselheiros, independentemente de serem mensais e fixos, afastando as restrições impostas pelo artigo 31 da Instrução Normativa n° 93/97.*
> (destaquei).

Anotado o cerne do debate, passo ao exame dos institutos e normas aplicáveis, sem olvidar a moldura constitucional da exação em tela.

IV. Da base de cálculo do Imposto sobre a Renda

A Constituição da República estatui que a base de cálculo do Imposto sobre a Renda consiste em "renda e proventos de qualquer natureza" (art. 153, III, § 2º, I), estabelecendo, outrossim: (*i*) que "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei" (art. 153, III, § 2º, I); e (*ii*) o papel normativo da lei complementar em matéria tributária *na definição da base de cálculo*

dos impostos, dentre eles o IR (art. 146, III, *a*).

Ensina Geraldo Ataliba que "[...] a base imponível é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência", e, assim, "enquanto aspecto da hipótese de incidência, a base imponível é um conceito-legal, a que fica preso o intérprete", e sua mensuração "só pode ser feita de acordo com o critério normativo que na base de cálculo (legal) se adota" (*Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros: 2016. pp. 108 e 110).

A base de cálculo, inquestionavelmente, 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 (cf. 1ª S, EREsp n. 1.443.771/RS, de minha relatoria para o acórdão, j. 14.04.2021; bem como 1ª T, REsp's ns. 1.599.065/DF; e 1.222.547/RS, ambos de minha relatoria, julgados, respectivamente, em: 09.11.2021; e 08.03.2022).

A esse respeito, advertia, há muito, Alfredo Augusto Becker:

> *O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo* [...]*".*
> (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 339 – destaquei).

A base imponível do tributo em tela, portanto, deverá reportar-se àquele fato de conteúdo econômico inserto na hipótese de incidência tributária, guardando pertinência com a capacidade contributiva absoluta ou objetiva – relacionada aos fatos legislativamente escolhidos por representarem manifestações de riqueza – apreendida pelo legislador.

Convém resgatar, outrossim, uma vez mais, a lição de Geraldo Ataliba segundo a qual "[...] todos os outros eventuais critérios que possam

ser adotados pelo legislador e que não levem em conta a capacidade contributiva são arbitrários e, por via de consequência, inconstitucionais" (*in* "Debates do VII Curso de Especialização em Direito Tributário", PUC/SP-IDPE, *RDTributário* 4/142).

O princípio da capacidade contributiva constitui diretriz central, uma vez que opera como fundamento para a modulação da carga tributária em matéria de impostos (CR, art. 145, § 1º).

Como expressão, no campo tributário, de diretiva de maior amplitude, que é a da igualdade, o princípio da capacidade contributiva carrega consigo a plenitude de eficácia normativa atribuída àquele.

Consoante a dicção de Ricardo Mariz de Oliveira, na análise da incidência do IRPJ é preciso ter presente, que "[...] o princípio da universalidade exige a inclusão, na base de cálculo, *de todos os fatores negativos de mutação patrimonial*, assim como todos os positivos" (destaquei). E prossegue o aludido autor:

> *É neste contexto que se deve enfrentar a difícil questão de estabelecer os limites até os quais o legislador pode ir na determinação de como calcular o lucro real, sem que ele extravase o campo de competência constitucional e a própria definição da sua lei complementar.*
> [*Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*, São Paulo, SP, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, v. 2, p. 547].

Extrai-se da Lei Maior, em síntese, que o mecanismo para a determinação da base de cálculo do IRPJ consistente na dedução deve ser interpretado à luz do apontado conjunto de normas.

V. Moldura normativa infraconstitucional aplicável à dedução de despesas na apuração do lucro real no IRPJ

Principio colacionando os dispositivos do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e

> *proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*
> *I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*
> *II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*
> *§ 1º. A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela LC n. 104/2001)*
> *§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela LC n. 104/2001)*
>
> *Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*

Observada a cronologia, frise-se o regramento presente em sucessivas normas acerca da sistemática envolvida na dedução de despesas na apuração do lucro real das empresas contribuintes.

Por primeiro, o ainda vigente Decreto-Lei n. 5.844/1943, que dispõe sobre a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda, estabelece a classificação das remunerações relativas à prestação de serviços pelos "conselheiros fiscais e de administração e diretores de sociedades anônimas, civis, ou de qualquer espécie", bem como disciplina a base de cálculo do IRPJ, assim estatuindo, inclusive, acerca da sistemática das retiradas e dos honorários:

> *Art. 5° - 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. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 9.407, de 27.6.1946)*
> *§ 1° - Serão também classificadas na cédula C:*
> *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.
c) negociantes em firma individual ou sócios de sociedades comerciais e industriais, quando tais remunerações forem representadas por importância mensal e fixa e levadas a despesas gerais ou contas subsidiárias, na contabilidade da firma ou sociedade.
[...]
§ 2º No caso da alínea b do parágrafo anterior, serão computadas como lucro as quantias excedentes a 20% do capital social realizado ou a Cr$ 60.000,00 anuais para cada um dos conselheiros fiscais e de administração de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, 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. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)
§ 3º A remuneração de que trata a alínea c, do inciso 1, do § 1º não poderá exceder a Cr$ 24.000,00 anuais, quando o capital do beneficiado não for superior a Cr$ 120.000,00; ultrapassando o capital essa quantia, a remuneração poderá atingir a 20% dele, até o limite máximo de Cr$ 120.000,00 anuais. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)
§ 4º A remuneração dos sócios de indústria será admitida de acordo com a cláusula contratual, até o limite máximo de Cr$ 10.000,00 mensais, observadas as condições da alínea c, do inciso I, do § 1º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)
§ 5° As quantias excedentes aos limites fixados nos §§ 2°, 3° e 4° deste artigo serão tributadas como lucro, em poder das firmas ou sociedades.
[...]

Art. 8° Na cédula F serão classificados os rendimentos sujeitos à taxação proporcional em poder das pessoas jurídicas, a saber:
a) Os lucros, computando-se o lucro presumido ou arbitrado, quando não for apurado o real. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)
b) as retiradas não escrituradas em despesas gerais ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não corresponderem à remuneração de serviços prestados às firmas ou sociedades e, ainda, as quantias excedentes aos limites fixados nos §§ 2°, 3° e 4° do art. 5°;
[...]

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;*
> *d) os ordenados e porcentagens pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no país;*
> *e) os juros sobre o capital ou quota social atribuídos ao titular e sócios das firmas e sociedades;*
> [...]
> (destaquei).

Por sua vez, a Lei n. 4.506/1964, ao dispor sobre o IRPJ, estabelece o que integra a receita bruta operacional, bem ainda define como despesas operacionais aquelas "[...] não computadas nos custos, *necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora*" (art. 44 e 47, respectivamente – destaquei), fixando limite de valor para os honorários e retiradas, todavia *nada dispondo acerca das antigas condições para os honorários* – pagamento fixo e mensal – antes plasmadas no já mencionado Decreto-Lei n. 5.844/1943.

Destaque-se, por seu turno, a redação, *anterior à revogação* pela Lei n. 9.430/1996, dos arts. 29 e 30, ambos do Decreto-Lei n. 2.341/1987, os quais dispunham acerca das limitações à dedutibilidade de remuneração de dirigentes:

> *Art. 29. A despesa operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração, assim como a dos titulares das empresas individuais, não poderá exceder, para cada beneficiário, a 15 (quinze) vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigorante no mês a que corresponder a despesa. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*
> *1º O valor total da remuneração colegial a que se refere este artigo não poderá ultrapassar a 8 (oito) vezes o valor da remuneração individual. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*
> *2º A dedução das remunerações de que trata este artigo, em*

> *cada período-base, não poderá ser superior a 50% (cinquenta por cento) do lucro real antes da compensação de prejuízos e de serem computados os valores correspondentes às remunerações. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*
> *3º Em qualquer hipótese, mesmo no caso de prejuízo, será admitida, para cada um dos beneficiários, remuneração mensal igual ao dobro do limite de isenção para efeito de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*
> *4º Para apuração do montante mensal da remuneração, serão computados todos os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica em caráter de retribuição pelo exercício da função, inclusive as despesas de representação. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*
>
> *Art. 30. A despesa operacional relativa à remuneração de cada um dos conselheiros fiscais ou consultivos não poderá ultrapassar a 10% (dez por cento) do limite da remuneração individual, estabelecido no artigo anterior, admitido para o período-base. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*
> (destaquei).

Por fim, a Lei n. 9.249/1995, a par da vedação à dedução de determinadas despesas (art. 13), revogou expressamente, repita-se, os apontados arts. 29 e 30, do Decreto-Lei n. 2.341/1987 (art. 88, XIII), *que dispunham acerca do limite quantitativo para a despesa operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores e administradores*.

No plano infralegal, cumpre colacionar os artigos dos seguintes atos administrativos normativos, principiando pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, a qual ocupa o vértice da presente demanda:

> **Instrução Normativa SRFB n. 93/1997**
>
> *Retiradas de Administradores*
> *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.*
> [...]
> (Publicada no DOU de 29.12.1997).

Decreto n. 3.000/1999

> *Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*
> *Parágrafo único. Não serão dedutíveis na 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 as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");*
> *II - as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.*
> (O apontado Regulamento do Imposto sobre a Renda encontra-se revogado pelo Decreto n. 9.580/2018, o qual renovou a dição do aludido dispositivo no art. 368 – destaquei).

Dessume-se que a dedutibilidade da despesa com a remuneração pela prestação de serviços de administradores e conselheiros mostra-se consentânea com as normas *legais* vigentes.

Todavia, para alguns dos defensores da exigência segundo a qual os valores sejam mensais e fixos, sobreleva a ideia de que tal despesa, sem a limitação, "[...] seria dotada de tamanha elasticidade que comportaria qualquer coisa, de modo que tudo caberia no conceito de remuneração [...]" (cf. CARF, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n. 16327.721046/2015-16, Acórdão n. 1301-003.897, Rel. Conselheiro ROBERTO SILVA JUNIOR, j. em 15.05.2019, pp. 06/07).

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":

> *Art. 154. 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.*
> *§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.*
> *§ 2° É vedado ao administrador:*
> *a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;*
> *b) sem prévia autorização da assembleia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;*
> *c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembleia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.*
> *§ 3º As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.*
> *§ 4º O conselho de administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais.*

Visto o regramento aplicável, passo à análise dos institutos tributários pertinentes.

VI. O papel da dedutibilidade de despesa da pessoa jurídica na definição do lucro real

Prossigo sublinhando premissas atinentes ao conteúdo do IRPJ, cabendo recordar que, no tocante ao aspecto material da hipótese de incidência, o art. 43 do CTN, ao definir os conceitos de renda e proventos, *não* destoa do conceito constitucional.

Pressupõe-se, de igual modo, tal harmonia normativa em relação às disposições atinentes à dedução de valores da base de cálculo da exação, justamente pela imperativa necessidade de correlação lógica entre a base imponível indicada pela lei e o aspecto material da hipótese de incidência.

Nessa linha, a lição clássica de J. L. Bulhões Pedreira:

> [...] *o acréscimo patrimonial que constitui renda tributável é formado pela diferença entre as receitas e os custos necessários para ganhá-las, e é inconstitucional a lei (a) que define como base de cálculo a receita bruta ou uma porcentagem dessa receita, ou (b) que prescreve a determinação do lucro real computando receitas porém vedando a dedução de custos necessários para ganhá-las: se a lei ordinária veda a dedução de custos necessários, o tributo não incide apenas sobre a renda, mas sobre a renda e capital, pois a parte da receita bruta corresponde aos custos necessários é reposição de capital, e não renda;*
> [...]
> (*Imposto de renda - Lucro da pessoa jurídica - Compensação de prejuízos,* Revista de Direito Administrativo, 1997, vol. 207, p. 401 – destaquei).

O IRPJ, à luz do disposto no art. 44 do CTN, é mensurado pela sistemática do *lucro real*, presumido ou arbitrado, sendo a primeira modalidade de base de cálculo a regra, a qual consiste, singelamente, no lucro líquido, com alguns ajustes, adições etc.

Voltando o olhar especificamente para o instituto da dedução, inserto no bojo do mecanismo da apuração do lucro real, sublinho a desnecessidade de a lei prever a dedutibilidade daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ.

Logo, a indedutibilidade de despesa é que enseja previsão legal, porque constitui exceção no contexto da definição do elemento quantitativo da exação, sob pena de desatendimento do comando normativo constante dos arts. 150, I, da Constituição da República, e 97, IV, e § 1º, do Código Tributário Nacional, porquanto tal circunstância traduziria aumento indireto de tributação.

Nessa vertente, pondera Ricardo Mariz de Oliveira:

> *É bom recordar que em princípio todos os custos e despesas são dedutíveis do lucro real, independentemente de haver expressa disposição legal declarando a dedutibilidade deste ou daquele encargo. Isto é assim porque o sistema legal toma o lucro líquido, no qual custos e despesas estão debitados ao resultado do período-base, como ponto de partida para apuração do lucro real, e prossegue discriminando apenas as exceções, que estabelecem a indedutibilidade de gastos específicos, ou limites ou condições para a sua dedutibilidade,*

> *ou períodos distintos para serem deduzidos fiscalmente, ou ainda algum tratamento diferenciado.*
> [*Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*, São Paulo, SP, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, v. 2, p. 828].

Quanto à dedução da soma destinada ao pagamento da remuneração em razão dos serviços prestados pelos administradores e conselheiros, leciona o mesmo autor:

> [...] *costuma-se justificar essas restrições legais com afirmações de que elas visam coibir a evasão fiscal* [...].
> [...]
> [...] *Não mais está presente a razão histórica que justificou adicionar à base de cálculo do IR-PJ o excesso de remuneração de diretores e administradores profissionais, devendo, por conseguinte, serem afastados os seus efeitos perversos, entre os quais se inclui a espúria tributação de decréscimo patrimonial.*
> *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 foram criadas.*
> *Mas todas as disposições que ainda subsistem para restringir a dedutibilidade de custos ou despesas carregam esse vesgo 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.*
> (Ob. cit., pp. 535/536 – destaquei).

Ainda em relação ao mencionado receio de eventual abuso por parte das empresas, cumpre, uma vez mais, destacar a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira:

> *A injuridicidade dessas restrições também decorre de que as evasões devem ser combatidas caso a caso, com provas seguras da sua ocorrência e a devida penalização dos seus autores, e não através* [de] *norma gerais e injustas, que atingem todos os contribuintes e que não se preocupam em distinguir os casos de deduções legítimas dos fraudulentos.*
> *Ademais, quando essas normas mandam adicionar à base de cálculo os valores de determinados dispêndios, não obstante a constatação e comprovação de que eles efetivamente ocorreram, na verdade criam ficções inconstitucionais de lucro onde lucro não existe, ou de lucro maior do que o efetivamente existente.*
> (Ob. cit., p. 537).

Portanto, 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.

Nesse vértice, ensina Mizabel Derzi:

> *É importante lembrar que o legislador ordinário brasileiro não tem, como o legislador europeu, liberdade e discricionariedade maior para reduzir, ampliar, alterar ou graduar o conceito de renda. Em outros países, onde a Constituição é silente, pode a lei determinar, com maior flexibilidade, a indedutibilidade de certa despesa, de certa provisão, até de tributos pagos; lá ele é guiado, apenas, pelas normas da tributação razoável e prudente. Em nosso país, não obstante, a Constituição não admite a confusão conceitual entre renda e patrimônio, e falece competência à União para tributar o patrimônio, por simples lei ordinária, como se fosse renda.*
> (*Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado*. 14ª ed., rev. atual. e ampl., Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 439, atualizado por Misabel Derzi – destaquei).

Registrado o papel do mecanismo tributário em debate, convém registrar o memorial da jurisprudência sobre o tema.

VII. Panorama jurisprudencial

Diante da semelhança axiológica com a presente demanda, cumpre rememorar a compreensão do Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de Repercussão Geral, o Recurso Extraordinário n. 1.063.187 (*Tema n. 962*), em que se fixou a inconstitucionalidade da "[...] incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário", registrando, no voto condutor do julgado, que "a materialidade do Imposto de Renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial", ementa assim expressa:

> ***Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade.***
> *1. A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes.*
> *2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, que correspondem ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda.*
> *3. Os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). A demora na restituição do indébito tributário faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos para atender a suas necessidades, os quais atraem juros, multas, outros passivos, outras despesas ou mesmo preços mais elevados.*
> *4. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 962 de repercussão geral: "É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário".*
> *5. Recurso extraordinário não provido.*
> (RE 1.063.187/SC, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, j. 27.09.2021, DJe 16.12.2021 – destaquei).

À vista da ausência de precedente específico acerca da matéria em debate neste Superior Tribunal de Justiça, revela-se oportuno destacar o entendimento desta Corte em relação à base imponível do IRPJ,

segundo a qual é vedada a tributação fundada em atos normativos infralegais. Nessa linha, o julgado acerca da tributação do crédito presumido de ICMS pelo tributo em tela:

> ***PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL.*** [...] ***CRÉDITOS DO REINTEGRA. INCIDÊNCIA DE IRPJ E DA CSLL.*** [...] ***CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INVIABILIDADE. TRIBUTAÇÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS.*** [...]***.***
> [...]
> *IV - A discussão cognoscível cinge-se à exclusão de crédito presumido do ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tema já pacificado por esta Seção na apreciação do EREsp n. 1.517.492/PR, de minha relatoria para o acórdão, julgado em 08.11.2017, DJe 01.02.2018, e reafirmado por tal órgão jurisdicional, inclusive com referência expressa pela inaplicabilidade da cláusula de reserva de plenário no AgInt nos EDv nos EREsp n. 1.603.082/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julgado em 03.12.2019, DJe 05.12.2019.*
> [...]
> *VI - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.*
> *VII - Tal orientação leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.*
> *VIII - O modelo federativo abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.*
> [...]
> *XIX - O crédito presumido de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio da contribuinte, não constitui lucro, base imponível do IRPJ e da CSLL.*
> [...]
> *XXI - Embargos de Divergência conhecidos em parte e, nessa extensão, providos.*
> (EREsp 1.443.771/RS, de minha relatoria para o acórdão, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2021, DJe 28/04/2021 – destaquei).

De igual modo, a 2ª Turma deste Tribunal Superior assentou, há muito, na linha do que já assinalava abalizada doutrina a impropriedade da criação de óbices à dedutibilidade "por interpretação jurídica ou veiculados por atos infralegais" (cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 274/276; cuja ponderação é reafirmada na edição seguinte daquela obra – 2009, p. 293).

Tal acórdão exibe ementa assim redigida:

> ***TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE A RENDA - DUPLICATAS DESCONTADAS - FUNDO DE RESERVA ESPECIAL DE RISCO COM OPERAÇÕES DE CÂMBIO - DEDUTIBILIDADE - ART. 61, § 2º, DA LEI 4.506/64.***
> *1. As duplicatas descontadas após o endosso passam a compor o patrimônio do endossatário e se inadimplidas pelo sacado ou endossante caracterizam prejuízo ao possuidor do título.*
> *2. Criado fundo específico para cobrir prejuízos com operações de câmbio, nos termos de Resolução do Banco Central, a provisão assim realizada, por restar excluída do lucro líquido e possuir finalidade própria de evitar perdas financeiras, é dedutível da base de cálculo do imposto sobre a renda.*
> *3. A jurisprudência desta Corte veda a criação de óbices à dedução de créditos de liquidez duvidosa por interpretação jurídica ou veiculados por atos infralegais. Precedentes.*
> *4. Recurso especial não provido.*
> (REsp 862.666/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/03/2009, DJe 23/04/2009 – destaquei).

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ganha relevo a compreensão desenvolvida no voto condutor de acórdão oriundo da 3ª Turma, Colegiado integrante da Seção especializada em IRPJ daquele órgão, no qual se consignou, dentre outros pontos, a conclusão pela superação da "[...] restrição da dedução das despesas com administradores, dirigentes ou diretores, para remunerações mensais e fixas" (Processo n. 18471.001569/2006-13, Acórdão n. 1301-000.729, Rel. Conselheiro MARCOS TAKATA, j. 15.05.2019, p. 19/23 – destaquei):

> [...] *de há muito se encontra superada a restrição da dedução das despesas com administradores, dirigentes ou diretores,*

para remunerações mensais e fixas. O art. 357, parágrafo único, I, do RIR/99 à guisa de reproduzir o art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei 5.844/43, fala de remuneração mensal e fixa dos administradores, sócios, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, para sua dedutibilidade.

Mas, veja-se a dicção do citado preceito legal:

[...]

