

PARECER NORMATIVO C.S.T. Nº

48 31 JAN 1972

- 02 - IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS
- 02.02 - PESSOAS JURÍDICAS
- 02.02.03 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
- 02.02.03.06 - REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS, DIRETORES OU ADMINISTRADORES.

Aplicação da legislação do imposto de renda, anterior e posterior ao Decreto-lei nº 401/68, que regula o pagamento ou crédito das remunerações dos SÓCIOS, DIRETORES ou ADMINISTRADORES de sociedades civis ou comerciais, de qualquer espécie, assim como dos TITULARES DE EMPRESAS INDIVIDUAIS. Conceito desses beneficiários, para os efeitos fiscais; limites e condições para fins de dedutibilidade como despesas operacionais; remunerações não dedutíveis; gratificações e participações; despesas de representação; os limites legais e o mês de competência.

Em estudo a aplicação dos dispositivos da legislação do imposto de renda que regulam o pagamento ou crédito das remunerações dos SÓCIOS, DIRETORES ou ADMINISTRADORES de sociedades comerciais ou civis, e dos TITULARES DE EMPRESAS INDIVIDUAIS.

2. REMUNERAÇÃO

2.1 As retiradas e demais vantagens em favor dos beneficiários acima, que compõem as respectivas remunerações, são livremente fixadas ou determinadas pelos órgãos competentes das empresas, levando em conta diversos fatores, tais como: a capacidade gerencial dos beneficiários, a complexidade e o vulto dos serviços exigidos e o preço do mercado de trabalho para esses serviços.

3. A LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

3.1 A legislação do imposto de renda não cerceia a liberdade de as empresas fixarem tais remunerações. Ela se restringe, apenas, a estabelecer limites e condições, obedecidos os quais ditas remunerações são dedutíveis como despesas operacionais, e a tributar, inclusive como lucros distribuídos, as parcelas pagas ou creditadas com inobservância da queles limites e condições.

4. LIMITES E CONDIÇÕES

4.1 Nos termos do artigo 16 do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, com a alteração introduzida pelo artigo 7º do Decreto-lei nº 1.089, de 2.3.70, é considerada como despesa operacional, dedutível da receita bruta, a "... remuneração dos sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, assim como os titulares das empresas individuais." Para ser dedutível, essa re-

muneração "... não poderá exceder, para cada beneficiado, até o limite co legial de 7 (sete), a 7 (sete) vezes o valor fixado como mínimo de isen ção na tabela de desconto do imposto na fonte sobre rendimentos do traba- lho assalariado."

4.1.1 No regime anterior ao Decreto-lei nº 401/68, a ma- téria era regulada nos artigos 177 a 179 do RIR, oriundos da Lei nº 4.506, de 30.11.64. A sistematiza de então vinculava os limites das remunerações, para fins de dedutibilidade, ao capital das sociedades comerciais ou civis, estabelecendo, para es- calas decrescentes do capital social realizado, li mites mensais e anuais, e número de beneficiados, também decrescentes.

4.1.2 Estabelecia o § 3º do artigo 177 do RIR que não se aplicavam as restrições relativas ao número de be- neficiados "às firmas ou sociedades cuja receita bruta seja constituída, em mais de 80% (oitenta por cento), de rendimentos oriundos de serviços profissionais ou de assistência técnica administra- tiva." Convém frisar que, nestes casos, a remunera- ção não sofria limites quanto ao número de benefi- ciados, mas estava sujeita, quanto ao teto dos va- lores dedutíveis, às limitações aplicáveis às de- mais sociedades comerciais e civis.

4.2 De acordo com o disposto no § 1º do mesmo artigo 16 do mencionado Decreto-lei nº 401/68, "a dedução das remunerações pagas (ou creditadas) ... em cada ano-base não poderá ser superior a 30% (trin- ta por cento) do lucro tributável antes de feita a dedução dessas mesmas remunerações." Outrossim, na forma do subsequente § 2º, será sempre admi- tida para cada um dos sócios, diretores ou administradores, em qualquer hipótese, mesmo no caso de prejuízo, retirada mensal igual ao valor do li mite mínimo de isenção para efeito do desconto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, observado o limite colegial de 7 (sete) benefi- ciados, referido no caput do citado artigo 16.

4.3 A remuneração deverá corresponder a uma prestação de serviços efetiva, ser mensal e fixa, vale dizer, predeterminada, e debita da em despesas gerais ou contas subsidiárias (art. 243, letra a, do RIR).

4.4 Na apuração do montante mensal, seja para fins de cálculo dos limites passíveis de dedução, seja para o cálculo do imposto devido na fonte, serão computados todos os pagamentos ou créditos efetua

dos em caráter de remuneração pelos serviços efetivamente prestados à sociedade ou firma, inclusive os feitos a título de despesas de representação (Instrução Normativa nº 1, de 19.1.71, item 1.1). Por montante mensal compreende-se o total pago ou creditado, antes da dedução de qualquer parcela, inclusive dos impostos, contribuições fiscais, parafiscais ou previdenciárias, que possam incidir sobre aquele total.

4.4.1 Prevaleceu igual entendimento antes da vigência do Decreto-lei nº 401/68.

5. LIMITES INDIVIDUAIS

5.1 O artigo 16 do Decreto-lei nº 401/68 limita o montante da remuneração do colegiado que as pessoas jurídicas podem deduzir como despesas operacionais. No entanto, se os beneficiários forem mais de 7 (sete), é admitido que se divida o total dedutível pelos beneficiários que houver, podendo variar os valores atribuídos a cada um, desde que em nenhuma hipótese qualquer beneficiado afigure importância superior ao teto individual permitido por lei (Instrução Normativa SRF nº 2/69 - anexos 21 a 24). Esse limite individual será também observado quando o número de beneficiários for igual ou inferior a 7 (sete). Nesta hipótese, o máximo dedutível será o teto individual multiplicado pelo número dos efetivamente beneficiados.

6. REMUNERAÇÃO NÃO DEDUTÍVEL

6.1 Não são despesas operacionais: a) as importâncias pagas ou creditadas em excesso dos limites fixados no artigo 16 do Decreto-lei nº 401/68, com a alteração do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.089/70; b) as pagas ou creditadas a outro título que não a remuneração mensal fixa (=predeterminada), relativa à prestação de serviços; c) as não debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias, ainda que os limites legais dedutíveis não tenham sido atingidos. Essas importâncias serão acrescidas ao lucro real, para efeito de tributação normal (art. 243, letras a e b, do RIR), e estarão, ainda, sujeitas à tributação incidente sobre lucros distribuídos, prevista no artigo 249 do RIR (à alíquota de 5% - cinco por cento - fixada no artigo 11 do Decreto-lei nº 94, de 30.12.66), ressalvadas as exceções contidas no citado artigo 249 e no 250 do RIR.

6.1.1 O mesmo entendimento era acolhido antes da vigência do Decreto-lei nº 401/68, cujo artigo 16 não alterou, na espécie, a sistemática dos artigos 177 e segs. do RIR.

7.

7. GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES

7.1 As gratificações e participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores das pessoas jurídicas não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais, a partir da vigência da Lei nº 4.506, de 30.11.64, nos termos de seu artigo 45, § 3º, consolidado no RIR, artigo 163, parágrafo único. Esses valores serão acrescidos ao lucro real para fins de tributação (RIR, art. 243, letra k); serão tributados como lucros distribuídos (art. 249 do RIR - ressalvadas as exceções contidas nesse artigo e no 250); e serão classificadas pelos beneficiários na Cédula "F", na declaração de rendimentos de pessoa física (RIR, art. 51, letra g). Por conseguinte, tais gratificações ou participações não integram o montante mensal da remuneração dos dirigentes ou administradores a que se refere o artigo 16 do Decreto-lei nº 401/68.

7.1.1 A matéria não sofreu alteração com o advento do Decreto-lei nº 401/68

8. DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO

8.1 As despesas de representação pagas ou creditadas pelas empresas a seus dirigentes ou administradores são computadas na apuração do montante mensal para fins de cálculo dos limites da remuneração dedutível, conforme já se disse no sub-ítem 4.4, anterior. Em vista do disposto no artigo 18, IX, da Lei nº 4.506/64, consolidado no artigo 64, letra i, do RIR, era admitido que os beneficiários deduzissem da Cédula "C" as despesas de representação, "... desde que compreendidas no limite de 15% (quinze por cento) da remuneração mensal fixa a eles devida." Esta remuneração mensal fixa, na qual se integravam as despesas de representação, correspondia aquela sujeita ao limite individual mensal admitido como despesa operacional dedutível para as pessoas jurídicas. No entanto, a dedução cedular não é mais permitida, a partir do exercício financeiro de 1971, inclusive, em virtude de ter sido revogado o inciso IX do citado artigo 18 da Lei nº 4.506/64, pelo artigo 5º do Decreto-lei nº 1.089/70.

9. CONCEITO DE SÓCIOS, DIRETORES, ADMINISTRADORES E TITULARES DE EMPRESAS INDIVIDUAIS

9.1 Os tipos de beneficiários das remunerações de que cuida o artigo 16 do Decreto-lei nº 401/68 poderão pertencer a quaisquer sociedades ou associações previstas ou permitidas na legislação civil ou comercial. Convém, entretanto, conceituá-los, a partir dos objetivos colimados pela legislação do imposto de renda, para dirimir dúvidas que ainda possam ser suscitadas.

9.2 SÓCIOS - são, em sentido amplo, as pessoas que fazem

7. 4

parte, que participam ou são membros de uma sociedade. Para os objetivos do imposto de renda, abrange as pessoas participantes de sociedades comerciais ou civis, figurantes ou não de estatutos ou de contratos sociais, reciprocamente vinculadas para colimar o fim social comum, mediante prestações de atividade ou de bens patrimoniais.

9.3 DIRETORES - "denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços." Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembleias, nos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais.

9.4 ADMINISTRADORES - estão conceituados nos itens 130 e 131 da Instrução Normativa nº 2, de 12.9.69, da Secretaria da Receita Federal:

"130. O administrador, a que se referem os artigos 64, letra i, e 177 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembleia, de diretoria ou de diretor.

131. São excluídos da conceituação do inciso anterior, os empregados que trabalham com exclusividade, permanente, para uma empresa, subordinados hierárquica e juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exercem essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos e percebem remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com Carteira Profissional."

9.5 TITULARES DE EMPRESAS INDIVIDUAIS - abrange os titulares das empresas individuais definidas no § 1º do artigo 16 do RIR, observado o disposto no subsequente § 9º, e no Decreto-lei nº 515, de 7.4.69, equiparáveis a pessoas jurídicas, nos termos do caput do mesmo artigo 16 e do artigo 1º do citado Decreto-lei nº 515/69.

10. SÓCIO, DIRETOR OU ADMINISTRADOR-EMPREGADO

10.1 Nos casos de sócio, diretor ou administrador que sejam, concomitantemente, empregados da empresa, os rendimentos auferidos, seja a título de remuneração como dirigente, seja como retribuição do trabalho assalariado, estão sujeitos, no seu total, aos limites e condições estabelecidos pela lei para a remuneração dos sócios, diretores, administradores e titulares de empresas individuais.

11. OS LIMITES LEGAIS E O MES DE COMPETENCIA

17.

h

11.1 Há estreita correlação do ponto de vista fiscal entre a remuneração dos dirigentes ou administradores, através das respectivas retiradas, e os rendimentos do trabalho assalariado. Em vários aspectos a legislação do imposto de renda dispensa tratamento idêntico às duas espécies de remuneração.

11.2 Assim é, também, na vinculação do montante das respectivas remunerações ao mês em que devam ser pagas ou creditadas, tanto para efeito do desconto do imposto na fonte, como para a determinação do limite mensal dedutível atribuído aos dirigentes ou administradores.

11.3 Em consequência, o entendimento consentâneo com os objetivos da legislação que rege a matéria, é o de que as remunerações dos sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis, e titulares de empresas individuais, serão calculadas em razão do valor fixado como mínimo de isenção para desconto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigente no mês em que ocorrer a respectiva despesa. Esse entendimento ficou expressamente assentado com o advento da Instrução Normativa S.R.F. nº 1, de 19.1.71, aplicável a partir do exercício financeiro de 1971, ano-base de 1970.

11.4 No período entre a vigência do Decreto-lei nº 401/66, e a da Instrução Normativa nº 1/71, foi acolhido critério segundo o qual tomava-se como base, para apurar os limites dedutíveis, o valor mínimo de isenção para desconto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado fixado para o exercício financeiro correspondente ao ano-base em que as remunerações eram auferidas.

11.5 Em vista do exposto, e observado o teto de 30% (trinta por cento) a que se refere o § 1º do artigo 16 do Decreto-lei nº 401/66, os limites máximos dedutíveis, nos exercícios financeiros mais recentes, são os seguintes:

Ano-base	Exercício financeiro	
1965	1966	De acordo com a Instrução Normativa nº 2, de 12.9.69, Anexo 23;
1966	1967	De acordo com a Instrução Normativa nº 2, de 12.9.69, Anexo 22;
1967	1968	De acordo com a Instrução Normativa nº 2, de 12.9.69, Anexo 21;
1968	1969	@ 580,00 x 5 = @ 2.900,00 por mês, até o limite colegial de 7 (sete) beneficiados;
1969	1970	@ 696,00 x 5 = @ 3.480,00 por mês, até o limite colegial de 7 (sete) beneficiados;
1970	1971	@ 696,00 x 7 = @ 4.872,00 por mês, até o limite colegial de 7 (sete) beneficiados;
1971	1972	Cr\$ 835,00 x 7 = Cr\$ 5.845,00 por mês,

financeiro

1971 (cont.) 1972 até o limite colegial de (sete) beneficia-
dos.

11.6 Como já se disse no subitem 4.3, a remuneração, para fins de dedutibilidade, deve ser mensal e fixa, isto é, predeterminada. Antes da Instrução Normativa nº 1/71 suscitavam-se dúvidas, vez por outra, sobre se era admitido reajuste das remunerações, ao fim do exercício social, desde que não ultrapassado o teto anual dedutível. A obrigatoriedade de ser a remuneração mensal e fixada, deixava sem amparo legal as teses que propugnavam pelos tais reajustes.

À consideração superior.

S.L.T.N., 13 de janeiro de 1972.

Urgel Pereira Lopes
Técnico de Tributação

De acordo.

Publique-se e a seguir, encaminhem-se cópias para conhecimento e ciência dos demais órgãos subordinados. as SS.RR.R.F

COORDENAÇÃO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO

Em 31/1 / 1972

VICENTE DE PAULO CAMPOS

Ass. Substituto do S.L.T.N.

Dist. Camp - Port D.L. 01/70

/Ls.