



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000112/2008-19
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.638 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente TOTVS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIAS SUMULADAS. SUMULA CARF Nº 108 E SÚMULA CARF Nº 116. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, não se conhece de recurso especial apresentado em face de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, bem como não servirá como paradigma acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar Súmula do Pleno do CARF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PROVA. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

De acordo com a norma que rege a preclusão no processo administrativo fiscal (§ 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72), a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de interessado 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 ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Não se admite a juntada extemporânea de documentação que deveria ter sido mantida arquivada para subsidiar a escrituração contábil e apresentada à autoridade fiscal quando solicitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias "verdade material" e "apreciação de provas após impugnação" e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente

convocado) e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado por **TOTVS S/A** contra o acórdão nº **1301-001.949**, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que trouxe a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2004, 2005, 2006

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. CONVERSÃO EM REAIS. DATA.

Os lucros auferidos no exterior por controlada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001. Aplicação da Súmula CARF nº 94. Se a interessada, ao fazer a conversão para reais, ofereceu à tributação valor maior do que o efetivamente devido, tal diferença há que ser tida como antecipação do valor a ser tributado nos períodos subsequentes.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. FUNDAMENTO. RENTABILIDADE DE EXERCÍCIOS FUTUROS. FALTA DE PROVA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

A falta de apresentação, pela fiscalizada, de demonstrativo capaz de comprovar que o ágio pago na aquisição de investimento tem como fundamento o valor de rentabilidade da investida, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, impede a dedutibilidade, para fins fiscais, da amortização do ágio, após a incorporação da investidora pela investida.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. SALDO INSUFICIENTE.

Ao se computar os efeitos da decisão de segunda instância, constata-se que a infração mantida é suficiente para absorver a totalidade do saldo de prejuízos fiscais de exercícios anteriores. Nessas condições, deve ser mantida a glosa efetuada pelo Fisco no

período subsequente, em que se revelou, e ainda se revela, a insuficiência de saldo passível de compensação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004, 2005, 2006

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004, 2005, 2006

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO A DESTEMPO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada com a impugnação ao lançamento, havendo previsão legal expressa das situações em que se admite exceção a essa regra. Não se configurando qualquer dessas situações excepcionais e, ainda, constatando-se que os documentos que a interessada pretende acostar aos autos neste momento processual já haviam sido objeto de reiteradas intimações desde o procedimento de fiscalização, há sete anos e meio, os documentos não podem ser aceitos como provas nos autos.

MATÉRIA PRECLUSA.

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

A decisão ficou assim registrada:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NÃO CONHECER os documentos juntados em 11/08/2015 como "*documento não paginável*" (termo de juntada às fls. 867 dos autos), e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do relator.

Cientificada, a PGFN não interpôs recurso especial à CSRF.

O contribuinte foi cientificado do acórdão nº **1301-001.949** e opôs embargos de declaração (efls. 926/934), os quais foram parcialmente providos, sem efeitos infringentes, sanando-se vício de obscuridade referente à decadência, por meio do acórdão nº **1301-002.220**.

Cientificado do acórdão de embargos, o contribuinte apresentou recurso especial à 1ª Turma da CSRF, questionando as seguintes matérias:

- 1) impossibilidade de alteração do critério jurídico de lançamento;
- 2) **aplicação do princípio da verdade material e aceitação de prova;**

- 3) decadência do direito de contestar a amortização do ágio após o prazo de 05 (cinco) anos da operação que lhe deu origem;
- 4) ilegalidade da cobrança de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Em despacho de admissibilidade (efls. 1.172/1.186), complementado pelo Despacho de efls. 1.220/1.224, a Presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento admitiu o recurso especial apenas às matérias: (i) aplicação do princípio da verdade material e aceitação de prova; (ii) decadência do direito de contestar a amortização do ágio após o prazo de 05 (cinco) anos da operação que lhe deu origem; e (iii) ilegalidade da cobrança de juros SELIC sobre a multa de ofício.

O contribuinte agravou da decisão que não admitiu o recurso especial quanto à matéria “impossibilidade de alteração do critério jurídico de lançamento”, mas o agravo foi rejeitado (efls. 1.227/1.234).

Cientificada, a PGFN apresentou contrarrazões (efls. 1.240/1.272), em que questiona a admissibilidade recursal, sustentando, em síntese, que:

- a recorrente defende a tese da obrigatoriedade de aceitação de qualquer prova apresentada após a interposição do recurso voluntário, sob pena de vulneração do princípio da verdade material;

- para subsidiar sua tese e tentar justificar a apresentação de laudo de rentabilidade futura da investida mais de sete anos após a primeira intimação fiscal para a entrega de tal documento, a recorrente indicou como paradigmas os acórdãos nº **106-16.716** e **3402-003.196**;

- ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente, o acórdão recorrido não nega a importância do princípio da verdade material. Apenas destaca a necessidade de ponderá-lo com outros princípios da ordem jurídica, tais como o princípio da legalidade, da razoabilidade e da eficiência, a fim de verificar qual deve prevalecer diante das circunstâncias do caso concreto;

- a partir do sopesamento de tais princípios, a Turma *a quo* concluiu que o laudo, solicitado pela autoridade fiscal desde o início do procedimento fiscal, e juntado pela recorrente próximo à data do julgamento do recurso voluntário, mais de sete anos após a primeira intimação para fazê-lo, não poderia ser aceito. Em síntese, estabeleceu-se que, diante das circunstâncias fáticas do caso, mereciam prevalecer os princípios da eficiência, da legalidade e da razoabilidade;

- cumpre destacar, entretanto, que os acórdãos paradigmas não tratavam de ágio e, conseqüentemente, não analisavam a falta de apresentação de laudo de rentabilidade futura. Isso, por si só, já seria suficiente para demonstrar a falta de similitude fática;

- ademais, é sabido que existem diversas espécies de prova. Assim, a constatação de que um colegiado aceitou analisar uma prova específica, após a interposição do recurso voluntário, em homenagem ao princípio da verdade material, não conduz à conclusão de que

qualquer prova seria aceita por aquele mesmo colegiado, naquele momento processual, como restou assentado no acórdão nº **3402-003.196**;

- portanto, longe de divergir do acórdão recorrido, o paradigma converge com a tese esboçada no acórdão recorrido de que o princípio da verdade material não é absoluto;

- a divergência de resultado entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas reside na diferença das situações fáticas analisadas, que interferiu sobremaneira no sopesamento dos princípios da verdade material, da eficiência, da razoabilidade e da legalidade;

- ressalte-se que nenhum dos dois colegiados que exararam os acórdãos paradigmas defenderam que o princípio da verdade material é absoluto, porquanto circunstâncias fáticas e jurídicas diversas ensejam ponderações de princípios diversas;

- as circunstâncias fáticas observadas no presente feito são bastante diversas da analisada nos paradigmas, seja em razão da matéria; seja em razão do tipo de documento apresentado extemporaneamente; seja em razão do prazo (de mais de sete anos) para apresentação do documento; seja em razão da exigência legal de arquivamento do documento fiscal faltante; seja em face da existência de intimação fiscal *ab initio* para apresentação do laudo, ignorada pelo contribuinte.

No mérito, defende a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

O recurso especial interposto pelo contribuinte foi parcialmente admitido por despacho do Presidente da Câmara recorrida.

As matérias admitidas foram: (i) aplicação do princípio da verdade material e aceitação de prova; (ii) decadência do direito de contestar a amortização do ágio após o prazo de 05 (cinco) anos da operação que lhe deu origem; e (iii) ilegalidade da cobrança de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Quanto à matéria “aplicação do princípio da verdade material e aceitação de prova”, de início, impõe-se a discussão suscitada pela PGFN, em contrarrazões.

Cumpra inferir os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido relevantes quanto ao tema:

Preliminarmente, deve ser submetida à deliberação deste Colegiado o requerimento da recorrente, apresentado em 11/08/2015, no sentido de que novos documentos sejam admitidos como provas no processo. Tais documentos, no entender da recorrente, dariam suporte à contabilização e posterior amortização do ágio na aquisição de investimentos, com base na rentabilidade futura da investida. Esclareça-se que a glosa desse ágio é um dos itens da autuação, novamente discutidos em sede de recurso voluntário.

Em primeiro lugar, **não há qualquer dúvida de que os documentos em questão foram apresentados intempestivamente**. A recorrente sustenta que não teria tido tempo hábil para localizar o documento no prazo de trinta dias para a interposição do recurso voluntário, com o que busca fazer crer que tais documentos deveriam ter sido juntados aos autos com a peça recursal da decisão de primeira instância. Ainda que assim fosse (mas não é, como se verá a seguir), **o recurso voluntário foi apresentado em 07/03/2014, e o protocolo dos documentos adicionais data de 11/08/2015, o que representa atraso de grande monta**.

No entanto, esse atraso é ainda muito maior.

Conforme relatado, trata-se de quatro documentos: *Invest Memorandum* (doc. 1); Tradução juramentada do *Invest Memorandum* (doc. 2); Contrato de Compra e Venda das Ações (doc. 3); e Laudo Técnico de Avaliação da Planconsult (doc. 4). Desses quatro, o principal, para os fins do presente processo, é o primeiro, o qual, em tese, seria aquele capaz de demonstrar a avaliação da investida e a expectativa de rentabilidade futura.

Pois bem. Da análise dos autos, **pode-se constatar que, desde o procedimento de fiscalização, diversas foram as intimações, não atendidas**, para que fosse apresentada a documentação de suporte da formação e amortização do ágio questionado pelo Fisco. Confira-se:

· Fl. 10 – Termo de Intimação – Inicial – 17/01/2008

7 – Explicar e documentar valores adicionados e excluídos de amortização de ágios.

· Fl. 22 – Termo de Intimação – 2º – 31/03/2008

2 – [...] Enviar laudo de avaliação que amparou a formação do valor do ágio [...] e demais documentações pertinentes.

· Fl. 28 – Resposta do contribuinte, traz apenas explicações, sem mencionar o laudo nem qualquer outro demonstrativo.

· Fl. 31 – Termo de Intimação – 3º – 20/07/2008

C) Outro tópico citado na resposta de V. Sas diz respeito à rentabilidade futura. A nossa legislação determina a emissão de laudo de avaliação para comprovar a modalidade do ágio. [...].

C1- Assim intimamos a apresentar o laudo que amparou o ágio que está sendo amortizado, como surgiu tal valor e como se compõe?

· Fl. 34 – Resposta do contribuinte:

C) Anexos:

C.1. Laudo de avaliação que suportou o ágio na ABR1

C.2. Atos societários relativos à incorporação da ABR1

O laudo de avaliação mencionado no item C.1, acima, está às fls. 40/41. No entanto, esse é o laudo de avaliação do patrimônio da sociedade ABR1 do Brasil Ltda., para fins de sua incorporação pela sociedade Microsiga Software S.A., datado de 01/08/2000. Por essa ocasião, o ágio aqui discutido já havia sido há muito formado. **De fato, não foi apresentado qualquer demonstrativo que pudesse embasar o ágio com fundamento na rentabilidade futura da investida, por ocasião da aquisição, pela ABR1 (investidora), de participação societária na Totvs (investida), ocorrida em abril de 1999, exigido nos termos do § 3º do art. 385 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).**

Por ocasião da conclusão do procedimento fiscal com a lavratura de auto de infração (em 01/10/2008), **a documentação requisitada pelo Fisco ainda não havia sido apresentada**, o que ficou registrado em diversas passagens no Termo de Verificação Fiscal, a saber:

· Fl. 471 (grifo no original):

Pela aquisição das referidas ações, a incorporada "pagou" ágio de R\$ 7.851.830,97, base rentabilidade futura da incorporada. Tal como demonstrado pelos relatórios de consultoria e avaliação da incorporadora elaborada por ocasião da aquisição. Isto que dizer que a ADVENT, que era fundadora e possuidora das cotas da Totvs cedeu para ABR1 25% da participação no capital da Totvs (frise-se que somente para isso é que foi criada a ABR1) pelo valor de R\$ 10.000.000,00, **tendo por base relatório de avaliação econômica (prometido apresentação deste relatório e não cumprido)**, deste valor R\$ 2.148.169,03 foi tomado como investimento e R\$ 7.851.830,97, como ágio em investimento.(fl. 40).

Ressalte-se que o relatório de avaliação em questão, apesar de intimado, não nos foi fornecido, destaque-se que a Sra. Vanessa havia prometido, por telefone fazer a entrega e não foi feita.

· Fl. 472:

Com isso, o próprio contribuinte afirma que a incorporação da incorporada trará para a incorporadora a vantagem fiscal da amortização do ágio pago na aquisição, segundo relatório (mencionado, mas não enviado), tal como permitido pelo art. 387, inciso III, do Decreto 3.000/99.

· Fls. 472/473:

[...] integração do capital em valor superior ao patrimônio líquido da Totvs para efetivamente criar a figura do ágio, mercê de um relatório de avaliação da própria Totvs, não fornecido.

Ao impugnar o lançamento, em 31/10/2008, a interessada fez questão de mencionar e transcrever o art. 385 do RIR/99, o que prova que entendeu as acusações que lhe eram

imputadas e o dispositivo legal aplicável. No entanto, apesar de buscar demonstrar em detalhes o cumprimento de todos os demais requisitos legais, **silenciou sobre a exigência do demonstrativo de que trata o § 3º do mencionado artigo**. Mesmo em sede de recurso, apresentado em 07/03/2014, nenhum documento adicional foi trazido.

Como se vê, não se trata do prazo legal de 30 dias para a interposição de recurso voluntário da decisão de primeira instância, mas da demora de sete anos e meio, contados da primeira intimação, para a apresentação de documento que deveria, por lei, estar arquivado como comprovante da escrituração, a teor do § 3º do art. 385 do RIR/99). Se estivesse arquivado, como deveria, sua apresentação não demandaria mais do que alguns dias (o prazo legal, nessa situação, é de cinco dias úteis).

O momento para a apresentação de provas documentais é com a impugnação, conforme dispõe o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972:

[...]

O mesmo dispositivo relaciona, de forma exaustiva, as situações em que é admissível a apresentação de prova documental em outro momento processual. A ora recorrente nem mesmo alega que se trate de qualquer deles, limitando-se a reclamar do prazo de trinta dias para a interposição do recurso. E, como se viu, o documento já havia sido reiteradamente requisitado pelo Fisco mesmo antes do lançamento, não se tratando, em absoluto, de "*atos ou razões posteriormente trazidas aos autos*".

O princípio da verdade material, invocado pela recorrente, é, de fato, relevante no âmbito do processo administrativo fiscal, e tem sido, em muitas ocasiões, prestigiado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **No entanto, sua importância não pode ser aumentada a tal ponto de ofuscar e diminuir outros princípios igualmente importantes, entre os quais os da legalidade, da razoabilidade e da eficiência** (vide art. 2º da Lei nº 9.784/1999).

Não se mostra razoável admitir nos autos documentos com atraso de sete anos e meio de sua solicitação original, já tendo ocorrido, nesse interregno, a lavratura de auto de infração, impugnação ao lançamento, acórdão de primeira instância e recurso voluntário dessa decisão, tudo sem a presença desse documento. Isso representaria verdadeiro redirecionamento da discussão até aqui travada nos autos.

A eficiência da administração pública, já tão prejudicada por razões que fogem ao escopo do presente processo, sofreria ainda mais, com as providências processuais que, certamente, teriam que ser adotadas, caso os documentos fosse admitidos.

E, como se as razões anteriores não fossem suficientes, **o princípio da legalidade veda a apresentação de provas documentais a destempo**, se não comprovada alguma das situações previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, acima transcrito.

Voto, pois, pela não admissão, como provas nos autos, dos documentos juntados em 11/08/2015 como "*documento não paginável*" de 628 páginas (vide termo de juntada à fl. 867). (grifou-se)

Como se pode ver, o colegiado *a quo* rejeitou a entrega do laudo de avaliação apresentado após sete anos e meio da primeira intimação fiscal, ao entendimento de que o princípio da verdade material não pode ser invocado para reger, de forma absoluta, situações absurdas, pois este princípio não se desapega das ponderações da eficiência, da razoabilidade e da legalidade. Assim, prevaleceu a rigidez da literalidade do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Agora, examina-se o acórdão nº **3402-003.196**, primeiro paradigma apresentado pelo recorrente para a demonstração da divergência:

19. Preliminarmente, antes de seguir adiante no julgamento do presente caso e já com o fito de evitar eventuais alegações de omissão, mister se faz, neste momento processual, apresentar uma resposta às considerações da União retratadas na petição de fls. 1.839/1.840.

20. Conforme se observa de tal petição, **uma vez instada a se manifestar a respeito do conteúdo do citado parecer**, a União se limitou a questionar a **juridicidade da sua juntada nos autos nesta fase processual, uma vez que, segundo a União, tal juntada neste momento estaria em descompasso com o disposto nos artigos 16, § 4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972**.

21. Não há dúvida que a literalidade dos dispositivos citados pela União, em especial o disposto no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972 poderia, *a priori*, redundar na conclusão lá alcançada, i.e., de que a juntada do mencionado parecer nesta fase processual seria indevida. Acontece que a interpretação literal, no âmbito jurídico, é prelúdio de todo e qualquer processo hermenêutico, não podendo, por conseguinte, ser tratado como um fim em si mesmo. Neste diapasão são as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

[...]

22. Assim, **a interpretação dos citados dispositivos do Decreto-lei n. 70.235/72** deve ser feita de forma sistemática e, em especial, *contextualizando* o nicho processual em que tais dispositivos estão inseridos.

23. Neste diapasão, convém desde já registrar que o **Decreto-lei n. 70.235/72**, ao regular o processo administrativo, se vale, ainda que por outras palavras, de inúmeras disposições processuais consagradas no Código de Processo Civil brasileiro. O art. 16, §4º do Decreto-lei, por exemplo, é fruto de uma leitura dos atuais artigos 434 e 435 do NCPC, os quais, por seu turno, estão historicamente presentes nos diferentes Códigos de Processo Civil que já vigoraram no país.

24. Acontece que a utilização de disposições do processo civil brasileiro no âmbito do processo administrativo fiscal não pode se dar pela simples transposição de dispositivos de um ambiente para o outro. Em outros termos, é imprescindível que tais disposições sejam contextualizadas.

25. Destaque-se, desde já, que referida contextualização decorre da função primordialmente exercida por todo e qualquer processo, qual seja, **resolver, com justiça**, problemas de convivência humana. O que se afirma aqui é que uma relação processual, independentemente da sua natureza, só existe em razão da prévia existência de um relação jurídica de direito material conflituosa, tendo por objetivo resolvê-la de forma conteudística, i.e., com justiça. Daí advém a consagrada ideia de instrumentalidade do processo, que expressa, claramente, a aptidão que a relação jurídica de direito material tem para conformar e conduzir a relação processual daí decorrente.

[...]

28. Neste momento convém aqui abrir um parêntese para afirmar que quando se apregoa o sobredito princípio da verdade material não se faz no sentido de equiparar este importante valor normativo a uma ferramenta mágica, semelhante a uma "varinha de condão" dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecnias e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular". Com a devida vênia, este tipo de interpretação a respeito do princípio da verdade material só se presta a apequenar e, até mesmo, achincalhar esta importante norma.

29. Assim, quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir a relação jurídica de direito material conflituosa por intermédio de uma **metodologia jurídica mais flexível**, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá pelas características peculiares do direito material vindicado processualmente, i.e., pela sua **contextualização**. Em outros termos, "**verdade material**" é **sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos**, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em processos administrativos fiscais.

30. Ademais, não custa lembrar que o processo administrativo tributário retrata uma exigência da Administração Pública, **a qual deve nortear suas ações pelos princípios da moralidade, da eficiência e pela defesa do interesse público**, este último empregado como sinônimo de interesse público *primário*. Assim, não é crível admitir que, por uma questão exclusivamente formal (em um processo repita-se que tende a ser procedimentalmente mais flexível) a União prefira preterir a análise de um importante documento (parecer) para a **solução mais justa** e o consequente exaurimento da lide apenas sob o equivocado pretexto de estar defendendo um interesse público que, nestes termos, apresenta nítido caráter *secundário*.

31. Por fim, não é demais lembrar a disposição do art. 6º do NCPC, o qual prevê o chamado princípio da cooperação. Referido princípio acaba de vez com o mito do juiz *Hércules*, na medida em que reconhece que o julgador não é um ser onisciente. Logo, toda e qualquer colaboração das partes no sentido de contribuir na formação do convencimento do juízo é sempre salutar, na medida em que promove uma dialética não só formal, mas materialmente válida e, por conseguinte, perfaz a construção de uma decisão judicativa efetivamente democrática.

32. Forte em tais premissas, defiro a juntada do parecer de fls. 1.728/1.778, o qual poderá servir de subsídio para a formação do convencimento desta Turma julgadora. (grifou-se)

Como se observa no voto condutor do primeiro paradigma, o princípio da verdade material prevaleceu sobre a legalidade. Nesse rumo, afastou-se rigidez da literalidade do art. 16, § 4º, do Decreto-lei nº 70.235/1972, com considerações que ainda contavam com referência à justiça, à eficiência, à moralidade e ao interesse público.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional advoga a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, ao argumento de que, neste último, não se apreciou controvérsia relacionada à dedutibilidade de ágio amortizado em decorrência da falta de apresentação de laudo de rentabilidade futura, situação bastante específica e que está no centro do litígio ora em julgamento.

Todavia, é preciso ter em mente que a questão invocada em contrarrazões, aqui em debate, diz respeito à existência de limites inflexíveis, fundados em interpretação mais rigorosa do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, em contraposição à possibilidade de uma interpretação do mesmo dispositivo legal consentânea com certa margem de flexibilidade, sob a inspiração de certos princípios, dentre os quais a verdade material.

Com efeito, uma vez que se vislumbra que o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972 ocupa posição central em ambos os julgamentos, conforme reconhecido pelo anterior exame de admissibilidade, não se pode perder de vista que o presente conflito está na indefinição sobre a existência ou inexistência de vedação, dentro do ordenamento jurídico, à apreciação de prova documental, caso tenha sido apresentada após a entrega da impugnação.

Trata-se, assim, de regra de julgamento, a ser flexibilizada, ou não, conforme cada uma das correntes conflitantes, específica a uma espécie de prova, a chamada prova documental, e não a uma espécie de documento, seja ele o laudo de avaliação ou qualquer outro, em conformidade com o texto sobre o qual controvertem o contribuinte e a Fazenda Nacional.

A interpretação do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 é o escopo da controvérsia instaurada, que está delimitada, neste caso, à prova documental. Nesses termos, é indiscutível a similitude fática entre os acórdãos, desde que se coloque a entrega da prova documental posteriormente à apresentação da impugnação como fato material comum às decisões cotejadas, as quais adotaram caminhos interpretativos distintos, embasados em teses jurídicas diferentes.

Na sequência, passa-se ao acórdão nº **106-16.716**, segundo paradigma, do qual se extrai o seguinte excerto:

Preliminarmente, mister esclarecer os limites da utilização da documentação acostada aos autos após o término do prazo para interposição do recurso voluntário. Como informado no relatório, o recorrente interpôs o recurso voluntário em 16/11/2005 e trouxe em razões adicionais uma documentação complementar em 07/11/2006, quase um ano após a interposição do recurso voluntário.

Uma análise perfunctória da documentação indica sua relevância para o deslinde da controvérsia instaurada nesta instância, pois o recorrente trouxe provas de sua condição de produtor rural, comprovação de receitas da atividade rural no ano-calendário 2003 passível de elidir o APD apurado e comprovação de receitas da atividade rural nos anos-calendário 2000 e 2001.

Assim, **em respeito ao princípio da verdade material, deve-se apreciar a documentação complementar trazida em 07/11/2006.** (grifou-se)

Diante do trecho supra, infere-se que a decisão paradigma lastreou-se na prevalência do princípio da verdade material sobre a interpretação de índole formalista do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, segundo a qual é impossível a apreciação de prova documental após a entrega da impugnação.

Feito o cotejo, conclui-se de modo semelhante ao primeiro paradigma. Verifica-se que tanto este último paradigma como o acórdão recorrido se referem ao gênero “prova documental”. Nessas circunstâncias, na mesma linha do que se verificou no cotejo anterior, o fato material comum às decisões agora confrontadas é a entrega da prova documental posteriormente à apresentação da impugnação. Não obstante tal similitude fática, as decisões são divergentes, apoiadas, cada qual, em fundamentos distintos.

Em face do exposto, entendo que se deve admitir o recurso especial para a matéria “aplicação do princípio da verdade material e aceitação de prova.”

Por outro lado, a admissibilidade do recurso especial em relação às demais matérias esbarra no disposto no art. 67, § 3º, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, *verbis*:

Art. 67

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou

do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Para firmar-se tal conclusão, veja-se os fundamentos da decisão recorrida, no tocante às matérias restantes.

Sobre o tema “**decadência do direito de contestar a amortização do ágio após o prazo de 05 (cinco) anos da operação que lhe deu origem**”, destaca-se o trecho do acórdão recorrido de onde é possível extrair a tese que levou à decisão ora recorrida. Veja-se:

Acerca da glosa da amortização de ágio.

Inicialmente, como preliminar de mérito desta infração, a interessada aduz razões **pleiteando o reconhecimento da decadência do direito da Fiscalização de questionar o ágio formado no ano de 1999**. Sustenta que “*não se pode confundir o evento da geração do ágio e o evento da utilização do ágio como despesa para a apuração do lucro real*”. Colaciona jurisprudência administrativa que entende aplicável.

Não lhe assiste razão. A decadência, em matéria tributária, é instituto que prevê a perda do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários. E os fatos geradores mais antigos discutidos no presente processo são de 31/12/2003. Tendo o lançamento sido cientificado ao sujeito passivo em 01/10/2008 (fl. 451), em hipótese alguma se poderá considerar o encerramento do quinquênio decadencial.

Tal prazo não se confunde, como parece crer a interessada, com o prazo para a guarda de documentos referentes a períodos anteriores. Relevante a transcrição do art. 37 da Lei nº 9.430/1996:

[...]

É exatamente esse o caso. **Se a interessada pretendia amortizar em 2003, 2004 e 2005 o ágio formado em operações societárias pretéritas, iniciadas em 1999, tinha, como tem, o dever legal de conservar os documentos referentes a essas operações até que viesse a ocorrer a decadência para os períodos de apuração em que se deu a amortização do ágio**. Não se trata de reexaminar os fatos geradores ocorridos em 1999 (até porque, naquele ano, não se tem notícia de qualquer impacto tributário em face das operações societárias), **mas sim de verificar, inclusive documentalmente, os impactos tributários sobre os períodos sob exame, 2003, 2004 e 2005**.

Rejeito, pois, o pedido de decadência, por não se aplicar à situação concreta. (grifou-se)

Diante do trecho acima, está claro que o voto condutor do acórdão recorrido alinhou-se ao entendimento de que, para fins de fixação do dies *a quo* do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, para as glosas de ágio amortizado, deve-se considerar o período em que a mais valia influenciou o resultado tributável, sendo irrelevante, para tanto, o momento em que o ágio foi gerado, em sintonia com a Súmula CARF nº 116, *verbis*:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Como assinalado, o recurso especial não pode ser admitido, no que diz respeito à matéria em foco, pois o voto condutor da decisão recorrida adotou a tese consolidada na Súmula CARF nº 116.

Sobre a matéria remanescente – **“ilegalidade da cobrança de juros SELIC sobre a multa de ofício”**, novamente, recorta-se trecho da decisão recorrida no qual vislumbram-se seus fundamentos:

Acerca da incidência de juros SELIC sobre a multa.

Finalmente, cumpre apreciar a irrisignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

[...]

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos”, presente no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, **a abrangência dos débitos para com a União deve ser a mesma atribuída ao crédito tributário de que trata o CTN.**

O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

[...]

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/0400.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/200285, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 910100.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/9971, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto. (grifou-se)

Pelo trecho recortado, certifica-se que o voto condutor do acórdão tem suporte na tese de que os juros de mora sobre a multa de ofício apoia-se no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, que não conflita com o CTN. Por conseguinte, não há dúvida de que o acórdão recorrido fundamentou-se na legalidade da incidência dos juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício, em conformidade com a Súmula CARF nº 108, *verbis*:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.” (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Em face do exposto, **não se conhece** do recurso especial, quanto à matéria **“ilegalidade da cobrança de juros SELIC sobre a multa de ofício.”**

Diante dessas considerações e tendo em conta a presença dos demais requisitos de recorribilidade à instância especial, **conheço parcialmente do recurso especial interposto pelo contribuinte**, limitando-se a admissibilidade à matéria **“aplicação do princípio da verdade material e aceitação de prova.”**

Mérito

Como ressaltado, o mérito recai sobre a questão da **“aplicação do princípio da verdade material e aceitação de prova”**.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido já foram identificados no exame de admissibilidade, cumprindo lembrar que o colegiado *a quo* votou “pela não admissão, como provas nos autos, dos documentos juntados em 11/08/2015 como “*documento não paginável*” de 628 páginas (vide termo de juntada à fl. 867), rejeitando a entrega do laudo de avaliação apresentado após sete anos e meio da primeira intimação fiscal. No julgado prevaleceu a rigidez da literalidade do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, ao entendimento de que o princípio da verdade material não pode ser invocado para reger, de forma absoluta, situações absurdas, pois este princípio não se desapega das ponderações da eficiência, da razoabilidade e da legalidade.

O contribuinte se insurge ao decidido, alegando, em síntese, as seguintes razões recursais:

- o motivo informado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), para a glosa de amortização de ágio, foi a suposta ausência de comprovação de pagamento, ao passo que a Delegacia de Julgamento manteve a autuação com base em fundamento distinto, com evidente alteração do critério jurídico do lançamento, qual seja, a ausência de laudo de rentabilidade futura que fundamentasse o ágio pago na operação;

- tendo em vista a exigência de apresentação de laudo, consoante o critério estabelecido pela DRJ, a recorrente apresentou o laudo e documentos complementares que informam o valor pago pelo investimento (estudo elaborado à época das operações);

- no entanto, o acórdão recorrido, em total discordância com o princípio da verdade material, entendeu que a documentação apresentada pela recorrente não deveria ser conhecida, ao anotar a juntada posterior à interposição do Recurso Voluntário;

- de acordo com os acórdãos paradigmas, a documentação apresentada, ainda que posteriormente à entrega de impugnação, deve ser apreciada, em respeito ao princípio da verdade material;

- por isso, é necessária a anulação do acórdão recorrido, para que não haja violação do princípio da verdade material (art. 36 da Lei nº 9.784/1999), que nada mais é do que a exteriorização, no processo, do princípio da legalidade (art. 5º, inciso II, da CR/1988), norteador de todas as decisões administrativas, como consequência clara do princípio da segurança jurídica (art. 2º da Lei nº 9.784/1999);

- não obstante, os documentos juntados não foram sequer analisados pela Turma *a quo*, já que não foram admitidos como prova nos autos;

- caso seja negada a aplicação do princípio da verdade material e, consequentemente, negada a apreciação dos documentos apresentados pela recorrente - diga-se, inequivocamente essenciais ao julgamento do presente processo - a eficiência da Administração Pública será afetada, pois, caso a infração seja mantida por este Conselho, a recorrente buscará o Poder Judiciário, perante o qual intentará a obtenção de provimento favorável à anulação do crédito tributário, alongando-se essa discussão no curso de vários anos, de tal forma a comprometer a eficiência da Administração Pública;

- nem mesmo no processo judicial prevalece hoje o rigor de se entender que o processo é um instrumento de regras imutáveis. Tanto é assim que, por expressa disposição legal, cabe ao juiz, inclusive de ofício (art. 370, CPC/2015) determinar as provas necessárias à descoberta da verdade. E é direito da parte empregar todos os meios legais e moralmente legítimos para provar a verdade dos fatos e influir eficazmente na formação da convicção do juiz (art. 369, CPC/2015);

- o princípio da cooperação (art. 60, CPC/2015) impõe o dever de cooperar a todos os sujeitos do processo (inclusive ao órgão julgador), para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. Ora, decisão justa é aquela que reflita a realidade dos fatos;

- se assim é no processo judicial, com maior clareza se percebe que assim também deve ser no processo administrativo, em que se busca a verdade material. E, se por outro motivo não fosse, ao menos pela necessária aplicação do disposto no art. 15 do CPC10 (aplicação subsidiário do CPC ao processo administrativo).

Ao seu turno, seguem os motivos expostos em contrarrazões pela PGFN, para a manutenção da decisão recorrida:

- o parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532/1997, prescreve que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente; (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;

- já o parágrafo 5º do art. 16 do mesmo Decreto, também com a redação conferida pela Lei nº 9.532/1997, estabelece que 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 situações previstas nas alíneas do parágrafo anterior;

- a recorrente não invocou nenhum dos motivos excepcionais, previstos no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, para justificar a juntada de documentos após a fase impugnatória inicial;

- o ponto crucial debatido no acórdão recorrido diz respeito à inércia da recorrente e o consequente ônus que deve suportar, por não ter apresentado a documentação que supostamente dá suporte ao ágio que amortizara;

- em virtude da inequívoca preclusão verificada nos autos, é forçoso concluir que está correta a decisão recorrida, ao deixar de analisar o laudo de rentabilidade futura, apresentado sete anos e meio após o início da ação fiscal;

- o art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 em nada destoa do “princípio da finalidade” do processo; ao contrário, lhe dá concretude. Isso porque a finalidade do processo é a solução do conflito. Nesse sentido, a regra do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 visa a impedir a eternização indesejada do litígio, sem vedar a possibilidade de apresentação de provas em caso de força maior;

- no que se refere ao imaginado conflito entre a regra do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/1972, e o indigitado princípio da verdade material, faz-se necessário citar a doutrina mais autorizada e atual acerca do tema, de HUMBERTO ÁVILA, de acordo com o qual, quando a regra concretiza o princípio, é correto dar primazia à regra;

- é verdade que o *caput* do art. 38 da Lei nº 9.784/1999 traz comando legal que tem servido de amparo a alegações de que a limitação à apresentação de provas após a impugnação não dispõe de base jurídica;

- contudo, é preciso recordar que o art. 69 da Lei nº 9.784/1999 dispõe no sentido de preservar a vigência da legislação processual específica, a exemplo do Decreto nº 70.235/1972;

- não se pode conceber que a alegada apresentação de documentação (que já havia sido solicitada quando do início do procedimento fiscal), depois de esgotado o prazo recursal, sem qualquer justificativa ou comprovação da ocorrência de uma das situações excepcionais fixadas no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, possa ensejar a nulidade de acórdão recorrido, que analisara e ratificara as conclusões da DRJ de origem, quanto aos elementos probatórios apresentados;

- se se propugna que o formalismo e o princípio da preclusão não sejam levados a extremos, também não se pode conceber que uma suposta adoção do princípio da verdade material venha a aniquilar todos os demais princípios, como os princípios da economia processual, da razoabilidade, da proporcionalidade e da eficiência, e a observância de todas as formalidades estabelecidas na lei destinadas a assegurar a transparência e a segurança de todos, não apenas da Administração Tributária;

- ademais, permitir tal pretensão de juntar provas extemporâneas não apenas faria letra morta ao Decreto nº 70.235/1972, como subverteria o andamento processual adequado, com grave violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa da União, na medida em que restou impossibilitada a manifestação da parte contrária acerca da matéria trazida intempestiva e inesperadamente;

- a decisão ora recorrida merece ser mantida em seus próprios termos, de modo a reiterar que, ocorrida a preclusão temporal e consumativa, não é possível a análise das provas apresentadas após a interposição do recurso voluntário, sob pena de ocasionar uma desordem processual e ferir o princípio da igualdade em relação ao demais contribuintes, que obedecem às regras procedimentais.

Pois bem. Veja-se o que relatou a autoridade fiscal no TVF, às efls. 470/473:

ABR1 (CNPJ 03.022.010/0001-16)

Respondendo à questão relacionada ao movimento de R\$ 1.570.362,60, da conta 42012002 — amortização de ágio, o contribuinte nos informa que:

"Em 01/08/2000 a Totvs adquiriu a empresa ABR1 do Brasil e apurou ágio de R\$ 7.851.830,97. A ABR1 foi incorporada em agosto de 2000. Tal ágio foi amortizado a razão de 1/60 avos ao mês conforme perspectiva de rentabilidade futura. (fl. 17).

A conta 15044001 representa o ágio, nascida com a incorporação da ABR em agosto de 2002. Em 2003 apresentava saldo de R\$ 2.486.425,42, e a contrapartida (42012002) registrava o valor de R\$ 1.570.362,60 que não foi adicionado por tratar-se de despesas dedutível"

"A incorporação e a amortização de ágio são reproduzidas através do esquema contábil aplicado conforme quadro a seguir:

[...]

Ou seja, da mesma base de cálculo de apuração de ágio surgiu despesas e receitas, sendo que as receitas provocadas pela reserva de ágio são excluídas **e as despesas provocadas pelo ágio propriamente dito não foram adicionadas.**

Cita que "a situação anterior tinha a ADVENT com posse de 100% das ações da ABR e esta possuía 25% das ações da Totvs e depois da incorporação a ligação ficou direta, ou seja, ADVENT passou a deter 25% da Totvs.(II. 34)

Assim com a incorporação da ABR1, a companhia trouxe para seu balanço o ágio apurado pela ABR1 quando da aquisição de 25% do capital da Totvs, via capitalização pela ADvent. Desta forma, a amortização do ágio produz efeito na apuração do Lucro real da Totvs (grupo 4 — despesas operacionais e grupo 6— receitas e despesas não operacionais) (fl.34)."

Pelo protocolo de incorporação, (fls 36 a 39) **justificou a incorporação pelo motivo de exercer as atividades atualmente exercidas pela incorporadora e mesmo objeto**

social, além da racionalização das atividades. Isto não parece ser a realidade tendo em vista que a única prática que a ABR proporcionou no curto período de vida foi manter o investimento na Totvs (25%) mais parecendo uma empresa investidora do que a de manutenção de atividade semelhante. Quanto à racionalização, a única alteração foi a societária, ou seja, saiu a sócia ABR e entrou a sócia Advent, mas que proporcionou redução do valor tributável, única e exclusivamente, via amortização do deságio.

É de se registrar que a incorporada (ABR1) foi constituída pela sua controladora Capuleto International Co. (Atualmente ADVENT INVESTMENTS SOFTWARE LTD) e pelo sócios Patrice Philipe Nogueira Baptista Etlin, com o propósito específico de adquirir ações da incorporadora (fiscalizada).

Pela aquisição das referidas ações, a incorporada "pagou" ágio de R\$ 7.851.830,97, **base rentabilidade futura da incorporada.** Tal como demonstrado pelos relatórios de consultoria e avaliação da incorporadora elaborada por ocasião da aquisição. Isto que [sic] dizer que a ADVENT, que era fundadora e possuidora das cotas da Totvs cedeu para ABR1 25% da participação no capital da Totvs (frise-se que somente para isso é que foi criada a ABR1) pelo valor de R\$ 10.000.000,00, tendo por base relatório de avaliação econômica (prometido apresentação deste relatório e não cumprido), deste valor R\$ 2.148.169,03 foi tomado como investimento e R\$ 7.851.830,97, como ágio em investimento.(fl. 40).

Ressalte-se que o relatório de avaliação em questão, apesar de intimado, não nos foi fornecido, destaque-se que a Sra. Vanessa havia prometido, por telefone fazer a entrega e não foi feita.

É de se concluir que o ágio surgiu de relatório das atividades da própria Totvs e posteriormente a [sic] incorporação, a Totvs passou a amortizar ágio produzido por ela própria, sem que para isso a ADVENT, em última instância a sócia, contribui-se [sic] economicamente para o surgimento deste ágio.

Com isso, o próprio contribuinte afirma que a incorporação da incorporada trará para a incorporadora a vantagem fiscal da amortização do ágio pago na aquisição, segundo relatório (mencionado, mas não enviado), tal como permitido pelo art. 387, inciso III, do Decreto 3.000/99.

O nosso entendimento é claro, a figura do ágio somente nasce a partir de efetiva aquisição (por meios pecuniários, por exemplo). Para o caso fica clara a constatação que a Advent possuía 25% das quotas da Totvs, passou a deter 100% das quotas da ABR1 consubstanciado em 25% das quotas da Totvs. Após incorporação da ABR1 pela Totvs, a Advent voltou a deter 25% das quotas da Totvs, isto no período de aproximadamente 18 meses.

O artigo 385 do Regulamento do imposto de renda cita claramente aquisição no sentido de compra pecuniária de quotas e ações de empresas, supondo trata-se [sic] de empresa fora do alcance dos sócios da empresa adquirente.

Na prática [sic], a Totvs está amortizando ágio dela mesma, sem qualquer investimento (saída de caixa) da sócia, ou seja, criou-se do nada a diminuição do resultado da empresa.

É, também, extraído, o elemento a ser transferido, ou seja, a totalidade do patrimônio representado por 10.000.000 quotas, aliás único elemento que compõe o ativo da incorporada que é o investimento realizado na incorporadora, desdobrado em investimento e ágio. Em razão disto o capital da incorporadora não será alterado pela incorporação, sendo o valor correspondente ao investimento transferido à controladora da incorporada, ADVENT, por substituição de ações possuídas pela incorporada por outras da mesma espécie e classe, com os mesmos direitos.

Este texto reforça a verdade material dos fatos, ou seja, a ABR1, foi utilizada para criar um ágio para fins de reduzir a carga tributária da Totvs, isto é fato incontestável.

A parte do Patrimônio líquido da incorporada correspondente ao ágio pago na aquisição das ações da incorporadora será registrado por essa como reserva de ágio, o ativo que representa o ágio pago será registrado no ativo diferido da incorporadora, de forma que não haverá alteração do capital da incorporadora.

Conclui que o sócio Patrice Philips Etlin será reembolsado pela única ação que detém.

As únicas declarações de imposto de renda que a Abri [rectius, ABR 1) para a Receita Federal, são reproduzidas a seguir:

[...]

Agora, com a descrição da DIRPJ da ABR, no curto período de sua existência (01/03/99 a 01/08/2000) fica provada, mais uma vez, a verdade da geração do ágio. Não houve pagamento de R\$ 10.000.000,00, houve sim a entrega de ações da Totvs como integração do capital em valor superior ao patrimônio líquido da Totvs para efetivamente criar a figura do ágio, mercê de um relatório de avaliação da própria Totvs, não fornecido.

Na Totvs foi lançado no ativo e devidamente amortizado, e no patrimônio líquido foi lançado como reserva de agio [sic], também devidamente amortizado, no entanto apenas o valor lançado a resultado pela amortização de agio [sic] (credito [sic] de resultado) é que foi excluído. Conclui-se que do mesmo relatório de avaliação deu surgimento a amortização positiva e negativa no resultado, mas apenas a positiva foi neutralizada no Lalur.

É de se registrar que na empresa incorporada, dentro de um raciocínio contábil-fiscal, não houve provisão constituída no balanço da ABR1 previamente à sua incorporação (tal como teria ocorrido caso houvessem sido aplicadas as determinações da Instrução CVM 319/99 e alterações posteriores). Para o Lalur da Totvs não foi transferido registro relativo à referida provisão que lhe permitiria proceder à [sic] futura exclusão do valor correspondente à sua realização, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Registre-se também que tais instruções CVM tem [sic] por fito exclusivo a proteção dos sócios minoritários, daí a razão de constituição da provisão de reserva de ágio no patrimônio líquido. Uma vez que a amortização do ágio no ativo reduz o lucro e o credito [sic] por amortização do passivo neutraliza a despesa de amortização do ativo, sendo transparente no resultado contábil para os sócios da empresa.

De fato o artigo 386 é aquele, único, que dá amparo ao contribuinte para amortização de ágios, quando da ocorrência de fusão, cisão ou incorporação, todavia, este ágio tem obrigatoriamente que ter substância econômica, ou seja, a partir da existência de efetivo desembolso para pagamento pela aquisição, um efetivo investimento financeiro, o que de fato não ocorreu, pois o ágio foi constituído apenas e tão somente tendo por base um relatório de avaliação econômica da Totvs.

Do conjunto da obra há efetivamente um prejudicado, o terceiro interessado que é o Fisco Federal, na medida que as despesas de amortização não é neutralizada no Lalur, mas o credito da provisão de amortização da reserva de ágio sim, é excluída no Lalur, portanto neutralizada aponta para diminuição do lucro real tributável.

A busca da economia tributária, costumeiramente chamada de planejamento tributário, por si só não ensejaria repulsa do nosso ordenamento jurídico. Entretanto, para cada caso concreto haverá de merecer particular confronto com as normas jurídicas postas

abstratamente, e daí, se inferir da legalidade ou não da conduta, ou ao menos merecer a interpretação oficial sobre o tema.

Finalmente, concluímos que apesar do artigo 386 do IIR199 possibilitar a amortização de ágios somente na condição de incorporação, entendemos que deve-se para tanto preencher os requisitos precedentes, ou seja, haver investimento de fato de valor "pago" superior ao patrimônio líquido da adquirida para assim gozar do benefício fiscal por conta da amortização do ágio.

Ressalte-se que a permissão de amortização de ágio decorre que se alguém paga ágio na aquisição de investimento em valor superior ao patrimônio líquido, do outro lado, de quem recebe pela venda do investimento, encontra-se um resultado positivo, como ganho de capital (que é tributável).

Para o caso em questão, não há beneficiário da compra/venda do investimento, só há um prejudicado nesta composição, o Fisco Federal.

De outra parte para satisfazer ou amparar ágios, deve-se ser devidamente demonstrado através de relatório de avaliação, para assim identificar a modalidade do ágio, que não foi oferecido a esta fiscalização.

Diante do descrito, entendemos que deva ser tributado o valor de amortização do ágio relativo aos anos calendários de 2002 a 2004, pelo valor de R\$ 1.570.366,19 para cada ano e no ano calendário de 2005 pelo valor de R\$ 916.062,58.” (grifou-se)

Diante disso, denota-se que a glosa em referência decorreria da inexistência de substrato econômico do ágio amortizado, amparado apenas em laudo de avaliação que não fora apresentado à Fiscalização. Este laudo poderia demonstrar a veracidade do ágio apurado, desde que comprovada a efetiva avaliação, a preços de mercado, da participação societária em coligada, que fora transferida para integralizar a totalidade do capital de outra pessoa jurídica.

Ora, diante de um ágio com as características sublinhadas, criado quando da avaliação de um investimento detido em participação societária, para fins de integralização do capital da investida, mostrava-se imprescindível a preexistência do laudo que pudesse gerar confiança no valor da mais valia, ainda mais quando se sabia que esse sobrevalor viria provocar reflexos tributários.

Nesses termos, a solução a ser dada à questão pendente está na definição sobre a existência ou inexistência de preclusão da apresentação da prova documental após a entrega da impugnação.

O momento para a apresentação de provas documentais é com a impugnação, conforme dispõe o § 4º do art. 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)

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)

§ 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)

[...]

Assim, de acordo com a norma que rege a preclusão no processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Como bem sintetizou a decisão recorrida, a situação fática verificada nos autos não se coaduna com as excepcionalidades previstas na norma acima transcrita:

Ao impugnar o lançamento, em 31/10/2008, a interessada fez questão de mencionar e transcrever o art. 385 do RIR/99, o que prova que entendeu as acusações que lhe eram imputadas e o dispositivo legal aplicável. No entanto, apesar de buscar demonstrar em detalhes o cumprimento de todos os demais requisitos legais, silenciou sobre a exigência do demonstrativo de que trata o § 3º do mencionado artigo. Mesmo em sede de recurso, apresentado em 07/03/2014, nenhum documento adicional foi trazido.

Como se vê, não se trata do prazo legal de 30 dias para a interposição de recurso voluntário da decisão de primeira instância, mas da demora de sete anos e meio, contados da primeira intimação, para a apresentação de documento que deveria, por lei, estar arquivado como comprovante da escrituração, a teor do § 3º do art. 385 do RIR/99). Se estivesse arquivado, como deveria, sua apresentação não demandaria mais do que alguns dias (o prazo legal, nessa situação, é de cinco dias úteis).

Ou seja, sequer no prazo de 30 (trinta) dias para interposição do recurso voluntário o contribuinte apresentou a documentação que supostamente daria guarida às deduções pleiteadas, a qual, em tese, deveria ter sido arquivada à época dos registros contábeis, como determina a boa prática contábil-fiscal.

Ao apresentar a referida documentação somente às portas do CARF, o contribuinte pretende, ademais, subtrair da apreciação da autoridade fiscal e da turma julgadora de primeira instância a apreciação de tal documentação.

É de se repelir no caso a invocação subsidiária às regras do CPC e da Lei nº 9.784/1999. Esta última, em seu art. 69, estabelece a subsidiariedade dessa lei, assim como o art. 15 do CPC/2015 estabelece a subsidiariedade desse Código. Entretanto, a existência de disposição específica no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, *caput* e §§, com a redação dada pela Lei nº 9.532/1997, obsta a aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999 e do CPC/2015. Por tal panorama, concebe-se que a vontade da lei é a garantia de aplicação da lei processual específica. E essa lei não autoriza a admissão da prova documental nas circunstâncias que se vislumbram nestes autos, a não ser que se quisesse legitimar o desvio da intenção prescritivo-legislativa, que não se compadece com a possibilidade de se exarar decisão de segunda instância sem a prolação de decisão de primeira instância, como também não admite a prolação de decisão de primeira

instância sem a expedição, à luz da interpretação da legislação, de um ato de aplicação da autoridade fiscal.

Nessa toada e em prestígio ao direito positivo, entendo que não se deve acolher, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova documental quando, sem qualquer justificativa aceitável, deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação).

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Como mencionado pela Ilustre Relatora, prescreve o artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído 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) (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 implica 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.)

O acórdão em julgamento do recurso voluntário analisou as alegações do contribuinte em sua peça recursal, concluindo pelo não conhecimento da prova apresentada pelo contribuinte, verbis:

Ao impugnar o lançamento, em 31/10/2008, a interessada fez questão de mencionar e transcrever o art. 385 do RIR/99, o que prova que entendeu as acusações que lhe eram imputadas e o dispositivo legal aplicável. No entanto, apesar de buscar demonstrar em detalhes o cumprimento de todos os demais requisitos legais, silenciou sobre a exigência do demonstrativo de que trata o § 3º do mencionado artigo. Mesmo em sede de recurso, apresentado em 07/03/2014, nenhum documento adicional foi trazido.

Como se vê, não se trata do prazo legal de 30 dias para a interposição de recurso voluntário da decisão de primeira instância, mas da demora de sete anos e meio, contados da primeira intimação, para a apresentação de documento que deveria, por lei, estar arquivado como comprovante da escrituração, a teor do § 3º do art. 385 do RIR/99). Se estivesse arquivado, como deveria, sua apresentação não demandaria mais do que alguns dias (o prazo legal, nessa situação, é de cinco dias úteis).

O momento para a apresentação de provas documentais é com a impugnação, conforme dispõe o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972: (...)

O mesmo dispositivo relaciona, de forma exaustiva, as situações em que é admissível a apresentação de prova documental em outro momento processual. A ora recorrente nem mesmo alega que se trate de qualquer deles, limitando-se a reclamar do prazo de trinta dias para a interposição do recurso. E, como se viu, o documento já havia sido reiteradamente requisitado pelo Fisco mesmo antes do lançamento, não se tratando, em absoluto, de "fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos". (...)

Não se mostra razoável admitir nos autos documentos com atraso de sete anos e meio de sua solicitação original, já tendo ocorrido, nesse interregno, a lavratura de auto de infração, impugnação ao lançamento, acórdão de primeira instância e recurso voluntário dessa decisão, tudo sem a presença desse documento. Isso representaria verdadeiro redirecionamento da discussão até aqui travada nos autos.

A eficiência da administração pública, já tão prejudicada por razões que fogem ao escopo do presente processo, sofreria ainda mais, com as providências processuais que, certamente, teriam que ser adotadas, caso os documentos fosse admitidos.

E, como se as razões anteriores não fossem suficientes, o princípio da legalidade veda a apresentação de provas documentais a destempo, se não comprovada alguma das situações previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, acima transcrito.

Voto, pois, pela não admissão, como provas nos autos, dos documentos juntados em 11/08/2015 como "documento não paginável" de 628 páginas (vide termo de juntada à fl. 867).

Em precedentes deste Colegiado tenho proferido votos conferindo interpretação mais abrangente ao artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972, especialmente se a prova decorre de marcha natural do processo (v.g. acórdão **9101-004.057**) e for fundamental à solução da discussão jurídica travada no processo.

Lembro que o processo trata de Auto de Infração, que tem as razões expostas em Termo de Verificação Fiscal (fls. 423):

O artigo 385 do Regulamento do imposto de renda cita claramente aquisição no sentido de compra pecuniária de quotas e ações de empresas, supondo trata-se de empresa fora do alcance dos sócios da empresa adquirente.

Na prática a Totvs esta amortizando ágio dela mesma, sem qualquer investimento (saída de caixa) da sócia, ou seja, criou-se do nada a diminuição do resultado da empresa. (...)

Este texto reforça a verdade material dos fatos, ou seja, a ABR1, foi utilizada para criar um ágio para fins de reduzir a carga tributária da Totvs, isto é fato incontestável. (...)

A busca da economia tributária, costumeiramente chamada de planejamento tributário, por si só não ensejaria repulsa do nosso ordenamento jurídico. Entretanto, para cada caso concreto haverá de merecer particular confronto com as normas jurídicas postas abstratamente, e daí, se inferir da legalidade ou não da conduta, ou ao menos merecer a interpretação oficial sobre o tema.

Finalmente, concluímos que apesar do artigo 386 do III, RIR/99 possibilitar a amortização de ágios somente na condição de incorporação, entendemos que deve-se para tanto preencher os requisitos precedentes, ou seja, haver investimento de fato de valor "pago" superior ao patrimônio líquido da adquirida para assim gozar do benefício fiscal por conta da amortização do ágio.

É bem verdade que consta no TVF a menção a um relatório de avaliação (*“Ressalte-se que o relatório de avaliação em questão, apesar de intimado, não nos foi fornecido, destaque-se que a Sra. Vanessa havia prometido, por telefone fazer a entrega e não foi feita”*). De toda sorte, não foi esta a linha de fundamentação principal no lançamento tributário, razão pela qual reputo justificável a linha de defesa em impugnação administrativa e recursos do contribuinte.

Neste recurso especial, o contribuinte questiona a falta de análise de laudo juntado após o recurso voluntário, cuja análise seria fundamental para a apreciação da exigência tributária à luz do entendimento do Colegiado *a quo*.

O recurso merece provimento.

Com efeito, a possibilidade de juntada de provas após impugnação administrativa é admitida, em respeito aos dispositivos legais acima citados, justificando-se diante da linha de fundamentação do lançamento tributário.

Ressalto que a imprescindibilidade do laudo é matéria objeto de amplo debate em processos administrativos decorrentes de lançamentos anteriores à Lei nº 12.973/2014. Assim, mesmo que admitida a necessidade de laudo nos autos – matéria não tratada no presente caso, diante da devolutividade restrita de recurso especial – a discussão jurídica sobre a necessidade de laudo confirma a necessária manifestação do Colegiado a respeito deste documento constante dos autos, para julgamento do processo e manifestação até mesmo quanto a este ponto.

Ademais, pondero que o laudo – comprovando a rentabilidade futura para fundamentar o ágio em discussão nos autos – foi juntado meses antes do julgamento pela Turma *a quo*. Assim, sua juntada após a apresentação de recurso voluntário não trouxe qualquer prejuízo para a eficiência no julgamento de recursos pelo CARF.

Diante de tais razões, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte**, determinando a baixa dos autos para que a Turma *a quo* aprecie os documentos apresentados pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa