

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM PAGAMENTOS VARIÁVEIS A DIRETORES E ADMINISTRADORES DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ: UMA ANÁLISE DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.746.268 À LUZ DA TEORIA ESTRUTURANTE DA NORMA JURÍDICA

DEDUTIBILITY OF EXPENSES WITH VARIABLE PAYMENTS TO EXECUTIVE DIRECTORS AND BUSINESS MANAGERS OF THE INCOME TAX: AN ANALYSIS OF SPECIAL APPEAL No. 1,746,268 ACCORDING TO THE THEORY OF THE STRUCTURAL LEGAL RULE

Maria Carolina Maldonado Kraljevic*

Thais de Laurentiis**

RESUMO: Friedrich Müller defende que a norma jurídica não se limita ao seu texto, mas é construída por meio da articulação entre o texto e o contexto. O cotejo de tal Teoria Estruturante da Norma Jurídica com as interpretações conferidas pela Receita Federal, pelo CARF e pelo STJ à alínea “b”, do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943, confirmam a importância do contexto no processo de concretização do direito. A decisão proferida pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.746.268, em específico, está em linha com tal teoria, tanto no que se refere ao método adotado, quanto ao resultado alcançado, já que a articulação entre o texto da alínea “b”, do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943 e o seu contexto levam à possibilidade de dedução, na apuração do lucro real, das despesas com remuneração de diretores e administradores pela prestação de serviços, ainda que não corresponda a montante mensal e fixo.

Palavras-chave: Friedrich Müller. Teoria Estruturante da Norma Jurídica. Norma. Texto. Contexto. IRPJ. Dedutibilidade de despesas. Remuneração de diretores.

Artigo recebido em 04 de dezembro de 2021.

Artigo aceito em 2023 e publicado em 2024.

* Doutoranda e mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, especialista em tributação internacional pelo IBDT, conselheira da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF, advogada (licenciada), contadora e professora. E-mail: maria.kraljevic@fazenda.gov.br.

** Advogada. Sócia do Rivitti e Dias Advogados. Graduada, Mestra e Doutora em Direito Tributário pela USP. Árbitra do CBMA. Professora do Mestrado Profissional do IBDT. Ex-conselheira da 1ª e da 3ª Seção do CARF. E-mail: tlaurentiis@rivittidias.com.br.

Abstract: Friedrich Müller advocates that the legal norm is not limited to its text but is built through the articulation between the text and the context. The comparison of such Structuring Legal Theory with the interpretations given by the Federal Revenue Service, by the Federal Administrative Council of Tax Resources and by the Brazilian Superior Court of Justice to item “b”, of paragraph 1, of art. 43 of Decree-Law nº 5.844/1943, confirms the importance of the context in the process of implementing the law. The decision rendered by the STJ in the records of Special Appeal No. 1,746,268, in particular, is in line with such theory, both with regard to the method adopted and the result achieved, since the articulation between the text of item “b”, of paragraph 1, of art. 43 of Decree-Law nº 5.844/1943 and its context lead to the possibility of deducting expenses with remuneration of directors and managers for the provision of services from the Income Tax’s calculation basis, even if it does not correspond to a monthly and fixed amount.

Key words: Friedrich Müller. Structuring Legal Theory. Norm. Text. Context. Income Tax. Deductibility of expenses. Remuneration of directors

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A TEORIA ESTRUTURANTE DA NORMA JURÍDICA; 3. A VEDAÇÃO À DEDUTIBILIDADE DAS “RETIRADAS” QUE NÃO CORRESPONDAM À REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS; 4. INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELA RECEITA FEDERAL À ALÍNEA B”, DO §1º DO ART. 43 DO DECRETO-LEI N. 5.844/1943; 5. INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELA MINISTRA REGINA HELENA COSTA À ALÍNEA B”, DO §1º DO ART. 43 DO DECRETO-LEI N. 5.844/1943; 6. INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELO MINISTRO GURGEL DE FARIA À ALÍNEA B”, DO §1º DO ART. 43 DO DECRETO-LEI N. 5.844/1943; 7. ANÁLISE DA NORMA JURÍDICA CONTIDA NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.746.268; CONCLUSÕES; REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

A dedutibilidade das despesas com pagamentos variáveis a diretores e administradores da base de cálculo do IRPJ é tema polêmico sobre o qual, há muito, divergem Receita Federal e contribuintes.¹ O entendimento do Fisco pela indedutibilidade de tais pagamentos, atualmente consubstanciado na Instrução

¹ O tema foi objeto de estudo perfunctório na seguinte publicação: <https://www.conjur.com.br/2022-out-19/direto-carf-dedutibilidade-despesas-pagamentos-variaveis-diretores>.

Normativa SRF nº 93/1997, deu ensejo à inúmeras autuações fiscais, contestadas no âmbito administrativo e judiciário.

O tema, enfim, foi submetido ao Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), que, em agosto de 2022, proferiu acórdão nos autos do Resp nº 1.746.268/SP, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, no qual, por maioria, concluiu-se pela inexistência de óbice à dedução das despesas com remuneração de diretores e administradores pela prestação de serviços, ainda que não corresponda a montante mensal e fixo.

Apesar da maioria dos ministros ter acompanhado a relatora em seu voto vendedor, o Ministro Gurgel de Faria apresentou voto-vista. Além de conclusões opostas, os votos dos Ministros Regina Helena Costa e Gurgel de Faria também examinaram a alínea "b", do §1º do art. 43 do Decreto-Lei n. 5.844/1943, objeto da controvérsia, a partir de métodos interpretativos distintos: enquanto a primeira considera em especial o contexto na análise do texto legal, o segundo foca na vigência do texto e na vontade do legislador.

A importância do contexto no processo de interpretação e construção da norma jurídica é defendida por Friedrich Müller, em sua Teoria Estruturante da Norma Jurídica, explicada, dentre outros, nos capítulos IX a XIII do livro Teoria Estruturante do Direito². Ao contrário dos positivistas que o precederam, Friedrich Müller entende que a norma jurídica não se limita ao seu texto, mas é construída por meio da articulação entre o texto e o contexto, isto é, a realidade na qual está inserida.

Assim, o Resp nº 1.746.268/SP – recentemente julgado, com dois votos tão divergentes, nos quais se examinou o alcance de um dispositivo legal introduzido no ordenamento jurídico há muitas décadas – mostra-se um excelente caso para

² MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

a análise proposta por meio do presente artigo: discorrer sobre a interpretação conferida no referido acórdão à alínea “b”, do §1º do art. 43 do Decreto-Lei n. 5.844/1943, a partir da Teoria Estruturante da Norma Jurídica.

Cumprе ressaltar que o nosso intuito não é analisar todas as diversas teorias a respeito da hermenêutica normativa, tão ricamente explorada por diversos juristas.³ Tampouco pretende-se esgotar as complexas contribuições de Friedrich Müller ao processo interpretativo, mas sim expor noções elementares da Teoria Estruturante da Norma Jurídica, para analisar, principalmente, se o método proposto por tal teoria é, em alguma medida, adotado no Recurso Especial nº 1.746.268, bem como nos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) que tratam do tema. Com isso, buscar-se-á, ainda, avaliar a importância da consideração do contexto na resolução de problemas concretos, de forma a confirmar ou infirmar a tese proposta pelo renomado jurista alemão.

³ Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, ensina que interpretar é o ato humano de atribuir significações (conteúdo) aos símbolos, dando com isso também referências a objetos. Assim, ensina que os axiomas da interpretação são a intertextualidade e a inesgotabilidade. O primeiro se refere ao diálogo entre os diversos textos normativos, sendo eles presentes, passados ou futuros. A seu turno, a inesgotabilidade diz respeito à possibilidade de infinitas interpretações do texto, de modo que ele poderá sempre ser reinterpretado, pois a interpretação não é restrita a um campo semântico. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 108-122.) O intérprete, com sua bagagem de conhecimento e cultura, atribuirá significado aos textos jurídicos. Esse significado pode ser um dentre vários outros possíveis de derivarem do mesmo texto normativo, em seu entrelaçamento com o contexto jurídico em que se encontra, sendo que a sua escolha ficará a cargo do intérprete, que deverá, necessariamente, justificá-la racionalmente e argumentativamente. Todavia, por mais que se entenda que é o intérprete quem dita o conteúdo do texto jurídico no processo hermenêutico, os limites textuais e contextuais mínimos existem e não podem ser desconsiderados. Nesse sentido, João Maurício Adeodato, apresenta justamente um meio-termo teórico entre a teoria da única decisão correta (pensamento conceitualista), entendida como ingênua diante da necessidade da solução de complexos casos concretos, e o cético realismo jurídico desembocador em um “casuismo irracional”, segundo o qual nenhum parâmetro pode ser extraído do texto das normas jurídicas (ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 220-221).

2. A TEORIA ESTRUTURANTE DA NORMA JURÍDICA

A Teoria Estruturante da Norma Jurídica tem por objetivo ir além do positivismo em sua versão clássica⁴, incluindo o contexto – ou, na denominação adotada pelo autor, o “âmbito normativo” – como elemento necessário da norma jurídica. Isto é, de acordo com Friedrich Müller, o objetivo da teoria é - “elevar as exigências pela racionalidade da concretização, cujos passos específicos, de acordo com os dados reais, são (...) sempre imensamente complexos”⁵.

Friedrich Müller traz isso à tona porque o positivismo, principalmente aquele desenvolvido por Hans Kelsen, ao seu sentir, esbarra em questões de aplicação prática, pois as dificuldades de concretização forçam os tribunais a fazer com que os fatos se tornem parte integrante da descoberta de soluções jurídicas. Isto é, para Müller, a resolução de problemas não seria uma questão política, como defendiam os positivistas, mas a tarefa do juiz, que deve descobrir soluções jurídicas que considerem a realidade como parte integrante do teor normativo.

Fala-se em “questão política” porque, segundo Hans Kelsen, sempre haverá margem de escolha entre as hipóteses interpretativas veiculadas dentro da moldura estabelecida pelo texto normativo.

Com efeito. Sobre a interpretação como geradora de escolhas a serem feitas pelo aplicador do direito, Hans Kelsen trouxe a sua conhecida metáfora para o processo hermenêutico, em que sempre existirá uma relativa indeterminação na incidência do direito: a norma como uma “moldura”, dentro da qual há vários significados possíveis, sendo que a escolha daquele a ser aplicado ao caso concreto é um ato de vontade do intérprete autêntico.⁶ Nas

⁴ A Teoria Estruturante da Norma Jurídica é considerada como pertencente ao pós-positivismo, que, em alemão, é denominado “nach-positivismus”.

⁵ MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 248.

⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 387-394.

palavras do autor, que valem ser lembradas, “não há absolutamente qualquer método – capaz de ser classificado no direito positivo – segundo o qual, das várias significações verbais de uma norma, apenas uma possa ser destacada como correta.”⁷

Para a questão dos conceitos indeterminados, interessante igualmente destacar a lição de Kelsen, quando coloca que a indeterminação do ato de aplicação do direito pode ser intencional (ser algo querido pelo legislador ao positivar a regra jurídica) ou não (ser decorrente da pluralidade de significações de uma palavra, como é o caso dos conceitos indeterminados). Para o autor, em se tratando de indeterminação intencional ou não intencional, as conclusões serão as mesmas, vale dizer, a norma comporá uma moldura interpretativa, dentro da qual existirão várias escolhas possíveis a respeito do significado da norma a ser adotado.⁸

Igualmente se curvando à textura aberta da linguagem do direito, Hart trata dessa escolha entre os possíveis significados a serem produzidos a partir do texto como “discrecionalidade”.⁹

Tal “discrecionalidade” parte do pressuposto da diferenciação entre as normas (“dever ser”), e os fatos do mundo concreto (“ser”), sendo que os primeiros viriam na direção disciplinadora dos segundos.

Já do ponto de vista da Teoria Estruturante da Norma, não há que se falar em uma separação entre a norma (“dever ser”) e a realidade (“ser”), à medida que a norma jurídica possui a realidade como um dos seus elementos constitutivos necessários. Ou seja, a norma não se limita ao texto da lei, mas é concretizada a

⁷ Idem, *ibidem*, p. 391.

⁸ Idem, *ibidem*, p. 388-389.

⁹ HART, Herbert Lionel Adolphus. O conceito de direito. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 165-168. O autor delimita o que entende por discrecionalidade na seguinte passagem: “Todo sistema jurídico deixa em aberto um campo vasto e de grande importância para que os tribunais e outras autoridades possam usar sua discrecionalidade no sentido de tornar mais precisos os padrões inicialmente vagos, dirimir incertezas contidas nas leis ou, ainda, ampliar ou restringir a aplicação de normas transmitidas de modo vago pelos precedentes autorizados.” (Idem, *ibidem*, p. 170).

partir da articulação de, basicamente, dois elementos: o “programa normativo” e o “âmbito normativo”.

O programa normativo é o texto da norma na sua perspectiva linguística. Apesar de não ser vinculante, de não possuir teor de validade autônomo, o programa normativo é o ponto de partida e o ponto de referência da concretização da norma. Isso porque do texto extraem-se os limites extremos de possíveis interpretações; é a partir do texto que uma parcela da realidade é recortada para compor a norma jurídica. Nas palavras de Friedrich Müller, “a forma linguística do texto normativo geralmente fornece importantes indicações a respeito das ideias normativas fundamentais da disposição e, com isso, dos questionamentos sob os quais o âmbito normativo deve ser observado”¹⁰.

O âmbito normativo, por sua vez, é a norma em sua dimensão prática, isto é, o contexto no qual se insere o caso real a ser solucionado. O âmbito normativo precisa ser investigado e racionalizado pelo intérprete a partir da realidade recortada pelo programa normativo. O âmbito normativo é composto por “um conjunto de elementos estruturais, obtidos a partir da realidade e que em geral já aparecem tradicionalmente formados ou co-formados pelo direito, sendo formulado como algo possível no mundo real”¹¹.

Há uma articulação intensa entre o programa normativo e o âmbito normativo.

O programa normativo limita o âmbito normativo a ser investigado. E, a partir do âmbito normativo, devidamente recortado, o intérprete analisa o programa normativo, para construir a norma jurídica.¹²

¹⁰ Ibidem, p. 205.

¹¹ Ibidem, p. 249.

¹² Não poderia ser mais correta a proposição. Afinal, não se vê mais a interpretação como identificação ou determinação do significado normativo pré-existente no texto, como concebia a doutrina de Carlos Maximiliano (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008. p. 7-8). A interpretação do direito é, isto sim,

Em razão dessa relação dinâmica entre programa normativo e âmbito normativo, Friedrich Müller admite que uma mudança no âmbito normativo altere o sentido da disposição legal objeto do programa normativo, sem que haja qualquer modificação no texto literal da norma. Admite, entretanto, que não seria compreensível para os positivistas “que uma disposição legal pudesse ‘adquirir, por meio das mudanças das relações, uma alteração de sentido’ em um texto que permanece igual”¹³.

A importância do contexto é tamanha para a concretização da norma jurídica que o autor afirma a possibilidade de a norma jurídica tornar-se, inclusive, obsoleta ou inconstitucional, em razão de modificações no seu âmbito normativo. Vejamos suas palavras:

“Por essa razão isso [a prática de decisão da Corte Constitucional alemã] justifica totalmente que os métodos jurídicos, ou seja, os métodos respaldados na teoria da norma, avaliem uma alteração das relações fáticas ou, de certa forma, uma transformação fundamental, de tal modo que a norma remanescente, inalterada não apenas em seu texto literal, mas também, de acordo com a compreensão tradicional da norma, inalterada no todo, pode torna-se inconstitucional por força da mudança empiricamente constatada dos fatos”¹⁴.

A partir da articulação entre programa normativo e âmbito normativo ocorre a concretização da norma jurídica, essa, sim, vinculante e obrigatória. Portanto, resta claro que, para Friedrich Müller a norma jurídica não está no mesmo patamar que o texto, mas é construída a partir de uma relação dinâmica entre o texto, que é denominado pelo autor como “programa normativo”, e o

constitutiva, e não simplesmente declaratória” (cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 22.). Com efeito, o que se interpreta são os textos normativos, dos quais resultam as normas, ou seja, de onde se constrói seu significado.

¹³ Ibidem, p. 170.

¹⁴ Ibidem, p. 149.

contexto, chamado de “âmbito normativo”. Pela mesma razão, não existe norma jurídica sem um contexto, que deve ser recortado da realidade a partir dos limites impostos pelo texto e racionalizado pelo intérprete.

Apesar disso, como ressalta Friedrich Müller, as decisões da Corte Constitucional Federal alemã, por vezes, ao invés de solucionar os problemas a partir do contexto em que se inserem, como preconiza a Teoria Estruturante da Norma Jurídica, recorrem aos métodos de interpretação gramaticais, sistemáticos, teleológicos e genéticos, fazendo com que tais métodos se respaldem e se complementem, incorrendo em falta de lógica e contradição com a própria prática interpretativa da Corte.

É com base nessas noções que os votos proferidos pelos Ministros Regina Helena Costa e Gurgel de Faria nos autos do Recurso Especial nº 1.746.268 serão analisados, de forma a extrair sua adequação à Teoria Estruturante da Norma Jurídica.

3. A VEDAÇÃO À DEDUTIBILIDADE DAS “RETIRADAS” QUE NÃO CORRESPONDAM À REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O texto legal analisado no Recurso Especial nº 1.746.268 foi a alínea “b”, do §1º do art. 43 do Decreto-Lei n. 5.844/1943, que assim dispõe:

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;

- 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.

No âmbito tributário, os dispositivos contidos em leis esparsas são reunidos em “regulamentos”, aprovados por decretos (os conhecidos *decretos regulamentares*), nos termos do art. 84, IV da Constituição Federal. Como expressamente determina o art. 99 do Código Tributário Nacional (“CTN”), trazido pela Lei nº 5.172/1966, os decretos têm seu conteúdo limitado pelas leis em função das quais são expedidos. No entanto, por vezes, os regulamentos também refletem a interpretação conferida pelo Executivo aos dispositivos legais ou, o que é mais sutil, os dispositivos das leis são organizados no regulamento de forma a conduzir o intérprete a determinada conclusão – que pode ser diversa daquela obtida a partir da análise da legislação esparsa. As alíneas “b” e “d”, do §1º do art. 43 do Decreto-Lei n. 5.844/1943, por exemplo, constam, atualmente, do parágrafo único do art. 368 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018 (“RIR/2018”), *in verbis*:

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 porcentagens e os ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações que não residam no País.

Notem que, ao contrário do caput do art. 43 do Decreto-Lei n. 5.844/1943, o caput do art. 368 trata da dedutibilidade da remuneração paga a sócios, diretores ou administradores, titulares de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, texto normativo extraído do art. 47 Lei nº 4.506/64, como indica o próprio RIR/18. Em seu parágrafo primeiro, por sua vez, o art. 368 excepciona a regra do caput ao estabelecer a indedutibilidade das “retiradas (...) que (...) não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços”.

O parágrafo deve ser interpretado em conjunto com a norma contida no *caput*. É o quanto determina a Lei Complementar nº 95/1995, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, estabelecendo em seu art. 11, III, “c”, que os parágrafos se prestam a complementar a norma enunciada no *caput* do artigo ou a excepcionar a regra nele estabelecida¹⁵.

Portanto, enquanto o parágrafo único do art. 368 do RIR/18 excepciona o texto normativo que autoriza a dedutibilidade da remuneração para aos sócios, diretores ou administradores, titulares de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos; o §1º do art. 43 do Decreto-Lei n. 5.844/1943 complementa o texto normativo que versa sobre a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), determinando a adição de determinados itens, dentre eles, as “retiradas” que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços. Disso é possível, desde já, extrair que a interpretação do programa normativo contido no parágrafo único do art. 368 do RIR/18 pode levar a conclusões diversas da interpretação do programa normativo do §1º do art. 43

¹⁵ “Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)

III - para a obtenção de ordem lógica: (...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida”.

do Decreto-Lei n. 5.844/1943 – embora, frise-se, o conteúdo do decreto não possa extrapolar aquele da lei.

4. INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELA RECEITA FEDERAL À ALÍNEA B”, DO §1º DO ART. 43 DO DECRETO-LEI N. 5.844/1943

Ao interpretar o texto do art. 368 do RIR/18 – à época, refletido no art. 243 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400/1966 - , Receita Federal emitiu o Parecer Normativo C.S.T nº 48/1972, no qual aplicou a vedação à dedutibilidade das “retiradas”, que não corresponderem à remuneração mensal fixa, não só aos sócios e titulares de empresas individuais, mas também aos diretores e administradores, inclusive àqueles que fossem empregados da pessoa jurídica.

Posteriormente, foi publicada a Lei nº 8.383/1991, cujo art. 74 estabelece que integrarão a remuneração dos diretores e administradores diversas despesas com vantagens e benefícios, tais como aquisição de alimentos, pagamento de clubes, pagamento de salários de empregados.

Diante disso, a Receita Federal emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 11/1992, analisando a compatibilidade entre o artigo 74, da Lei nº 8.383/1991 e o artigo do Regulamento do Imposto de Renda, que, à época, refletia o art. 43, §1º, “b”, do Decreto-lei nº 5.844/1943.¹⁶ Nesse ato normativo, conclui-se que a vedação à dedutibilidade se justificava sob a égide da legislação anterior, para evitar que pessoas jurídicas distribuíssem lucros sob o manto de retiradas *pro-labore*. Igualmente concluiu a Receita Federal que, com a publicação do art. 74 da Lei nº 8.383/1991, “o conceito de mensal e fixo não deve ser mais considerado”.

¹⁶ Artigo 236, § 5º, “a” do RIR/1980, aprovado pelo Decreto nº 85.450/1980.

Vê-se, portanto, que, quando da publicação da Parecer Normativo Cosit nº 11/1992, a Receita Federal ponderou o programa normativo do art. 43, §1º, "b", do Decreto-lei nº 5.844/1943 com o âmbito normativo, alterado em razão da superveniência do art. 74 da Lei nº 8.383/1991, e extraiu uma nova norma jurídica, diversa daquela contida no Parecer Normativo C.S.T nº 48/1972.

Não obstante, em 1997, a Receita Federal emitiu a Instrução Normativa SRF nº 93/1997, afirmando expressamente que "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" (grifamos).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, exercendo sua função de intérprete da legislação tributária federal, em ao menos duas oportunidades, analisou a o alcance do art. 43, §1º, "b", do Decreto-lei nº 5.844/1943.

No Acórdão nº 1103-00.729¹⁷, o Conselheiro Marcos Takata concluiu que "há muito se encontra superada a restrição da dedução das despesas com administradores, dirigentes ou diretores, para remunerações mensais e fixas". Isso porque a interpretação conjunta das alíneas "b" e "d" do §1º do art. 43, do Decreto-lei nº 5.844/43, leva à conclusão de que a primeira se refere apenas à remuneração de sócios ou titular de firma individual, enquanto segunda, única aplicável aos diretores, é restrita aqueles residentes no exterior.

O Conselheiro entendeu, ainda, que o art. 88, XIII, da Lei nº 9.430/96, ao revogar os artigos 29 e 30, do Decreto-lei nº 2.341/87, que, assim como os artigos 47, §§ 5º e 7º e 51, da Lei 4.506/64, trouxeram nova regulação à dedutibilidade das despesas de remuneração de sócios, culminou na superação da restrição

¹⁷ Julgado em 07.08.2012.

contida no art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei nº 5.844/43. Tal superação seria confirmada pelo art. 74 da Lei 8.383/91, que, como visto acima, inclui na remuneração de diretores e administradores quantias que, por sua natureza, são variáveis e podem não ser mensais.

No Acórdão nº 1301-003.897¹⁸, por sua vez, o Conselheiro Roberto Silva Junior, ao examinar o art. 357 do RIR/99, que, à época, refletia o art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei nº 5.844/43, afirmou que a limitação da dedutibilidade aos valores mensais e fixos "se destina a impedir que quantias exorbitantes e pagas de forma esporádica sejam deduzidas do lucro real a título de remuneração de administradores não empregados". De acordo com o Conselheiro, a limitação contida no dispositivo seria necessária para que houvesse "um mínimo de uniformidade nos pagamentos", sem o qual "a norma seria dotada de tamanha elasticidade que comportaria qualquer coisa, de modo que tudo caberia no conceito de remuneração, sendo, por conseguinte, dedutível".

Portanto, no âmbito do CARF, não há uma posição unânime acerca da interpretação do art. 43, §1º, "b", do Decreto-lei nº 5.844/1943. Enquanto o Conselheiro Marcos Takata realizou uma *análise sistemática* do texto legal, bem como examinou as alterações no âmbito normativo, para concluir pela inexistência de restrição à dedutibilidade das despesas com pagamentos variáveis a diretores e administradores; o Conselheiro Roberto Silva Junior se fitou na *finalidade da norma*, para manter a referida vedação.

Com relação à Receita Federal, embora o órgão tenha ponderado a *alteração no âmbito normativo* ao proferir o Parecer Normativo Cosit nº 11/1992, atualmente, a interpretação conferida ao art. 43, §1º, "b", do Decreto-lei nº

¹⁸ Julgado por unanimidade em 15.05.2019.

5.844/1943 está refletida também na Instrução Normativa SRF nº 93/1997, cuja análise foi objeto do Recurso Especial nº 1.746.268, como se verá a seguir.

5. INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELA MINISTRA REGINA HELENA COSTA À ALÍNEA B", DO §1º DO ART. 43 DO DECRETO-LEI N. 5.844/1943

Em 16.08.2022, a Primeira Turma do STJ proferiu acórdão nos autos do Recurso Especial nº 1.746.268, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, no qual, por maioria de votos, concluiu pela dedutibilidade das despesas com pagamentos variáveis a administradores e conselheiros das empresas, afastando a “desarrazoada a interpretação dada pelo Fisco, alicerçada na Instrução Normativa SRFB n. 93/1997”.

A situação fática analisada pelo acórdão, como delimitado pela Relatora Ministra Regina Helena Costa, era a dedutibilidade dos valores pagos como contraprestação de serviços a administradores e conselheiros, que não correspondam a valor mensal e fixo, na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica pela sistemática do lucro real.

A Ministra Relatora iniciou seu voto pelo estudo da base de cálculo do imposto de renda a partir do seu arcabouço constitucional, formado, principalmente, pelo dispositivo que atribui à União competência para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade e pelo princípio da capacidade contributiva.

Em seguida, examinou a moldura normativa infraconstitucional aplicável à dedução de despesa na apuração do IRPJ na sistemática do lucro real, passando pelo Código Tributário Nacional, pelos Decretos-Lei n. 5.844/1943 e 2.341/1987, pela Lei n. 9.249/1995, pela Instrução Normativa SRFB nº 93/1997 e pelo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999.

Como explicou a Ministra Regina Helena Costa, o art. 43, § 1º, "b" do Decreto-Lei n. 5.844/1943 estabelece que serão adicionados ao lucro real "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". Os artigos 29 e 30, do Decreto-Lei n. 2.341/1987 por sua vez, limitavam a remuneração mensal dos sócios, diretores administradores e membros do conselho de administração da pessoa jurídica e titulares das empresas individuais, bem como a correspondente dedutibilidade na apuração do IRPJ.

Ocorre que, posteriormente, a Lei n. 9.249/1995, em seu artigo 88, XIII, revogou expressamente os artigos 29 e 30, do Decreto-Lei n. 2.341/1987.

Nesse contexto, foi publicada a Instrução Normativa SRFB nº 93/1997, cujo art. 31 expressamente consignou não haver qualquer limitação à dedutibilidade das "retiradas dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos", desde que (i) escrituradas em custos ou despesas operacionais e (ii) correspondentes à remuneração mensal e fixa pela prestação de serviços.

Adiante, a Ministra Relatora abordou o papel da dedutibilidade das despesas na apuração do lucro real e concluiu, apoiada nas lições de Bulhões Pedreira, que o acréscimo patrimonial, tratado no art. 44 do CTN, decorre da diferença entre as receitas e as despesas necessárias ao auferimento de tais receitas, de forma que a indedutibilidade das despesas, por consistir em exceção à regra, exige previsão legal expressa.

Citou doutrina e jurisprudência contemporânea acerca da exigência de acréscimo patrimonial para a configuração da materialidade do imposto de renda, bem como da impossibilidade de tributação com base em ato normativo

infralegal. Transcreveu, ainda, trecho do Acórdão nº 1103-00.729¹⁹, de relatoria do Conselheiro Marcos Takata, tratado acima, no qual se concluiu que inexistia limitação à dedutibilidade das despesas com remuneração de administradores e diretores.

Cumpramos ressaltar, entretanto, que o referido voto não se limitou a cuidar da realidade atual da dedutibilidade das despesas. Em duas passagens distintas, a Ministra Regina Helena Costa faz referências a uma *alteração no contexto* em que instituída a vedação à dedução das despesas com pagamentos variáveis a diretores e administradores.

Na primeira oportunidade, citou a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira²⁰, que assim estabelece:

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.

¹⁹ Julgado em 07.08.2012.

²⁰ Fundamentos do Imposto de Renda (2020), São Paulo, SP, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, v. 2, p. 536.

Posteriormente, ao analisar o caso concreto, a Ministra afirmou que a restrição à dedutibilidade das despesas com pagamentos variáveis a administradores e conselheiros – e, pelas mesmas razões, a diretores – é algo pertencente ao passado. Realçamos a seguir suas palavras:

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 (grifamos).

Disso pode-se extrair que a Ministra Regina Helena Costa analisou o âmbito normativo do art. 43, § 1º, “b” do Decreto-Lei n. 5.844/1943, e constatou que houve uma alteração no contexto em que se insere.

De fato, o referido dispositivo legal foi publicado em uma época em que os diretores e administradores das empresas, em geral, eram os próprios sócios e a distribuição de lucros aos sócios era tributada. Naquele contexto, os limites à dedutibilidade da remuneração paga aos diretores e administradores tinha, por efeito, impedir que as sociedades distribuíssem lucros sob a forma de gratificação aos sócios, que exerciam a administração da pessoa jurídica.

Atualmente, entretanto, os lucros distribuídos aos sócios não mais são tributáveis²¹ e a realidade dos diretores e administradores, principalmente daqueles que atuam em empresas sujeitas à tributação com base no lucro real, é outra. Tais empresas, em regra, são administradas não mais por seus sócios, mas por profissionais, com vínculo de subordinação e sem gerência sobre a própria remuneração

²¹ Art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

Assim, de acordo com o voto da Ministra Regina Helena Costa, a *alteração no contexto* fez com que o art. 43, § 1º, "b" do Decreto-Lei n. 5.844/1943, mesmo sem qualquer modificação em seu texto, fosse interpretado de forma a não impedir a dedução das despesas com pagamentos variáveis a diretores e administradores. Essa circunstância é uma possibilidade contemplada expressamente por Friedrich Müller, como tratado acima.

A alteração no âmbito normativo, entretanto, não foi a única razão de decidir da Ministra Relatora, que fundamentou seu voto, ainda, na hipótese de incidência do imposto de renda e na impossibilidade de instituição de óbice à dedutibilidade de despesa por meio de ato normativo infralegal, no caso, a Instrução Normativa SRF nº 93/1997.

Apesar de vencedor, o voto da Ministra Regina Helena Costa não foi acompanhado por todos os demais integrantes da Primeira Turma do STF, conforme mencionamos alhures. Com efeito, os Ministros Sergio Kukina e Gurgel de Faria divergiram da relatora e, este último, apresentou voto-vista, abaixo igualmente analisado à luz da Teoria Estruturante da Norma Jurídica.

6. INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELO MINISTRO GURGEL DE FARIA À ALÍNEA B", DO §1º DO ART. 43 DO DECRETO-LEI N. 5.844/1943

O Ministro Gurgel de Faria iniciou seu voto-vista avaliando se o art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei n. 5.844/1943 ainda se encontra vigente, já que o art. 31 da Instrução Normativa SRF n. 93/1997, cerne da discussão travada nos autos, tem no decreto-lei seu pressuposto de validade.

A partir da análise a evolução normativa acerca dos limites à dedutibilidade com pagamentos a diretores, administradores e conselheiros, o Ministro concluiu que o Decreto-lei nº 2.341/1987, cujos artigos 29 e 30 dispunham acerca das limitações à dedutibilidade de remuneração de dirigentes, não substituiu

integralmente o Decreto-lei nº 5.844/1943. Isso porque o art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei nº 5.844/1943 continha um requisito qualitativo à dedução dos pagamentos (remuneração mensal fixa), enquanto o Decreto-lei nº 2.341/1987 instituiu critérios quantitativos (limites/tetos para a dedução). Assim, a revogação dos artigos 29 e 30 Decreto-Lei nº 2.341/1987 não teria ensejado a revogação tácita do Decreto-lei nº 5.844/1943, tendo em vista que a Lei nº 9.430/1996 "decotou do ordenamento jurídico apenas o critério/limite quantitativo, sem que em nenhum momento a condição qualitativa (...) tenha sido revogada".

De acordo com o Ministro, o fato de o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018, fazer referência expressa ao art. 43, § 1º, "b" e "d", do Decreto-lei nº 5.844/1943, em seu art. 368, reforça a validade da referida "norma".

Adiante, o Ministro Gurgel de Faria analisou o argumento dos recorrentes segundo o qual a interpretação sistemática e teleológica do Decreto-lei nº 5.844/1943 permitiria extrair a ideia de que o legislador promoveu uma separação entre o tratamento conferido aos sócios ou titulares de firma individual e aos diretores, administradores ou conselheiros. Para rebater essa afirmação, o Ministro investiga qual teria sido a *vontade do legislador à época*. Vejamos:

Se tencionava o legislador incluir na moldura normativa do art. 43, § 1º, "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 (grifamos).

A adoção do método histórico de interpretação – assim como dos demais métodos tradicionais de interpretação – é criticada por Friedrich Müller, por não considerar o contexto como elemento indispensável à solução do problema, bem como por contradizer a própria prática interpretativa da Corte Constitucional Federal alemã²².

De fato, o Ministro Gurgel de Faria se apegou ao texto da lei, considerando o art. 43, § 1º, “b”, do Decreto-lei nº 5.844/1943 válido pelo simples fato de não ter sido expressamente revogado, e, em razão da sua validade, entendeu também legítima a interpretação a ele conferida pela Instrução Normativa SRF nº 93/1997. Ao agir assim, o Eminentíssimo Ministro deixou de analisar, como o fez a Ministra Regina Helena Costa, as alterações ocorridas no contexto em que proferido o Recurso Especial nº 1.746.268 (“âmbito normativo”) a partir do recorte efetuado pelo art. 43, § 1º, “b”, do Decreto-lei nº 5.844/1943 (“programa normativo”).

7. ANÁLISE DA NORMA JURÍDICA CONTIDA NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.746.268

De acordo com Friedrich Müller, a norma jurídica é um modelo de ordenamento parcial, contido no bojo do ordenamento global da comunidade humana, e, por isso, é obrigatória e, ao mesmo tempo, possível na realidade na qual se insere. A norma jurídica não é algo pronto e simplesmente extraída do texto legal, ela é “construída”, a partir da articulação entre o texto e o contexto.

