



Tributação de benefícios adicionais no trabalho

I) Introdução

Com o advento da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, foram dirimidas as dúvidas, até então existentes, acerca da incidência do imposto sobre as rendas e proventos percebidos pela pessoas físicas, quando não mais se fez distinção entre a denominação e a forma de percepção de tais valores, bastando apenas a percepção de rendimento, para configurar o fato gerador de tal tributo.

Deste modo, quaisquer vantagens, benefícios ou ganhos complementares pagos direta ou indiretamente (estando aqui abrangidos os “fringe benefits”) pela empresa, passaram a integrar o rendimento mensal bruto do contribuinte, ficando sujeito ao imposto de renda, em paridade de tratamento do conferido aos rendimentos pagos a título de salário. Todavia, cabe-nos ressaltar que o próprio texto legal também tratou de enumerar as hipóteses de isenção de tal tributo (artigo 6º e §§).

Esse assunto já estava sendo objeto de discussões, antes mesmo da entrada em vigor da citada lei, uma vez que de acordo com o disposto no artigo 236 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 – RIR/80 e alterações introduzidas pelo artigo 29 do Decreto-lei nº 2.341 de 29 de junho de 1987, as despesas com remuneração de sócios ou administradores somente seriam dedutíveis quando tivessem natureza salarial e não significassem um benefício adquirido em função do cargo.

Devemos ressaltar que as controvérsias existentes sobre o tratamento fiscal das parcelas pagas pelas empresas aos seus empregados mais graduados diminuíram, sensivelmente, com a Lei nº 8.383 de 31 de dezembro de 1991 e, posteriormente, com o Parecer Normativo CST nº 11 de 30 de setembro de 1992.

O artigo 74 da lei nº 8.383/91 foi taxativo ao determinar todos os rendimentos que integrariam a remuneração dos beneficiários, para efeito de tributação, quais sejam:

“Art. 74:

I) a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação , atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso e qualquer pessoa entre as referidas na alínea precedente;

II) as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;



- b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;
- c) os salários e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição, ou cedidos pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou a terceiros;
- d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.”

Na verdade, tal dispositivo legal pretendeu delimitar as formas de remuneração que deveriam ser somadas ao salário-base dos empregados, ainda que percebidos de forma indireta.

II) Conceituação e Enquadramento dos Beneficiários

Para que se configurem como “benefícios indiretos”, mister se faz a conceituação de seus beneficiários, dentre estes os administradores, diretores, gerentes e assessores das empresas que adotam o pagamento desses benefícios.

O administrador é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou de diretor. Já o assessor é a pessoa subordinada direta e imediatamente ao administrador, gerente ou diretor, com atividade funcional ligada à própria atividade da pessoa assessorada.

Todavia, a legislação responsável pela classificação desses beneficiários foi taxativa ao excluir dessa conceituação tanto os empregados que trabalham com exclusividade permanente para determinada empresa, com subordinação hierárquica e jurídica, como os prepostos ou procuradores, que mediante outorga de instrumento de mandato, exerçam a função de administrador cumulativamente com a de seus cargos efetivos, mas continuam recebendo a remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, cuja prova se faz com a carteira de trabalho.

III) Encargos Trabalhistas e Previdenciários

A jurisprudência trabalhista sempre considerou como salário todas as utilidades ou benefícios concedidos habitualmente a empregados, tais como transporte, assistência médica, seguro de vida, cessão gratuita de bens (veículos, imóveis, telefone, etc), consolidando esse entendimento através do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), verbis:

“Além do pagamento em dinheiro, compreendem-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, a habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume fornecer habitualmente ao empregado.”(...)

Os agentes fiscais do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) têm autuado empresas que não recolhem a contribuição sobre os benefícios indiretamente concedidos a empregados, impondo também a multa de 50% calculada sobre os dividendos distribuídos no exercício social.

Todavia, o fundamento legal dessa autuação, disposto no artigo 52 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.528 de 10 de dezembro de 1997, não abrange a



situação em que a base de cálculo da contribuição não é corretamente definida pelo contribuinte, mas sim, aquela em que a contribuição não é apurada, ou depois de apurada não é recolhida, ensejando portanto, a penalidade imposta por esse dispositivo legal.

Além disso, reclamações trabalhistas de ex-empregados, beneficiados por utilidades ou salário indireto, costumam incluir na base dos direitos reclamados o valor correspondente a esses benefícios, pretensão essa que tem sido acolhida pelo poder judiciário.

Desta forma, os benefícios habitualmente concedidos a empregados, como contraprestação dos serviços prestados, qualquer que seja o seu nível hierárquico, revestem-se da natureza de salário, para todos os fins legais, exceção feita ao vale transporte e programa de alimentação ao trabalhador, observados alguns requisitos, e quando necessário, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho nos termos do artigo 588, § único do Regulamento do Imposto de Renda de 1994- RIR/94 (aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11 de janeiro de 1994).

IV) Incidência de Imposto de Renda na Fonte (IRF)

Os salários indiretos serão tributados à alíquota de 35% de IRF sobre a base ajustada, nos termos do artigo 61 e §§ da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995, devendo esse ônus ser assumido pela empresa e tendo essa despesa a mesma natureza daquelas que lhes deram origem, podendo, para fins contábeis e fiscais, ser classificada como despesa operacional.

Nos termos do artigo 297 do RIR/94, a remuneração indireta concedida aos empregados e dirigentes poderá ser dedutível, para fins de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, desde que paga a beneficiário identificado e individualizado.

Entretanto, quando for paga a beneficiário não identificado, ou identificado e não individualizado, será indedutível para fins de apuração do lucro real, recebendo esse mesmo tratamento o valor de imposto de renda incidente na fonte, cujo ônus tenha sido assumido pela empresa, nos termos do artigo 297, § 2º do RIR.

Cabe a ressalva de que o pagamento do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 35%, não isenta a empresa das contribuições previdenciárias incidentes sobre os salários indiretos.

Dentre os vários benefícios indiretos existentes, alguns não geram margem a dúvidas quanto às suas características de despesas indedutíveis para fins de apuração do lucro real, tais como o pagamento de despesas particulares dos administradores, como cartões de crédito e anuidades de clubes. Contudo, existem despesas que podem acarretar dúvidas quanto à hipótese de serem caracterizadas como “*fringe benefits*”, como por exemplo as despesas incorridas com os veículos utilizados no transporte desses diretores, tais como conservação, manutenção e encargos de depreciação.

Neste caso, o fato do veículo servir tanto na atividade operacional da empresa, como no uso particular do diretor, as despesas a ele relativas não poderão ser consideradas operacionais e dedutíveis em sua totalidade, devendo ser incorporadas à remuneração do beneficiário.



Para se quantificar a parcela dedutível, é razoável admitir que se adote o critério de se proporcionalizar e ratear tais despesas na razão de 2/7, justamente para se dividir o uso em atividade operacional e pessoal do diretor.

Desta forma, estaria se apropriando corretamente a utilização do bem para fins operacionais, minimizando a possibilidade da empresa vir a sofrer uma autuação fiscal.

V) Inovações no Tratamento Fiscal das Remunerações Pagas a Diretores

Com o advento da Lei nº 9.430 de 29 de dezembro de 1996 foram revogados os limites, até então estabelecidos, para considerar a despesa referente à remuneração dos sócios, diretores ou administradores, dedutível no cálculo do lucro real.

Essa alteração gerou efeitos a partir do exercício de 1997, quando as empresas não precisaram mais calcular o eventual excesso de retirada de seus diretores, uma vez que toda a despesa contabilizada a título de remuneração com sócios, diretores ou administradores, bem como com titulares de empresas individuais, passou a ser totalmente dedutível, independentemente do valor pago.

Já os valores pagos a título de gratificação para os diretores, além de também estarem sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte, mediante a aplicação de alíquotas progressivas nos termos do artigo 629 do RIR, também serão considerados indedutíveis para efeito de apuração do lucro real.

Todavia, cumpre ressaltar que a despesa com o pagamento de gratificação a empregados, independentemente de limitação, poderá ser deduzida na apuração do lucro real, nos termos do artigo 34 da IN 93 de 24 de dezembro de 1997.

Desta forma, torna-se clara a diferença entre o tratamento fiscal dado às parcelas de remuneração e/ou gratificação dos dirigentes e os pagamentos e gratificações recebidos pelos empregados, enfatizando que as regras em relação aos primeiros são bem mais rígidas do que em relação aos últimos.

VI) Conclusão

Do ponto de vista legal, os benefícios e utilidades habitualmente concedidos pelo empregador, como contraprestação ao trabalho, sempre integraram a remuneração, inclusive fazendo parte da base de cálculo das contribuições para o INSS e o FGTS, sendo tal tratamento ratificado pelo artigo 74 da Lei 8.383/91.

Esse entendimento tem se perpetuado nos tribunais onde, para se quantificar os valores devidos em uma possível reclamação trabalhista, os salários indiretos são considerados integrantes da remuneração do empregado sem qualquer distinção, inclusive integrantes da base de cálculo do INSS, FGTS, 13º salário, férias e aviso prévio.

As empresas, que concedem salários indiretos aos seus dirigentes e empregados, vêm sofrendo uma fiscalização rígida e minuciosa sobre os recolhimentos efetuados ao INSS. Com o advento do Decreto-lei nº 2.318 de 30 de dezembro de 1986 foi extinto o teto-limite de 20 salários mínimos para cálculo



dessa contribuição, o que tornou a atividade dos fiscais mais acirrada, uma vez que a contribuição patronal incide sobre a folha de salários, que por sua vez, compreende todas as importâncias recebidas, sejam elas a título de salário ou de benefícios indiretos.

Apesar do salário indireto ser considerado um diferencial importante na escolha de um emprego e conseguir desequilibrar uma proposta salarial mais atraente, as empresas devem estudar a melhor forma dessa concessão, pois todo e qualquer benefício recebido habitualmente pelo dirigente ou empregado terá natureza salarial, incorrendo em um direito que futuramente poderá vir a ser questionado em uma reclamação trabalhista.

Date Created

11/02/1999