

A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS DENOMINADOS EXCESSOS DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES

Francisco Xavier da Silva Guimarães(*)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Pode passar despercebido, mas alguns dispositivos da legislação do Imposto de Renda dão conseqüência à norma constitucional programática, que objetiva fortalecer a empresa, notadamente pelo desestímulo à sua descapitalização.

Um dos significativos exemplos está no caso do excesso de retirada de administradores, onde se há de por em destaque o objetivo da norma que, sem proibir, desestimula as retiradas em prejuízo do fortalecimento da empresa, que, em verdade, se constitui importante fator para o progresso social da Nação.

Basta lembrar que a Constituição Federal, no Título III, ao cuidar da Ordem Econômica e Social, põe em destaque o significativo desempenho da iniciativa privada ao conferi-la a preferência para organizar e explorar as atividades econômicas.

A tributação sobre o excesso de retiradas decorre, portanto, de política fiscal que, desenganadamente, busca estimular a capitalização da empresa, evitando a distribuição de *pro labore*, acima do limite fixado na lei.

Enfatize-se, no passo, que a legislação do Imposto de Renda, rigorosamente, não impede seja o administrador remunerado com valores acima do limite legal. Repita-se, no entanto, que a lei de regência exige, apenas, que a empresa ofereça o excesso ao limite convencionado à tributação, e só.

A matéria de que se trata — dedutibilidade da remuneração de dirigentes para efeito do Imposto de Renda — vem disciplinada no art. 236 e seus parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 85.450/80), cuja regra de aplicação foi reafirmada, com as alterações, todavia, do valor das parcelas e percentuais a serem observados em cada um dos limites, consoante os precisos termos do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, publicado no *Diário Oficial* do dia seguinte.

Impõe-se, então, o exame dos três limites fixados na legislação vigente e sua obrigatória conjugação.

(*) Conselheiro do Primeiro Conselho de Contribuintes — 3ª Câmara/MF.

LIMITE INDIVIDUAL

Segundo o citado disciplinamento legal, a título de remuneração dos sócios, diretores ou administradores, inclusive dos membros do Conselho de Administração, assim como dos titulares das empresas individuais, somente será admitida como operacional e, portanto, dedutível, para cada um dos beneficiários (limite individual) a parcela mensal que for igual ao valor correspondente a 15 (quinze) vezes o limite de isenção, para efeito de desconto na fonte sobre rendimentos de trabalho assalariado, vigente no mês a que corresponder a despesa (o limite anterior era de sete vezes).

Para verificação do limite individual, deve-se partir do entendimento de que a remuneração mensal é a que compreende ao total pago ou creditado antes da dedução de qualquer parcela.

LIMITE COLEGIAL

Observe-se, no passo, a exigência, também, do limite colegial, correspondente a 8 (oito) vezes o valor da remuneração individual. Isto quer dizer que, se vários forem os beneficiários da remuneração, mais de 8 (oito) por hipótese, será admitido que se divida entre eles o total dedutível, podendo variar os valores atribuídos a cada um, desde que, em nenhuma hipótese, qualquer beneficiário afigure importância superior ao teto individual. Assim, o limite colegial, somente, tem aplicação quando a empresa tiver mais de 8 (oito) dirigentes com remuneração (anteriormente, o limite colegial era de sete vezes o valor da remuneração individual).

SUBORDINAÇÃO AO LUCRO REAL

Tenha-se presente, ainda, que o cálculo do excesso *pro labore* se subordina a percentual sobre o lucro real, apurado este após os ajustes pelas adições, exclusões ou compensações que o influenciam e o determinam.

Esse percentual que anteriormente era de 30% do lucro real, antes de feita a dedução dessas mesmas remunerações, foi elevado para 50% (cinquenta por cento).

A CONJUGAÇÃO DOS TRÊS LIMITES

Note-se, portanto, que existem três limites a serem observados, cumulativamente, pelas empresas:

- a) Limite Individual;
- b) Limite Colegial;

c) Limite em Função do Lucro Real.

Logo, quando ocorrer excesso de retirada em qualquer dos limites fixados, o valor a ser adicionado ao lucro real será o maior deles, isto é, o que apresentar maior excesso.

CONCEITO DE REMUNERAÇÃO

A CLT define o que seja salário de maneira incidente (art. 457) e o tem como diverso de remuneração. Esta seria gênero do qual o primeiro é espécie.

Enquanto o salário é a contraprestação do serviço, remuneração é o salário acrescido de outras vantagens, diretas e indiretas, inclusive aquelas parcelas ditas de utilidade, variáveis ou não.

É nesse sentido amplo, de abrangência ilimitada, que o termo *remuneração* é empregado na legislação do Imposto de Renda, para significar tudo quanto de forma direta ou indireta, inclusive vantagens, o administrador recebe em razão do cargo que ocupa.

EFEITOS DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO

Tenha-se presente a noção de que a compensação de prejuízos de exercícios anteriores é uma faculdade e não um direito. Assim, se o contribuinte optou pela compensação de prejuízos para reduzir o lucro real, também reduziu, conseqüentemente, a base sobre a qual incidiria o percentual permitido para dedutibilidade do *pro labore*.

Neste caso, e antes de serem computadas as retiradas, há de se determinar o lucro tributável, isto é, o lucro real final, pois a dedução do *pro labore* se subordina, também, a esta base de cálculo, sobre a qual se apura o excesso.

ADIÇÃO DO EXCESSO AO LUCRO REAL

A conseqüência é que a parcela da remuneração de dirigentes que configurar excesso de retirada, por não ser considerada operacional, deve ser adicionada ao lucro real para efeito de tributação.

PREJUÍZO FISCAL

Importa, no passo, indagar se a empresa que apresenta prejuízo fiscal pode deduzir a remuneração de diretor que se comporta no limite legal. Parece-me afirmativa a resposta, até por expressa faculdade legal, pois só o excesso deve ser oferecido à tributação.

Com efeito. As decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes, aplicando a lei, têm admitido a dedução da remuneração de dirigentes, para a pessoa jurídica que apresente prejuízo fiscal ou cujo limite de 50% do lucro real (antes 30%) seja inferior à remuneração mínima assegurada, desde que, individualmente, qualquer benefício não receba importância superior ao dobro do limite de isenção para desconto do Imposto de Renda na fonte, e que não seja ultrapassado o limite estabelecido para um colegiado de 8 (oito) administradores (anteriormente, o limite correspondia a uma só vez o valor da isenção, para efeito de desconto do Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado).

Trata-se, pois, de exceção à regra, quando a empresa apresenta prejuízo ou mesmo reduzido lucro real.

OUTRAS CONDIÇÕES CUMULATIVAS PARA DEDUTIBILIDADE DA REMUNERAÇÃO

Não se perca de vista, ainda, outro importante aspecto. É que, como operacionais e, portanto, dedutíveis do Imposto de Renda, são as despesas realizadas a título de remuneração de diretores, desde que, em consonância com a Lei e com iterativa jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, os valores pagos sejam predeterminados, mensais, em geral, de igual valor e correspondam à efetiva prestação de serviços.

Importante destacar que quando a lei fala em remuneração está a se referir à retribuição por serviços, efetivamente, prestados e, como tal, contabilizados em conta própria, sob pena de glosa total.

PRO LABORE EFETUADO DE UMA SÓ VEZ, NO EXERCÍCIO FINANCEIRO

Segundo a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, o pagamento de remuneração a título de *pro labore*, estipulado, contabilizado e efetuado de uma só vez, costumeiramente, ao final do exercício financeiro, representa comportamento revelador de evasão e denunciador de evidente intuito de onerar as despesas e, conseqüentemente, reduzir o lucro tributável. Não se exclui, todavia, a faculdade de, mensalmente, ser contabilizado o valor da remuneração, desde que, anteriormente, fixada e predeterminada em rubrica própria para crédito do beneficiário, com liquidação ao final do exercício, pela totalidade.

É verdade. O Primeiro Conselho de Contribuintes tem entendido, diante da prova examinada, que a retirada de *pro labore* debitada em conta de despesas gerais, através de lançamentos contábeis periódicos ou ao final do

ano-base, abrangendo o período ou o ano, é dedutível quando, apesar disso, corresponda à efetiva remuneração mensal predeterminada, isto é, fixada, previamente, em ato da assembléia ou em convenção dos sócios, conforme o tipo de sociedade, e corresponda a serviços, efetivamente, prestados.

Por isso, e a esse título, só deve ser considerada dedutível a retirada que é mensal, fixa, predeterminada e paga a diretores residentes no País.

GRATIFICAÇÕES, O 13º SALÁRIO E O FGTS

Veja-se, a título de exemplificação, que o pagamento feito a dirigentes, a título de gratificação, sujeita-se à tributação, não podendo considerar-se despesas dedutíveis do resultado ou necessárias à atividade da empresa. É que o pagamento, no caso, é ao diretor e não ao empregado.

O mesmo ocorre com o pagamento do 13º salário que não integra a remuneração dos dirigentes. Portanto, o pagamento assim efetuado é considerado gratificação e deve ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real.

Já, em relação aos depósitos do FGTS, deve-se levar em linha de consideração que a Lei nº 6.919, de 1981, facultou a extensão do regime do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço a diretores não empregados. Logo, os depósitos assim efetuados constituem custo ou despesas operacionais dedutíveis da pessoa jurídica, independentemente dos limites de remuneração.

DESPESAS PARTICULARES DOS DIRIGENTES

São, também, tributadas as despesas particulares dos diretores, quando não incluídas no excesso de remuneração oferecido à tributação. Nesse particular, com muito mais razão, exatamente porque ditas despesas particulares são estranhas à finalidade da empresa, e não necessárias à fonte produtora.

Igual tratamento tributário sofrem as despesas de representação, como de resto, o valor locativo de imóvel cedido a dirigentes de modo gratuito.

EMPRESAS BENEFICIÁRIAS DE ISENÇÃO

Essa norma de incidência obrigatória (excesso de retiradas), segundo iterativa jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, aplica-se, também, às empresas beneficiadas por isenção fiscal.

É que o comando legal cumpre objetivo maior, cuja incidência, a isenção não a exclui, pois do contrário estar-se-ia a beneficiar os dirigentes em detrimento da capitalização que, no caso, mais se justifica pelo favor isencional.

EMPRESAS SUJEITAS À ALÍQUOTA REDUZIDA

O mesmo acontece com as empresas beneficiárias de tributação com alíquota reduzida e aplicável, exclusivamente, ao lucro advindo da exploração da atividade incentivada, e no qual não se inclui o excesso de retiradas de administradores que se submetem à tributação na alíquota normal, independentemente, pois, das atividades da empresa e dos favores que a beneficiam.

É bem de ver, ademais, que o lucro da exploração tem composição bem definida no delineamento legal, não se computando as adições ou exclusões próprias do lucro líquido e, por isso, o excesso de remuneração não influencia a apuração do lucro da exploração.

SOCIEDADES COOPERATIVAS

De igual modo, configurado o excesso de remuneração dos dirigentes de sociedade cooperativa, submete-se dito excesso à tributação na alíquota normal.

Veja-se que o privilégio deferido a essas entidades está condicionado a que os seus resultados positivos sejam utilizados, como sobras que são, em aplicações no âmbito de suas atividades específicas, no interesse geral e indistinto dos associados, excetuado o pagamento a cada um deles, de juros até o máximo de 12% a^a., calculados sobre a parte integralizada do capital.

É que a lei ao conceder tratamento tributário especial às cooperativas, objetivou estimular a atividade em benefício comum dos cooperativados, que se desenvolvem com características próprias e bem peculiares.

Se, todavia, a cooperativa assume comportamento empresarial, remunerando seus dirigentes em valores até superiores ao limite legal, sujeita-se, conseqüentemente, às mesmas regras estabelecidas para as pessoas jurídicas em geral, por evidente desvirtuamento do sentido de sua gênese.

DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE RESULTADO

É regra geral que emana da legislação tributária que toda pessoa, beneficiada de isenção ou cuja atividade escapa à incidência do tributo, sujeita-se às demais obrigações tributárias, se usa de procedimento de exceção.

Em última análise, e para os efeitos fiscais, o excesso de retirada consiste em distribuição antecipada de resultados ou a essa distribuição se equipara.

CONCEITO DE ADMINISTRADOR

Ao se apreciar o tema ora exposto, não se poderia deixar de enfrentar o conceito de *Administrador*, a que se refere a legislação do Imposto de Renda que não discrepa, aliás, do usualmente conhecido.

Administrador é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos de gestão privativos de direção e administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação da assembléia, na forma de suas normas societárias, detendo poder superior de comando e ditando as regras e a política da empresa.

O Administrador da empresa, pois, é o que detém o poder de dirigir, decidir e deliberar os destinos da organização e dos negócios que realiza ou dos bens que produz.

Assim, nem todos os que trabalham são dirigentes, porque se o fossem a igualdade entre eles seria de tal forma que dirigentes não seriam, pois se confundiria o trabalho dirigencial, decisório ou deliberativo e o trabalho executivo, pois todos seriam a um só tempo dirigentes e executores.

A definição de Administrador poderá ser encontrada, a meu ver, pelo exame das tarefas inerentes ao trabalho dirigencial em contraposição do trabalho executivo.

Certo é que o exame das relações entre um grupo e outro, onde uns são hierarquicamente subordinados às diretrizes que outros ditam, evidencia, sem dúvida, a condição de quem decide e dita as regras de comando da empresa e põe em destaque a condição dos que, apenas, podem executar o conteúdo das decisões.

Todavia, para se distinguir a figura do Administrador ou dirigente, não basta o exame superficial da participação do trabalhador no poder político da empresa, cada vez mais admitida para satisfazer às exigências do homem de contribuir, ainda que em parte, para as deliberações e decisões daquilo que interessa ao seu próprio destino, no âmbito social em que vive.

Aliás, para satisfazer esse sentimento, atualmente com maior incidência, tem-se verificado o emprego da nomenclatura de Diretor-Executivo, atribuída ao empregado que comanda a execução das tarefas confiadas a um grupo de empregados na empresa.

Essa situação se verifica, com maior freqüência, quando a empresa tem quadro funcional organizado em carreira.

Estes empregados, no entanto, são costumeiramente chamados de Diretores *na* Empresa e não Diretores *da* Empresa, investidos que são de função de confiança, muitas vezes em razão da liderança técnica e funcional que

exercem sob o grupo de influência, ora em função da maior complexidade das tarefas que lhe são cometidas.

Mas nem por isso ditam a política nem as diretrizes empresariais que apenas executam, submetidos que estão ao comando hierárquico superior, como nota característica do contrato de trabalho a impor sujeição, subordinação e obediência à supremacia do comando diretivo da empresa.

Administrador, portanto, é o que detém plenos poderes de comando supremo da empresa e capacidade para deliberar, gerir e decidir sobre o destino e os negócios da empresa, inerentes ao comando diretivo que se antepõe à simples execução das tarefas, por mais complexas que possam ser.

EMPREGADO NOMEADO ADMINISTRADOR E SÓCIO EMPREGADO

A rigor, e segundo a CLT, a situação do empregado que exerce atos de administração e gestão da empresa, para os quais foi nomeado, é empregador, respondendo pelos atos de gestão que pratica e é por isso que teve interrompido o seu contrato de trabalho. O que o empregado eleito diretor tem direito é, no término do mandato, retornar a seu cargo, com todas as vantagens. Por isso, tem a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes se fixado no sentido de que a remuneração de dirigentes assalariados está sujeita aos limites e condições estabelecidas pela lei para remuneração dos diretores.

Já o sócio empregado, que não exerce atividade de direção ou administração, não tem seu *pro labore* sujeito aos parâmetros de que se trata.

EMPREGADOS NO EXERCÍCIO DE FUNÇÃO GERENCIAL

Devem, em princípio, ser excluídos da conceituação de dirigentes os empregados sob subordinação hierárquica que, mediante remuneração salarial em virtude de vínculo laboral, possam exercer maior influência nos negócios societários, via de procuração, ou se acham investidos de função gerencial, porque meros prepostos, sem editar a política e diretrizes da empresa.

Se, no entanto, o empregado gerente tem vastas e ilimitadas atribuições para gerir os negócios e administrar a sociedade, dirigente é, e como tal a sua remuneração sujeita-se ao limite para excesso de retiradas.

REPRESENTANTE COMERCIAL AUTÔNOMO

Decidiu, também, o Primeiro Conselho de Contribuintes, que não se caracteriza como Administrador a figura do representante comercial autônomo, como tal inscrito nos registros competentes.

Ao assim decidir o fez com precisão e justiça.

Com efeito. A representação comercial é uma atividade empresarial de natureza profissional autônoma e destinada à prática de atos relacionados com a execução de negócios, isto é, de promover e concluir negócios jurídicos em nome e por conta de outrem, que é a empresa representada, na forma disciplinada na Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965.

Ora, se no dizer da própria lei a atividade é autônoma, ela se processa sem vinculação de subordinação e dependência da empresa representada, sendo característica da atividade a de realizar o próprio negócio mercantil, o que transcende da simples promoção de negócios.

Portanto, o representante comercial que é autônomo exerce atividade empresarial disciplinada por lei e não se vincula e nem se confunde com o comando diretivo da empresa, pois dela não é seu dirigente.

Sua atividade, como se enfatizou, é autônoma (faculdade de querer do representante posta à disposição do representado), isto é, exercer os poderes de realizar, promover e concluir, sem dependência ou vinculação hierárquica ou diretiva, em caráter não eventual, numa determinada praça ou região, mediante retribuição, os negócios em nome e por conta do representado.

A REMUNERAÇÃO DOS INTEGRANTES DO CONSELHO FISCAL E CONSULTIVO

Finalmente, deve-se registrar que a remuneração de cada um dos membros do conselho fiscal ou consultivo da sociedade comercial ou civil, de qualquer espécie, rege-se pelo art. 237 do RIR/80 e subordina-se à limite fixado anualmente. Hoje, em face do que dispõe o Decreto-Lei nº 2.341/78, a despesa operacional relativa a essa remuneração não poderá ultrapassar a 10% (dez por cento) do limite da remuneração individual, estabelecida para o Administrador e admitido para o período-base.

CONCLUSÃO

Estas as anotações extraídas, sobre o tema, de acórdãos do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, órgão de deliberação colegiado, integrante da estrutura básica do Ministério da Fazenda, com finalidade e compe-

tência para julgar os recursos voluntários interpostos pelos contribuintes contra as decisões administrativas dos delegados da Receita Federal nos Estados, Territórios e Distrito Federal, proferidas em matéria de Imposto de Renda, segundo o mecanismo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.