



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24
RECURSO Nº. : 07.459
MATÉRIA : IRF - ANOS DE 1990 a 1992
RECORRENTE : MORGAN GUARANTY TRUST COMPANY OF NEW YORK
RECORRIDA : DRJ EM SÃO PAULO - SP
SESSÃO DE : 18 DE SETEMBRO DE 1996
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

**IRF - BENEFÍCIOS E VANTAGENS - ADMINISTRADORES,
DIRETORES, GERENTES E SEUS ASSESSORES - SALÁRIOS
INDIRETOS - "FRINGE BENEFITS"**

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 do arrendamento dos veículos.

Caso a empresa não identifique os beneficiários e, por via de consequência, não adicione os benefícios indiretos às respectivas remunerações, os valores pagos não integram os rendimentos tributáveis da pessoa física e o imposto será pago na fonte pela pessoa jurídica, à alíquota de 33%, o qual será considerado exclusivo na fonte.

**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 a que se dá provimento parcial.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

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 fiscal 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

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 OUT 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO ROBERTO DE CASTRO (suplente convocado), ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

RECURSO Nº. : 07.459

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 prolatada pela DRF São Paulo - Sul - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 77/89.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 30/11/92, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte - IRFON/FRINGE de fls. 03/12, com ciência em 30/11/92, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 23.892,53 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 na Fonte, 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 nos respectivos meses de apuração.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

A exigência fiscal instaurada contra a contribuinte, decorre da falta de recolhimento de imposto renda retido na fonte, relativo ao período de dezembro de 1990 a outubro de 1992, sobre salários indiretos, conforme Termo de Verificação e Constatação de fls. 03, lavrado pelo Auditor Fiscal do Tesouro Nacional autuante, com base na constatação de diversos pagamentos de despesas de manutenção de clubes, efetivadas a diretores e gerentes da Instituição.

Observa o autuante em seu "Termo de Verificação e Constatação" que tratando-se de encargos representativos de benefício de ordem pessoal e particular, e caracterizando-se uma remuneração adicional, torna-se exigível o IRFON, não retido e não recolhido pela fonte que o assumiu, com infração aos artigos 517 a 526, 574 a 578, IN SRF 04/80 e artigo 74 e seus parágrafos da Lei nº 8.383/91.

Em sua peça impugnatória de fls. 15/27, instruída pelos documentos de fls. 28/40, 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 o dispositivo legal, indicado como descumprido não é aplicável ao caso em questão, pois a alínea "b", item II do artigo 74 da Lei nº 8.383/91 determinou como condição para que fosse caracterizada a remuneração que ela se traduzisse em benefício ou vantagem do administrador e que não há indicação na lei de que, se este pagamento decorrer de uma necessidade da empresa, com vistas ao desenvolvimento das suas operações, seria dispensado o mesmo tratamento e que as únicas possibilidades de os valores não serem considerados dedutíveis são aqueles expressamente previstas em lei;

- que a autuação se baseou em presunção, ou seja, o agente fiscal concluiu que pelo fato de se tratar de encargos de clubes, estes impreterivelmente seriam benefícios ou vantagens para os administradores, sem que fosse procedida uma análise mais profunda do tipo de atividade desenvolvida pela Impugnante, razão pelo qual o lançamento deve ser nulo, pois baseado em suposições;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

- que caso não exista essa correlação essencial entre o fato conhecido e o fato desconhecido, a imputação da consequência jurídica ao fato jurídico não se dará por presunção, mas por força de outra figura jurídica que é a ficção;

- que em se tratando de ocorrência do fato gerador vigora o princípio da verdade material segundo o qual a consequência tributária incidirá se efetivamente o evento se der no plano fenomênico;

- que como usual e normalmente ocorre em se tratando de atividades de caráter financeiro, os entendimentos negociais iniciam-se, tem prosseguimento e algumas vezes são concluídos em almoços, jantares e até mesmo partidas de tênis ou golf, ou até outros esportes;

- que em se tratando de diretores ou gerentes de uma sociedade financeira, é necessária a freqüência e até mesmo o desenvolvimento de atividades 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 as despesas relativas aos pagamentos de encargos de clubes que, de forma genérica poderiam até ser consideradas integrantes de remuneração dos administradores, no caso específico, não podem ser considerados como tal, por se tratar de gasto necessário à manutenção da fonte produtora;

- 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

- 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 na íntegra, por entender que o impugnante tenta escapar ou fugir à objetividade e especificidade da lei, quando acredita que as despesas de manutenção de clubes de lazer, para usufruto particular de seus dirigentes, são despesas normais e usuais para a manutenção da fonte produtora.

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

- que o Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelece em seus artigos 59 e 60 as normas que regem a nulidade dos atos;

- que de acordo com o referido decreto verifica-se que não há razões legais para se determinar a nulidade do auto de infração uma vez que foram cumpridas as condições formais necessárias à lavratura do mesmo bem como de seu correto enquadramento legal;

- que o artigo 191 do RIR/80 estabelece 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;

- 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

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 norteam 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 a ação fiscal é a seguinte:

“Despesas com pagamentos de clubes e assemelhados, com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através de terceiros integrarão a remuneração dos beneficiários, conforme art. 74, inciso II, alínea “b” da Lei nº 8.383/91.

Ação Fiscal Procedente.”

“Taxa referencial diária (TRD) índice 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 Procedente.”



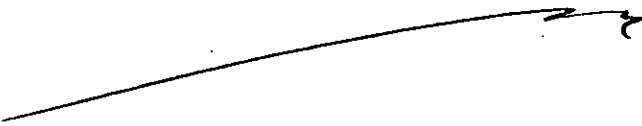
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

Cientificado da decisão em 10/12/94, conforme Termo constante às fls. 75/76 e, com ela não se conformando, a interessada interpôs, em tempo hábil (09/01/95), o recurso voluntário de fls. 77/89, instruído pelos documentos de fls. 90/95, onde apresenta, em síntese, as mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

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 tão-somente na discussão do seguinte aspecto: "os pagamentos, realizados pela suplicante, das despesas nos clubes em favor dos seus diretores e gerentes, conforme consta na planilha de fls. 02, caracterizam benefícios indiretos ou salários indiretos, previstos na legislação em vigor à época dos fatos?".

Antes de adentrar na questão da utilização dos veículos pelos diretores se faz necessário analisar o conteúdo do dispositivo legal citado pela Fiscalização, que diz:

"Lei nº 8.383/91:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

Art. 74 - Integrarão a remuneração dos beneficiários:

.....
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:

.....
b - os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

.....
Parágrafo 1º - A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

Parágrafo 2º - A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento."

Em razão das dúvidas suscitadas pelos contribuintes do imposto de renda acerca do tratamento tributário dos salários indiretos, também chamados "fringe benefits", concedidos pelas empresas a administradores, diretores, gerentes ou seus assessores, ou a terceiros, que a Coordenação do Sistema de Tributação emitiu o Parecer Normativo nº 11, de 30 de setembro de 1992, que em suma diz sobre o assunto em questão:

.....
7 - Preliminarmente, cumpre esclarecer que apenas são tributáveis, na forma do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, os benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, sendo excluídos deste regime de tributação os benefícios e vantagens quando concedidos a empregados não integrantes das categorias funcionais referidas expressamente no dispositivo legal citado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

8 - É no Parecer Normativo CST nº 48/72 e na Instrução Normativa SRF nº 2/69 que vamos encontrar o conceito de administradores, diretores e sócios, cuja remuneração sujeita-se aos limites e condições estabelecidos na legislação do imposto de renda para efeito de dedutibilidade de tais dispêndios como despesa operacional:

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 assembléia, 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 as de seus cargos efetivos e percebem remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com carteira profissional.

8.2 - Diretores - Denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma 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 de assembléia, aos 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 pela lei.

.....

12 - A despeito de os salários indiretos abrangerem as despesas particulares dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, nela incluídas despesas de supermercado e cartões de crédito, pagamento de anuidade



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

de colégios, clubes, associações, etc, julgamos despiciendo tecer maiores considerações acerca da indedutibilidade de tais gastos para fins de apuração do lucro real, face à sua obviedade. Uma vez adicionados às remunerações dos beneficiários, os salários indiretos serão tratados como despesas operacionais dedutíveis, observadas as condições previstas na legislação tributária.

.....

25 - A tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas independe da denominação, da localização da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, que tenha havido um benefício ao contribuinte.

Assim, os salários indiretos pagos aos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, quando acrescidos às suas respectivas remunerações, integram os rendimentos tributáveis da pessoa física, podendo o imposto de renda retido na fonte ser compensado com o devido na sua declaração de ajuste anual.

26 - Caso a empresa não identifique os beneficiários e, por via de consequência, não adicione os benefícios indiretos às respectivas remunerações, os valores pagos não integram os rendimentos tributáveis da pessoa física e o imposto pago na fonte pela pessoa jurídica, à alíquota de 33%, será considerado exclusivo de fonte."

Diante da análise da legislação em vigor não vejo dúvidas que o caso em questão caracteriza os chamados "benefícios extra-salariais" ou como muitos preferem salários indiretos, por concessão de vantagens e benefícios. Sendo que neste caso, em princípio, as despesas pagas ou incorridas com os tais clubes devem integrar a remuneração do beneficiário como salário indireto. 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

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.

A fiscalização quando procedeu a elaboração do valor tributável, extraiu os dados da "Relação de Títulos de Clubes" de fls. 02, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº : 104-13.714

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:

"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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13805.002404/92-24

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.714

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 setembro de 1996.



NELSON MALLMANN