Com base na Teoria Estruturante da Norma Jurídica, pode-se concluir que a Ministra Regina Helena Costa, ao julgar o Recurso Especial nº 1.746.268

²² Ibidem, p. 145/146.

"articulou" o texto do artigo 43, § 1º, "b" do Decreto-lei nº 5.844/1943 ("programa normativo") com a realidade atual, na qual os administradores e diretores não são, em regra, sócios das pessoas jurídicas, mas profissionais contratados para o exercício da função ("âmbito normativo"). Da articulação entre o programa normativo e o âmbito normativo resultou a norma jurídica que autoriza a dedução de despesa com remuneração paga pela prestação de serviços de administradores e diretores, ainda que não corresponda a montante mensal e fixo.

De fato, da alínea "b", do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943 é possível se extrair, basicamente, duas interpretações distintas: (i) a primeira, refletida na Instrução Normativa SRF nº 93/1997, no sentido de que apenas a remuneração mensal e fixa paga a diretores e administradores seria dedutível na apuração do IRPJ; e (ii) a segunda, no sentido de que não há vedação à dedução das despesas com pagamentos variáveis a diretores e administradores, encampada no Recurso Especial nº 1.746.268.

A primeira interpretação é extraída, ainda com mais facilidade, do art. 368 do RIR/18. Isso porque, como visto acima, o *caput* do art. 368 trata da dedutibilidade da remuneração paga a sócios, diretores ou administradores, titulares de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos e, o parágrafo único, *excepciona* a regra geral de dedutibilidade. Assim, tendo em vista a obrigatoriedade de interpretação do parágrafo em conjunto com o *caput*, pode-se entender que a vedação à dedutibilidade das "retiradas", que não correspondem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços, aplica-se a todas as pessoas listadas no *caput*, ou seja, aos sócios e titulares das pessoas jurídicas e, também, aos diretores e administradores.

No art. 43 do Decreto-Lei n. 5.844/1943, por sua vez, o parágrafo primeiro *complementa* o *caput*, que não trata de remuneração ou de qualquer questão

diretamente relacionada à diretores e administradores, mas, sim, do período de apuração do imposto de renda. Entretanto, como visto acima, o conteúdo do decreto não pode extrapolar à lei e, pela mesma razão, o texto da lei não pode ser organizado no regulamento, aprovado pelo decreto regulamentar, de forma a "favorecer" determinada interpretação em descompasso com a sua matriz legal. Como lembra Luis Eduardo Schoueri a partir do texto constitucional, "dali se extrai ser a função dos decretos e regulamentos promover a fiel execução da lei, nada mais".²³

Diante disso, embora o art. 368 do RIR/18 seja mais favorável à primeira interpretação, é o texto do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943 que deve balizar a extração da norma jurídica acerca da dedutibilidade da remuneração variável para a diretores e administradores.

Há quem defenda, como o fez o Conselheiro Roberto Silva Junior, no Acórdão nº 1301-003.897, e o Ministro Gurgel de Faria, no Recurso Especial nº 1.746.268, que a finalidade da norma – impedir que valores exorbitantes e pagos esporadicamente fossem deduzidos do lucro real – e a vontade do legislador – ao deixar de indicar, de forma proposital, os sócios e titulares de firmas na alínea "b", do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943 – corroboram a primeira interpretação.

A segunda interpretação, entretanto, pode ser extraída da articulação entre o texto da alínea "b", do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943 com o seu contexto atual – sem a necessidade de se recorrer à finalidade da norma, à vontade do legislador ou ao texto recortado pelo Poder Executivo e compilado no Regulamento do Imposto de Renda.

²³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.123.

O contexto de uma norma, como visto acima, é limitado, necessariamente, por seu texto. Assim, o termo “retiradas”, adotado pelo Decreto-lei nº 5.844/1943, e sua significação, não podem ser ignorados no processo de interpretação. De acordo com o dicionário eletrônico Michaelis²⁴, “retirada” tem as seguintes significações:

1 Ação de retirar ou retirar-se; retirada. (...)

5 COM Importância em dinheiro que os sócios de uma casa comercial, de uma companhia, de uma empresa industrial etc. retiram como pagamento pelos seus serviços, dentro de um limite estabelecido em contrato.

6 COM Quantia em dinheiro que se saca em bancos ou em caixas eletrônicos.

Portanto, o próprio dicionário relaciona o termo “retirada” aos valores utilizados pelos sócios para pagamento dos próprios serviços.²⁵ Além disso, os diretores e administradores – principalmente no contexto atual – não têm autonomia para fazer “retiradas” para pagamento da própria remuneração, ato que pressupõe uma discricionariedade própria daqueles que são sócios da pessoa jurídica. Diante disso, a busca pelas interpretações possíveis da alínea “b”, do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943 é limitada pelas próprias expressões de seu texto, que corroboram a segunda interpretação.

Cumprir lembrar que o “lucro real tem como ponto de partida o lucro líquido, que deve ser determinado com base nas leis comerciais.”²⁶

²⁴ Disponível em <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/retirada/>. Acesso em 11.10.2022.

²⁵ Veja-se que o termo não se confunde com as “retiradas” tratadas na contabilidade envolvendo os elementos retirados do ativo imobilizado em decorrência de sua alienação, liquidação ou baixa por perecimento, extinção, desgaste, insolência ou exaustão, que deverão ter seus valores contábeis baixados das respectivas contas do ativo imobilizado (MARTIS, Eliseu. Et alii. *Manual de Contabilidade Societária*. FIECAFI. São Paulo: Atlas, 2ª ed., p. 301). Tampouco confunde-se com o “direito de retirada” previsto na legislação societária (art. 230 da Lei das S.A.)

²⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas – lucro real e lucro arbitrado*. 14ª ed. São Paulo: MP Editora, 2021, p. 87.

Pois bem. O art. 152 da Lei 6.404/1976 (Lei das S.A.) determina que a assembleia geral fixará o montante da remuneração dos administradores segundo determinados parâmetros, quais sejam: o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. Ademais, finalizada a sequência de documentos legislativos a respeito da remuneração dos administradores que antecederam a edição da Lei n. 6.404/1976, prevaleceu o princípio de que a remuneração deve ser adequada e razoável.²⁷ Assim, dentro dessas balizas, ainda que variável, a remuneração dos administradores é considerada válida.²⁸

Além disso, o contexto da alínea "b", do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943, é composto, também, pelas demais normas que tratam da apuração do IRPJ, dentre eles o art. 18 da Lei nº 7.450/1985, a qual determina que o lucro real será precedido da apuração do lucro líquido do período, com base na legislação comercial; bem como o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, que prevê a realização de ajustes no lucro líquido, por meio de adições, exclusões e compensações, para chegar-se ao lucro real. Tais ajustes se prestam, por exemplo, para adicionar ao lucro líquido as despesas ineditáveis na apuração do lucro real, como o fez o §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943, ao determinar a adição das "retiradas" que não correspondam à remuneração mensal pela prestação de serviços.

Além de prever expressamente os ajustes a serem efetuados no lucro líquido, a legislação tributária estabelece a dedutibilidade das despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora e usuais

²⁷ LUNARDI FILHO, Fernandino Cesar. *A remuneração dos administradores das sociedades anônimas*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2013, p. 81.

²⁸ Já fora dos parâmetros estabelecidos em Assembleia, pressupõe-se má-fé (cf. CARVALHOSA. *Comentários à lei de Sociedades Anônimas*. V. 1 a 4, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 297)

ou normais no tipo de transação, operação ou atividade da empresa²⁹. Na realidade atual, em que, reprisamos, os diretores e administradores das pessoas jurídicas submetidas à apuração do imposto de renda pelo lucro real, em regra, são profissionais contratados no mercado, é inegável que os valores pagos como contraprestação por seus serviços consistem em uma despesa necessária, usual e normal, seja qual for a atividade desempenhada pela empresa.

Por fim, é inegável que ocorreu uma alteração também no contexto legislativo desde a publicação do Decreto-lei nº 5.844/1943.

À época, a distribuição de dividendos era tributada, de forma que a indedutibilidade dos pagamentos aos sócios – que, muitas vezes, eram também diretores ou administradores da empresa – era uma forma de se evitar que lucros fossem distribuídos sob a forma de remuneração pela prestação de serviços. Posteriormente, o pagamento de dividendos passou a ser isento de imposto de renda³⁰ e, pouco tempo depois, o legislador consignou, no art. 74 da Lei nº 8.383/1991, que os benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores e diretores, que, por sua natureza, são variáveis, integram a sua remuneração, sendo, pois, dedutíveis.

Portanto, todo o contexto da alínea “b”, do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943, levam à confirmação de que não há vedação à dedução das despesas com pagamentos variáveis a diretores e administradores – exceto com relação aqueles residentes no exterior, cuja indedutibilidade está prevista na alínea “d”, do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943 – e, por consequência, à correção da norma jurídica proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 1.746.268.

CONCLUSÕES

²⁹ Art. 47, da Lei nº 4.506/1964.

³⁰ Art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

A análise das interpretações conferidas pela Receita Federal, pelo CARF e pelo STJ, especificamente pela Ministra Regina Helena Costa e pelo Ministro Gurgel de Faria, à alínea “b”, do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943, confirmam a importância do contexto no processo de concretização de uma norma jurídica, como proposto por Friedrich Müller, em sua Teoria Estruturante da Norma Jurídica.

A inserção do contexto como um elemento necessário à concretização da norma jurídica é uma forma de tornar o processo de interpretação bastante técnico e livre de subjetivismos.

Diante disso, parece-nos que invocar a “finalidade da norma”, como o fez o Conselheiro Roberto Silva Junior, no Acórdão nº 1301-003.897, ou a “vontade do legislador”, como o Ministro Gurgel de Faria, no Recurso Especial nº 1.746.268, não pode ser efetuado em detrimento do próprio texto da norma, que, como visto acima, é um dos seus elementos constitutivos, que limita a análise do seu contexto.

Além disso, como precisamente defendido por Friedrich Müller, o simples fato de um texto normativo estar vigente não faz com que reproduza o real teor de uma norma jurídica. Assim, invocar a vigência do art. 368 do RIR/18 – ainda mais por se tratar de um texto elaborado a partir de recortes da legislação, aprovado por um decreto e, necessariamente, limitado pelo teor das leis que o fundamentam –, não afasta a necessidade de articulação do texto da alínea “b”, do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943, com o seu contexto.

Podemos concluir, portanto, pelo alinhamento da decisão proferida pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.746.268, tanto no que se refere ao método adotado, como ao resultado alcançado, já que a articulação entre o texto da alínea “b”, do §1º, do art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/1943 e o seu contexto, levam, necessariamente, à possibilidade de dedução, na apuração do lucro real, das

despesas com remuneração de diretores e administradores pela prestação de serviços, ainda que não corresponda a montante mensal e fixo.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas – lucro real e lucro arbitrado*. 14ª ed., São Paulo: MP Editora, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHOSA. Comentários à lei de Sociedades Anônimas. V. 1 a 4, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LAURENTIIS, Thais De. e KRALJEVIC Maria Carolina Maldonado Mendonça. *Dedutibilidade das despesas com pagamentos variáveis a diretores*. Revista Consultor Jurídico. 19/10/2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-19/direto-carf-dedutibilidade-despesas-pagamentos-variaveis-diretores>.

LUNARDI FILHO, Fernandino Cesar. *A remuneração dos administradores das sociedades anônimas*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2013.

MARTINS, Eliseu. Et al. *Manual de Contabilidade Societária*. FIECAFI. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020), São Paulo, SP, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, v. 2, p. 536.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.