



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

Processo nº	16327.721645/2013-60
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-002.300 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	13 de setembro de 2016
Matéria	CUSTOS/DESPESAS NÃO COMPROVADAS
Recorrente	ITAÚ UNIBANCO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUÇÃO.

A ausência das notas fiscais, isoladamente, não dá azo à glosa de despesas se as operações a que se referem estão embasadas por contrato de prestação de serviços legitimado pela autoridade lançadora e os valores em questão estão devidamente contabilizados no contratante e na contratada.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO REFLEXO. APLICAÇÃO DO RESULTADO.

Tratando-se de lançamento reflexo, aplica-se a ele o resultado do julgamento do processo tido como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução com despesas de prestação de serviços no valor de R\$ 60.276.928,67. Por voto de qualidade, manter a multa isolada sobre a exigência

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/10/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/10/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

remanescente. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar aquela penalidade.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator.

CÓPIA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto

Relatório

Trata o presente de autos de infração do IRPJ e CSLL nos valores de R\$ 18.257.829,43 e R\$ 2.257.654,74; respectivamente, incluindo multa de ofício proporcional ao tributo, multa isolada sobre estimativas não recolhidas e juros de mora; como decorrência da glosa de despesas com prestação de serviços junto à empresa Trishop Promoção e Serviços, sem apresentação das notas fiscais que as lastreassem

Também são exigidos juros de mora na modalidade isolada (R\$ 11.654,92) e multa regulamentar (R\$ 1.476.330,76) pela ausência de retenção na fonte do imposto e contribuições sobre valores pagos àquela mesma empresa a título de “prestação de serviços de correspondente bancário”.

Em defesa, a interessada argumenta, em síntese, que a ausência das notas fiscais não deveria ser motivo suficiente para glosar as despesas. Sustenta que os serviços foram efetivamente prestados conforme atestado pelos contratos de prestação de serviço, contabilização dos valores inclusive apropriação da receita pela prestadora e demonstração dos pagamentos efetuados. Ressaltou que a necessidade da despesa não foi contestada pelo fisco.

Quanto à ausência de retenção na fonte dos tributos sobre os valores pagos a título de prestação de serviços bancários, sustenta que os serviços prestados teriam natureza mais restrita, limitando-se a simples atividade de expediente e mero encaminhamento de informações à financeira para que esta conceda o crédito/ empréstimo.

Por fim, questiona a multa isolada e a incidência de juros sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP, prolatou o Acórdão 16-60.662 considerando improcedente a impugnação e mantendo integralmente o lançamento, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PROVA. COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. A falta de apresentação de documentos hábeis e idôneos a amparar o registro, autoriza o Fisco a desconsiderá-lo na parte em que não comprovado.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/10/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/10/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A dedutibilidade das despesas operacionais, pressupõe, além do preenchimento dos requisitos de dedutibilidade previstos na legislação (necessidade, usualidade ou normalidade), a comprovação de que tais despesas foram efetivamente incorridas, mediante a apresentação de documentação que tenha dado suporte ao registro na contabilidade do contribuinte.

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Por expressa previsão legal, é procedente a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal do imposto. Trata-se de infração distinta da falta de recolhimento do imposto devido no ajuste anual, motivo pelo qual descabe falar-se em cumulação de penalidades.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

IRRF. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ASSESSORIA CREDITÍCIA. FALTA DE RETENÇÃO. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO. MULTA E JUROS DE MORA ISOLADOS.

Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda na fonte as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a título de prestação de serviços a outras pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber. Encerrado o ano calendário de prestação do serviço, sem que a fonte pagadora tenha efetuado a retenção, devem ser cobrados a multa e os juros de mora devidos pela falta de retenção e recolhimento do imposto.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

CSLL. PIS. COFINS. RETENÇÃO NA FONTE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ASSESSORIA CREDITÍCIA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. Encerrado o ano-calendário de prestação do serviço, sem que a fonte pagadora tenha efetuado a retenção, devem ser cobrados a multa e os juros de mora devidos pela falta de retenção e recolhimento das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PROVA. COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. A falta de apresentação de documentos hábeis e idôneos a amparar o registro, autoriza o Fisco a desconsiderá-lo na parte em que não comprovado.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade das despesas operacionais, pressupõe, além do preenchimento dos requisitos de dedutibilidade previstos na legislação (necessidade, usualidade ou normalidade), a comprovação de que tais despesas foram efetivamente incorridas, mediante a apresentação de documentação que tenha dado suporte ao registro na contabilidade do contribuinte.

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Por expressa previsão legal, é procedente a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal da CSLL. Trata-se de infração distinta da falta de recolhimento da CSLL devida no ajuste anual, motivo pelo qual descabe falar-se em cumulação de penalidades.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorre a este colegiado ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

Não houve apresentação de razões de defesa contra a glosa da despesas com assessoria no valor de R\$ 49.158,50 em janeiro e R\$ 111.850,59 em outubro, mantendo-se portanto a exigência elas correspondente.

Importa registrar, de plano, que a análise da glosa de custos ou despesas por ausência de comprovação envolve fundamentalmente um juízo de valoração probante que traz em seu bojo um relativo índice de subjetividade.

No caso sob exame, para a despesa sob a rubrica “prestação de serviços promotora de vendas” referente a serviços prestados pela empresa TRISHOP PROMOÇÃO E SERVIÇOS LTDA. no montante de R\$ 92.284.099,43 a Fiscalização acatou como dedutível o valor de R\$ 32.007.170,78 e glosou R\$ 60.276.928,67; exclusivamente pela não apresentação das notas fiscais referentes aos serviços prestados.

A meu ver, agiu o Fisco com excessivo rigor.

O valor de R\$ 92.284.099,43 foi contabilizado regularmente tanto na beneficiária dos serviços quanto na prestadora, sendo que essa última apropriou a receita correspondente. Além disso, foi apresentado Contrato de Prestação de Serviços de Correspondente Bancários referente aos serviços prestados.

Ainda com relação ao contrato, é circunstância relevante o fato de que na apuração da infração referente à retenção na fonte, analisada a seguir, o Fisco – e também a primeira instância julgadora - firmou o entendimento pela necessidade da retenção tendo como base as cláusulas contratuais, ou seja, reconheceu como legítimo o contrato para atestar a prestação dos serviços.

Entretanto, o contrato não se refere apenas ao valor de R\$ 32.007.170,78 a que se refere a retenção, mas sim ao montante de R\$ 92.284.099,43, o que por óbvio inclui a parcela glosada.

Sob esse prisma, parece-me contraditório reconhecer que o contrato refere-se a serviços efetivamente prestados, quando tal entendimento subsidia o procedimento fiscal, e negar-lhe essa mesma força probante no momento em que o sujeito passivo o utiliza como razão de defesa.

Do exposto, por tudo que consta dos autos entendo que a ausência das notas fiscais no presente caso não descaracteriza as operações que geraram as despesas e a glosa não merece prevalecer, motivo pelo qual voto por cancelar a exigência nesse item.

O segundo item da autuação envolve os valores que foram embasados por notas fiscais e que, no entendimento fiscal, por se referirem a serviços de correspondente bancário, estariam sujeitos a retenção na fonte do imposto e contribuições.

Nesse ponto, ao contrário do item anterior, as provas documentais apresentadas pelo sujeito passivo militam contra ele.

As notas fiscais apresentadas são taxativas em indicar que referem-se a serviços de correspondente bancário. Por sua vez, o contrato não especifica para a prestadora apenas atividades de expediente e mero encaminhamento, como argumento a interessada, mas concede dentre outras as atribuições de análise de crédito e cadastro e cobrança e recebimento de parcelas de financiamento ou empréstimo.

Plenamente caracterizada, portanto, a prestação de serviços de correspondente bancário e a receita correspondente sujeita-se à retenção na fonte do imposto e contribuições nos termos da legislação.

Não tendo sido adotado tal procedimento pelo sujeito passivo, correta a imputação dos juros de mora na modalidade isolada e da multa regulamentar.

A alegação de inexatidão quanto ao valor devido não merece crédito. Como já afirmado, as notas fiscais estabelecem textualmente que se referem a serviços de correspondente bancário sem qualquer ressalva quanto à prestação de serviços de outra natureza. Caberia à interessada, e não à Fiscalização, demonstrar a existência de outros serviços.

A análise da multa isolada dirige-se à exigência mantida referente à glosa de despesas com assessoria no mês de janeiro no valor de R\$ 49.158,50.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

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

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumprirem não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outra ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Em resumo do entendimento aqui esposado, voto por dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a dedução das despesas com promoção de vendas no valor de R\$ 60.276.928,67 e cancelar multa isolada decorrente dessa exigência, o que se aplica também à CSLL.

Leonardo de Andrade Couto - Relator