



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720527/2021-35
ACÓRDÃO	1202-001.666 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IBM BRASIL - INDÚSTRIA MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP). BASE DE CÁLCULO. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. LUCROS ACUMULADOS.

Para efeito de base de cálculo do JCP das sociedades limitadas, a conta de lucros acumulados deve ser tida como de mesma natureza da conta de prejuízos acumulados. A alteração no § 8º, do art. 9ª, da Lei nº 9.249/95 trazida pela Lei nº 12.973/2014 não teve o condão de impactar a forma de cálculo do valor de JCP a ser pago e, por consequência, deduzido. Tal circunstância fica corroborada com a recente alteração do dispositivo em comento trazida pela Lei nº 14.789/2023, a qual se dá caráter interpretativo.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 29 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Maurício Novaes Ferreira, André Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, José André Wanderley Dantas de Oliveira, Liaba Carine Fernandes de Queiróz e Leonardo de Andrade Couto (Presidente e Relator)

RELATÓRIO

Trata o presente de Autos de Infração para cobrança do IRPJ e da CSLL referentes aos anos- calendário de 2017 e 2018 no montante de R\$ 32.923.932,61 e R\$ 11.852.515,71; respectivamente, aí incluídos multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora. Foi também constituído crédito tributário referente à multa pela ausência de recolhimento de valores devidos a título de estimativa do IRPJ (R\$ 6.877.922,81) e CSLL (R\$ 2.476.052,21).

De acordo com o Relatório Fiscal (RF) a fiscalizada deduziu despesas com juros sobre capital próprio (JCP) em montante superior ao permitido eis que considerou na base de cálculo para apuração, além do capital social, o valor dos lucros acumulados, em desconformidade com o § 8º, do art. 9º da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pela Lei nº 12.973/2014.

O dispositivo em questão estabelece que as contas do patrimônio líquido a serem consideradas na apuração são o capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Não há menção a lucros acumulados que devem ser usados apenas como um dos elementos no cálculo do limite máximo permitido para a dedução (art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/95).

Refeita a apuração, foram obtidos os valores de JCP dedutíveis no montante de R\$ 43.568.940,23 em 2017 e R\$ 41.107.677,29; em 2018. Tendo sido deduzidos R\$ 80.000.000,00; em 2017 e R\$ 59.700.000,00; em 2018, teria havido um excesso de **R\$ 36.431.059,77** (R\$ 80.000.000,00 – R\$ 43.568. 949,23) em 2017 e **R\$ 18.592.322,71** (R\$ 59.700.000,00 – R\$ 41.107.677,29) em 2018.

Devidamente cientificada, a fiscalizada apresentou impugnação registrando ser uma sociedade limitada e como tal não sujeita integralmente às normas contábeis previstas nas leis societárias.

Lembra que até 2007 o art. 178, § 2º, inciso III, da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A) previa que o PL seria composto pelas contas de capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reserva de lucros e lucros ou prejuízos acumulados. A partir da Lei nº 11.638/2007, a redação foi alterada em relação a esse último item e no PL passou a constar apenas o resultado negativo (prejuízos acumulados).

Aduziu que, apresentando lucro no final do exercício, a conta deveria ser zerada mediante destinação do valor a capitalização, distribuição ou reserva de lucros. Sustenta que essa alteração tinha como objetivo impedir a retenção indevida dos lucros por acionistas controladores de uma S/A em detrimento dos minoritários.

Defende que foi esse o motivo pelo qual a Lei nº 12.973/2014 ajustou o texto do § 8º, do art. 9º da Lei nº 9.249/95 de forma a refletir a norma societária mas, salienta, sem intenção

de alterar a apuração do JCP. Com base na doutrina contábil, afirma que a modificação trazida pela Lei nº 11.638/07 atinge exclusivamente as sociedades por ações. Para as sociedades limitadas, a conta de lucros acumulados representaria, de fato, a conta de lucros ou prejuízos acumulados.

A seguir, tece arrazoado para demonstrar que a conta de lucros acumulados teria a mesma natureza da conta de reserva de lucros e não caberia o tratamento diferenciado estabelecido pela Fiscalização.

Em caráter subsidiário reclama que a inclusão da conta de lucros acumulados no cálculo do JCP já teria sido chancelada em lançamentos anteriores e a modificação no critério jurídico ora efetuada pelo Fisco implicaria na impossibilidade de cobrança da multa e dos juros de mora.

Por fim, argui a impossibilidade de cobrança da multa isolada pela concomitância com a multa de ofício e a inaplicabilidade de juros de mora sobre as multas.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 prolatou o Acórdão 103-008.470 pelo qual negou provimento integralmente à impugnação em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. FORMA DE CÁLCULO. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre o capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. Tal cálculo levará em consideração, exclusivamente, as seguintes contas do patrimônio líquido: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INCORRÊNCIA.

Apenas ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, pretende depois alterar esse mesmo lançamento mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a

determinação de um crédito tributário mais gravoso, hipótese diversa da ocorrida nos autos.

EXCLUSÃO DE PENALIDADE E DA COBRANÇA DOS JUROS DE MORA. ART. 100 DO CTN.

A exclusão de penalidades e de juros moratórios, prevista no parágrafo único, do art. 100, do Código Tributário Nacional, pressupõe a observância das normas complementares discriminados nos incisos I a IV do referido dispositivo.

ESTIMATIVAS MENSAIS. IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE

A multa isolada pode ser cumulada com multa de ofício, eis que não há coincidência de base de cálculo, pois esta incide sobre a parcela do IRPJ ou CSLL, apurados ao final do período, que deixou de ser paga ou declarada, e aquela incide sobre a estimativa mensal que deixou de ser recolhida.

Ademais, não possui aplicação a Súmula CARF nº 105 às penalidades isoladas exigidas sobre fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007, nº art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

DECISÕES JUDICIAIS

As decisões judiciais, mesmo que reiteradas, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se e vinculando somente as partes envolvidas naqueles litígios.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. NÃO CONFISCO Não é possível, no âmbito do processo administrativo fiscal, a exclusão de multas, aplicadas dentro dos ditames legais, sob o pretexto de estarem em discordância com princípios constitucionais, cujo esfera adequada para discussão encontra-se no Poder Judiciário.

JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI Nº 9.430/1996.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Devidamente cientificada, a atuada interpôs recurso voluntário ao CARF, ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto – Relator

O recurso é tempestivo, foi interposto por signatários devidamente legitimados e preenche as condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Para efeito de delimitação da lide, a principal questão a ser analisada cinge-se à definição das contas do Patrimônio Líquido (PL) que devem servir de base para apuração dos Juros sobre Capital Próprio (JCP) a serem pagos aos acionistas. Ainda que o Relatório fiscal (RF) tenha feito menção aos limites de dedução, a suposta irregularidade ocorreu pelo que seria o uso indevido do saldo de Lucros Acumulados na composição da base de cálculo dos valores pagos e, portanto, deduzidos.

No que interessa ao caso, o § 8º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/95 previa em sua redação original (destaque acrescido):

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

(...)

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, **não será considerado o valor de reserva de reavaliação** de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Vê-se que a única restrição quanto às contas do PL a serem utilizadas na apuração do JCP envolvia a reserva de reavaliação. A redação do parágrafo foi alterada pela Lei nº 12.973/2014 nos seguintes termos (destaques acrescidos):

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas **exclusivamente** as seguintes contas do patrimônio líquido:

- I - capital social;
- II - reservas de capital;
- III - reservas de lucros;
- IV - ações em tesouraria; e
- V - prejuízos acumulados**

Com base nesse texto, a autoridade lançadora refez a apuração do JCP calculado pela recorrente no ano-calendário de 2015, de forma a excluir da base de apuração o saldo de lucros acumulados pois, segundo o Fisco, o texto é taxativo em permitir apenas o cômputo do saldo de prejuízos acumulados.

Recentemente, a Lei nº 14.789/2023, trouxe nova redação ao dispositivo (destaques acrescidos):

§ 8º

I - capital social integralizado;

II - reservas de capital de que tratam o § 2º do art. 13 e o parágrafo único do art. 14 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

III - reservas de lucros, exceto a reserva de incentivo fiscal de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

.....

V - lucros ou prejuízos acumulados.

Essa última alteração é superveniente a todas as etapas processuais até aqui ocorridas. Tendo em vista que o texto legal estabelece – ou retoma – a mesma natureza entre as contas de lucros e prejuízos acumulados, sendo essa circunstância a principal razão de defesa apresentada pela recorrente, é razoável que se faça uma avaliação do caráter interpretativo dessa norma.

A primeira questão a ser dirimida é a razão pela qual a alteração do § 8º, da Lei nº 9.249/95 trazida com a Lei nº 12.973/2014 faz apenas menção a prejuízos e não a lucros acumulados. No âmbito tributário, eis que se trata de norma dessa natureza, não vislumbro qualquer razão para o sectarismo perpetrado.

Sendo assim, parece-me que assiste razão à defesa ao relacionar essa alteração com as modificações em dispositivos da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A). Na redação original dessa Lei, o art. 178, § 2º, inciso III estabelecia (destaque acrescido):

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

(...)

d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e **lucros ou prejuízos acumulados.**

A partir da Lei nº 11.638/2007, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, redação foi alterada nos seguintes termos (destaque acrescido):

“Art. 178.....

(...)

d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e **prejuízos acumulados.**

Não vejo outra razão para a alteração do § 8º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/ 95 além de simplesmente adequar o texto à nova definição trazida pela alteração na Lei das S/A. Entretanto considerando que a comparação envolve uma lei tributária ante uma norma societária, importa avaliar as razões da modificação nessa última, antes de levar seus efeitos *in totum* àquela.

Sob esse prisma, mostra-se coerente o argumento de que a alteração em comento teve como escopo impedir a retenção indevida e injustificada de lucros por acionistas controladores de uma S/A em detrimento dos acionistas minoritários, o que poderia ocorrer caso um resultado positivo dessa conta ao final do exercício não fosse distribuído ou transferido para reserva de lucros.

As razões societárias não devem necessariamente ter impacto tributário até porque, como bem ressaltado na peça recursal, a alteração não teria razão de ser quanto às sociedades limitadas, caso da recorrente. A transcrição doutrinária e a Orientação do CFC trazidas no recurso bem esclarece a questão:

“A partir da vigência da Lei nº 11.638/07 foi extinta a possibilidade de manutenção e apresentação de saldos a título de Lucros Acumulados no Balanço Patrimonial, mas apenas para o caso das sociedades por ações, o que não significa que a referida conta deverá ser eliminada dos planos de contas dessas entidades.

(...) Nas demais sociedades, poderá aparecer também com saldo positivo e terá seu nome completo de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou simplesmente Lucros Acumulados, como pode ser observado na OCPC 02 – Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008, em seus itens 115 e 116.

Na mesma linha:

“Lucros Acumulados

115. A obrigação de essa conta não conter saldo positivo aplica-se unicamente às sociedades por ações, e não às demais, e para os balanços do exercício social terminado a partir de 31 de dezembro de 2008. Assim, saldos nessa conta precisam ser totalmente destinados por proposta da administração da companhia no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral ordinária.”

Daí porque, em sentido oposto ao entendimento da autoridade lançadora, entendo que alteração no § 8º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/ 95 trazida pela Lei nº 12.973/2014 teve o intuito de, pela adequação do texto à norma societária, deixar claro que a base de cálculo do JCP não seria impactada pelo novo texto legal. A Exposição de Motivos referente à MP que precedeu a essa nova lei é clara e objetiva (destaque acrescido):

“21. O art. 8º altera a redação dos arts. 9º, 13, 15, 20 e 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

21.1. Tendo em vista que as novas regras contábeis trouxeram grandes modificações na composição do patrimônio líquido, **a alteração do § 8º do art. 9º visa manter a mesma base de cálculo utilizada na apuração dos juros sobre o**

capital próprio existente até 2007, definindo as contas que poderão ser consideradas no seu cálculo. O § 11 visa esclarecer que as disposições relativas à dedução do valor pago a título de remuneração do capital próprio aplica-se à CSLL.”

De todo o exposto, firmei convencimento de que a novíssima redação do § 8º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/95, trazida pela Lei nº 14.789/2023, tem caráter eminentemente interpretativo de forma a deixar claro a inexistência de alteração na base de cálculo do JCP.

Sob essa ótica, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

Leonardo de Andrade Couto