A DEDUÇÃO DE REMUNERAÇÕES PAGAS AOS ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS DE FORMA NÃO FIXA E MENSAL DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E O POSICIONAMENTO DO STJ NO RECURSO ESPECIAL N. 1.746.268

Thiago Pereira Braga de Moraes

Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Pós-graduando em Direito Tributário no Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Graduando em Ciências Contábeis na Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi). Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Vigência das limitações contidas no Decreto-lei n. 5.844/1943, após a revogação do Decreto-lei n. 2.341/1987 pela Lei n. 9.430/1996 3 Extensão da necessidade de a remuneração dos sócios e negociantes ser fixa também aos diretores e conselheiros 4 Desafios do conceito de remuneração e na identificação de quais verbas pagas aos diretores e conselheiros serão deduzidas da base de cálculo do IRPJ 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por escopo a análise da recente decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), envolvendo a possibilidade de deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) as remunerações pagas de forma não fixa e mensal aos diretores e conselheiros. Buscaremos contextualizar o histórico legislativo, analisar outros precedentes do STJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), além de tratar especificamente sobre a identificação de quais verbas pagas aos diretores e conselheiros serão deduzidas da base de cálculo do IRPJ.

PALAVRAS-CHAVE: Dedutibilidade. Diretores e conselheiros. Remunerações fixas e mensais. Imposto de renda das pessoas jurídicas.

1 INTRODUÇÃO

O art. 153 da Constituição Federal, em seu inciso III, prevê a competência da União para instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. O referido tributo deverá ser guiado pelos critérios de (i) generalidade, (ii) universalidade e (iii) progressividade, **na forma da lei**.

A generalidade compreende a impossibilidade de realizar distinções **injustificadas**, ou seja, a princípio todos que auferem renda devem ser submetidos à incidência do imposto. A universalidade impõe que todas as modalidades de renda ou proventos, independentemente de sua origem – capital, trabalho ou combinação de ambos –, serão submetidas à tributação. Já a progressividade implica ser necessária uma tributação proporcional à riqueza de cada um, assim, quanto maior a base de cálculo, maior deverá ser a alíquota aplicável¹.

Cumprindo a função constitucionalmente exigida, o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), sem destoar do texto constitucional, o complementou, ao dispor ser necessário haver um acréscimo patrimonial para a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda. Na realidade, o dispositivo do CTN explicita o que está implícito no texto constitucional, e, portanto, precisa ser observado em qualquer norma que vise a definir o fato gerador do imposto sobre a renda².

Interpretando em conjunto os dispositivos mencionados, é possível identificar não ser a renda bruta tributável no ordenamento jurídico brasileiro; pelo contrário, será sempre a renda líquida ou o lucro, decorrente de diversos abatimentos feitos a partir dos rendimentos brutos auferidos³.

Partindo dessa premissa, observa-se que a regra geral de dedutibilidade é prevista no art. 47 da Lei 4.506/1964, e replicada no art. 311 do Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018)⁴, ao dispor serem dedutíveis as despesas não computadas nos custos, mas **necessárias** à atividade empresarial e à manutenção da fonte produtora.

O direito às deduções supramencionadas deriva das disposições constitucionais instituidoras do imposto sobre a renda, positivadas no art. 43 do CTN, as quais exigem um efetivo acréscimo patrimonial para que haja a referida incidência tributária. Assim, o direito aqui mencionado decorre do "princípio da renda líquida", de acordo com o qual apenas após o afastamento dos

-
1. COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 108.
 2. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 49.
 3. COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 108.
 4. "Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, *caput*).
§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).
§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem."

ônus incorridos na aquisição de determinada receita poderá haver tributação da renda. Desse modo, também será atendido o requisito da disponibilidade, igualmente previsto no art. 43 do CTN, isso porque **renda disponível é renda líquida**. Significa dizer que não é possível, portanto, auferir determinada riqueza sem deduzir as despesas necessárias à sua obtenção⁵.

Além da regra geral estabelecida, o legislador optou por, diversas vezes, regular de forma particular a (im)possibilidade de deduzir determinadas despesas da base de cálculo do imposto de renda. Ao vedar determinada dedução, o legislador pressupõe que não sejam elas necessárias, e, fazendo o raciocínio inverso, ao permitir determinadas deduções expressamente, pressupõe serem as despesas necessárias.

Nesse contexto, e no que importa ao estudo aqui realizado, foram editadas, por meio do Decreto-lei n. 5.844, de 1943⁶, regras dispendo serem apenas dedutíveis, da apuração do imposto sobre a renda, as retiradas dos sócios que forem realizadas de forma fixa e mensal. De acordo com esse texto legal, as retiradas feitas de forma esporádica não fazem parte do ônus necessário à obtenção das receitas auferidas, sendo, portanto, indedutíveis da apuração do imposto.

O referido decreto-lei trata tanto das remunerações pagas aos diretores, conselheiros fiscais e de administração, conforme art. 5º, § 1º, inclusive limitando o valor das deduções (art. 5º, § 2º), quanto das remunerações dos negociantes em firmas individuais e sócios, também limitando o valor dedutível das suas remunerações do imposto de renda das pessoas físicas (art. 5º, § 3º).

Interpretando a norma mencionada, a Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa n. 93/1997 (IN n. 93/1997), dispendo, em seu art. 31⁷, pela

-
5. SCHOUERI, Luis Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.
 6. "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."
 7. "Art. 31. 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."

necessidade de serem fixas e mensais – para fins de dedutibilidade – as retiradas feitas pelos sócios, diretores ou administradores, bem como pelos conselheiros fiscais e consultivos. Ou seja, o ato normativo, ao interpretar o decreto-lei, entendeu por consolidar o critério de despesas fixas e mensais tanto para os diretores e conselheiros fiscais quanto para os sócios e negociantes em firmas individuais.

Nesse contexto, foi também editado o Decreto-lei n. 2.341/1987, o qual dispunha, em seus arts. 29 e 30, expressamente, sobre os limites de dedução relacionados aos valores pagos aos sócios, diretores e administradores das pessoas jurídicas, especialmente no seu aspecto quantitativo, estabelecendo limites de valor para que fosse autorizada a referida dedução.

Posteriormente à edição do supramencionado decreto-lei, com a edição da Lei n. 9.430/1996, foram extintos os arts. 29 e 30 do DL n. 2.341/1987, tendo sido revogados os limites relativos à dedução das despesas relacionadas às remunerações com sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração, assim como com titulares das empresas individuais. Contudo, não houve revogação expressa do art. 43 do Decreto-lei n. 5.844, de 1943, o qual determinava a necessidade de as retiradas serem fixas e mensais para serem dedutíveis.

Considerando todo o cenário exposto, a administração tributária continua exigindo, para fins de dedução das retiradas dos sócios e administradores, sua realização de forma fixa e mensal, o que foi refletido pela mais recente Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017⁸.

Nesse contexto, foi julgado, pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o Recurso Especial de n. 1.746.268, por meio do qual a Corte, por maioria, deu provimento ao recurso dos contribuintes e entendeu pelo direito à dedução, da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), dos honorários destinados a administradores e conselheiros, quando não são pagos de forma fixa e mensal.

Além disso, o Projeto de Lei (PL) n. 2.337/2021, em trâmite no Senado Federal e denominado de "reforma do imposto de renda", também prevê mudança com relação à dedutibilidade das remunerações pagas a sócios e dirigentes. Em seu art. 16, ele altera o art. 33 da Lei n. 12.973/2014, dispondo não serem despesas operacionais, e, portanto, indedutíveis da base de cálculo daquele imposto, os

8. "Art. 78. São dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, 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. Parágrafo único. Não são dedutíveis na determinação do lucro real as percentagens e ordenados pagos a membros de diretorias das sociedades por ações que não residam no País."

pagamentos de gratificações e participação nos resultados aos sócios e dirigentes feitos com **ações da empresa**.

Considerando toda a exposição introdutória, no que diz respeito a este artigo, será analisado o julgamento do Recurso Especial n. 1.746.268 pela Corte Cidadã, bem como, em consequência, a (in)compatibilidade da restrição imposta pela Receita Federal do Brasil, atualmente consubstanciada na Instrução Normativa 1.700/2017, à dedução das despesas pagas de forma **não** fixa e mensal a diretores ou administradores, bem como aos conselheiros fiscais e consultivos, com o ordenamento jurídico pátrio.

A análise será realizada visando a descobrir se: (i) o Decreto-lei n. 5.844/1943, em algum momento, dispôs sobre a limitação das retiradas fixas e mensais aos diretores das sociedades, ou apenas aos sócios; (ii) a Lei n. 9.430/1996, ao extinguir os arts. 29 e 30 do Decreto-lei n. 2.341/1987, revogou também tacitamente todas as restrições à dedutibilidade de remunerações pagas aos sócios e administradores; (iii) o julgamento em análise trouxe novas reflexões sobre as normas específicas prevendo a indedutibilidade de determinada despesa da base de cálculo do imposto de renda.

2 VIGÊNCIA DAS LIMITAÇÕES CONTIDAS NO DECRETO-LEI N. 5.844/1943, APÓS A REVOGAÇÃO DO DECRETO-LEI N. 2.341/1987 PELA LEI N. 9.430/1996

A jurisprudência do STJ é uníssona ao entender não ser possível a criação de limitações à dedutibilidade do IRPJ por atos infralegais, sob pena de extrapolação do poder regulamentar conferido à Secretaria da Receita Federal, acarretando ferimento aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis⁹.

Por essa razão, é importante analisar se a IN n. 93/1997, ao limitar a dedutibilidade das remunerações pagas aos diretores, administradores e sócios como fixas e mensais, está apenas regulamentando entendimento emitido anteriormente pela lei, qual seja, o Decreto-lei n. 5.844/1943, ou inovando no ordenamento. Por isso, é necessária a análise sobre a vigência da vetusta norma no ordenamento jurídico brasileiro.