Aí não se fala de remuneração de administradores. Por outro lado, a interpretação lógica com as demais alíneas leva à conclusão de que a restrição contida na alínea "b" do § 1º do art. 43 se refere à remuneração dos sócios. Isso fica claro pela expressão "retiradas" utilizada na alínea em questão, pela referência a percentuais quando se trata de administradores (diretores), isso na alínea "d", e pela remissão a titular e sócios quanto a juros sobre o capital próprio na alínea "e".

Retiradas são de sócios ou titular das firmas (alínea "b"). Para membros da diretoria residentes no País, não havia a restrição para dedução ordenados e percentuais pagos – a restrição era para diretores residentes no exterior (alínea "d"). Ora, percentuais levam a remuneração não fixa. Além disso, percentuais não levam a remuneração mensal necessariamente – em que pese este argumento provar demais. Alie-se a isso a referência a titular e sócios, não mais quanto a "retiradas", mas para juros sobre o capital próprio (alínea "e"). A conjugação dessas alíneas conduz a interpretação de que a restrição contida na aliena "b" é para sócios ou titular de firma individual.

Essa a primeira razão.

Mas, mesmo quanto a sócios e titular de firma individual, a restrição do art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei 5.844/43, e mais ainda quanto a administradores ou diretores, já havia sido superada pelos arts. 47, §§ 5º e 7º e 51, da Lei 4.506/642, 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.

O § 1º do art. 51 da Lei 4.506/64 traçou regras detalhadas para dedutibilidade das despesas com remuneração de sócios e diretores.

Mais. Em momento bem posterior, os arts. 29 e 30, do Decreto-lei 2.341/87 regularam novamente a matéria – aliás, regularam integralmente a matéria, tal como a precitada lei – relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores, inclusive membros do conselho de administração, bem como de titulares de firmas individuais, e à remuneração dos membros dos conselhos fiscais e consultivos. Mais uma vez, o § 4º do art. 29 do Decreto-lei 2.341/87 rechaçava a necessidade de remuneração fixa:

[...]

> *Num passado não muito distante, os arts. 29 e 30, do Decreto-lei 2.341/87 foram revogados pelo art. 88, XIII, da Lei 9.430/96. Com isso, o limite de dedutibilidade das despesas com administradores, dirigentes, diretores, sócios e titulares de firma individual deixou de existir.*
> *Essa a segunda razão.*
> [...]
> *De tudo quanto expus, fica muito claro que a dedução de despesas com administradores ou diretores não se limita à remuneração fixa e mensal. E inexiste a limitação de dedutibilidade das despesas com remuneração de administradores ou diretores.*
> [...]

Apreciado o panorama jurisprudencial, prossigo com a análise da pretensão deduzida.

VIII. O caso concreto

As contribuintes sagraram-se vencedoras no âmbito da primeira instância (fl. 156e):

> [...] *JULGO PROCEDENTE a pretensão dos Autores, confirmando a tutela antecipada, a fim de que os Autores possam considerar, como despesa dedutível, na apuração do lucro real, os honorários pagos a seus administradores e conselheiros, independentemente de serem mensais e fixos, afastando as restrições impostas pelo artigo 31 da Instrução Normativa n° 93/97.*

A Corte *a qua*, por seu turno, reformou a sentença assinalando a conclusão segundo a qual "a legislação que rege a matéria, [...], reforça a regra de que a dedução da base de cálculo do IRPJ, a título de despesas na apuração do lucro real, somente é possível, em se tratando de valores destinados a administradores e conselheiros da pessoa jurídica, quando forem fixos e mensais" (fl. 533e).

Todavia, 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 porque: (*i*) os arts. 29 e 30, do Decreto-Lei n. 2.341/1987 foram revogados pelo art. 88, XIII, da Lei n. 9.430/1996; e (*ii*) desnecessário a lei prever a dedutibilidade daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ.

Conclusão diversa vulnera, induvidosamente, as normas plasmadas nos arts. 43 e 44, ambos do CTN, dispositivos esses interpretados à luz do conceito constitucional de renda.

Ademais, a interpretação efetuada pelo Fisco, alicerçada na Instrução Normativa SRFB n. 93/1997 (art. 31), mostra-se desarrazoada, porquanto traduz a instituição de óbice à dedutibilidade mediante interpretação veiculada em atos administrativos normativos, no plano infralegal somente, tal como destacado no julgado da 2ª Turma (REsp n. 862.666/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, j. 24.03.2009), antes apontado e em confronto à jurisprudência da 1ª Seção.

Dessarte, revela-se inaceitável restringir, mediante ato administrativo normativo (IN SRFB n. 93/1997), a legítima dedutibilidade da apontada despesa com a remuneração pela prestação de serviços de administradores e conselheiros.

Em meu sentir, à vista da escorreita solução ultimada pelo Juízo de primeiro grau, a qual assentou a procedência dos pedidos das contribuintes, o restabelecimento daquele provimento jurisdicional é a medida que se impõe no presente caso (fls. 145/156e).

Posto isso, **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Especial, nos termos expostos.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0137032-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.746.268 / SP**

Números Origem: 00570390319994036100 199961000570391 570390319994036100

PAUTA: 03/05/2022 JULGADO: 03/05/2022

Relatora
Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE
_	:	PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA
RECORRENTE	:	INVESTIMENTOS BEMGE S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAU BBA S.A
RECORRENTE	:	ARMAZENS GERAIS ITAU S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAULEASING S.A.
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK E OUTRO(S) - SP026750
		FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO - SP103364
ADVOGADOS	:	ELIANA RACHED TAIAR - SP045362
		VERIDIANA GARCIA FERNANDES - SP163107
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. RICARDO KRAKOWIAK, pela parte RECORRENTE: MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO e OUTROS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto da Sra. Ministra Relatora dando provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Gurgel de Faria. Aguardam os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente) e Sérgio Kukina.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0137032-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.746.268 / SP**

Números Origem: 00570390319994036100 199961000570391 570390319994036100

PAUTA: 03/05/2022 JULGADO: 21/06/2022

Relatora
Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MIECIO OSCAR UCHOA CAVALCANTI FILHO

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE
_	:	PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA
RECORRENTE	:	INVESTIMENTOS BEMGE S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAU BBA S.A
RECORRENTE	:	ARMAZENS GERAIS ITAU S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAULEASING S.A.
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK E OUTRO(S) - SP026750
		FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO - SP103364
ADVOGADOS	:	ELIANA RACHED TAIAR - SP045362
		VERIDIANA GARCIA FERNANDES - SP163107
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, prorrogou-se por 30 (trinta) dias o pedido de vista formulado pelo Sr. Ministro Gurgel de Faria, nos termos do §1º do art. 162, RISTJ.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0137032-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.746.268 / SP**

Números Origem: 00570390319994036100 199961000570391 570390319994036100

PAUTA: 02/08/2022 JULGADO: 02/08/2022

Relatora
Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE
_	:	PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA
RECORRENTE	:	INVESTIMENTOS BEMGE S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAU BBA S.A
RECORRENTE	:	ARMAZENS GERAIS ITAU S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAULEASING S.A.
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK E OUTRO(S) - SP026750
		FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO - SP103364
ADVOGADOS	:	ELIANA RACHED TAIAR - SP045362
		VERIDIANA GARCIA FERNANDES - SP163107
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Gurgel de Faria.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1746268 - SP (2018/0137032-6)

RELATORA	**:**	**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE	:	MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE
_	:	PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA
RECORRENTE	:	INVESTIMENTOS BEMGE S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAU BBA S.A
RECORRENTE	:	ARMAZENS GERAIS ITAU S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAULEASING S.A.
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK E OUTRO(S) - SP026750 FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO - SP103364 ELIANA RACHED TAIAR - SP045362 VERIDIANA GARCIA FERNANDES - SP163107
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

VOTO-VISTA

Após o bem-lançado voto da eminente relatora, Ministra Regina Helena Costa, pedi vista dos autos para melhor exame da controvérsia.

Na hipótese, trata-se de recurso especial interposto por MARCEP CORRETAGEM DE SEGUROS S.A. e OUTRAS, com base na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão assim ementado (e-STJ fl. 533):

> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. IRPJ. DESPESAS OPERACIONAIS. ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS. REMUNERAÇÃO EVENTUAL. ARTIGO 31 DA IN/SRF N° 93/97.
> A legislação que rege a matéria, vale dizer: o DL n° 5.844/43, o DL n° 2.341/87 e o Decreto n° 3000/99, reforçam a regra de que a dedução da base de cálculo do IRPJ, a título de despesas na apuração do lucro real, somente é possível, em se tratando de valores destinados a administradores e conselheiros da pessoa jurídica, quando forem fixos e mensais.
> A dedutibilidade, como despesas operacionais, de pagamentos efetuados a diretores, sócios ou administradores, somente é considerada quando comprovadas a efetividade da prestação dos serviços e do atendimento dos requisitos fiscais da necessidade, usualidade e normalidade dos dispêndios ao desenvolvimento das operações da empresa.
> É legítima a incidência tributária sobre qualquer retirada eventual da empresa, seja para pagar honorários de administradores e conselheiros, seja para remunerar o titular ou os sócios da empresa, tal como previsto no artigo 31 da IN n° 93/97, reproduzido no inciso I, do artigo 357, do Decreto n° 3.000/99 (RIR/99).

Os embargos de declaração foram rejeitados, nestes termos (e-STJ fls. 568/569):

> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS INFRINGENTES. IRPJ. DESPESAS OPERACIONAIS. ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS. REMUNERAÇÃO EVENTUAL. ARTIGO 31 DA IN/SRF N° 93/97. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. CARÁTER INFRINGENTE DOS EMBARGOS.
> Os embargos de declaração, mesmo para fins de prequestionamento de dispositivos constitucionais, somente são cabíveis quando o julgado padece de omissão, contradição ou obscuridade, nos termos do art. 535, I e II, do CPC, bem como para sanar a ocorrência de erro material, inocorrente no caso dos autos.
> Não se discute nos autos os pagamentos alusivos aos lucros distribuídos aos sócios, para os quais a norma aplicável é o artigo 10 da Lei n° 9.249/95, razão pela qual tal artigo não derrogou o artigo 43, § 1º, do DL n° 5.844/43. Observe-se, a propósito, o artigo 357, parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto n° 3000/99, que encontra seu fundamento de validade no mencionado artigo 43, § 1°, 'b' e do DL n° 5.844/43.
> O artigo 357 do RIR/99 trata expressamente das remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos. E, diferentemente do que alegam as embargantes, ao cuidar das parcelas não dedutíveis em seu parágrafo único, referiu-se de forma genérica a quaisquer "retiradas", e não apenas dos sócios.
> O objetivo das normas em questão é impedir que as empresas reduzam a sua carga tributária indevidamente. Nesse contexto, não há falar em majoração ou dupla incidência de tributo sobre a mesma base de cálculo, distorção do conceito de renda, tampouco violação ao princípio da livre iniciativa.
> As restrições impostas pela legislação do IR atende perfeitamente aos princípios e normas constitucionais e infraconstitucionais, especialmente o art. 1°, IV; art. 3°, I; art. 153, III; art. 154, I, e art.170, IV e VIII e § único, da CF/88, e os arts. 43, 45 e 110 do CTN.
> O teor da peça processual demonstra, por si só, que a parte deseja alterar o julgado, em manifesto caráter infringente para o qual não se prestam os embargos de declaração, uma vez que seu âmbito é restrito: visam a suprir omissão, aclarar ponto obscuro ou, ainda, eliminar contradição eventualmente existente em decisão, sentença ou acórdão.
> Embargos de declaração rejeitados.

Em suas razões, a recorrente alega violação dos seguintes dispositivos legais: art. 535, II, do CPC/73, arts. 43, 44, 97, 99 e 100, I, do CTN; art. 2° da Lei de Introdução ao Código Civil; art. 10 da Lei n. 9.249/1995, art. 88, XIII, da Lei n. 9.430/1996 e arts. 29 e 30 do Decreto-Lei n. 2.341/1987.

Sustenta que o acórdão recorrido foi omisso e, quanto ao mérito, requer a reforma do julgado por entender que (e-STJ fl. 582):

> [...]
> inexiste fundamento de validade para a exigência do artigo 31 da IN 93/97 nas Leis 8.981/95, 9.065/95, 9.249/95, 9.250/95, 9.316/96 e 9.430/96 por ela mesma indicadas como regulamentadas, posto que nenhuma dessas leis cuidou de estabelecer para honorários dos administradores e conselheiros a exigência de serem mensais e fixos para efeito de dedutibilidade do IRPJ. E ainda que, a legislação posterior que versou sobre condições de dedutibilidade dessas remunerações - art. 51 da Lei 4.506/64, art. 16 do DL 401/68, art. 7° do DL 1.089/70 e art. 29 do DL 2.341/87- cuidou apenas dos limites de valor sem

> repetir a condição de remuneração "mensal e fixa", até o advento da Lei 9.430/96 que, em seu art. 88, XIII revogou esses limites de valor ao revogar os artigos 29 e 30 do DL 2.341/87, tendo ocorrido a revogação tácita do Decreto-Lei 5.844/43 e da regra que impunha às retiradas de sócios ou de titulares de firma individual a circunstância de serem mensais e fixas, à luz do art. 2°, da Lei de Introdução do Código Civil.

Contrarrazões apresentadas à e-STJ fls. 683/685.

Decisão de admissibilidade às e-STJ fls. 690/692.

Conforme estabelecido pelo Plenário do STJ, "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2).

Dito isso, verifica-se que o recurso especial se origina de ação ordinária julgada procedente, na primeira instância, "a fim de que os autores possam considerar como despesa dedutível, na apuração do lucro real, os honorários pagos a seus administradores e conselheiros, independentemente de serem mensais e fixos, afastando-se as restrições impostas pelo artigo 31 da Instrução Normativa n. 93/97" (e-STJ fl. 156).

Por ocasião do julgamento da apelação, o Tribunal *a quo*, por maioria, deu provimento ao recurso fazendário, em acórdão assim ementado (e-STJ fl. 523):

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL. IRPJ REMUNERAÇÃO. ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS. DEDUÇÃO NO LUCRO REAL. IN. 93/97: ARI: 31: EXIGÊNCIA DE VALORES FIXOS E PERIODICIDADE MENSAL. EXIGÊNCIA QUE NÃO DESBORDA DAS BALIZAS CONTIDAS NO DECRETO-LEI N° 5.844/43. RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA A AÇÃO. ADESÃO A PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL, POSSIBILIDADE MESMO APÓS A SENTENÇA DE MÉRITO.
> 1. É viável a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, mesmo - após a prolação de sentença de mérito, em ordem a cumprir requisito legal para adesão a programa de recuperação do passivo tributário do interessado. Providência que independe de aceitação da parte adversa.
> 2. As retiradas para remuneração de administradores e conselheiros são dedutíveis do lucro real, quando implementadas em patamar fixo e em caráter mensal, nos termos do que dispõe o art. 43, § 1° alínea b, do Decreto-lei n° 5.844/43, não fazendo o legislador distinção entre retirada para pagamento de sócios e titular de empresa e administradores e conselheiros.
> 3. Tal o contexto, revela-se hígida a disposição do art. 31 da Instrução Normativa n° 93/97, a qual se ateve aos comandos daquele preceptivo legal.
> 4. Apelo da União e remessa oficial providas.

Opostos embargos infringentes, estes foram desprovidos. Do voto condutor do acórdão destaca-se (e-STJ fls. 520/534):

> [...]

A legislação que rege a matéria, vale dizer: o DL n° 5.844/43, o DL n° 2.341/87 e o Decreto n° 3000/99, reforçam a regra de que a dedução da base de cálculo do IRPJ, a título de despesas na apuração do lucro real, somente é possível, em se tratando de valores destinados a administradores e conselheiros da pessoa jurídica, quando forem fixos e mensais.
Significa dizer, quaisquer gratificações pagas a título eventual ou esporádico, não-mensal, representam liberalidade da pessoa jurídica empregadora, não representando, pois, despesa ordinária, vinculada à consecução dos objetivos sociais.
Com efeito, a dedutibilidade, como despesas operacionais, tais como pagamentos efetuados a diretores, sócios ou administradores, somente é considerada, quando comprovadas a efetividade da prestação dos serviços e do atendimento dos requisitos fiscais da necessidade, usualidade e normalidade dos dispêndios ao desenvolvimento das operações da empresa. Essa dedutibilidade vai imbricar-se pois, com o denominado lucro operacional.
Assim considerando, é legítima a incidência tributária sobre qualquer retirada eventual da empresa, seja para pagar honorários de administradores e conselheiros, seja para remunerar o. titular ou os sócios da empresa, tal como previsto no artigo 31 da IN n° 93/97, reproduzido no inciso I, do artigo 357, do Decreto n° 3.000/99 (RIR/99).
Não se alegue ademais, que o regulamento do IR/99 não exige que a remuneração seja mensal e fixa e dedutível. O certo é que igualmente não proíbe, não colidindo com as determinações anteriores. Portanto, a IN 93/97 (IN 1515/14) não inovou no mundo jurídico quando determinou no art. 29 "in verbis":
Art. 29. 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.
Neste sentido, valho-me da declaração de voto do e.Desembargador Federal Carlos Muta, que tomo como razões de decidir:
"No exame das Teses adotadas de lado a lado, destaca-se que tanto a sentença como o voto do relator consideram aplicável o Decreto-lei n° 4.844/43, enquanto o voto-vista invocou o artigo 29, §§ I" e 4º do Decreto-lei n° .2.341/87 como norma revogadora daquela outra legislação.
O artigo 29 do Decreto-lei no 2.341/87 dispôs que:
Art. 29. A despesa operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração, assim como a dos titulares das empresas individuais, não poderá exceder, para cada beneficiário, a 15 (quinze) vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigorante no mês a que corresponder a despesa.
I° O valor total da remuneração colegial a que se refere este artigo não poderá ultrapassar a 8 (oito) vezes o valor da remuneração individual.
2° A dedução das remunerações de que trata este artigo, em cada período - base, não poderá ser superior a 50% (cinqüenta por cento) do lucro real antes da compensação de prejuízos e de serem computados os valores correspondentes às remunerações.
3° Em qualquer hipótese, mesmo no caso de prejuízo, será admitida, para cada um dos beneficiários, remuneração mensal igual ao dobro do limite de isenção para efeito de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado.
4° Para apuração do montante mensal da remuneração, serão computados todos os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica em caráter de retribuição pelo exercício da função, inclusive as despesas de representação.' Como se observa, o dispositivo citado reforça, e não elide, a regra de que a dedução somente é possível no tocante à 'remuneração mensal de sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração', excluindo, portanto, os pagamentos esporádicos, em períodos distintos ou em valores não fixos, como 550 os versados na presente ação.

> Verifica-se, pois, que o decreto-lei de 1987, ao contrário de revogar o decreto-lei de 1943, explícita ou implicitamente, revelou, na verdade, o intento de confirmar suas disposições, conferindo-lhe atualidade normativa, ao adotar o mesmo critério objetivo para definir o alcance da dedução possível de retiradas na apuração do lucro real. Correta a interpretação tanto da sentença como do voto do relator, no tocante à aplicabilidade, ao caso, do Decreto-lei n° 5.844/43, o que leva à necessidade lógica subseqüente de examinar se a instrução normativa em exame violou, ou não, o parâmetro legal demarcado para a apuração do lucro real das pessoas jurídicas.
> Neste ponto, igualmente, convirjo para a conclusão do relator, pois é expresso o texto legal em estabelecer que serão adicionados ao lucro real - e, por isto mesmo, se veda a dedução - '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' (artigo 43, §1º, b).
> Portanto, se as retiradas em prol de administradores ou conselheiros não observa o regime de periodicidade e invariabilidade previsto no artigo 43, § 1°, b, do Decreto-lei n° 5.844/43, não configurando, portanto, 'remuneração mensal', nos termos do artigo 29 do Decreto-lei n° 2.341/87, não pode ser objeto de dedução para a apuração da base de cálculo do IRPJ, como pretendido pelos contribuintes, daí porque não haver qualquer- ilegalidade na tribulação censurada."
> [...]
> Ante o exposto, nego provimento aos Embargos Infringentes.
> É como voto.

Pois bem, discute-se nos autos se a remuneração dos administradores da pessoa jurídica somente pode ser deduzida do lucro tributável, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, se paga em valores fixos e mensais, na forma do art. 43, § 1°, "b", do Decreto-Lei n. 5.844/1943 e do art. 31 da Instrução Normativa SRF n. 93/1997.

Vejamos a legislação supracitada:

> **DECRETO-LEI N. 5.844/43**
> **(**Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda)
>
> **CAPÍTULO V**
> **DA BASE DO IMPOSTO**
>
> 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:**
>
> a) as quantias aplicadas na aquisição de bens de qualquer natureza, quando levadas a lucros e perdas;
>
> **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;**
>
> **IN da SRF Nº 93, DE 24/12/1997**
>
> Seção VI

> TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL
> Retiradas de Administradores
> 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.**
> Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real as percentagens e ordenados pagos a membros de diretorias das sociedades por ações que não residam no País. (Grifos acrescidos)

Segundo o acórdão recorrido, a conjugação das normas acima citadas ensejaria a conclusão jurídica de que não podem ser objeto de dedução, para a apuração da base de cálculo do IRPJ, as retiradas em prol de administradores ou conselheiros que não observem o regime de periodicidade e invariabilidade previsto nos dispositivos supratranscritos.

Antes de externar a interpretação que julgo adequada aos referidos artigos, é importante avaliar se o mencionado comando normativo primário (art. 43, § 1°, "b", do Decreto-Lei n. 5.844/1943) ainda se encontra vigente, já que a questionada norma secundária (art. 31 da Instrução Normativa SRF n. 93/1997) tem naquele seu pressuposto de validade.

Adianto entender que a resposta a essa primeira controvérsia é positiva, isto é, a fonte normativa primária continua vigente.

É bem verdade que, após o Decreto-Lei n. 5.844/1943, foi editado o Decreto-Lei n. 2.341/1987, cujos artigos 29 e 30 dispunham acerca das limitações à dedutibilidade de remuneração de dirigentes, dispositivos posteriormente revogados pela Lei n. 9.430/1996 (art. 88, XIII).

Em um primeiro exame da questão, poder-se-ia imaginar que o Decreto-Lei de 1987, ao dispor sobre a dedutibilidade de remuneração da base do IRPJ, teria substituído integralmente a norma anterior (Decreto-Lei n. 5.844/1943), revogando-o tacitamente. E, seguindo esse raciocínio, como a norma intermediária (Decreto-Lei de 1987) teria, em sequência, sido revogada pela Lei n. 9.430/1996, concluir-se-ia que não haveria mais limites às deduções das remunerações de dirigentes.

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 que a despesa fosse deduzida.

Vejamos o texto dos últimos dispositivos mencionados:

> **DECRETO-LEI N. 2.341/87 (já revogado)**
>
> Art. 29. A despesa operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração, assim como a dos titulares das empresas individuais, não poderá exceder, para cada beneficiário, a 15 (quinze) vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigorante no mês a que corresponder a despesa. (**Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)**
> 1º O valor total da remuneração colegial a que se refere este artigo não poderá ultrapassar a 8 (oito) vezes o valor da remuneração individual. (R**evogado pela Lei nº 9.430, de 1996**)
> 2º A dedução das remunerações de que trata este artigo, em cada período-base, não poderá ser superior a 50% (cinqüenta por cento) do lucro real antes da compensação de prejuízos e de serem computados os valores correspondentes às remunerações. (**Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996**)
> 3º Em qualquer hipótese, mesmo no caso de prejuízo, será admitida, para cada um dos beneficiários, remuneração mensal igual ao dobro do limite de isenção para efeito de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado. (**Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996**)
> 4º Para apuração do montante mensal da remuneração, serão computados todos os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica em caráter de retribuição pelo exercício da função, inclusive as despesas de representação. (**Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)**
> Art. 30. A despesa operacional relativa à remuneração de cada um dos conselheiros fiscais ou consultivos não poderá ultrapassar a 10% (dez por cento) do limite da remuneração individual, estabelecido no artigo anterior, admitido para o período-base. (**Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)**

Melhor dizendo: a interpretação geral e *contrario sensu* do art. 43, § 1°, "b", do Decreto-Lei n. 5.844/1943 era a de que seriam dedutíveis na determinação do lucro real as retiradas escrituradas que correspondessem à remuneração mensal e fixa por prestação de serviços. Logo, esta condição constituiria o requisito *qualitativo* exigido para que tal espécie de despesa fosse deduzida do lucro real, sendo que a norma posterior (Decreto-Lei n. 2.341/1987) estabeleceu apenas critérios *quantitativos* novos, fixando limites/tetos para que essa dedução ocorresse (arts. 29 e 30).

Portanto, quando a Lei posterior (9.430/1996, art. 88, XIII), revogou os arts. 29 e 30 da norma antecedente (Decreto-Lei n. 2.341/1987), ela decotou do ordenamento jurídico apenas o critério/limite *quantitativo*, sem que em nenhum momento a condição *qualitativa* (retiradas escrituradas que correspondessem à remuneração mensal e fixa por prestação de serviços), criada desde a primeira norma (43, § 1°, "b", do Decreto-Lei n. 5.844/1943), tenha sido revogada.

Saliente-se que o Regulamento do Imposto de Renda atualmente

vigente (Decreto n. 9.580/2018), na parte em que trata da Remuneração dos Sócios, Diretores ou Administradores e Titulares de Empresas Individuais e Conselheiros Fiscais e Consultivos, ainda faz, em seu art. 368, referência expressa ao Decreto-Lei n. 5.844/1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d", o que reforça a validade da norma.

Superada este primeiro ponto, resta ainda saber se, embora ainda vigente, o comando normativo do art. 43, § 1°, "b", do Decreto-Lei n. 5.844/1943 restringe-se à retirada dos sócios, ou abrange também a remuneração dos administradores e conselheiros.

Isso porque, segundo os recorrentes, a interpretação sistemática e teleológica do supracitado Decreto permitiria extrair de outros dispositivos ali inseridos (notadamente os arts. 5º e 8º) a ideia de que o legislador promoveu uma separação entre o tratamento conferido aos negociantes em firma individual ou sócios de sociedades (art. 5º, § 1º, I, "c") e aquele dado aos conselheiros, administradores e diretores (art. 5º, § 1º, I, "b").

Com esse raciocínio, os particulares compreendem que o Decreto-Lei n. 5.844/1943, se vigente, estabeleceu a exigência de pagamento mensal e fixo como condição para dedutibilidade do IRPJ apenas para as "retiradas" dos negociantes em firma individual ou sócios de sociedades comerciais e industriais, não prevendo igual exigência em relação aos "honorários" dos conselheiros fiscais e de administração e de diretores de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie.

Não comungo do mesmo pensamento.

Transcrevo o referido art. 5º:

> Art. 5° 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. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 9.407, de 27.6.1946)
> § 1° Serão também classificadas na cédula C:
> I, as remunerações relativas à prestação de serviços pelos:
> a) caixeiros viajantes;
> b) conselheiros fiscais e de administração e diretores de sociedades anônimas, civís, ou de qualquer espécie.
> c) negociantes em firma individual ou sócios de sociedades comerciais e industriais, quando tais remunerações forem representadas por importância mensal fixa e levadas a despesas gerais ou contas subsidiárias, na contabilidade da firma ou sociedade;

A meu ver, a divisão empregada no referido dispositivo (art. 5º, § 1º, "b" e "c") se operou como forma de deixar claro que ambas as espécies de remuneração das pessoas físicas ali previstas (seja a dos conselheiros fiscais e de administração e a dos diretores, seja a dos negociantes em firma individual ou a dos sócios de sociedades comerciais e industriais) deveriam se submeter à sistemática de pagamento da mesma cédula (a "C").

Entendo que essa divisão didática escolhida pelo legislador no contexto de tributação de pessoa física não é suficiente para levar à conclusão de que a condição geral imposta pelo art. 43, § 1°, "b", do Decreto-Lei n. 5.844/1943 às pessoas jurídicas valha apenas quando se tratar de remuneração de sócios das sociedades empresárias, e não de pagamento aos conselheiros, administradores e diretores.

Na realidade, o referido dispositivo não restringe, em seu texto, a sua aplicabilidade ao primeiro grupo de pessoas; também não traz nenhuma distinção entre "retirada" e "honorários", como fazem crer os interessados, apresentando redação genérica de restrição às deduções referentes às remunerações que "não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços".

Se tencionava o legislador incluir na moldura normativa do art. 43, § 1°, "b", do Decreto-Lei n. 5.844/1943 apenas as remunerações pagas aos negociantes em firma individual ou sócios de sociedades comerciais e industriais, bastaria tê-los indicados expressamente, ou ter promovido remissão direta aos sujeitos mencionados no art. 5º, § 1º, "c", mas assim não procedeu.

Não me parece ser caso de omissão por atecnia legal, mas silêncio eloquente, apresentando-se como opção legislativa a escolha por redação mais abrangente.

Dessa maneira, uma vez que o legislador fez opção expressa de considerar adicionadas ao lucro real as retiradas com a qualidade supracitada (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); e tendo em vista que, a meu ver, essa escolha não vulnera nenhuma norma de *status* superior na pirâmide de validade normativa, concluo que há que se ter deferência pela escolha legislativa.

Em suma, da leitura e exegese do contexto normativo que rege a

matéria (art. 43 do Decreto-Lei n. 5.844/1943 e art. 368 do Decreto n. 9.580/2018), dessume-se que a inclusão das retiradas eventuais dos administradores e conselheiros da pessoa jurídica no lucro tributável é obrigatória, não havendo nenhuma ressalva na legislação de regência a respeito do tema.

Nesse raciocínio, entendo que nada há de ilegal na IN n. 93/1997. A norma secundária, penso, deu fiel execução à norma primária, atingindo sua finalidade constitucional e legal.

Por fim, não cabe a esta Corte Superior, ainda que para fins de prequestionamento, examinar na via especial suposta violação de dispositivo ou princípio constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

Ante o exposto, pedindo todas as vênias à eminente Ministra Relatora, voto pelo NÃO PROVIMENTO do recurso especial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.746.268 - SP (2018/0137032-6)

RATIFICAÇÃO DE VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

Em razão da divergência inaugurada com o voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, bem como do lapso temporal entre a presente data e a sessão pretérita, ratifico o voto que proferi na assentada de 03 de maio do corrente ano.

Controverte-se acerca da dedutibilidade, na apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, pela sistemática do lucro real, da soma destinada ao pagamento de montante em razão da prestação de serviços de administradores e conselheiros, que *não* corresponda a valor mensal e fixo. *In casu*, o limite à dedução encontra-se plasmado na Instrução Normativa n. 93/1997 da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB.

Nesse cenário, ganham relevo as seguintes premissas: (*i*) a base de cálculo, inquestionavelmente, 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; e (*ii*) igual compreensão orienta o mecanismo da dedutibilidade de despesa para a determinação da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro real, exigindo-se a inclusão *de todos os fatores negativos de mutação patrimonial*, assim como a integralidade dos positivos.

Assim, se em relação ao aspecto material da hipótese de incidência, o art. 43 do CTN, ao definir os conceitos de renda e proventos, *não* destoa do conceito constitucional, *pressupõe-se tal harmonia normativa no tocante às disposições legais atinentes à dedução de valores da base de cálculo* do tributo, justamente pela imperativa necessidade de correlação lógica entre a base imponível indicada pela lei e o aspecto material da hipótese de incidência.

Logo, à vista da *desnecessidade* de a lei prever a

dedutibilidade daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ, *a indedutibilidade de despesa é que, a meu ver, enseja previsão legal*, porque constitui exceção no contexto da definição do elemento quantitativo, sob pena de desatendimento dos comandos normativos constantes dos arts. 150, I, da Constituição da República, e 97, IV, e § 1º, do Código Tributário Nacional, porquanto tal circunstância traduziria aumento indireto de tributação.

Oportuno destacar, também, o entendimento deste Superior Tribunal segundo o qual é vedada a tributação fundada em atos normativos infralegais, bem como a impropriedade da criação de óbices à dedutibilidade "por interpretação jurídica ou veiculados por atos infralegais", na esteira dos julgados apontados no voto proferido em maio deste ano (*e.g.* 1ª S., EREsp n. 1.443.771/RS, de minha relatoria para o acórdão, j. 14.04.2021).

Diante do observado pelo Ministro Gurgel, pondero que o fato de o atual Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n. 9.580/2018), na parte em que trata da Remuneração dos Sócios, Diretores ou Administradores e Titulares de Empresas Individuais e Conselheiros Fiscais e Consultivos, ainda efetuar referência expressa ao Decreto-Lei n. 5.844/1943, *não representa*, na linha dos precedentes desta Corte, o reforço de validade da norma em tela, uma vez que se cuida de disposição, de igual modo, contida em diploma infralegal.

Com efeito, o exame 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*, com a devida vênia da compreensão abraçada no voto divergente, porque: (*i*) os arts. 29 e 30, do Decreto-Lei n. 2.341/1987 foram revogados pelo art. 88, XIII, da Lei n. 9.430/1996; (*ii*) desnecessário a lei prever a dedutibilidade daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ; (*iii*) o entendimento do Fisco, alicerçado na Instrução Normativa SRFB n. 93/1997 (art. 31), mostra-se desarrazoado, porquanto traduz a instituição de óbice à dedutibilidade mediante interpretação veiculada em atos

administrativos normativos, no plano infralegal somente; e (*iv*) conclusão diversa vulnera, induvidosamente, as normas plasmadas nos arts. 43 e 44, ambos do CTN, dispositivos esses interpretados à luz do conceito constitucional de renda.

Posto isso, com a licença do Sr. Ministro Gurgel de Faria, reafirmo a compreensão externada na sessão pretérita para **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0137032-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.746.268 / SP**

Números Origem: 00570390319994036100 199961000570391 570390319994036100

PAUTA: 16/08/2022 JULGADO: 16/08/2022

Relatora
Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MIECIO OSCAR UCHOA CAVALCANTI FILHO

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO - SUCESSORA DE
_	:	PEDRA PRETA CORRETORA DE SEGUROS LTDA
RECORRENTE	:	INVESTIMENTOS BEMGE S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAU BBA S.A
RECORRENTE	:	ARMAZENS GERAIS ITAU S/A
RECORRENTE	:	BANCO ITAULEASING S.A.
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK E OUTRO(S) - SP026750
		FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO - SP103364
ADVOGADOS	:	ELIANA RACHED TAIAR - SP045362
		VERIDIANA GARCIA FERNANDES - SP163107
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Gurgel de Faria (voto-vista) e Sérgio Kukina, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) e Benedito Gonçalves (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.