



Solução de Consulta nº 435 - Cosit

Data 14 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ADMINISTRADOR EMPREGADO. FÉRIAS E DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS. A pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo-terceiro salário, acrescida dos respectivos encargos sociais cujo ônus caiba à pessoa jurídica, de diretores e administradores, desde que estes sejam caracterizados como empregados, ou seja, estejam vinculados à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho regido pela CLT, para fins de apuração do lucro real.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 337 e 338.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ADMINISTRADOR EMPREGADO. FÉRIAS E DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS. A pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo-terceiro salário, acrescida dos respectivos encargos sociais cujo ônus caiba à pessoa jurídica, de diretores e administradores, desde que estes sejam caracterizados como empregados, ou seja, estejam vinculados à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho regido pela CLT, para fins de apuração do resultado ajustado.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, I.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 52, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2013.

Relatório

Em processo protocolizado em 27/11/2012, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação e/ou aplicação da legislação tributária federal.

2 De forma bastante concisa, a consulente apresenta a petição abaixo reproduzida:

“Fundamento Legal: Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, artigo 357, Lei nº 7.689/1988, artigo 6º, § único e IN SRF nº 390/2004, artigo 3º. Solução da Consulta RFB nº 196/2009 (pág. 37);

Assunto: Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro;

A consulente deseja saber, amparada pela Solução da Consulta RFB nº 196/2009 (pág. 37), bem como legislação acima, sobre a dedutibilidade para apuração do Lucro Real, dos valores pagos a título de 13º salário, Férias e respectivo adicional, bem como encargos sociais incidentes nestas rubricas a seus dirigentes e administradores com vínculo empregatício regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).”

Fundamentos

3 A consulente cita o art. 357 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), como dispositivo da legislação tributária que fundamenta a apresentação de sua consulta. Entretanto, pela natureza de seu questionamento, o qual se refere à possibilidade de dedução, para determinação do lucro real, “dos valores pagos a título de 13º salário, férias e respectivo adicional, bem como encargos sociais incidentes nestas rubricas a seus dirigentes e administradores com vínculo empregatício regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)”, deve-se considerar também os arts. 335 a 338 do RIR/99. Transcreve-se abaixo os dispositivos mencionados:

“Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

(...)

Art. 337. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

§ 1º O limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do encerramento do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 1º).

§ 2º As importâncias pagas serão debitadas à provisão, até o limite do valor provisionado (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 2º).

§ 3º A provisão a que se refere este artigo contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujo ônus cabe à empresa.

Art. 338. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Parágrafo único. O valor a ser provisionado corresponderá ao valor resultante da multiplicação de um doze avos da remuneração, acrescido dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa, pelo número de meses relativos ao período de apuração.

(...)

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.”

3.1 O art. 337, *caput* e § 3º, e art. 338, *caput* e parágrafo único, ambos do RIR/99, asseguram à pessoa jurídica a possibilidade de dedução das provisões constituídas para o pagamento, aos seus empregados, de férias, décimo-terceiro salário e dos respectivos encargos sociais cujo ônus seja a ela imputado. Dessa forma, havendo relação de emprego entre a pessoa física e a pessoa jurídica, com a conseqüente obrigatoriedade a que esta última efetue o pagamento das rubricas apontadas, a legislação do imposto de renda garante que o montante provisionado possa ser deduzido para fins de determinação do lucro real.

3.2 Em paralelo a isso, o art. 357 do RIR/99 permite a dedução das remunerações de sócios, diretores e administradores, desde que correspondam à remuneração mensal fixa pela prestação dos serviços.

4 No caso analisado, deve haver uma sobreposição na aplicação desses comandos legais, dado tratar-se, conforme se extrai da petição da consultante, de questionamento acerca da figura do diretor-empregado, aquele que é ao mesmo tempo administrador da sociedade e seu empregado, ou seja, vinculado à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho. Nessa hipótese, são aplicáveis tanto os arts. 337 e 338 (em decorrência do vínculo de emprego existente) quanto o art. 357 (no que se refere à parcela remuneratória em contraprestação às funções de administrador).