De início, é importante introduzir ser o lucro real calculado a partir do lucro líquido apurado na escrituração comercial, ajustado pelas adições e exclusões admitidas ou exigidas pela legislação tributária. Parte, pois, do lucro contábil da pessoa jurídica, o qual é então ajustado por adições (*i.e.*, despesas contábeis

9. STJ, REsp 1.445.803PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ 28.04.2014.

que são indedutíveis para fins tributários) e exclusões (*i.e.*, receitas contábeis que não são consideradas para fins tributários) previstas em lei¹⁰.

A previsão contida no Decreto-lei n. 5.844/1943, especialmente em seu art. 43, § 1º, "b", dispõe expressamente sobre a necessidade de adicionar ao lucro real as retiradas que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços.

A mesma legislação também previa, no seu art. 5º, §§ 2º, 3º e 4º, limites quantitativos para a dedução dos pagamentos feitos da base de cálculo do IRPJ.

Posteriormente, o Decreto-lei n. 2.341/1987 passou a alterar os limites para as referidas deduções, estabelecendo, em seus arts. 29 e 30, diferentes limitações, especialmente quantitativas, para a dedutibilidade das despesas pagas aos sócios, gerentes e administradores, sem dispor sobre a necessidade de haver – ou não – remuneração fixa e mensal.

É importante observar que, ao estabelecer limitações chamadas de "qualitativas", exigindo que as remunerações fossem fixas e mensais, o legislador visou justamente a determinar os limites quantitativos da redução. Em outros termos, a norma determinava que só seria deduzido determinado valor, valor este pago de determinada maneira (fixa e mensal).

Assim, com o advento da Lei n. 9.430/1996, revogando expressamente os arts. 29 e 30 do Decreto-lei n. 2.341, e retirando os limites de valores a serem deduzidos, passou a não haver mais razão para subsistir no ordenamento uma limitação qualitativa, considerando que sua razão de ser visava, justamente, a informar ao intérprete em qual periodicidade e de qual forma poderiam ser deduzidos aqueles valores anteriormente limitados quantitativamente pela norma.

Nesse contexto, apesar de não ter havido revogação expressa da periodicidade nos pagamentos feitos, por parte da legislação de 1996, a nova lei é incompatível com o Decreto-lei n. 5.844/1943. Isso porque, ao expressamente revogar as limitações quantitativas, a lei também o faz tacitamente com relação às qualitativas, que nascem apenas para dar subsídio e possibilitar a aplicação das primeiras.

Com efeito, o art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), dispõe que a lei posterior não revoga a anterior, exceto quando o faz expressamente, e também quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

10. SCHOUERI, Luis Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

De fato, são bem-vindas as revogações expressas, considerando que elas possibilitam maior segurança aos operadores do Direito e ao sistema jurídico como um todo. Por outro lado, realizar minucioso controle por cláusulas expressas seria incompatível com a complexidade (e gigantismo) da produção normativa no cenário jurídico nacional¹¹, especialmente no cenário tributário, em que são editadas em média 2,21 normas tributárias por hora, conforme estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)¹².

Portanto, ao analisar que o legislador, ao editar a Lei n. 9.430/1996, teria revogado apenas as limitações quantitativas de dedutibilidade das remunerações, devendo remanescer no ordenamento as limitações qualitativas, o intérprete desconsiderará que estas existem apenas em razão daquelas, ignorando, portanto, o art. 2º, § 2º, da LINDB.

A revogação tácita decorre de um natural subjetivismo do intérprete, sendo necessária uma análise criteriosa da lei posterior, justamente para estabelecer se há, realmente, incompatibilidade total com a norma anterior.

Assim, é necessária detalhada análise a respeito da vigência de determinada norma em nosso ordenamento jurídico. Isso porque, caso haja a incompatibilidade da legislação anterior com outra mais nova, aquela norma em específico não estará mais vigente e apta a regular situações jurídicas.

Não por outra razão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) admite com naturalidade a existência de revogações tácitas de normas tributárias, não só para revogar norma mais benéfica ao contribuinte, que pleiteava a sua vigência, mas também para revogar norma utilizada pelo Fisco para fins arrecadatórios¹³.

Ainda sobre a jurisprudência do Conselho, há controvérsias sobre a revogação tácita, ou não, da norma aqui em discussão. O CARF possui precedente entendendo que "há muito se encontra superada a restrição da dedução das despesas com administradores, dirigentes ou diretores, para remunerações mensais e fixas"¹⁴.

-
11. RIBEIRO, Diego Diniz; DANIEL NETO, Carlos Augusto. Revogação tácita e revogação expressa à luz da jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 1 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/direto-carf-revogacoes-tacita-expressa-luz-jurisprudencia-carf>. Acesso em: 5 fev. 2023.
 12. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2021/10/IBPT-ESTUDOQUANTIDADEDENORMAS33ANOSDACONSTITUICAO.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2023.
 13. Acórdãos CARF n. 3101-000.256 e n. 3402-007.326.
 14. Processo n. 18471.001569/2006-13, Acórdão n. 1103-000.729, 1ª Seção, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcos Takata, j. 07.08.2012.

Por outro lado, encontramos outros julgados do Tribunal considerando dedutíveis apenas as remunerações "que correspondam a valores mensais e fixos, pagos pela prestação de serviços"¹⁵.

No mais, voltando ao instituto da revogação tácita, é importante esclarecer que, após a edição da Lei n. 9.430/1996, a Lei Complementar n. 95, de 1998 (LC n. 95/1998) dispôs em seu art. 9^o¹⁶ sobre a suposta necessidade de que nas cláusulas de revogação das leis constem expressamente os dispositivos legais revogados.

Em uma primeira análise, pode parecer que a LC n. 95/1998 extinguiu a figura da revogação tácita no Brasil. No entanto, tal assunto fora debatido na elaboração da LC n. 95/1998, quando o então deputado Roberto Magalhães, relator do parecer no âmbito da Comissão de Constituição e Justiça, rejeitou expressamente uma emenda que tornaria obrigatória a revogação expressa, assim se manifestando¹⁷:

Entretanto, impossível ignorar o fato de que o ordenamento jurídico brasileiro é de tal forma complexo, que a revogação expressa, muitas vezes, restará falha. Neste país, não são poucos os casos de normas derogadas, que sobrevivem com um ou dois dispositivos, mesmo após a revogação da maior parte de seu texto.

Reconhecida a vigência do instituto da revogação tácita da norma em nosso ordenamento, bem como a sua ocorrência no caso em comento, é importante também analisar se o fato de a restrição à dedutibilidade aqui discutida constar do RIR/2018¹⁸, com remissão ao Decreto-lei n. 5.844/1943, seria um argumento de reforço ao entendimento de que não teria havido a revogação tácita da norma.

15. Processo n. 16327.721046/2015-16, Acórdão n. 1301-003.897, 1ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Roberto Silva Junior, j. 15.05.2019.

16. "Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas. (Redação dada pela Lei Complementar n. 107, de 26.04.2001)."

17. RIBEIRO, Diego Diniz; DANIEL NETO, Carlos Augusto. Revogação tácita e revogação expressa à luz da jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 1 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/direto-carf-revogacoes-tacita-expressa-luz-jurisprudencia-carf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

18. "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 n. 4.506, de 1964, art. 47, *caput* e § 5º).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real (Decreto-lei n. 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 percentagens e os ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações que não residam no País."

Conforme dispõe o art. 212 do CTN, os Poderes Executivos dos entes federativos deverão consolidar, em texto único, as disposições de legislação vigente, sobre cada um de seus tributos até o dia 31 de janeiro de cada ano.

Portanto, a inclusão da limitação no RIR/2018, de fato, faz nascer uma presunção de que essa norma está vigente em nosso ordenamento jurídico. Contudo, tal presunção admite prova em contrário, visto que, como expresso pelo próprio CTN, o regulamento deve consolidar apenas as leis vigentes.

Assim, ao incluir a limitação contida no Decreto-lei n. 5.844/1943 no RIR/2018, a administração tributária apenas ratifica o seu entendimento exposto na IN n. 93/1997 pela necessidade de serem fixas e mensais – para fins de dedutibilidade – as retiradas feitas pelos sócios, diretores ou administradores.

No entanto, em nosso ordenamento jurídico, os regulamentos se limitam a dar fiel cumprimento à lei. Assim, fazendo a devida interpretação do art. 99 do CTN¹⁹: (i) o decreto regulamentar não cria nenhum direito ou restrições que a lei não tenha previsto; (ii) não compete ao regulamento indicar condições de restrição de direitos; e (iii) é defeso ao regulamento prever novos encargos tributários aos contribuintes²⁰.

Portanto, por mais que haja uma presunção de legitimidade do RIR/2018, ao estabelecer a referida limitação, a prova em contrário para refutá-la é justamente a demonstração de que ela não está mais vigente. Sendo assim, o art. 368 do RIR/2018 acabou por criar restrição à dedutibilidade de despesas não prevista em lei.

Ao assim proceder, a administração tributária criou limitação à dedutibilidade do IRPJ por ato infralegal, o que, como já dito, contraria a jurisprudência do STJ. Como se sabe, os atos infralegais não podem inovar no ordenamento, sob pena de extrapolação do poder regulamentar conferido à Secretaria da Receita Federal, acarretando ferimento aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis²¹.

A título de exemplo, a Corte Cidadã já entendeu que o crédito presumido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) não pode ser tributado pelo IRPJ, meramente com base em atos infralegais²².

19. "Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei."

20. BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**: CTN comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 974.

21. STJ, REsp 1.445.803/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ 28.04.2014.

22. STJ, EREsp 1.443.771/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 14.04.2021, DJe 28.04.2021.

Assim, conclui-se que, apesar da existência da presunção relativa de legitimidade do RIR/ 2018, esta deve ser afastada, ante a demonstração da revogação tácita das limitações trazidas pelo Decreto-lei n. 5.844/1943, sob pena de a administração criar, por ato infralegal, restrição à dedutibilidade de despesas do IRPJ.

3 EXTENSÃO DA NECESSIDADE DE A REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS E NEGOCIANTES SER FIXA TAMBÉM AOS DIRETORES E CONSELHEIROS

Apesar do tópico anterior concluir pela ausência de vigência dos citados dispositivos do Decreto-lei n. 5.844/1943, após a revogação do Decreto-lei n. 2.341/1987 pela Lei n. 9.430/1996, é importante analisar, para os que entendem de forma contrária, se as limitações previstas nele de fato abrangem os diretores e conselheiros.

A redação do Decreto-lei n. 5.844/1943, em seu art. 43, determinava o acréscimo ao IRPJ, desde que apurado pelo lucro real, das retiradas não correspondentes à remuneração fixa e mensal. Vejamos a íntegra do dispositivo:

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; (grifos nossos).

O mencionado art. 5º do Decreto-lei n. 5.844/1943 diferenciava o pagamento feito aos sócios e negociantes e o pagamento feito aos diretores e conselheiros. Isso porque o seu art. 5º, § 1º, "b", tratava exclusivamente sobre os diretores e conselheiros, e, por outro lado, o art. 5º, § 1º, "c", tratava dos sócios e negociantes em firmas individuais.

Art. 5º Na cédula C serão classificados os rendimentos do trabalho, provenientes do exercício de empregos, cargos e funções, tais como vencimentos, soldos, subsídios, ordenados salários, porcentagens, comissões, gratificações, diárias, cotas-partes de multas, ajudas de custo, representações e quaisquer outros proventos ou vantagens

pagos, sob qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, para estatais [sic] e de economia mista, pelas firmas e sociedades ou por particulares. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 9.407, de 27.6.1946)

§ 1º Serão também classificadas na cédula C:

I, as remunerações relativas à prestação de serviços pelos:

- a) caixeiros viajantes;
- b) conselheiros fiscais e de administração e diretores de sociedades anônimas, civis, ou de qualquer espécie.**
- c) negociantes em firma individual ou sócios de sociedades comerciais e industriais, quando tais remunerações forem representadas por importância mensal fixa e levadas a despesas gerais ou contas subsidiárias, na contabilidade da firma ou sociedade;** (grifos nossos).

O decreto-lei, ao tratar sobre os limites quantitativos da dedutibilidade, também tratava separadamente a limitação dos diretores e conselheiros e a dos sócios e negociantes. Vejamos:

Art. 5º Na cédula C serão classificados os rendimentos do trabalho, provenientes do exercício de empregos, cargos e funções, tais como vencimentos, soldos, subsídios, ordenados salários, percentagens, comissões, gratificações, diárias, cotas-partes de multas, ajudas de custo, representações e quaisquer outros proventos ou vantagens pagos, sob qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, para estatais [sic] e de economia mista, pelas firmas e sociedades ou por particulares. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 9.407, de 27.06.1946) [...]

§ 2º No caso da alínea b do parágrafo anterior, serão computadas como lucro as quantias excedentes a 20% do capital social realizado ou a Cr\$ 60.000,00 anuais para cada um dos conselheiros fiscais e de administração de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, bem como as excedentes a 20% do capital social realizado ou a Cr\$ 120.000,00 anuais, para cada um dos diretores das mesmas entidades.

§ 3º A remuneração de que trata a alínea c, do inciso I, do § 1º não poderá exceder a Cr\$ 24.000,00 anuais, quando o capital do beneficiado não for superior a Cr\$ 120.000,00; ultrapassando o capital essa quantia, a remuneração poderá atingir a 20% dele, até o limite máximo de Cr\$ 120.000,00 anuais. (Redação dada pela Lei n. 154, de 1947). (grifos nossos).

É importante perceber que o Decreto-lei n. 5.844/1943, em seu art. 5º, ao classificar os rendimentos do trabalho diferenciou, pelas letras "b" e "c", os conselheiros e administradores e os sócios e negociantes em firma individual. Fez o mesmo o DL,

em seu art. 43, § 1º, ao determinar a adição ao lucro real: das retiradas realizadas pelos sócios e negociantes ("b"); e das importâncias excedentes aos limites fixados nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 5º, para os diretores e conselheiros fiscais ("c").

Não há razão lógica para realizar uma interpretação ampliativa das limitações previstas nas alíneas "b" e "c", tanto para os diretores e conselheiros quanto para os sócios e negociantes, quando o próprio DL optou por tratá-los de maneira diversa, ao classificar os rendimentos do trabalho em seu art. 5º. Se o legislador quisesse tratá-los de forma igualitária, qual a razão da separação das alíneas "b" e "c" do art. 5º do Decreto-lei n. 5.844/1943? Tal fato foi, inclusive, brilhantemente explorado pelo parecer juntado por Ricardo Mariz de Oliveira nos autos do Recurso Especial n. 1.746.268/SP.

A Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017²³, ao determinar, em seu art. 78, a obrigatoriedade de remunerar de forma fixa e mensal os "sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos" faz algo nunca feito pela lei, englobando categorias separadas pelo legislador, apenas com o intuito de limitar a dedutibilidade da remuneração paga pelas empresas aos seus diretores e conselheiros, sem, no entanto, base legal para tanto.

Além disso, o Decreto-lei n. 5.844/1943 determina que as retiradas – e não as remunerações que não correspondam à prestação fixa e mensal – deverão ser incluídas na base de cálculo do IRPJ das empresas.

Ao tratar as expressões como sinônimas, por meio de instrução normativa, a Receita Federal desconsidera que o legislador optou por tratá-las em alíneas distintas – "b" e "c" –, uma delas mencionando as "retiradas" não fixas e mensais, feitas pelos sócios e negociantes em firmas individuais, e, a outra, tratando sobre as "importâncias" pagas aos diretores e conselheiros.

Essa interpretação deriva do fato de que os diretores e conselheiros não têm o poder de fazer "retiradas". Diferentemente dos sócios e dos negociantes em firmas individuais, os conselheiros e diretores são empregados das companhias, não tendo o poder de fazer retiradas, mas apenas sendo remunerados pelos serviços prestados.

A norma, por certo, visava a impedir que os sócios e negociantes retirassem valores das empresas, a qualquer tempo, sob a pretensa ideia de remuneração, mas utilizando os valores para outros fins, e ainda não os deduzindo da base de cálculo do IRPJ. Tal situação, por certo, não se aplicava (e não se aplica) aos conselheiros

23. "Art. 78. São dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, 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. Parágrafo único. Não são dedutíveis na determinação do lucro real as percentagens e ordenados pagos a membros de diretorias das sociedades por ações que não residam no País."

fiscais e diretores, os quais não possuem poderes para retirar nada das empresas, recebendo, apenas, remunerações previamente discutidas pelas companhias.

Assim, considerando que o DL nunca tratou juntamente os sócios, negociantes em firmas individuais, diretores e conselheiros, não poderia a Receita Federal assim o fazer, sob pena de criar limitação não contida em lei para a dedutibilidade das remunerações pagas aos diretores e conselheiros da base de cálculo do IRPJ pago pelas empresas optantes pelo lucro real.

4 DESAFIOS DO CONCEITO DE REMUNERAÇÃO E NA IDENTIFICAÇÃO DE QUAIS VERBAS PAGAS AOS DIRETORES E CONSELHEIROS SERÃO DEDUZIDAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

No contexto do que foi dito até aqui, seja pela não vigência das limitações contidas no DL n. 5.844/1943, após a revogação dos arts. 29 e 30 do DL n. 2.341/1987 pela Lei n. 9.430/1996, seja pelo fato de que a extensão da necessidade de a remuneração dos sócios e negociantes ser fixa não é aplicável aos diretores e conselheiros, seja pelas duas coisas, entendemos não ser necessário o pagamento de remunerações fixas e mensais aos administradores e conselheiros para que haja dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ.

No entanto, após chegarmos a essa conclusão, remanesce um questionamento: quais pagamentos feitos aos administradores e conselheiros podem ser considerados "remuneração"? Isso porque, com base na Lei n. 4.506/1964 (art. 45, § 3º) e no Decreto-lei 1.598/1977 (art. 58, parágrafo único), bases legais do art. 315 do RIR/2018²⁴, não podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ as gratificações ou as participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores.

Primeiramente, apesar de não ser o escopo do presente artigo, é imprescindível ressaltar que a constitucionalidade de tal limitação é duvidosa. É importante a reflexão sobre se a impossibilidade de deduzir tais despesas da base de cálculo do IRPJ não estaria modificando o conceito constitucional e aquele previsto no CTN de renda, fazendo com que a pessoa jurídica tributasse algo que, em essência, não constitui acréscimo patrimonial. Nas palavras do Professor Bulhões Pedreira²⁵:

24. "Art. 315. Não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais as gratificações ou as participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou aos administradores da pessoa jurídica."

25. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. **Revista de Direito Administrativo**, v. 207, p. 401, 1997.

[...] o acréscimo patrimonial que constitui renda tributável é formado pela diferença entre as receitas e os custos necessários para ganhá-las, e é inconstitucional a lei (a) que define como base de cálculo a receita bruta ou uma porcentagem dessa receita, ou (b) que prescreve a determinação do lucro real computando receitas, porém vedando a dedução de custos necessários para ganhá-las: se a lei ordinária veda a dedução de custos necessários, o tributo não incide apenas sobre a renda, mas sobre a renda e capital, pois a parte da receita bruta correspondente aos custos necessários é reposição de capital, e não renda.

É importante ter em mente, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n. 1.746.268/SP, "a desnecessidade de a lei prever a dedutibilidade daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ. Logo, a indedutibilidade de despesa é que enseja previsão legal"²⁶.

Tal entendimento é sobretudo relevante, pois a Corte Cidadã, por meio de sua Segunda Turma, já se posicionou de forma diametralmente contrária, ao julgar o REsp n. 1.536.854/PR. Na oportunidade, o Tribunal discutia a possibilidade de dedução de despesas relativas à compra e distribuição de ingressos para as Fórmulas 1 e Indy.

Naquele julgamento, o STJ decidiu por unanimidade que as mencionadas despesas não poderiam ser consideradas despesas com propaganda, as quais possuem previsão legal de dedução da base de cálculo do IRPJ, conforme o art. 54 da Lei n. 4.506/1964.

Para chegar a tal conclusão, o Ministro Relator Herman Benjamin consignou expressamente em seu voto que "não pode o Poder Judiciário alargar a compreensão de norma tributária que concede dedução ao imposto de renda, pois a sua interpretação deve ser restritiva"²⁷.

Portanto, o racional exposto pela Ministra Regina Helena, no recente precedente analisado neste artigo, vai de encontro ao já exposto pela Corte anteriormente. Isso porque, pelo voto da Ministra, não haveria que se falar em interpretação restritiva da norma de concessão de dedução, visto que tal espécie de norma não precisaria existir para que houvesse a possibilidade de dedução de despesas da base de cálculo do referido imposto.

Assim, é importante dizer que, mais uma vez, a doutrina de Bulhões Pedreira²⁸ vai ao encontro do recente posicionamento do STJ. Entende o jurista que:

26. Voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial n. 1.746.268/SP.

27. Voto proferido pelo Ministro Herman Benjamin no Recurso Especial n. 1.536.854/PR.

28. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969. p. 23.

Nas empresas com personalidade jurídica, despesas que não contrariem dispositivos legais têm a seu favor a presunção de serem necessárias e normais. Se a empresa as registra e elas são impugnadas pela administração, a esta cabe demonstrar que não são necessárias ou normais.

Contudo, mesmo havendo norma específica, como definir quais dispositivos estão infringindo o conceito constitucional – e também previsto no CTN – de renda, fazendo com que o contribuinte pague IRPJ, sem, efetivamente, obter acréscimo patrimonial?

Do mesmo modo que a mencionada limitação para as gratificações pagas aos diretores, prevista no art. 315 do RIR/2018, o Projeto de Lei n. 2.337/2021, "reforma do imposto de renda", em seu art. 13, altera a Lei n. 12.973/2014, para que seu art. 33 passe a prever a impossibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ os custos e as despesas reconhecidos em decorrência de serviços prestados cuja remuneração seja efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações.

Nos dois casos mencionados é importante refletir sobre a lição trazida por Ricardo Mariz de Oliveira acerca do desafio em estabelecer os limites até os quais o legislador pode ir na determinação de como calcular o lucro real, sem que ele extravase o campo de competência constitucional e a própria definição de sua lei complementar²⁹.

Dito isso, após esclarecer o caráter duvidoso da constitucionalidade de normas que computam receitas, mas negam a dedução de despesas necessárias à sua obtenção da base de cálculo do IRPJ, é importante voltarmos a tratar do objeto específico deste texto e abordarmos objetivamente os limites da decisão proferida pelo STJ no REsp n. 1.746.268/SP³⁰.

De forma objetiva, a Corte Cidadã reestabeleceu a decisão proferida pelo juízo de primeiro grau e entendeu indevida a restrição da RFB contida na Instrução Normativa n. 93/1997, entendendo ser possível deduzir as remunerações pagas pela prestação de serviços de administradores e conselheiros.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) traz, em seus arts. 457 e 458, o conceito de "remuneração dos empregados", já a Lei n. 8.212/1991, em seu art. 28, ao definir o salário de contribuição, também conceitua "remuneração" para

29. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 547.

30. STJ, REsp n. 1.746.268/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 16.08.2022, DJe 26.08.2022.

fins previdenciários. Tais institutos possuem similaridade, mas não são idênticos, nas palavras do Professor Fábio Zambitte³¹:

Como fonte do Direito Previdenciário, é lícito ao aplicador do Direito buscar uma predefinição do conceito de salário de contribuição, a partir do conceito trabalhista de remuneração, mas sem aceitar de imediato a similitude. Se o legislador criou instituto próprio previdenciário, como o salário de contribuição, cabe ao intérprete subentender que existe uma razão para tanto, pois, se assim não fosse, seria mais fácil utilizar-se de pronto do signo remuneração.

Nesse contexto, entendemos que para os diretores celetistas, contratados como empregados nos termos da CLT, deve ser entendido como remuneração o conceito previsto naquele diploma legal. Portanto, qualquer despesa conceituada como remuneração, nos termos da legislação trabalhista, poderá ser deduzida da base de cálculo do IRPJ.

A título de exemplo, como já dito aqui, o art. 58, parágrafo único, do Decreto-lei n. 1.598/1977, e o art. 315 do RIR/2018 afirmam não ser possível deduzir, da base de cálculo do IRPJ, as gratificações ou as participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores.

É importante analisarmos se tal dispositivo seria também aplicável aos diretores celetistas. De início, vejamos que o diretor celetista é aquele que mantém características inerentes à relação de emprego, conforme o Regulamento da Previdência Social (RPS, ou Decreto n. 3.048/1999), que assim estabelece:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:
§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.
§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembleia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

Além disso, a CLT afirma que a relação de emprego é configurada desde que presentes a subordinação e a habitualidade na prestação de serviços. Ou seja, considerando o regramento próprio da CLT, bem como a sua inerente subordinação, entendemos que tais "gratificações" devem ser consideradas "remuneração" para

31. IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2015. p. 322.

fins dos diretores celetistas, podendo ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, independentemente de serem pagas de forma fixa e mensal³².

Nesse sentido é a jurisprudência do CARF, no Acórdão n. 9202-009.801³³, entendendo que "pagamentos" feitos aos diretores celetistas, ante sua subordinação ao conselho de administração e ao diretor presidente, devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ.

Por outro lado, no caso de diretores estatutários e conselheiros de administração, deverá ser feito, em primeira análise e salvo disposição legal em contrário, estudo sobre a adequação do pagamento feito ao conceito de salário de contribuição, previsto no art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Caso o pagamento seja enquadrado como remuneração, também deverá ser dedutível da base de cálculo do IRPJ.

É importante lembrarmos que, nos dois casos, "ficam excluídas da remuneração parcelas de natureza indenizatória ou ressarcitória, as quais não têm vinculação direta com o labor, mas sim com alguma pena contratual, no caso da indenização, ou o reembolso de despesas realizadas pelo trabalhador, no exercício de sua atividade"³⁴, mas devem ser sempre incluídos os pagamentos que visem a uma contraprestação aos serviços prestados pelos diretores (estatutários ou celetistas) e pelos conselheiros.

Portanto, diante de todo o exposto, o que se extrai das razões de decidir do precedente ora analisado – apesar de suas críticas à impossibilidade de lei obstar a dedutibilidade do IRPJ de qualquer despesa necessária à obtenção da receita –, é que as remunerações (nos termos da CLT e da Lei n. 8.212/1991) devem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, independentemente de serem pagas de forma fixa e mensal, devendo ser analisadas as peculiaridades dos diretores (celetistas ou estatutários) e conselheiros de administração.

5 CONCLUSÃO

Como visto, em essência, para chegar ao conceito de renda previsto na Constituição Federal e no CTN, é preciso decotar das receitas obtidas pela entidade as despesas necessárias para sua obtenção, sob pena de, caso contrário, tributarmos parcela do patrimônio do contribuinte.

32. REBOUÇAS, Bruno Nogueira; REBOUÇAS, Pedro Nogueira. Da dedutibilidade para fins do IRPJ das gratificações, da participação nos lucros e dos pagamentos baseados em planos de ações para diretores e administradores. In: BOREGGIO NETO, Angelo; VALLENT, Larissa (org.). **Direito tributário e financeiro: garantias constitucionais e contexto contemporâneo**. Salvador: Editora Mente Aberta, 2022. v. III.

33. Acórdão n. 9202-009.801, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, j. 26.08.2021.

34. IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2015. p. 322.

No que diz respeito à dedutibilidade das remunerações pagas aos administradores, de forma não fixa e mensal, a Corte Cidadã foi assertiva ao julgar o Recurso Especial n. 1.746.268/SP e entender pela inexistência de tal limitação em nosso ordenamento jurídico.

Isso porque, como demonstrado neste artigo, seja pela revogação tácita das limitações contidas no Decreto-lei n. 5.844/1943 – após a revogação dos arts. 29 e 30 do Decreto-lei n. 2.341/1987 pela Lei n. 9.430/1996 –, seja pelo fato de as limitações contidas em tal norma terem sido criadas apenas aos sócios e negociantes, não há razão para subsistir tal limitação em nosso ordenamento atualmente.

Além disso, os operadores do Direito terão o desafio de discutir sobre o conceito de "remunerações", para possibilitar o abatimento de tais verbas da base de cálculo do IRPJ das empresas, sem esquecer que tal conceito pode variar com relação, principalmente, aos diretores celetistas e empregados.

Por fim, apesar de não ter sido o objeto central do recurso especial aqui debatido, o voto da Ministra Regina Helena Costa traz à tona novamente a discussão sobre a constitucionalidade de normas que preveem expressamente a indedutibilidade de despesas, mas contrariam as disposições da Constituição e do CTN.

Ao assim fazer, a Ministra gerou uma reflexão e nos fez olhar a essa complexa discussão sob a ótica das lições de Bulhões Pedreira, de que "se a lei ordinária veda a dedução de custos necessários, o tributo não incide apenas sobre a renda, mas sobre a renda e capital"³⁵, podendo, portanto, ser contestada a adequação da referida norma com o Código Tributário Nacional, e, conseqüentemente, com a Constituição Federal.

6 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**: CTN comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2015.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969.

35. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. **Revista de Direito Administrativo**, v. 207, p. 401, 1997.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. **Revista de Direito Administrativo**, v. 207, 1997.

REBOUÇAS, Bruno Nogueira; REBOUÇAS, Pedro Nogueira. Da dedutibilidade para fins do IRPJ das gratificações, da participação nos lucros e dos pagamentos baseados em planos de ações para diretores e administradores. *In*: BOREGGIO NETO, Angelo; VALLENT, Larissa (org.). **Direito tributário e financeiro**: garantias constitucionais e contexto contemporâneo. Salvador: Editora Mente Aberta, 2022. v. III.

RIBEIRO, Diego Diniz; DANIEL NETO, Carlos Augusto. Revogação tácita e revogação expressa à luz da jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 1 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/direto-carf-revogacoes-tacita-expressa-luz-jurisprudencia-carf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.