

Fringe Benefits – Reflexos de sua Concessão nas Áreas Tributária e Trabalhista

George Lippert Neto

Advogado e Mestre em Direito Tributário pela USP.

Inicialmente cabe ressaltar que por *fringe benefits*, também chamado remuneração indireta, entende-se, genericamente, benefícios concedidos aos empregados de pessoas jurídicas e outra forma que não dinheiro.

Para fins do presente artigo o conceito a ser utilizado quando do tratamento do ponto atinente ao Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro da empresa é o corrente para esses tributos, qual seja: remuneração indireta se constitui nos pagamentos feitos a diretores e gerentes a título de despesas com aluguéis de imóveis

para fins residenciais, contraprestação de arrendamento mercantil e/ou encargos de depreciação de automóveis de uso particular, pagamentos relativos a colégio para os filhos, despesas de conservação dos bens citados anteriormente, dentre outros.

I – Encargos previdenciários

1. Legislação

A previsão legal da matéria no âmbito previdenciário decorre de disposição do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que conceitua o salário-de-contribuição para fins de incidência da contribuição ao INSS.¹

1. * art. 28. *Entende-se por salário-de-contribuição:*

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30.10.1973.

c) a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14.04.1976.

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT;

2. Programa de alimentação ao trabalhador (PAT) e vale-transporte (VT)

Conforme depreende-se do dispositivo legal *supra* mencionado, os valores pagos a estes títulos, VT e PAT, não integram o salário-de-contribuição para o INSS, des-

de que concedidos conforme legislação própria de cada benefício.

3. Ticket – combustível

Os valores pagos a este título a gerentes integram o salário-de-contribuição a título de tributação pelo INSS.

e) as importâncias:

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 05 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS;
3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 08 junho de 1973;
5. recebidas a título de incentivo à demissão;
6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;
7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;
8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;
9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 07 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social – PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público – PASEP;
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965;
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;
- s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;
- t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;
- u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no artigo 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;
- v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais;
- x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT.* (grifo nosso)

Outrossim, deve ser ressalvado que, sendo comprovado que o referido benefício é utilizado única e exclusivamente para o exercício de sua atividade na empresa, tal montante não é tributado pelo INSS, com fulcro na Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, s.

4. Jurisprudência

A jurisprudência assim tem se manifestado sobre o assunto:

“SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO – 1. O salário-de-contribuição é equivalente à remuneração efetivamente recebida a qualquer título, durante o mês, em uma ou mais empresas, para o segurado empregado. 2. Apelação improvida.” (TRF 1ª R. – AC 93.01.22395-3 – GO – 4ª T. – Rel. Juiz Mário César Ribeiro – DJU 17.12.1998)

“AJUDA-ALIMENTAÇÃO – DEPÓSITO EM CONTA-CORRENTE DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL – NATUREZA JURÍDICA – ACORDO COLETIVO DO TRABALHO – TÍQUETES – INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – PRELIMINARES – 1. Preliminares que se rejeitam, uma vez que o Banco do Brasil não se desincumbiu do ônus da prova dos fatos constitutivos do direito alegado (art. 333, I, do Código de Processo Civil – CPC). 2. Assertiva de nulidade do título executivo. Do Apelante o ônus de demonstrar que o Apelado não teria satisfeito os requisitos insculpidos no inciso II, artigo 5º, da Lei nº 6.830, de 22.09.1980, ou seja, que o INSS não teria feito constar, no Termo de Inscrição da Dívida, o valor originário daquela, o termo inicial e a

forma de calcular os juros de mora. 3. Arguição de excesso de execução. Não logrou o Banco comprovar que o INSS não teria afastado do título executivo as parcelas referentes às glosas de salário-maternidade. Ademais, na fase de liquidação, terá o Apelante, se o caso for, o ensejo de ver descontados os valores relativos a essa rubrica, eis que obteve o reconhecimento desse direito, na via administrativa – 24/25. 4. ‘A ajuda-alimentação creditada na conta corrente dos empregados do Banco não configura salário *in natura*, e sim, salário; sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, nos termos do Regulamento do Custeio da Previdência Social. 5. Não-atendimento às normas do Programa de Alimentação do Trabalhador. Paga em dinheiro, mesmo sob o título de ajuda-alimentação, é complemento de salário. Incidência da contribuição previdenciária’. Apelação improvida.” (TRF 5ª R. – AC 137.999 – (98.05.21178-9) – CE – 3ª T. – Rel. Juiz Geraldo Apoliano – DJU 05.03.1999) (grifo nosso)

Assim, vislumbra-se que a jurisprudência também entende que os valores pagos a qualquer título aos empregados, salvo o expressamente previsto na legislação (vide item I, 1), integram o salário-de-contribuição destes, a título de incidência de INSS.

5. Infrações Fiscais

Em não oferecendo à tributação os valores pagos a título de *fringe benefits*, a empresa deveria regularizar a situação, mediante o recolhimento do imposto devido, com os encargos moratórios pertinentes, qual seja, multa² e juros SELIC.

2. Entendemos que a multa pode ser afastada caso a empresa opte pelo pagamento antes do início de fiscalização, por força do art. 138 do CTN. Entretanto, ressaltamos que este não é o entendimento na esfera administrativa.

II – Encargos trabalhistas

A tendência da Justiça do Trabalho, no que tange aos benefícios, é entender que tudo o que se concede “para o trabalho” não é salário indireto, mas o que se dá “pelo trabalho” seria sim salário indireto, ou salário-utilidade como também é chamado.

Por óbvio que a diferenciação é muito tênue e decorre na maior parte de qual lado conseguir provar melhor os fatos.

Alguns benefícios, por sua alta prática nas relações trabalhistas, já tem entendimentos mais claros, os quais resumidamente se transcreve abaixo:

a) Alimentação

a.1 Se a alimentação é dada de graça por força de lei, como na hipótese dos petroleiros e petroquímicos (Lei nº 5.811/72), é instrumento de trabalho e, como tal, não tem reflexo trabalhista nem tributário (art. 458, § 2º da CLT). Ainda, quando o empregado trabalha fora da sua residência habitual, inclusive em frentes de trabalho, não há efeito salarial na concessão gratuita de alimentação, porque o trabalho seria impossível se não fosse concedida (Portaria SPS 2/79, item 39.2e). RCPS, art. 37, § 9º, m.

a.2 Se a alimentação é concedida de graça apenas para que o empregado possa fazer economia de salário, do que teria de gastar por conta própria, então a alimentação é salário para a Justiça do Trabalho.

a.3 Se a alimentação é cobrada, ela faz parte de um contrato paralelo ao de trabalho, de fornecimento de alimentação, e não tem efeito salarial, mesmo que a empresa cobre menos do que lhe custa. Já a

entrega de vale-refeição tem caráter salarial, na forma do Enunciado TST nº 241, pela diferença entre o que a empresa paga e o que cobra.

a.4 O Decreto nº 5, de 14.01.1991, diz no art. 6º que o valor da alimentação concedida dentro do programa de alimentação do trabalhador (PAT) não constitui remuneração, o que, de outra forma, já vinha declarado no art. 3º da Lei nº 6.321/76, tal programa também dá suporte fático de defesa na Justiça do Trabalho.

b) Habitação

b.1 Quando o fornecimento de habitação é indispensável ao trabalho, sem o que este não seria viável, constitui instrumento de trabalho, deve ser de graça, e, na regra do § 2º do art. 458 da CLT, não é salário.

b.2 Se a habitação é fornecida gratuitamente apenas para economizar dinheiro do aluguel, é salário-utilidade para a justiça do trabalho.

b.3 Se a habitação é cobrada, passa a ser objeto de contrato de locação e perde efeitos trabalhistas.

c) Transporte individual

c.1 Se o fornecimento de condução pelo empregador é indispensável para que o serviço possa ser prestado, porque a empresa se encontra em local não servido regularmente pelo transporte público, inclusive frentes de trabalho, constitui um autêntico instrumento de trabalho, de modo que não há repercussão salarial.

c.2 Se, entretanto, a condução gratuita objetiva dar economia a empregados

que trabalham em região bem servida de transporte público, evitando que tenham de gastar com passagem, configura-se salário-utilidade para a Justiça do Trabalho.

c.3 Cobrada, a condução passa a fazer parte de um contrato paralelo ao de trabalho, como fornecimento de condução, e não tem efeitos salariais, mesmo que a empresa cobre menos do que lhe custa, com exceção se puder encontrar fraude nessa prática, ou seja, que a diferença de custo do transporte tenha sido expressamente acertada para reduzir o valor do salário em dinheiro.

Em resumo:

Procura-se ao cobrar a utilidade, um ponto de equilíbrio, ou seja, fazer com que o preço seja baixo, para que represente um benefício ao trabalhador, mas não tanto que seja considerado simulatório, e, pois, nulo.

O nível adequado consiste no custo direto, isto é, a empresa transfere ao empregado a despesa exata do consumido ou usado, sem cobrar os gastos antecedentes, preparatórios, condicionantes nem consequentes. Assim por exemplo:

a) na habitação, se em imóvel da empresa, é cobrado o aluguel, mas não as despesas de condomínio, impostos, luz, água, manutenção, telefone;

b) na condução, se em veículo da empresa, é cobrado o combustível, mas não o salário do motorista, nem despesas de manutenção; se é alugado, o repasse é feito do custo do trajeto de ida e volta, e a empresa paga, em outra conta, a viagem da garagem até a empresa, as horas paradas, a comissão da empresa transportadora; não

há reflexo salarial se a empresa fornece automóvel por empréstimo com todas as despesas pelo empregado, que assim arca com o custo do seu transporte, exceto nas hipóteses do art. 74 da Lei nº 8.383/91;

c) na alimentação (se a empresa não preferir inserir-se no Programa de Alimentação do Trabalhador, caso em que a alimentação não é considerada salário *in natura* por força do art. 3º da Lei nº 6.321/76), é cobrado o custo do alimento, mas não o salário dos que preparam e servem as refeições, nem a energia elétrica, as instalações e limpezas particulares. Nesta linha de raciocínio, se a empresa concordava como uso pessoal, este uso configura salário indireto.

Para melhor ilustrar o entendimento da Justiça do Trabalho abaixo transcrevemos algumas jurisprudências, que seguem:

“SALÁRIO-HABITAÇÃO – SALÁRIO *IN NATURA* – INTEGRA A REMUNERAÇÃO PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS – Tendo em vista o disposto no art. 458, da CLT, a habitação fornecida pelo empregador constitui salário *in natura* e integra a remuneração para todos os efeitos legais, pois, constitui-se em salário indireto.” (TST – RR 103.504/94.7 – (Ac. 2.467/94) – 5ª T. – Rel. Min. Nestor Hein – DJU 12.08.1994)

“SALÁRIO-UTILIDADE – COMODATO – Salário *in natura* – Fornecimento de veículo – Comprovados nos autos que o veículo era cedido pela empresa recorrente a título de comodato, isto é, aquilo que é dado para a comodidade de alguém. A resposta ao quesito nº 13 da perícia (fls. 152) e ao quesito nº

06 da ré (fls. 160), esclarecem a utilização que era feita do carro, tanto para o trabalho quanto para situações particulares. Nesta linha de raciocínio, se a empresa concordava como uso pessoal, este uso configura salário indireto.” (TRT 1ª R. – RO 34452/94 – 9ª T. – Rel. Juiz Ideraldo Cosme de Barros Gonçalves – DORJ 18.06.1996)

“AJUDA DE CUSTO COMBUSTÍVEL – NATUREZA SALARIAL – A ajuda de custo combustível, concedida para a locomoção do empregado não possui natureza salarial, antes os termos do art. 457, § 2º da CLT.” (TST – RR 158.006/95.9 – (Ac. 5.376/95) – 3ª T. – Rel. Min. Roberto Della Manna – DJU 15.12.1995)

“AJUDA-QUILOMETRAGEM – NATUREZA – A ajuda-quilometragem, que se traduz em reembolso de despesas com combustível, em serviço, tem natureza indenizatória, não integrando o salário, ante os termos do art. 457, § 2º, da CLT.” (TST – RR 67.676/93.3 – (Ac. 342/94) – 2ª T. – Rel. Min. Vantuil Abdala – DJU 08.04.1994)

Quanto aos cargos de confiança, o posicionamento da Justiça do Trabalho se inclina no sentido de que tais cargos não fazem jus à incorporação de seus benefícios aos seus salários, como se salário-utilidade fossem.

Importante esclarecer que para configurar o cargo de confiança a justiça exige, além do não-cumprimento de horário (registrar ponto) que o empregado tenha amplos poderes de mando, representação e substituição do empregador, que em suas funções repouse extrema confiança, que na prática dos seus atos se detecte claramente

a responsabilização, orientação e supervisão que o coloquem em situação de superioridade diante de seu colegas de trabalho, e que haja diferenciação econômica nos salários daqueles cargos de confiança em relação aos demais.

As jurisprudências abaixo exemplificam bem as minúcias a que os juízes se prendem:

“CARGO DE CONFIANÇA –

Uma das características do cargo de confiança é o recebimento de ordem diretamente do próprio empregador e não através de intermediários.” (TRT 1ª R. – RO 03863/81 – 3ª T. – Rel. Juiz Luiz Augusto Pimenta de Mello – DORJ 29.07.1982)

CARGO DE CONFIANÇA – UTILIDADE FORNECIDA PELO EMPREGADOR – Sendo o reclamante detentor de função de confiança, tem-se que a concessão de cota mensal de combustível cedida pelo reclamado nada mais é que meio para integral desempenho do cargo que lhe fora delegado, não representando nenhum *plus* que justifique a remuneração a título de salário, pois a sua natureza é meramente indenizatória. Recurso provido por unanimidade.” (TRT 24ª R. – RO 0001459/96 – (0000176/97) – Rel. Juiz João de Deus Gomes de Souza – DJMS 31.01.1997, p. 00018)

III – Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro

1. Considerações gerais

Conforme mencionado no início deste artigo, a legislação do Imposto de Renda

considera como remuneração indireta (*fringe benefits*), os pagamentos feitos a diretores e gerentes a título de despesas com aluguéis de imóveis para fins residenciais, contraprestação de arrendamento mercantil e/ou encargos de depreciação de automóveis de uso particular, pagamentos relativos a colégio para os filhos, despesas de conservação dos bens citados anteriormente, dentre outros, tendo tratamento tributário específico na legislação do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

2. Base legal

2.1 IRPJ

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), Decreto nº 3.000/99, dispõe que:

“art. 358. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I – a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;³

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

II – as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e

seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) 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) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.(...)”

Outrossim, tais despesas são mencionadas a título meramente exemplificativo (A legislação utiliza a expressão “tais como”). Assim, toda e qualquer remuneração, direta ou indireta, salvo se expressamente excetuada em legislação própria, como vale-transporte e PAT, comporá o salário dos dirigentes e gerentes.

2.2 CSSL

A Lei nº 9.249/95, art. 13, dispõe:

“art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções:

(...)

II – das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de

3. Nos casos de veículos, deve a empresa considerar como benefício indireto apenas o período em que o veículo fica em poder dos administradores, gerentes e assessores fora do horário de trabalho, como no período noturno e fins de semana, calculando, desta feita, as despesas *pro rata*, conforme PN 11/92, tratado adiante.

bens móveis e imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens ou serviços;

III – das despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços;

IV – das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores; (...)"

Assim, as despesas pagas a título de alimentação, bem como as com bens móveis e imóveis disponibilizados a sócios, diretores, acionistas e administradores, além de tributadas pelo Imposto de Renda, o deverão ser pela Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

3. Tratamento tributário dos *fringe benefits*

As despesas referentes à remunerações indiretas para a pessoa jurídica terão o seguinte tratamento tributário, conforme dispõe o § 3º do art. 358 do RIR/99:

"art. 358. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

(...)

§ 3º Os dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

I – quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;

II – quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados (art. 304),⁴ são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte de que trata o parágrafo anterior."

Assim, sendo identificado o beneficiário de tais valores, o que significa dizer que tal montante integra seu salário, tais despesas serão dedutíveis para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, havendo, ainda, retenção na fonte em nome do beneficiário, com base na tabela progressiva.

Caso não seja identificado o beneficiário, o RIR/99 preceitua:

"art. 358: (...)

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no art. 622.⁵

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675.⁶

Assim, sendo o beneficiário identificado, a tributação do Imposto de Renda ocorrerá na fonte, com base na tabela pro-

4. "art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento."

5. Nestes casos haverá a incidência de INSS (20%) e FGTS (8%), bem como todos os outros reflexos trabalhistas.

6. "art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento.

gressiva; caso contrário, o montante das despesas será tributado à alíquota de 35%.

4. Conceito de beneficiário

Segundo o Parecer Normativo nº 11/92 do Coordenador-Geral do Departamento da Receita Federal, a definição dos beneficiários dos *fringe benefits* (administradores, diretores, gerentes e seus assessores) é a seguinte:

"8.1 Administradores – Pessoas que praticam, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o fazem por delegação ou designação de assembleia, de diretoria ou de diretor.

São excluídos desta conceituação os empregados que trabalham com exclusividade, em caráter permanente, para uma empresa, subordinada hierárquica e juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exercem essa função cumulativamente com a de seus cargos efetivos e percebem remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado em carteira profissional.

8.2 Diretores – Denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou soma determinada de serviços. Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados. Os diretores são, em

princípio, escolhidos por eleição em assembleias, nos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais.

8.3 Sócio, Diretor ou Administrador – Empregado

Nos casos de sócio, diretor ou administrador que sejam, concomitantemente, empregados da empresa, os rendimentos auferidos, seja a título de remuneração como dirigente, seja como retribuição do trabalho assalariado, estão sujeitos, no seu total, aos limites e condições estabelecidos em lei.

9. Contudo, o art. 74 destina-se a um universo de pessoas mais abrangente do que os dirigentes definidos nos atos retromencionados, alcançando, também, as pessoas que prestam serviços de assessoria aos administradores, diretores e gerentes.

(...)

Assim, deve-se entender que assessor é a pessoa que tenha subordinação direta e imediata ao administrador, gerente ou diretor, e atividade funcional ligada à própria atividade da pessoa assessorada."

Desta feita, conclui-se que a definição dos beneficiários dos *fringe benefits* abrange tanto os gerentes e diretores estatutários, seus assessores, bem como os empregados que estejam com seus contratos de trabalho suspensos em decorrência de terem assumido função estatutária de diretor.⁷

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância."

7. Para os outros empregados a lei prevê que tais valores devam ser parte integrante do salário.

5. Dedutibilidade das despesas na pessoa jurídica

A dedutibilidade das despesas das pessoas jurídicas está relacionada, *a priori*, que estas estejam intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

O RIR/99 explicita tal conceito desta forma:

“art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

Em suma, as despesas ditas normais da empresa são aquelas intimamente ligadas à atividade-fim da empresa e, desta forma, consideradas dedutíveis na apuração do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSSL), o que diferencia-se dos *fringe benefits*, os quais não guardam ligação com a atividade da empresa, como pagamento de despesas de colégio de diretores, aluguel de imóveis residenciais, etc.

Entretanto, estes últimos – *fringe benefits* –, quando atendidos certos requisitos legais, conforme anteriormente exposto, passam também a ser dedutíveis na pessoa jurídica.

Harmonisation of the Tax Systems in Europe Judgements of the European Court of Justice

Gerhard Laule

Rechtsanwalt und Steuerberater,
Frankfurt/Main

Robert Weber

Rechtsanwalt, Frankfurt/Main

I. Introduction

The founding treaty of the European Economic Community (EC Treaty) has as its objective the creation of an economic unit within which the free movement of goods, persons, services and capital is facilitated¹. The establishment of this economic unit requires agreement on certain principles governing the inter-action of the tax systems of the member states and thereby a certain degree of harmonisation².

Such harmonisation of European tax law as has been successfully achieved so far by the legislature by means of directives, which require to be incorporated into domestic law by each member state, relates only to indirect taxation³. Harmonisation

of direct taxation by means of directives incorporated into national law is in its initial stages only. This may be due to the pre-conditions required for harmonisation, in particular, the European Council requirement of unanimity⁴, and the principle of subsidiarity which is particularly relevant to matters of direct taxation⁵. In addition, taxation is understood by each member state to be a characteristic of its sovereignty and protected as such. Taxation has an over-riding significance as the means of financing national budgets, and of determining economic policy. Taxation policy can also be an instrument of competition⁶. Recent studies show an increasing trend towards the use of taxation in competition

1. cf. Schmitt, IWB, Fach 11a, 363 ff.; Huschens, RIW 1999, 326 ff.

2. cf. Förster, in: Bleckmann, Europarecht, 6. Aufl., 717, 719; Voß, in: Dausen, Handbook of EU-WirtschaftsR, J Rn. 4.

3. This applies especially to Value Added Tax (VAT). Achievement of a common system of VAT (principle of transition from state of destination to state of origin) has, however, faded into the distant future (cf.: Dziadkowski, FS-Rädler, 1999, 137 ff.)

4. Cf. Art. 93, 94 EC

5. Cf. in detail: Lang, FS-Flick, 1997, 873, 876; Klein, DSJG 19, 7, 23.

6. Voß, in: Dausen, Handbook of EU-WirtschaftsR, J Rn. 3; Förster, in: Bleckmann, Europarecht, 6. Ed. 717, 719.