5 Aliás, a hipótese do administrador como empregado da pessoa jurídica sempre foi a tônica nas sociedades limitadas, tipo societário de que se constitui a consultante.

5.1 Evidencia isso o fato de que o Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, até o advento do Decreto n.º 4.729, de 2003, classificava o administrador desse tipo de sociedade tão somente na categoria de segurado empregado. Diferentemente das sociedades anônimas, nas quais já havia a possibilidade do enquadramento do administrador tanto na categoria de segurado empregado quanto na de contribuinte individual. Essa era a redação constante de seu art. 9º:

“Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

(...)

V - como contribuinte individual:

(...)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima;

(...)

h) o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho na sociedade por cotas de responsabilidade limitada, urbana ou rural;”

5.2 O Parecer de Consultoria Jurídica do Ministério de Previdência e Assistência Social (Parecer MPS/CJ) n.º 2.484, de 5 de julho de 2001, esclarecia as razões dessa impossibilidade. Reproduz-se abaixo excertos do referido parecer:

“Esta Consultoria Jurídica é instada a manifestar-se sobre a hipótese de se considerar o diretor de sociedade por cotas de responsabilidade limitada como segurado empregado ou contribuinte individual.

(...)

10. Dado o panorama geral das sociedades, cabe-nos analisar os aspectos quanto a administração destas. Na sociedade por cotas encontramos a figura da gerência, exercida apenas por quem é sócio da sociedade, vale dizer, a representação legal não pode ser exercida por quem não tenha contribuído para a formação do capital social. Assim, gerente é o sócio ou sócios nomeados no contrato social para essa função, podendo, no entanto, ser substituído se essa for a vontade da maioria societária. O mestre Rubens Requião salienta que:

...podem os sócios cotistas, na elaboração do contrato social, dar uma estrutura simplificada à sociedade, como também imprimir-lhe um arcabouço mais sofisticado. A administração, por exemplo, admite ser concebida com a simplicidade das típicas sociedades de pessoas, em que um sócio apenas desempenha a gerência e representa ativa e passivamente a sociedade. Pode, ao contrário, estabelecer uma gerência colegiada, em que dois ou mais sócios desempenham a administração da

sociedade, agindo em seu conjunto, sendo necessárias duas ou mais assinaturas para obrigá-la em face de terceiros.

11. E termina por concluir:

...somente os sócios podem integrar a administração, cujos cargos não podem ser preenchidos por estranhos à sociedade. Isso se deduz dos vários preceitos legais que, ao regularem a administração da sociedade, sempre se referem a sócios-gerentes.

13. Assim, não existe a figura do diretor não empregado na sociedade por cotas. Neste tipo de sociedade, o sócio, vale dizer, contribuinte individual, ou será sócio-cotista, ou será sócio-gerente. Deste modo, se a sociedade por cotas de responsabilidade limitada elege um diretor, o faz na qualidade de empregado, nunca de empregador. Situação completamente diferente ocorre no caso das sociedades anônimas. Aqui, há como falar em diretor empregado ou não empregado, tendo em vista que esse tipo de sociedade possui a diretoria como seu órgão de administração, prevendo que o diretor eleito pode ou não ser acionista da empresa: caso em que será diretor não empregado (condição de empregador) e diretor empregado, respectivamente.

Desta forma, conclui-se que o diretor eleito de sociedade limitada é segurado obrigatório, na condição de empregado da empresa, tendo em vista a falta de previsão em nosso ordenamento jurídico da pessoa do diretor não empregado nesses tipos societários.”

(grifou-se)

6 Verifica-se que a obrigatoriedade de que o gerente de sociedade limitada fosse um de seus sócios era o fundamento pelo qual se considerava que, necessariamente, a eventual contratação de um administrador só poderia se dar na qualidade de empregado da pessoa jurídica. Pois, nesse caso, estariam sempre presentes a subordinação jurídica e demais características inerentes à relação de emprego tal qual disciplinada pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio 1943, que aprovou a CLT.

7 Ocorre que o Código Civil de 2002, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, em seu art. 1.061, passou a prever para as sociedades limitadas a possibilidade da designação de administradores não sócios. A Lei nº 12.375, de 2010, conferiu a redação atual a esse dispositivo: “*A designação de administradores não sócios dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de 2/3 (dois terços), no mínimo, após a integralização*”.

7.1 Em vista dessa modificação no ordenamento jurídico pátrio, o Decreto nº 4.729, de 2003, alterou a alínea “h” do inciso V do art. 9º do Decreto nº 3.048, de 1999, acrescentando mais uma hipótese ao rol de contribuintes individuais: o administrador não empregado de sociedade limitada. São contribuintes individuais, portanto, no bojo de uma sociedade limitada, “*o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho e o administrador não empregado na sociedade por cotas de responsabilidade limitada, urbana ou rural*”.

7.2 Inclusive, essa alteração fez com que a conclusão a que chegava o Parecer MPS/CJ nº 2.484, de 2001 (falta de previsão legal para a existência da pessoa do diretor não empregado em sociedades limitadas) passasse a conflitar com o superveniente Código Civil de 2002, ensejando a sua revogação pelo Parecer MPS/CJ nº 3.398, de 2004.

8 Por todo o exposto, constata-se que atualmente nosso ordenamento jurídico comporta duas espécies de administradores nas sociedades limitadas: os empregados (vinculados à pessoa jurídica por um contrato de trabalho, regido pela CLT) e os não empregados (submetidos a uma relação jurídica de outra natureza). Não cabe aqui, por fugir ao escopo da consulta formulada, adentrar a análise das situações em que deva imperar uma ou outra forma de vínculo.

9 O que importa ao caso concreto é frisar que estando o administrador da sociedade limitada a ela vinculada por um contrato de trabalho, sendo portando caracterizado como seu empregado, torna-se decorrência lógica a subsunção dessa situação específica (empregado atuando como administrador) aos comandos genéricos dos arts. 337 e 338 do RIR/99, que asseguram a dedução, como custo ou despesa operacional, dos valores destinados a constituição da provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo-terceiro salário de qualquer empregado, bem como aos respectivos encargos sociais vinculados a esses pagamentos.

9.1 Os arts. 337 e 338 do RIR/99 não limitam a possibilidade de dedução dessas despesas à determinada espécie de empregado. Ao contrário, autorizam a referida dedução sem restrição, de forma ampla, fazendo referência tão somente à expressão “empregados”. Ao mesmo tempo, o parágrafo único do art. 3º da CLT determina que: “*Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual*”. Ou seja, pouco importa, à luz da legislação trabalhista, que o empregado exerça funções mais ou menos relevantes perante a pessoa jurídica com a qual mantenha vínculo de emprego, não importando, para a fruição de seus direitos, o cargo por ele exercido, se de administrador ou de qualquer outra espécie.

9.2 Sendo ele empregado, a pessoa jurídica empregadora estará obrigada ao pagamento de remuneração correspondente a férias, 13º salário e respectivos encargos sociais cujo ônus seja a ela imputado. Neste caso, a dedutibilidade das importâncias destinadas a constituir provisão para pagamento das remunerações correspondentes a essas rubricas é garantida sem restrição pelos arts. 337 e 338 do RIR/99.

10 Registre-se que as conclusões até aqui expostas afetam, na mesma medida, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em face do inciso I, do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995:

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

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

(grifou-se)

11 O normativo supratranscrito trata como provisão dedutível aquelas constituídas para pagamento de férias e décimo-terceiro salário para fins de apuração da base de cálculo do

IRPJ e da CSLL, ora em análise. E, como já exposto nesta solução de consulta no item 9, o administrador da sociedade limitada a ela vinculada por meio de contrato de trabalho regido pela CLT é caracterizado como empregado. Dessa forma, a pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, a importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo-terceiro salário de diretores e administradores, caracterizados como empregados, para fins de apuração do resultado ajustado.

Conclusão

12. Ante o exposto, propõe-se seja a presente consulta solucionada respondendo-se à consultante que esta poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e a décimo-terceiro salário de seus administradores que tenham com ela vínculo de emprego, acrescida dos encargos sociais, cujo ônus caiba à pessoa jurídica.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coir para aprovação.

Assinado digitalmente
KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação – SRRF08

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit