



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10882.720869/2020-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.773 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	AXALTA COATING SYSTEMS BRASIL LTDA.

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Período de apuração: 31/05/2016 a 11/12/2018

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. JUROS DE MÚTUO. BENEFICIÁRIA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. FATO GERADOR. LANÇAMENTO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA OU ECONÔMICA**

O mero lançamento contábil dos juros decorrentes de contratos de mútuo, firmados com empresa vinculada no exterior, sem que tenha ocorrido o efetivo pagamento ou o vencimento contratual da obrigação, não atrai a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, pois ausente a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda apta a ensejar acréscimo patrimonial da beneficiária.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da Relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado contra o Acórdão proferido pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ07), que, por unanimidade de votos,  julgou procedente a impugnação apresentada por Axalta Coating Systems Brasil Ltda., exonerando integralmente o crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração lavrado em 17/08/2020, referente à exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre juros pagos a empresa vinculada no exterior, no período compreendido entre 31/05/2016 e 11/12/2018.

O lançamento decorreu de procedimento fiscal conduzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco/SP, no qual se concluiu que a contribuinte apropriou, nos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018, despesas financeiras relativas a empréstimos contraídos junto à Axalta Coating Systems Finance 2 S.à.r.l., entidade vinculada e domiciliada no exterior.

A autoridade fiscal entendeu que o reconhecimento contábil dessas despesas configuraria disponibilidade jurídica da renda, ensejando a incidência do IRRF no momento da apropriação dos juros, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8/2014 e do Parecer Normativo CST nº 07/1986.

Além disso, foi atribuída responsabilidade tributária solidária ao Sr. Mateus Romeiro Aquino, então Diretor-Presidente da pessoa jurídica, sob o fundamento de que teria agido com excesso de poderes e infração à lei, nos moldes do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN.

Regularmente cientificada em 17/09/2020 (e-fls. 1.518), a contribuinte apresentou impugnação, na qual sustentou, em síntese:

*(i) Inexistência de fato gerador do IRRF*

- O mero reconhecimento contábil dos encargos financeiros não caracterizaria disponibilidade jurídica ou econômica da renda, circunstância que afastaria a incidência do tributo, conforme jurisprudência pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.
- O fato gerador do IRRF se configura no momento do vencimento ou efetivo pagamento dos valores ao beneficiário no exterior.

(ii) Ausência de remessa ou pagamento efetivo ao exterior

- Os juros apropriados nos exercícios de 2016 a 2018 não foram pagos, pois os contratos estabeleciam vencimento apenas em 2022.
- Em 2018, houve apenas compensação contábil, com absorção de prejuízos acumulados, sem qualquer transferência de recursos ao exterior.

(iii) Inaplicabilidade da multa qualificada de 150%

- A autuação não apontou elementos suficientes para caracterizar dolo, fraude ou simulação, o que afastaria os pressupostos legais para a majoração da penalidade.

Cientificado em 22/09/2020 (e-fls. 1.520), o Sr. Mateus Romeiro Aquino, na qualidade de responsável solidário, apresentou impugnação controvertendo a imputação de responsabilidade tributária solidária, sob os seguintes argumentos:

- Que não exercia o cargo de Diretor-Presidente durante parte relevante do período fiscalizado;
- Que não foram apresentadas provas de conduta dolosa ou de prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

A 12ª Turma da DRJ07 acolheu os pleitos constantes das impugnações, reconhecendo, em resumo:

- Que o reconhecimento contábil das despesas com juros não configura disponibilidade jurídica ou econômica da renda, não se caracterizando o fato gerador do IRRF;
- Que a responsabilidade tributária solidária atribuída ao então Diretor-Presidente carecia de comprovação dos pressupostos legais do art. 135, III, do CTN;
- Que a aplicação da multa qualificada de 150% era incabível, diante da ausência de demonstração de dolo, fraude ou simulação.

Diante da exoneração integral do crédito tributário, a decisão foi submetida a Recurso de Ofício, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, ao qual se seguiram as contrarrazões apresentadas pela contribuinte e pelo corresponsável, reafirmando as razões anteriormente aduzidas em suas impugnações.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

### 1 DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso de Ofício foi declarado no acórdão proferido pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ07), não havendo razões recursais apresentadas pela Fazenda Nacional, mas tão somente contrarrazões do sujeito passivo principal (*e-fls. 2070/2094*) e do responsável solidário (*e-fls. 2097/2112*).

À luz da Súmula CARF nº 103, *“para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”*, fixado atualmente em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) a título de tributo e encargos de multa, nos termos da Portaria MF nº 2/2023.

No caso concreto, o acórdão da DRJ exonerou o crédito tributário apurado nos autos, no valor de R\$ 37.299.112,06, sendo R\$ 13.890.287,77 correspondente ao valor principal, e R\$ 20.835.431,52 aos encargos de multa.

Portanto, conheço do Recurso de Ofício e passo a apreciá-lo.

---

## 2 DO MÉRITO

---

Consta dos autos que Axalta Coating Systems Brazil Ltda., ora Recorrida, contraiu 3 empréstimos junto à empresa vinculada no exterior, Axalta Coating Systems Finance 2 S.à.r.l (“Lux Finco2”), em três momentos distintos - 01.02.2013, 13.11.2013 e 10.03.2014 – cujos direitos e obrigações foram transferidos à Axalta Coating Systems Dutch Holding 1 B.v. (“DutchCo2”), sócia majoritária da Recorrida.

Originalmente, os contratos firmados em 01.02.2013 e 10.03.2014 estabeleciam que os juros sobre os valores mutuados teriam vencimento trimestral (*e-fls. 147, 192/193*), enquanto o contrato firmado em 13.11.2013 previa o vencimento semestral dos referidos acréscimos.

Sucedeu-se que, em 27.05.2016, foram firmados aditivos aos contratos nos quais restou pactuado, nas palavras da Recorrida, que *“(i) todos os juros incorridos da data inicial dos empréstimos até dezembro de 2015 e março de 2016, conforme o caso, seriam imediatamente pagos pela Impugnante; e (ii) os juros incorridos a partir daquelas datas seriam devidos somente nas respectivas datas de vencimento prevista nos contratos, que era apenas no ano de 2022 (fls. 145 a 198).”*

Diante desse novo cenário, a Recorrida efetuou a remessa dos juros devidos até dezembro de 2015 e março de 2016 à Lux Finco2, com a retenção e recolhimento do IRRF e, por decorrência, baixou tais valores de sua contabilidade.

Os juros incorridos a partir de tais datas continuaram sendo contabilizados no passivo da Recorrida até dezembro de 2012, quando tais montantes foram baixados de suas respectivas contas de passivo e utilizados para reduzir prejuízos acumulados.

Trata-se de procedimento contábil de *absorção de prejuízos com débito em conta de sócio*, previsto no art. 64 do Decreto-Lei nº 1598/77, oriundo da transferência de direitos e obrigações dos contratos de mútuo pela Lux Finco2 à DutchCo2, sócia majoritária da Recorrida, em 11.12.2018, que não implicou em nenhum pagamento ou disponibilização de valores à referida empresa.

Não obstante, a fiscalização entendeu que o reconhecimento contábil dos encargos financeiros relativos aos empréstimos configuraria o fato gerador do IRRF, sob os seguintes fundamentos, constantes no Termo de Verificação Fiscal (*e-fls. 1453/1475*):

*“(…) 32. Conforme legislação vigente e nos termos do disposto no ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB Nº 8, de 02 de setembro de 2014, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante. Qual seja, o imposto deverá ser retido por ocasião do “pagamento” ou “crédito” dos serviços prestados, entendido o crédito como o lançamento contábil do serviço prestado na escrituração do tomador de serviços, na data em que o tomador reconhece a despesa decorrente do serviço prestado, pelo DÉBITO da despesa à CRÉDITO de conta no passivo. Não se trata do disposto no ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB Nº 8, de 02 de setembro de 2014, de inovação jurídica. Trata-se, simplesmente, da interpretação da exata inteligência do art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, que ao prever a retenção sobre os rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, expressamente descreve o fato gerador nestes termos: “pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento”.*

*33. Desta forma, tendo o sujeito passivo aplicado, indevidamente, o regime de caixa para o recolhimento do IRRF (conforme se verifica quando recolhimento de IRRF tão somente quando do pagamento ou liquidação efetuados em 31/05/2016), a despeito da legislação que prevê a ocorrência do fato gerador quando do crédito (Importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas), constata-se que o sujeito passivo não procedeu devidamente ao recolhimento do IRRF.*

*No entanto, o que se consubstanciaria em aparente mera postergação de pagamento, ao analisar os lançamentos contábeis subsequentes, se efetiva em lamentável estratégia de sonegação fiscal.”*

*(grifos e destaques nossos)*

Por sua vez, a decisão de primeira instância cancelou integralmente o crédito tributário exigido, por entender que o lançamento contábil dos juros não implica em disponibilidade econômica ou jurídica para fins de incidência do IRPJ. Veja-se o trecho do v. Acórdão recorrido:

*“(…) o mero crédito contábil dos juros apropriados pela impugnante por conta do regime de competência não acarretou na disponibilidade jurídica ou econômica da renda e que a incidência do IRRF somente se dará no momento dos vencimentos previstos nos Termos Aditivos aos contratos de empréstimo, quando a obrigação de pagamento dos juros passará a ser exigível pelo credor. considerando que não houve disponibilidade jurídica ou econômica dos rendimentos e que a tributação deveria ocorrer somente quando da efetiva remessa dos valores ao exterior.”*

A meu ver, a decisão de primeira instância não merece reparos.

A materialidade do Imposto de Renda, definida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), exige, como condição indispensável à ocorrência do fato gerador, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, conceitos que representam o núcleo da hipótese de incidência tributária:

**Lei nº 5.172/1966 (CTN)**

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O núcleo conceitual do que se entende por disponibilidade econômica ou jurídica é tema antigo e, embora objeto de relevantes controvérsias, adquiriu certo consenso na doutrina e jurisprudência atual.

À luz da doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>1</sup>, a disponibilidade jurídica ocorre quando o beneficiário adquire o direito ao crédito, independentemente da efetiva percepção dos valores. Tal direito já representa um acréscimo patrimonial, pois permite ao titular utilizá-lo de diversas formas, inclusive como garantia ou cessão a terceiros.

Por outro lado, a disponibilidade econômica surge quando a renda efetivamente ingressa no patrimônio do beneficiário, representando um aumento materializado. Para o autor, se a disponibilidade econômica ocorre antes da jurídica, ela se torna suficiente para caracterizar o fato gerador do imposto. No entanto, quando há aquisição prévia da disponibilidade jurídica, a disponibilidade econômica se torna irrelevante para efeitos de tributação.

No caso do IRRF incidente sobre rendimentos pagos a beneficiários no exterior, essa distinção é essencial. A tributação na fonte incide quando o rendimento se torna disponível ao beneficiário estrangeiro, seja pela efetiva transferência de valores (disponibilidade econômica), seja quando a obrigação se torna exigível, a partir do vencimento acordado entre as partes (disponibilidade jurídica).

No caso concreto, os contratos de mútuo firmados pela Recorrida estipulavam prazo para vencimento dos juros em 2022, de modo que a empresa estrangeira só adquiriu a disponibilidade jurídica da renda nesse momento. Isto é, somente a partir do vencimento estabelecido nos aditivos contratuais é que o credor passou a deter um direito exequível sobre os valores, dando ensejo a tributação pelo IRRF.

Caso os juros tivessem sido pagos ou remetidos antes da data prevista em contrato, haveria aquisição antecipada da disponibilidade econômica pelo credor, justificando a incidência do IRRF nesse momento. No entanto, não sendo este o caso, a mera apropriação contábil dos juros não pode ser considerada fato gerador do imposto, pois não representa acréscimo patrimonial efetivo ao beneficiário no exterior.

---

<sup>1</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 299/301.

Esse entendimento é corroborado pelo artigo 760 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018)<sup>2</sup>, ao estabelecer a incidência do IRRF sobre os juros *pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior*. Nesse sentido, é oportuna a lição de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>3</sup>:

*Ora, o fato de que o imposto não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento somente admite que aqueles fatos – pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa – sejam considerados como elementos temporais do fato gerador, se antes deles ou concomitantemente com eles, já tiver ocorrido a aquisição da disponibilidade jurídica da renda a que eles se referem.*

Cumprido acrescentar que a Secretaria da Receita Federal é favorável ao entendimento de que o termo "crédito" constante na norma não se refere ao lançamento contábil, mas sim ao momento em que a renda se torna exigível pelo credor, configurando-se a aquisição da disponibilidade jurídica:

#### **Solução de Consulta COSIT nº 153/2017**

(...) 21. A disponibilidade econômica não se confunde com a disponibilidade financeira. Enquanto esta última se refere à imediata "utilidade" da renda, a primeira está ligada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente do recebimento de recursos financeiros. A disponibilidade jurídica é a titularidade jurídica da renda que acresce o patrimônio. Portanto, a renda deve provir de fonte lícita. A renda adquirida ilícitamente não tem disponibilidade jurídica mas apenas econômica, para o art. 43 do CTN, basta uma das disponibilidades.

22. Quanto à definição de "crédito" prevista na legislação tributária, trata-se de crédito contábil e não de crédito em conta corrente de instituição financeira. Entretanto, **no caso de remessas para o exterior, deve ser verificado se além do registro contábil houve disponibilidade econômica ou jurídica da renda.** Ou seja, a que traduza o reconhecimento do direito de recebimento pelo credor, e não da mera contrapartida contábil de um débito. Nesse sentido, **o mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracterizam fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.**

**23. Considerando-se que o imposto de renda não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, as**

<sup>2</sup> **Decreto nº 9.580/2018** - Art. 760. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas.

<sup>3</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 305.

**importâncias creditadas contabilmente, por fonte localizada no País, somente ensejarão fato gerador de imposto, se, antes do registro ou concomitantemente a ele, tiver ocorrido a aquisição daquela disponibilidade.**  
(grifos e destaques nossos)

A questão já foi enfrentada reiteradas vezes por este Tribunal Administrativo, consolidando-se o entendimento predominante no sentido de que **o reconhecimento contábil da despesa financeira não equivale à efetiva disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento pelo beneficiário estrangeiro**, afastando-se, assim, a incidência do IRRF na ausência de pagamento efetivo ou vencimento da obrigação. Reproduzo abaixo alguns julgados recentes sobre o tema:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. LANÇAMENTO CONTÁBIL. FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. **Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditadas ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato.** O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica. (Acórdão nº 1202-001.492, Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto, 2ª Câmara / Segunda Turma Ordinária da Primeira Seção, Data da Sessão de Julgamento 21/11/2024)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2011

IRRF. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. **O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.** (Acórdão nº 1201-003.317, Rel. Cons. Allan Marcel Warwar Teixeira, 2ª Câmara / Primeira Turma Ordinária da Primeira Seção, Data da Sessão de Julgamento 12/11/2019)

(grifamos)

No caso concreto, é fato incontroverso que, à época da lavratura do Auto de Infração, o prazo de vencimento da obrigação relativa ao pagamento dos juros ainda não havia

expirado (ano-calendário de 2022, tampouco se verificava qualquer pagamento ou remessa dos juros apropriados contabilmente pela Recorrida. Tais circunstâncias evidenciam a inexistência de disponibilidade econômica ou jurídica da renda pelo beneficiário no exterior.

Com efeito, a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre valores apenas apropriados contabilmente, sem que tenha ocorrido o efetivo pagamento ou o vencimento da obrigação, implica distorção do princípio da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, consagrado no artigo 43 do Código Tributário Nacional:

Nesse contexto, caminhou bem a decisão da primeira instância ao afastar a incidência do IRRF sobre os valores contabilmente apropriados, mas ainda não exigíveis nem efetivamente pagos, razão pela qual a decisão deve ser integralmente mantida.

Em razão da manutenção da decisão de primeira instância e, portanto, do cancelamento do crédito tributário exigido no auto de infração, a apreciação das questões referentes à responsabilidade solidária e multa qualificada resta prejudicada.

---

### 3 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício para manter a exoneração do crédito tributário e conseqüente cancelamento do auto de infração.

*Assinado Digitalmente*

**Eduarda Lacerda Kanieski**