



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14751.720014/2011-26
ACÓRDÃO	2302-009.574 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HÉRCULES DA SILVA CUNHA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

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 do Contribuinte e eram necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. PENALIDADES DISTINTAS.

Inexiste vedação legal à aplicação da multa de ofício e da multa isolada no mesmo auto de infração, haja vista tratar-se de penalidades distintas com fundamentações próprias.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EMENTAS CITADAS NA IMPUGNAÇÃO. EFEITOS.

Os entendimentos expostos nas ementas de decisões judiciais e administrativas citadas na impugnação, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário, não podendo ser estendidos genericamente a outros casos e somente vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE MULTAS DECORRENTES DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Considerando que as multas decorrentes de lançamento de ofício são classificadas como débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é correta a incidência dos juros de mora sobre os valores das multas de ofício e isoladas não pagos, a partir de seu vencimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, decorrente da Glosa de despesas de livro-caixa (ajuste anual); e multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, em relação aos exercícios 2008, 2009 e 2010

De acordo com o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (e-fls.), extraí-se:

1) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA – redução indevida da base de cálculo com despesas escrituradas em livro caixa, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, conforme descrito no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal de fls. 794 a 811 e demonstrativos de fls. 791 a 793. Enquadramento legal à fls. 7 e 8 ;

2) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO – falta de recolhimento de imposto de renda pessoa física devido a título de carnê-leão, nos anos- calendário de 2007, 2008 e 2009, conforme Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal de fls. 794 a 811 e demonstrativos de fls. 788 a 790. Enquadramento legal à fl. 10.

Sobre o imposto apurado, no valor de R\$ 122.974,69, foram aplicados multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares, que, somados com a multa isolada, perfazem o crédito total de R\$ 239.327,21.

Após a impugnação foi proferido Acórdão nº 12-72.112 - 18ª TURMA DA DRJ no Rio de Janeiro de e-fls., a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls.), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

- 1) o Impugnante é um profissional liberal autônomo, sem qualquer vínculo empregatício, inserido no ramo do comércio, na condição de vendedor/caixeiro viajante, em verdade, representante comercial, pois propaga o nome da empresa a qual está vinculado e revende os produtos desta, conforme ficou consignado no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal;
- 2) a atividade desenvolvida pelo Impugnante não pode ser encarada como trabalho assalariado, e o só fato de a empresa Herbalife Internacional do Brasil ser a origem da maior parte dos rendimentos percebidos nos exercícios financeiros objeto de Fiscalização, não significa que tais importâncias seriam necessariamente, decorrentes de relação de cunho trabalhista;
- 3) todos os requisitos caracterizadores da relação de emprego, previstos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), à exceção da onerosidade, estão ausentes de sua relação com a Herbalife;
- 4) os rendimentos recebidos pelo Autuado da Herbalife são de natureza não-assalariada, tendo em vista sua relação autônoma de trabalho, sem recebimento de 13º salário e férias;
- 5) o Impugnante, de forma reiterada e usual, adquire produtos da Herbalife para fins de revenda posterior, havendo, inclusive diversas notas fiscais anexadas ao processo;
- 6) os valores recebidos da Herbalife são decorrentes de vendas de produtos, quer seja as realizadas pelo próprio agente, quer pelas comissões decorrentes das vendas de outros agentes que o primogênito haja posteriormente inserido no rol de colaboradores da instituição;
- 7) por sua atividade ser sem vínculo empregatício, o Contribuinte encontra-se autorizado a deduzir de suas receitas recebidas as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos do art. 6º, III, da Lei nº 8.134, de 1990;
- 8) a atividade de vendedor autônomo/representante comercial exige uma estrutura mínima que demanda uma série de custos e despesas, como energia, telefonia celular, locação de espaços, aquisição de produtos a serem revendidos, transporte, gastos com combustível, deslocamentos, participação em cursos de

capacitação, gastos com pessoal de apoio, provedores de informática, materiais de expediente, entre outras;

9) a sistemática do trabalho desenvolvido pela Herbalife Internacional do Brasil Ltda. apóia-se na metodologia popularmente conhecida como “pirâmide”, o que acarreta gastos com a organização de eventos para propagar a marca a qual o Interessado representa e revende;

10) todos os gastos relacionados ao exercício de sua atividade comercial foram demonstrados e escriturados em Livros Caixa de todos os exercícios em comento, configurando despesas indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;

11) com esteio no art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995, art. 75, parágrafo único, II, do RIR/99 e no art. 51, §1º, “b”, da Instrução Normativa SRF nº 15/01, são dedutíveis as despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio, quando efetuadas por representante comercial autônomo, no caso de elas correrem por conta deste, como acontece no presente caso;

12) em conformidade com o Parecer Normativo CST nº 60/78 e o Parecer Normativo Cosit nº 358/70, tem-se também que o profissional autônomo pode deduzir as despesas com aquisição de livros, jornais e revistas, no caso de o profissional exercer funções e atribuições que o obriguem a compra de publicações necessárias ao desempenho de suas funções, como é o caso dos autos, haja vista a reiterada necessidade de atualização dos produtos do mercado, assim como as despesas com propaganda e publicidade de atividade profissional quando relacionadas com a atividade profissional da pessoa física;

13) os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas podem utilizar as deduções do Livro-Caixa e os recolhimentos previdenciários autônomos, não sendo motivo para glosa o fato de o campo das deduções das despesas escrituradas no Livro-Caixa não se encontrar no mesmo quadro dos rendimentos recebidos de pessoas jurídicas;

14) os valores registrados no campo despesas do livro caixa são relativos à atividade de profissional liberal autônomo sem vínculo empregatício desenvolvida pelo Impugnante e são inferiores aos rendimentos declarados no quadro dos rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, como permite a legislação aplicável;

15) a jurisprudência e os esclarecimentos da Receita Federal são claros no sentido de que as referidas despesas são passíveis de dedução, desde que acompanhadas de comprovação idônea, como é o caso, uma vez que o Impugnante anexa todos os seus livros caixa dos períodos fiscalizados;

16) não houve qualquer irregularidade no preenchimento da declaração de ajuste do Impugnante, tendo se utilizado de dedução legal, permitida e compatível com suas atividades profissionais e rendimentos informados ao Fisco, sendo a glosa indevida e im procedente;

17) seria inaplicável a multa isolada no presente caso, pois, de acordo com o art. 44, §1º, III, da Lei nº 9.430, de 1996, a multa isolada somente tem aplicação nos casos em que for exigido o imposto que trata o art. 106 do RIR/99;

18) a Fiscalização penalizou duplamente o Autuado, aplicando sobre um mesmo fato duas multas;

19) uma vez exigida a multa de ofício juntamente com o imposto, não caberia aplicar-se a multa isolada, entendimento esse esposado pelo Conselho de Contribuintes;

20) a exigência de juros de mora sobre os valores de multa de mora e de ofício, além de afrontar as disposições contidas no art. 953, §2º, do RIR/94, representa uma tributação apócrifa, pois seria carente de subscrição legal, não existindo dispositivo legal que determine a incidência de juros de mora sobre as penalidades acrescidas a tributo não recolhido;

21) a exigência de juros sobre multa de ofício é indevida, haja vista que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 161 do CTN estabelecem a incidência de juros Selic apenas sobre o montante do tributo devido, mas não sobre a penalidade pecuniária;

22) essa premissa é reforçada pelo teor do art. 953, §2º, do RIR/94, que expressamente afasta a incidência de juros de mora sobre multa de mora, devendo ser aplicado o mesmo entendimento em relação à multa de ofício;

23) o Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais compartilham da proibição de incidência de juros sobre multa de ofício aplicada;

24) deve ser afastada a incidência de juros de mora sobre as multas de mora e de ofício, em consonância com o art. 953, §2º, do RIR/99, sob pena de violação do Princípio da Legalidade.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atendo aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

O litígio recai sobre Dedução Indevida de Despesas de Livro-Caixa e a multa aplicada.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12 inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A Fiscalização apurou redução indevida da base de cálculo com despesas escrituradas em livro caixa, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, nos valores de R\$ 109.102,83, R\$ 176.194,88 e R\$ 162.564,49, respectivamente, ocasionando a apuração de imposto a restituir nesses três exercícios, conforme descrito no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal de fls. 794 a 811.

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:

(...)

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.

O Impugnante se define como um profissional liberal autônomo, sem qualquer vínculo empregatício, inserido no ramo do comércio, na condição de vendedor/caixeiro viajante ou representante comercial, trabalhando na divulgação e revenda de produtos da Herbalife International do Brasil Ltda.

O Interessado alega que, por ser distribuidor independente da referida empresa, seria responsável por uma gama diversa de despesas, tais como de energia, telefonia celular, locação de espaços, aquisição de produtos a serem revendidos, transporte, gastos com combustível, deslocamentos, participação em cursos de capacitação, gastos com pessoal de apoio, provedores de informática, materiais de expediente, entre outras, e teria direito a escriturar essas despesas em Livro Caixa e a abatê-las em suas declarações de ajuste anual.

Primeiramente, cumpre analisar o argumento de que o Interessado exerceria função de representante comercial.

Quanto à natureza da relação do Interessado com a empresa Herbalife, no corpo do contrato denominado Proposta de Distribuição Internacional – Acordo de Distribuição (fls. 54 e 55) consta que “o Distribuidor administra os seus próprios negócios, promoverá vendas no mercado internacional...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...”

Além da aquisição e revenda de produtos, o Interessado também atua como promotor da marca Herbalife, recebendo, inclusive, um “Kit Internacional de Promoção”.

Desse modo, o Interessado como distribuidor Herbalife, exerceria duas atividades profissionais: a de comerciante, quando adquire e revende os produtos da Herbalife, e o de promotor de marketing de rede, quando oferece treinamentos e eventos motivacionais voltados a outros distribuidores vinculados à sua rede de distribuição. Em razão disso, o Autuado auferia lucros sobre a comercialização dos produtos adquiridos e posteriormente revendidos e comissão sobre os produtos adquiridos e revendidos pelos distribuidores atrelados à sua rede de distribuição.

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

(...)

Analisando-se os dispositivos legais acima transcritos, observa-se que a atividade do Interessado não tem natureza de representação comercial. Além de o Interessado carecer do registro profissional de representante comercial autônomo, exerce a atividade de distribuidor 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, o Interessado 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.

Rechaça-se, portanto, qualquer possibilidade de o Interessado ser enquadrado no conceito legal de representante comercial.

O Fisco argumenta que enviou ao Contribuinte intimação solicitando que fosse esclarecida a relação direta entre os rendimentos recebidos de pessoas físicas e as despesas escrituradas em livro caixa nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, e o Interessado não se manifestou a respeito.

A Fiscalização afirma que não conseguiu relacionar nenhum documento apresentado como sendo necessário e indispensável ao recebimento do rendimento declarado.

O Interessado juntou aos autos um volume considerável de documentos comprobatórios de despesas relativas aos anos-calendário de 2007 (fls. 56 a 330), 2008 (fls. 344 a 545) e 2009 (fls. 559 a 786).

No que tange às despesas com telefonia celular e provedores de internet não é possível se estabelecer uma relação direta com a atividade exercida pelo

Interessado (distribuição e revenda de produtos Herbalife), nem tampouco concluir que se trata de despesas necessárias à percepção do rendimento. O mesmo raciocínio se aplica a despesas com apartamento residencial, tais como condomínio e alugueis, por terem caráter eminentemente pessoal e não apresentarem vinculação direta com a atividade profissional do Autuado.

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.

Quanto à locação de salas e equipamentos para eventos, alguns documentos apresentados pelo Autuado estão no nome da Herbalife (fls. 92 e 175, por exemplo) ou de terceiros (fl. 101 e 186, por exemplo), não sendo possível aferir se foi a referida empresa ou o próprio Interessado quem efetuou esses pagamentos. De todo modo, os gastos no nome do Interessado com aluguéis de auditórios e equipamentos também não ficaram caracterizados como despesas vinculadas com a atividade exercida e indispensáveis para a percepção dos rendimentos declarados. Frise-se que nem ao menos se pode concluir que os referidos eventos correspondiam a treinamentos, palestras ou reuniões de cunho profissional, essenciais à percepção dos rendimentos, haja vista inexistir provas nesse sentido.

Observa-se, também, que, por não ser a sua atividade a de representante comercial, não é permitido ao Impugnante deduzir despesas com locomoção e transporte a título de despesas de Livro Caixa, de acordo o art. 6º, III, e §1º, b, da Lei 8.134/90, e art. 75, parágrafo único, inciso II do RIR/99. Portanto, as despesas relativas a combustível, pedágios, estacionamento, passagens aéreas e de ônibus e hospedagens terão as suas glosas mantidas observando-se ainda, que não restou comprovada a essencialidade dessas despesas para o recebimento das receitas, e tampouco a sua vinculação às atividades exercidas pelo Autuado.

O Interessado juntou também comprovantes de despesas médicas que não têm previsão legal para ser deduzidas como despesas de livro caixa.

As despesas com extintor de incêndio, anúncios em jornais, serviços de informática, adesivos, móveis, cartuchos, papelaria e correios não tiveram sua vinculação com a atividade do Interessado devidamente comprovada, não sendo possível considerá-las imprescindíveis ao recebimento dos rendimentos declarados como oriundos da Herbalife e de pessoas físicas.

Com relação às notas fiscais de produtos adquiridos pelo Interessado da Herbalife e as despesas com o seu frete, cumpre ressaltar que o Contribuinte, quando revende essas mercadorias, exerce a atividade comercial, fato que o equipara à pessoa jurídica. Os ganhos com revenda de mercadorias têm natureza de lucros e requerem a constituição de pessoa jurídica para tanto.

Custos com a aquisição e fretes de mercadorias deveriam ser lançados em livros contábeis próprios, numa conta de ativo, no caso das mercadorias, e numa conta

de despesas, no caso de fretes, ou mesmo em contas de resultado, no grupo de custo de mercadorias vendidas – CMV. Não se trata, assim, de despesas de livro caixa dedutíveis na declaração de ajuste anual da pessoa física, não tendo natureza de despesas de custeio.

Isso posto, mantêm-se as glosas de despesas de livro caixa efetuadas pelo Fisco nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

No que se refere a multa aplicada, esta decorre de lei e deve ser aplicada em decorrência da constatação da infração apontada pela fiscalização.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, Negar Provimto.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa