



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.720667/2012-21
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.890 – 1ª Turma
Sessão de 7 de junho de 2017
Matéria OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS - ÁGIO - OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO ITAUCARD S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA.

Para que um colegiado tenha interpretado a legislação de forma divergente de outro, é necessário que ambos tenham analisado fatos semelhantes. Se há peculiaridades em um caso concreto, que motivaram o colegiado a adotar determinado posicionamento, e essa peculiaridade não ocorre nos casos trazidos como paradigma, não se pode dizer que há divergência de entendimento apta para se admitir recurso especial.

PRECLUSÃO DE INSTÂNCIA.

Ressalvados os casos expressos no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se pode admitir a prova trazida após a impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial quanto ao ágio, vencidos os Conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que conheceram dessa matéria; (ii) por voto de qualidade, conhecer quanto à preclusão, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram desse tema; e (iii) por maioria de votos, conhecer quanto à concomitância da multa isolada, vencido o Conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu dessa matéria. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento quanto à preclusão, com retorno dos autos ao colegiado de origem para anular a decisão recorrida, a fim de que outra seja proferida, considerando preclusa a prova apresentada por ocasião da sustentação oral, e, em face disso, fica prejudicada a questão da concomitância da multa, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro André Mendes de Moura. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Cristiane Silva Costa

e André Mendes de Moura. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. O Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão votou apenas quanto ao mérito, pois o conhecimento foi concluído em reunião anterior, conduzida pelo presidente Carlos Alberto Freitas Barreto, na qual esteve ausente.

Julgamento iniciado em 04/2017, teve continuidade na reunião de 05/2017 e foi concluído em 07/06/2017.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial (e-fls. 1.430/1.472), contra o acórdão de nº 1102-001.018 (e-fls. 11.339/1.394), que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo a glosa de amortização de ágio e cancelando as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

PRODUÇÃO DE PROVAS NO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE PARA SE CONTRAPOR ÀS RAZÕES DO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra geral, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte trazido os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, ao não ser bem sucedido no julgamento de 1ª instância, razoável se admitir a juntada das provas no voluntário, pois é exceção à regra geral de preclusão a produção de novos documentos destinados a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Além disso, as novas provas foram admitidas com expressa autorização da Turma Julgadora, tendo se dado à PFN a oportunidade de contraditá-las.

Logo, seria por demais gravoso, e contrário ao princípio da verdade material, a manutenção do lançamento sem a análise das provas constantes nos autos.

E ainda, sendo esta a última instância administrativa, tal postura exigiria do contribuinte a busca da tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco a análise das provas apresentadas em juízo, e ainda condenaria a União pelas custas do processo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO. FUNDAMENTO. DEMONSTRAÇÃO CONTEMPORÂNEA AOS FATOS. NECESSIDADE.

A lei exige que o lançamento do ágio com base no valor de mercado ou na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Não há a exigência de que a comprovação se dê por laudo, mas por qualquer forma de demonstração, contemporânea aos fatos, que indique por que se decidiu por pagar um sobrepreço.

Caso em que se demonstrou que o ágio foi pago com base na expectativa de resultados futuros, tanto por documentos contemporâneos ao investimento, quanto por laudo elaborado posteriormente com base em informações da época.

INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXTINÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE. INDEDUTIBILIDADE.

Não há previsão legal para o aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra.

Nesses casos, o ágio já amortizado e contabilizado no LALUR não pode mais ser aproveitado, devendo ser simplesmente baixado.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. APROVEITAMENTO POR OUTRA EMPRESA DO GRUPO. PROPÓSITO NEGOCIAL. POSSIBILIDADE.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago, decorrente de transação entre parte independentes. Caso exista um propósito comercial válido e se demonstre ser possível a dedução do ágio por incorporação direta, não há óbices para que o grupo econômico “transfira” o ágio efetivamente pago para uma de suas controladas com o uso de empresa veículo, aproveitando-se do benefício fiscal em outra parte da estrutura societária.

Do mesmo modo que é necessário frear os planejamentos que criem benefícios fiscais aos quais o contribuinte não faça jus, não se deve permitir que um formalismo exacerbado impeça o uso de direito legitimamente adquirido.

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento tanto do tributo quanto da penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, e, portanto, envolve tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Como consequência, é legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre todo o crédito tributário, o que inclui o valor da multa de ofício proporcional, não paga no vencimento.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrer da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a glosa mensal de amortização de ágio de R\$ 11.613.065,32 para R\$ 2.202.477,90, o que resulta na redução dos lançamentos de IRPJ, CSLL, como especificado no final da seção 2.4 do voto, e para cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas, vencidos: (i) os conselheiros José Evande Carvalho Araujo (relator) e João Otávio Oppermann Thomé, que mantinham o lançamento das multas isoladas sobre a falta de recolhimento das estimativas, recalculando-se o seu valor em face das exonerações procedidas; (ii) o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, que mantinha a glosa das amortizações de ágio no seu valor integral; (iii) o conselheiro Marcelo Baeta Ippolito, que excluía os juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor no tocante às multas isoladas sobre estimativas o conselheiro Ricardo Marozzi

Gregório. Declararam-se impedidos os conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Participaram do julgamento, em seus lugares, os conselheiros Meigan Sack Rodrigues e Marcelo Baeta Ippolito.

Para melhor contextualizar os fatos, e com base no relatório do acórdão recorrido, observo que trata o processo de Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, com acréscimo de multa isolada, multa de ofício e juros. A infração principal lançada foi a de falta de adição ao lucro real, e à base de cálculo da CSLL, de despesas indedutíveis relativas à amortização de ágio, sendo que os lançamentos de janeiro a julho de 2007 se referem à empresa Banco Itaú Cartões S/A, pelos quais responde a interessada como sucessora, e os de agosto de 2007 a dezembro de 2008 se referem à própria interessada.

As infrações de multa isolada decorrem do recálculo das estimativas mensais que foram reduzidas com base em balancetes de suspensão ou redução onde as despesas de amortização de ágio foram deduzidas.

A Fiscalização analisou os efeitos tributários relativos à reorganização societária ocorrida quando da aquisição de mais uma parte da operação de cartões de crédito da empresa Credicard pelo Grupo Itaú, que era de titularidade dos Grupos Itaú, Citibank e Unibanco.

A acusação concluiu pela diferença entre um primeiro ágio, apurado em 2004 (item 3.3 do Termo de Verificação Fiscal), e um segundo, calculado em 2006 (item 3.8), apesar de serem do mesmo valor. Provas disso seriam a apuração de ganho de capital quando da capitalização da Finaustria, a impossibilidade da transferência de ágio na aquisição de investimento por realização de capital e a contratação de nova avaliação em 2006.

Concluiu, também, não ser possível se admitir que o fundamento do primeiro ágio seja a rentabilidade futura, pois o laudo de avaliação que assim o classificou foi elaborado somente em 2006. Isso contrariaria “o mandamento expresso no §3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que determina a elaboração de uma demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração, o que não foi realizado, uma vez que esta demonstração do laudo só foi produzida 2 anos depois da operação societária analisada, deixando de ser análise de rentabilidade futura, para ser um atestado do que efetivamente ocorreu.

Já o segundo ágio também não poderia ter sua dedutibilidade admitida, por ter se dado entre sociedades ligadas, todas sob o comando do Grupo ITAÚ, configurando-se assim, um ágio interno.

O relator do voto *a quo* entendeu, primeiramente, que poderiam ser aceitos novos documentos, ainda que apresentados somente por ocasião de sustentação oral em sessão de julgamento do Recurso Voluntário (e-fls. 1.339/1.394).

Consignou que não haveria impedimentos legais de que o laudo fosse apresentado posteriormente, desde que houvesse demonstração da rentabilidade futura em demonstrações contemporâneas ao surgimento do primeiro ágio de 2004 e, com base nas provas carreadas aos autos, julgou comprovado que o ágio de 2004 estava fundamentado na rentabilidade futura, afastando a autuação relativamente a essa parte.

Desfez, ainda, outro fundamento da autuação que alegava diferença entre os ágios de 2004 e 2006. Assinalou tratar-se do mesmo valor transferido pela conferência de capital do investimento adquirido com ágio.

Aceitou que o propósito dessas operações societárias foi o de manter segregada a base de cartões de crédito oriunda da Credicard por certo tempo, para maximizar a precisão da avaliação de sua performance, afastando o último fundamento da autuação, que afirmava que o ágio de 2006 tinha sido criado artificialmente entre empresas do mesmo grupo, tratando-se de “ágio interno”.

Contudo, ainda que admitindo a validade das operações que permitiram o aproveitamento do ágio pelo Itaú Cartões, não concordou com a dedução em sua integralidade, pois entendeu não ser possível admitir que as operações societárias na parte em que “recriaram” o ágio de 2004 em sua integralidade, nele reincluindo a parcela já amortizada contabilmente pela Itaucard, lembrando que o ágio já amortizado contabilmente teve efeitos fiscais ao compor o custo de aquisição quando a Itaucard subscreveu o capital da Finaustria com o investimento da Tulipa evitando, assim, a ocorrência de ganho de capital tributável.

Concluiu pela exclusão da parcela de R\$ 132.148.674,46, chegando-se a um ágio passível de amortização de R\$ 564.635.245,01, em 60 parcelas mensais de R\$ 9.410.587,42, reduzindo a glosa de amortização mensal de R\$ 11.613.065,32 para R\$ 2.202.477,90 (R\$ 11.613.065,32 - R\$ 9.410.587,42), resultando na redução das infrações de IRPJ e CSLL.

Em voto vencedor, o colegiado decidiu, ainda, pela exoneração das multas isoladas, por entender ser inaplicável a exigência concomitante de multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Em Embargos de Declaração tempestivamente apresentados, a PFN apontou omissão do Acórdão de nº 1102-001.018, que teria deixado de se pronunciar sobre a supressão de instância (e-fls. 1.396/1.397), vez que a juntada do Projeto Triatlo, elaborado supostamente em 18/02/2004, teria contrariado o princípio do efeito devolutivo dos recursos, já que esse documento não teria sido objeto de apreciação pela autoridade de primeira instância e, assim, também não poderia ser apreciado pela autoridade de segunda instância.

Em despacho fundamentado (e-fls. 1.424/1.425), o Presidente da Turma rejeitou os aclaratórios, por considerar que a PFN teria apenas levantado, em suas contrarrazões ao Recurso Voluntário, o argumento da preclusão, e não o da supressão de instância e, que, de forma indireta, ao fazer referência ao art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, a decisão não teria incorrido em omissão.

No Recurso Especial manejado (e-fls. 1.430/1.472) a PFN aponta divergência jurisprudencial em relação ao Acórdão nº 1301-00.058, que entendeu que **a reorganização societária ocorrida entre as empresas do mesmo grupo econômico teve como intenção apenas forjar a existência de um ágio para reduzir o lucro tributável**, cuja ementa, na parte afeta à matéria, ora transcrevo:

Acórdão nº 1301-00.058

DESPESA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE – Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.

Aduz, em suas palavras:

Desse modo, a divergência jurisprudencial pode ser assim resumida. A Turma do acórdão paradigma julgou que a lei não autoriza a dedução do “ágio de si mesmo” (“despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada por ela própria, fez refletir no seu ativo os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma reorganização societária, sem despendar um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa”) da base de cálculo do IRPJ e da CSSL. Por outro lado, a Turma *a quo* julgou que a lei autoriza a dedução do “ágio de si mesmo” e que eventual pecha de artificialismo dessa despesa tem efeito apenas na área contábil, sem reflexos no campo tributário face a ausência de previsão legal que impeça a dedução da quantia.

Para a mesma questão apresenta, ainda, um segundo acórdão paradigma, o Acórdão nº 1402-001.338, que também teria decidido pela indedutibilidade de ágio criado de forma artificial. Segue a ementa do paradigma, no ponto que importa à presente análise:

Acórdão nº 1402-001.338

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

Aponta outra divergência jurisprudencial, agora em relação à **possibilidade de juntada posterior de documentos, pois isso implicaria na supressão de sua análise pelo órgão de julgamento inferior e, em caso de ser admitida, o processo deve ser remetido à instância inferior para apreciação, de modo que seja preservada sua atribuição e autoridade.** Indicou como paradigma o Acórdão nº 3403-002.213, que traz a seguinte ementa, na matéria:

Acórdão nº 3403-002.213

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. PRECLUSÃO.

O art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise de documento que já estava disponível quando da interposição da manifestação de inconformidade, apresentado pelo postulante somente em sede de recurso voluntário, implica supressão de instância.

Como último tema, aponta divergência jurisprudencial em relação à **aplicação concomitante de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, em**

concomitância com a exigência de multa de ofício, no mesmo ano-calendário, indicando como paradigma o Acórdão nº 1202-00.410, que tem a seguinte ementa :

Acórdão nº 1202-00.410

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO. COMPATIBILIDADE.

A falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual enseja a aplicação da multa de ofício isolada de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência da contribuição apurada em procedimento fiscal, acompanhada da correspondente multa de ofício.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MENOS GRAVOSA.

A multa por falta de recolhimento da estimativa mensal, no percentual de 50%, de que trata o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

E, ainda, na hipótese de não ser aceito o entendimento contido no item anterior, passa a demonstrar que o acórdão recorrido, ao cancelar a multa isolada, também divergiu da jurisprudência do Conselho, que admite **a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, em relação a período posterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, considerando ser legítima, a partir do ano-calendário 2007, a aplicação cumulativa de duas multas de ofício.** Indicou como paradigma o Acórdão nº 1401-000.761, assim ementado:

Acórdão nº 1401-000.761

IRPJ.CSLL. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória "é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal". No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua

natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO. DIVERSIDADE DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.

Resumidamente, observa que o acórdão recorrido, ao afirmar que a multa de ofício e a multa isolada são excludentes, diverge do acórdão paradigma, que entende ser plenamente possível a exigência de ambas as multas, por se referirem a infrações distintas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Para este tema indica, ainda, o seguinte paradigma:

Acórdão nº 9101-00.947

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.

Havendo obscuridade no acórdão embargado, acolhe-se os embargos de declaração interpostos para suprir a omissão apontada.

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

Assinala que a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no caso então analisado, excluiu do lançamento a multa isolada por se tratar de período anterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Deixou registrado, entretanto, que após a alteração legislativa do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é possível a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Nas razões meritórias de defesa aponta que a acusação fiscal se deu no seguinte sentido: *indedutibilidade da amortização de um ágio interno, surgido após uma reorganização societária sem propósito negocial, sem motivação extra-tributária, que culminou com a geração de um “segundo ágio”, que teve como único objetivo conduzir a um*

menor pagamento de imposto, no Banco Itaú Cartões, até Julho/2007." A partir desta data, o ágio foi transferido ao Banco Itaucard, que passou a amortizar este ágio.

Depois de resumir o conceito de ágio afirma que, para existir, o ágio ou deságio deve sempre ter como origem um propósito negocial (aquisição de um investimento) e, assim, um substrato econômico (transação comercial), e que somente registros escriturais, não podem ensejar o nascimento dessa figura econômica e contábil. O ágio ou deságio, dessa forma, deve sempre decorrer da efetiva aquisição de um investimento oriundo de um negócio comutativo, onde as partes contratantes, interdependentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres proporcionais.

Passa, então, a explicar o caso concreto, nestes termos:

É preciso ter em mente, para uma correta compreensão da matéria, a existência de dois grupos de operações societárias realizadas no contexto desses autos. O primeiro grupo de transações ocorreu em 2004 e o segundo grupo em 2006.

A Contribuinte defende em seu Recurso Voluntário que o ágio que se buscou amortizar a partir do ano-calendário de 2006 é precisamente o mesmo ágio gerado nas operações de 2004.

Por outro lado, a Fiscalização defende, e comprova, que o ágio gerado nas operações de 2004 fora utilizado pelo **ITAUCARD** para o não pagamento de ganho de capital devido com a baixa do investimento **TULIPA**, baixando assim, o ágio que tinha registrado em sua contabilidade.

Como veremos, o ágio (artificial) das operações de 2006 consistiu “um segundo ágio”, nas palavras da Fiscalização, mas que causa imbróglio em sua visualização pelo fato de possuir o exato valor do ágio gerado em 2004.

Mais adiante veremos, ainda que o ágio amortizado fosse aquele gerado em 2004, não procederia a sua amortização, pelo fato de faltar-lhe requisito essencial em sua formação. Com efeito, o laudo que o suportaria, atestando sua suposta expectativa de rentabilidade futura, só foi elaborado **2 anos após**, em 2006. Tal expediente ofende jurisprudência deste CARF.

Na sequência, detalha os fatos envolvendo a reorganização societária e o nascimento do ágio de 2004 e a sua transferência para 2006. E aponta:

O que a Contribuinte Recorrente não consegue demonstrar é: **1.** se o ágio é aquele decorrente das operações de 2004, porque razão foi providenciado **novo Laudo de Avaliação** (datado de 31/10/2006), a cargo de Hirashima & Associados, fundamentando a rentabilidade futura da **TULIPA**? Notem que tal laudo nada menciona sobre ágio decorrente das operações de 2004, que estaria sendo *deslocado*, como defende a Recorrente.

Ademais, a Contribuinte não explica **2.** por que deixou de tributar o ganho de capital experimentado com a baixa do investimento na **TULIPA** e capitalização da **FINAUSTRIA**?

O que temos, em verdade, Srs(as) Conselheiros(as), é que as operações de 2006 exigiram novo laudo por tratarem da constituição de novo ágio, artificial e internamente gerado, e que, por isso, não pode ser aproveitado.

Igualmente, o ganho de capital na baixa do investimento na **TULIPA** não foi tributado justamente por ter sido exaurido, ou seja, seu efeito fiscal foi anulado, com a baixa do ágio registrado no **ITAUCARD**.

Afirma que, ainda que o ágio que se pretende amortizar seja aquele gerado nas operações de 2004, mesmo assim sua dedutibilidade não seria possível, porque a legislação somente admite que o ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura seja passível de amortização e que, não se pode admitir como comprovada a expectativa de rentabilidade futura com base em um laudo feito dois anos após as aquisições, revelando-se a necessidade da vontade econômica que levou ao pagamento de um ágio ser comprovada em um documento elaborado antes do seu efetivo desembolso. Assim, a anterioridade do laudo econômico é tanto uma imposição de ordem contábil, imposta pela norma, como uma questão de ordem lógica, e admitir-se que o laudo econômico possa ser elaborado após o pagamento do ágio, além de ser um disparate hermenêutico, implicaria a permissão de inimagináveis situações fraudulentas, em face do poder de manipulação de situações que isso permitiria.

Indica que o que de fato que se apresenta é a existência do *segundo ágio*, decorrente das operações de 2006, mas cuja dedutibilidade para fins tributários é igualmente incabível por ter sido forjado em operação artificial, intragrupo e que a questão a ser dirimida é a possibilidade de um ágio criado internamente ser hábil a gerar uma despesa dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99.

Afirma que, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, somente é amortizável na apuração da conta de resultado de uma empresa o ágio efetivamente decorrente da aquisição de uma pessoa jurídica por outra, por incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, mas que o caso dos presentes autos não se submete a essa norma uma vez que o ágio absorvido pela incorporadora não existiu, pois fora criado somente de forma artificial, e que se nunca houve ágio decorrente da aquisição de investimento (segundo o artigo 385 do RIR/99), não haveria que se falar em sua amortização no resultado da empresa que o absorveu por incorporação. Se ele nunca existiu, ele não pode ser utilizado.

Defende que o ágio ou deságio criado por meio de negócios sem fins econômicos e/ou onde não houve o efetivo dispêndio do preço de aquisição do investimento não deve dar ensejo ao benefício previsto nos citados artigos. E além de não ser dedutível nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o ágio utilizado pela pessoa jurídica não é passível de integrar a conta de resultado por nenhum outro dispositivo que autoriza a dedutibilidade de despesas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A despesa amortizada pelo sujeito passivo na apuração de seu lucro líquido não se enquadra em nenhuma das hipóteses de dedutibilidade previstas pelos artigos 324 a 327 do RIR/99.

Aduz que, no presente caso, os reais investidores (BANCO ITAÚ S/A e outras empresas do Grupo) não deixaram de existir, nem perderam seus investimentos na fiscalizada – ITAUCARD. Dessa forma, requisito legal específico, constante da legislação aplicável à matéria, não foi cumprido, qual seja: a absorção do patrimônio da empresa que de fato realizou o investimento.

Colaciona jurisprudência administrativa.

No tocante ao tema supressão de instância, destaca que o colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário com base em documentos que existiam desde a

impugnação do lançamento, mas que foram juntados aos autos somente na fase recursal e que a juntada do Projeto Triatlo, elaborado supostamente em 18/02/2004, terminou por contrariar o princípio do efeito devolutivo dos recursos, vez que esse documento não foi objeto de apreciação pela autoridade de primeira instância e, logicamente, também não poderia ser apreciado pela autoridade de segunda instância.

Aponta que o princípio da verdade real deve ser obedecido no PAF, mas caminha ao lado do devido processo legal, o qual incluiu o devido julgamento da causa por todas as instâncias administrativas e que a juntada posterior de documentos implica a supressão de sua análise pelo órgão de julgamento inferior.

Na hipótese de ser admitida a juntada posterior de documentos, salienta a necessidade de o processo ser remetido à instância inferior para apreciação, de modo que seja preservada sua atribuição e autoridade.

Quanto à questão da multa isolada, sucintamente, apóia-se na fundamentação do acórdão paradigma, o qual reproduz em sua integralidade, pugnando pelo seu restabelecimento. E, ainda que não seja esse o entendimento, afirma que, ao menos a partir do ano-calendário 2007, com a nova redação dada ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada passa a ser admitida de forma concomitante com a multa de ofício, por tratarem-se de penalidades distintas.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso para que seja reformada, nesses pontos, a decisão recorrida.

Em 30/09/2014, a interessada apresenta a petição de e-fls. 1.476, informando ter efetuado o pagamento do montante relativo ao crédito tributário mantido pelo Acórdão de nº 1102-001.018, com os benefícios concedidos pela Lei nº 11.941/2009, conforme guia de recolhimento que apresentou, acompanhada de demonstrativo, e pugnando pela desistência do Recurso Especial interposto, advertindo que a desistência se refere apenas às parcelas de amortização de ágio que foram mantidas pela referida decisão, permanecendo, contudo, a discussão acerca das parcelas exoneradas, que foram objeto do Recurso Especial da PFN.

Pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 1.520/1.529, o Recurso Especial da PFN é admitido pelo Presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF, em relação a todas as matérias divergentes suscitadas, com exceção da matéria multa isolada, cuja divergência restou caracterizada, apenas, em relação à aplicação da multa a partir do ano-calendário 2007.

Cientificada do Recurso Especial da PFN e do despacho que o admitiu, a interessada apresentou Contrarrazões (e-fls. 1.559/1.600). Em extenso arrazoado, invoca, primeiramente, que o Recurso Especial manejado não atendeu aos requisitos regimentais, já que, relativamente ao primeiro tema, amortização do ágio, deixou de fazer o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os paradigmas de nº 1301-00.058 e nº 1402-001.338. Afirma, ainda, que as situações fáticas analisadas pelo recorrido e pelos paradigmas não guardam qualquer similitude, o que impediria a caracterização da divergência.

No mesmo tom se refere ao tema supressão de instância, afirmando que mais uma vez a recorrente não demonstrou objetivamente a legislação interpretada de forma divergente, bem como deixou de fazer o cotejo analítico entre os trechos do acórdão recorrido

que seriam divergentes do paradigma nº 3403-002.213. Aponta, ainda, ausência de semelhança fática entre as decisões comparadas.

No que respeita à imputação da multa isolada, defende que o único paradigma admitido para caracterizar a divergência - acórdão nº 1401-000.761 - afronta a Súmula CARF nº 105, uma vez que, a partir da interpretação dos paradigmas que lhe deram origem, verificar-se-ia que nenhum deles fez dicotomia entre fatos geradores anteriores ou posteriores a 2007, somente fazendo menção ao princípio da consunção, do qual se extrai a interpretação de que "a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano".

Pede, assim, que o REsp da PFN seja não conhecido.

No mérito defende que não pode ser admitida a indedutibilidade do ágio, porque não se trataria de caso de "ágio interno" ou "ágio de si mesmo", da geração de um "segundo" ágio, de "reorganização societária sem propósito negocial", porque a própria autoridade fiscal teria admitido que o ágio teria surgido de forma legítima.

Aponta ter demonstrado no curso do processo que o ágio teve origem em face da aquisição do investimento na Tulipa, não havendo, em razão da reorganização societária processada no grupo Itaú, o surgimento de um "segundo ágio", reconhecendo que na transferência do investimento na Tulipa pelo Itaucard para a Finaustria, o ágio "pendurado" na Tulipa teria de acompanhar o investimento na Tulipa descolado para a Fináustria, não cabendo ao recorrido deduzir o ágio.

Aduz que os laudos de avaliação analisaram o fundamento econômico do ágio em 2004, no momento em que foi pago, identificando como fundamento econômico, a perspectiva de rentabilidade futura e que o estudo elaborado por Hirashima não conflita com o estudo interno contemporâneo à avaliação.

Acrescenta que se não houvesse essa perspectiva de rentabilidade futura, relativa ao acervo que migrou da Credicard para a Itaú Cartões, o Grupo Itaú não teria razão para concordar com a cisão da Credicard, deixando de ser acionista dessa empresa, já que o Itaú não tinha interesse em manter participação na Credicard, nem explorar sua marca. A cisão teria traduzido negócio entre partes não relacionadas, tornando evidente que ela só foi aprovada pelo Itaú à vista da expectativa de rentabilidade futura contida no acervo de operações da Credicard vertido para o Itaú Cartões.

Demonstra, a seguir, as razões que teriam motivado a Tulipa a ser transferida para a Fináustria e ao Itaú Cartões, para concluir que a despesa diz respeito a ágio efetivo, nascido de investimento pertencente a terceiro, que teve por fundamento econômico a perspectiva de rentabilidade futura, com propósito econômico empresarial, sem surgimento de um "segundo ágio", apenas mantendo-se incólume o ágio experimentado em 2004.

No que toca à supressão de instância, afirma que apresentou o estudo elaborado por Hirashima & Associados, bem como o Projeto Triatlo, por ter a DRJ infirmado a fundamentação econômica do ágio surgido na aquisição da Tulipa, de modo a afastar as dúvidas suscitadas por essa instância julgadora. Salienta que a supressão de instância somente ocorre quando a instância superior julga matéria não apreciada pelo juízo *a quo*.

Invoca o princípio da consunção em relação à aplicação da multa isolada, de forma concomitante com a multa de ofício, ainda que para períodos de apuração posteriores a 2007, colacionando jurisprudencial administrativa.

Pede, ao final seja negado seguimento ao Recurso Especial e, no mérito, seja-lhe negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

1 Preliminarmente.

1.1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O recurso é tempestivo porém, como a Recorrida traz em Contrarrazões argumentos no sentido do seu não conhecimento, passo a analisá-los.

No que toca ao tema da natureza do ágio, diz a Recorrida que a Recorrente não fez o cotejo analítico entre trechos do acórdão recorrido e dos paradigmas, e que, ainda que superada essa mácula, os paradigmas não teriam tratado da mesma situação fática analisada pelo recorrido.

Vejamos.

À época em que foi ajuizado o Recurso Especial, vigoravam as disposições regimentais aprovadas pela Portaria MF nº 256, de 2009, que determinava, no art. 67 do Anexo II:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

*§ 1º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.*

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 4º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência argüida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

§ 11. É cabível recurso especial de divergência, previsto no **caput**, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

Primeiramente, no preâmbulo do Recurso Especial, a PFN adverte:

Anote-se que as razões aduzidas abaixo para a configuração da divergência jurisprudencial e a tese encampada pelo paradigma servirá a um só tempo para a fundamentação do conhecimento do presente recurso especial e para subsidiar o pedido de reforma do acórdão hostilizado.

O acórdão recorrido, na temática questionada, recebeu a seguinte ementa:

ÁGIO. FUNDAMENTO. DEMONSTRAÇÃO
CONTEMPORÂNEA AOS FATOS. NECESSIDADE.

A lei exige que o lançamento do ágio com base no valor de mercado ou na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Não há a exigência de que a comprovação se dê por laudo, mas por qualquer forma de demonstração, contemporânea aos fatos, que indique por que se decidiu por pagar um sobrepreço.

Caso em que se demonstrou que o ágio foi pago com base na expectativa de resultados futuros, tanto por documentos contemporâneos ao investimento, quanto por laudo elaborado posteriormente com base em informações da época.

INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXTINÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE. INDEDUTIBILIDADE.

Não há previsão legal para o aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra.

Nesses casos, o ágio já amortizado e contabilizado no LALUR não pode mais ser aproveitado, devendo ser simplesmente baixado.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. APROVEITAMENTO POR OUTRA EMPRESA DO GRUPO. PROPÓSITO NEGOCIAL. POSSIBILIDADE.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago, decorrente de transação entre parte independentes.

Caso exista um propósito comercial válido e se demonstre ser possível a dedução do ágio por incorporação direta, não há óbices para que o grupo econômico “transfira” o ágio efetivamente pago para uma de suas controladas com o uso de empresa veículo, aproveitando-se do benefício fiscal em outra parte da estrutura societária.

Do mesmo modo que é necessário frear os planejamentos que criem benefícios fiscais aos quais o contribuinte não faça jus, não se deve permitir que um formalismo exacerbado impeça o uso de direito legitimamente adquirido.

Os paradigmas indicados receberam, na matéria do ágio, as seguintes ementas:

Acórdão nº 1301-00.058

DESPESA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE – *Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.*

Acórdão nº 1402-001.338

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

Vê-se, da leitura das razões recursais, que a Recorrente fez a devida comparação entre o acórdão recorrido e os paradigmas, inclusive transcrevendo trechos de ambas as decisões, ou referindo-se a trechos de ambas as decisões, para demonstrar a divergência, o que já afasta a afirmação de que não fora feito o devido cotejo entre os paradigmas e o recorrido.

Contudo, concordo com a recorrida que a situação enfrentada pelo acórdão recorrido é diferente daquela analisada por ambos os paradigmas colacionados. É que no acórdão recorrido havia uma discussão, desde a acusação fiscal, de que o ágio surgido em 2006 era diverso daquele que havia sido contabilizado na Itaucard em 2004, enquanto a contribuinte afirmava que era o mesmo ágio. A tese da Fiscalização de se tratar de um ágio interno decorre da premissa de que o ágio da integralização das ações da Tulipa na Fináustria não é o ágio que foi pago em 2004, quando a Itaucard adquiriu as ações da Tulipa e, por conseguinte, o ágio de 2006 era um ágio que já teria sido gerado intragrupo.

Ao analisar os fatos, o acórdão recorrido afastou a tese da Fiscalização de que haveria dois ágios. Ou seja, de acordo com o voto condutor, o ágio de 2006 era o mesmo de 2004 e, por isso, correspondia a um ágio gerado entre partes independentes. É de se concluir, portanto, que este acórdão recorrido analisou uma acusação fiscal de ágio interno construída a partir de uma premissa com a qual ele não concordou, de que haveriam dois ágios. É uma situação bastante diferente, por exemplo, daquele que reconhece haver um ágio interno e, a despeito disso, mantém a amortização do ágio. O relator do acórdão recorrido não disse que aceitava a dedutibilidade da amortização do ágio interno; disse que a hipótese analisada não era ágio interno, posto que o ágio de 2006 era o mesmo gerado em 2004, entre partes independentes.

Já os acórdãos paradigmas nº 1301-00.058 e 1402-001.338 não trazem em seu bojo qualquer discussão de dois ágios, de um ser igual ao outro, de um ser pago e o outro ser gerado intragrupo, enfim, as discussões naqueles casos diziam respeito tão-somente ao ágio intragrupo.

Em face dessas diferenças de situações fáticas, entendo que não restou caracterizada a divergência e, por conseguinte, não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional relativamente a essa matéria.

Quanto ao segundo tema divergente proposto pela PFN em seu Recurso Especial (possibilidade de juntada posterior de documentos), a Recorrida, mais uma vez, afirma que a Recorrente não teria feito o cotejo analítico entre os pontos divergentes do acórdão recorrido e do paradigma indicado, que a matéria não teria sido objeto de prequestionamento, e que não haveria identidade fática entre o paradigma apresentado e o acórdão recorrido.

Com relação aos argumentos da Recorrida de que não há prequestionamento quanto à divergência suscitada pela Fazenda Nacional, cumpre esclarecer que tal requisito não é exigido pelo Regimento Interno no caso de Recurso Especial da Fazenda Nacional. De acordo com o § 3º, do artigo 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256,

de 2009, o prequestionamento é requisito essencial à admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo contribuinte, e não pela Fazenda. Dispõe o supracitado dispositivo:

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

No entanto, ainda no que se refere ao prequestionamento, não procede a alegação da Recorrida, uma vez que, ainda que de forma indireta, o tema foi abordado pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido ao tratar sobre o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Senão, vejamos a abordagem do assunto no referido voto:

Contudo, com as novas provas trazidas aos autos, sou obrigado a mudar de opinião.

Antes de passar a análise dos novos documentos, devo tecer algumas considerações sobre a admissibilidade das novas provas, em especial porque a Fazenda Nacional defende o não conhecimento, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 PAF.

De fato, o §4º do art. 16 do PAF determina a apresentação da prova documental na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Contudo, a jurisprudência do CARF vem temperando essa disposição em nome do princípio da verdade material.

No caso, penso ser possível se admitir a análise das novas provas, aplicando-se a exceção do inciso “c” do mesmo dispositivo legal, que permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Afinal, o contribuinte trouxe na impugnação os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, e, ao analisar os argumentos do julgador a quo que não lhe foram favoráveis, trouxe provas complementares.

Assim, no caso concreto, a apresentação das novas provas é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Acrescente-se que esta Turma decidiu, por unanimidade de votos, em aceitar as novas provas trazidas um pouco antes do julgamento, e permitiu que a PFN sobre elas se manifestasse. Logo, seria por demais gravoso, e contrário ao princípio da verdade material, a manutenção do lançamento sem a análise das provas constantes nos autos.

E ainda, sendo esta a última instância administrativa, tal postura exigiria do contribuinte a busca da tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco a análise das provas apresentadas em juízo, e ainda condenaria a União pelas custas do processo.

Dessa forma, as novas provas são admitidas e serão analisadas.

Tanto é assim que o despacho que analisou os Embargos de Declaração aviados pela Recorrente, que questionou, justamente, a falta de pronunciamento da turma *a quo*

sobre a possibilidade de serem admitidas novas provas apresentadas em sede de sustentação oral em sessão de julgamento do Recurso Voluntário, sem que a autoridade julgadora de primeira instância delas tenha tido conhecimento, rejeitou a omissão ao fundamento de que a Procuradoria não teria se manifestado pela supressão de instância e, também, porque indiretamente tratou dessa supressão da instância ao afirmar que a admissão de novos documentos poderia ocorrer em face da alínea “c” do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Saliente-se que esse despacho foi assinado pelo próprio relator, ou seja, para ele, ao enquadrar a hipótese no art. 16, §4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235, de 1972, ele de certa forma estaria dizendo que não estava havendo supressão de instância.

Nesse sentido, colaciono trecho do referido despacho:

Penso que a embargante se equivoca ao apontar omissão no acórdão.

Primeiro, porque a matéria não havia sido trazida aos autos anteriormente, já que, quando teve a oportunidade de manifestar sobre os novos documentos, a Fazenda Nacional se opôs apenas com o argumento de preclusão, e não de supressão de instância. Assim, não se pode taxar de omissa decisão que não se manifesta sobre matéria não arguida.

E segundo, porque o modo como o acórdão admitiu as novas provas afasta, ainda que indiretamente, a alegação de possível supressão de instância, pois entendeu que a admissão dos novos documentos poderia se dar com base no inciso “c” do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Considerou-se que o contribuinte teria trazido, na impugnação, os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, e, ao analisar os argumentos do julgador a quo que não lhe foram favoráveis, apresentou provas complementares. Desse modo, no caso concreto, a apresentação das novas provas seria resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Assim, a razão de decidir da decisão atacada já é suficiente para afastar o argumento de supressão de instância (repita-se, inédito nos autos), ao entender que os novos documentos serviram para se contrapor ao decidido na primeira instância, não sendo, por óbvio, necessário a ela retornar.

De resto, a PFN apontou objetivamente qual foi a questão divergente, nos seguintes termos:

“...destaca-se que a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário com base em documentos que existiam desde a impugnação do lançamento, mas que foram juntados aos autos somente na fase recursal.

Portanto, divergiu também da jurisprudência da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, na medida em que essa não autoriza a juntada posterior de documentos, pois isso implicaria na supressão de sua análise

pelo órgão de julgamento inferior. Para o paradigma, na hipótese de ser admitida a juntada posterior de documentos, o processo deve ser remetido à instância inferior para apreciação, de modo que seja preservada sua atribuição e autoridade."

E logrou caracterizá-la, eis que a ementa do paradigma é suficientemente clara a demonstrá-la:

Acórdão 3403-002.213

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. PRECLUSÃO.

O art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise de documento que já estava disponível quando da interposição da manifestação de inconformidade, apresentado pelo postulante somente em sede de recurso voluntário, implica supressão de instância.

Por último, quanto à suposta falta de identidade das situações fáticas comparadas, vale lembrar que o tema apontado como divergente não se refere, aqui, à compensação ou a dedutibilidade de ágio, mas à possibilidade de apresentação posterior de provas que já estariam de posse do sujeito passivo por oportunidade da impugnação, de forma que pouco importa, para tal análise, se a hipótese tratada diz respeito a um lançamento de ofício ou a uma compensação, porque, para ambos, a regra processual é a mesma, como dispõe o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, ao dar à manifestação de inconformidade, o mesmo tratamento dado às impugnações.

A verificação se a hipótese se enquadra ou não no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, passa a ser uma análise de mérito.

O fato é que enquanto o paradigma fez um juízo que, se o documento já estava disponível ao contribuinte ao tempo da impugnação, o contribuinte não poderia apresentar *a posteriori*, para o recorrido, essa análise não ocorreu. Não foi feita essa avaliação. A leitura que esses colegiados têm a respeito do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 é flagrantemente diversa.

Assim, conheço do recurso especial quanto a essa divergência.

Em seu último questionamento a respeito do atendimento aos requisitos para conhecimento do Recurso Especial da PFN, invoca, a interessada, que o despacho que apreciou a admissibilidade do REsp no tocante ao tema da aplicação da multa isolada a partir do ano-calendário 2007, cometeu erro ao interpretar que a Súmula CARF nº 105 teria feito dicotomia entre fatos geradores da imputação anteriores a 2007 e fatos geradores posteriores a 2007, afirmando que os paradigmas que deram ensejo à sua edição tiveram por fundamento o princípio da consunção, do qual se extrairia que "*a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano*".

Com a devida vênia, equivoca-se a interessada. Não cabe a quem examina se os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial foram atendidos, interpretar se Súmula vinculante do CARF pretendeu dizer uma coisa ou outra totalmente diversa, exclusivamente para esse fim, qual seja, o de verificar se foram cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67, do Anexo II, do RICARF. Cabe ao examinador, apenas, analisar se o

paradigma contraria o enunciado de Súmula do CARF. Se o paradigma não contraria enunciado de Súmula do CARF, ele deve ser aceito. A competência para o julgamento da pertinência do quanto disposto em determinada Súmula Vinculante do CARF, ao caso específico, é da Turma da CSRF que irá apreciar o mérito do litígio.

Por pertinente, trago a ementa do acórdão paradigma nº 1401-000.761:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ.CSLL. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO.DIVERSIDADE DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.

Por outro lado, esta é a ementa do acórdão recorrido, a respeito do tema:

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do

tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Em seu voto vencido, o relator do acórdão recorrido deixou claro que havia discussão jurisprudencial administrativa no sentido da inaplicabilidade da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, por ambas possuírem a mesma base de cálculo, mas que essa discussão deixou de ter sentido com a alteração legislativa perpetrada no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488/2007, eis que essa alteração teria deixado claro tratarem-se de penalidades com base em fatos distintos. Observe-se:

De qualquer modo, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, essa interpretação não pode prosperar, pois a base de cálculo da multa por falta de recolhimento da estimativa deixou de ser “a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”, passando a ser “o valor do pagamento mensal”.

Contudo, prevaleceu para o colegiado *a quo* o entendimento consignado no voto vencedor, que se apegou à discussão a respeito da natureza jurídica das estimativas, para concluir que estas tratariam de mera antecipação do tributo devido ao final do ano-calendário, sendo irrelevante a alteração promovida na redação do art 44, da Lei n 9430/96.

Diferente foi a conclusão do paradigma, que entendeu que, por conta da alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais deveria ser mantida, ainda que concomitantemente com a multa de ofício aplicada pela falta de recolhimento do tributo devido ao final do período de apuração, mas apenas para fatos geradores ocorridos após essa alteração, ou seja, a partir de 2007:

Em que pese as sempre bem postas razões proferidas pelo nobre Conselheiro Relator, a Turma Julgadora, por maioria, entendeu pelo cancelamento da multa isolada relativa aos anos calendário 2005 e 2006, mantendo-a, no entanto, com relação ao ano calendário 2007, tendo este Conselheiro sido designado para a redação das razões de voto vencedor.

E ainda que referido paradigma não fosse suficiente a caracterizar a divergência, a Recorrente ofertou um outro julgado, para comparação, que não foi apreciado no despacho de exame de admissibilidade. Trata-se do Acórdão nº 9101-00.947, que tem a seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.

Havendo obscuridade no acórdão embargado, acolhe-se os embargos de declaração interpostos para suprir a omissão apontada.

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada

cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

No voto proferido em sede de julgamento de Embargos de Declaração, assim se pronunciou sobre o tema o relator:

Além destes argumentos, é necessário destacar que a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, *verbis*:

[...]

Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir "**sobre a totalidade ou diferença de tributo**", mas apenas sobre "**valor do pagamento mensal**" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

Devidamente caracterizada a divergência, portanto, nesta matéria.

Em face do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da PFN em relação à possibilidade de juntada de documentos após a impugnação e em relação à concomitância da multa isolada.

2 Prejudicial de Mérito

2.1 PRECLUSÃO PROCESSUAL

Alega, a Recorrente, que a interessada não poderia ter apresentado prova a seu favor em momento posterior à apresentação da impugnação porque, além de ferir o que dispõe o processo administrativo tributário, essas novas provas, por não terem sido apreciadas pela autoridade julgadora de primeira instância, implicariam supressão de instância de julgamento.

Por outro lado, o relator do voto condutor desse tema no acórdão recorrido consignou que, apesar de a apresentação extemporânea de prova ferir o quanto dispõe o § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, essas provas poderiam ser admitidas em face da exceção prevista no mesmo dispositivo, que permite a juntada de provas em momento

posterior, quando, além das outras hipóteses citadas nas alíneas “a” e “b”, destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Entendeu o ilustre relator que a contribuinte trouxe na impugnação os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito e, ao analisar os argumentos do julgador da DRJ em São Paulo/SPI, que não lhe foram favoráveis, trouxe provas complementares. Esses argumentos do julgador da DRJ/SPI, então, seriam os "fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos."

Com a devida vênia, não posso concordar com o relator do acórdão recorrido, porque não foi exatamente isso o que aconteceu no presente caso.

Compulsando os autos verifica-se que no curso da ação fiscal, mais precisamente em 22/11/2011, a interessada foi instada a apresentar: *"(i) esclarecimento sobre a origem do ágio deduzido conforme documento CRT-UAF-692/2011, apresentando um demonstrativo com todos os eventos societários decorrentes, anexando os atos societários comprobatórios (tais como atas de assembleias ordinárias e extraordinárias, protocolos de justificação de incorporação, cisão, transferência de ações....; (ii) cópia dos laudos de avaliação dos patrimônios contábeis das sociedades envolvidas no processo de reorganização societária descrita no item 1 acima. Caso haja laudos de avaliação a valores econômicos e/ou de mercado das sociedades envolvidas, apresentar também..."* (e-fls. 151/152).

Em resposta a essa solicitação a interessada apresentou, apenas, as atas de assembleias que autorizaram a reorganização societária, como demonstram os documentos acostados às e-fls. 153/204.

Solicitação para apresentação de laudo de avaliação constou, ainda, da intimação lavrada em 14/02/2012 (e-fls. 205/206, item "2"). Nessa oportunidade a interessada apresenta o laudo de Hirashima & Associados elaborado em 25/09/2006, do ágio de 2004 que estava sendo questionado pela auditoria fiscal (e-fls. 224/253).

Em razão de o laudo apresentado não ser contemporâneo aos fatos que pretendeu avaliar, a auditoria fiscal, por considerar que nessas condições ainda não fora apresentada a prova da mais valia, volta a solicitar, em 04/2012, que a interessada apresentasse laudo contemporâneo de avaliação que justificasse o registro do ágio na aquisição da participação da Tulipa pelo Itaucard, em novembro/2004 (e-fl. 601).

Novamente, a interessada volta a apresentar à auditoria, um laudo de avaliação elaborado em maio de 2006, por Hirashima & Associados.

Posteriormente, no Termo de Verificação Fiscal, lavrado em 23/05/2012, o agente fiscal deixa claro que (e-fls. 673/711):

"Cabe registrar, que o contribuinte, quando intimado a comprovar a fundamentação econômica pelo Termo de Intimação Fiscal nº 0013, apresentou um Laudo de Avaliação que suporta este "primeiro ágio", só que o laudo é de 2006, enquanto que a operação ensejadora do surgimento do ágio foi realizada em 2004, restando de sobremaneira prejudicada a sua possível dedutibilidade fiscal como ágio de rentabilidade futura, conforme será mais detalhado no item 3.8 deste Termo."

E no referido item 3.8:

"Por fim, conforme mencionado no item 3.3 acima, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0013 o contribuinte apresentou um laudo de avaliação de uma operação de 2004 que culminou com a formação de um ágio, cuja análise foi elaborada tão somente em 2006. Então, como pôde o contribuinte em 2004, ter a convicção de que a fundamentação econômica do "primeiro ágio", foi decorrente de rentabilidade futura ou não, uma vez que não existia laudo nesta época? Inclusive tal atitude contraria o mandamento expresso no § 3º do art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, que determina a elaboração de uma demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração, o que não foi realizado, uma vez que esta demonstração ou laudo só foi produzido 2 (dois) anos depois da operação societária analisada, deixando de ser análise de rentabilidade futura para ser um atestado do que efetivamente ocorreu.

Assim, este "primeiro ágio" não poderia ter sido transferido, uma vez que por falta de comprovação não se pode aceitar que seja de rentabilidade futura, o que enseja a sua indedutibilidade tributária, por óbvia constatação, de que não se pode transferir o que não existe, restando cristalino de que houve realmente uma formação de um "segundo ágio".

Vê-se, assim, que a auditoria fiscal não admitiu que um laudo elaborado em 2006 fosse capaz de comprovar a avaliação de rentabilidade futura de um ágio nascido em 2004.

Na impugnação apresentada (e-fls. 745/765), a interessada mostrou-se ciente do impedimento levantado pela auditoria fiscal relativamente à possibilidade de um laudo elaborado em 2006 comprovar a rentabilidade futura de uma operação realizada em 2004.

Em sua defesa alegou que, apesar de o estudo - laudo - ter sido elaborado em 2006, este teria se prestado a avaliar o fundamento econômico do ágio pago em 2004 pertinentes às premissas econômicas presentes naquele momento. Afirmou que providenciou uma avaliação complementar dos trabalhos outrora elaborados, que acostou à sua impugnação, para demonstrar que a expectativa de rentabilidade futura teria se efetivado nos anos posteriores. A interessada juntou nessa ocasião, além dos laudos já apresentados elaborados por Hirashima & Associados, a referida avaliação complementar, também elaborada por Hirashima & Associados, datada de junho/2012. Todos esses laudos, tanto aqueles já constantes dos autos, quanto os novos apresentados, são referentes ao ágio de 2004 e ao ágio de 2006 e encontram-se anexados como "Doc 4" às e-fls. 854 e ss.

Ao julgar a impugnação e valorar as provas apresentadas pela defesa, a Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo/SPI detectou o seguinte problema:

Outro ponto que merece ser analisado é o laudo referente ao segundo ágio apresentado pela impugnante às fls. 854-869. Para tanto, cabe reproduzir os dispositivos legais aplicáveis à amortização de ágio, a saber, o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e o art. 7º da Lei nº 9.532/97 (os quais são repetidos nas IN SRF nº 11/99 e 390/2004):

Lei 9.532/97

[...]

Decreto-Lei nº 1.598/77

[...]

Portanto, segundo o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/97, o ágio passível de amortização é aquele fundamentado no valor dos resultados de exercícios futuros da avaliada.

No entanto, no laudo relativo ao segundo ágio, a empresa de consultoria não checkou os dados que lhes foram passados pela interessada, recebendo-os passivamente conforme os trechos a seguir:

Na preparação deste laudo, a [empresa de consultoria] não conduziu verificação independente de quaisquer ativos ou passivos da Tulipa e do Itaú Cartões, tendo assumido como completas, exatas e verdadeiras as informações obtidas de fontes públicas e aquelas fornecidas pela Administração do Itaúcard. (fls. 858)

O presente laudo de avaliação não representa uma auditoria das demonstrações financeiras da Tulipa e do Itaú Cartões com objetivo de expressar opinião sobre as mesmas. (fls. 859)

Coletados os dados, a empresa de consultoria calculou o valor econômico das ações da Tulipa no intervalo entre R\$ 1.212.745 mil e R\$ 1.351.133 mil, resultado da participação de 28,62% da Tulipa no Itaú Cartões (fls. 861).

Por sua vez, o valor econômico de mercado do Itaú Cartões foi estimado entre R\$ 4.237.403 mil e R\$ 4.720.938 mil, resultado da aplicação, pela empresa de consultoria, de uma taxa de desconto de 18,5% sobre os fluxos de caixa projetados (fls. 869). No entanto, a empresa de consultoria não justifica o motivo pelo qual escolheu o valor de 18,5% como taxa de desconto, tampouco justifica o valor de 18% indicado como custo do capital próprio às fls. 865.

Quanto aos demais laudos confeccionados em 2012 e apresentados pela impugnante às fls. 870-881, tais documentos detalham as operações societárias já analisadas neste voto, e comparam os valores reais e orçados, sendo, portanto, uma análise posterior à apuração do ágio, não influenciando na fundamentação econômica desse ágio.

Cabe dizer que a contribuinte deve instruir a impugnação com os elementos de prova que fundamentem suas alegações, conforme previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, a seguir transcrito:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

(destacou-se)

[...]

Resta, portanto, não comprovada a fundamentação econômica do ágio em tela, eis que o laudo apresentado não foi capaz de justificar a rentabilidade futura das operações da empresa avaliada. Mantidas, portanto, as adições não computadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

[...]

E continua....

Em relação à tese da impugnante de que o ágio gerado no aumento de 1.599% no capital da Tulipa (primeiro ágio) teria se transferido para a Finaustria, constata-se, mesmo nessa hipótese, que a empresa não poderia efetuar a dedução fiscal desse ágio.

É que, no caso em análise, não há fundamentação para o ágio relativo ao aumento de capital da Tulipa. A operação ocorreu em 2004, enquanto que o laudo apresentado pela contribuinte (fls. 657-666) só foi confeccionado em 2006.

Nota-se que a empresa de consultoria escreveu que a data-base do laudo é 31/05/2004 (fls. 844), todavia, utiliza dados posteriores a essa data para justificar a rentabilidade de exercícios da empresa, como se pode constatar às fls. 846, no trecho a seguir exposto:

O 1º semestre de 2005 encerrou-se com 55,4 milhões de cartões e 848,7 milhões de transações, que comparados com o mesmo período em 2004 apresentam crescimento de 10% e 21% respectivamente. (destacou-se)

Assim, no momento em que foi pago esse ágio, não possuía a empresa nenhuma fundamentação legal para registrá-lo como tal, eis que impossibilitada estava a empresa de manter na escrituração a demonstração que comprovaria o lançamento desse ágio, conforme o § 3º do art.20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Portanto, resta não comprovada a alegação da empresa de que o ágio apurado em 2004 seria baseado em uma estimativa de rentabilidade no ano de 2004 (fls. 756).

Toda essa extensa transcrição tem por razão demonstrar que, desde a acusação fiscal até o julgamento da impugnação pela DRJ em São Paulo/SPI, deixou-se claro que os laudos apresentados não se prestavam a comprovar a avaliação de rentabilidade futura de uma operação feita em 2004, já que elaborados somente em 2006.

Além disso, a avaliação complementar trazida pela interessada junto de sua impugnação também foi considerada incapaz de demonstrar a rentabilidade futura porque possuía inconsistências gritantes, como a data base do próprio laudo frente às datas dos dados tomados como base para sua elaboração.

Mas, prosseguindo no relato dos fatos, ao apresentar seu Recurso Voluntário, a interessada novamente reproduziu os mesmos argumentos já deduzidos na impugnação, no sentido de que apesar de o laudo de Hirashima & Associados ter sido elaborado em 2006, este teria tomado por data base 31/12/2004 e se prestou a avaliar o fundamento econômico do ágio pago em 2004 pertinentes às premissas econômicas presentes naquele momento. Afirmou, novamente, que providenciou uma avaliação complementar dos trabalhos outrora elaborados que acostou à sua impugnação para demonstrar que a expectativa de rentabilidade futura teria se efetivado nos anos posteriores.

Ou seja, a interessada nada acrescentou de novo às suas razões de defesa no Recurso Voluntário, que foi apresentado em 19/03/2013.

Somente após a distribuição dos autos para elaboração do voto, marcada a data para a sessão de julgamento a ser realizada no CARF - ocasião em que o relator já estava com o voto proferido pronto para ser julgado, cujo resultado não era favorável à defesa, é que a interessada, após pesquisas exaustivas, como afirmou, apresenta novos documentos que localizou em seus arquivos, como constou do relatório do acórdão recorrido:

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em junho de 2013 e pautado para julgamento na sessão de 8/10/2013 (transferido para o dia seguinte a pedido do contribuinte). Contudo, nessa mesma data, o contribuinte protocolou os documentos de fls. 1.154 a 1.181, onde informava ter localizado, após incessantes buscas em seus arquivos mortos, cópia do denominado “Projeto Triatlo”, elaborado em 18/2/2004, que justificava o pagamento do ágio ainda antes da ocorrência das operações societárias.

Na primeira proposta de voto, a falta de comprovação do ágio com documentos contemporâneos a sua criação era uma das principais razões de decidir, e a apresentação das novas provas gerou intensa discussão entre os conselheiros, diante da possibilidade de alterar a conclusão até então proposta.

(destaquei)

Tudo isto demonstra que, diferentemente do que afirmou o relator do voto condutor do acórdão recorrido, não é verdade que a DRJ em São Paulo/SPI inovou na fundamentação para manutenção do lançamento, apresentando fatos novos e/ou novas razões. A acusação fiscal já estava posta desde a lavratura do Termo de Verificação Fiscal e restou mantida, sob a mesma fundamentação, pela DRJ em São Paulo/SPI e referiu-se à impossibilidade de se admitir um laudo elaborado posteriormente à operação societária que deu origem ao ágio que o laudo pretendeu avaliar com base em expectativa de rentabilidade futura.

E aqui cabe um parêntese: a Lei nº 9.532/97, alterou o Decreto nº 70.235/72, incluindo no parágrafo 4º do artigo 16, novo prazo para junta de prova documental. Assim, desde 1997, com relação ao prazo para a apresentação de provas, o PAF dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Grifei)

[...]

Verifica-se, portanto, que é legalmente possível apresentar provas novas, após o prazo regulamentar para apresentação de impugnação, desde que estas se destinem a, por exemplo, contrapor fatos ou razões, posteriormente trazidos aos autos.

Mas este não é o caso apresentado: não houve dedução, no acórdão da DRJ em São Paulo, de novos elementos de convicção do julgador. Volto a frisar: a acusação fiscal já estava posta desde a lavratura do Termo de Verificação Fiscal e restou mantida, sob a mesma fundamentação, pela DRJ em São Paulo/SPI e referiu-se à impossibilidade de se admitir um laudo elaborado posteriormente à operação societária que deu origem ao ágio que o laudo pretendeu avaliar com base em expectativa de rentabilidade futura

Tanto isso é verdade que o relator afirma, textualmente, que até o momento em que fora elaborada a primeira minuta do voto, considerava-se sem comprovação a justificativa do ágio em face da ausência de documentos contemporâneos ao seu surgimento, como volto a reproduzir:

Na primeira proposta de voto, a falta de comprovação do ágio com documentos contemporâneos a sua criação era uma das principais razões de decidir....

Na verdade, a interessada apresentou, como reconheceu o ilustre relator, provas complementares:

No caso, penso ser possível se admitir a análise das novas provas, aplicando-se a exceção do inciso “c” do mesmo dispositivo legal, que permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Àfinal, o contribuinte trouxe na impugnação os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, e, ao analisar os **argumentos do julgador a quo que não lhe foram favoráveis, trouxe provas complementares**.

Contudo essas provas eram **inéditas**, em que pese já estarem de posse da contribuinte durante o curso de todo o procedimento fiscal, e durante o curso do próprio processo administrativo fiscal, e não foram ofertadas à autoridade julgadora de primeira instância, porque teriam sido localizadas, segundo alegou às e-fls. 1.154/1.182, *"após incessantes buscas nos arquivos mortos da recorrente, denominado 'Projeto Triatlo', a toda evidência, nada mais representa do que o demonstrativo preparado pelo próprio contribuinte, reclamado pelo legislador como prova da justificativa do fundamento econômico do 'Ágio Tulipa' contabilizado, como se pode ver, especialmente, na penúltima folha do arquivo"*:

Há que se reconhecer, assim, que:

(i) as novas provas apresentadas em sessão de julgamento do CARF são inéditas e não meramente complementares e já se encontravam de poder da interessada por ocasião da lavratura do auto de infração, da apresentação da impugnação e da apresentação do Recurso Voluntária e não foram ofertadas nessas oportunidades;

(ii) essas novas provas não tiveram por objetivo contrapor novos fatos ou novas razões de decidir adotadas pela turma julgadora de primeira instância, já que a fundamentação para a manutenção da glosa do ágio por aquela autoridade foi exatamente a mesma adotada pelo agente fiscal - não comprovação da fundamentação econômica do ágio

com base em expectativa de rentabilidade futura, por ausência de documentos contemporâneos ao surgimento do ágio.

Definidas essas premissas resta determinar, agora, se é possível conhecer de novas provas em face da preclusão processual **expressamente prevista no §4º do art. 16** e quais as implicações, no caso, de se admiti-las, ou não.

De se ressaltar que, na apreciação da prova, o julgador não é totalmente livre, uma vez que o Direito estabelece regras de fixação formal da prova que regulam a conduta do julgador. São as denominadas normas de natureza "instrumental-processual" e disciplinam os modos e as formas nos meios de prova no processo. Cumpre ao Direito Processual regular o modo de oferecimento das provas, o momento de sua produção, as regras de sua apreciação, regulando o momento para a produção de provas periciais e diligências, a preclusão temporal do Direito probatório, o rito de julgamento dos processos, etc.

Também existem normas jurídicas que impõem formalidades, solenidades, cuja finalidade é estabelecer requisitos para a validade do ato ou fato jurídico que constitui o direito da parte e sua admissibilidade como prova. Desse modo, a validade das provas depende da obediência aos condicionantes formais estabelecidos pelo direito, vinculados ao procedimento de produção da prova.

Por tais razões o desenvolvimento da atividade probatória está amplamente regulamentado, submetendo julgadores, partes e tribunais a regras processuais que condicionam a validade da decisão final do processo.

Nesse sentido explica Marcos Vinicius Neder¹ :

O Decreto nº 70.235/72, por exemplo, determina que as provas devem ser acostadas pelos sujeitos na fase inicial do processo. Na instrução do processo administrativo fiscal, que ocorre após o recebimento da impugnação pelo órgão julgador de primeira instância, podem ser produzidas novas provas por iniciativa do julgador ou por requerimento do contribuinte. [...]. Após esse momento, o contribuinte terá limitações a requerer ou produzir provas no processo. O parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 institui uma regra de preclusão probatória para o andamento lógico do processo administrativo. Decerto, a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar a manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término.

Em que pese o apregoado informalismo em prol da verdade material, há que se reconhecer que o Processo Administrativo Fiscal prevê a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos, tanto no que diz respeito à instrução probatória por parte da Fazenda como por parte do contribuinte, estabelecendo-se, assim, em caso de inobservância do momento adequado, a necessária preclusão.

A preclusão não é sanção. Não advém de ato ilícito. Mas ela foi definida processualmente para se proteger o Estado da protelação injustificada como também para garantir tratamento isonômico entre os contribuintes. Nesse sentido, Marcela Cheffer Bianchini²:

¹ in "A Prova no Processo Tributário" - São Paulo - 2010 - Dialética, pg.22

² Op. Cit, pg. 37

Sendo assim, o próprio devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. Como visto, o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.

Vale destacar que, a depender da situação, a norma aceita a apresentação de provas após a impugnação. Contudo, isso é possível desde que dentro das hipóteses previstas na lei.

Moacyr Amaral dos Santos ensina³:

[...] o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-los em juízo.

Deve-se observar que as justificativas comumente apresentadas para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa e da verdade material, quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação, são de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do art. 16, do PAF, deve-se declarar a sua inconstitucionalidade, mas é proibido por lei aos órgãos administrativos de julgamento, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Além disso, é preciso interpretar a lei conforme a Constituição. Ora, quando a lei excepciona as hipóteses de que trata o §4º do art. 16, ela já está contemplando todos os casos em que, por motivos de força maior, a ampla defesa não pode ser exercida anteriormente.

Por tudo o quanto exposto tenho plena convicção de que as provas complementares apresentadas pela pessoa jurídica, somente por ocasião da sessão de julgamento no CARF, por serem inéditas e se encontrarem de posse da interessada desde o curso do procedimento fiscal até a apresentação da impugnação, por violarem as disposições do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, **são preclusas**.

Entendo, ainda, que sob o título de supressão da instância, na verdade, a recorrente trouxe à tona divergências no tocante à interpretação do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cuja consequência é a preclusão processual.

A proposta de anulação de uma decisão para que a instância *a quo* aprecie fatos que deixaram de ser analisados só tem lugar quando esses fatos não foram analisados em razão de alguma questão prejudicial ou por omissão da decisão, e não em casos em que a própria lei determina a preclusão processual.

³ "Prova Judicial no Civil e Comercial", vol. 4, Max Limonad, São Paulo, 1972, p. 416

Inclusive, o próprio acórdão paradigma que a Procuradoria apresentou (nº 3403-002.213) foi no sentido da rejeição da prova apresentada, entendendo ter ocorrido a preclusão, e não de retorno dos autos à DRJ. Assim, transcrevo a ementa do acórdão paradigma:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. PRECLUSÃO.

O art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise de documento que já estava disponível quando da interposição da manifestação de inconformidade, apresentado pelo postulante somente em sede de recurso voluntário, implica supressão de instância.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. EXISTÊNCIA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. CASOS DE DILIGÊNCIA.

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Se a verificação da existência e da liquidez for possível a partir da documentação apresentada pelo postulante, mas demandar procedimento de verificação fiscal/contábil, cabível a realização de diligência. Não se presta a diligência a suprir deficiência probatória a cargo do postulante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho, que votaram no sentido de converter o julgamento em diligência. Ausente ocasionalmente a Conselheira Raquel Motta Brandão Minatel.

Vale transcrever, também, trechos do voto condutor do acórdão paradigma:

Agora, em sede de recurso voluntário, a empresa apresenta adicionalmente seu Balancete referente ao período em análise (fls. 106 a 124), alegando que busca comprovar definitivamente o erro já apontado na peça impugnatória.

O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Constando na manifestação de inconformidade os documentos necessários à prova do direito creditório alegado, imperiosa a declaração da procedência do pedido. Não havendo na manifestação de inconformidade a

apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito. E, por fim, havendo elementos que apontem para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para saná-la. Não se presta, entretanto, a diligência, para suprir deficiência probatória a cargo do postulante.

Em sede de recurso voluntário, igualmente estreito é o leque de opções. E agrega-se um limitador adicional: a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972.

No presente processo, permanecem carentes de comprovação tanto o direito creditório quanto a liquidez do crédito utilizado em compensação pela postulante. É de se acrescentar, por derradeiro, que no caso concreto, ainda que considerado o documento apresentado fora do comando permissivo do Decreto no 70.235/1972, distante estaria a segurança do julgador para atestar a existência e a liquidez do crédito.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Acrescento que, de acordo com o Novo Código de Processo Civil, uma vez admitido o recurso, o colegiado aplicará o direito. Nesse sentido, dispõe o art. 1.034 do Código, que consagra o já disposto na Súmula 456 do STF:

Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, aplicando o direito.

Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado.

Súmula nº 456, do STF: O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie.

No caso, o “direito” determina a preclusão da prova.

Por todas as razões até aqui expostas, voto no sentido de anular a decisão do colegiado *a quo*, para que outra seja proferida sem considerar as provas trazidas por ocasião da sustentação oral, posto que preclusas, nos termos do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Fica prejudicada, em face dessa decisão, a discussão sobre a matéria concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

Conclusão

Em face ao exposto, manifesta-se por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, determinar a preclusão das provas trazidas por ocasião do julgamento realizado pelo colegiado *a quo*, com a consequente

anulação da decisão recorrida, devendo os autos retornarem para novo julgamento pela turma ordinária.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia, ousou discordar da Ilustre Relatora, tanto no que se refere ao conhecimento da divergência a respeito da interpretação do artigo 16, §4º e alíneas, do Decreto nº 70.235/1972 tratado em recurso especial, quanto no mérito, conforme razões que serão expostas a seguir.

Conhecimento:

Entendo que o recurso especial não merece conhecimento quanto à possibilidade de juntada posterior de documentos, tema tratado em recurso especial que apontou divergência na interpretação da lei tributária a respeito do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, indicando-se como paradigma o **acórdão nº 3403-002.213**.

Primeiramente, porque os acórdãos recorrido e paradigma tem entendimento coincidente ao interpretar o artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972. A ausência de divergência na interpretação da lei tributária impede o conhecimento do recurso especial.

Reproduzo o artigo 16, §4º e alíneas, do Decreto nº 70.235/1972, para elucidar como os acórdãos estão adotando a mesma linha interpretativa:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

A leitura do dispositivo legal demonstra que a regra (bastante rigorosa) consta do §4º, exigindo a apresentação de prova documental no momento da impugnação administrativa e, apontando a preclusão para fazê-lo em momento processual posterior. Como exceção, as alíneas do §4º trazer as hipóteses em que são admitidas provas posteriormente, sendo as seguintes: (a) se por motivo de força maior não foram apresentadas com a impugnação; (b) se tratam de fato ou direito superveniente e, finalmente (c) se a prova destina-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

O **acórdão recorrido** aplicou o artigo 16, §4º, alínea "c" - explicitando a Turma Julgadora que ao caso dos autos se aplicaria tal exceção para "*contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*" -, conforme trecho a seguir colacionado:

De fato, o §4o do art. 16 do PAF determina a apresentação da prova documental na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Contudo, a jurisprudência do CARF vem temperando essa disposição em nome do princípio da verdade material.

No caso, penso ser possível se admitir a análise das novas provas, aplicando-se a exceção do inciso "c" do mesmo dispositivo legal, que permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(grifo nosso)

A despeito de mencionar que ao caso se aplica a exceção da alínea "c" e, ainda, que o CARF tem temperado esta disposição legal, note-se que o trecho acima ainda atesta que a Turma *a quo* entende pela preclusão do direito à apresentação de prova documental com a apresentação de impugnação administrativa - como regra geral -, nos exatos termos do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972.

O **acórdão paradigma** decidiu de forma similar ao decidir que só poderiam ser apresentados novos documentos nas hipóteses tratadas pelas alíneas do §4º, do artigo 16, como se observa do trecho a seguir colacionado:

O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Constando na manifestação de inconformidade os documentos necessários à prova do direito creditório alegado, imperiosa a declaração da procedência do pedido. Não havendo na manifestação de inconformidade a apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito. E, por fim, havendo elementos que apontem para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum

aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para saná-la. Não se presta, entretanto, a diligência, para suprir deficiência probatória a cargo do postulante.

Em sede de recurso voluntário, igualmente estreito é o leque de opções. E agrega-se um limitador adicional: a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972. (grifamos)

Como ambos os acórdãos aplicam o §4º, do artigo 16, mencionando que há preclusão ao direito de produção de prova, salvo nas exceções tratadas nas alíneas, não é possível vislumbrar divergência na interpretação da lei tributária.

Acrescento que o acórdão recorrido aplica a exceção da alínea "c", enquanto o acórdão paradigma aplica o §4º, do artigo 16. Assim sequer a lei tributária aplicada é a mesma, para justificar o conhecimento do recurso e análise por esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se não bastasse, o acórdão paradigma tratou de caso sem similitude fática com o presente, eis que o paradigma trata de processo de compensação, com contornos probatórios distintos do processo originado por auto de infração (como o caso do acórdão recorrido).

Destaco trecho do acórdão paradigma para atestar que se trata processo originado por compensação:

Cientificada do despacho decisório, a empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls 10 a 14), sustentando que cometeu erro no preenchimento da última DCTF referente a setembro de 2003 enviada à RFB, pois o valor correto devido a título de Cofins para a competência é de R\$ 19.225,16 (como se verifica na DIPJ de fls. 52 a 70), e não R\$ 21.339,07 (como consta no DARF de fl. 72). Para sanar a incorreção comunica que já enviou DCTF retificadora (fls. 77 a 79).

O contencioso restringe-se a matéria probatória. A empresa reitera em sede de recurso voluntário que errou no preenchimento da DCTF, mas efetivamente detém o crédito apresentado para compensação.

O julgador de primeira instância, ao analisar a documentação carreada pela empresa, não identificou elemento probatório que pudesse amparar a liquidez do crédito em análise. E, tendo em conta que o ônus probatório é do postulante do crédito, negou de plano o direito à compensação.

Agora, em sede de recurso voluntário, a empresa apresenta adicionalmente seu Balancete referente ao período em análise (fls. 106 a 124), alegando que busca comprovar definitivamente o erro já apontado na peça impugnatória.

O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia ser apresentado)

desde a manifestação de inconformidade. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.

Em lançamento tributário (Auto de Infração), como o que originou o presente processo administrativo, a prova compete à autoridade fiscal autuante, em observância aos artigos 142, do CTN, 9º, do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 25, do Decreto 7.574/2011:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Decreto 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Decreto nº 7.574/2011:

Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito

Na hipótese de lançamento tributário, portanto, a contribuinte apenas poderá se contrapor ao auto de infração, por provas que demonstrem os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito. E poderá complementar sua prova na hipótese de força maior ter impedido originalmente a juntada das provas, para tratar de fato ou direito superveniente e, ainda, para contrapor fatos ou razões posteriormente surgidas no processo.

Tal dinâmica se coaduna aos ditames do Código de Processo Civil, ao dispor que o ônus da prova:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art. 435. É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapor-los aos que foram produzidos nos autos.

Parágrafo único. Admite-se também a juntada posterior de documentos formados após a petição inicial ou a contestação, bem como dos que se tornaram conhecidos, acessíveis ou disponíveis após esses atos, cabendo à parte que os produzir comprovar o motivo que a impediu de juntá-los anteriormente e incumbindo ao juiz, em qualquer caso, avaliar a conduta da parte de acordo com o art. 5º.

Nesse sentido, e também se inserindo na lógica processual estabelecida notadamente pelo artigo 373, do atual CPC, o processo de compensação é o inverso: origina-se por declaração do contribuinte, que alega ter direito creditório contra a Fazenda Pública e, assim, deve comprovar o fato constitutivo de seu direito, sendo muito mais rigorosa a exigência de comprovação deste direito a quem - por definição legal - alega a sua existência. Destaco recentes acórdãos deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tratando do ônus da prova em compensação ser do contribuinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

IRRF. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. RENDIMENTOS PARCIALMENTE OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. PROPORCIONALIDADE.

É direito do sujeito passivo computar, no saldo negativo apurado ao final do exercício, o imposto retido as sobre as receitas de aplicação financeira efetivamente contabilizadas e reconhecidas na base de cálculo, pois o tributo não pode ser utilizado como sanção pela omissão parcial de receitas, nos termos do art. 3º do CTN, respeitado o princípio da proporcionalidade.

(acórdão 1301-002.483, processo administrativo nº 13851.001631/2002-47, sessão em 18/05/2017)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas necessárias à comprovação dos créditos alegados.

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão 3201-002.809, processo administrativo 13888.905588/2012-45, sessão de 26/04/2017)

Por mais esta razão, não há similitude fática que justifique o conhecimento de recurso especial, quando contraposto julgamento - conforme córdão paradigma - de processo originado por compensação (no qual o ônus da prova é, fundamentalmente, do contribuinte) em face de processo originado por auto de infração - como se depreende do acórdão recorrido - (em que o ônus da prova é da Fazenda Nacional).

Diante de tais razões, voto por **não conhecer o recurso especial**.

Mérito:

Como fui vencida no conhecimento, apresento também minhas considerações para divergir quanto ao mérito.

A ilustre Relatora entendeu pelo provimento ao recurso especial, em síntese, porque *"as provas complementares apresentadas pela pessoa jurídica, somente por ocasião da sessão de julgamento no CARF, por serem inéditas e se encontrarem de posse da interessada desde o curso do procedimento fiscal até a apresentação da impugnação, por violarem as disposições do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, são preclusas."* (trecho do voto apresentado em sessão de julgamento). A Relatora ainda indicou que *"a auditoria fiscal não admitiu que um laudo elaborado em 2006 fosse capaz de comprovar a avaliação de rentabilidade futura de um ágio nascido em 2004."*

Antes de adentrar o mérito é importante lembrar que o Auto de Infração é acompanhado por Termo de Verificação Fiscal que identifica 2 ágios, tratando-os como distintos. O denominado (pelo auditor fiscal autuante) *"primeiro ágio"* surgiu em aumento de capital da Tulipa pelo Itaucard em operação ocorrida em 05.11.2004, sendo descrito no item 3.3 dos fatos (fls. 678). O denominado *"segundo ágio"* teria surgido em 30.09.2006, em operação realizada dentro do Grupo Econômico.

Ocorre que o lançamento tributário teve por fundamento principal a artificialidade do ágio criado em 2006 (*"segundo ágio"*). Tanto assim que no tópico denominado *"4. SURGIMENTO DO ÁGIO ARTIFICIAL"* no Termo de Verificação Fiscal não

há qualquer referência ao laudo quanto à operação de 2004, ou mesmo quanto à operação de 2006. Destaco trechos do tópico 4, que trata especificamente das razões de glosa do ágio:

4. SURGIMENTO DO ÁGIO ARTIFICIAL (...)

Fica claro para que o contribuinte poder usufruir desse benefício fiscal deve existir uma negociação, um custo de aquisição, com um comprador que efetivamente pague por uma participação societária com ágio. Para isso o ágio deve ter efetividade e legitimidade, o que não é o caso do ágio de si mesmo amortizado pelo ITAÚ CARTÕES até Julho/2007 e pelo ITAUCARD a partir de Agosto/2007. A partir da segunda etapa, iniciada com o aumento de capital da FINAUSTRIA (item 3.8) na reorganização societária promovida pelo Grupo Itaú, foram realizadas operações estruturadas em sequencia para que aparentemente fosse entendido que existiu uma transferência de ágio. Porém, quando analisado o conjunto dos atos, identificamos que se trata de operações entre os próprios acionistas, submetidos ao mesmo controle, que culminou com o surgimento de um novo ágio (segundo ágio), sendo por este potno de vista, um ágio interno, portanto indedutível. (...)

Admitir que a amortização do ágio interno possa reduzir as bases e cálculo do IRPJ e da CSLL é aceitar um ônus pago por toda a sociedade brasileira em favor de sócios que se beneficiam tributariamente de uma transação sem propósito negocial. A artificialidade do ágio interno revela-se particularmente manifesta quando se verifica que, por meio de um "ativo" cujo custo foi nulo e originado de uma transação sem propósito negocial, é possível obter-se um subsídio tributário advindo de sua "amortização".

Não é alheio a esta fiscalização que o início de todo este processo em 2004 teve como causa, e legítima, o interesse do Grupo Itaú, em adquirir mais uma parte da operação de cartões de crédito da conhecida empresa CREDICARD, que era de titularidade dos grupos ITAÚ, CITIBANK e UNIBANCO. Todavia, o que está sendo questionado é a baixa deste ágio em 2006 no ITAUCARD, no aumento de capital de FINAUSTRIA, inclusive com sua utilização para o não pagamento do ganho de capital, e sua "transferência" via subscrição de ações no aumento de capital da FINAUSTRIA, enquanto que as formas previstas de transferência de ágio são a incorporação, fusão ou cisão. Em nosso entendimento, o que ocorreu, foi o surgimento de um novo ágio na FINAUSTRIA, através de seu aumento de capital, com operações de empresas do mesmo grupo econômico e acionário, quais seja, o Grupo ITAÚ. (fls. 695 e 696) (...)

Este "segundo ágio" originado foi, do ponto de vista econômico, um ágio gerado por meio de uma transação dos acionistas com eles próprios. O surgimento da mais-valia decorreu do aumento de capital da FINAUSTRIA com a integralização de cotas da TULIPA avaliadas economicamente, em uma operação "não caixa" entre empresas do mesmo grupo: em vez de incorporaá-las pelo valor patrimonial, a FINAUSTRIA recebeu as cotas da

TULIPA por um valor econômico - pelo qual não houve qualquer desembolso - subjetivamente avaliadas segundo algum tipo de potencial de lucratividade futura.

Além disso, a teoria contábil dá respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si. O ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito negocial - daí, inclusive, a ausência de um desembolso que

O cerne da autuação fiscal, pela própria identificação no TVF pelo agente fiscal autuante, foi o "surgimento de ágio artificial" em 2006, fundamentalmente pelas razões a seguir arroladas:

*(i) **ágio interno sem propósito negocial**, pois as operações entre os acionistas do Grupo - a partir da segunda etapa (3.8, ocorrida em Setembro/2006 - item do TVF) -, implicando no surgimento de novo ágio (denominado pelo auditor fiscal autuante como "segundo ágio");*

*(ii) **"transferência" do ágio por subscrição de ações** no aumento de capital da FINAUSTRIA, enquanto - no entendimento do auditor fiscal autuante - as formas previstas de transferência de ágio seriam unicamente a incorporação, fusão ou cisão.*

O laudo com relação à operação de 2004 é mencionado no item 3 do Termo de Verificação Fiscal (denominado pelo auditor fiscal autuante como "**DOS FATOS**") em apenas dois parágrafos a seguir reproduzidos, tratados nos subitens 3.3 e 3.8, respectivamente:

3) DOS FATOS (...)

3.3) Aumento de capital da TULIPA pelo ITAUCARD com dinheiro (...) (Novembro/2004) (...)

Cabe registrar, que o contribuinte, quando intimado a comprovar a fundamentação econômica pelo Termo de Intimação Fiscal n. 0013, apresentou o Laudo de Avaliação que suportaria este "primeiro ágio", só que o laudo é de 2006, enquanto que a operação ensejadora do surgimento do ágio foi realizada em 2004, restando de sobremaneira prejudicada a sua dedutibilidade fiscal como ágio de rentabilidade futura, conforme será mais detalhado no item 3.8 deste Termo. (fls. 678 e 679) (...)

3.8) Aumento de capital da FINAUSTRIA através da conferência de cotas da TULIPA pelo ITAUCARD (Setembro/2006)

Por fim, conforme mencionado no item 3.3 acima, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 0013 o contribuinte apresentou um laudo de avaliação de uma operação em 2004 que culminou com a formação de um ágio, cuja análise foi elaborada tão somente em 2006. Então, como pôde o contribuinte em 2004, ter a convicção de que a fundamentação econômica do "primeiro ágio", foi decorrente de rentabilidade futura ou não, uma vez

que não existia laudo nesta época? Inclusive tal atividade contraria o mandamento expresse no parágrafo 3o. do artigo 20 do Decreto-Lei n. 1.598/77, que determina a elaboração de uma demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração, o que não foi realizado, uma vez que esta demonstração ou laudo só foi produzido 2 (dois) anos depois da operação societária analisada, deixando de ser análise de rentabilidade futura para ser um atestado do que efetivamente ocorreu. (...)

Não obstante esta conclusão acima, mesmo que fosse apresentado um laudo de avaliação contemporâneo que suportasse o "primeiro ágio", isto não invalidaria as demais questões que demonstram a criação de um segundo ágio na operação de aumento de capital da FINAUSTRIA, sendo este, um ágio interno. (fls. 688)

Além de não ser o cerne da autuação fiscal, já que a artificialidade foi anotada pelo agente fiscal autuante quanto às operações em 2006 - que teriam criado "segundo ágio" - o que consta do TVF é questionamento sobre a **contemporaneidade do laudo** elaborado pelo contribuinte quanto à operação anterior. Não há qualquer questionamento na fiscalização ou auto de infração sobre o **conteúdo do laudo da operação de 2004**.

Pondero, ainda, que o acórdão recorrido descreve os fundamentos da DRJ em sua decisão:

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

a) os ágios apurados em 2004 e 2006 são distintos, por possuírem diferentes fundamentos;

b) não houve qualquer propósito comercial na operação que ocasionou o segundo ágio, tratando-se de um negócio entre partes relacionadas, uma mera troca de investimentos entre empresas do grupo Itaú;

c) a reestruturação societária em análise contém as figuras clássicas de planejamento tributário, a saber: a) operações estruturadas em sequência, b) negócios jurídicos entre partes relacionadas (as empresas em questão – Tulipa, Itaucard, Finaustria e Itaú Cartões – pertencem ao mesmo grupo econômico, o Itaú), e c) uso de sociedade (no caso, a Finaustria, que foi cindida dois meses depois de ter seu capital aumentado em 117%, para permitir a criação de um ágio interno);

d) está-se diante de uma estratégia de planejamento tributário na modalidade conhecida como “ágio de si mesmo”, porque, na essência, o ágio que o Itaú Cartões (e depois, o Itaucard) excluiu das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não diz respeito a eventual participação dele em outra sociedade, mas é um ágio sobre ele próprio, um ágio interno;

e) o laudo que justificou o segundo ágio apenas referendou os dados informados pela própria empresa, e não justificou os percentuais utilizados como taxa de desconto e custo do capital

próprio, não servindo para justificar o fundamento econômico de rentabilidade futura;

f) também não restou comprovada a fundamentação econômica do primeiro ágio, pois a operação ocorreu em 2004, enquanto que o laudo apresentado pela contribuinte só foi confeccionado em 2006, e se utilizou de dados posteriores a 2004 para justificar a rentabilidade de exercícios da empresa;

g) não se verifica a transferência de ágio mediante evento de fusão, aquisição ou incorporação, pois o ágio registrado na Finaustria foi apurado em operação de subscrição do capital da Finaustria pelo Itaucard, mediante conferência das ações da Tulipa;

h) a exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas decorre de disposição expressa de lei, e tem fundamento diverso da multa de 75%, não merecendo acolhida a alegação de dupla penalidade/incidência;

i) a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício não é objeto do lançamento em litígio, e decorre diretamente da lei, e a utilização da Taxa Selic está expressamente prevista no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 1995, a qual não estabelece o limite de 1% para sua aplicação. (grifamos)

Confirma-se que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), novamente trata da contemporaneidade do laudo de 2006, quanto à operação de 2004, não questionando seu conteúdo. Até porque se alinha ao entendimento do auditor fiscal autuante no sentido de que existe um "segundo ágio". Ora, se há segundo ágio - e esse é o fundamento da autuação fiscal - é irrelevante o laudo de operação anterior. Destaco trecho da decisão da DRJ sobre o assunto:

Da mesma forma, a circunstância de a amortização do segundo ágio ter se dado após evento de cisão da Finaustria não altera o fato de que o ágio registrado na Finaustria é um ágio interno.

Esse ágio gerado entre empresas do grupo Itaú foi avaliado, segundo o laudo da empresa de consultoria, com base em investimento distinto daquele que serviu de base para apuração do primeiro ágio, não se confundindo, portanto, com este. Não se justifica, pois, a alegação da impugnante de que "sobre isso não controverteu o autuante" (fls.760), eis que a autuação resultou da constatação fiscal de que o ágio em questão é interno, baseado em operação sem propósito negocial entre empresas do mesmo grupo, conforme se extrai do trecho de fls.690 do Termo Verificação de Infração Fiscal:

Conclui-se então, que a única finalidade destas operações (...) seria o surgimento de um "segundo ágio" de modo artificial, visando gozar de um benefício fiscal, que seguramente não foi criado pelo legislador para atender esta situação criada pelo contribuinte.

A própria Recorrente (Fazenda Nacional) questiona o laudo (quanto à operação de 2004) diante de sua falta de contemporaneidade (elaborado em 2006, quando

operação foi em 2004), não por seu conteúdo. Com efeito, o acórdão recorrido descreve os memoriais da Procuradoria à ocasião da inclusão em pauta para julgamento, tratando do laudo da forma seguinte:

Em 27/5/2013, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou memoriais (fls. 1.006 a 1.052), onde argumenta que: (...)

a) os ágios de 2004 e de 2006 são distintos. O primeiro foi utilizado pela Itaucard para o não pagamento de ganho de capital devido com a baixa do investimento na TULIPA, baixando assim, o ágio que tinha registrado em sua contabilidade. O segundo foi criado artificial e internamente, não existiu de verdade, foi criado apenas no papel, pois não apresenta propósito negocial e substrato econômico que justifique o seu surgimento;

b) não há previsão legal para transferência de ágio;

c) para justificar a igualdade entre os ágios, o contribuinte deveria responder a duas questões: 1 se o ágio é aquele decorrente das operações de 2004, porque razão foi providenciado novo Laudo de Avaliação (datado de 31/10/2006), fundamentando a rentabilidade futura da TULIPA? 2 por que deixou de tributar o ganho de capital experimentado com a baixa do investimento na TULIPA e capitalização da FINAUSTRIA?;

d) as repostas das questões acima são: 1 - as operações de 2006 exigiram novo laudo por tratarem da constituição de novo ágio, artificial e internamente gerado, e que, por isso, não pode ser aproveitado. 2 - o ganho de capital na baixa do investimento na TULIPA não foi tributado justamente por ter sido exaurido, ou seja, seu efeito fiscal foi anulado, com a baixa do ágio registrado na Itaucard;

e) o laudo apresentado para justificar o ágio de 2004 não se presta a esse propósito, por ter sido elaborado em 2006, e assim deixa de cumprir os requisitos do art. 20, §3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que exige a indicação do fundamento econômico e o arquivamento da demonstração desse fundamento como comprovante da escrituração;

f) sem a comprovação da fundamentação, exigida pela legislação desde 1977, quaisquer manifestações posteriores, sobretudo aquelas que se dão anos após as aquisições, não passam de meras especulações sobre as razões do sobrepreço pago à época;

g) a anterioridade do laudo econômico ao pagamento do ágio também decorre de uma questão de ordem lógica. Imaginar o contrário seria admitir que a parte adquiriu o bem e depois analisou se tinha interesse na compra já realizada, tendo o ato existido antes da vontade, o que é um absurdo;

h) mesmo que se reconheça que o segundo ágio foi gerado entre partes independentes, deve-se destacar que o registro que originou a criação do ágio fora cancelado com a posterior

incorporação de uma empresa pela outra. Quando o ITAÚ CARTÕES incorporou a parcela cindida da TULIPA, tal investimento, traduzido em participação do próprio ITAÚ CARTÕES, teve que ser cancelado, pois ele não poderia ter, após a incorporação, participação societária de si mesmo. O registro do valor de mercado do ITAÚ CARTÕES nos livros da TULIPA, assim, acabou sendo cancelado;

i) tendo por base que a incorporação de parte da TULIPA pela ITAÚ CARTÕES, seguida de sua cisão total e versão de patrimônio à ITAUCARD, sempre foi o objetivo final da reorganização empresarial realizada pelo Grupo, com vistas a viabilizar o aproveitamento do ágio pela ITAUCARD, e que tal junção importaria inevitavelmente o cancelamento de qualquer investimento recíproco que fosse feito entre as empresas (ITAÚ CARTÕES e TULIPA), tem-se que a integralização do aumento de capital da TULIPA com ações da ITAÚ CARTÕES, avaliadas com ágio, se mostrou uma medida totalmente inócua. Como tal investimento seria obrigatoriamente cancelado com a incorporação, o valor de mercado das ações da ITAÚ CARTÕES seria cancelado, restando à empresa resultante da reorganização somente o direito à amortização do ágio criado de forma artificial. Como resultado líquido da estruturação empresarial adotada, tem-se somente como efeito tributário o direito à amortização do ágio pela empresa resultante. O propósito negocial que deu origem ao ágio era a sua própria criação, um fim em si mesmo;

j) mesmo se não tivéssemos enveredado pela ausência de propósito negocial ou sobre a discussão de tratar-se ou não de ágio interno, ainda assim a dedutibilidade deste ágio seria impossível, porque há inobservância de requisitos legais expressos para a amortização do ágio efetivamente pago. Isso porque a permissão legal para que a empresa resultante de incorporação, em que houver investimento de uma em outra, adquirido com ágio, possa amortizar esse ágio (despesa dedutível), exige a absorção do patrimônio da incorporada; de outra forma (permanecendo a existir o investimento), não se caracteriza a situação prevista na norma, que é exatamente o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a “confusão patrimonial do investimento”. No presente caso, os reais investidores (BANCO ITAÚ S/A e outras empresas do Grupo) não deixaram de existir nem perderam seus investimentos na fiscalizada – ITAUCARD, não tendo ocorrido a absorção do patrimônio da empresa que de fato realizou o investimento;

l) incide juros de mora sobre a multa de ofício por expressa previsão legal. Caso se pense o contrário, há que ao menos se reconhecer a incidência de juros de mora à taxa de 1% ao mês, nos termos do art. 161 do CTN. (grifo nosso)

Portanto, a discussão travada no decorrer do processo sobre o laudo elaborado em 2006 (correspondente à aquisição em 2004) não tratava de seu conteúdo, mas apenas da falta de contemporaneidade entre sua elaboração e o ato societário respectivo.

Pois bem.

O Relator do acórdão recorrido (José Evande) menciona em seu relatório a juntada de documentos e sua inicial proposta de voto:

Em 19/7/2013, o recorrente trouxe aos autos estudo, elaborado pela Hirashima & Associados, que ratifica e esclarece o quanto já consta nos autos (fls. 1.085 a 1.099).

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em junho de 2013 e pautado para julgamento na sessão de 8/10/2013 (transferido para o dia seguinte a pedido do contribuinte). Contudo, nessa mesma data, o contribuinte protocolou os documentos de fls. 1.154 a 1.181, onde informava ter localizado, após incessantes buscas em seus arquivos mortos, cópia do denominado “Projeto Triatlo”, elaborado em 18/2/2004, que justificava o pagamento do ágio ainda antes da ocorrência das operações societárias.

Na primeira proposta de voto, a falta de comprovação do ágio com documentos contemporâneos a sua criação era uma das principais razões de decidir, e a apresentação das novas provas gerou intensa discussão entre os conselheiros, diante da possibilidade de alterar a conclusão até então proposta.

Dessa forma, decidiu-se, por unanimidade de votos, por retirar o processo de pauta para juntada aos autos de documentos trazidos pela parte, abrindo-se vistas à Procuradoria da Fazenda Nacional para manifestação.

Ainda, em 2/12/2013, o recorrente trouxe ao processo os documentos de fls. 1.191 a 1.312, que continham:

a) memoriais complementares (fls. 1.194 a 1.197);

b) documento de Hirashima e Associados afirmando que o Estudo sobre a Natureza e Fundamentação do ágio decorrente de participação acionária na Tulipa Participações e Administração S.A. teve como data base maio de 2004, época da transação, e que se baseou em dados históricos anteriores a 2004 e demonstração documental da época, constante nos anexos referidos no documento (fls. 1.200 a 1.281);

c) cartas ao Banco Central do Brasil noticiando que, por razões gerenciais, a

base de cartões de crédito oriunda da Credicard, por determinado tempo, seria mantida segregada (fls. 1.282 a 1.285).

Nos memoriais complementares, afirma-se que:

a) a carta de Hirashima & Associados, agora apresentada, confirma que seu laudo se baseou em documentos contemporâneos à aquisição do investimento, confirmatórios da fundamentação econômica do ágio em rentabilidade futura, e

que chegou a resultados compatíveis com o estudo interno contemporâneo à aquisição (“Projeto Triatlo”) o estudo interno chegou ao valor de R\$ 4.870 milhões (para 100% da Credicard), e o laudo a um range de R\$ 4.269 milhões e R\$ 4.825 milhões (média de R\$ 4.531 milhões, também para 100% da Credicard);

b) Esse estudo interno, na época da aquisição da Tulipa, denominava-se (“Projeto Triatlo”) por compreender a avaliação de três empresas do segmento de cartões: a Credicard, a Redecard (adquirir) e a Orbital (processadora de dados de cartões);

c) o valor de R\$ 4.870 mi é composto pela somatória (i) do valor presente do fluxo de caixa livre ao acionista descontado a um custo de oportunidade de 18% ao ano, considerando um cenário em que o comprador continuará atuando (R\$ 2.518 milhões); (ii) do prospect à taxa de desconto de 18% ao ano: potencialidade de lucro relativa a carteira de clientes (R\$ 600 milhões); (iii) do cross selling usando a mesma taxa de custo de oportunidade de 18% ao ano: é o fluxo de caixa descontado da alavancagem gerável em face da expertise e estrutura que o comprador já possui aplicáveis aos clientes (R\$ 1.752 milhões);

d) o motivo de a Tulipa ser transferida à Finaustria e ao Itaú Cartões foi o de manter segregada a base de cartões de crédito oriunda da Credicard por certo tempo, para maximizar a precisão da avaliação da performance da referida base de cartões. Daí os 50% do acervo da Credicard terem sido vertidos ao Itaú Cartões (inclusive a parte do acervo pertinente ao investimento direto da Itaucard na Credicard). Isso se evidencia nas cartas ao Bacen, agora anexadas, protocoladas em 17/8/2005 e em 6/1/2006;

e) nesse contexto, por razões gerenciais, a Finaustria passou a agregar diversos investimentos: o Banco Itaucard, a Finaustria Arrendamento Mercantil, a Fina Promoção (promotora do canal Fiat), a Finaustria Assessoria (promotora do canal Itaú BBA, e, por incorporação da Rio Elba, passou a ser a promotora de venda adquirida do Banco Interap), e posteriormente a Tulipa e a Orbitall;

f) caso as operações se tivessem inspirado apenas em razões fiscais, a Itaucard teria incorporado a Tulipa, com a versão do acervo da cisão da Credicard, e já passaria a amortizar fiscalmente o ágio. O Itaú Cartões recebeu o acervo da cisão da Credicard com o objetivo de manter a base de cartões oriunda da Credicard, sem qualquer motivação fiscal; g) assim, a transferência da Tulipa para a Finaustria não foi feita para sanar algum vício que o ágio pudesse ter, já que o ágio, desde sua origem, era bom e com fundamento na rentabilidade futura esperada, baseado no estudo interno e demonstrações documentais contemporâneos à aquisição da Tulipa.

Destaco trecho do voto condutor, para elucidar que o próprio Relator da Turma *a quo* exigiu a comprovação de conteúdo do laudo:

2.1. 1o Momento: Criação do Ágio em 2004

Em 5/11/2004, a Itaucard subscreveu capital na empresa Tulipa, subsidiária integral do Unibanco e que detinha participações do grupo na Credicard. Essa subscrição se deu em dinheiro e gerou um ágio de R\$ 720.810.951,18 contabilizado na Itaucard. (...)

De início, há que se ressaltar que o simples fato de o laudo ter sido elaborado posteriormente à criação do ágio não impede sua utilização para esse fim. (pdf 30)

Observe-se que o § 3º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, exige que o lançamento do ágio, com a indicação de seu fundamento, deve ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Assim, a lei não exige que a comprovação se dê por laudo, mas por qualquer forma de demonstração, contemporânea aos fatos, que indique por que se decidiu por pagar um sobrepreço pela expectativa de resultados futuros.

Em uma primeira análise da matéria, entendi que os documentos até então apresentados não serviam para fundamentar o ágio com base na rentabilidade futura.

Em primeiro lugar, porque o § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, exige que o lançamento do ágio ou deságio indique seu fundamento econômico, mas a contabilização apresentada apenas afirmava que se tratou de ágio na aquisição, sem indicação do fundamento (fl. 306).

Além disso, o laudo elaborado em 19/5/2006 por Hirashima & Associados (fls. 657 a 666), apesar de afirmar que teve como data base 31/5/2004, não trazia qualquer documento contemporâneo aos fatos que confirmasse que se considerou a rentabilidade futura para o pagamento do ágio. Existia apenas a afirmação, no item 3 do laudo, de que, na elaboração do estudo, os auditores se basearam em projeções, demonstrações financeiras, entrevistas, informações públicas e no “Master Agreement” celebrado em 31/1/2005 com o Citigroup, mas não haviam sido anexados quaisquer desses documentos para que se avaliasse sua consistência.

Do mesmo modo, o laudo complementar datado de 18/6/2012 (fls. 871 a 881) não supria esses vícios, pois vinha também desacompanhado de provas contemporâneas à

aquisição.

Naquele momento, entendi que não era possível se admitir que documento tão genérico, elaborado dois anos após o fato, baseado apenas em análise geral do mercado de cartões de créditos, e sem estar escorado em documentos contemporâneos à aquisição, servisse para fundamentar o ágio com vistas a permitir a dedutibilidade de sua amortização. (...) (grifamos)

Nesse momento - julgamento do recurso voluntário - surge questionamento sobre o **conteúdo** do laudo, ressaltando o Relator que "*o simples fato de o laudo ter sido elaborado posteriormente à criação do ágio não impede sua utilização para esse fim.*".

Continua o voto vencedor, tratando das provas então apresentadas no processo - juntadas diante do questionamento surgido a respeito do conteúdo do laudo:

Contudo, com as novas provas trazidas aos autos, sou obrigado a mudar de opinião. (...)

O primeiro documento trazido aos autos é uma apresentação, estilo PowerPoint, do denominado "Projeto Triatlo", que na capa traz estampada a data de 18/2/2004

(fls. 1.245 a 1.269).

O documento traz diversos cálculos para se apurar o valor presente da Credicard, da Redecard e da Orbitall, todos baseados nos resultados futuros que tais empreendimentos gerariam.

Esse texto somente pode ser compreendido com as explicações dadas pelo recorrente, uma vez que se trata de estudo interno para apuração do valor de cada investimento.

Assim, esclareceu-se que o valor atribuído à Credicard foi de R\$ 4.870 milhões, conforme planilha de fl. 1.268 (último valor da segunda linha do primeiro quadro).

Nesse quadro, apura-se o valor dos resultados esperados para a Credicard corrigidos pela variação dos Certificados de Depósito Interbancário CDI, e esse mesmo valor descontado a um custo de oportunidade de 18% a.a. e de 25% a.a. O total de R\$ 4.870 milhões era aquele com o desconto de 18% e era composto pela somatória:

a) do valor presente do fluxo de caixa livre ao acionista, considerando um cenário em que o comprador continuará atuando (R\$ 2.518 milhões);

b) do prospect: potencialidade de lucro relativa a carteira de clientes (R\$ 600 milhões);

c) do cross selling: o fluxo de caixa descontado da alavancagem gerável em face da expertise e estrutura que o comprador já possui aplicáveis aos clientes (R\$ 1.752 milhões).

O segundo documento apresentado foi carta de Hirashima & Associados que melhor esclarecia o laudo de avaliação, trazendo diversos elementos para demonstrar que, apesar de feito em 2006, utilizou-se de dados anteriores a 2004 (fls. 1.200 a 1.202). Assim, esclareceu-se que, utilizando-se do método do Fluxo de Caixa Descontado, que corresponde a apuração do máximo de dividendos que podem ser pagos no período, deduzidos de eventuais necessidades de aporte de capital por

parte dos acionistas, chegou-se à conclusão de que a Credicard valeria entre R\$ 4.269 milhões e R\$ 4.825 milhões. (...)

Além disso, anexo à carta de Hirashima & Associados, existe um documento que reputo de fundamental importância.

Trata-se de fato relevante divulgado pelo Banco Itaú Holding Financeira S.A. em 8/11/2004, apenas três dias após a subscrição de capital que fundamentou o ágio (fls. 1.216 a 1.219).

Nele, o Grupo Itaú informa que o Conglomerado Credicard, composto das empresas Credicard Banco S.A., Orbitall e Redecard, tinha como sócios, em partes iguais, o Itaú, o Citigroup e o Unibanco, e que, naquela data, o Unibanco estava saindo do negócio.

Quanto à Credicard, o Itaú e o Unibanco passariam a deter 50% do capital social. Para isso, o Itaú passou “a deter metade da participação indireta do Unibanco no Credicard Banco S.A., (...) resultando ao final em investimento da ordem de R\$ 768 milhões que inclui ágio estimado de R\$ 720 milhões, determinado com base na rentabilidade futura estimada para o Credicard Banco S.A.”

Confirmei o conteúdo desse documento em pesquisa à Internet, em 23/1/2014, no seguinte endereço eletrônico:

<http://ww13.itaubr.com.br/Itausa/Content/Comunicado/ListaComunicados.aspx?Comunicado=1294&idioma=ptBR>

Assim, existe documento comprovadamente elaborado à época dos fatos demonstrando que o ágio foi pago com base na rentabilidade futura da Credicard.

Diante de tais razões, entendo que a juntada de documentos pelo contribuinte teve por finalidade contrapor fatos discutidos pelo Colegiado *a quo* (conteúdo do laudo), nos termos do artigo 16, § 4º, alínea c, do Decreto 70.235/1972, exatamente como decidiu a própria Turma Julgadora de origem:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Por fim, divirjo do entendimento da Relatora a respeito da interpretação conferida ao artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972. Mesmo que se entenda que havia a exigência desde o princípio de documentos que lastreavam (conteúdo) o laudo elaborado em 2006, não há qualquer irregularidade na juntada de documentos na forma procedida no processo. Lembro novamente o teor do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

A interpretação isolada do artigo 16 e seu §4º poderia implicar na interpretação - bastante rigorosa - da impossibilidade de juntada de documentos depois da apresentação de impugnação administrativa, ressalvadas as hipóteses dos incisos do §4º, acima colacionado (impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).

No entanto, não me parece seja o caso de adotar interpretação tão rigorosa.

A Lei nº 9.784/1999 trata dos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, explicitando a necessidade de observância aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa e contraditório:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

A mesma Lei acrescenta que os processos administrativos devem atender aos critérios dos quais se destacam:

Art. 2º: (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito; (...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

Os processos administrativos, portanto, devem atender a formalidade moderada, com a adequação entre meios e fins, assegurando-se aos contribuintes a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento à estrita legalidade, para que só sejam mantidos lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal.

Especificamente sobre a possibilidade de juntada de provas, o artigo 38, da Lei nº 9.784/1999 prescreve que:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Ao tratar do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, são as pertinentes considerações de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López:

Ao se levar às últimas consequências, as regras atualmente vigentes para o Decreto nº 70.235/72, estar-se-ia mitigando a

aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. (...)

Assim, revela destacar que a depender da situação é possível flexibilizar a norma, desde que evidentemente, a prova apresentada seja inconteste e nesse sentido independa da análise de uma instância inferior, eis que a preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. (...)

Na prática, quer nos parecer que, o direito à parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da justiça.

(Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição, Dialética, 2010, fls. 305 e 306.)

Por tais razões, voto por **não conhecer do recurso especial** e, como vencida no conhecimento, voto por **negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

A princípio, rendo homenagens ao voto da I. Relatora, substancioso e preciso na análise dos fatos.

Contudo, meu voto é pelas conclusões, por adotar uma outra fundamentação, em relação ao momento para apresentação das provas na fase contenciosa.

A princípio, cumpre esclarecer que o processo administrativo tributário emana da Lei Maior, que assegura o contraditório e a ampla defesa às partes, no art. 5º, inciso LV:

aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Tratou a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, de consagrar os princípios no art. 2º:

A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Devidamente consolidados no ordenamento jurídico, cabe à norma processual a missão de **operacionalizar**, de criar mecanismos para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Nesse contexto, o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, trata do assunto:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador **no prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A **impugnação** mencionará:*

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**;*

(...)

*§ 4º A **prova documental** será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Grifei)

Observa-se que, no exercício que lhe compete, a norma processual estabelece prazos para a apresentação das peças processuais pelas partes. Estabelece a necessária **ordem** ao processo, e permite a devida estabilidade para o julgamento da lide.

Apesar de o texto mencionar apenas "impugnação", entendo que a interpretação mais adequada refere-se à possibilidade de apresentação das provas no decorrer das diferentes etapas do processo administrativo fiscal, **desde que sejam provas que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio**. Nessa perspectiva, não haveria óbice para apresentação de documentação probatória em sede de recurso voluntário.

Contudo, a apresentação das provas, em outra fase processual, segue o mesmo rito previsto pelo art. 16 do PAF, que estabelece com clareza **prazo** para sua

apresentação (30 dias da ciência da parte) e discorre sobre a preclusão processual ocorrida em face do descumprimento temporal.

No caso concreto, alega a Contribuinte que, **a partir da decisão proferida pela DRJ**, emergiu aspecto quanto ao laudo de avaliação que ainda não havia sido suscitado.

Nesse contexto, a partir do momento em que tomou ciência da decisão da DRJ, passou a correr o **prazo de trinta dias** para que pudesse ser apresentada a documentação suplementar relativa ao laudo de avaliação.

Registre-se que, no caso em tela, não há que se falar na aplicação da exceção prevista na alínea "c" do § 4º do art. 16 do PAF (*destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*), vez que, como já dito, a Contribuinte tomou ciência da decisão da DRJ, sendo este o termo inicial para contagem do prazo.

Ocorre que, no caso concreto, o que aconteceu foi que a prova complementar relativa ao laudo de avaliação não foi apresentada no prazo processual adequado (trinta dias), e sim no decorrer da sessão de julgamento. Transcrevo excerto do voto da Relatora:

Mas, prosseguindo no relato dos fatos, ao apresentar seu Recurso Voluntário a interessada novamente reproduziu os mesmos argumentos já deduzidos na impugnação, no sentido de que apesar de o laudo de Hirashima & Associados ter sido elaborado em 2006, este teria tomado por data base 31/12/2004 e se prestou a avaliar o fundamento econômico do ágio pago em 2004 pertinentes às premissas econômicas presentes naquele momento. Afirmou, novamente, que providenciou uma avaliação complementar dos trabalhos outrora elaborados que acostou à sua impugnação para demonstrar que a expectativa de rentabilidade futura teria se efetivado nos anos posteriores.

Ou seja, a interessada nada acrescentou de novo às suas razões de defesa no Recurso Voluntário, que foi apresentado em 19/03/2013.

Somente após a distribuição dos autos para elaboração do voto, marcada a data para a sessão de julgamento a ser realizada no CARF - ocasião em que o relator já estava com o voto proferido pronto para ser julgado, cujo resultado não era favorável à defesa, é que a interessada, após pesquisas exaustivas, como afirmou, apresenta novos documentos que localizou em seus arquivos, como constou do relatório do acórdão recorrido:

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em junho de 2013 e pautado para julgamento na sessão de 8/10/2013 (transferido para o dia seguinte a pedido do contribuinte). Contudo, nessa mesma data, o contribuinte protocolou os documentos de fls. 1.154 a 1.181, onde informava ter localizado, após incessantes buscas em seus arquivos mortos, cópia do denominado "Projeto Triatlo", elaborado em 18/2/2004, que justificava o pagamento do ágio ainda antes da ocorrência das operações societárias.

Na primeira proposta de voto, a falta de comprovação do ágio com documentos contemporâneos a sua criação era uma das principais razões de decidir, e a apresentação das novas provas gerou intensa discussão entre os conselheiros, diante da possibilidade de alterar a conclusão até então proposta.
(Grifos originais)

A Contribuinte apresentou o recurso voluntário ratificando as alegações da impugnação. E, no dia do julgamento, aduziu ter encontrado no seu *arquivo morto* documentos complementares em relação ao laudo de avaliação.

Sem adentrar no mérito quanto ao fato de ser peculiar que documento de tamanha importância estivesse "perdido" no arquivo morto durante anos, fato é que a tutela dos prazos no direito processual ocorre não por acaso.

No dia de julgamento acosta-se documentação complementar, provoca-se um tumulto processual, e estabelece-se uma dialética sem fim no decorrer do processo. A depender do encaminhamento do voto, a parte apresenta novos documentos, para se contrapor à convicção do julgador.

Há que se tutelar uma mínima estabilidade no rito processual.

Entendo, nesse sentido, que a apresentação de documentação complementar, que estava disponível no *arquivo morto* da parte há anos, no dia da sessão de julgamento, não se mostra admissível.

Acompanho, nesse sentido, a relatora pelas conclusões.

É como voto.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura