IMPÔSTO DE RENDA — ABOLIÇÃO DOS LIMITES REMUNERATÓRIOS DOS DIRIGENTES EMPRESARIAIS

JOSÉ MANOEL DA SILVA *

— Conceito de rendimento. Remuneração de serviços e despesa operacional. Limites à dedutibilidade. Outras razões. Conclusões.

1. *Pagamento de renda* — A análise de um aspecto da problemática do Impôsto de Renda (IR) impõe-se, agora, face ao avanço que a tecnologia alcançou e aos reflexos no campo da própria técnica remunerativa do elemento *trabalho*. Os estudiosos, por isso mesmo, dentre os fluxos de moeda, bens e serviços, colocam o pagamento de renda no quadro amplo da chamada remuneração de um fator produtivo, entendido que todo pagamento de renda pressupõe a remuneração em caráter contraprestacional de um serviço ou a retribuição de serviço decorrente de um fator *não humano*. Com efeito, a remuneração de um fator é, indiscutìvelmente, de grande relevância, não só em têrmos de emprêsa, como também à vista da própria mecânica da tributação.

O debate de matéria tão sedutora quão complexa foge, todavia, ao âmbito do estudo que ora se inicia. Apenas se admite que o assunto, à conta de preâmbulo ao exame da *temática,* seja aflorado ou percutido, ponto de partida que é, segundo os estudiosos, das diferentes implicações que a *remuneração dos fatôres* traz ou suscita (cf. FÁBIO, Lucas. *In*: *Introdução ao estudo da repartição da renda.* 1959, p. 30-44.

2. *Conceito de rendimento* — Nas suas interações, recebem as pessoas pagamentos, quer a título de remuneração de serviço pessoal prestado, quer a título de remuneração de mero serviço decorrente de fator *não humano*.

A conceituação de *renda* ou *de rendimento,* doutrinàriamente, não tem maior alcance para o estudo que se está a empreender. As disceptações são

* Advogado em São Paulo.

muitas e não há, em verdade, aquela harmonia desejada entre os que, talvez até por diletantismo, disputam a primazia do melhor entendimento a respeito da natureza intrínseca dêsses conceitos. E não há razões plausíveis que justifiquem preocupações de caráter meramente teórico ou doutrinário, quando é certo que a legislação ordinária brasileira (Decreto n.º 58.400/66) declara que constituem rendimentos os ganhos "derivados do trabalho, do capital ou da combinação de ambos", a saber, os ganhos ou fluxos que correspondem à remuneração dos fatôres de produção (art. 34). Vale dizer, portanto, que o ganho *derivado do trabalho* está contemplado na lei como rendimento susceptível de tributação. Modesto Carvalhosa, em estudo inserto na RDP, v. 1/188, indica, com precisão, os verdadeiros contornos do problema. A consideração da *quaestio* à luz do que se entende por retribuição dos fatôres de produção afasta, ao que se nos afigura, qualquer controvérsia, inclusive teria dado equacionamento à tormentosa pendência que o legislador constituinte de 1946 deixou *em aberto*, ao cuidar da *participação* dos empregados no lucro das emprêsas, matéria, hoje, superada, de forma inteligente, pela Constituição de 1969 (art. 165, V) em têrmos de *integração* do trabalhador *na vida e no desenvolvimento da emprêsa*.

3. *Remuneração de serviços e despesa operacional*. — A emprêsa é, econômicamente, o instrumento do exercício coletivo das atividades dos sócios, o que significa, em última análise, que a *renda* de uma e de outros é *uma só*. A tese não é original e já foi, aliás, enfrentado por ASCARELLI, Tulli. *Lucros extraordinários*. 1944, p. 109, e *Ensaios e pareceres*. 1952, p. 291 e seg. Na verdade, a *renda da sociedade* é a *renda* dos sócios através da sociedade, pressuposto que é tomado em linha de conta pelas legislações na adoção dos múltiplos sistemas de tributação (cf. ASCARELLI, T. *Ensaios e pareceres*. p. 292). O tema, apesar de vetusto, foi, retomado recentemente pelo Professor Octávio Gouvêa de Bulhões, *Dois conceitos de lucro*. 1969. p. 111-117, o qual pondera, com justeza, em relação à problemática dos *financiamentos*, que a incidência do impôsto sôbre os lucros das emprêsas incrementa o capital-empréstimo em lugar do capital-ações, o que, se plausível em alguns casos, pode contudo encarecer o custo de produção, reduzir a receita fiscal e deixar a emprêsa em posição arriscada.

