



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16682.720967/2024-03
ACÓRDÃO	1302-007.956 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de maio de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SAMARCO MINERACAO S.A. EM RECUPERACAO JUDICIAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2020

PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DA FONTE PAGADORA. VÍCIO MATERIAL. LUCRO REAL. RETENÇÃO. ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. PN COSIT Nº 01/2002. APLICABILIDADE.

Aplica-se o Parecer Normativo Cosit nº 1/2002, no caso de imposto de renda retido na fonte por antecipação ao devido na apuração do lucro real, que não foi objeto da devida retenção. Somente o sujeito passivo do imposto de renda poderá ser demandado em lançamento de ofício efetuado após o encerramento do período de apuração, quando havia a obrigação pela retenção, pela fonte pagadora, findando-se, a partir daí, a responsabilidade da fonte pagadora pelo tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Paulo Elias da Silva Filho (substituto[a] integral), Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em face de acórdão da DRJ que julgou procedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foi lavrado o **auto de infração de IRRF** (fls. 1.265 a 1.269), por não recolher o valor do imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos de debêntures por ela emitidas, referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2020.

Conforme destaca o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 1.270 a 1.286):

2. A presente ação fiscal teve origem no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) nº 071.8500-2023-00159-8, cujo objeto consistia na verificação da regularidade da apuração e recolhimento do IRRF incidente sobre a repactuação de debêntures no ano-calendário de 2020. No referido período, a tributação do sujeito passivo pelo IRPJ foi realizada com base no lucro real anual, conforme consta da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) correspondente ao período de 01/01/2020 a 31/12/2020 (Hash ADBF1FBAA37E797DDA085DF6C906788A7DAD3674-0), entregue em 13/2/2023, a qual retificou a declaração entregue anteriormente.

(...)

3. DA FUNDAMENTAÇÃO LEGA

3.1 Do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF sobre debêntures

20. A retenção na fonte referente ao imposto sobre a renda acontece nos casos de pagamentos de trabalho assalariado e não assalariado, de serviços entre pessoas jurídicas, de rendimentos de aluguéis e royalties e de rendimentos originados por investimentos.

21. As debêntures são instrumentos de captação de recursos no mercado de capitais que as pessoas jurídicas (sociedades por ações) utilizam para financiar seus projetos ou gerenciar suas dívidas.

22. Os recursos captados pela pessoa jurídica por meio da distribuição de debêntures podem ter diferentes usos, e o investidor que adquire debêntures (ou debenturista), ao disponibilizar seus recursos para serem utilizados pela companhia, faz jus ao recebimento de uma remuneração, conforme condições pré-estabelecidas.

23. Basicamente, em relação à tributação, existem dois tipos de debêntures: as comuns e as incentivadas.

24. As debêntures chamadas comuns podem financiar todo tipo de projetos e setores, além de ser uma ferramenta utilizada para reestruturação de dívidas da pessoa jurídica. Essas debêntures são tributadas de acordo com a tabela regressiva do imposto sobre a renda retido na fonte (art. 1º da Lei nº 11.033, de 21/12/2004 c/c art. 5º da Lei nº 9.779, de 19/1/1999), qual seja:

de 0 a 180 dias – 22,5%;

de 181 até 360 dias – 20%;

de 361 até 720 dias – 17,5%;

acima de 721 dias – 15%.

25. Já as debêntures incentivadas possuem como objeto a captação de recursos para projetos de investimento na área de infraestrutura, ou de produção econômica intensiva em pesquisa, desenvolvimento e inovação, considerados como prioritários na forma regulamentada pelo Poder Executivo federal.

26. Conforme dispõe o art. 2º da Lei nº 12.432, de 24/6/2011, os rendimentos auferidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no país sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda, exclusivamente na fonte, às seguintes alíquotas:

a) 0% (zero por cento), quando auferidos por pessoa física;

b) 15% (quinze por cento), quando auferidos por pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, pessoa jurídica isenta ou optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

27. Quanto à base de cálculo e ao momento do fato gerador da tributação de debêntures estabelece a Lei nº 8.981, de 20/01/1995, em seu art. 65, conforme transcrito a seguir:

(...)

28. E nesse mesmo artigo fica definida a responsabilidade pela retenção do tributo, conforme transcrito a seguir:

[...] § 8º É responsável pela retenção do imposto a pessoa jurídica que receber os recursos, no caso de operações de transferência de dívidas, e a pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento, nos demais casos.

29. Observe-se que a lei equipara as repactuações de títulos representativos de aplicações financeiras de renda fixa, dentre eles as debêntures, a alienações, justamente a fim de evitar a emissão destes títulos entre pessoas ligadas, que poderiam, através de infinitas repactuações, nunca resgatar os títulos emitidos.

4. DA ANÁLISE DOS ATOS E FATOS DECORRENTES DA FISCALIZAÇÃO

30. Conforme citado anteriormente, o presente procedimento teve como objeto a verificação da regularidade dos valores de tributos declarados como devidos em relação ao ano-calendário de 2020, em especial o IRRF incidente sobre as repactuações de debêntures realizadas pela fiscalizada.

31. Por meio da documentação apresentada pela fiscalizada em resposta ao Termo nº 2, constatou-se a emissão de debêntures pela SAMARCO, a partir de 2016, tendo como subscritoras as pessoas jurídicas Vale S.A. (aqui denominada VALE), CNPJ 33.592.510/0001-54, e BHP Billiton Brasil Ltda. (aqui denominada BHP), CNPJ 42.156.596/0001-63.

(...)

33. Cabe citar que a SAMARCO é uma *joint venture* de propriedade das pessoas jurídicas VALE e BHP.

34. Também por meio das informações apresentadas pela fiscalizada, foi possível verificar que todas essas emissões de debêntures foram objeto de um ou mais aditamentos que prorrogaram suas datas de vencimento, conforme demonstrado na tabela a seguir:

(...)

35. Conforme pode ser visto nessa tabela, duas dessas emissões de debêntures possuem originalmente sua data de vencimento no ano de 2020, enquanto as outras possuem algum aditamento com data de vencimento nesse mesmo ano-calendário.

36. Em assim sendo, embora a fiscalizada tenha afirmado não ter havido recolhimento de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte pois, segundo ela, esses eventos, nos termos do RIR/2018 e da IN RFB nº 1.585/2015, não constituiriam fato gerador do IRRF, **essas repactuações que alteraram os vencimentos das debêntures para 2020 constituem fatos geradores desse imposto nesse ano-calendário.**

37. Como pode-se constatar em sua resposta, a fiscalizada justifica a ausência de recolhimento do IRRF sobre as repactuações de debêntures simplesmente citando o Decreto nº 9.580, de 22/11/2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018 – RIR/2018) e a IN RFB nº 1.585, de 31/08/2015, a qual trata do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais.

38. Não é citado, portanto, qualquer dispositivo desses normativos que possa justificar a ausência de recolhimento do IRRF incidente quando dos aditamentos (repactuações, que a lei equipara a alienações) dos títulos.

39. No entanto, como definido na Lei nº 8.981/95, em seu art. 65, a repactuação de títulos que representem aplicações de renda fixa, dentre estes as debêntures,

é uma das hipóteses de incidência do imposto sobre a renda na fonte, **na medida em que este dispositivo legal equipara as repactuações a alienações para fins de incidência deste imposto.**

40. Tomando como exemplo o 3º aditamento referente à 3ª emissão, verifica-se que a remuneração a ser recebida pelo tomador na data original de vencimento foi incorporada ao valor original, conforme transcrito a seguir:

(...)

41. Note-se que ao final da escritura de emissão consolidada é apresentada tabela com memória de cálculo da repactuação, onde verifica-se que o valor de R\$ 27.807.475,02 referentes à atualização monetária e o valor de R\$ 29.117.688,25 referente aos juros remuneratórios, devidos na data de 3/1/2020, foram incorporados ao valor original da debênture, conforme tabela abaixo, retirada do instrumento de repactuação celebrado.

(...)

42. Segundo dispõe o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966) em seu art. 43, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza.

43. E conforme pode-se constatar no exemplo citado acima (terceiro aditamento à 3ª emissão), no momento da repactuação foi necessário determinar os valores da atualização monetária e dos juros remuneratórios devidos na data do vencimento original, os quais somados ao valor original da debênture determinaram o valor repactuado. E nesse momento ficou caracterizada a disponibilidade jurídica dos recursos. O fato de, em comum acordo, SAMARCO e BHP terem decidido incorporar esses valores ao valor original da debênture quando da repactuação do vencimento não tem o condão de alterar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, ou seja, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda por parte da BHP, **valor esse composto pela diferença entre o valor repactuado e o valor original celebrado.**

44. E em consulta ao livro Razão da conta “0021621101 – Empréstimos e Financiamentos do País Partes Relacionadas – CP”, verifica-se que na data da repactuação foi efetuado lançamento a débito do valor original (R\$ 663.306.241,17) e a crédito do valor repactuado (R\$ 720.231.404,43), resultando em um aumento do saldo dessa conta no valor correspondente ao somatório da atualização monetária e dos juros que foram acrescidos ao valor original da debênture quando da repactuação, conforme demonstrado a seguir:

(...)

49. De todo o exposto, fez-se necessário lançar os valores referentes ao imposto sobre a renda retido na fonte não declarados e não recolhidos pela fiscalizada quando das repactuações das debêntures.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.294 a 1.324). Requereu:

a) Seja acolhida a preliminar, para reconhecer a ilegitimidade passiva da Impugnante, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 1/2002, notadamente porque após o encerramento do período de apuração do tributo, somente poderá ser demandado o sujeito passivo, encerrando-se a responsabilidade da fonte pagadora;

Subsidiariamente, seja cancelada a exigência do tributo/principal, mantendo-se apenas o lançamento da multa de ofício e dos juros de mora referentes ao período entre o vencimento da obrigação de retenção e a declaração do imposto sobre a renda.

b) No mérito, o cancelamento do débito de IRRF, tendo em vista que não há fato gerador, diante da inexistência de repactuação das debêntures;

Sucessivamente, a ocorrência de bis in idem, tendo em vista que as debenturistas submeteram os juros remuneratórios à incidência do imposto sobre a renda conforme regime de competência.

Adicionalmente, que a variação cambial não se sujeita à incidência de IRRF, mas de IRPJ no regime de caixa, nos termos do art. 30 da MP 2.158-35/2007, motivo pelo qual não se sustenta o lançamento. Além disso, não tendo ocorrido liquidação das debêntures em 2020, não há de se falar em fato gerador do imposto sobre a renda;

Subsidiariamente, caso se entenda que a variação cambial é, em verdade, atualização monetária, a necessidade de readequar a base de cálculo do tributo para excluir referidos valores, porquanto não representam fato gerador do imposto;

A DRJ julgou procedente a impugnação (fls. 1.406 a 1.429), em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DA FONTE PAGADORA. VÍCIO MATERIAL. LUCRO REAL. RETENÇÃO. ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. PN COSIT Nº 01/2002. APLICABILIDADE.

Aplica-se o Parecer Normativo Cosit nº 1/2002, no caso de imposto de renda retido na fonte por antecipação ao devido na apuração do lucro real, que não foi objeto da devida retenção. Somente o sujeito passivo do imposto de renda poderá ser demandado em lançamento de ofício efetuado após o encerramento do período de apuração, quando havia a obrigação pela retenção, pela fonte pagadora, findando-se, a partir daí, a responsabilidade da fonte pagadora pelo tributo. Nula, assim, a autuação, por vício Material, dada a ilegitimidade passiva da impugnante.

ACÓRDÃO. CRÉDITO EXONERADO. LIMITE. RECURSO DE OFÍCIO.

Em razão de a parcela eximida ter ultrapassado R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), o Acórdão deve ser levado à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) em grau de recurso de ofício.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

A decisão que acolheu pela preliminar de erro na sujeição passiva se inicia contextualizando que a autoridade fiscal *“aplicou a tabela progressiva, relativa às debêntures comuns, enquadrou a autuação nos artigos 790, 791, 793, 795 e 796 do RIR/2018”*. Após, cita o Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, os esclarecimentos do MAFON sobre o código de receita 3426 e sobre as debêntures incentivadas, código de receita 3699, destacando que os autos não trata de debêntures incentivadas. Ao analisar os artigos 790 e 791 do RIR/2018, base legal dos autos de infração, aduz que se adequam ao caso dos autos, por se tratar de debêntures comuns.

Então, conclui:

Em tendo sido utilizada a tabela regressiva e pela natureza da debênture em questão, o regime de tributação é o de antecipação. Nesse caso, aplicar-se o seguinte, conforme o PN Cosit nº 01/2002, tendo a autuação ocorrido em 2024, com relação a fatos geradores ocorridos em 2020:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

(destaques da transcrição)

É, pois, nula a autuação, por vício Material, conforme trazido na impugnação, reconhecendo a ilegitimidade passiva da Impugnante, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 1/2002, notadamente porque após o encerramento do período de apuração do tributo, somente poderá ser demandado o sujeito passivo, encerrando-se a responsabilidade da fonte pagadora, pelo tributo, IRRF,

propriamente dito. Entretanto, mantem-se a responsabilidade pela obrigação acessória de se reter o mesmo, assim como pelos juros moratórios isolados, ambos podendo ser objeto de novo lançamento pela Fiscalização.

Deixa-se de analisar demais alegações em decorrência da aplicação subsidiária do Art. 489, § 1º, IV, do NCPC.

Em face da exoneração do crédito tributário, foi apresentado Recurso de Ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Razões ao Recurso de Ofício (fls. 1.442 a 1.453), sustentando a ocorrência do fato gerador e a disponibilidade jurídica da renda, nos termos do artigo 65, §2º, da Lei nº 8.981/1995; a correta identificação do sujeito passivo, visto que a responsabilidade pela retenção do imposto está claramente definida no artigo 65, §8º, da Lei nº 8.981/1995, sendo esta norma especial para operações de renda fixa que estabelece responsabilidade tributária direta, não mera obrigação acessória de retenção; ser irrelevante a distinção entre retenção exclusiva e por antecipação para a responsabilidade da fonte pagadora; a incorreta aplicação do PN COSIT nº 01/2002, pois foi elaborado para tratar de situações ordinárias de retenção de IRRF, como salários, serviços e aluguéis, não ser norma que define sujeição passiva e nem poderia criar causa de nulidade do auto de infração ou extinção de responsabilidade. Além disso, destaca a natureza específica da responsabilidade em repactuações, o contexto das operações entre partes relacionadas e a existência de contradição lógica do acórdão recorrido, por reconhecer a existência da obrigação tributária, mas anular integralmente o auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

Em face da exoneração da integralidade dos créditos tributário lançados de ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, da Portaria nº 2/2023 e da Súmula CARF nº 103, destaco que o limite de alçada vigente para conhecimento do Recurso de Ofício foi superado, motivo pelo qual deve ser conhecido.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

A matéria adstrita ao litígio diz respeito à possibilidade de lançamento do IRRF em face da contribuinte.

A contribuinte emitiu debêntures comuns a partir de 2016, tendo como subscritoras as pessoas jurídicas Vale S.A. e BHP Billiton Brasil Ltda. Posteriormente, em 2020 foram aditadas

as datas de vencimento, tendo a fiscalização entendido que ocorrera a repactuação das debêntures anteriormente emitidas sem o recolhimento do IRRF incidente.

A decisão recorrida entendeu se aplicar ao caso o Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, uma vez que as subscritoras das debêntures eram pessoas jurídicas e a retenção na fonte a qual a contribuinte estava obrigada seria realizada a título de antecipação, de modo que após o final do ano-calendário, eventuais valores deveriam ser exigidos das próprias subscritoras.

Este é o litígio.

Mérito – O acerto da decisão recorrida

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF, o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

A meu ver, o caso concreto foi decidido adequadamente, posto que as subscritoras das debêntures eram pessoas jurídicas e que, ao oferecer à tributação os rendimentos relacionados às debêntures, estes integrariam sua apuração do IRPJ, sendo descontadas eventuais antecipações já recolhidas pela fonte pagadora (responsável pela retenção).

Acaso a fonte pagadora não tivesse antecipado nenhum recolhimento, tais valores, potencialmente, seriam totalmente tributados na subscritora das debêntures, após o ano-calendário ter se encerrado – já que se integram à apuração do IRPJ da subscritora.

Essa é a ideia em que se distingue a retenção definitiva ou exclusiva e a retenção para antecipação. Estar-se-á diante de retenção que antecipa parte do tributo que seria recolhido pela subscritora das debêntures.

E, como já decidido, o referido Parecer Normativo COSIT nº 01/2002 estatui:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica;

exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

Ainda, é certo que, se abstraída a questão da disponibilidade da renda relacionada à repactuação das debêntures e entendido que ocorreria o fato gerador do IRRF no caso concreto, em face da contribuinte poderiam ser exigidas multa de ofício e juros de mora isolados, tal como prevê o parecer. Entretanto, a autoridade fiscal reputou que o **próprio IRRF** deveria ser cobrado da contribuinte, de modo que a multa de ofício e os juros aplicados não foram lavrados de forma isolada, mas decorrentes do lançamento do IRRF.

Assim, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida na íntegra, porquanto ocorreria vício material por erro na sujeição passiva, já que após o encerramento do ano-calendário, seria encerrada a responsabilidade pelo pagamento do IRRF pela fonte pagadora, devendo ser exigido o IRPJ das subscritoras das debêntures.

Por essa razão, **nego provimento** ao Recurso de Ofício.

Conclusão

Ante aos fundamentos acima, conheço do Recurso de Ofício e, no mérito, **nego-lhe provimento**.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas