



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.720035/2022-14
ACÓRDÃO	2101-003.351 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA DE LOURDES ALVES GABRIADES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2018

DOCUMENTOS E ALEGAÇÕES. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

Alegações de defesa e documentação comprobatória devem ser apresentadas no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo posteriormente, salvo a ocorrência das hipóteses que justifiquem sua apresentação posterior e também devidamente comprovadas.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em alteração do critério jurídico quando a decisão recorrida, ao analisar a defesa apresentada, entende que a recorrente não teria comprovado as suas alegações e decide manter o lançamento.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ORIGEM DE RECURSOS. REDUÇÃO DE CAPITAL.

O cômputo do valor correspondente à redução do capital social como origem na apuração da Variação Patrimonial a Descoberto (VPD) somente é admissível nos casos em que o sujeito passivo comprova que a companhia lhe restituiu a parcela do capital integralizado correspondente ao capital reduzido e que tal informação constou na Declaração de Ajuste Anual.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REDUÇÃO DE CAPITAL SOCIAL E DEVOLUÇÃO AOS SÓCIOS. CONTRATOS DE MÚTUO. FORMALIDADES CONTRATUAIS. REGISTRO DO CONTRATO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. A ausência de registro do contrato e ausência de informação na declaração de rendimentos comprometem a comprovação de que se tratava de mútuos.

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. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer o argumento constante do tópico VII, em razão da preclusão, e na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Cleber Ferreira Nunes Leite, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 683/877) interposto por MARIA DE LOURDES ALVES GABRIADES, em face do Acórdão nº. 108-042.635 (e-fls. 665/674), que julgou a Impugnação apresentada improcedente, mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, o crédito decorre do Auto de Infração (e-fls. 519/525) relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas do exercício 2018, ano-calendário 2017, no qual se exige imposto suplementar sujeito à multa de ofício (75%), além dos acréscimos legais previstos na legislação, em razão da identificação da seguinte infração:

omissão de rendimentos tendo em vista a **variação patrimonial a descoberto**, ou seja, excesso de aplicações de recursos sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

A contribuinte foi cientificada pela via postal, em 09/12/2022, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 527), e em 10/01/2023, apresentou Impugnação, juntamente com documentos (e-fls. 533/661), cujos argumentos foram assim sintetizados pela decisão de piso:

A defesa alega, em síntese apertadíssima, que o lançamento fundamentar-se-ia no fato de a autoridade fiscal ter desconsiderado a vultuosa soma de R\$ 45.050.494,50 como origem de recursos em sua planilha de variação patrimonial a descoberto (VPD), **por considerá-la como redução, por perda irreparável, do capital da empresa Hubocan Empreendimentos e Participações S/A (HUBOCAN), CNPJ nº 19.821.013/0001-50. Assim, na planilha de variação patrimonial do lançamento, a fiscalização teria computado, indevidamente, apenas parte (R\$ 63.501.935,17) do montante do capital social reduzido (R\$ 108.552.429,67), o que teria gerado o VPD.**

A defesa discorre sobre as distinções, na legislação, entre a hipótese de **redução do capital social por perda irreparável e aquela na qual a redução ocorre por ser considerado excessivo pela sociedade**, para demonstrar, no caso concreto, que a redução do capital da HUBOCAN ocorreu, integralmente, por ser considerado excessivo. **O registro da deliberação da sociedade, na ata da Assembleia Geral Extraordinária (AGE) de 0/07/2017, de que parte da redução ocorreria por perdas irreparáveis tratar-se-ia de mero erro.**

A peça de impugnação foi instruída com parecer do perito contábil da impugnante, que examinou todos os seus documentos entregues à fiscalização, corroborando alegações da defesa no sentido de que **a redução do capital social da HUBOCAN não se dera por perdas irreparáveis, e que a informação da contabilidade da companhia referentes aos anos 2016 e 2017 comprovariam a apuração de lucro e o registro de lucros acumulados em ambos os exercícios. O parecer conclui que a empresa HUBOCAN apresentou lucros acumulados nos anos calendários de 2016 e 2017, não havendo justificativa ou possibilidade contábil de reduzir capital por perdas irreparáveis/ prejuízos acumulados.** Ao final, com base nas razões de fato e de direito apresentadas, a defesa requereu o que segue:

- a) seja cancelado o auto de infração;
- b) caso não se entenda pela insubsistência do lançamento, que seja deferida a realização de perícia contábil nos documentos indicados, conforme quesitos enumerados pela defesa; e
- c) que se encaminhe à interessada e ao seu procurador constituído, concomitantemente, qualquer decisão proferida no presente processo, sob pena de nulidade.

Em 11/04/2024, foi proferido o Acórdão nº. 108-042.635 (e-fls. 665/674), que julgou a Impugnação apresentada improcedente, mantendo o crédito tributário, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2018

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, tornando-se incontroversa e definitiva, não se sujeitando a recurso na esfera administrativa.

VPD. ORIGEM DE RECURSOS.

O cômputo do valor correspondente à redução do capital social como origem na apuração da Variação Patrimonial a Descoberto (VPD) **somente é admissível nos casos em que o sujeito passivo comprova que a companhia lhe restituiu a parcela do capital integralizado correspondente ao capital reduzido.**

IMPUGNAÇÃO. INSTRUÇÃO.

A impugnação deve vir acompanhada dos elementos de prova em que se fundamentar, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a não ser nos casos de força maior, ou quando as provas se refiram a fato ou direito superveniente, ou quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PAF. INTIMAÇÕES.

A legislação tributária não prevê a intimação de eventual procurador do sujeito passivo no processo administrativo fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (grifos acrescidos)

A recorrente foi cientificada do resultado de julgamento pela via postal, em 07/05/2024, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 679), e em 06/06/2024, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 683/877), com os seguintes argumentos, aqui sumarizados:

- Em suas razões de decidir, a 19ª Turma da DIRJ08 trouxe **fatos novos e supervenientes aos constantes originalmente no Auto de Infração**, o que

autoriza a apresentação de documentos adicionais conforme art.16, §4º, alínea 'c' do DL 70235/72;

- A DRJ teria alterado o pressuposto fático no qual o Auto de Infração teria se baseado e portanto, o lançamento seria nulo em razão da impossibilidade de revisão do ato administrativo em instância superior;
- Da comprovação da devolução do capital social excessivo (ano de 2015)
- Da comprovação da devolução do capital social excessivo (ano de 2016)
- Da comprovação da devolução do capital social excessivo (ano de 2017)
- Do erro identificado na planilha de variação patrimonial que embasa a acusação fiscal;
- Do refazimento e devido ajuste na planilha de variação patrimonial que supostamente revelam um excedente de recursos;

Ao final, requer:

A reforma integral da decisão proferida pela 19ª Turma Julgadora da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, declarando a nulidade do lançamento fiscal em razão da alteração do quadro fático apresentado, sob pena de violação da garantia constitucional da ampla defesa.

Subsidiariamente, a reforma integral da decisão para julgar improcedente a acusação fiscal, reconhecendo-se a origem lícita e devidamente comprovada da evolução patrimonial da recorrente.

A consideração e inclusão no julgamento das provas documentais contábeis apresentadas, especialmente os documentos fiscais, contábeis e bancários que demonstram a devolução de capital social pela HUBOCAN e o correto lançamento dos valores na contabilidade da recorrente.

A análise e consideração do Parecer Técnico Contábil realizado por perito contador, anexo a este recurso, que atesta a conformidade e veracidade dos lançamentos contábeis e a correta devolução do capital social.

O direito de realizar sustentação oral das razões expostas neste recurso, conforme previsto em legislação aplicável.

Os autos foram remetidos ao CARF para análise e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, tendo em vista ter sido apresentado no prazo de 30 dias a contar da ciência do resultado de julgamento. Contudo, foram juntados novos documentos e argumentos, de modo que é necessário apreciar a ocorrência ou não da preclusão.

2. Novos documentos e argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário

A recorrente apresenta documentos procurando comprovar suas alegações no sentido de que a redução de capital da empresa HUBOCAN teria se dado (i) em razão de excesso de capital e não em razão de perdas irrecuperáveis (como indicado na Ata da Assembleia original); e ainda **(ii) que teria ocorrido a devolução do valor do capital à sócia, (iii) que tais valores teriam sido declarados na ficha de bens e direitos DAA como “valor a receber” da companhia, e (iv) que teriam sido verificados erros na planilha elaborada pela fiscalização.** O primeiro argumento já tinha sido trazido em sede de Impugnação, com a apresentação de vários documentos, uma vez que a defesa alegou que a redução de capital efetuada teria se dado por **excesso de capital**, e que a informação de que teria se dado por perdas irrecuperáveis teria sido um erro no documento societário. Traz ainda a informação de que a referida Ata da Assembleia teria sido rerratificada para conter a informação de que a redução do capital teria se dado em razão de excesso de capital.

Os demais argumentos e documentos que servem para instruir o Recurso Voluntário, não tinham sido apresentados na Impugnação e visam comprovar que, além do erro da Ata, a devolução do capital excedente teria se dado nos anos de 2015 a 2017, e que tal devolução teria sido escriturada pela empresa e declarada pela recorrente.

Em seu recurso, a recorrente sustenta que tais argumentos e documentos devem ser aceitos e analisados, em razão de servirem para **contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos**. Sendo assim, é necessário verificar se ocorreu a exceção à preclusão prevista no art. 16, §4º, do Decreto nº. 70.235/72:

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.**

§ 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.

§ 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.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 495/506), a recorrente foi intimada a apresentar, *entre outras, documentação relacionada a seus **rendimentos, dispêndios e mutações patrimoniais***, do ano de 2017. A intimação se deu de forma ampla, e seguiram-se as intimações para apresentação de documentos específicos que foram sendo apresentados à fiscalização. Todos os documentos apresentados foram listados pelo Termo de Verificação Fiscal.

Com base nas informações e documentos apresentados, foi elaborada a verificação da evolução patrimonial da recorrente em 2017, no exterior e no Brasil. No que diz respeito à evolução patrimonial no Brasil, a fiscalização realizou diversos apontamentos (itens 1 a 10 – e-fls. 500/503), sendo que, **apenas as questões relacionadas à empresa HUBOCAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A foram objeto de questionamento via Impugnação.**

Os apontamentos sobre os eventos registrados pela empresa e o reflexo na Declaração de Imposto de Renda da recorrente foram os seguintes:

6) A fiscalizada informou na ficha Dívidas e Ônus reais da DIRPF/2018 iniciar o ano de 2017 **devendo o total de R\$ 16.785.000,00 para a HUBOCAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 19.821.013/0001-50, em razão de empréstimo tomado junto à empresa, e sua quitação ao logo do ano. A conta 152.016-4 — C/C SÓCIOS do Livro Razão da empresa, para o período de 13/03/2015 a 30/11/2017, apresentada pela fiscalizada, cf. fls. 78 a 84, permitiu verificar que durante 2017 foram tomados mais R\$ 15.792.413,17, chegando-se ao saldo devedor final de R\$ 32.577.413,17 em novembro, que foi então totalmente liquidado.** Assim, **as operações de mútuo foram levadas a efeito nas Planilhas de Variação Patrimonial — Anexo I mensalmente, em conformidade com os lançamentos feitos no Livro Razão da empresa.**

7) A fiscalizada informou na ficha Bens e Direitos da DIRPF/2018 deter, ao final de 2016, 99,99% no capital social da HUBOCAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 19.821.013/0001-50, pelo valor total de R\$ 119.989.199,88, e sua consequente redução para R\$ 11.436770,21 ao final de 2017, mantendo a participação no mesmo percentual de 99,99%, porém reduzindo seu valor em R\$ 108.552.429,67. Já em Dívidas e Ônus Reais informou ter finalizado 2016 com total de R\$ 65.388.544,25 a integralizar no capital da empresa, cujo saldo foi zerado ao final de 2017. A Ata Geral Extraordinária de Assembleia da HUBOCAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 19.821.013/0001-50, realizada em 05/07/2017, cf. fls. 74 e 75, deliberou pelo cancelamento de 108.563.286 ações ordinárias da empresa, **reduzindo o capital**

social de R\$ 120.001.200,00 para R\$ 11.437.914,00. Conforme o mesmo documento, a redução do capital social da HUBOCAN decorreu do cancelamento do capital social pendente de integralização, correspondente a R\$ 63.508.286,00, e de perdas irreparáveis no montante de R\$ 45.055.000,00. Considerando ser a fiscalizada detentora de 99,99% do capital social da companhia, do total da redução de sua participação no capital social da empresa, equivalente a R\$ 108.552.429,67, **o correspondente a R\$ 45.050.494,50 se deu por perdas irreparáveis**, cuja natureza de tal redução impede tal montante de ser utilizado como origens de recursos no confronto com as aplicações. **Portanto, do total de R\$ 108.552.429,67, correspondente à redução da participação da fiscalizada no capital social da HUBOCAN, apenas R\$ 63.501.935,17 se prestou a ser levado a efeito nas Planilhas de Variação Patrimonial — Anexo I como origem de recursos.**

Em sua Impugnação, a recorrente se defendeu, afirmando que a fiscalização teria incorrido em erro ao considerar que a redução de capital social promovida pela empresa HUBOCAN, teria se dado por **perdas irreparáveis**. Apesar de a fiscalização ter partido da informação registrada na Ata da Assembleia Geral Extraordinária (e-fls. 74/75) da empresa, ocorrida em 05/07/2017, procurou comprovar que este registro teria sido equivocado e afirmou que a redução teria se dado por ter sido considerado o **capital excessivo**, de modo que o montante de **R\$ 45.055.000,00 também deveria ser considerado na planilha de variação patrimonial.** Por esta razão, a recorrente requer o cancelamento do auto de infração.

A recorrente apresentou Laudo emitido por peritos contábeis (e-fls. 566 e ss) que destacou que a empresa HUBOCAN teria apurado lucro líquido de R\$ 594.772,72, no ano de 2016, lucro acumulado de R\$ 9.035.297,61 e um Patrimônio Líquido de R\$ 68.390.295,57, com capital social a integralizar no valor de R\$ 65.395.083,84. No ano de 2017, a empresa HUBOCAN teria apurado um lucro líquido de R\$ 1.177.138,92, lucro acumulado de R\$ 10.212.436,53, um Patrimônio Líquido de R\$ 27.502.756,30, sem capital social a ser integralizado.

Defendeu, a Impugnação, que **com base na análise nas demonstrações contábeis da empresa, não havia justificativa ou possibilidade contábil de se promover a redução de capital por perdas irreparáveis ou prejuízos acumulados, porque a empresa estava numa situação de lucro.** Destaca-se que o único argumento apresentado na Impugnação foi este, de que a redução do capital teria se dado em razão de **excesso de capital** e não em razão de perdas irreparáveis.

Como destacado anteriormente, a Impugnação afirma que a Ata da Assembleia foi registrada com erro, mas que, os registros contábeis da empresa teriam demonstrado que a redução do capital teria se dado por excesso e não por perdas irreparáveis.

A Ata da Assembleia Geral Extraordinária da empresa, ocorrida em 05/07/2017 trouxe a seguinte redação:

(i) **REALIZAR** a redução do capital social por considerá-lo excessivo ao objeto social, que encontrava-se pendente de integralização na ordem de R\$ 63.508.286,00 (Sessenta e três milhões, quinhentos e oito mil, duzentos e oitenta e seis reais) e no valor de R\$ 45.055.000,00 (Quarenta e cinco milhões e cinquenta e cinco mil reais) **por perdas irreparáveis**, passando o capital social atual no valor de R\$ 120.001.200,00 (Cento e vinte milhões e mil e duzentos reais), para R\$ 11.437.914,00 (Onze milhões, quatrocentos e trinta e sete mil, novecentos e quatorze reais) dos quais encontram-se totalmente integralizados em moeda corrente nacional, sendo canceladas 108.563.286 (Cento e oito milhões, quinhentas e sessenta e três mil, duzentas e oitenta e seis) ações ordinárias.

Diante do exposto, não resta dúvidas de que a Ata da Assembleia entregue pela recorrente teria a trazido a informação de que a redução de capital teria se dado por perdas irreparáveis.

Em 11/04/2024, a 19ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal houve por bem julgar a Impugnação improcedente. O Acórdão remete ao Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 502) que partiu da **informação registrada em Ata sobre a redução do capital**, que teria se dado por **perdas irreparáveis**. **Portanto, a informação prestada ao fiscal por meio da Ata da Assembleia era de que a redução do capital teria se dado por perdas irreparáveis e foi a partir de tal premissa e dos registros na declaração da recorrente, que foi elaborada a planilha de variação patrimonial a descoberto**. Dessa forma, a decisão de piso asseverou:

Como se constata no registro acima, a interessada era detentora de 99,99% do capital social da HUBOCAN, que foi reduzido de R\$ 120.001.200,00 para R\$ 11.437.914,00 no ano- calendário 2017. Do total de R\$ 108.552.429,67 reduzidos, R\$ 63.508.286,00 referiram-se à parcela do capital social pendente de integralização.

Nesse caso, apesar de a HUBOCAN não ter devolvido qualquer valor à interessada, é justificável o cômputo dos R\$ 63.508.286,00 como origem nas planilhas elaborada pela fiscalização para apurar a evolução patrimonial da contribuinte. Isso porque a aquisição da participação societária se tratou daquilo que, no tocante às empresas, é chamado na Contabilidade de fato contábil permutativo, que são aqueles que não geram modificações no patrimônio, mas apenas troca na sua composição. No caso da interessada, o aumento no seu patrimônio decorrente da subscrição do capital social da HUBOCAN, relativo à parcela de R\$ 63.508.286,00 de um total de R\$ 119.989.199,88, teve como contrapartida um passivo na forma de dívida e ônus real informado na DAA, correspondente ao capital social a integralizar de mesmo valor (R\$ 63.508.286,00).

Assim, quando da diminuição do capital social da sociedade em 2017, a redução dos bens e direitos na DAA proporcional ao capital social subscrito (origem de recursos) foi acompanhada pela diminuição das dívidas e ônus reais (dispêndio de recursos) no mesmo valor, isto é, R\$ 63.508.286,00, correspondente ao valor

do capital a integralizar, anulando os efeitos da operação no demonstrativo de apuração da VPD.

(...)

Nesse caso, agiu corretamente a autoridade fiscal ao não computar a redução correspondente no patrimônio da contribuinte como origem na ficha de apuração da evolução patrimonial que instrui o lançamento, uma vez que a operação apenas reconhece, contabilmente, perdas passadas da companhia com pequenas ou nenhuma probabilidade de recuperação, **sem haver qualquer devolução efetiva de valores aos sócios.**

A decisão de piso entendeu o seguinte:

Contudo, no caso em análise, **a contribuinte não informou na DAA do exercício 2018 qualquer direito contra a HUBOCAN em 31/12/2017, relativo à redução de sua participação societária naquela empresa, nem comprovou que a companhia lhe restituíra, no ano de 2017, os R\$ 45.055.000,00 vinculados a tal operação.** A única contrapartida identificável na DAA foi o zeramento do saldo do item "CAPITAL A INTEGRALIZAR NA EMPRESA DENOMINADA HUBOCAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A" da ficha Dívidas e Ônus Reais, que era de R\$ 65.388.544,25 em 31/12/2016, que já foi computado nos cálculos do lançamento.

(...)

Por conseguinte, **considerando que a defesa não comprovou que a interessada recebera, no ano de 2017, a parcela de R\$ 45.055.000,00 que a ata da AGE informa tratar-se de perdas irreparáveis,** deverá ser mantida a exclusão do referido valor como origem nos demonstrativos de fl. 599/612, anexos ao Termo de Verificação Fiscal. O lançamento é procedente, pelo que não merece reparo.

Pela leitura do trecho acima, é possível observar que a decisão de piso analisou o argumento apresentado pela Impugnação, de que a informação que constou na Ata teria sido incorreta. Mas concluiu que, mesmo que se considerasse que a redução de capital teria se dado por excesso de capital, como argumentou a recorrente, e não por perdas irreparáveis, como registrou a Ata, **não teria sido comprovada a devolução do capital à sócia, razão pela qual, o montante reduzido deveria ser mantido nos cálculos da variação patrimonial a descoberto.**

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente apresentou argumentos e documentos buscando comprovar **a devolução de capital no montante de R\$ 45.050.494,50, por ter sido considerado excessivo,** documentos que não tinham sido apresentados anteriormente, apesar de a Impugnação ter defendido que a devolução do capital teria se dado por excesso de capital. Foram juntados registros de movimentações financeiras, cheques, cópias dos Livros Razão da empresa. Apresentou também o registro contido em sua DAA (IRPF 2018, Ano-base 2017) do crédito no valor de **R\$ 12.382.801,28.** A recorrente apresentou, ainda, novo parecer técnico contábil e a Ata da Assembleia rerratificada em 15 de maio de 2024, para conter a informação de

que a redução do capital se deu por considerá-lo excessivo em relação ao objeto da sociedade (e-fls. 1636/1655).

Sendo assim, a recorrente passou boa parte do seu recurso justificando que a devolução do capital excessivo teria se dado pelas movimentações do período de 2015 a 2017 (VI.a – Da comprovação da devolução do capital social excessivo ano de 2015, VI.b – Da comprovação da devolução do capital social excessivo ano de 2016, VI.c – Da comprovação da devolução do capital social excessivo ano de 2017) e junta documentos novos.

Assim, entendo que a discussão sobre a comprovação da devolução do capital social à sócia surgiu da própria decisão de piso. Dessa forma, entendo que os documentos e argumentos que visam demonstrar a devolução do capital excessivo à sócia (R\$ 45.050.494,50) devem ser admitidos e analisados, com fulcro no art. 16, §4º, alínea 'c' do Decreto nº. 70.235/72. Sendo assim, conheço dos argumentos e documentos trazidos pela recorrente nos tópicos do recurso:

VI.a – Da comprovação da devolução do capital social excessivo ano de 2015,

VI.b – Da comprovação da devolução do capital social excessivo ano de 2016,

VI.c – Da comprovação da devolução do capital social excessivo ano de 2017;

VI.d -Da Comprovação da Devolução do Capital Social Excessivo – pagamentos realizados em 12/2017;

VI.e – Da Comprovação do Lançamento do Capital Social excessivo ainda pendente a receber na ficha de bens e direitos da DIRPF 2018/2017 como Valor a receber;

1. Devolução de Capital em 2015:

2. _Devolução de Capital em 2016 3. Devolução de Capital em 2017 (Janeiro a Novembro):

4. Devolução de Capital em 2017 (Dezembro)5. Registro de Créditos na DAA (IRPF 2018 Ano-Base 2017);

6. Parecer Técnico Contábil:

7. Rerratificação da Assembleia Geral Extraordinária de 6 de novembro de 2017.

Conforme relatado, o recurso ainda traz no tópico VII. DO ERRO IDENTIFICADO NA PLANILHA DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL QUE EMBASA A ACUSAÇÃO FISCAL, um argumento que não tinha sido apresentado em sede de Impugnação, e que entendo estar precluso. A Impugnação apenas se dedicou a apresentar argumentos relativos ao montante da redução de capital da empresa HUBOCAN. Contudo, tal tópico aponta valores que teriam sido atribuídos em razão de participações em outra empresa – Kita Participações Ltda.

Era dever da contribuinte, já no ensejo da apresentação da impugnação, momento em que se inicia a fase litigiosa do processo, municiar sua defesa com todos os elementos de fato e de direito que entendesse fundamentar sua defesa, bem como, os documentos que

respaldassem suas afirmações. É o que disciplina os dispositivos normativos pertinentes à matéria, artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do Código de Processo Civil Brasileiro, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Conforme o comando do art. 16, § 4º, reproduzido anteriormente, questionamentos e a prova documental que os embasa serão apresentados na impugnação, **precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.** Havendo ressalva somente nas situações expressamente previstas nas alíneas do mesmo § 4º, hipóteses essas que, não se mostram presentes para o referido tópico. Portanto, novos documentos e argumentos, apresentados em momento totalmente atípico, não devem ser apreciados, por se tratar de inovação, uma vez que não foram objeto de análise e julgamento pela autoridade julgadora de piso, sendo preclusa a sua apresentação em fase posterior à da impugnação. O conhecimento destas alegações e documentos ocasionaria indevida supressão de instância administrativa.

Por todo o exposto, deixo de conhecer das alegações do recurso constantes do tópico: “VII. Do erro identificado na planilha de variação patrimonial que embasa a acusação fiscal”.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento constante do tópico VII, em razão da preclusão.

3. Preliminar de nulidade do lançamento e de nulidade da decisão de primeira instância por alteração do critério jurídico

A recorrente alega que o lançamento teria se baseado em premissa fática equivocada, premissa que teria sido alterada pela DRJ no julgamento. Alega que a DRJ teria trazido fatos novos em verdadeiro ato de revisão do lançamento no momento do julgamento e que o lançamento deveria ser anulado.

Como se viu, a fiscalização fundamentou a autuação nos **documentos apresentados e nas informações Declaradas pela própria recorrente.** Se estes documentos continham erros, não cabia à fiscalização apontá-los. Se a recorrente afirma que a informação constante da Ata estava errada, o ônus de comprovar tal erro e de comprovou o cumprimento da legislação é da recorrente.

Conforme destacado no item anterior, a fiscalização solicitou de forma ampla documentos para avaliar a evolução patrimonial da recorrente, com o destaque que estava sendo fiscalizada a pessoa física e não a pessoa jurídica. O patrimônio da pessoa física teria sofrido alterações consideráveis com a redução de capital da empresa HUBOCAN. A fiscalização promoveu o lançamento com base na informação registrada na Ata da Assembleia, que a redução de capital tinha se dado por **danos irreparáveis.** Portanto, não vislumbro qualquer erro no lançamento.

Da mesma forma, não há que se falar em nulidade na decisão de primeira instância, uma vez que não foram alterados os fundamentos da autuação. A decisão analisou os argumentos de defesa apresentados, no sentido de que a Ata de Assembleia conteria um erro, e que na

verdade a redução de capital teria se dado por excesso de capital e não por perdas irreparáveis. Mas a DRJ não alterou qualquer critério utilizado pela fiscalização para o lançamento, muito pelo contrário, manteve o lançamento pelos mesmos fundamentos, pois mesmo que fosse considerada a redução do capital da empresa HUBOCAN por excesso de capital social, como defendeu a recorrente em sua Impugnação, não teria ficado comprovada a devolução do capital excedente à sócia. Ou seja, manteve-se o mesmo critério usado no lançamento, o de que a redução de capital teria se dado por perdas irreparáveis, e mesmo que tivesse se dado por excesso de capital, não teria ficado comprovada a devolução do capital social excedente à sócia.

Ressalta-se, novamente, que a questão pertinente nos autos é se os rendimentos da recorrente teriam sido corretamente submetidos à tributação, e como não houve a comprovação de que os valores devolvidos a título de redução do capital teriam sido submetidos à tributação pela pessoa física, tais valores foram mantidos no cálculo da variação patrimonial a descoberto.

Entendo que não há razões para se declarar o Auto de Infração ou a decisão de piso nulos.

A começar, é certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar 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 (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, ao contrário do que arguido pela recorrente, entendo que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação pertinente ao presente caso e apurando o tributo devido com as demonstrações constantes no Auto de Infração e anexos.

A capitulação legal está perfeitamente detalhada no Auto de Infração, bem como a descrição dos fatos que a motivaram, e foram listados todos os documentos e informações apresentados pela recorrente no Termo de Verificação Fiscal.

Entendo, pois, que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Pelo conjunto de documentos pertencentes ao processo e de tabelas contendo a compilação dos dados, é possível compreender perfeitamente todos os motivos, bem como identificar todos os fundamentos legais que a amparam. O lançamento foi realizado de acordo com o que dispôs a lei sobre a matéria, de modo que, se há incompatibilidade e incoerência, estas estão estabelecidas legalmente e devem ser obedecidas pela autoridade administrativa, não podendo por ela ser afastada.

A fiscalização esclareceu os procedimentos utilizados, baseando-se em documentos fornecidos pela própria interessada, a partir dos quais foi caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, de forma clara e precisa, permitindo à interessada verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.

A decisão de piso, da mesma maneira, analisou os argumentos apresentados pela recorrente no sentido de que a redução de capital teria se dado por excesso de capital e não por perdas irreparáveis, tendo concluído, da mesma forma, que a tributação do valor deveria ser mantida porque, mesmo que considerasse que a Ata teria contido um erro, e que a redução teria se dado por excesso de capital, não teria sido comprovada a devolução do capital à sócia por meio dos documentos apresentados até o julgamento.

Ante o exposto, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate, e não entendo que a decisão teria alterado os pressupostos da autuação, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Assim, rejeito a preliminar levantada pela recorrente.

4. Mérito

Como visto, foram apresentados vários documentos buscando comprovar que o montante de R\$ 45.050.494,50 referente à redução de capital excessivo teria sido devolvido à sócia no período de 2015 a 2017, por meio de empréstimos.

4.1. Da Comprovação da devolução do capital social excessivo: ano de 2015

Em 2015 foi formalizado contrato de antecipação de recursos próprios entre HUBOCAN e a recorrente no valor de R\$ 35.000.000,00, a ser liberado de acordo com a necessidade financeira da sócia. Neste exercício teria sido concedido empréstimo no valor de **R\$ 1.191.916,32** à sócia, conforme planilha e documentos mencionados. Os empréstimos teriam sido feitos por meio de transferências, cheques descontados, despesas pagas, etc.

4.2. Da Comprovação da devolução do capital social excessivo: ano de 2016

Com fundamento no mesmo Contrato anteriormente mencionado, no ano de 2016 foram feitos empréstimos à sócia no montante de **R\$ 15.593.083,68**. Também foi apresentada planilha das operações realizadas no ano e os documentos comprobatórios das transferências bancárias.

4.3. Da Comprovação da devolução do capital social excessivo: ano de 2017

No ano de 2017, teriam sido feitos empréstimos no montante de **R\$ 15.792.413,17**, com base no mesmo Contrato de Antecipação de Recursos Próprios. Apresenta planilha e comprovantes das transferências realizadas.

Portanto, com base nas informações e documentos apresentados pela recorrente, teriam sido devolvidos à sócia os seguintes valores por meio de empréstimos, no período de 2015 a 2017:

Ano	Total empréstimos (R\$)
2015	1.191.916,32
2016	15.593.083,68
2017	15.792.413,17
Total	32.577.413,17

Somado a este montante, informa a recorrente que ainda teria sido declarado em sua Declaração de Ajuste Anual o crédito decorrente de empréstimo em 2017, o montante de **R\$ 12.382.801,28**. Os valores dos empréstimos feitos anteriormente com este crédito teriam somado, ao final, o montante de **R\$ 45.055.000,00**.

Na sequência do recurso, a recorrente reitera o argumento de que a Ata da Assembleia teria sido rerratificada para constar a informação correta sobre a redução do capital e a impossibilidade técnica de se fazer a redução de capital com base em perdas irreparáveis. Ressalta-se que esta Ata apenas foi rerratificada após a ciência do resultado do julgamento de primeira instância, em 14 de maio de 2024.

Assim, conclui a recorrente:

Como já suso demonstrado, a efetiva redução do capital social da HUBOCAN ocorreu **contabilmente em novembro de 2017, registrando-se a devolução de capital excessivo no valor de R\$ 32.577.417,17.**

Adicionalmente, houve a devolução de capital social mediante pagamento, em dezembro de 2017, no valor de R\$ 94.785,53. Ainda em dezembro, foi registrado na ficha de bens e direitos da recorrente um direito de crédito no montante de **R\$ 12.382.801,28, que corresponde à diferença que a HUBOCAN ainda precisava devolver à acionista, ora recorrente. A soma desses valores integra o total de R\$ 45.055.000,00.**

Além disso, deve-se considerar o valor de R\$ 63.501.935,17, referente ao capital social cancelado, por estar apenas subscrito e não integralizado (este último reconhecido como origem na análise de variação patrimonial). **Somando-se todos os valores acima mencionados, chega-se ao total de R\$ 108.552.429,67, que corresponde à redução do capital social, representando 99,99% das cotas pertencentes à acionista da HUBOCAN, ora recorrente.**

Portanto, a recorrente defende que teria sido comprovada a devolução do capital social excedente no período de 2015 a 2017, por meio dos empréstimos mencionados, bem como por meio da informação constante de sua DAA.

Os empréstimos, por sua vez, teriam sido promovidos com lastro no documento apresentado à fiscalização às e-fls. 53/54, denominado **Contrato de Antecipação de Recursos Próprios**, com data de **13 de março de 2015**, assinado pela recorrente, pela empresa e duas testemunhas. O referido documento não foi registrado em cartório.

O Recurso ainda destaca que no Livro Razão da empresa de 2017, apresentado à fiscalização às e-fls. 84, foi registrado o seguinte lançamento:

Data	Histórico	Nº do lançamento	Crédito	Saldo do dia
30/11/2017	Baixa de empréstimo a sócios com saldo remanescente de redução de capital social – compensação entre redução de capital social, compensação de obrigações entre empresa x sócios e sócios x empresa	1536	32.577.413,17	0

No Livro Razão referente ao ano de 2015 (e-fl. 78), o registro feito pela empresa na conta 152.016-4 C/C SÓCIOS foi o seguinte:

Data	Histórico	Nº do lançamento	Débito	Saldo do dia
28/12/2015	Chq/avt: Banco Bradesco Cartões S.A – 3764-49xxxx1002 – Maria de Lourdes Alvez Gabriades	898	31.916,32	1.191.916,320

De acordo com o recurso, o Livro Razão referente ao ano de 2016 (e-fls. 79/81), também da conta 152.016-4 C/C SÓCIOS traria o registro de todas as movimentações somando, ao final, o montante de **R\$ 15.593.083,68**.

O Sped Contábil também comprovaria os empréstimos de 2017, bem como o pagamento feito em dezembro no valor de R\$ 94.785,53.

O Recurso não comprova a declaração dos empréstimos nas Declarações de Ajuste Anual da recorrente, ressaltando apenas o registro do valor declarado em 2018, na ficha bens e direitos, o montante de R\$ 12.382.801,28 a título de crédito decorrente de empréstimo junto à HUBOCAN, documento apresentado anteriormente à fiscalização (e-fls. 32).

Pois bem.

Tratando-se de matéria de prova, **o ônus de demonstrar de maneira convincente a existência dos mútuos pertence a quem alega tal fato, no caso a recorrente.** É o que dispõe o art. 373 do CPC:

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. (grifos acrescidos)

Sobre o contrato de mútuo, assim dispõe do Código Civil:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

(...)

Art. 590. O mutuante pode exigir garantia da restituição, se antes do vencimento o mutuário sofrer notória mudança em sua situação econômica.

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Conforme a jurisprudência do CARF¹, para a comprovação dos empréstimos é imprescindível que alguns requisitos sejam cumpridos:

- (i) Comprovante do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte;
- (ii) A informação da dívida deve constar na declaração de rendimentos;
- (iii) Demonstração de que o mutuário possui recursos suficientes para respaldar o empréstimo;
- (iv) A devolução dos valores envolvidos;
- (v) Registro público para que o contrato seja oposto a terceiros (mormente quando este terceiro é a Fazenda Pública e a finalidade é a comprovação de operação sobre a qual não incide tributo).

O último requisito – o registro público do contrato – é extraído da redação do art. 221 do Código Civil, que assim dispõe:

¹ ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE. (...) IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. COMPROVAÇÃO DE ORIGEM EMPRÉSTIMOS. A comprovação de empréstimo exige provas específicas, não bastando apenas a juntada de contratos particulares. Para essa comprovação é imprescindível que: **(1) seja apresentado o contrato de mútuo assinado pelas partes; (2) o empréstimo tenha sido informado tempestivamente na declaração do ajuste; (3) o mutuante tenha disponibilidade financeira; e (4) esteja evidenciada a transferência do numerário entre credor e devedor (tomada do empréstimo), com indicação de valor e data coincidentes como previsto no contrato firmado e o pagamento do mutuário para mutuante no vencimento do contrato.** (Acórdão nº 2401-007.231, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 3/12/2019) (grifos acrescidos)

CONTRATO DE MÚTUO. CONDIÇÕES DE VALIDADE. Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua efetividade, dentre elas a existência de contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mútuo e prova do pagamento dos juros e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário, ao final do contrato. **Contratos meramente verbais desprovidos de elementos probatórios não possuem validade frente à administração tributária.** (...) (Acórdão nº 2202-004.891, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 3/12/2019) (grifos acrescidos)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

A jurisprudência do CARF flexibiliza a necessidade de registro público do contrato de mútuo **quando por outros meios é possível verificar a verossimilhança das informações.**

Logo, ainda que a legislação cível não exija um contrato formal de mútuo, com regras pré-estabelecidas, **o registro público é requisito essencial para que o contrato seja oposto ao Fisco, sobretudo quando as partes contratantes estão relacionadas, como no caso.**

A jurisprudência do CARF não destoa desse raciocínio:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CONTRATOS DE MÚTUO. FORMALIDADES CONTRATUAIS. REGISTRO DO CONTRATO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. **Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas.** A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo.

(...)(Acórdão nº 2301-006.006, Relator Conselheiro João Maurício Vital, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 11/04/2019.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)Ano-calendário: 2013 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRATO DE MÚTUO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. **Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas.** A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SIMULAÇÃO. CONTRATOS DE MÚTUO.

Ausentes os requisitos para a validade dos contratos de mútuo e evidenciada a fraude e a simulação por parte do Contribuinte e de sua empresa, **os valores podem ser considerados como rendimentos definitivos e estão sujeitos à tributação, sob pena de omissão de rendimentos.**

(...)(Acórdão nº 2402-008.256, Relatora Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 05/03/2020.)

Portanto, operações de mútuo entre partes relacionadas, **especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios**, requerem formalidades mínimas, uma vez que, havendo interesse comum em ocultar os fatos geradores da obrigação tributária, poder-se-ia facilmente simular negócios jurídicos para ludibriar a ação estatal.

Como destacado anteriormente o contrato de mútuo não foi registrado em cartório, e os valores não foram escriturados pela empresa como mútuos nem declarados pela

recorrente em suas declarações de imposto de renda nos anos de 2015 a 2017, tendo sido declarados apenas o crédito no montante de R\$ 12.382.801,28.

Sendo assim, não considero que as alegações apresentadas pela recorrente de que a devolução do capital teria se dado no período de 2015 a 2017 por meio de mútuos, de modo que, por falta de comprovação, mantenho a decisão de piso, pois, mesmo que se considere que a redução de capital tenha sido realizada por excesso de capital social, **não ficou comprovada a devolução do capital feita à sócia no montante de R\$ 45.050.494,50.**

Vale o destaque para a decisão de piso:

Como se constata no registro acima, a interessada era detentora de 99,99% do capital social da HUBOCAN, que foi reduzido de R\$ 120.001.200,00 para R\$ 11.437.914,00 no ano-calendário 2017. Do total de R\$ 108.552.429,67 reduzidos, R\$ 63.508.286,00 referiram-se à parcela do capital social pendente de integralização.

Nesse caso, apesar de a HUBOCAN não ter devolvido qualquer valor à interessada, é justificável o cômputo dos R\$ 63.508.286,00 como origem nas planilhas elaborada pela fiscalização para apurar a evolução patrimonial da contribuinte. Isso porque a aquisição da participação societária se tratou daquilo que, no tocante às empresas, é chamado na Contabilidade de fato contábil permutativo, que são aqueles que não geram modificações no patrimônio, mas apenas troca na sua composição. No caso da interessada, o aumento no seu patrimônio decorrente da subscrição do capital social da HUBOCAN, relativo à parcela de R\$ 63.508.286,00 de um total de R\$ 119.989.199,88, teve como contrapartida um passivo na forma de dívida e ônus real informado na DAA, correspondente ao capital social a integralizar de mesmo valor (R\$ 63.508.286,00).

Assim, quando da diminuição do capital social da sociedade em 2017, a redução dos bens e direitos na DAA proporcional ao capital social subscrito (origem de recursos) foi acompanhada pela diminuição das dívidas e ônus reais (dispêndio de recursos) no mesmo valor, isto é, R\$ 63.508.286,00, correspondente ao valor do capital a integralizar, anulando os efeitos da operação no demonstrativo de apuração da VPD.

Situação diferente se constata em relação aos restantes R\$ 45.050.494,50 do capital social reduzido, para os quais a redução foi fundamentada em “perdas irreparáveis”, tanto na ata da Assembleia Geral Extraordinária (AGE) da companhia de 05/07/2017, abaixo reproduzida, quanto na ficha de bens e direitos da DAA da interessada:

(i) REALIZAR a redução do capital social por considerá-lo excessivo ao capital social e que encontrava-se pendente de integralização na ordem de R\$ 63.508.286,00 (Sessenta e três milhões, quinhentos e oito mil duzentos e oitenta e seis reais) e no valor de R\$ 45.055.000,00 (Quarenta e cinco milhões e cinquenta e cinco mil reais) por perdas irreparáveis, passando o capital social atual no valor de R\$ 120.001.200,00 (Cento e vinte milhões e mil e duzentos reais), para R\$

11,437.914,00 (Onze milhões, quatrocentos e Trinta e sete mil, novecentos e quatorze reais) dos quais encontram-se totalmente integralizados em moeda corrente nacional, sendo canceladas 108.563.286 (Cento e oito milhões, quinhentas e sessenta e três mil, duzentas e oitenta e seis) ações ordinárias. Desta forma o artigo 3º do estatuto social da companhia passa a ter a seguinte redação:

Nesse caso, agiu corretamente a autoridade fiscal ao não computar a redução correspondente no patrimônio da contribuinte como origem na ficha de apuração da evolução patrimonial que instrui o lançamento, uma vez que a operação apenas reconhece, contabilmente, perdas passadas da companhia com pequenas ou nenhuma probabilidade de recuperação, sem haver qualquer devolução efetiva de valores aos sócios.

Quanto à alegação da defesa no sentido de que a redução do capital social ocorrera integralmente “por ser considerado excessivo”, tendo a informação de que parte da redução teria decorrido de “perda irrecuperável” da companhia se tratado de erro na ata da AGE, assim se pronunciou o contabilista que assina o parecer juntado à peça de defesa (fl. 587 – o sublinhado foi acrescido):

O item (i) delibera realizar a redução do capital social por considerá-lo excessivo ao Capital Social, seguindo-se em identificar o valor de R\$ 63.508.286,00, como sendo a parte do capital a integralizar e R\$ 45.055.000,00 a parte do capital a ser reduzido por perdas irreparáveis, situação essa (Perdas) que não existe na empresa Hubocan Empreendimentos e Participações S/A, como já foi evidenciado nas Demonstrações Contábeis dos anos calendários de 2016 e 2017, acima apresentadas e ratificadas nos registros contábeis da empresa.

Diante disso, verifica-se que ocorreu erro no texto da ATA acima apresentado, que deveria ter a seguinte redação:

ORDEM DO DIA: (i) deliberar acerca da redução do capital social por considerá-lo excessivo e (ii) deliberar acerca da proposta de nova redação do Estatuto Social da Sociedade(i) REALIZAR a redução do capital social por considerá-lo excessivo ao objeto social, que encontrava-se [sic] pendente de integralização na ordem de R\$ 63.508.286,00 (Sessenta e três milhões, quinhentos e oito mil, duzentos e oitenta e seis reais) e no valor de R\$ 45.055.000,00 (Quarenta e cinco milhões e cinquenta e cinco mil reais) a ser restituídos aos acionistas, passando o capital social atual no valor de R\$ 120.001.200,00 (Cento e vinte milhões e mil e duzentos reais), para R\$ 11.437.914,00 (Onze milhões, quatrocentos e trinta e sete mil, novecentos e quatorze reais) dos quais encontram-se totalmente integralizados em moeda corrente nacional, sendo canceladas 108.563.286 (Cento e oito milhões, quinhentas e sessenta e três mil, duzentas e oitenta e seis) ações ordinárias.

Ora, um dos princípios do processo administrativo fiscal é o da verdade material, por meio do qual, na apuração do imposto devido, deve ser levada em consideração a verdadeira materialidade dos fatos, e não seu aspecto formal. Havendo erro comprovado no registro da deliberação da AGE, esse erro deve ser reconhecido.

Ocorre que a tese da defesa, por si só, não tem o condão de comprovar que a redução do capital social correspondente à parcela integralizada da participação societária da interessada deva ser considerada como origem na planilha de apuração da evolução patrimonial. É necessário tem em mente que o objeto do procedimento fiscal é a pessoa física da sócia, e não a empresa.

Na hipótese de ser verdadeira a afirmação de que a redução do capital social da companhia ocorrerá integralmente por ser considerado excessivo, e não por perdas irrecuperáveis, como constou da ata da AGE e da DAA da interessada, o reconhecimento dos efeitos da redução no patrimônio da contribuinte como origem de recursos fica condicionado à comprovação de que o valor do capital social reduzido: (i) foi devolvido à sócia (como reconhecido o excerto supra); ou (ii) foi lançado na ficha de bens e direitos da DAA como “valor a receber” da companhia.

Caso a companhia tivesse devolvido os valores aos sócios, a diminuição da participação societária de cada um deles seria compensada pelo aumento de idêntico valor no saldo em contas bancárias, por exemplo (na hipótese de pagamento ter ocorrido por transferência bancária). Contudo, se o pagamento, por qualquer motivo, não houvesse ocorrido quando da apresentação da DAA pela contribuinte, a redução da participação societária seria compensada pela declaração de saldo de valores a receber de terceiros na ficha de bens e direitos da DAA.

Note-se que, à semelhança do que ocorre na aquisição da participação societária, a redução do capital social não resulta em alteração no patrimônio do sócio, seja acréscimo ou diminuição, mas tão somente alteração na sua composição (fato contábil permutativo). O reconhecimento da diminuição da participação societária na planilha de evolução patrimonial, como origem, justifica-se apenas para anular os efeitos da sua contrapartida, isto é, aumento do saldo de outros itens patrimoniais, seja conta bancária, direitos contra terceiros, aplicações financeiras etc.

Contudo, no caso em análise, a contribuinte não informou na DAA do exercício 2018 qualquer direito contra a HUBOCAN em 31/12/2017, relativo à redução de sua participação societária naquela empresa, nem comprovou que a companhia lhe restituía, no ano de 2017, os R\$ 45.055.000,00 vinculados a tal operação. A única contrapartida identificável na DAA foi o zeramento do saldo do item “CAPITAL A INTEGRALIZAR NA EMPRESA DENOMINADA HUBOCAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A” da ficha Dívidas e Ônus Reais, que era de R\$ 65.388.544,25 em 31/12/2016, que já foi computado nos cálculos do lançamento.

Sobre a matéria, o Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, dispõe o que a impugnação deve vir acompanhada dos elementos de prova em que se fundamentar, precluindo o direito de o

impugnante apresentá-los em outro momento processual, exceto nos casos em que especifica (grifo acrescido):

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; (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: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)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.

Por conseguinte, considerando que a defesa não comprovou que a interessada recebera, no ano de 2017, a parcela de R\$ 45.055.000,00 que a ata da AGE informa tratar-se de perdas irreparáveis, deverá ser mantida a exclusão do referido valor como origem nos demonstrativos de fl. 599/612, anexos ao Termo de Verificação Fiscal. O lançamento é procedente, pelo que não merece reparo.
(grifos acrescidos)

Pelo que foi exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

5. Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento constante do tópico VII, em razão da preclusão, e na parte conhecida, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa