



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.002479/2007-61
Recurso nº 160.340 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.384 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente MARIA BEATRIZ BAGGIO SANTOS
Recorrida 4ª TURMA DA DRJ CURITIBA/PR

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O reconhecimento da nulidade do ato processual requer que se demonstre, de modo objetivo, os prejuízos consequentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. Satisfeitos os requisitos estabelecidos pela norma do artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento. É da competência dos órgãos administrativos de julgamento analisar se os fatos estão subsumidos à norma invocada no lançamento.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS – DEDUÇÕES DO LIVRO CAIXA. Não são dedutíveis as despesas não comprovadas ou que não sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

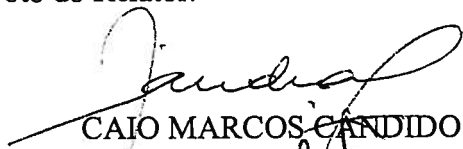
INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO. O percentual mínimo de aplicação da multa de ofício é de 75% (setenta e cinco por cento), consoante determina o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - A Súmula nº 4 do 1º CC dispõe que a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

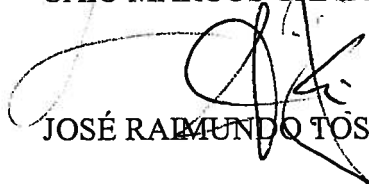
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.



CAIO MARCOS CANDIDO - Presidente



JOSÉ RAMUNDO TOSTA SANTOS - Relator

Editado em: 10 MAI 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Ana Neyle Olímpio Holanda e Alexandre Naoki Nishioka. Ausente, justificadamente, a Conselheira Silvana Mancini Karam.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 06-14.198 (fls. 1.439/1.453), que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares argüidas e, no mérito, julgou parcialmente procedente o lançamento, mantendo as exigências de R\$ 11.426,11, R\$ 26.885,99, R\$ 78.083,18 e R\$ 76.352,87 de impostos, R\$ 8.569,58, R\$ 20.164,49, R\$ 58.562,39 e R\$ 57.264,65 de multas de ofício de 75%, dos exercícios de 2003 a 2006, respectivamente, e os devidos acréscimos legais.

A infração indicada no lançamento e os argumentos de defesa suscitados na impugnação foram sintetizados pelo Órgão julgador a quo nos seguintes termos:

Contra a contribuinte supra-identificada foi lavrado o Auto de Infração de Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF de fls. 327 a 329, do qual fazem parte os demonstrativos de apuração de fls. 322 a 325, o demonstrativo de multa e juros de mora de fl. 326, o termo de encerramento de fl. 330 e os demais documentos e demonstrativos constantes dos autos, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário no valor de R\$ 405.315,98, sendo R\$ 202.467,14 de imposto e R\$ 151.850,34 de multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além de R\$ 50.998,50 de juros de mora calculados até 28/02/2007.

Decorreu tal lançamento da apuração de deduções indevidas de despesas de livro caixa, conforme detalhado no auto de infração à fl. 328.

O enquadramento legal da exigência reporta-se ao o art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 6º e §§ da Lei 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 8º, inciso II, alínea "g", da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 73 e 75 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (fl. 329).

Cientificada do lançamento, em 09/03/2007 (fl. 333), a contribuinte apresentou, em 10/04/2007, por meio de representante (procuração à fl. 05), a impugnação de fls. 334 a 350, instruída com os anexos de fls. 353 a 1437.

Após breve narrativa dos fatos, argúi a nulidade do lançamento, citando uma série de princípios que não teriam sido observados pela autoridade lançadora. Diz que o autuante concedeu prorrogação de prazo para entrega da documentação referente aos exercícios de 2005 e 2006, mas grafou de forma errada a data (10/02/2006, em vez de 10/02/2007) e, além disso, antes do exaurimento deste prazo, já havia lavrado o auto de infração, *“alijando qualquer pretensão da impugnante em cumprir o ônus da entrega da documentação faltante no prazo concedido (o Auditor já afirmara que não aceitaria a documentação apresentada por entender de antemão, sem a devida análise, que seriam glosadas as despesas apresentadas)”*. Acrescenta, ainda, que a *“descrição dos fatos e enquadramento legal engendrado pelo Fiscal não atendem aos pressupostos eleitos pelo legislador pois são – pra não dizer outra coisa – singelos não propiciando ao impugnante a possibilidade de em análise a documentação apresentada fazer valer o seu direito ao contraditório”*.

No mérito, discorre sobre o conceito de renda, concluindo que sem acréscimo patrimonial não há renda e nem proventos. Diz que “a impugnante presta serviços para a Herbalife International do Brasil Ltda (empresa que vende diretamente aos consumidores chás para emagrecimento e desintoxicação) como autônoma recebendo valor mensal referente parte das vendas efetuadas por terceiros que convencidos por ela utilizam os produtos comercializados, sendo a impugnante responsável pelos gastos (reuniões, treinamento) da agregação e convencimentos destas pessoas”. Informa que “agencia reuniões (gastos com telefones, inclusive celulares) em diversas cidades, mais precisamente na região sul do Brasil (deslocando pessoas e acomodando-as em hotéis), treinando-as para a continuidade do negócio...”. Afirmar que tem “um contrato com a Herbalife que determina que a impugnante representa nestas reuniões e na comercialização, assumindo todas despesas necessárias para o intento. Portanto, os valores totais recebidos, são consumidos e gastos para a obtenção da própria renda nos exatos parâmetros da legislação, art. 75 do decreto 3000...” e “não obteria os valores declarados no seu imposto de renda se não viajasse, se não agendasse as reuniões, expusesse o produto e não treinasse os consumidores”.

Aduz ser “possível ainda a dedução das despesas com locomoção e transportes, pois a impugnante é verdadeiramente representante comercial da empresa que lhe envia recursos, representando-a junto a terceiros conforme contrato que se anexa”.

Retoma a questão do seu contrato com a Herbalife, alegando que presta serviços exclusivamente a esta empresa, numa relação de total independência entre ambas, com a impugnante assumindo todos os riscos do negócio, conforme contrato de distribuição devidamente subscrito, reafirmando que *“os valores auferidos pela impugnante são frutos de um trabalho de convencimento diário – agregamento de novos distribuidores – e gastos na mesma proporção”* e não haveria *“as devidas receitas sem os gastos despendidos”*.

Contesta a multa de ofício de 75%, pois não agiu de má-fé, tendo informado todos os valores recebidos e a base de cálculo que entende ser a certa. Diz que tal multa, *“ainda que prevista em legislação específica, tal como no presente caso, assume o caráter nitidamente confiscatório, desrespeitando o Princípio do Não-Confisco, previsto na Constituição Federal, motivo pelo qual impende seja integralmente desconstituída, como medida de Justiça Fiscal”*. 

Questiona a base de cálculo utilizada para apuração do imposto de renda, pois “o Sr. Auditor fiscal, a sua vontade, utiliza no auto infracionário como base as despesas e gastos que entendeu não dedutíveis ...”, tendo criado “a seu bel prazer fato gerador novo, maculando o princípio da tipicidade fechada de tributação”.

Por fim, requer a desconstituição do auto de infração por não ter sido observado o prazo concedido para apresentação de documentos, por falta de fundamentação legal e fática pela utilização de base de cálculo não aplicável ao imposto de renda. No mérito, busca o reconhecimento dos gastos lançados no livro caixa como necessários para a percepção da receita

e a manutenção da fonte produtora. Eventualmente, seja julgada improcedente a multa, ou reduzida, e considerada ilegal a aplicação da taxa SELIC.

Pleiteia que seja aceita a documentação apresentada referente aos exercícios de 2005 e 2006.

Ao apreciar o litígio, a 4ª Turma da DRJ Curitiba, restabeleceu despesas escrituradas no livro Caixa dos anos-calendário de 2004 e 2005 relacionadas ao imóvel mantido pela impugnante, com finalidade de treinamento, nos montantes de R\$13.907,70 e R\$21.430,50, respectivamente. A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PRELIMINARES. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A fase preparatória do lançamento é inquisitorial, não se submetendo aos princípios da ampla defesa e do contraditório; eventuais falhas de natureza formal, que não causam prejuízos ao exercício da defesa, são inaptas para anular o procedimento.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. COMBUSTÍVEIS. HOSPEDAGENS. DIÁRIAS. ALIMENTAÇÃO. TELEFONIA. TRANSPORTE.

Não são dedutíveis as despesas não comprovadas ou que não sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. DISPENSA. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa de ofício é aplicada por determinação da legislação tributária e não se submete ao princípio do não confisco, por não ser tributo, não sendo deferida à autoridade administrativa nenhuma discricionariedade no sentido de sua dispensa ou redução.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, serão acrescidos na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes, a partir de 01/04/1995, à taxa referencial do Selic para títulos federais.

Lançamento Procedente em Parte

ff

Em sua peça recursal de fls. 1.457/1.473, a contribuinte repisa as mesmas questões suscitadas perante o Órgão julgador *a quo*, na parte que lhe foi desfavorável.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Do exame das peças processuais, firmo convencimento de que a decisão de primeiro grau não merece qualquer reparo.

Inicialmente, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento, fundada no erro apontado pela recorrente na grafia da data de prorrogação do prazo para atendimento da intimação de nº 291/2006. Se a intimação encontra-se datada de 03/11/2006 é evidente que a prorrogação do prazo é de 10/02/2007 (fl. 03), ao invés de 10/02/2006 grafado na via da contribuinte (fl. 352). Outro fundamento indicado na peça recursal, para nulidade do lançamento, decorre do fato do processo de nº 10980.002479/2007-61, ter sido registrado 06/02/2007, antes, portanto, do vencimento do prazo da intimação para apresentação de documentos do livro caixa dos exercícios de 2005 e 2006 (anos-calendário de 2004 e 2005). Sem razão a recorrente, tendo em vista que referida intimação não foi atendida. Somente em sede de impugnação ao lançamento (em 10/04/2007) é que a interessada apresentou os comprovantes acima mencionados. Acrescente-se ainda que em 09/03/2007 a contribuinte foi cientificada do lançamento (fl. 333), que é a data relevante para demarcar o regular exercício do direito da Fazenda Pública Nacional constituir o crédito tributário, nos termos do artigo 150 do CTN. Diferentemente do que aduz a recorrente, entendo que a exigência tributária em exame encontra-se devidamente fundamentada, conforme descrição dos fatos à fl. 328, e a contribuinte demonstrou em sua peça impugnatória e recursal conhecer a infração que lhe foi imputada.

Sobre a nulidade processual, o entendimento manifestado sobre o tema pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 182.364 (DJU de 26.6.00, p. 207), é que o sistema preconiza para o reconhecimento da nulidade do ato processual a necessidade que se demonstre, de modo objetivo, os prejuízos consequentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa. Eventual irregularidade no curso do procedimento administrativo disciplinar, e porque não dizer tributário, sem a prova de influência no indiciamento do servidor público, e porque não dizer na acusação fiscal indicada no lançamento, não tem relevância jurídica.

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. É o que dispõe o artigo 142 do CTN. O Auto de Infração em exame está em consonância com referida norma.

No mérito, os rendimentos brutos informados pela autuada em suas DIRPF dos exercícios de 2003 a 2006 (fls. 299/312) foram reduzidos pelas deduções do livro caixa. A

conclusão fiscal sobre tal dedução foi claramente manifestada à fl. 328. Quando a fiscalização constata que houve dedução indevida de qualquer despesa admitida pela legislação do imposto de renda (dependentes, instrução, médicas, livro caixa etc), a infração apurada é justamente glosar total ou parcialmente a dedução que não atendeu aos requisitos legais, como fez o Auto de Infração, reintegrando à base de cálculo do imposto de renda o montante correspondente à dedução indevida.

As despesas do livro caixa declaradas nos exercícios de 2003 e 2004 não foram identificadas como de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, e ainda por haver notas fiscais sem identificação do pagante, notas referentes a combustível (somente dedutível para os corretores autônomos, que não é o caso da autuada), contratação de transporte, despesas com plano de saúde, refeições, hotéis, telefone da residência em nome de terceiros, despesas com IPVA de automóveis, IPTU da residência etc. Não foi escriturado no livro caixa do exercício de 2003 despesas com aluguel e manutenção do escritório, razão pela qual não há amparo à alegação da recorrente de que a fiscalização adotou critérios diferentes no exame desta matéria, em relação às mesmas despesas, que foram escrituradas no livro caixa do exercício de 2004, no montante de R\$14.262,80, devidamente comprovadas com fotocópia do contrato de aluguel e quitações bancárias.

As despesas escrituradas no livro caixa dos exercícios de 2005 e 2006 foram integralmente glosadas por falta de comprovação. A decisão recorrida restabeleceu a dedução dos pagamentos de aluguéis e demais despesas necessárias para a manutenção do imóvel locado conforme o contrato de fls. 06/12, utilizado para treinamento de pessoal, nos montantes de R\$13.907,70 e R\$21.430,50, relativos aos exercícios de 2005 e 2006, respectivamente, na mesma linha de entendimento adotada no lançamento.

Os fundamentos indicados na decisão recorrida para manutenção das demais glosas estão em consonância com reiterados entendimentos manifestados por este Colegiado, razão pela qual peço vênias para colacionar o seguinte trecho do voto condutor (fls. 1.446/1.453):

Pela leitura do dispositivo acima transcrito, identificam-se três grupos diferenciados de despesas dedutíveis: (a) a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; (b) os emolumentos pagos a terceiros; e (c) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Importante destacar que as despesas constantes deste último grupo, “despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, requerem uma análise individualizada de cada despesa e da atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução. Como exemplos corriqueiros temos: aluguel, água, luz, telefone, condomínio – vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional – e despesas com material de consumo.

Além disso, de acordo com o § 1º do artigo anteriormente transcrito, não poderão ser consideradas deduções do livro caixa: (a) as quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como as despesas de arrendamento (leasing); (b) as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo, quando correm por conta dele; e (c) as despesas relacionadas à prestação de serviços de transporte e aos rendimentos auferidos pelos garimpeiros.

Por fim, cumpre lembrar que toda e qualquer dedução pleiteada no livro caixa deve ser comprovada mediante a apresentação de documento hábil e idôneo, conforme estabelecido no § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134/1990, anteriormente transcrito.



Feitas estas digressões iniciais, passa-se a análise das questões levantadas pela interessada.

A impugnante pleiteia a dedução de despesas com locomoção e transporte, pois é “verdadeiramente representante comercial da empresa que lhe envia recursos, representando-a junto a terceiros conforme contrato que anexa”. Esta afirmação, no entanto, não encontra eco na documentação anexada.

O acordo de distribuição, instrumento jurídico que regula a relação entre a impugnante e a empresa, estabelece na sua cláusula 2ª (fl. 374), expressamente, que ela, contribuinte, não é sua representante ou agente:

“2. O Distribuidor é um contratante independente (para todos os fins, inclusive fiscais e outros), e não é empregado, representante legal ou agente da Herbalife ou de qualquer outro Distribuidor da Herbalife”

É de se esclarecer que a representação comercial autônoma é profissão regulamentada pela Lei 4.886, de 1965, que define, em seu artigo 1º, o escopo das atividades:

Art. 1º Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprego, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios.

É também profissão que exige o registro obrigatório em órgão de fiscalização, consoante o artigo 2º do citado diploma legal:

Art. 2º É obrigatório o registro dos que exerçam a representação comercial autônoma nos Conselhos Regionais criados pelo art. 6º desta Lei.

Vê-se, pois, que a impugnante não detém a qualidade de representante comercial, seja do ponto de vista subjetivo (não está registrado no competente Conselho Regional de Representantes Comerciais), ou de suas relações com a empresa, a qual não representa (o contrato que assinou diz expressamente que não é representante ou agente da empresa), não faz a mediação de negócios mercantis e nem agencia propostas ou pedidos. Cada distribuidor é autônomo, compra diretamente da Herbalife e revende as mercadorias, sem qualquer interferência da impugnante.

Nesse sentido, são incabíveis, no caso, as deduções relativas a despesas com transporte e locomoção (combustíveis e hospedagem), as quais só são permitidas ao representante comercial (art. 6º, § 1º, “b”, da Lei nº 8.134, de 14 de abril de 1990), condição esta na qual a impugnante não se enquadra.

Diz que as despesas glosadas são decorrentes da promoção de eventos (reuniões e treinamentos) com o objetivo de agregação e convencimento das pessoas para a utilização dos produtos da empresa Herbalife. Para isso, incorre em gastos com telefonemas, deslocamento, acomodação em hotéis e alimentação, para si e para as demais pessoas. Afirma que o contrato com a empresa a obriga a assumir todas estas despesas. Entretanto, há respaldo apenas parcial dessa afirmação na documentação trazida aos autos.

Para se definir os limites até onde as despesas podem ser reputadas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, deve-se buscar os parâmetros nas obrigações contratuais a que está vinculada a atividade de supervisão/treinamento exercida pela

impugnante. Tal atividade está consubstanciada na “Norma 10-C Treinamento” do documento “NORMAS DE CONDUTA E AS DIRETRIZES DO DISTRIBUIDOR” (fl. 380):

“O patrocinador é responsável pelo treinamento adequado dos Distribuidores que patrocina diretamente no que diz respeito aos produtos e à sua utilização, ao plano de vendas e marketing, às Normas de Conduta e demais regras, regulamentos e diretrizes aplicáveis aos Distribuidores da empresa. O patrocinador pode pedir assistência a seu supervisor ou a membros da equipe TAB em linha ascendente, mas a responsabilidade primordial é sua”.

Nenhum patrocinador poderá solicitar pagamento por treinamento ou por uso de instalações para treinamento de um Distribuidor, a menos que explique integralmente a esse Distribuidor que ele tem direito de escolher se quer ou não participar de um treinamento “pago”, definindo e comunicando previamente o custo do referido treinamento. Se o Distribuidor não aceitar participar desse treinamento “pago”, o supervisor é obrigado a fornecer o treinamento básico necessário para o aprendizado do negócio”

Por essa norma contratual, verifica-se que o “distribuidor” está obrigado contratualmente a fornecer treinamento a seus patrocinados. Mas essa obrigação somente abrange o chamado “treinamento básico”. Nesse não pode haver cobrança do treinamento e das instalações usadas. Vê-se, pois, que não há obrigatoriedade de que sejam fornecidos aos treinandos materiais didáticos, alimentação, hospedagem, ou que sejam usados sofisticados equipamentos ou instalações pomposas. Esse “treinamento básico” é o que a empresa HERBALIFE entende como suficiente ao bom desenvolvimento dos negócios. Em suma, são essas as despesas de custeio que estão a cargo do impugnante e que são consideradas necessárias à obtenção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Se o Supervisor quiser fazer um treinamento, um seminário ou um encontro de distribuidores em local pomposo, incluindo hospedagem e refeições, com participação de palestrantes famosos, arcando com os custos, isto, à luz das suas obrigações contratuais, não se enquadra no conceito de despesas necessárias. Aliás, nesse caso a cláusula contratual permite o repasse dos custos aos treinandos, mediante prévio comunicado e anuência.

Assim, de plano, é de descartar-se quaisquer gastos que a impugnante tenha incorrido relativo a alimentação, transporte, hospedagem, diárias. Se próprios, porque há vedação legal, por não ser representante comercial. Se de terceiros, porque não estão entre as obrigações contratuais de fornecimento.

Assim, os gastos considerados necessários somente são aqueles relativos à disponibilização das instalações para os treinandos. Nesse sentido, são dedutíveis os pagamentos de aluguéis e demais despesas necessárias para a manutenção do imóvel locado conforme o contrato de fls. 06/12, utilizado para treinamento de pessoal. A autoridade fiscal já acatou essas despesas em relação ao ano-calendário de 2003, no montante de R\$ 14.262,80. a 4ª Turma da DRJ Curitiba, restabeleceu despesas escrituradas no livro Caixa dos anos-calendário de 2004 e 2005 relacionadas ao imóvel mantido pela impugnante, com finalidade de treinamento, nos montantes de R\$13.907,70 e R\$21.430,50, respectivamente.

(...)

Outro ponto relevante é que a impugnante não participa, em nenhum momento, nas atividades desenvolvidas pelos seus supervisionados, relativas às vendas dos produtos. Ou seja, uma vez treinados, os patrocinados passam a operar independentemente, gerindo seu negócio, sem qualquer interferência do seu Supervisor. Compram diretamente da HERBALIFE, efetuam a venda a seus clientes e auferem, sozinhos, os lucros decorrentes destas atividades.

Assim, não há que se falar em necessidade de quaisquer outros gastos para o auferimento das comissões que constituem os rendimentos da impugnante. As únicas despesas



necessárias são aquelas referentes ao treinamento básico e, ainda, dentro dos limites previstos no contrato com a Herbalife, que a obriga somente a arcar com os custos das instalações necessárias ao treinamento. Não há que se falar, pois, como custos necessários à percepção dos rendimentos os gastos com telefones, contador, materiais de expediente, material publicitário, folhetos, etc. Estes gastos são necessários à outra variante dos negócios que mantém com a HERBALIFE, onde compra mercadorias e as revende em seu próprio nome. Mas aí exerce atividade comercial e tais custos devem ser apropriados na pessoa jurídica.

Com efeito, pela análise das Declarações de Rendimentos da contribuinte percebe-se claramente as inconsistências das despesas escrituradas no livro caixa, apontadas no lançamento em exame, principalmente em relação aos exercícios de 2004 (fl. 302), 2005 (fl. 315) e 2006 (319). Observa-se que nesses períodos as referidas declarações sempre apresentaram excesso de dispêndios (despesas e aquisição de bens e direitos) em relação aos recursos disponíveis. No exercício de 2004, os rendimentos tributáveis, isentos de tributação exclusiva, alcançaram o montante de R\$137.920,84, enquanto as deduções do livro caixa somadas ao imposto retido na fonte e à evolução patrimonial alcançaram o montante de R\$197.922,59. O mesmo ocorreu em 2005, com origens de recursos de R\$343.616,78, montante inferior à aplicação de recursos (R\$581.077,28). No exercício de 2006, os rendimentos tributáveis, isentos e de tributação exclusiva, alcançaram o montante de R\$355.891,88, enquanto as deduções do livro caixa somadas ao imposto retido na fonte e à evolução patrimonial alcançaram o montante de R\$540.145,99. Esta situação financeira somente se explica pelo excesso de despesas do livro caixa, pois sobre a evolução patrimonial e o imposto de renda na fonte não pairam dúvidas, fulminando questão suscitada pela recorrente quanto à inexistência de acréscimo patrimonial, a inviabilizar a aplicação da norma do artigo 43 do CTN, no presente caso.

Em relação aos elementos de prova apresentados juntamente com o recurso (fls. 1.474/1.531), estes não afastam a premissa de não serem gastos de custeio ou necessários à manutenção da fonte produtora. Ademais, o Contrato de Locação, à fl. 06, foi celebrado com a finalidade de oferecer treinamento de pessoal, sendo vedada a sua utilização para outro fim, sob pena de tipificar infração contratual (item 1 – fl. 07), e para tal despesa foi admitida a dedução do livro caixa.

Sobre possível violação da ordem constitucional e da lei complementar tributária (CTN), vale ressaltar que o lançamento é ato administrativo de aplicação da norma tributária ao caso concreto. Não caberia, portanto, à fiscalização se posicionar acerca da inconstitucionalidade da lei que embasou o procedimento fiscal. Presume-se, inclusive, que os princípios constitucionais tributários e também os garantidores de direitos fundamentais encontrem na lei sua aplicação imediata. Antes de ser aprovada pelo Congresso Nacional o projeto de lei tramita por várias comissões que aquilatam sua constitucionalidade. Após essa fase, o presidente da República a sanciona. Ao poder Judiciário, cumpre velar pela constitucionalidade das leis, através do controle *a posteriori*. Os Órgãos da administração não podem deixar de aplicar as leis aprovadas pelo Congresso Nacional e sancionadas pelo Presidente da República, ao qual estão vinculados pelo poder hierárquico. Desta forma, vedada à própria administração declarar a inconstitucionalidade de norma legal, conforme dispõe a Súmula nº 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não é outro o balizado pronunciamento do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134) sobre a matéria:

(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.

No que tange à multa de ofício, confira-se o que dispõe o enquadramento legal indicado no Auto de Infração (artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifei)

Pela letra da lei, sempre que o lançamento do crédito tributário for realizado pelos Agentes do Fisco, há que ser exigida a multa de ofício no percentual de 75%, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata, ou de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Por falta de previsão legal não cabe qualquer redução da multa de ofício aplicada. A única previsão legal de abrandamento da multa está contida no artigo 6º da Lei nº 8.218, de 1991, que prevê a redução de cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício, ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação. Se houver impugnação tempestiva, a redução será de trinta por cento, se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância. O legislador ordinário ao elaborar as leis tributárias deve fazer com que estas dêem vigor aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, razão pela qual afasto questão suscitada pela recorrente acerca do nítido caráter confiscatório desse acréscimo legal.

Da mesma forma, a exigência dos juros moratórios decorre da falta de pagamento do imposto de renda, conforme previsto no artigo 161, do Código Tributário Nacional:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

A cobrança dos juros de mora não tem caráter punitivo, a sua incidência visa compensar o período de tempo em que o crédito tributário deixou de ser pago.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, (Curso de Direito Tributário, 9a edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 337), discorre sobre as características dos juros moratórios, imprimindo-lhes um caráter remuneratório pelo tempo em que o capital ficou com o administrado a mais que o permitido:

(...) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.

Por oportuno, convém lembrar que falece competência à administração pública para negar vigência a leis editadas pelo Congresso Nacional e sancionadas pelo presidente da República, até porque a sua missão é atuar conforme a lei (executá-la).

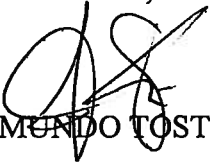
Referido acréscimo legal tem suporte em norma legal vigente, expressamente indicada no lançamento, cuja constitucionalidade e legalidade são previamente examinada pela Comissão de Constituição e Justiça do poder Legislativo Federal e também pelo poder Executivo. O exame de constitucionalidade das leis e possível ofensa aos princípios da capacidade contributiva e vedação ao confisco é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário (art.102 da Constituição Federal, de 1988), em controle difuso ou concentrado.

Já se encontrava pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes o entendimento quanto à aplicação da taxa SELIC aos débitos tributários. Com efeito, após intenso debate a respeito da sua legalidade e constitucionalidade foi editada a Súmula nº 4, de aplicação obrigatória neste Órgão:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Em face ao exposto, rejeito as preliminares argüidas e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 02 de dezembro de 2009.


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

: