



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Recurso nº. : 111.095
Matéria : IRPJ - Exs: 1989, 1991 e 1992
Recorrente : MORGAN GUARANTY TRUST COMPANY OF NEW YORK
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 18 de março de 1997
Acórdão nº. : 104-14.472

IRPJ - RECEITAS FINANCEIRAS AUFERIDAS NO EXTERIOR PELA PESSOA JURÍDICA - COMPROVAÇÃO - TRATAMENTO FISCAL - Estão fora do campo de incidência do imposto de renda os resultados auferidos por pessoas jurídicas nacionais, decorrentes de atividades, comprovadamente, exercidas no exterior, segundo o princípio da territorialidade, adotado pela legislação tributária.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DESPESAS NECESSÁRIAS - DESPESAS PARTICULARES DE DIRIGENTES - DEDUTIBILIDADE - São indedutíveis perante a legislação do imposto de renda os gastos com manutenção de clubes em nome dos dirigentes de pessoas jurídicas cujas atividades não guardam estrita conexão com os mesmos.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218/91.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MORGAN GUARANTY TRUST COMPANY OF NEW YORK**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: **18 ABR 1997**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Paulo Roberto de Castro (Suplente convocado), Roberto William Gonçalves, José Pereira do Nascimento, Elizabeto Carreiro Varão e Remis Almeida Estol. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luiz Carlos de Lima Franca.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472
Recurso nº. : 111.095
Recorrente : MORGAN GUARANTY TRUST COMPANY OF NEW YORK

RELATÓRIO

MORGAN GUARANTY TRUST COMPANY OF NEW YORK, contribuinte inscrito no CGC/MF 46.518.205/0001-64, com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Av. Paulista, nº 1.294 - 7º e 8º andares - Bela Vista, jurisdicionado à DRF São Paulo - Sul - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 318/328.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 30/11/92, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica de fls. 15/23, com ciência em 30/11/92, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 335.070,85 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, acrescidos da TRD acumulada como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; multa de lançamento de ofício de 50% para os fatos geradores até jul/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de ago/91, bem como dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, todos calculados sobre o valor do imposto de renda nos respectivos fatos geradores.

A exigência fiscal instaurada contra a contribuinte, decorre das seguintes irregularidades:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

1 - Exclusões do Lucro Real não comprovadas: nos períodos-base de 1989 a 1991, a instituição promoveu exclusões, conforme cópia anexa do LALUR, a título de rendimentos de aplicações no exterior, que embora consignadas e aproveitadas, tanto nas respectivas declarações do IRPJ quanto no LALUR, a empresa não comprovou, conforme reiterada solicitação não atendida a origem das exclusões - a apropriação das receitas, a base legal, a natureza das aplicações, a composição dos rendimentos e a documentação correspondente. Infração capitulada nos artigos 153, 154, 155, 164, 165, 191 e 192 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

2 - Glosa de despesas de manutenção de clubes: conforme as relações de despesas de clubes em anexo, a empresa apropriou como despesas operacionais dedutíveis, encargos de manutenção e utilização de clubes, de uso particular/pessoal de seus diretores e gerentes. Tais despesas quer por desnecessárias a atividade operacional da instituição (mera liberalidade), quer por constituírem excessos aos limites de dedutibilidade fiscal de remuneração de administradores e gerentes, são claramente indedutíveis para fins do imposto de renda nos termos da legislação específica. Infração capitulada nos artigos 153, 191, 192, 236 e 237 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Em sua peça impugnatória de fls. 26/36, instruída pelos documentos de fls. 37/284, apresentada, tempestivamente, em 30/12/92, a autuada, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, com base nos seguintes argumentos:

- que pelo auto de infração lavrado, a impugnante teria efetuado indevidamente a exclusão do lucro real de rendimentos de atividades no exterior, em razão de não ter comprovado a origem dos mesmos. Ou seja, a conclusão fiscal está baseada apenas e tão somente em mera suposição de que os rendimentos não teriam sido originados no exterior, daí deverem ser submetidos à tributação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

- que com efeito, por força do tipo de atividade desenvolvida pela impugnante, que é filial de sociedade estrangeira, nas operações normais de câmbio, por muitas vezes, existem valores que, até ingressarem no país, permanecem no exterior, onde são aplicados, sendo desta forma, gerados rendimentos que, por força das determinações constantes do artigo 268 do RIR/80, são excluídos de tributação. Ou seja, por se tratar de receitas financeiras auferidas no exterior, estão fora do campo de incidência do imposto;

- que para proceder o lançamento, o fisco - que alega o fato como gerador da obrigação tributária - tem o dever de provar a existência desse fato, para que ele possa ser tido como verdadeiro. Ou seja, cabe ao fisco fornecer os elementos de prova das alegações que fizer;

- que cabe a prova do fato constitutivo do seu próprio direito, cabendo ao contribuinte o ônus da prova do fato modificativo ou extintivo do direito do fisco;

- que, no presente caso, o fisco não produziu qualquer prova de suas alegações, de tal sorte que restaram indemonstrados os fatos por ele tidos por verdadeiros de que a impugnante não teria auferido rendimentos no exterior. Vale dizer, o fato indicado como pressuposto fático-motivador do auto, não foi e não poderia ser comprovado por irreal, razão pela qual as alegações fiscais não se prestam como motivadoras de lançamento, uma vez que, para que possa vir a ser procedido tem que estar calcado em fatos reais e comprováveis pelo fisco;

- que todavia, embora o ônus da prova caiba ao fisco, a impugnante vem, pelos documentos anexos, comprovar que os rendimentos excluídos do lucro real foram auferidos no exterior, razão pela qual sobre eles não incide qualquer tributação;

- que no Termo de Verificação, o senhor fiscal autuante concluiu que a impugnante não poderia ter considerado como dedutíveis os encargos de manutenção de clubes uma vez que, estas despesas seriam mera liberalidade, sendo desnecessárias à atividade operacional, tendo em vista, basicamente, as determinações constantes do artigo 191 do RIR/80;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805/002.403/92-61

Acórdão nº. : 104-14.472

- que vale dizer, quer pelas determinações legais, quer pela interpretação fiscal, a necessidade não se refere, genericamente, ao tipo de atividade da empresa, mas a cada um dos seus negócios ou operações. A despesa é necessária desde que paga ou incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade do contribuinte;

- que por outro lado, a despesa é a usual, costumeira ou ordinária no tipo de negócios do contribuinte. O requisito legal não é que seja usualmente paga pelo contribuinte: pode ser excepcional ou esporádica na experiência do contribuinte, desde que possa ser considerada como usual ou normal do tipo de seus negócios, operações ou atividades;

- que assim, antes de ser procedido o lançamento, o fisco deve verificar, qual o procedimento a ser adotado, caso a caso, não podendo ser indicado, como se pretende de forma genérica que, encargos relativos a despesas de clubes, visando a frequência dos representantes da impugnante seriam despesas não dedutíveis, por desnecessárias e não usuais, devendo ser oferecida à tributação representando mera liberalidade;

- que no presente caso, as alegações fiscais são totalmente improcedentes. Com efeito, a impugnante é uma filial de sociedade estrangeira, cujo objetivo primordial é a captação de recursos para fins de investimentos e aplicações no mercado financeiro;

- que para atingir o seu objetivo, seus dirigentes necessitam manter contatos com diversas pessoas - potenciais clientes - que disponham de capital para fins de investimentos e tenham interesse no desenvolvimento de operações realizadas pela impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

- que ademais, como usual e normalmente ocorre em se tratando de atividades de caráter financeiro, os entendimentos negociais iniciam-se, têm prosseguimento e algumas vezes são concluídos em almoços, jantares e até mesmo em partidas de tênis ou golf, ou até outros esportes. Ou seja, em se tratando de diretores ou gerentes de uma sociedade financeira, é necessária a frequência e até mesmo o desenvolvimento de atividades, ditas “sociais”, não como uma forma de lazer, mas sim, como forma de captação de clientes, visando o desenvolvimento das atividades da sociedade que representam;

- que se assim é, as despesas relativas aos pagamentos de encargos de clubes que, de forma genérica poderiam até ser consideradas como mera liberalidade, no caso específico, não podem ser consideradas como tal por se tratar de gasto necessário à manutenção da fonte produtora, uma vez que nestes locais diversas são as operações financeiras que se concretizam;

- que vários clientes da Impugnante são sócios dos mesmos clubes freqüentados pelos seus dirigentes e que em alguns casos os títulos não estão em nome da Impugnante pelo fato de diversos clubes não aceitarem que pessoas jurídicas integrem seus quadros sociais;

- que a TRD não é índice nem dimensiona a variação do poder aquisitivo da moeda, não tem natureza de correção monetária, não é forma de atualização de valor de qualquer obrigação e que desta maneira, corresponderia a um verdadeiro acréscimo à obrigação original.

Cumprindo o preceito estabelecido no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, o autor do procedimento fiscal, após analisar as razões da impugnação, propõe que o lançamento seja mantido em parte, com base nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

- a fiscalização “glosou” as exclusões consignadas por não documentadas, conforme está simples e objetivamente expresso no “Termo de Verificação”. Não houve suposição, e sim, constatação. A verdade material referida pela defendente foi justamente o que faltou à mesma apresentar. Incabível a alegação de que o ônus da prova cabe ao fisco, no caso, caberia isto sim, à empresa, apresentar os dados e/ou documentos em que se apoiou para promover às citadas “exclusões”;

- que a documentação apresentada nestes autos não se completa como reiteradamente solicitado pela fiscalização, em especial, a prova da apropriação efetiva das receitas como tributáveis - geradora da subsequente “exclusão”, e ainda, a composição das receitas dessas operações (variação cambial e juros), vez que a variação cambial decorrente da mesma aplicação seria tributável por integrante do sistema de correção monetária do balanço;

- que visualizando-se o quadro de fls. 287, estão evidentes as discrepâncias, com ou sem consideração dos valores “não aceitos” por falta dos contratos de câmbio;

- que as “exclusões” diretas no “LALUR” e na DIRPJ partem necessariamente de valores e documentos exatos e assim expressos na contabilidade;

- que é verdade que o artigo 268 do RIR/80 dispõe que “o lucro proveniente de atividades exercidas parte no país e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no país”. A interpretação abrangente no sentido de excluir da incidência receitas de aplicações financeiras no exterior, tem se baseado não em disposição legal específica, mas no princípio da “territorialidade” da tributação;

- que todavia, em nosso entender, essa interpretação não pode ser tão elástica ao ponto de abranger algumas hipóteses que a documentação apresentada, traz a este processo - relativas a depósitos no Banco Central do Brasil e Câmbio Flutuante-Turismo, operações conduzidas, iniciadas e terminadas no país, com recursos de atividades exercidas no país;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

- que com efeito, os depósitos em moeda estrangeira no BACEN, a despeito de produzirem rendimentos (estabelecidos e controlados pelo BACEN), não podem ser considerados tais rendimentos como decorrentes de atividades exercidas no exterior. Consoante normas expedidas pelo próprio BACEN, tais depósitos são compulsórios, ou seja, compulsoriamente feitos no país, com movimentação na conta de reservas, inexistindo normas que disponham sobre equiparação;

- que quanto às operações conduzidas no Mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes - "Turismo", os resultados só poderiam ser tributáveis, não havendo de se falar em juros nesse mercado típico. Baseamo-nos nas indicações do "demonstrativo" e nos "comprovantes" identificados das operações, desconsiderando papeletas desconexas e informes manuscritos juntados. Os rendimentos de aplicações no exterior e dele provenientes não de estar amparados por contratos de câmbio.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência, parcial, da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário lançado, com base nos seguintes argumentos:

- que em virtude do exposto percebe-se claramente a contradição da argumentação do contribuinte, pois, em que pesa se verdadeira a afirmação de cabe à fiscalização a apuração dos fatos que possam vir a ser penalizados a posteriori, tal procedimento só se torna possível com o atendimento das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária no decorrer da fiscalização. Caso a interessada houvesse apresentado prontamente os documentos solicitados e que, legalmente deveriam estar em sua guarda, não haveria motivo para alegar que o lançamento foi baseado em "meras suposições";

- que baseado na obrigatoriedade da defendente de prestar as informações e considerando o não atendimento da solicitação das mencionadas informações, conclui-se que o lançamento foi legalmente constituído, ficando, portanto, invertida a relação jurídica a partir de então sendo que passa caber ao contribuinte, através da apresentação de documentação hábil e idônea, comprovar que o lançamento não deve ser mantido;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

- que o disposto no artigo 268 do RIR/80 acolhe o princípio da territorialidade da tributação sobre os rendimentos;

- que ao teor do PN 62/75, receitas auferidas no estrangeiro pela pessoa jurídica não são, tributadas no território nacional. Inteligência e aplicação do princípio da territorialidade. Legitimidade da exclusão do lucro real da receita financeira ganha pela pessoa jurídica no exterior;

- que a documentação apresentada pela defendente no que se refere às exclusões não comprovadas evidenciam que se tratam de três tipos diversos de receitas, quais sejam: Juros s/Conta Depósito - Over Night; Juros s/Depósitos no Banco Central; e Rendimentos oriundos de operações no mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes - Turismo;

- que em vista da legislação anteriormente mencionada verifica-se que somente se adapta às condições de intributabilidade dos rendimentos produzidos no exterior àqueles oriundos de aplicações no Over Night;

- que os depósitos em moeda estrangeira no Banco Central geram rendimentos que não podem de forma alguma ser considerados como decorrentes de atividades exercidas no exterior. Tais depósitos, estabelecidos pelas Circulares nºs 1.684 e 2.111 e resoluções nºs 1.620 e 1.690, todos do BACEN, são compulsórios e realizados no país;

- que os resultados provenientes do mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes - Turismo são tributáveis;

- que o artigo 191 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, avocado pela defendente em sua peça impugnatória estabelece as condições de dedutibilidade das despesas operacionais e dispõe que são dedutíveis as despesas necessárias e usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

- que o PN CST nº 32/81 estabelece em seu item 4 que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”;

- que a defendente, em sua peça impugnatória, tece uma série de argumentações tendenciosas, que alteram fundamentalmente os princípios que norteiam os fundamentos legais acima mencionados e que condicionam a dedutibilidade das despesas à estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita;

- que a defendente opera como instituição financeira autorizada a funcionar no país para realização de operações bancárias, que em nenhum momento ensejam despesas de manutenção de clubes em nome de seus dirigentes;

- que quanto à utilização da Taxa Referencial Diária para efeito do cálculo dos juros de mora, agiu corretamente o fiscal autuante, pois está embasada na Lei nº 8.218/91.

A ementa da decisão da autoridade singular que consubstancia, em parte, a ação fiscal é a seguinte:

“Somente se adaptam à condição de intributabilidade dos rendimentos produzidos no exterior àqueles que comprovadamente seguem os preceitos do art. 268 do RIR/80 e legislação complementar.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE MANTIDA

São indedutíveis perante a legislação do imposto de renda os gastos com manutenção de clubes em nome dos dirigentes de pessoa jurídicas cujas atividades não guardam estrita conexão com os mesmos (Art. 191 do RIR/80).

AÇÃO FISCAL MANTIDA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

Taxa referencial diária (TRD) incide sobre os débitos para com a Fazenda Nacional, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago (Lei nº 8.218/91, art. 3º, I).

AÇÃO FISCAL MANTIDA.”

Cientificado da decisão em 10/12/94, conforme Termo constante às fls. 315/316, com ela não se conformando, a interessada interpôs, em tempo hábil (09/01/95), o recurso voluntário de fls. 317/328, instruído pelos documentos de fls. 329/334, onde apresenta, em síntese, as mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelos seguintes argumentos:

- que tendo o artigo 74 da Lei nº 8.383/91 indicado, de forma genérica, valores que integrariam a remuneração dos diretores e administradores das sociedades, dentre outros, isto não significa que o fisco teria pretendido vedar para todos os tipos de sociedade a dedutibilidade de certas despesas. Assim, o tratamento a elas dispensado dependerá da verificação, caso a caso, de quais são as despesas necessárias e usuais da sociedade, em razão do tipo de atividade desenvolvida por cada contribuinte;

- que a resolução BACEN nº 637, de 27/08/80, estabelecia que os bancos credenciados para operar no FINEX (Fundo de Financiamento à Exportação) era facultada a constituição de depósito em moeda estrangeira, junto ao Banco Central, destinados à aplicação no financiamento à exportação de que tratava a Resolução nº 509, de 24/01/79;

- que regulamentado este ato normativo, foi editada a Circular nº 568, de 05/09/80, que expressamente determinou que os depósitos se faria mediante transferência do respectivo valor em moeda estrangeira para crédito em conta do Banco Central junto ao banqueiro no exterior por ele indicado. Referidos depósitos eram objeto de remuneração: juros;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

- que pela Circular nº 1.480, de 10/05/89, foi revogada a Circular nº 568 e, ao regulamentar a Resolução nº 1.601, determinou que poderiam ser acolhidos em depósitos recursos em moedas estrangeiras relativos a eventuais disponibilidades no exterior de instituições financeiras, inclusive saldos de linhas de crédito momentaneamente disponíveis. O depósito deveria ser feito mediante crédito do respectivo valor em moeda estrangeira em conta do Banco Central do Brasil junto ao banqueiro no exterior por ele indicado. Determinava, ainda, essa Circular que os juros incidentes sobre os saldos dos depósitos seriam pagos por sua equivalência em moeda corrente nacional, mediante à conta de Reservas Bancárias do estabelecimento depositante;

- que posteriormente, em 21/03/90, a Circular nº 1.480 foi revogada pela Circular 1.612, para estipular basicamente que os juros incidentes sobre os saldos seriam pagos no exterior, mediante crédito a conta especificada pelo estabelecimento depositante;

- que em 22/12/88 o Banco Central expediu a Resolução nº 1.552, que criou o mercado de câmbio de taxas flutuantes, inicialmente contemplando tão somente as compras e vendas de câmbio de viajantes;

- que assim, o País passou a dispor de dois mercados: o comercial, de taxas administradas pelo Banco Central, que ampara, entre outras, operações de comércio exterior (importação e exportação) e o flutuante (também chamado na época de “turismo”, pagamento de bolsas de estudo no exterior/manutenção de estudantes no exterior, tratamentos de saúde, etc;

- que para a regulamentação desse depósito, foi editada a Carta- Circular nº 2.071, de 23/04/90, determinando que esses depósitos deveriam ser em dólares norte-americanos, junto ao Bank America International, na praça de Nova Iorque, incidindo sobre os depósitos juros calculados na forma determinada na própria Carta-Circular. Essa Carta-Circular foi revogada posteriormente pela Carta-Circular nº 2.111, de 05/09/90 que determinou outras condições para esses depósitos, tais como juros incidentes, mas mantendo a determinação de que deveriam ser efetuados junto ao mesmo BankAmerica International;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

- que quanto ao mercado de câmbio de taxas flutuantes (câmbio turismo), o Banco Central expediu inicialmente, de forma a regulamentar esse segmento, a Circular nº 1.402, de 29/12/88. O Regulamento aprovado por essa Circular sofreu ao longo desse período várias atualizações. Mas, os depósitos no exterior em favor do Banco Central relativamente a esse segmento de mercado sempre foram permitidos e realizados, tendo por base legal a legislação já citada anteriormente. Em 27/08/91, através da Circular nº 2.026, o Banco Central introduziu novas alterações no mercado de taxas flutuantes e determinou que os excessos de posição de câmbio comprada deveriam ser objeto de depósito, em moeda estrangeira, no Banco Central. Em consequência, o Banco Central introduziu no Regulamento as alterações patrocinadas pela Circular nº 2.026/91, através da Carta-Circular nº 2.119, de 11/09/91, que expressamente estabeleceu que o aludido depósito deveria ser feito em dólares norte-americanos, junto ao mesmo BankAmerica International.

É o Relatório





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

VOTO

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Como se verifica no Relatório, o litígio se prende na discussão dos seguintes tópicos: exclusões do lucro real não comprovadas e glosa de despesas de manutenção de clubes para os dirigentes.

Quanto as exclusões do lucro real de rendimentos decorrentes de atividades no exterior - receitas financeiras auferidas no exterior, os autos evidenciam que se tratam de três tipos diversos de receitas, quais sejam: Rendas de Capitais - juros sobre conta depósito de aplicações em overnight; Renda de Capitais - juros sobre depósitos em moeda estrangeira no Banco Central do Brasil; e Compra de Câmbio - Rendimentos oriundo Aplicações no Mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes - Turismo.

De início cabe registrar que a legislação tributária, mais especificamente aquela voltada para a tributação pelo imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, admitiu o princípio da territorialidade conforme se depreende da leitura do § 1º do artigo 157, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo decreto nº 85.450/80, verbis:

“Art. 157 - § 1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2º).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

O comando legal retro transcrito informa que a escrituração deve ser elaborada de maneira tal que seu papel possa ser destacado de duas formas: a primeira, que diz respeito à abrangência, tem seus limites demarcados pelas operações praticadas; a segunda, que está relacionada com os resultados, delimita o espaço de tempo a ser considerado e o local onde as atividades foram praticadas.

Para sujeição dos resultados auferidos pela pessoa jurídica a tributação, seguindo-se o mandamento legal inserto no parágrafo primeiro do artigo 157 do RIR/80, importa essencialmente determinar a localização da fonte produtora, se em território nacional ou estrangeiro. Uma vez evidenciado que essa fonte está localizada em País alienígena, é inegável que o fato está fora do alcance da legislação tributária brasileira, por força do princípio da territorialidade.

Ensina JOSÉ LUIZ BULHÕES PEREIRA a respeito do problema de territorialidade do imposto:

“Territorialidade do imposto - o imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas tem por fato gerador a aquisição da disponibilidade de lucro produzido no país, ou seja, criado por atividade de produção exercida no território nacional” (Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - Vol I, Edição 1979).

E prossegue

“O imposto brasileiro sobre o lucro das pessoas jurídicas incide apenas sobre resultados de atividades exercidas no país. Se a pessoa jurídica auferir resultados derivados de atividade exercida no exterior, este lucro está sujeito ao imposto do país onde a atividade é exercida, ou foi produzido, e a lei brasileira não o sujeita a segunda tributação, ainda que a empresa (nacional ou estrangeira) tenha domicílio no Brasil e seja contribuinte do imposto brasileiro.”

Também se entende que a amplitude da aplicação do princípio da territorialidade para apuração dos lucros da pessoa jurídica deve ser entendida a partir do conceito de renda do art. 43 do Código Tributário Nacional, abrangendo cada uma das situações contempladas nesse dispositivo, vale dizer, o princípio da territorialidade se aplica aos rendimentos oriundos do capital, do trabalho e da combinação de ambos e bem assim aos proventos de qualquer natureza.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

Assim, o que rege o princípio da territorialidade é a localização da fonte geradora do rendimento ou ganho.

Como se vê, a questão se prende em definir se as operações realizadas pela empresa está abrangida pelo princípio da territorialidade previsto na legislação tributária.

Após exame criterioso das peças constantes dos autos e à luz da legislação que rege a matéria em análise, conduz à conclusão da insubsistência da pretensão da suplicante, pois não se trata de atividade desenvolvida fora do território nacional; não se trata de rendimentos transferido de filiais ou subsidiárias no exterior; não se trata de rendimento de aplicações no exterior, que já estaria deduzido do imposto de renda do País de origem. Enfim, não se trata de lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no Exterior e enumeradas no artigo 268 do RIR/80.

O que houve foi depósitos em moeda estrangeira no Banco Central do Brasil e Compra de Câmbio - Mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes, cujas operações são conduzidas, iniciadas e terminadas no País, com recursos de atividades exercidas no País. Estes depósitos são compulsórios feitos no País, com movimentação na conta de reservas, inexistindo normas que disponham sobre equiparação com rendimentos auferidos no exterior, conforme pode-se constatar nos Contratos de Câmbio, anexos ao autos, onde em “outras especificações” sempre existe uma anotação nos seguintes termos: “juros recebidos pertinente a depósitos efetuados no BACEN”; “juros pagos pelo Banco Central do Brasil pelo não depósito relativo ao projeto”; “juros recebidos pertinentes a depósitos efetuados no Banco Central do Brasil com base na Carta-Circular nº 2.11, de 05/09/90”. Nas operações no Mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes, os resultados são tributáveis, não havendo incidência de juros.

Assim, não há como acatar a pretensão da recorrente que tais rendimentos se deram fora do País, uma vez que os fatos apontados, como restou evidenciado, ocorreram em território nacional, fora, portanto, do alcance do art. 268 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

Quanto a glosa de despesas de manutenção de clubes de uso particular dos dirigentes, apropriado como despesas operacionais dedutíveis, também não procede a argumentação da suplicante. Senão vejamos:

Mesmo antes da edição da Lei nº 8.383/91 e da IN RF nº 126/91 o entendimento jurisprudencial era no sentido que os salários indiretos de administradores, diretores, sócios etc, bem como de gerentes e empregados de pessoas jurídicas, concedidos na forma de benefícios, vantagens e ganhos adicionais, sob a forma pecuniária ou não, tais como: pagamento de despesas particulares mediante utilização de cartões de crédito, pagamento de despesas com veículos não utilizados na atividade operacional da pessoa jurídica, pagamento de despesas com passagens e estadas em períodos de férias, pagamento de despesas com instrução de dependentes, pagamento de despesas com aluguel ou arrendamento de bens móveis ou imóveis, inclusive veículos, pagamento de salários de empregados domésticos, pagamento de despesas de clubes etc., configuravam como rendimentos do trabalho assalariado, devendo os valores correspondentes serem computados na base de cálculo para apuração do valor da renda mensal sujeita à incidência na fonte.

Após a Lei nº 8.383/91, prevalece o entendimento que serão computados, para fins de apuração do montante mensal tributável, todos os pagamentos efetuados em caráter de remuneração pelos serviços efetivamente prestados à pessoa jurídica, inclusive as despesas de representação e os benefícios e vantagens concedidos pela empresa a título de salários indiretos, tais como despesas de supermercado e cartões de crédito, pagamento de anuidades escolares, clubes, associações etc. Integram ainda a remuneração desses beneficiários, como salário indireto, as despesas pagas ou incorridas com o aluguel de imóveis e com os veículos utilizados para o seu transporte, quando de uso particular, computando-se, também, a manutenção, conservação, consumo de combustíveis, encargos de depreciação e respectiva correção monetária, valor do aluguel ou arrendamento dos veículos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

A fiscalização quando procedeu a elaboração do valor tributável, extraiu os dados da “Relação de Títulos de Clubes” de fls. 14, elaborado pela própria autuada, sendo, então, inquestionável a base de cálculo, e quanto a matéria de direito e de prova tenho que concordar com decisão da autoridade singular, pois o artigo 191 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 estabelece claramente as condições de dedutibilidade das despesas operacionais e estabelece que são dedutíveis as despesas necessárias e usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Dos autos conclui-se que atividade principal da suplicante é voltada para operações bancárias, já que está autorizada a funcionar no país como instituição financeira, daí a concluir que para manter-se em funcionamento se faz necessário a manutenção de despesas de clubes em nome de seus dirigentes é mera pretensão.

Ora, a necessidade alegada pela suplicante de seus dirigentes freqüentarem e desenvolverem atividades sociais em nenhum momento se confunde com os critérios de necessidades estabelecidos pela norma legal.

Como se vê não existe, neste aspecto, reparos a se fazer na decisão da autoridade julgadora em Primeira Instância, que manteve a exigência tributária. Todos os termos formulados na peça impugnatória e na peça recursal, bem como os documentos acostados aos autos foram analisados com critérios, na Instância recursal, e a conclusão é que realmente a recorrente deixou de cumprir normas expressas na legislação de regência. Não existe fato não conhecido e não foram apresentadas novas razões para que se pudesse analisar, motivo pelo qual entendo que cabe razão ao Fisco.

Entretanto, por ser de justiça, convém ressaltar que não cabe a cobrança do encargo da TRD como juros de mora no período relativo a fevereiro a julho de 1991, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão nº CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805/002.403/92-61
Acórdão nº. : 104-14.472

“VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido.”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para se excluir da exigência fiscal o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 1997



NELSON MALLMANN