É evidente que, antes de fixar-se o montante do resultado final das operações, há mister considerar-se, sob forma de dedutibilidade, o que a emprêsa despendeu, necessàriamente, na consecução dos seus objetivos sociais, a saber, encargos necessários à produção da própria renda e à conservação da fonte produtora. E são despesas necessárias à percepção do rendimento, por exemplo, as remunerações pagas a terceiros, bem assim os salários e ordenados. A tributação alcança o *resultado líquido* portanto depois de feitos os ajustes que a lei prevê. Tais despesas são, hoje, denominadas "operacionais", em obséquio à nova nomenclatura vocabular. O regulamento do impôsto de renda RIR) coloca as remuntrações por serviços prestados no rol das *despesas operacionais*, que são dedutíveis do resultado final do exercício, desde que "necessárias à atividade da emprêsa e à manutenção da respectiva fonte produtora" (art. 162) e estejam dentro do conceito que o §

2.º do art. 162 do RIR chama de "usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da emprêsa". A dedutibilidade está, pois, condicionada aos *freios* que a legislação impõe, sempre preocupada com o possível volume da arrecadação (problema financeiro), antes de o estar com os possíveis reflexos no desenvolvimento daquele tipo de atividade.

A remuneração percebida pelos diretores ou administradores de emprêsa como compensação do seu trabalho constitui, sem dúvida, *despesa* da pessoa jurídica e há de estar no campo das dedutibilidades, ou melhor, na faixa marginal que não se inclui no lucro tributável. O *lucro tributável* é o que permanece na emprêsa ou é distribuído aos acionistas como rendimento do capital. Não o é, porém, aquela parcela que é paga ou creditada à conta de contraprestação de serviço, considerada que é *despesa operacional*, embora a lei diga que é indedutível do lucro a parte excedente dos limites prefixados. A não-dedutibilidade, em virtude de um critério de ficção acolhido pelo legislador, não significa contudo que seja admissível a catalogação dessa *despesa* como *lucro* e, pior ainda, como *lucro distribuído*. Infelizmente, o equívoco tem sido cometido até pelos próprios órgãos julgadores, *ut* se vê do teor do acórdão n.º 60.142 do 1.º Código Civil (CC), que conclui por forma a baralhar o verdadeiro conceito de ficção legal, a dano dos contribuintes e da justiça fiscal, em última análise.

4. *Limites à dedutibilidade* — Diz Tullio Ascarelli, *Lucros extraordinário*. 1944. p. 135, que "a fim de impedir uma fraude fiscal, especialmente fácil quando os diretores sejam os principais acionistas, ou se trate de sociedades familiares, fraude essa que se verifica por meio da instituição de remunerações exageradamente elevadas, a lei fixa um limite, acima do qual a remuneração não pode ser considerada como despesa"... Para os intérpretes mais recentes, os limites aos pagamentos remuneratórios fixos efetuados aos dirigentes, conselheiros e altos empregados, no correr do ano social, visam a atalhar evasão tributária bastante comum nas emprêsas, mediante o artifício de lançarem mão de pagamentos fictícios a pessoas a elas ligadas; e, por isso, aplaudem a vinculação das retiradas mensais, pagas a título de *pro-labore, ao lucro tributário* (cf. BARROS LEÃES, Luiz Gastão de. *Do direito do acionista ao dividendo*. 1969. p. 186/187). As observações de Tullio Ascarelli antes revelam que os limites remuneratórios tinham enderêço certo: as sociedades de grupos ou familiares, que estabeleciam remunerações exageradas aos sócios diretores como verdadeiras antecipações de lucros ou dividendos. As pessoas jurídicas, de fato, revestidas daquele *color familiar*, traziam o *pecado* justificador da providência de índole legislativa. O argumento, nos dias que correm, não é válido, contudo, ao menos em tôda a sua extensão. A *abertura* das sociedades é, exemplificativamente, um dado que se contrapõe ao chamado *freio à evasão*. Aliás, o legislador do IR estabeleceu certos limites máximos ou cifras-teto para dedução à conta de despesas gerais *abatíveis* da renda bruta para efeito de cálculo do lucro líquido tributável, consoante o assinala TEIXEIRA, Egberto Lacerda. *Das sociedades por Quotas*. 1956. p. 133 n. 63, temeroso de abusos... A explicação que, à guisa de justificativa, dá Tito de Rezende, no tocante ao *obje-*

tivo da inovação, ao tempo em que foi introduzida, foi a de evitar que, *nas sociedades manejadas por alguns poucos grandes acionistas, pudessem êles deslocar a maior parte dos lucros da taxa de 6% em poder da sociedade para a de 1% em poder do diretor* (in: Anotações. *Impôsto de renda.* 1948. p. 39, nota 22). O texto da proposta que Tito de Rezende fizera, então, ao Ministro da Fazenda estava consubstanciada nos seguintes têrmos, *verbis*: "Atendendo a que numerosas sociedades anônimas são manejadas por um ou poucos acionistas, detentores da maioria das ações e que assim se elegem diretores e estipulam os honorários e percentagens que muito bem entendem, mesmo absolutamente desproporcionados às funções exercidas, — o que importa em deslocamento de lucros, do impôsto de 6% do art. 74 da lei atual para a taxa de 1% da cédula C das pessoas físicas, — seria de tôda conveniência que, para os efeitos fiscais, houvesse uma limitação a essas remunerações, a exemplo da que para as firmas comerciais foi criada pelo art. 29, § 2.º, do regulamento, na redação que lhe deu o Decreto n.º 21.554, de 1932" (op. cit., p. 37, nota 22). Ao formular a proposta, teve o seu ilustre autor a preocupação de referir-se ao sistema argentino e ao regime fransês, sem embargo de, reportando-se a entendimento do Conselho de Estado da França, ponderar que à Administração se reconhecia o direito de apreciar, *sob reserva do côntrôle dos tribunais,* "até que ponto as remunerações concedidas aos administradores e diretores de sociedades anônimas apresentam o caráter de salário..."

O argumento principal de que Tito de Rezende se valeu, ao preconizar a medida restritiva, estriba-se nas premissas seguintes: numerosas sociedades são manejadas por um ou poucos acionistas, que se elegem diretores e fixam a seu bel-prazer os próprios estipêndios em *bases desproporcionadas às funções exercidas,* talvez com a despreocupação de submeterem parte dos lucros da pessoa jurídica a uma taxa mais reduzida (de 6% para 1%). Válido não é mais o raciocínio, em frente aos novos dados que a conjuntura atual insere; máxime à luz das novas dimensões do *direito mercantil,* que extrapolam aos estreitos lindes do privatismo. Não há porque falar-se, nos dias que correm, em poucos acionistas ou em estipêndios desproporcionais às funções exercidas. A sociedade, como pessoa jurídica, tem uma responsabilidade e os dirigentes também respondem pelo seus atos, como pessoas físicas, não só por fôrça dos textos de leis, mas especialmente por causa do contrôle que a massa acionária exerce, à distância, sôbre os negócios sociais; e a sociedade tem grande interêsse em que seus títulos, na Bôlsa, alcancem nível razoável de cotação. O mercado de capitais não deixa de ser, por outro lado, um *freio* ao possível desgovêrno financeiro de qualquer empreendimento. A fiscalização da gestão dos negócios sociais faz-se *mais intensa* e se exerce em tôda a vida funcional da sociedade, compreendendo livros documentos, escrituração, correspondência e estado de caixa, tal o revela OLIVEIRA, Gerson de. In: *RT Informa,* n. 25, p. 8-10. O *temor* que se vislumbrava ao início da implantação das medidas restritivas perdeu sua razão de ser, hoje. A técnica administrativa outra é, dentro das linhas ou princípios organizacionais que na atualidade imperam. A eficiência operacional da emprêsa prende-se, pois, a fatôres inúmeros e certo é, como o afirmam

KOONTZ, Haroldo & O'DONNEIL, Cyril. *Princípios de administração*. 4. ed. bras., 1969. v. 2, p. 541: a boa situação de uma emprêsa depende, em grande parte, da qualidade de seus administradores.

Ao final do item anterior, pôs-se em destaque o papel que o *administrador* exerce nas atividades empresariais. Então é de agora que assim se entende. O Professor Soares de Faria, invocando a opinião de Vidari, dá a idéia do que significa *administrar* uma sociedade: iniciar e realizar, por meio de agentes especiais, todos os atos, internos e externos, tendentes à obtenção ou consecução dos fins que determinaram a sua constituição (*Do abuso da razão social*. 1933. p. 149). Hodiernamente, mais complicada é a tarefa dos chamados *homens* de direção ou administração, pois, nas expressões de inteligente ensaísta, "a tecnologia invadiu de tal forma a gestão empresarial que a direção da emprêsa, sobretudo nos setores mais avançados da economia contemporânea, só pode ser exercida por aquêles que detêm a soma de informações e conseqüente capacidade de previsão sôbre a evolução tecnológica do ramo ou setor onde atua a emprêsa" (cf. COMPARATO, Fábio Konder. *Aspectos jurídicos da macroemprêsa*. 1970. p. 21-12). O que se observa, de resto, é que a idéia de *profissionalização* dos *executivos*, já contemplada, implìcitamente, na legislação previdenciária (descontos de contribuição incidentes sôbre pagamentos remunerativos a diretores de sociedades), toma corpo e é preconizada, senão incentivada, pelos próprios líderes gogovernamentais, aqui e alhures.

A par da posição de grande responsabilidade que os dirigentes empresariais têm à frente dos negócios sociais e das crescentes exigências ditadas pela competição ou concorrência, elementos outros há que militam a favor da nova *fisionomia* de que se reveste a matéria. Não se pode, de fato, tratar do problema como o fizeram os estudiosos de algumas décadas atrás. Já o disse Luigi Einaudi, com autoridade, que *nenhum fato se repete do mesmo modo e nenhuma instituição tributária de um tempo* é igual a qualquer outra *de outro tempo* (Mitos y paradojas de la justicia tributaria. Barcelona, ed. Ariel, 1963, pág. 355, n. 240). O aparecimento da sociedade aberta, que se distingue da fechada, tal qual o assinala COMPARATO, Fábio Konder. op. cit. 69, em função de um *critério estrutural*, é relevante na apreciação da questão que aqui se põe. E há mais. Todos reconhecem, porque de observação *primo oculi*, que as emprêsas assumiram podêres e responsabilidades de direito público, o que lhes empresta caráter publicístico independentemente da interferência *direta* do Estado. Vale também a ponderação de Silvio Marcondes, ao propósito: o desempenho de qualquer atividade produtiva está, hoje, sujeito a um sistema de freios que não se enquadram no Código Civil, porque são de direito público (cf. *Problemas de* Direito Mercantil. 1970. p. 137-38).

Ora, quando tudo isso ocorre, imperdoável que ainda se conserve aquêle injustificado *temor* que os autores, outrora, apontaram na adoção, pelo fisco, de medidas tendentes a disciplinar as retiradas *pro-labore* quantitativamente, à conta do IR. Dir-se-á (e BULHÕES PEREIRA o afirma in: *Impôsto de Renda*. 1969. n. 6.34) que às emprêsas assiste o *direito* de pagar ou creditar aos seus dirigentes remuneração *acima* dos limites previstos na

legislação do IR, ainda que o *excedente* seja tido como parcela adicionável ao lucro real demonstrado pelo balanço e se classifique como lucro distribuído pela pessoa jurídica às pessoas físicas beneficiadas. O aspecto negativo está precisamente na limitação, para efeito de dedutibilidade, quando, na verdade, não passa de pagamento feito ou realizado à conta de contraprestação de serviços. E há de ser, por isso, considerado como tal, integralmente, para todos os efeitos de direito, inclusive fiscais.

5. *Razões outras* — A remuneração de serviços é *despesa,* eis que se encarta no conceito de contraprestação, não só ao agasalho do direito do trabalho (CLT, art. 457), como da própria legislação tributária (Decreto n.º 58.400/66, art. 161). E o fundamento que legitima o enquadramento da matéria, na tela do direito tributário, contém-se no art. 109 do CTN (Lei n.º 5.172/66). Incontroverso é, portanto, que *remuneração* representa ou significa pagamento de serviço. Assim é sob o título de *retribuição* (Código Civil, art. 1.218 e 1.219) ou sob o manto do preço (Código Comercial, art. 226). Excepcionalmente e por *ficção legal,* é o excesso de retiradas colocado no quadro da *não-dedutibilidade* (art. 243, letra *b, do* RIR), o que, absolutamente, não lhe retira o caráter de *despesa,* nem lhe transmuda a natureza.

A fim de obviar a uma pseudo *fraude* ou *evasão,* entendeu o legislador, consoante se mostrou em outro passo do presente trabalho, de valer-se de uma *ficção,* em benefício da cobrança do IR, tão só. Partiu da premissa de que os dirigentes empresariais (alguns poucos...), coniventes com a pessoa jurídica, em têrmos de *família,* recebiam elevados salários ou ordenados, *apenas* visando à subtração de parcela ponderável do lucro da emprêsa à incidência maior ou mais onerosa do tributo. A partir daí, nenhum outro estudo sério se elaborou acêrca das razões ou motivações da medida legislativa, ainda que o tempo e, mais que isso, o *desenvolvimento econômico* tivessem dado novas dimensões às coisas, no Brasil. Os paliativos adotados até agora, longe de abrirem perspectivas mais conducentes à realidade sócio-econômica brasileira, *sòmente* vieram contemporizar esperanças de uma solução... E não se pensou, ademais, que as ficções esquivam as dificuldades, ao invés de resolvê-las, no magistério de autorizados mestres do direito tributário (cf. PÉREZ DE AYALA, *J. L.* In: *Las ficciones en el derecho tributario.* 1970. p. 70).

Em verdade, o que se busca com a restrição remuneratória, no campo das dedutibilidades, é antes um *resultado financeiro,* aliás enganoso. Ainda não se atentou para êsse aspecto, convenientemente. A preocupação maior ou preferencial do fisco é o lucro das emprêsas; e há nessa opção fiscal, no dizer do Professor Octávio Gouvêa de Bulhões, condenável *atitude financeira* e inaproveitamento de precioso veículo de política econômica (*Dois conceitos de lucro.* 1969, p. 111-12). Se, com isso, o propósito é facilitar-se a receita fiscal, dúvida inexistente de que sobra, apenas, o argumento relacionado ao caráter arrecadatório, encoberto sob a capa da *evasão* ou do *temor* de eventuais abusos... Ao invés de considerar, sem qualquer *reserva,* a remuneração de serviços prestados à conta de *despesas dedutíveis,* adota o legislador posição incompatível com a realidade e dissonante dos princípios

que informam a tributação direta. O encargo tributário, quando *diretamente* suportado por quem percebe o rendimento, afasta, òbviamente, o fenômeno da *transferência* e se aproxima muito mais da capacidade contributiva de cada um, pois é sabido que (e ninguém o ignora) para o estabelecimento ou fixação do *custo final* do produto concorrem ou nêle influem, mediata ou imediatamente, os impostos componentes do sistema tributário. Aliás, Mafeo Pantaleoni bem assinala o fenômeno, ao ponderar, de um lado, que os tributos têm caráter econômico, como elemento do custo de produção, e ao observar, de outro lado, que a "translazione d'imposta" inocorre em relação às pessoas físicas (Teoria della translazione dei tributi. 1958. pág. 109-271). E daí a procedência, em parte, do alerta que o Dr. Aryovaldo Carlos Tavanielli faz em ligeiro estudo inserto na RT Informa, n. 26, p. 15-16, ou na RF, p. 21-2. 1970, e que tem conotações com o aspecto da conversão do IR de impôsto *direto* em impôsto *indireto*, tão bem suscitado pelo Professor Octávio Gouvêa de Bulhões, op. cit., p. 12. O atual estágio do desenvolvimento econômico, no Brasil, inadmite, de outra parte, que não se dê tratamento diferente a um problema que se enraiza, verdadeiramente, na mútua confiança (relacionamento "fisco-contribuinte") e que pode desdobrar-se em soluções vantajosas ou proveitosas para o progresso da importante e, certamente, contribuirá para o êxito das medidas governamentais. Com efeito, a *ilustração do povo* sôbre a necessidade do tributo e sôbre o seu bom emprêgo, como o apregoara o Visconde de Jequitinhonha, lembrando no relatório de Ruy Barbosa, de 1891, abrirá vastíssimo campo ao Govêrno em têrmos de arrecadação e, especialmente, de estímulo à poupança e ao investimento.

A *atitude* puramente *financeira*, ainda que por vêzes justificável, nem sempre traz resultados positivos. E, em relação ao tema que ora se discute, nenhum proveito retira o erário público com impedir, através de mera *ficção legal*, o aproveitamento, na sua totalidade, das remunerações pagas ou creditadas aos dirigentes empresariais como despesas dedutíveis do lucro das pessoas jurídicas. As vantagens, ao que se saiba, ainda não foram tomadas em linha de conta pelos que orientam a política tributária. A abolição do *teto*, realmente, afasta o *excedente* das retiradas *pro-labore* da faixa da tributação da pessoa jurídica (30%), mas, em compensação, leva-o a incidir no limite máximo de taxação progressiva, na pessoa física (50%), com a vantagem do desconto na fonte, numa *antecipação de receita* mais dinâmica que o próprio regime dos *duódecimos* aplicável às pessoas jurídicas. Não é só. Vantagem há, também, quanto aos *incentivos fiscais*, de maior elasticidade nas pessoas jurídicas e bem mais reduzidos na pessoa física. O fisco estaria, pois, em condição de alcançar, tal o preconiza o Professor Octávio Gouvêa de Bulhões, op. cit. p. 114, elevada receita, além de conseguir, ao mesmo passo, refrear os gastos suntuários e estimular a poupança. Não obstante se entenda que a estruturação de qualquer sistema tributário envolve, primacialmente, um *problema técnico*, de escolha de meios mais aptos ao conseguimento de certos fins, a *tendência* é no sentido de considerar *válido* o processo de imposição *na fonte*. A par de outros benefícios, teria a *importante vantagem* de, na frase de Emílio Giardina (*Le base teòrique del*

principio della capacità contributiva. 1961. pág. 384), "... assicurare allo Stato la sua "quota" del prodotto societario nello setesso ciclo econòmico in cui sono forniti i servizi pubblici".

A admissibilidade de dedução de todos os encargos, inclusive *remunerações* aos dirigentes empresariais, ocorridos durante o ano-base e debitados ao resultado do exercício, devera subordinar-se, como *regra geral*, a um só regime, lastreado na *realidade* do desembôlso, na *necessidade* do dispêndio e na *razoabilidade* das parcelas ou verbas. A adoção de um critério único, sem ressalvas quantitativas ou limites-teto, seria duplamente recomendável: a) dispensa de igual tratamento fiscal a fenômenos ou fatos idênticos; b) atendimento de velha observação de De Viti de Marco, citado por Gilberto de Ulhôa Canto, in *Temas de direito tributário*. v. 3, p. 21, n.º 39, consistente na assertiva de que as *despesas dedutíveis constituem renda ou lucro de quem as percebe*.

Ao argumento de que, quanto às sociedades de *capital aberto*, poderia ocorrer esvaziamento da lucratividade ou rentabilidade, responder-se-ia com a disciplina da legislação de mercado de capitais (Lei n.º 4.728/65 e diplomas posteriores) e, implìcitamente, com o contrôle, à distância, do Banco Central do Brasil. Vale dizer, a medida seria objeto de um equacionamento global, através do mecanismo da legislação do IR em consonância com a de mercado de capitais, com a adoção de estímulos ou incentivos fiscais.

6. *Conclusões* — A limitação das retiradas *pro-labore* dos dirigentes empresariais não mais se justifica, face à conjuntura econômica atual.

Os receios ou temores do legislador, válidos talvez ao tempo da implantação da medida restritiva, agora perderam sua *ratio essendi*, não só em virtude das novas estruturações das sociedades mercantis (pessoas jurídicas), como da própria conscientização dos contribuintes.

O critério de avaliação da problemática direcional ou gerencial, hodiernamente, há de compatibilizar-se com os métodos ou padrões da administração científica e, por conseqüência, do desenvolvimento tecnológico.

Assim, e pelas razões expostas no presente estudo, impõe-se a abolição dos tetos remunerativos dos dirigentes empresariais.

INTRODUÇÃO AOS TESTES PSICOLÓGICOS de Ruth Scheeffer — 2.ª edição. Excelente iniciação à aplicação dos testes psicológicos na moderna seleção de pessoal, procura suprir a escassez da literatura especializada em nosso idioma.