



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

Processo n° 11060.723084/2014-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.784 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de outubro de 2018
Matéria IRPF - LIVRO-CAIXA
Recorrente ALDA IRENE GERTZ RUSCZYK
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

TRABALHO NÃO ASSALARIADO. DEDUÇÃO DE DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO-CAIXA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Mantém-se a glosa das despesas escrituradas em livro caixa quando não comprovado, por meio de documentação hábil e idônea, que estão relacionadas às atividades do contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado e correspondem às hipóteses de dedução permitidas na legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), por meio do Acórdão nº 12-74.711, de 09/04/2015, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido (fls. 2.437/2.442):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Merecem ser glosadas as despesas de livro caixa quando não restar comprovado que correspondiam a despesas relacionadas com a atividade profissional da Contribuinte e eram necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora.

Impugnação Improcedente

Em face da contribuinte foi lavrado **Auto de Infração**, decorrente de procedimento de revisão da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), em que a fiscalização apurou as seguintes infrações (fls. 02/17 e 19/29):

(i) dedução indevida com dependente, relativa aos anos-calendário de 2011 e 2012; e

(ii) dedução indevida de despesas escrituradas em livro-caixa, referentes aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012.

A Notificação de Lançamento alterou o resultado de sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo-se o imposto suplementar, juros de mora e multa de ofício.

A contribuinte foi cientificado da autuação, em 26/08/2014, e impugnou a exigência fiscal (fls. 2.414/2.415 e 2.426/2.430).

Com base na narrativa da decisão de primeira instância, que bem resume a matéria controvertida, reproduzo abaixo a síntese dos argumentos apresentados na impugnação pela contribuinte (fls. 2.438/2.439):

1) a Contribuinte aufere seus rendimentos por meio da atividade denominada de marketing de rede, atividade devidamente legalizada e recentemente implementada no Brasil, cuja legislação tributária não trata especificamente da mesma;

2) a atividade da Interessada equipara-se a do representante comercial, tendo natureza de serviço autônomo e não assalariada;

3) por tratar-se de vendedor autônomo sem vínculo empregatício, equiparado ao representante comercial, as despesas de viagens, hospedagens e combustíveis são indispensáveis para a obtenção da receita auferida, pois sem deslocamentos não poderiam ser geradas, bem como as despesas de participação em seminários e congressos, pois estes são igualmente indispensáveis para a obtenção da respectiva receita;

4) a Contribuinte se utilizou da dedução em seu livro caixa de despesas em nome do cônjuge, Sr. Arlindo Rusczyk, pois de acordo com o contrato da Herbalife, o cônjuge está credenciado como segundo titular, o que o converteria distribuidor independente vinculado à proposta de distribuição, juntamente com a Contribuinte, com isso a citação do nome do cônjuge no referido contrato, tem sim, o condão de autorizar a dedução de despesas por àquele arcadas e para a devida comprovação foi apresentada cópia da proposta de distribuição;

5) a legislação não discorre especificamente sobre a atividade de “marketing de rede” sistema multinível e como esta atividade se equipara a atividade autônoma de representante comercial e a legislação não fornece uma relação exata do que seria dedutível como despesa no livro caixa, a subjetividade que norteia a questão traça uma linha muito tênue dificultando a decisão do que pode e do que não pode ser dedutível;

6) por se tratar de despesas de custeio indispensáveis para a percepção da receita, as despesas impugnadas devem ser consideradas, uma vez que sem estes custos, as atividades não seriam desenvolvidas e em consequência, não haveria a obtenção dos ganhos.

Intimada por via postal em 09/05/2015 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente protocolou recurso voluntário no dia 01/06/2015 (fls. 2.444/2.447 e 2.449/2.457):

Através de petição manuscrita, a contribuinte ressalta que é pessoa idosa, sem condições financeiras de pagar o débito dela exigido. Se fosse o caso, o único recurso que disporia seria o imposto de renda retido nos últimos cinco anos, que não lhe foi devolvido até o momento.

Exerce atividade autônoma, em parceria com o seu esposo, relacionada aos produtos da empresa Herbalife, especializada na área de nutrição, emagrecimento saudável e controle de peso. Ultimamente, ministrou centenas de palestras voltadas à saúde preventiva e hábitos nutricionais.

Recebeu orientação da própria empresa que poderia e deveria deduzir as despesas realizadas com o exercício da atividade, de maneira que solicita em grau recursal

outra análise e interpretação sobre os fatos, distinta do acórdão recorrido que manteve a autuação fiscal.

Protocolou, em 29/03/2017, requerimento de prioridade máxima, com base no estatuto do idoso (fls. 2.471).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

As normas do Código de Processo Civil (CPC), veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, são aplicáveis subsidiariamente ao processo administrativo fiscal no âmbito federal, mesmo que dotado de legislação própria (art. 15).

Por isso, incumbe à parte contestar especificamente os fundamentos da decisão recorrida, sob pena de não conhecimento do recurso voluntário interposto (art. 932, inciso III, do CPC).

A rigor, no presente caso a recorrente acabou por não contraditar o acórdão de primeira instância, opondo-se de maneira generalizada.

Todavia, tendo em vista a informalidade moderada que rege o processo administrativo fiscal, aliada à aparente simplicidade da recorrente que assina o recurso voluntário, é de se admitir que o apelo recursal contém as mesmas razões de defesa apresentadas perante a primeira instância, conforme cópia da impugnação trazida em anexo ao recurso (fls. 2.453/2.457).

Dessa feita, uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

Como dito linhas acima, a contribuinte apresentou em sede de recurso as mesmas justificativas de defesa que constam da sua impugnação, num exercício de cópia textual, nada tendo acrescentado com a finalidade de contrapor novos argumentos de fato e direito vinculados à autuação fiscal e/ou decisão de piso.

Sendo assim, transcrevo na sequência os fundamentos da decisão de piso, os quais, desde já, adoto como razões de decidir, por representarem uma análise estruturada e coerente com as alegações de defesa, não merecendo reforma o acórdão combatido (fls. 2.439/2.442):

Da dedução indevida de despesas de livro caixa

A Fiscalização apurou redução indevida da base de cálculo com despesas escrituradas em livro caixa, nos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, nos valores de, respectivamente, R\$ 41.226,63, R\$ 75.457,20, R\$ 180.929,54 e R\$ 161.603,23, conforme descrito no Relatório Fiscal de fls. 19 a 29.

Sobre os requisitos para a dedução de despesas de livro caixa, cabe verificar o disposto no art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, abaixo transcrito:

“Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.”

Nos termos do art. 6º da Lei 8.134, de 1990, uma despesa para ser considerada como de custeio e, portanto, ser dedutível, deve respeitar quatro requisitos cumulativos indispensáveis:

a) deve estar relacionada com a atividade exercida;

b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-base correspondente ao exercício da declaração;

c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora;

d) deve estar escriturada em livro caixa, comprovada com documentação idônea.

Ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

A Interessada alega que sua atividade se equipara a do representante comercial, fazendo jus, em razão disso, a abater as despesas de viagens, hospedagens e combustíveis.

Quanto à natureza da relação da Interessada com a empresa Herbalife, no corpo do contrato denominado Proposta de Distribuição Internacional – Acordo de Distribuição (fls. 157 e 158), consta que “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...”

Os arts. 1º, 2º, 5º e 6º da Lei nº 4.886, de 1965, regulam o exercício da profissão de representante comercial:

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.

Parágrafo único. Quando a representação comercial incluir poderes atinentes ao mandato mercantil, serão aplicáveis, quanto ao exercício deste, os preceitos próprios da legislação comercial.

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

(...)

Art . 5º Somente será devida remuneração, como mediador de negócios comerciais, a representante comercial devidamente registrado.

Art . 6º São criados o Conselho Federal e os Conselhos Regionais dos Representantes Comerciais, aos quais

incumbirá a fiscalização do exercício da profissão, na forma desta Lei.

Parágrafo único. É vedado, aos Conselhos Federal e Regionais dos Representantes Comerciais, desenvolverem quaisquer atividades não compreendidas em suas finalidades previstas nesta Lei, inclusive as de caráter político e partidárias.

Analisando-se os dispositivos legais acima transcritos, observa-se que a atividade da Interessada não tem natureza de representação comercial. Além de a Interessada carecer do registro profissional de representante comercial autônomo, exerce a atividade de distribuidora independente dos produtos Herbalife, enquanto que um representante comercial apenas agencia propostas ou pedidos para transmiti-los aos representados. É imperativo salientar que a distribuição e revenda de produtos não se coaduna com as atividades de um representante comercial.

No caso em tela, a Interessada não trabalha à conta de outro, como ocorre com o agente, ou mesmo representante comercial autônomo, mas a sua própria conta, demonstrando o caráter de independência do distribuidor que sempre tem a sua disposição os produtos Herbalife para as vendas no varejo, destinadas ao consumidor final, ou no atacado, destinadas a outros distribuidores.

A importância de se enfatizar que a Contribuinte não era representante comercial da Herbalife reside no fato de que as despesas com locomoção, transporte, viagens, pedágios, combustíveis, passagens, estacionamento, manutenção de veículos e hospedagens, pleiteadas pela Interessada, só poderiam ser abatidas em livro caixa, caso a Contribuinte fosse caracterizada como representante comercial da Herbalife, em consonância com a regra do art. 6º, III, e §1º, b, da Lei 8.134/90, e art. 75, parágrafo único, inciso II do RIR/99. Em razão disso, cumpre confirmar a glosa dessas despesas.

Por mais que a Impugnante assevere o contrário, também não há previsão legal para a dedução de despesas com alimentação, observando-se que a alimentação se constitui em necessidade fundamental de todo ser humano, independentemente de relação com percepção de receita, não se caracterizando como custo diretamente vinculado a esta. Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 15/2009/DISIT/3ªRF entendeu que despesas com alimentação fornecida em reuniões não se caracterizam como despesa de custeio, uma vez que não têm caráter de imprescindibilidade, normalidade, usualidade e pertinência relativamente à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Quanto às despesas de participação em seminários e congressos promovidos pela Herbalife, a Interessada não comprovou a participação mediante a apresentação de certificados fornecidos pelos organizadores dos eventos, como bem salienta o Relatório

Fiscal de fls. 19 a 29. Tampouco foi comprovado que se tratava de eventos indispensáveis à percepção da receita da Autuada, não podendo se cogitar da dedução em livro caixa de despesas dessa ordem.

A Impugnante reclama a dedução de despesas efetuadas no nome de seu cônjuge, Arlindo Rusczyk. Segundo a Contribuinte, o contrato firmado com a Herbalife credencia o cônjuge como segundo titular, o que o converteria em distribuidor independente vinculado à proposta de distribuição, juntamente com a Interessada, que teria direito, em razão disso, de deduzir as despesas suportadas por seu cônjuge.

É imperativo destacar que o contrato foi firmado entre a Contribuinte e a Herbalife e o fato de constar o nome do cônjuge da Interessada na Proposta de Distribuição Internacional de fl. 157 não torna o Sr. Arlindo Rusczyk distribuidor da Herbalife. Pagamentos efetuados por terceiros, mesmo que pelo cônjuge da Interessada, não podem ser consideradas como despesas de custeio da Interessada, não podendo ser deduzidas no livro caixa da Contribuinte.

Além das despesas já acatadas pela Fiscalização, conforme planilha de fl. 26 e demonstrativos de fls. 31 a 46, 48 a 62, 64 a 94 e 96 a 122, não trouxe a Autuada elementos de fato e de direito capazes de justificar a dedução de outras despesas em seu livro caixa dos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, devendo ser confirmadas as glosas propostas no auto de infração de fls. 2 a 17.

Com a finalidade de mais esclarecimentos, seguem alguns comentários adicionais. É verdade que a lei não fornece uma relação nominal de quais despesas de custeio são dedutíveis dos rendimentos auferidos pelo trabalho não assalariado, apenas delimita os seus contornos básicos, incluindo a vedação de aproveitamento de alguns tipos de gastos.

A possibilidade de enquadramento como despesa passível de dedução da base de cálculo dos rendimentos tributáveis exige uma análise individualizada, mediante cotejo com a atividade desenvolvida pelo autônomo.

Em qualquer caso, cabe ao contribuinte a decisão de incluir a despesa como redutora da receita mensal da respectiva atividade, sem prejuízo da posterior verificação pelo Fisco da sua pertinência em face das normas tributárias.

No que tange ao art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, nem todos os desembolsos relacionados à obtenção das receitas são necessários à sua percepção e à manutenção da fonte produtora, podendo ser livremente deduzidos da base de cálculo dos rendimentos tributáveis da pessoa física no ano-calendário. Assim explicou o acórdão de primeira instância.

Além do que, para fins de dedução como despesas da atividade, é primordial que os comprovantes identifiquem o responsável pelo seu pagamento, possibilitando estabelecer um vínculo com a percepção dos rendimentos de trabalho não assalariado, assim como a

manutenção da sua fonte produtora. Não é o caso, segundo constatou a fiscalização (fls. 31/122).

A alimentação é uma necessidade fundamental de todo ser humano, independentemente da relação com percepção de receita, não se caracteriza como dispêndio vinculado à obtenção dos rendimentos. Não obstante, à semelhança da pessoa jurídica, é admissível a dedução de valores de alimentação destinados indistintamente a todos os empregados da pessoa física em decorrência das relações de trabalho, dado que tais dispêndios, nessa hipótese, contribuem à obtenção dos rendimentos e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Com relação ao contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado, a alínea "b" do § 1º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, estabelece a indedutibilidade das despesas de locomoção e transporte, o que inclui os gastos com combustível. Há um única exceção, que são despesas efetuadas por representante comercial autônomo, hipótese em que a recorrente não se enquadra conforme justificado pela decisão de piso.

Ressalto que as condições pessoais da contribuinte, incluindo a alegada precariedade da situação financeira, ainda que possam sensibilizar o julgador administrativo, não têm o condão de afastar a exigência do imposto de renda suplementar, acrescido de juros e multa de ofício, quando se deixa de apresentar os elementos suficientes para desconstituir o lançamento fiscal.

Por fim, a título de subsídio, cabe dizer que, em tese, a pessoa física que revende produtos de empresas de "marketing direto" a consumidor final, em nome próprio, de forma habitual e profissional, com o fim de lucro, é equiparada a pessoa jurídica para fins de tributação (art. 150, § 1º, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

De qualquer modo, a aplicação de tal dispositivo depende de melhor avaliação do caso concreto, inclusive se o distribuidor também não presta serviço à empresa de "marketing direto".

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess