



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

Processo nº 10314.720770/2016-68
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.095 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente WHIRLPOOL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL

Não é nulo o procedimento administrativo fiscal que constitui créditos de outro tributo, que, em um primeiro momento, não era objeto da fiscalização expressamente autorizada por ato do Delegado da Receita Federal do Brasil onde tem domicílio o contribuinte. Inteligência do artigo 8º da Portaria RFB nº 3.014/11 e suas posteriores alterações.

IRPJ E CSLL. DESPESAS DEDUTÍVEIS.

As despesas incorridas decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, praticados por empregados e terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa crime perante a autoridade policial, são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos autorizados pelo artigo 364 do RIR/99.

O contrato de trabalho suspenso, em virtude da eleição do empregado para cargo de diretoria, não deixa de produzir alguns efeitos, tampouco desvirtua o conceito de empregado, para fins de aplicação do que determina o artigo 364 do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Maria Lucia Miceli votaram pelas conclusões do relator. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo solicitou a apresentação da declaração de voto.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO MACHADO VILHENA DIAS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se, o presente processo, de autuação lavrada em face do ora Recorrente, Whirlpoll S.A., através do qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, relativos ao ano calendário de 2011.

De acordo com a acusação fiscal, a Recorrente, na condição de sucessora da empresa EMBRACO S/A - Empresa Brasileira de Compressores, teria, indevidamente, deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores pagos em decorrência de acordo judicial firmado com o Banco Safra, relativos a empréstimos tomados de forma ilícita e em desacordo com o Estatuto Social da companhia.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 811 a 842, o agente autuante, após discorrer sobre o processo de fiscalização, sobre as intimações enviadas ao contribuinte e acerca das respostas por este elaboradas, afirma que as despesas incorridas com o pagamento do acordo judicial firmado com o Banco Safra, nos autos da execução nº 000.01.096157-7, não poderiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como fez o Recorrente, uma vez que não estaria enquadrada na hipótese do artigo 364 do RIR/99, tampouco seria uma despesa operacional passível de dedução.

Quando intimado da autuação, o Recorrente apresentou Impugnação administrativa, na qual apresentou os argumentos que, supostamente, demonstrariam que a dedução estaria correta, uma vez que autorizada pela legislação em vigor. Os argumentos apresentados naquela Impugnação foram assim sintetizados pelo acórdão ora recorrido, proferido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP):

Preliminarmente, alega a Impugnante que o auto de infração é nulo, por estar autorizada fiscalização única e exclusivamente em relação ao IRPJ, não abrangendo a CSLL, conforme Portaria RFB nº 1.687/2014 e acórdão colacionado do CARF.

Ainda como preliminar, defende que o lançamento da multa isolada incorreu na mesma nulidade, já que foram adicionados valores relativos aos créditos prêmio de IPI, oriundos de do BEFIEX, objeto de fiscalização já encerrada e de lançamento discutido no processo administrativo nº 19515.722229/2012-79, em grave afronta ao princípio da Segurança Jurídica. Para a Impugnante, se assim o for, “qualquer fiscal poderia simplesmente re-autuar a mesma matéria por não concordar com os fundamentos da autuação de seu colega ou por após o encerramento da fiscalização pretender aperfeiçoar o

lançamento com argumentos adicionais ou incluindo valores que por erro deixou de autuar”. Além disso, sequer foram indicadas as razões pelas quais foram adicionados os valores relativos aos créditos prêmio de IPI oriundos do BEFIEX, no cálculo da multa isolada, carecendo de motivação e violando as garantias fundamentais da ampla defesa e do contraditório (julgamento do CARF colacionado).

No mérito, defende a Impugnante que são improcedentes os argumentos dos Autos de Infração, uma vez que :

- O prejuízo ocasionou lesão ao seu patrimônio, caracterizadora do desfalque;*
- a exigência de abertura de inquérito trabalhista é inaplicável nas demissões por justa causa, de empregados não estáveis;*
- todos os atos que materializaram o desfalque foram praticados exclusivamente por empregados celetistas da EMBRACO;*
- o beneficiário exclusivo e direto do desfalque foi um terceiro (Distribank), assim como os beneficiários indiretos, seus sócios, também terceiros à EMBRACO;*
- “ainda que o Diretor-Superintendente não tenha praticado nenhum dos atos que materializaram o desfalque, nem se beneficiado diretamente desta conduta criminoso, limitando seu envolvimento à mentoria do esquema, é importante notar que tal Diretor revestia a condição de empregado”;*
- a ausência de registro contábil é irrelevante, pois decorreu do ardis utilizado pelos criminosos e o prejuízo foi reconhecido contabilmente quando da celebração do acordo judicial com o banco;*

Afirma a Impugnante Whirpool que, além de dedutível nos termos do art. 364 do RIR/99, a despesa também é dedutível nos termos do art. 299, pelos seguintes motivos:

- o acordo judicial teve como principal objetivo colocar fim a uma discussão judicial complexa , que provavelmente traria perdas econômicas ainda maiores, impactando significativamente suas atividades;*
- não praticou qualquer infração ou ato ilícito, não houver qualquer condenação a indenização, não podendo ser considerada penalidade, sendo sua responsabilidade decorrente de mera ação de execução, com decisão destinada a proteger o terceiros de boa-fé (Banco Safra), igualmente vítima do desfalque;*
- “os valores pagos também configuram despesa necessária por se referir à cobrança de operação de empréstimo considerado válido, cuja obrigatoriedade do pagamento decorre de imposição judicial”;*

- o ilícito cometido pelos empregados não configura ilícito da própria EMBRACO, já que não houve omissão, pois a empresa apurou e puniu o desvio de poder praticado pelo Sr. Bertola (comprovado perante a Comissão de Valores Mobiliários) e demais empregados, demitindo-os e tomando providências para a instauração de inquérito policial.

A Impugnante faz uma explanação sobre o cenário da época e a operação que resultou em prejuízo da Embraco, por meio de operações de crédito celebradas com o Banco Safra sem o seu consentimento, mediante transferência de recursos para o Distribank.

Tais operações resultaram em demissão de todos os empregados envolvidos e colaboração para com o Ministério Público na punição dos envolvidos, concluindo ainda não ser possível adotar medidas para a recuperação dos valores desviados, pois não houve qualquer desembolso financeiro e os valores não transitaram pelas contas da sociedade. Ademais, tanto o Distribank como os envolvidos estavam plenamente insolventes.

Para a Impugnante, o processo demonstrou que a EMBRACO, excetuando-se os envolvidos na fraude, os demais funcionários e administradores não tinham conhecimento da existência das referidas contas correntes, nem das operações de empréstimo, já que mantidas à margem da contabilidade. A operação de empréstimo decorreu da celebração de contrato de forma irregular, em violação a disposições do Estatuto Social. Mesmo assim, a empresa foi condenada a pagar os valores contratados ao banco, terceiro de boa-fé.

Diante das perspectivas de êxito na discussão judicial na fase executória, informa a impugnante que passou “a considerar a possibilidade de firmar um acordo com o Banco Safra para colocar fim à discussão e mitigar os efeitos econômicos que uma potencial perda poderia lhe trazer ao final do processo”. Assim, optou pela celebração, no final de junho de 2011, de um acordo extrajudicial para pôr fim à demanda, com o valor de liquidação fixado em R\$ 958.534.200,00.

Com base nesse pagamento, alega a Impugnante que considerou que os valores pagos deveriam ser deduzidos para fins de apuração do seu IRPJ e CSLL, por se tratar de uma despesa necessária à sua atividade e decorrente de prejuízo ocasionado por empregado/terceiro.

Alega que foi instaurado o Inquérito Administrativo nº 12/90 pela CVM, com o objetivo de apurar a responsabilidade de administradores, ficando constatado que Rodolpho Bertola cometeu um ato ilícito, enquadrado claramente como desvio de poder previsto no artigo 154 da Lei 6.404/76, sem qualquer benefício, ainda que indireto, para a EMBRACO, ocorrendo em uma perda em seu patrimônio, perda essa integralmente dedutível para fins de IRPJ e CSLL.

A Impugnante defende que tomou todas as medidas cabíveis, tanto na esfera cível, como na esfera criminal e trabalhista. Ao final, por ter perdido a discussão judicial e diante das perspectivas de êxito na demanda, e seria um completo absurdo

admitir que o pagamento teria sido feito pela companhia apenas para possibilitar a redução de IRPJ e CSLL a pagar no ano-calendário de 2011.

Ao discorrer sobre a aplicação do art. 364 do RIR/99, defende que sua aplicação não deve ser restritiva, tal como indicado pelo Auditor Fiscal. O crime praticado contra a Impugnante se enquadra perfeitamente no conceito de desfalque, que deve ser considerado em sua acepção ampla, a de redução ilícita do patrimônio pelo desvio de dinheiro.

Como no presente caso, o termo desfalque é comumente de estelionato, conforme julgados que colaciona.

Ao contestar a inexistência de instauração de inquérito trabalhista aos participantes do ato, assevera que o dispositivo legal (art. 364 do RIR) estabelece obrigação alternativa: ou se instaura inquérito nos termos da legislação trabalhista ou se apresenta queixa perante a autoridade policial, com a simples finalidade de confirmar a veracidade dos fatos e a autoria. A Embraco apresentou queixa crime à autoridade policial que, por sua vez, procedeu à instauração de inquérito penal, restando satisfeito o requisito legal. Ademais, a legislação trabalhista não impõe esse procedimento (instauração de inquérito) nos casos aqui tratados, não havendo motivos para que a Autoridade Fiscal o faça.

A Impugnante afirma também que não há impedimento legal à dedutibilidade por participação de Diretor-Superintendente no desfalque, já que o Sr. Rodolpho Bertola não era nem sócio nem proprietário da Embraco, mas sim empregado. Defende que a interpretação do Parecer Normativo nº 50/73 é restritiva, ilegal e defasada, mostrando-se incoerente “quando a sociedade possui uma pluralidade de sócios que não tiveram qualquer envolvimento ou participação na prática da infração e que, portanto, foram tão lesados quanto à própria sociedade por atos de sócio criminoso”.

Acrescenta a Impugnante que o Sr. Bertola, apesar de determinante para a prática do delito, não foi o executor, sendo que os outros participantes, igualmente autores do crime, eram celetistas e foram demitidos (juntamente com o Sr. Bertola, que foi demitido por justa causa e tentou reverter a situação por meio de ação rescisória). Além disso, o Distribank (terceiro) foi a único beneficiário do desfalque.

Em relação à ausência de prévio registro contábil do empréstimo, afirma que não há motivos para subordiná-lo ao desfalque, pois houve uma efetiva redução do seu ativo no momento do pagamento dos valores acordados judicialmente, lançado em seu ativo na conta "Caixa", contra uma despesa no seu resultado.

Quanto à caracterização do pagamento como despesa não operacional, equiparável a multas punitivas ou indenização por ato ilícito, defende que a tributação deve ocorrer sobre

variações patrimoniais positivas, sendo indedutíveis as despesas não consideradas necessárias, usuais ou normais. A necessidade da despesa, critério objetivo, se verifica sempre que ela for inerente à atividade da empresa ou à sua atividade produtora, ou for dela decorrente ou com ela for relacionada.

Para o Impugnante, essa posição é corroborada em julgado do CARF e pelo Parecer Normativo CST nº 32/81, segundo o qual “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”. No ponto, conclui “que a necessidade de despesa exprime uma relação de pertinência, conexão ou vinculação objetiva do decréscimo patrimonial em que ela se traduz e a atividade da empresa, face às circunstâncias em que a despesa se realizou”.

Para Impugnante, seria absurdo afirmar que a empresa que toma as medidas cabíveis para reduzir a sua perda patrimonial, causada por empregados que agiram em interesse pessoal, não está agindo de forma normal e usual. Qualquer empresa está exposta ao risco de que administradores e/ou empregados ajam com base em seus interesses pessoais e em detrimento da sociedade, causando-lhe graves prejuízos, devendo ser lembrado que a empresa tentou, por mais de 20 anos de discussão judicial, evitar essa despesa decorrente de fraude.

Afirma a Impugnante que o acordo judicial colocou fim ao processo, fixando a meio caminho o valor da dívida cobrada pelo banco, revestindo-se dos critérios de necessidade, usualidade e normalidade a que se refere o art. 299 do RIR/99. E tal dívida não teve o caráter de penalidade por omissão, tal como defendido no auto de infração, pois não se pode impor multa a si mesma, por ilícito que não cometeu, mas do qual foi vítima. Assim, lembrando que a decisão judicial não resultou de uma declaração de licitude do ato praticado pelos acusados, mas apenas da suposta boa-fé do Banco Safra, considerando válida a operação de empréstimo e determinando o pagamento dos valores contratuais corrigidos e acrescidos de juros, ao abrigo de processo de execução.

Defende que, se não há ato ilícito praticado pela empresa, os pagamentos não tem caráter de multa punitiva ou indenização por ato ilícito, sendo a analogia vedada para amparar a exigência de tributo, conforme §1º, art. 108 do CTN. Ademais, o acordo firmado com o Banco Safra constitui despesa necessária, com características de despesa operacional, já que a empresa encontrava-se obrigada ao pagamento por determinação judicial, e não por mera liberalidade, guardando similaridade com alguns julgados do CARF.

Ao contrariar a exigência cumulada de multa de ofício com multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base mensal estimada no período de julho a dezembro de 2011, alega a Impugnante que a matéria é pacífica na jurisprudência administrativa, inclusive na CSRF, por caracterizar uma indevida dupla penalização do contribuinte (violação ao princípio da consunção), com previsão contida na Súmula CARF

nº 105 e corroborado pelos votos colacionados e acórdãos colacionados. Acresce ainda que o Plenário do STF reconheceu repercussão geral ao Recurso Especial em que discute o caráter confiscatório da multa isolada.

Afirma ainda que foram incluídos na base de cálculo dos tributos valores correspondentes aos créditos prêmio de IPI, indevidamente e sem fundamento legal, auferidos ao abrigo do benefício do BEFLEX, que foram objeto de fiscalização já encerrada e de lançamento discutido no processo administrativo nº 19515.722229/2012-79.

Acrescenta que não foi reconhecido o pagamento de R\$ 545.008,19, efetuado em 31/01/2013, relativo à diferença no recolhimento do imposto de renda por estimativa de janeiro de 2011, conforme o comprovante de pagamento anexo, e que não foram compensados o saldo de prejuízos fiscais (R\$ 21.145.989,43) e da base negativa da CSLL (R\$ 20.634.019,93), havendo valores no SAPLI equivocados.

Por fim, requer seja dado provimento à presente Impugnação, a fim de que seja determinado o cancelamento integral da autuação fiscal pelas razões acima resumidas.

Em análise aos argumentos apresentados pelo contribuinte em Impugnação administrativa, aquela Delegacia de Julgamento entendeu por bem negar provimento ao apelo, tendo o acórdão proferido recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

TRIBUTO INDICADO NO MPF. INCLUSÃO DE TRIBUTOS REFLEXOS. POSSIBILIDADE.

Na hipótese em que infrações apuradas também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DECORRENTES DE DESFALQUE. NÃO ATENDIMENTO A REQUISITOS CUMULATIVOS. ATO COMETIDO POR DIRETOR-SUPERINTENDENTE.

Para a dedutibilidade de despesas decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, necessário que haja queixa crime ou inquérito trabalhista, e que o ato seja cometido por terceiros ou empregados. O Diretor-Superintendente não é considerado empregado nem terceiro, motivo pelo qual a legislação não permite a dedução de valores da apuração do lucro real, pagos a

instituição bancária, em decorrência de ato ilícito por ele praticado.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA.

A sanção imposta pelo não recolhimento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado.

CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. UTILIZAÇÃO DE VALORES COM BASE EM LANÇAMENTO ANTERIOR. VALORES INSERIDOS NO SAPLI. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO ATÉ DECISÃO DEFINITIVA EM CONTRÁRIO.

O crédito tributário regularmente constituído tem presunção de legitimidade, permanecendo válido enquanto não anulado pela própria Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário. A apresentação de impugnação administrativa ao lançamento anterior tem o condão de suspender somente o atributo de exigibilidade do crédito tributário, sendo válida a soma de valores de crédito prêmio de IPI apurados naquele auto de infração e a alteração no sistema SAPLI dos valores de prejuízo fiscal. Ao ser intimado do acórdão, o Recorrente apresentou extenso Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos lançados em sua Impugnação, acrescentando, contudo, uma preliminar de nulidade da decisão proferida, uma vez que supostamente faltou a esta motivação nas razões de decidir.

Devidamente intimado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual, após discorrer sobre a autuação e apontar como incorretas as razões de decidir da DRJ de Ribeirão Preto (SP), repisa os argumentos apresentados em sua Impugnação, requerendo, ao final, o provimento do Recurso, para que reste exonerado, na integralidade, o crédito tributário constituído em seu desfavor.

A douta Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário às fls. 1359 a 1393, na qual rebate na integralidade os argumentos do Recorrente, requerendo, ao final, a manutenção do acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP).

Posteriormente, os autos foram distribuídos a este relator.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido, via intimação eletrônica, em 23/06/2017 (fl. 1229), sexta-feira, apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 25/07/2017 (fl. 1232), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, uma vez que cumpre os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser analisado por este colegiado.

DA PRELIMINAR

DA EXTENSÃO DO MPF. DA AUTORIZAÇÃO PARA NOVA FISCALIZAÇÃO.

Em sede preliminar, o Recorrente alega que a autuação seria nula no que tange à constituição do crédito tributário de CSLL, uma vez que, em suas palavras, em despacho proferido, o Delegado da DELEX só concedeu autorização para nova fiscalização do ano de 2011 com relação ao IRPJ, sendo que tal "*autorização não abrangeu os seus reflexos, muito menos a CSLL*".

Nas alegações apresentadas no Recurso Voluntário, o Recorrente pondera que o presente caso seria uma exceção ao que dispõe o então vigente artigo 8º da Portaria RFB nº 3.014/11, uma vez que tal norma não serve "*para amparar a 'inclusão automática' de tributos em caso de MPF expedido para situações excepcionais como a de reabertura de fiscalização para determinado exercício, como ocorreu no caso em exame*".

Com a devida vênia, não assiste razão ao Recorrente neste ponto.

Como se observa da leitura do mencionado artigo 8º da Portaria RFB nº 3.014/11 (revogada pela Portaria RFB nº 1.687/14, por sua vez revogada pela Portaria RFB nº 6.478/17), caso sejam identificados, no curso da fiscalização, infrações a normas de outros tributos, estes poderão ser "*incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF*." Confira-se a sua redação:

Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF."

Veja-se que o dispositivo não faz qualquer distinção, ou seja, o dispositivo não se diz aplicável aos casos de uma primeira fiscalização e inaplicável no caso de autorização para reabertura da fiscalização em um determinado período.

O que importa, no presente caso, é que houve autorização expressa do Delegado da Receita Federal do Brasil para que a fiscalização investigasse período anteriormente fiscalizado, como determina o artigo 906 do RIR/99, sendo que foi dada autorização expressa para nova fiscalização do IRPJ e tacitamente, como o dispositivo acima

transcrito autoriza, para outros tributos, caso as infrações constatadas decorressem dos mesmos fatos, como no presente caso.

Não se pode perder de vista, neste ponto, que a CSLL, apesar de ser uma contribuição e, por isso, ter destinação constitucional específica, ao contrário do IRPJ, tem os mesmos fatos impositivos deste imposto, sendo ambos apurados de forma concomitante. Assim, seria ilógico pensar que, sendo autorizada nova fiscalização do IRPJ, o agente fiscal estaria adstrito a analisar apenas as infrações cometidas em relação a este tributo, mesmo constatando que os fatos apurados também teriam reflexos em um tributo tão próximo ao IRPJ como a CSLL.

Não é esse o comando da Portaria RFB nº 3.014/11, nem da Portaria RFB nº 1.687/14, que entrou em vigor no curso da fiscalização. Fiscalização esta que foi, reitere-se, devidamente autorizada por ato do Delegado da Receita Federal do Brasil, em procedimento específico.

Por outro lado, não se pode perder de vista que, uma vez constituído o crédito tributário, via Auto de Infração, o contribuinte pode contestar eventuais equívocos da fiscalização, quando da instauração do procedimento administrativo ou até mesmo se valer do Poder Judiciário para afastar a cobrança de créditos tributários em desacordo com a legislação em vigor. Não há nenhum prejuízo ao contribuinte, quando o agente fiscal estende o objeto da fiscalização, para abranger outros tributos que não constavam inicialmente do MPF.

Desta forma, neste ponto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade da autuação, no que se refere à constituição da CSSL de forma concomitante ao IRPJ.

DO MÉRITO

Superada a preliminar apresentada no Recurso Voluntário, passa-se a analisar as razões de mérito invocadas pelo contribuinte. Antes, contudo, de se analisar os fatos e documentos acostados aos autos, entende-se como necessária a fixação de algumas premissas, que serão essenciais ao deslinde da questão.

DAS PREMISSAS QUANTO A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS PELAS EMPRESAS QUE APURAM O IRPJ E CSLL PELO LUCRO REAL.

De pronto, deve-se discorrer, mesmo que de forma breve, acerca das despesas dedutíveis na apuração do lucro real, que é a forma de apuração do lucro do Recorrente.

Neste contexto, é importante esclarecer que o dispêndio feito pela entidade ou toda obrigação incorrida para aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de rendimentos. Nessa linha, confira-se os ensinamentos de Hiromi Higuchi em sua obra “Imposto de Renda das Empresa: Interpretação e Prática”:

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real. Importante é também o momento em que a despesa operacional é dedutível na determinação do lucro real. A despesa é dedutível pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa é considerada incorrida.

As despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da

empresa e à respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (HIGUCHI, Hiromi, Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015 – 40º ed. – São Paulo: IR Publicações, 215, p.279) (detacou-se).

Os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais estão contidos no artigo 299, do RIR/99. Verifica-se:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32/1981, previu que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

Os Tribunais pátrios não destoam deste entendimento, como se observa do julgado, cuja ementa segue transcrita abaixo, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSLL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ. DEDUÇÃO DE DESPESAS TIDAS COMO OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA QUE SE MANTÉM 1 - Quanto ao agravo retido, é remansoso o entendimento de que a realização de perícia se revela como o meio de prova oneroso e causador da delonga procedimental, cabendo quando devem ser esclarecidas questões que não possam ser verificadas sem o conhecimento técnico. A não realização de perícia contábil não caracteriza cerceamento de defesa, vez que a matéria tratada na inicial era de direito, possibilitando assim o julgamento da lide. Com efeito, o CPC/2015 permite o julgamento, dispensando a produção de provas, quando a questão for unicamente de direito e os documentos acostados aos autos forem suficientes ao exame do pedido. Também, o art. 370 do CPC/2015 permite ao juiz a possibilidade de indeferir diligências inúteis ou meramente protelatórias, assim como determinar a realização das provas que entenda necessárias à instrução do processo, mesmo sem requerimento da parte. Na hipótese, o que se discute é a possibilidade de descontos concedidos a clientes como despesas operacionais e despesas de viagem e estadia de médicos e cirurgiões cardiologistas e técnicos, dedutíveis da base de

cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo totalmente desnecessária a realização de prova pericial, pelo que rejeito o agravo retido interposto. 2. Despesas operacionais são as pagas ou incorridas para vender produtos ou serviços e administrar a empresa. A legislação de regência prescreve restrições quanto à dedução de despesas efetivamente incorridas e regularmente escrituradas. 3. O Parecer Normativo CST nº 32/81 declara que gasto necessário é o essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. 4. Na determinação da base de cálculo do IRPJ, a legislação considera dedutíveis as despesas operacionais, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. 5. Na hipótese, no tocante a dedução dos prejuízos operacionais como despesa, não foram cumpridos os requisitos legais, de forma que não se pode simplesmente acolher o argumento genérico de que estão presentes as condições do artigo 299, do RIR/1999. 6. A autoridade fiscal efetuou a glosa dos valores referentes às despesas efetuadas com pessoas não vinculadas a empresa, como viagens, transporte, estadia de médicos para participação em congressos, exposições e conferências, bem como descontos concedidos a clientes. 7. As notas acostadas aos autos, por si só, não demonstram a finalidade, o relacionamento com a atividade desenvolvida pela autora. As viagens ao exterior deveriam estar devidamente escrituradas e de encontro com a atividade da empresa. 8. Embora útil ou vantajoso o emprego do valor, caracteriza-se um incremento, mas não uma despesa necessária ou operacional. 9. Quanto à verba honorária, esta deve ser mantida, conforme fixada na r. sentença. 10. Agravo retido rejeitado. Apelação não provida. (AC 00089632520114036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/01/2017 ..FONTE_REPUBLICACAO:.)

Deve-se ressaltar, ainda, que, tendo em vista o regime de competência, mesmo aquelas despesas ainda não efetivamente pagas, mas já reconhecidas na contabilidade (incorridas), podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. LUCRO REAL. DESPESA OPERACIONAL. FÉRIAS. EMPREGADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. AQUISIÇÃO DO DIREITO. CONCEITO DE DESPESA INCORRIDA.

1. Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória proposta com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito à dedutibilidade de despesas incorridas pela aquisição do direito às férias dos empregados, na apuração do IRPJ do ano-base de 1978 (fl. 12).

2. A controvérsia posta, desde a inicial, diz respeito ao período em que essa dedução é possível, e não propriamente à existência desse direito, o que se tornou inquestionável.

3. Uma vez adquirido o direito às férias, a despesa em questão corresponde a uma obrigação líquida e certa contraída pelo empregador, embora não realizada imediatamente. Dispõe o art. 134 da CLT que "As férias serão concedidas por ato do

empregador, em um só período, nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito".

4. De acordo com o § 1º do art. 47 da Lei 4.506/1964, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realizar as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Tais despesas são consideradas operacionais e a legislação autoriza seu abatimento na apuração do lucro operacional (art. 43 da Lei 4.506/1964).

5. Se a lei permite a dedução das despesas pagas e das incorridas, não só as que já foram efetivamente adimplidas são dedutíveis. Despesa incorrida é aquela que existe juridicamente e possui os atributos de liquidez e certeza.

6. Na legislação tributária, prevalece a regra do regime de competência, de modo que as despesas devem ser deduzidas no lucro real do período-base competente, ou seja, quando jurídica ou economicamente se tornarem devidas.

7. Com a aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado.

8. Recurso Especial não provido. (REsp 1313879/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 08/03/2013) (destacou-se)

Dessa forma, são requisitos básicos para os gastos com despesas serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

(i) a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência);

(ii) os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da entidade e relacionados ao seu objeto social.

Esses são os requisitos para a dedutibilidade das despesas em geral incorridas pelo contribuinte.

Por outro lado, como exceção à regra geral, como o próprio Parecer Normativo CST nº 50/1973, citado no TVF, afirma, a legislação em vigor traz algumas hipóteses de dedução de despesas que, em última análise, não se enquadrariam nos requisitos acima elencados. E uma dessas exceções é exatamente o que determina o comando do artigo 364 do RIR/99, que tem a seguinte redação:

Art.364.Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da

legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

Como não poderia deixar de ser, este dispositivo contido no Decreto nº 3.000/99 está arrimado no que dispõe o § 3º, do artigo 47 da Lei nº 4.506/64. Veja-se:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial. (destacou-se)

Pela leitura destes dispositivos, entende-se que a despesa incorrida poderá ser deduzida se, de forma concomitante, (i) causar prejuízo à entidade; decorrente de (ii) desfalque, apropriação indébita ou furto; (iii) realizado por empregado ou terceiro e, desde que, (iv) seja instaurado inquérito nos termos da legislação trabalhista ou seja apresentada queixa crime perante a autoridade policial.

A ausência de alguns desses requisitos, elencados de forma expressa no artigo 364 do RIR/99, torna a despesa incorrida como indedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser glosada pela fiscalização, caso mesmo assim seja deduzida pela entidade.

DA DESPESA GLOSADA PELA FISCALIZAÇÃO. DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS EXIGIDOS NO ARTIGO 364 DO RIR/99.

No presente caso, o acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP) analisou o cumprimento de cada um dos requisitos exigidos pela legislação, para que a despesa incorrida possa ser considerada como dedutível, nos termos do artigo 364 do RIR/99.

Entretanto, aquela Delegacia de Julgamento não considerou como cumprido um dos requisitos exigidos para se admitir a glosa da despesa, qual seja: a necessidade/imposição de o prejuízo, causado por "*desfalque, apropriação indébita ou furto*", ter sido realizado por um "*empregado ou terceiro*" e, por isso, considerou como correta a glosa da despesa na apuração do IRPJ e da CSLL feita pelo agente autuante.

Nos requisitos considerados por aquela Delegacia de Julgamento, não há reparos a se fazer no acórdão recorrido.

Como se depreende dos autos e de acordo com o que restou relatado acima, a Recorrente teve que suportar o pagamento de empréstimos bancários tomados à margem dos interesses da companhia que sucedeu - EMBRACO -, em um esquema montado por seus funcionários, que desviavam valores obtidos junto ao Banco Safra, através de diversos

financiamentos, para a conta de uma empresa que tinha dentre os sócios o filho de um dos envolvidos no esquema ilícito montado dentro da sucedida da Recorrente.

Deve-se pontuar que a EMBRACO, não concordando com o pagamento dos empréstimos tomados em seu desfavor, tentou, ajuizando ação declaratória junto ao Poder Judiciário, se ver livre da obrigação "ilícita" tomada junto ao Banco Safra, uma vez que entendia, em síntese, que os empréstimos foram contratados por pessoas sem poder de representação da empresa. Essa, inclusive, foi a conclusão do agente autuante, como se observa do seguinte trecho do TVF, *in verbis*:

A discussão sobre a efetividade da dívida iniciou-se com uma ação declaratória de inexigibilidade da obrigação jurídica na qual a EMBRACO S/A (autora) questionava a validade do empréstimo concedido a ela pelo Banco Safra (ré) através de pessoas que não teriam poderes para representa-la naquela situação, notadamente os procuradores Moacir Pinheiro, Walter Broesdorf Junior e Antônio Dias Tavares – eles teriam recebido poderes de forma irregular – o mesmo se aplicando ao Sr. Rodolpho Bertola – Diretor Superintendente à época – que teria agido em desacordo com o estatuto ao ultrapassar o limite de empréstimo tomado sem o consentimento do Conselho de Administração.

Contudo, a Recorrente se viu vencida naquela ação declaratória, uma vez que, invocado o princípio da aparência, o Poder Judiciário entendeu que os empréstimos foram tomados por pessoas que sempre se relacionavam com o Banco nas operações usuais da entidade. E, mesmo sendo os recursos (valores) desviados para outra empresa, a Recorrente se viu obrigada a arcar com o pagamento de quantia relevante àquela instituição financeira. O Termo de Verificação Fiscal é claro neste sentido. Veja-se:

Ocorre que a ação declaratória foi julgada em desfavor da EMBRACO S/A, reconhecendo-se, em razão da “teoria da aparência”, que embora os recursos nunca tivessem aproveitado à EMBRACO S/A, foram obtidos por seus dirigentes em operações usuais, pois outras operações ocorreram em que o limite estatutário para tomada de empréstimos pelo Diretor Superintendente não foi observado e nem essas situações foram submetidas ao Conselho de Administração, tendo sido, nesses casos, regularmente contabilizadas e honradas. Em vista da decisão desfavorável, ficou a EMBRACO S/A, por sua sucessora, obrigada ao pagamento da dívida. Em 2001 o Banco Safra iniciou ação de execução, na qual exigia o pagamento da dívida de R\$ 284.485.642,28.

Em novembro de 2008 foi lavrada sentença na qual se consignou que a Whirlpool S/A, na condição de sucessora da EMBRACO S/A, fora condenada ao pagamento de R\$ 283.138.040,86 – que deveriam ser atualizados pelo índice da tabela judicial e mais 12% de juros ao ano, mais custas do processo e 15% de honorários sobre o valor da condenação.

Assim, é evidente, pela leitura do Termo de Verificação Fiscal e, em especial, dos documentos carreados aos autos, que a Recorrente incorreu em "prejuízo", quando teve que desembolsar valores elevados (quase 01 bilhão de Reais, tendo em vista a atualização

monetária do débito e os valores relativos aos honorários sucumbenciais), para cumprir o acordo judicial firmado pelo Banco Safra, que cobrava o pagamento de empréstimos contraídos pela sucessora da Recorrente, a empresa EMBRACO S/A. Empréstimos estes tomados à margem dos interesses da entidade e cujos recursos foram integralmente desviados a terceiros, que participavam do esquema criminoso engendrado.

Como constou do acórdão recorrido, o "*valor desembolsado é considerado um prejuízo à empresa, em seu sentido amplo, visto que não contribuiu de modo positivo para a formação do resultado contábil apurado, seja ele dedutível ou não. É sinônimo de dano ou perda causado por algum motivo*".

Não há dúvidas, neste sentido, que a Recorrente, na condição de sucessora da EMBRACO, incorreu em prejuízo relevante, na medida em que pagou por valores que nunca recebeu (os empréstimos foram integralmente desviados, reitere-se), sendo que esse pagamento foi determinado pelo Poder Judiciário, quando restou julgada como improcedente a ação declaratória, que tinha, justamente, o objetivo de declarar a inexistência de débito da companhia junto ao Banco Safra.

Quanto ao segundo requisito, o agente fiscal que promoveu a autuação, ao verificar que a denúncia oferecida pelo Ministério Público, em face das pessoas que engendraram as operações financeiras, imputou a estes o crime de estelionato, entendeu que não estava configurado "*desfalque, apropriação indébita ou furto*", como determina o artigo 364 do RIR/99. Veja-se a conclusão a que chegou o agente fiscal no TVF:

Se não há desfalque, apropriação indébita ou roubo, não cabe a aplicação da norma contida no artigo 364 do RIR/99. Como no caso envolvendo a EMBRACO S/A (Empresa Brasileira de Compressores), o Banco Safra, o Sr. Rodolpho Bertola (Diretor Superintendente) e seus comparsas é de ESTELIONATO (aspecto corroborado tanto pelo denunciante como pela autoridade policial e pelo Ministério Público) no qual, salvo melhor juízo, os diretores da denunciante levaram a erro os funcionários do Banco Safra, tomando empréstimos de quantias vultosas com o aval de Rodolpho Bertola e de outros funcionários responsáveis pela "tesouraria" da EMBRACO S/A, não há subsunção dos fatos à norma tributária.

Entretanto, este argumento foi afastado de forma precisa pelo acórdão recorrido. Como não há reparos a se fazer, neste ponto, na decisão proferida, transcreve-se, como razões de decidir, os argumentos lançados no acórdão da DRJ:

O crime de estelionato é definido no art. 171 do Código Penal:

"Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento."

A obtenção de vantagem ilícita para outrem foi consumada com a transferência de valores do Banco Safra, por meio de empréstimo realizado em nome da Embraco, a um terceiro (Distribank). A vítima, conforme consta da denúncia do MP, seria a Embraco; os autores seriam os Srs. Rodolpho Bertola, Moacir Pinheiro, Eduardo Augusto Rocha Pocetti, Antonio Marcos Dias Tavares e Rodolpho Bertola Júnior; o beneficiário do crime seria o Distribank; e a vantagem seria ilícita por não

ser autorizada pela vítima, e os autores do crime teriam induzido o Banco Safra em erro para obter o numerário. Presentes então, em tese, os elementos do tipo penal constante do art. 171.

Note-se que o objeto jurídico do crime em análise é a perda patrimonial (de valores), pertencendo o crime de estelionato ao Título II da Parte Especial do Código Penal: Dos Crimes contra o Patrimônio. Assim, a consumação do crime teria ocorrido no momento dessa perda patrimonial.

Não podemos dizer que o crime de fato ocorreu, pois não houve sentença condenatória com trânsito em julgado em virtude de suspensão do processo, nos termos da Lei nº 9.099/95, conforme histórico propiciado pelo Impugnante em sua peça defensiva.

Mas o desfalque compreende o estelionato? Do conceito jurídico de desfalque definido na obra de De Plácido e Silva, transcrito no Relatório Fiscal, vejo que, de modo contrário ao entendimento da Autoridade Fiscal, há perfeito ajustamento do termo à situação fática.

Houve, de fato, redução ou diminuição no valor de alguma coisa, qual seja, o patrimônio da empresa lesada. Afirma a Autoridade que “... no desfalque sempre existem dois elementos essenciais: uma diminuição do patrimônio da vítima em razão da ação delituosa e a quebra da confiança depositada naquele a quem se conferiu a guarda do dinheiro. Por esse segundo ponto, parece remota a possibilidade do autor ser pessoa não vinculada à vítima”. Ao querer vincular o autor do desfalque com a vítima, entraremos no requisito de número 3 exigido pelo art. 364, § 3º (o prejuízo for cometido por empregados ou terceiros).

Recorrendo ao dicionário Aurélio (Novo Dicionário Eletrônico Aurélio versão 5.11), vemos o significado de desfalque e de desfalcar:

“desfalque [Dev. de desfalcar.] Substantivo masculino.

1. Ato ou efeito de desfalcar.

2. Diminuição ou redução de uma quantidade: A chegada repentina do inverno ocasionou um desfalque na venda de roupas de lã.

3. Alcance (8): O desfalque na empresa causou pânico entre os acionistas.

4. O resultado material do desfalque (3); rombo: O desfalque no banco atinge cifras altíssimas.”

De modo semelhante, o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (Houaiss Eletrônico, versão monousuário 2009.3 – novembro de 2009) traz o significado de desfalque:

“desfalque Datação: 1789 substantivo masculino ato ou efeito de desfalcar; desfalcamento 1 supressão de uma parte, retirada de um ou mais elementos de um todo

Exs.: dar, praticar um d.

foi bem grande o d. em suas jóias

2 redução de uma quantia, de um montante

3 Derivação: por metonímia. aquilo que se diminuiu ou reduziu

4 desvio de dinheiro alheio; retirada ilícita; roubo Exs.: houve vários d. na caixa da empresa o d. foi da ordem de milhões de reais

5 Derivação: por metonímia. dinheiro desviado fraudulentamente; roubo, alcance

6 Rubrica: futebol. jogador ausente de uma partida”

Pela definição de ambos os dicionários, parece não haver necessidade de o autor do desfalque tenha a “guarda do dinheiro” ou de que o autor seja “pessoa vinculada à vítima”. Mesmo porquê este último requisito já faz parte do próprio texto do parágrafo 3º, como dito acima.

O Código Penal de 1940 (Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) já estava em vigor quando da elaboração da Lei nº 4.506, de 1964. Vasculhando-se o Código, não se encontra o crime de desfalque ou mesmo a palavra desfalque em seu texto. A busca em outros textos legais, tais como o CPC de 1939 ou de 1973, além do atual CPC de 2015, não retorna outro resultado que não o sentido de diminuição, sem qualquer conotação criminal, como era de se esperar em um texto que regula atos cíveis. Por exemplo, no CPC de 1939 temos uma única menção a desfalque:

“Art. 417. A ação dos confrontantes para reivindicação de área invadida pela divisão ou demarcação será, exercida contra os condôminos, si intentada antes de passar em julgado a sentença homologatória, ou contra os quinhoeiros dos terrenos reclamados, ai proposta posteriormente.

*Parágrafo único. Neste último caso, e pela mesma sentença que os obrigar a restituição, os réus poderão haver dos outros condôminos, litisconsortes na divisão, ou de seus sucessores a título universal, a composição pecuniária proporcional ao **desfalque** sofrido.” (grifei)*

Veja que, mesmo buscando o sentido de desfalque na legislação cível, não encontramos nada diferente do estabelecido em dicionário ou no conceito popular. É de se considerar que desfalque, adequado ao caso em apreço, corresponde à diminuição do patrimônio experimentado pela pessoa jurídica. E o ato de desfalcar, obtendo para outrem o numerário da Impugnante, mantendo ou induzindo a pessoa em erro, configura, em tese, o crime de estelionato. Nesse contexto, o desfalque sofrido pela Embraco tem íntima ligação com o estelionato.

Por outro lado, não há confronto com o Parecer CST nº 50/73 até o momento, já que, como transcrito acima, o conceito de desfalque nele não é esmiuçado. Assim, de modo contrário ao defendido pela Autoridade Fiscal e como ficou acima explicitado, ocorreu o prejuízo nas contas da Impugnante, ocasionado por desfalque no seu patrimônio por meio de atos praticados por pessoas posteriormente denunciadas por estelionato, atendido o requisito de número 2 para a dedutibilidade da despesa.

Pelo o que restou decidido pela DRJ de Ribeirão Preto, não há dúvidas: o estelionato praticado gerou um desfalque na entidade sucedida - EMBRACO S/A, que teve que ser suportado pela Recorrente, face o que restou decidido na ação de declaratória e na posterior ação de execução, esta última ajuizada pelo Banco Safra.

Demonstrado o cumprimento de dois requisitos, dos 04 necessários para se admitir a dedução da despesa ora em debate, para fins didáticos e para um melhor entendimento da fundamentação do presente acórdão, antes se analisar o terceiro requisito (se os agentes que praticaram a ação que decorreu o desfalque na entidade são aqueles descritos no dispositivo legal), analisar-se-á se o quarto requisito, qual seja: a necessidade de se instaurar inquérito nos termos da legislação trabalhista ou de apresentação da queixa crime perante a autoridade policial, foi cumprido.

Consta do Termo de Verificação Fiscal a afirmação de que, por se tratar de estelionato cometido por empregados, não foi cumprido um dos requisitos do comando legal que autoriza a dedução da despesa, que seria a instauração de inquérito trabalhista. Veja-se o trecho daquele TVF:

*“Como se verifica da definição proposta, no desfalque sempre existem dois elementos essenciais: uma diminuição do patrimônio da vítima em razão da ação delituosa e a quebra da confiança depositada naquele a quem se conferiu a guarda do dinheiro. Por esse segundo ponto, parece remota a possibilidade do autor ser pessoa não vinculada à vítima. **Tratando-se de empregado a quem se confiou o poder da guarda do dinheiro, o prejuízo somente seria dedutível para fins de imposto de renda se instaurado o devido inquérito previsto na CLT.** Na hipótese (remota) de se tratar de pessoa sem vínculo, caberia à empresa vítima providenciar a queixa para autoridade policial.” (destacou-se)*

Contudo, verifica-se dos autos, que a empresa EMBRACO, sucedida pela Recorrente, através de advogados devidamente constituídos, representou à Autoridade Policial - Delegacia de Estelionatos do Departamento Estadual de Investigações Criminais em São Paulo - queixa crime, na qual descreve de forma minuciosa tudo o que foi apurado, quando da constatação do desfalque perpetrado por seus empregados. O documento consta às fls. 442 a 450 dos autos.

Daquela queixa crime, pode-se depreender que a empresa EMBRACO cumpriu com o que determina o comando do artigo 364 do RIR/99, ao reportar à autoridade policial o desfalque em suas contas. A esta mesma conclusão chegou o relator do acórdão recorrido, sendo consignado naquela decisão o seguinte:

Realmente, a Embraco representou à Autoridade Policial pela ocorrência do suposto crime de estelionato contra seu patrimônio, descrevendo os fatos ocorridos e as pessoas envolvidas, entre os quais o Sr. Rodolpho Bertola, seu filho Rodolpho Bertola Júnior e os demais diretores da empresa (fls. 442 a 450).

Com isso, em que pese a Autoridade Fiscal fazer constar em seu relatório que “todas as pessoas diretamente envolvidas no caso foram demitidas sem justa causa, sendo-lhes pagos todos os valores indenizatórios...”, para o requisito analisado isso é irrelevante.

Basta a representação criminal à Autoridade, como possibilidade de início da persecução penal, para atender ao requisito em análise. Sequer é necessário utilizar-se da defesa da Impugnante de que “a exigência de abertura de inquérito trabalhista é inaplicável nas demissões por justa causa, de empregados não estáveis”. Assim, preenchido está o último requisito para a dedutibilidade. (...)

Cumpra esclarecer, ainda, no que concerne a esse requisito, que o comando legal - artigo 364 do RIR/99 - traz a preposição OU. Assim, para se admitir a dedução da despesa, o contribuinte pode abrir inquérito nos termos da legislação trabalhista ou apresentar queixa crime perante a autoridade policial. Não há nada no comando legal que imponha a adoção das duas medidas de forma concomitante.

Desta feita, não há reparos a se fazer na decisão *a quo*, quando reconhece, de acordo com a análise dos fatos, documentos e da legislação em vigor, que 03 dos 04 requisitos exigidos pela legislação para tornar a despesa dedutível foram cumpridos.

Para não se ter dúvidas, os requisitos lá reconhecidos e aqui ratificados são:

(i) prejuízo incorrido pela entidade; (ii) desfalque nas contas da empresa, pelo o crime de estelionato praticado; (iv) apresentação de queixa crime perante a autoridade policial.

Pois bem.

Como mencionado alhures, a douta DRJ de Ribeirão Preto (SP) entendeu como correta a glosa da despesa efetivada pela fiscalização, uma vez que, no entendimento daquele colegiado, uma das pessoas que promoveu o desfalque na entidade estaria com o contrato de trabalho suspenso, já que exercia cargo diretivo - Superintendente da companhia e membro do Conselho de Administração - na época dos fatos e, por isso, o desfalque não teria sido praticado por empregado ou terceiro, como determina o comando do artigo 364 do RIR/99.

No Termo de Verificação Fiscal, o agente autuante, em longo arrazoado, parte da mesma premissa de que, sendo o Senhor Rodolpho Bertola Diretor Superintendente e membro do Conselho de Administração da companhia na época em que os empréstimos foram contratados de forma fraudulenta com Banco Safra, esse não poderia ser considerado como empregado e muito menos terceiro.

Alegou ainda, o agente autuante, que, como o Conselho de Administração não "fiscalizou" de forma correta a atuação de seu Superintendente e membro, agindo com negligência e deixando aquele gestor tomar empréstimos em desacordo com o Estatuto Social

da companhia, estaria configurada a hipótese em que o sócio-administrador "*se apropria do patrimônio da sociedade em detrimento de outros sócios*".

Assim, a fiscalização afirmou que, tendo o desfalque ocorrido à revelia do Conselho de Administração, que não exerceu o seu poder de fiscalização, a entidade, mesmo sem cobrar em ação própria (ação de regresso) os valores dos responsáveis, entendeu que "*esse ônus deveria ser partilhado com o Estado na medida em que reduziu seu resultado tributável a fim de pagar menos imposto sobre seu lucro apurado em 2011*".

O acórdão recorrido, por sua vez, em um primeiro momento, afirma que não se tem dúvidas que os demais co-autores dos atos praticados, excetuado o senhor Rodolpho Bertola e seu filho e o diretor Eduardo Augusto Rocha Pocetti, "*eram empregados da autuada, já que as vinculações trabalhistas (relação de emprego) dos mesmos não foram contestadas pela Autoridade Fiscal*."

Por isso, toda a decisão recorrida se fundamenta no fato de que o contrato de trabalho do Senhor Rodolpho Bertola, pela condição dentro da companhia, estaria suspenso quando houve o desfalque e, por isso, este não poderia ser enquadrado na condição de empregado e/ou de terceiro, como determina o texto do artigo 364 do RIR/99. A conclusão a que chegou o colegiado *a quo* pode ser resumida com a transcrição do seguinte trecho do acórdão proferido:

Ou seja, dúvidas não há, pela própria Impugnante, de que não havia relação de emprego, nos termos da CLT, entre a empresa Embraco e o Sr. Rodolpho Bertola, em que pese contestar o auto de infração alegando ser o Sr. Rodolpho empregado da mesma. E a utilização do termo "empregado", no parágrafo 3º do art. 47 da Lei nº 4.506/64, não há de ser outra que não a extraída da legislação vigente, corroborada pela jurisprudência dominante (súmula TST): o sr. Rodolpho Bertola não era empregado da Embraco à época do desfalque.

Com toda vênia, contudo, não há razão, neste ponto, ao acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP). Explica-se.

O primeiro ponto que se deve levantar é que, independentemente da condição daquele agente (que, ressalte-se, será analisada em seguida), o desfalque na companhia se deu com concurso de várias pessoas, que eram empregados, sem qualquer peculiaridade no contrato de trabalho, como deixou bem claro o agente autuante e o próprio relator do acórdão recorrido.

Como se depreende dos autos, em especial do inquérito policial acostados às fls. 1005 e seguintes, apesar de os atos praticados de forma ilícita e de encontro ao Estatuto Social da EMBRACO, terem tido, a princípio, participação ativa do Senhor Rodolpho Bertola, os demais empregados da empresa tiveram um papel preponderante no cometimento do ilícito praticado na empresa de que eram então empregados. Cita-se o que constou da investigação da autoridade policial (depoimento do gerente do Banco Safra em Joinville):

- Luiz Carlos Nespeca, gerente geral da filial do Banco Safra em Joinville (SC), afirmou que a pedido de Rodolpho Bertola, Eduardo Pocetti e Moacir Pinheiro foi aberta uma nova conta corrente para a EMBRACO junto àquele Banco, com o número 000.636-6. Conta esta que, posteriormente, seria utilizada no ilícito cometido.

- O referido gerente afirmou que no cartão de assinaturas da nova conta corrente constavam as assinaturas dos diretores Eduardo Pocetti e Moacir Pinheiro e do Gerente da Tesouraria da empresa, Antônio Marcos Dias Tavares. O gerente do banco, então depoente, esclareceu que a conta poderia ser movimentada *"desde que contivesse no mínimo duas assinaturas em conjunto das pessoas acima referidas"*.
- O gerente Luiz Carlos Nespeca esclareceu que restou combinado com os representantes da EMBRACO que a nova conta seria movimentada apenas com cheques administrativos e que a autorização para essa forma de movimentação foi dada por Moacir Pinheiro e por Antônio Marcos Dias Tavares através de assinatura em *"impresso próprio do Banco Safra"*.
- Esclareceu ainda, aquele gerente, que foi aberta conta empréstimo (conta nº 101.013-6) a pedido de Eduardo Pocetti e Moacir Pinheiro, no dia 14 de Junho de 1988, sendo o contrato assinado na sua presença pelos dois empregados da EMBRACO.
- Foi apontado ainda que, por "um mero lapso" de quem preencheu o contrato no Banco, foi datilografado o nome do superintendente da EMBRACO, Rodolpho Bertola, no documento como avalista, mas que o contrato não foi assinado por aquele superintendente. Como avalistas assinaram Eduardo Pocetti e Moacir Pinheiro.
- Constatou ainda do depoimento que a Nota Promissória que garantiria o pagamento do empréstimo, após ser preenchida internamente pelo próprio Banco, foi assinada por Moacir Pinheiro e Rodolpho Bertola.
- O gerente do Banco Safra esclareceu ainda que *"todas as operações envolvendo o Banco Safra e a EMBRACO, os seus diretores ou procuradores tinham em conta a própria EMBRACO e nunca a pessoa física de RODOLPHO BERTOLA"*.
- Houve o esclarecimento de que *"diariamente existiam operações de 'hot-money', com os respectivos contratos e notas promissórias, sendo que desses documentos constaram várias assinaturas de RODOLPHO BERTOLA."*

Pelo o que se denota dos trechos acima, em que pese o senhor Rodolpho Bertola ter assinado alguns documentos, em especial Notas Promissórias, como esclarecido pelo gerente geral do Banco Safra em Joinville (SC), a participação dos outros empregados no esquema engendrado foi crucial. Foram os empregados da EMBRACO que assinaram o contrato de empréstimo, cujos valores posteriormente seriam desviados da companhia. Estes mesmos empregados assinaram os cheques administrativos utilizados para desviar os valores da entidade, até mesmo porque era o nome deles que constava no cartão de assinaturas (cartão acostado aos autos às fls. 1.020).

Não se está aqui, esclareça-se, querendo tirar a responsabilidade dos atos praticados pelo Diretor-Superintendente, até mesmo porque o Poder Judiciário, na ação penal ajuizada, já o condenou. Na denúncia apresentada pelo Ministério Público (fl. 1.028 e seguintes), inclusive, o Sr. Rodolpho Bertola e seu filho foram indicados como mentores dos ilícitos praticados. Não se pode contestar essa realidade, já reconhecida pelo Poder Judiciário, reitere-se.

Contudo, é patente que a participação dos empregados da EMBRACO foi crucial para que o ilícito contra a companhia fosse perpetrado. Sem a participação deles, ao certo, não haveria como desviar tão vultuosas quantias, até mesmo porque, como constou denúncia do Ministério Público, "*os empréstimos abaixo do limite de 3% do capital social, poderiam ser efetuados com a assinatura de dois diretores ou de um diretor e de um procurador*". No esquema criminoso, utilizou-se dessa prerrogativa, além das omissões dos atos junto à contabilidade da empresa, quando o valor do empréstimo superava aquele percentual.

Com isso, pode-se concluir que, em que pese haver um mentor dos crimes praticados, estes tiveram a participação efetiva e crucial de empregados da sociedade, ocorrendo, assim, a subsunção do fato à norma contida no artigo 364 do RIR/99, o que autorizaria a dedução da despesa que foi, *data venia*, indevidamente glosada pela fiscalização.

Não bastasse essa conclusão, para que não se tenha dúvidas acerca da dedutibilidade da despesa ora em discussão, entende-se que equivocou-se o acórdão recorrido, quando concluiu que, pelo fato do contrato de trabalho do Diretor-Superintendente Rodolpho Bertola estar suspenso, ele não poderia ser considerado empregado e, por isso, a despesa não se amoldaria ao comando do artigo 364 do RIR/99.

Como se depreende daquela decisão, arrimado no que preceitua a súmula 269 do TST, o douta turma julgadora *a quo* entendeu que, como se verifica de trecho acima transcrito, a nomeação do senhor Rodolfo Bertola em cargo diretivo afastaria os pressupostos da relação de emprego, em especial, a subordinação.

De fato, o Poder Judiciário, notadamente a Justiça do Trabalho, já firmou o posicionamento de que a eleição de empregado para cargo diretivo suspende o contrato de trabalho. É o que consta do verbete da súmula 269 do TST. Eis o seu teor:

DIRETOR ELEITO. CÔMPUTO DO PERÍODO COMO TEMPO DE SERVIÇO (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego. (destacou-se)

Veja-se que a súmula diz que (i) o efeito da suspensão seria a não contagem de tempo de serviço no período, além de fazer uma ressalva de que (ii) não haverá suspensão daquele contrato caso permaneça, na relação, a subordinação do diretor.

No presente caso, em que pese, pela leitura do Estatuto Social da companhia (fl. 1.044 e seguintes), ter o Diretor-Superintendente que se reportar ao Presidente do Conselho de Administração, não se consegue, como demonstrado no acórdão recorrido, ver uma subordinação, a configurar a não suspensão do contrato de trabalho, como é o comando da súmula e, por consequência, ver computado o tempo de serviço do período. Os poderes dados ao detentor do cargo são amplos e de efetiva administração da sociedade.

Entretanto, faltou aquele diretor com o dever que tinha perante a sociedade, quais seja: Lealdade. O descumprimento deste dever, inerente a qualquer cargo de direção perante às companhias abertas, em especial, acaba por afetar a própria companhia e, por isso,

exige do investido no cargo atitudes condizentes com a sua posição perante a entidade. Fábio Ulhoa Coelho, comentando o artigo 154 da Lei das Sociedades Anônimas, assim se posiciona acerca dos limites impostos aos que tem cargo diretivo:

Em outros termos, o enunciado prescritivo, resultante das diversas definições e vedações listadas no art. 154 da LSA e seus parágrafos, afirma, em síntese, a proibição de determinadas práticas, que o legislador considera desvio de poder. Especificamente, estabelece a lei a seguinte série de condutas proibidas: o administrador não pode privilegiar o grupo de classe de acionistas que o elegeu; não pode incorrer em liberalidade à custa da companhia, admitida apenas a prática de atos gratuitos razoáveis em favor de empregados ou da comunidade, quando autorizado pelo conselho de administração ou pela diretoria; não pode, sem prévia autorização da assembléia geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, nem usar - em benefício próprio ou de outrem - seus bens, serviços e crédito; e não pode, por fim, sem autorização estatutária ou assemblear, receber de terceiro vantagem de qualquer tipo em razão do seu cargo. (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 2 - 5. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA - São Paulo: Saraiva, 2002. Pág. 245) (destacou-se)

Veja-se que a conduta praticada pelo diretor vai de encontro ao dever de lealdade que tinha perante a companhia, que acabou, em última análise, sendo lesada juntamente com os seus sócios, já que teve que arcar com o prejuízo causado pela conduta desleal dos seus empregados, dentre eles membros do seu quadro diretivo.

Contudo, independentemente desta conclusão, deve-se indagar: a suspensão do contrato de trabalho teria o efeito de cessar, por completo, a relação de emprego, ao ponto de se afirmar que não existe qualquer efeito nesta relação? Entende-se que não.

Neste sentido, ressalte-se que o Recorrente juntou aos autos parecer do renomado professor de Direito do Trabalho da USP, Estevão Mallet (fls. 1.341 e seguintes), no qual o parecerista demonstra de forma insofismável, ao responder os questionamentos do consulente, que a eleição de empregado para diretoria suspende o contrato de trabalho, mas não extingue essa relação. Confira-se o que constou daquele arrazoado:

"(...) O empregado eleito diretor-superintendente não perde a condição de empregado. Segundo o entendimento hoje pacificado, inclusive por conta da jurisprudência Sumulada do Superior Tribunal do Trabalho, o exercício das funções diretivas leva no máximo, à suspensão do contrato de trabalho, o qual não se extingue, portanto. Conserva o trabalhador, via de consequência, a condição jurídica de empregado.

Este entendimento, inclusive, vai ao encontro do que leciona Amauri Mascaro Nascimento, que assim se posiciona:

"(...) Com razão Mario de la Cueva ao dizer que a suspensão nas relações individuais de emprego é uma instituição que tem por objetivo conservar a vida das relações, suspendendo a produção de seus efeitos, sem a responsabilidade para o trabalhador e o empregador, quando advém alguma circunstância que não

decorre dos riscos do trabalho e que impede o trabalhador de exercer sua atividade.

(....)

O contrato não se suspende; alguns dos seus efeitos continuarão. Em férias, mas habitando o apartamento do edifício do qual é empregado, ou doente e recebendo da organização previdenciária na mesma situação, o zelador do prédio continuará desfrutando da habitação, a ver mantidos os efeitos do contrato. Da mesma maneira, se em dia de folga o empregado vai ao estabelecimento e comete falta grave, por exemplo, agredindo superior, não deixarão de produzir efeitos os atos que praticou. Logo, a suspensão não é do contrato. A suspensão é do trabalho, seus efeitos são determinados pelas normas jurídicas. Suspendem-se, com o trabalho, algumas obrigações contratuais". (NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de Direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho: relações individuais e coletivas do trabalho. 17. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2001. Págs. 545 e 546.)

Veja-se que a súmula do TST nº 269, que norteou toda a decisão da turma julgadora da DRJ, é clara ao dizer que o efeito da suspensão do contrato de trabalho, no caso de empregados eleitos para cargos diretivos, é um só: impossibilidade de contagem do tempo de serviços. Quando se analisa os precedentes que deram origem à mencionada súmula (e desta análise deve sempre partir o intérprete de qualquer súmula), pode-se verificar que neles se discutia a contagem do tempo de serviço do trabalhador, que em algum momento foi eleito como diretor. Neste sentido, como exemplo, são os acórdãos proferidos no ERR 4383/1983, RR 705/1981 e RR 1263/1983.

É salutar ao presente caso, inclusive, o que restou decidido no RR1263/1983. Neste julgado, o Tribunal Superior do Trabalho fez a ressalva de que é assegurado ao trabalhador "o direito de retorno ao emprego efetivo, desde que não tenha havido a rescisão formal do contrato em decorrência da eleição para diretor de sociedade anônima". Veja-se a redação da ementa do acórdão:

*Durante o período em que exerce o mandato de diretor, eleito em assembléia geral de sociedade anônima, o empregado, face a suspensão de seu contrato de trabalho, não adquire direitos de natureza trabalhista, sem implicar em afronta aos artigos quatrocentos e noventa e nove da CLT e cento e sessenta e cinco da Constituição Federal. **Ao empregado, contudo, é assegurado o direito de retorno ao emprego efetivo, desde que não tenha havido rescisão formal do contrato em decorrência da eleição para diretor de sociedade anônima.** Revista parcialmente conhecida e provida. (RR1263/1983 - Relator Ministro Nelson Tapajos. DJ de 28/09/1984) (destacou-se)*

Como se depreende da documentação acostada aos autos, uma vez constatado o desfalque perpetrado por um grupo de empregados, dentre eles o seu Diretor-Superintendente, o Conselho de Administração da EMBRACO promoveu a destituição deste do cargo ao qual estava investido, para, posteriormente, rescindir o contrato de trabalho que, apesar de suspenso, continuava válido. A carteira de trabalho do senhor Rodolpho Bertola está

acostada aos autos às fl. 1.022 ("doc. 07" da Impugnação). Se houve rescisão do contrato de trabalho, em data posterior à eleição e destituição do cargo de diretor, não há dúvidas de que este estava válido, apesar de suspenso.

Mutatis mutandis, pode-se fazer uma analogia na presente discussão, quando ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151 do CTN) e a extinção deste mesmo crédito (artigo 156 do Código).

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, na suspensão, "*o direito positivo prevê situações em que o atributo da exigibilidade do crédito fica temporariamente sustado, aguardando nessas condições sua extinção, ou retomando sua marcha regular para ulteriormente extinguir-se*" (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21, ed. - São Paulo: Saraiva, 2009. Pág. 475).

Por outro lado, uma vez ocorrida uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, que estão elencadas no artigo 156 do CTN, desaparece, por consequência, a obrigação tributária. Mais uma vez se vale dos ensinamentos do festejado professor da PUC/SP e da USP, que assim leciona:

"(...) claro está que desaparecido o crédito tributário decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela." (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21, ed. - São Paulo: Saraiva, 2009. Pág. 488)

Veja-se: na suspensão, o crédito tributário continua existindo e, por consequência, o vínculo obrigacional entre o sujeito passivo e o sujeito ativo. O que não se admite (e esse é o efeito da suspensão neste caso) é que este, o sujeito ativo, promova qualquer espécie de cobrança do tributo.

Já nas hipóteses de extinção do crédito tributário, este crédito desaparece, juntamente com a obrigação tributária, que deixa de existir.

E a analogia ao caso ora tratado se mostra pertinente, uma vez que, sendo suspenso o contrato de trabalho, em que pese não haver possibilidade de contagem de prazo do tempo de serviço - como é a inteligência do Súmula 269 do TST -, o vínculo obrigacional entre empregado e empregador continua existindo. Só com a efetiva extinção do contrato, é que o vínculo desaparecerá.

Assim, não se pode ratificar o acórdão recorrido neste ponto, na medida em que, por tudo o que restou aqui exposto, o contrato de trabalho entre o Diretor-Superintendente, Rodolpho Bertola, em que pese estar suspenso alguns dos seus efeitos, ainda continuava válido e vigente à época dos fatos que deram origem ao desfalque suportado pela empresa EMBRACO. E este entendimento se aplica ao cargo Eduardo Augusto Rocha Pocetti, que era diretor da companhia ao tempo dos fatos.

Por outro lado, não consta dos autos nenhuma imputação de que a empresa EMBRACO se beneficiou, de alguma forma, do esquema ilícito. Pelo contrário, como demonstrado, a empresa foi lesada pelo desfalque perpetrado por um grupo de empregados que

se uniram para praticar ilícitos contra a entidade que deveriam proteger, até mesmo pelo nível dos cargos que ocupavam. Princípio da Lealdade.

Por fim, cumpre afastar a argumentação da fiscalização no sentido de que os atos praticados pelo Diretor-Superintendente, sem a devida fiscalização do Conselho de Administração, seriam equiparados aos atos de sócio e, por isso, não se aplicaria ao desfalque efetuado na companhia o disposto no artigo 364 do RIR/99, como é a orientação do Parecer Normativo CST nº 50/1973.

Renovando a vênua, não se pode, de forma alguma, equiparar o administrador de uma sociedade anônima com o figura de sócio dessa mesma sociedade, ainda mais quando se tem em vista o prejuízo que este administrador causou à companhia. É claro que a legislação impõe a este uma série de condutas que, se não cumpridas, poderão ser objeto de sanção à companhia, sendo dever, inclusive, dos órgãos de controle, a fiscalização da administração.

Mas passa ao largo qualquer possibilidade de, pelo simples fato de ser administrador, este ser confundido com a figura do sócio da sociedade. Neste sentido, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos do professor de Direito do Trabalho da USP, Estevão Mallet, cujo parecer foi acostado aos autos pelo Recorrente (fls.1.341 e seguintes). Veja-se as lúcidas ponderações ali lançadas:

Equiparar o empregado eleito diretor-superintendente a um sócio-administrador é baralhar figuras completamente diferentes. O diretor não é sócio. Apenas pratica atos de gestão, nos limites de sua função, tal como definida no Estatuto e segundo a Assembléia Geral de Sócios e o Conselho de Administração. No caso da consulta, aliás, o estatuto da empresa deixa expresso que o diretor pode ser acionista ou não, a tornar completamente impossível a equiparação do diretor com sócio.

Não se pode perder de vista que a prática dos ilícitos realizados pelos empregados da EMBRACO foram feitas à margem dos controles realizados pelo Conselho de Administração, sem registros na contabilidade. Ou seja, os sócios da sociedade anônima é que foram lesados pela atitude criminosa do administrador e demais empregados da companhia. Entender que o fato de ser administrador, com amplos poderes, equipara este ao sócio, como bem colocado no citado parecer, é "*baralhar figuras completamente distintas.*"

Não se pode olvidar, neste ponto, que a Lei das S/A's (Lei nº 6.404/76) é clara quando limita a responsabilidade do sócio "*ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas*", como é a inteligência do artigo 1º daquele diploma legal. E esta limitação é decorrência lógica do entendimento pacificado de que a personalidade jurídica do sócio e da sociedade são autônomas e não se confundem.

Por outro lado, aquela mesma lei traz em seu artigo 158 e seguintes diversas hipóteses em que o administrador poderá ser responsabilizado pessoalmente pelos seus atos, notadamente aqueles atos praticados em desfavor da entidade que representam.

Veja-se que a responsabilidade do sócio é limitada ao preço da ação que possui. Já o administrador será pessoal e ilimitadamente responsável caso pratique atos descritos na legislação e que sejam contrários aos interesses da entidade que representa.

Sócio até pode ser administrador e, por consequência, ter imputada responsabilidade pelo pagamento de eventuais débitos da sociedade (inclusive débitos tributários, como é o comando do artigo 135 do CTN), mas administrador não necessariamente é sócio da entidade.

Ademais, como consta da acusação fiscal, os recursos obtidos com os empréstimos tomados de forma ilícita por parte dos empregados da EMBRACO foram todos direcionados à empresa DISTRIBANK, que acabou por se beneficiar diretamente dos crimes praticados. E os sócios dessa empresa não eram empregados da EMBRACO, apesar de um deles ser filho de Rodolpho Bertola. Independentemente deste fato, contudo, não restou comprovado pela fiscalização que algum sócio da EMBRACO tenha se beneficiado diretamente dos crimes praticados. É claro que quem se beneficiou foram os empregados e terceiros envolvidos na prática ilícita. Os sócios, em verdade, foram lesados pelos atos praticados ao arrepio da lei e dos estatutos da companhia.

Por todo exposto, DÁ-SE PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para, reformando o acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP), anular o Auto de Infração combatido.

Como se está dando provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, não se analisará os argumentos subsidiários apresentados em seu apelo, em especial (i) "*quanto à normalidade da despesa incorrida*" (artigo 299 do RIR/99, (ii) a "*impossibilidade de exigência cumulativa da multa isolada com a multa de lançamento de ofício*", (iii) descabimento da adição dos créditos de BEFLEX no cálculo da multa isolada" e (iv) erro material da autuação, por supostamente não ter incluídos nos cálculos pagamento efetuado em decorrência de diferença de estimativas de Janeiro de 2011.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Contanto concorde com as conclusões a que chega o Relator em seu voto, entendo ser necessário manifestar a minha discordância em relação a parte dos fundamentos nele empregados para anular o lançamento de que tratam os presentes autos.

É que, para o Relator, não procede a tese da autoridade fiscal de que "*sendo o Senhor Rodolpho Bertola Diretor Superintendente e membro do Conselho de Administração da companhia na época em que os empréstimos foram contratados de forma fraudulenta com Banco Safra, esse não poderia ser considerado como empregado e muito menos terceiro*", de modo que não se aplicaria a possibilidade de dedução das despesas com o desfalque praticado contra a Recorrente, na forma do art. 364 do RIR/99.

Tal conclusão derivaria do fato de que a suspensão do contrato de trabalho não teria o efeito de cessar, por completo, a relação de emprego, tendo como único efeito a impossibilidade de contagem do tempo de serviços. Ademais, tendo o Conselho de Administração da EMBRACO promovido a destituição do Sr. Rodolpho do cargo no qual estava investido, para, posteriormente, rescindir o contrato de trabalho, não haveria dúvidas de que este estava válido, apesar de suspenso.

Não tenho dúvidas de que a nomeação do empregado para o cargo de administrador não faz cessar a relação de emprego. De fato, a hipótese não é de extinção, mas de suspensão do contrato de trabalho.

Tal fato, contudo, não autoriza, no meu entender, que o administrador, durante o período da suspensão, continue a ostentar a condição de empregado, de modo a se incluir na hipótese prevista no art. 364 do RIR/99.

É o que se conclui da própria caracterização da suspensão do contrato de trabalho, conforme Maurício Godinho Delgado (*Curso de Direito do Trabalho*, 5ª ed. São Paulo: LTr, 2006. pp. 1055-1056):

"A figura celetista em exame traduz a sustação da execução do contrato, em suas diversas cláusulas, permanecendo, contudo, em vigor o pacto. Corresponde à sustação ampla e bilateral de efeitos do contrato empregatício, que preserva, porém, sua vigência.

Em princípio, praticamente todas as cláusulas contratuais não se aplicam durante a suspensão: não se presta serviço, não se paga salário, não se computa tempo de serviço, não se produzem recolhimentos vinculados ao contrato, etc. No período suspensivo, empregado e empregador tem, desse modo, a ampla maioria de suas respectivas prestações contratuais sem eficácia."

Semelhantemente, Alice Monteiro de Barros (*Curso de Direito do Trabalho*, São Paulo: LTr, 2005. p.826):

"A suspensão do contrato implica cessação de seus efeitos por determinado lapso de tempo. Recupera sua eficácia quando cessarem as causas que a motivaram."

Esta mesma doutrinadora, tratando da hipótese de suspensão do contrato de trabalho em virtude do desempenho de posto de direção, explicita a incompatibilidade da condição de administrador com a de empregado (op. cit., p. 831):

"Em princípio, à luz da doutrina pátria, entende-se que o diretor ou administrador de sociedade anônima, como pessoa física e representante legal da pessoa jurídica, não pode ser, simultaneamente, empregado, porquanto integra um dos órgãos indispensáveis à existência dessa sociedade e é por meio dele que a sociedade se exterioriza. Ou, como doutrina José Martins Catharino, "quando a intensidade da colaboração suplanta a subordinação, no plano jurídico, desaparece a relação de emprego.

Ocorre, porém, que um empregado pode galgar a esse cargo, ou seja, o contrato de trabalho poderá preceder à eleição para exercício do cargo de diretoria.

(...)

Entendemos que, no plano jurídico, ocorre a suspensão contratual quando, modificando-se a relação jurídica, o empregado passa a autêntico diretor de sociedade anônima (e não diretor empregado, situação em que os efeitos são os inerentes aos empregados de confiança), integrante de um de seus órgãos, assumindo, como consequência, a posição de empregador (Enunciado n. 269 do TST)."

Ou seja, o contrato de trabalho não é desfeito, mas perde a sua eficácia. A relação de emprego se transfigura em relação distinta, posto que o empregado passa a se confundir com o empregador.

Por esta razão, Hiromi Higuchi (*Imposto de renda das empresas*, 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. p. 288), na mesma linha do aqui defendido, lecionava:

"O diretor ou administrador, por agir como órgão da sociedade, não pode ser considerado empregado nem, muito menos, terceiros, para efeitos de aproveitamento da dedução prevista no art. 364 do RIR/99, mesmo que a empresa tenha movido ação penal contra esse diretor por lhe ter causado prejuízo e o tenha apontado como autor do crime de apropriação indébita, conforme decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 103-07.974/87 (DOU de 25-08-87)."

Assim, no caso sob exame, caso a fraude perpetrada contra a Recorrente tivesse como único causador o Sr. Rodolpho Bertola, a conclusão seria pela não configuração da possibilidade de dedução na forma do art. 364 do RIR/99, por este não ostentar a condição de empregado ou terceiro, como exigido pelo referido dispositivo.

As provas nos autos, porém, como bem analisado pelo Relator, revelam que o Sr. Rodolpho agiu em concurso com outras pessoas, cuja condição de empregados não é infirmada pela autoridade fiscal, e cuja participação no desvio de recursos teria sido, inclusive, mais crucial que a do Diretor.

Não há qualquer comprovação, ainda, de que os demais partícipes tenham sido mero instrumentos, utilizados pelo Sr. Bertola, para a realização do golpe, sem a participação nos resultados deste.

Deste modo, portanto, concluo pela dedutibilidade das despesas, com o provimento do Recurso Voluntário e cancelamento dos autos de infração.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo