



**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO
SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS, A
TRIBUTAÇÃO DAS ESTIMATIVAS. A SÚMULA CARF 135
E SEUS EFEITOS JURÍDICOS**

*Celia Maria de Souza Murphy*¹

Introdução

Em 3 de setembro de 2019, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - realizou reunião do Pleno e das Turmas da Câmara Superior, na qual foram analisadas cinquenta propostas de novos enunciados de súmulas. Trinta e três delas foram aprovadas pelo colegiado, completando um total de 158 súmulas CARF.

Os enunciados de súmulas CARF, aprovados de acordo com as normas de seu Regimento Interno (RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015), vinculam somente o próprio Órgão.

1. Advogada. Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/SP. Professora e Conferencista do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET/SP. Professora convidada dos Cursos de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP – COGEAE, da Universidade São Judas Tadeu e do Complexo de Ensino Renato Saraiva - CERS. Foi Professora da Escola de Administração Fazendária – ESAF, Auditora-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil e Conselheira Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

A recentemente publicada Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, resultante da conversão da Medida Provisória 881, de 2019, acrescentou à Lei nº 10.522, de 2002, o artigo 18-A, que prevê a produção de “Súmulas da Administração Tributária Federal”, por Comitê formado por integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme o disposto em ato do Ministro de Estado da Economia.

Para esse fim, foi editada a Portaria ME nº 531, de 30/09/2019, que instituiu o Comitê de Súmulas da Administração Tributária Federal – Cosat. No entanto, esse ato foi revogado (Portaria ME nº 541, de 7/10/2019) e, em seu lugar, o Ministério da Economia vai propor a edição de um novo normativo, que será previamente submetido a consulta pública.

As Súmulas aprovadas pelo Pleno do CARF e pelas Turmas das suas Câmaras Superiores, em 3/09/2019, segundo procedimento previsto no Regimento Interno do Órgão, (ainda) não foram declaradas vinculantes para toda a Administração Tributária Federal. Até que haja sua aprovação, de acordo com procedimento próprio, nem a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nem a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional estão obrigadas a seguir as suas diretrizes.

Delimitado o alcance da Súmula 135 do CARF, destacamos que o objetivo deste estudo é confrontar a orientação do Órgão, conforme enunciada, com a Regra-Matriz do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, e analisar seus efeitos jurídicos.

O enunciado da Súmula 135 do CARF foi aprovado nos seguintes termos:

Súmula 135

A antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

A nova Súmula orienta para a aplicação das regras de decadência previstas no art. 150, § 4º, do CTN, nos casos em que existe antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, na forma de estimativa.

No presente artigo, abordamos alguns aspectos teóricos do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas para, ao final, analisar criticamente a aplicação prática da orientação. Partimos da Regra-Matriz do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e discorremos sobre a norma jurídica individual e concreta representativa da incidência tributária, sem deixar de fazer considerações sobre as antecipações do imposto sobre a renda por estimativa e o pagamento antecipado.

Com desses elementos, confrontamos, ao final, teoria e prática: a Regra-Matriz de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e os pagamentos antecipados aptos a atrair a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

1. A Regra-matriz de incidência tributária

Norma jurídica é a significação do texto do direito positivo; apresenta-se como o juízo formado na mente do intérprete, a partir da compreensão dos textos produzidos pelos órgãos legiferantes. Exprime a orientação jurídica da conduta, veiculando uma prescrição, um “dever-ser”, em harmonia com todo o sistema jurídico. A norma jurídica é alcançada por meio do esforço interpretativo desenvolvido pelo ser humano, iniciado com o primeiro contato com o texto legislativo, seu suporte físico.

A expressão “norma jurídica” é ambígua, porque significa tanto a norma jurídica em sentido amplo quanto a norma jurídica em sentido estrito. Quando falamos em “norma jurídica em sentido amplo” aludimos aos conteúdos significativos das frases do direito positivo, conforme construídos pelo intérprete. Apesar de serem portadoras de sentido, as normas

jurídicas em sentido amplo não possuem sentido deôntico completo²; correspondem a meras proposições prescritivas.

Já as “normas jurídicas em sentido estrito” constituem a composição articulada dessas significações, de modo a produzir mensagens com sentido deôntico-jurídico completo³.

A norma jurídica em sentido estrito, ou norma jurídica *stricto sensu*, pressupõe uma proposição-antecedente, descritiva de evento de possível ocorrência no mundo social, na condição de suposto normativo, que implica uma proposição-tese, de caráter relacional, no lugar do consequente, no seguinte formato: uma vez ocorrido o fato “F”, instaura-se a relação deôntica “R” entre os sujeitos S’ e S”. Existem, assim, proposição-implicante e proposição-implicada, unidas por um “dever-ser” neutro, em decorrência de um ato de vontade da autoridade que legisla⁴.

A norma tributária em sentido estrito é a regra-matriz de incidência tributária, que prescreve a incidência do tributo. Trata-se de uma norma jurídica geral e abstrata, cujo antecedente descreve, em hipótese, um fato de conteúdo econômico; no seu consequente, encontra-se prescrita uma relação jurídica, na qual um sujeito passivo obriga-se a pagar determinada quantia em dinheiro a um sujeito ativo, titular do direito⁵.

Integram a regra-matriz de incidência tributária, portanto, duas proposições: uma, antecedente, e outra, consequente, ligadas por um “dever-ser” que caracteriza a imputação normativa, de tal modo que, uma vez implementado o antecedente, “deve-ser” o consequente. A proposição antecedente descreve uma situação hipotética, a previsão abstrata de um

2. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7.ed., rev. São Paulo: Noeses, 2018, p.134 e ss.

3. Cf. *Idem*, p. 135.

4. Cf. *Ibidem*, p.134 e ss.

5. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 9.ed., 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 134.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

fato, enquanto a proposição consequente prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, consubstanciados em uma relação jurídica, que vai se instaurar uma vez acontecido o fato cogitado na hipótese⁶.

A hipótese ou descritor da regra-matriz de incidência tributária compõe-se de três critérios: (i) o *critério material* descreve o comportamento de uma pessoa, condicionado no tempo pelo (ii) *critério temporal* e no espaço pelo (iii) *critério espacial*. No consequente ou prescritor, identificam-se dois critérios: (iv) *critério pessoal*, que indica o sujeito ativo da relação jurídica e estabelece parâmetros para identificar o seu sujeito passivo, e (v) *critério quantitativo*, que indica a base de cálculo e a alíquota do tributo⁷.

A instituição de tributos é atividade de competência dos entes políticos aos quais a Constituição Federal outorga tal poder, por meio das normas jurídicas delimitadoras das competências tributárias. As normas constitucionais que delimitam as competências autorizam os entes políticos a emitir normas jurídicas instituidoras de tributos, ou seja, as regras-matrizes de incidência tributária, que devem ser veiculadas por meio de leis produzidas pelo ente político ao qual a Constituição outorgou esse poder.

1.1 A Regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas

O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, outorga à União a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Partindo do conceito constitucional, definimos renda como o acréscimo patrimonial verificado em um período de

6. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 30.ed. São Paulo: Saraiva, 2019, passim.

7. Cf. Idem, p. 267-269.

tempo. Trata-se de um saldo positivo obtido ao final desse período, como resultado de uma equação complexa, na qual se consideram, de um lado, os ingressos patrimoniais, entradas, ou elementos positivos, que são as receitas, ganhos ou rendimentos, e, de outro, as saídas, que são os gastos necessários para a obtenção e a manutenção das receitas, ganhos ou rendimentos que compõem a equação na qual se apura, ao fim do período, a existência ou não de renda⁸.

Os denominados “proventos de qualquer natureza” têm, obrigatoriamente, a mesma índole da “renda”, ou seja, só podem ser entendidos como acréscimos patrimoniais verificados em um dado período de tempo, a partir de um fluxo de entradas e saídas de valores no patrimônio. Sendo assim, quando mencionamos “renda”, estamos nos referindo também aos “proventos de qualquer natureza”.

Na regra-matriz do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, podemos afirmar que, diante do princípio constitucional da capacidade contributiva, o seu critério material é “auferir renda”. O verbo “auferir” é o mais indicado para se associar ao complemento “renda”, porque só aquele que auferir renda tem capacidade contributiva, de modo a suportar o ônus do imposto sobre ela incidente. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza já destacara que o imposto sobre a renda, alcançando unicamente os acréscimos patrimoniais obtidos em um certo lapso de tempo, nasce sempre de uma ação, ou seja, da situação dinâmica de uma pessoa *auferir* renda⁹ (grifamos).

Em consonância com o disposto na Lei nº 9.249, de 1995, a partir de janeiro de 1996, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil incide sobre toda a renda auferida, seja ela obtida no território nacional ou fora dele.

8. Sobre o conceito de renda, veja o posicionamento de José Artur Lima Gonçalves. Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda; pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 174 e ss.

9. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 49.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Sendo assim, o critério espacial da regra-matriz do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas abrange o Brasil e o exterior, para a pessoa jurídica domiciliada no País.

O critério temporal indica o instante em que se reputa ocorrido o fato tributário, que, no imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, é o instante final do período de apuração, uma vez que é somente nesse instante que se determina se houve obtenção de renda tributável, com a apuração do resultado da equação estabelecida, que leva em conta as entradas e saídas patrimoniais no período.

O período de apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas pode ser trimestral ou anual. Para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, o critério temporal é o último dia do trimestre civil; para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real anual, é o último dia do ano civil. Para as pessoas jurídicas que encerram as suas atividades, é a data prevista em lei.

O critério temporal é o momento em que se verifica a ocorrência de “renda”. É o instante em que ocorre o fechamento da equação e se apura a disponibilidade econômica da renda, instante este que define o momento em que se dá a disponibilidade jurídica, uma vez que esse acontecimento seja relatado em linguagem competente, no antecedente de uma norma jurídica individual e concreta.

Não representa o critério temporal da regra-matriz do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas o período de tempo eventualmente necessário para que se promova o cálculo. Esse período é inerente à dinamicidade do conceito de renda e é necessário para que todos os acontecimentos de ingressos e saídas patrimoniais, realizados no plano social, sejam considerados no cômputo da renda apurada no último instante desse período.

A propósito do confronto entre o critério temporal da regra-matriz e o período necessário para a apuração da base de cálculo, destaca Roque Antonio Carrazza que, “[no] plano pré-jurídico, alguns destes eventos demoram para ocorrer, o

que dá a falsa impressão de que, ao lado dos *atos impositivos* instantâneos, há os *atos impositivos* complexos (ou *complexivos*, como querem alguns)¹⁰. Esclarece, assim, que aquilo que se protraí no tempo é a apuração da renda, que está no plano da realidade social (pré-jurídico). O critério temporal do tributo, que integra a norma jurídica e, portanto, se encontra no plano jurídico, ocorre no último instante do período.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquele obrigado a levar aos cofres públicos o montante devido a título de tributo, a partir da aplicação da regra-matriz de incidência tributária. No imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o sujeito passivo é a pessoa jurídica ou aquela a ela equiparada, nos termos das leis reguladoras do imposto.

No imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, a base de cálculo é a renda apurada ao final do período de apuração, representada pelo lucro real, presumido ou arbitrado, conforme determina a legislação, com base no art. 44 do CTN.

As alíquotas são duas, com as quais o legislador pretende assegurar a progressividade que a Constituição exige: sobre o total da base de cálculo apurada, incide a alíquota de 15%; sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 por mês, incide a alíquota adicional de 10%.

1.2. As antecipações do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – estimativas mensais.

No imposto sobre a renda, os artigos 157, inciso I, e 158, inciso I, da Constituição da República, combinados com o princípio da isonomia tributária, trazido no seu artigo 150, inciso II, autorizam a conclusão em favor da constitucionalidade da cobrança de antecipações, sejam elas feitas pela fonte pagadora dos rendimentos, na sistemática conhecida como “antecipação na fonte”, ou ainda aquelas feitas pelo próprio

10. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 75.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

sujeito passivo, na forma de estimativas mensais, obrigatórias para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real anual.

As antecipações feitas pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real anual são apuradas de acordo com uma norma de estimativa, que leva em conta: ou a receita bruta mensal auferida (estimativa “pura”), ou balanços ou balancetes de suspensão ou redução (estimativa “monitorada”)¹¹.

Nas antecipações por estimativa, o dever de antecipar o imposto sobre a renda decorre de uma norma jurídica em sentido amplo. Na estimativa com base na receita bruta mensal, o antecedente da norma será “auferir receita bruta mensal” e, o conseqüente, “antecipar o imposto sobre a renda”. Se a opção for pelo cálculo com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, seu antecedente será “auferir lucro real com base em balanço ou balancete de redução” e o conseqüente, “antecipar o imposto sobre a renda”.

Só haverá tributação a título de imposto sobre a renda se, ao final do período de apuração, momento do ajuste, for apurada matéria tributável, eis que é nesse instante que deverá incidir a regra-matriz, representada por uma norma jurídica individual e concreta que a ela se subsuma.

Antes disso, temos apenas antecipações, que terão, como base de cálculo, valores mais próximos ou menos próximos da base de cálculo do imposto, de acordo com o que determinam as suas leis reguladoras.

Sendo assim, as antecipações do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas têm a mesma natureza do imposto sobre a renda apurado ao final do período de apuração, uma vez que, antes da incidência da regra-matriz, representam uma mera antecipação do montante que poderá ser devido, e os valores que serviram como bases de cálculo das antecipações

11. Cf. NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. *Curso prático de imposto de renda. Pessoa jurídica e tributos conexos – CSLL – PIS – Cofins*. 17.ed. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, 2017, p. 37-47.

serão também considerados no ajuste. Os pagamentos antecipados, feitos pela própria pessoa jurídica, na modalidade de estimativas mensais são, certamente, hábeis para caracterizar o “pagamento antecipado” de que trata o artigo 150 do Código Tributário Nacional.

2. Incidência e aplicação da norma jurídica.

A incidência é o passo final do processo de positivação do direito, oportunidade na qual a conduta humana é efetivamente orientada para os fins a que o direito se propõe, implementando os valores sociais inseridos na norma geral e abstrata pelos representantes da sociedade. O momento da incidência é aquele no qual o direito se realiza, atuando sobre as condutas intersubjetivas.

No plano geral e abstrato, as normas jurídicas descrevem, no seu antecedente, como hipóteses normativas, situações passíveis de ocorrer na realidade social; no seu conseqüente, prescrevem condutas humanas que se tornarão permitidas, proibidas ou obrigatórias, sempre que ocorrer, no mundo social, uma situação que se encaixe no escopo das situações hipotéticas descritas no antecedente.

Uma vez ocorrida, no mundo social, uma situação prevista, em hipótese, no antecedente de uma norma jurídica geral e abstrata, deve ser o comportamento prescrito no seu conseqüente, consubstanciado em uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito, modalizada em proibido, permitido ou obrigatório.

Todavia, essa operação não ocorre automaticamente. A norma geral e abstrata não incide por força própria. É preciso que um ser humano atue, fazendo com que ocorra a incidência, ao inserir, no sistema jurídico, uma norma individual e concreta que descreva, no seu antecedente, o acontecimento do mundo social que se subsume na hipótese normativa e prescreva, no seu conseqüente, a obrigação jurídica tributária.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Nesse instante, o sujeito competente, autorizado pelo próprio direito positivo, aplica a regra-matriz, isto é, faz a sub-sunção do evento ocorrido no mundo social à hipótese normativa, caracterizando-o como fato no antecedente de uma norma individual e concreta e prescrevendo, no conseqüente, a relação jurídica que se instala entre os sujeitos de direito (ativo e passivo), identificando-os e determinando especificamente o objeto da obrigação.

Ao assim proceder, o sujeito competente para aplicar a regra-matriz produz uma norma individual e concreta, em linguagem que, assim como a linguagem por meio da qual foi produzida a norma geral e abstrata, é linguagem prescritiva, ou seja, o sujeito competente produz direito positivo.

Nas normas jurídicas gerais e abstratas, a linguagem do direito positivo elege, dos acontecimentos sociais, somente aqueles que interessam para o direito, descrevendo-os, em hipótese, no seu antecedente, e prescreve as conseqüências que devem porvir no caso de sua efetiva ocorrência. No plano da linguagem da facticidade jurídica, que é a linguagem das normas individuais e concretas, encontramos a descrição daqueles acontecimentos que já ocorreram na realidade social, e que se coadunam com o antecedente da norma jurídica geral e abstrata, ensejando a incidência normativa.

No antecedente da norma individual e concreta, encontra-se relatada, na linguagem das provas, a ocorrência da realidade social que se subsume na hipótese normativa, enquanto no seu conseqüente, prescreve-se a relação jurídica que, por força da imputação normativa, deve se estabelecer entre dois ou mais sujeitos de direito, devidamente identificados, em torno do objeto da obrigação tributária.

Coincidem, assim, incidência e aplicação da norma jurídica, uma vez que a norma só incide quando devidamente aplicada por aquele a quem o sistema jurídico outorgou competência. Se não houver aplicação da norma geral e abstrata, por sujeito competente, ela não incide; e se não houve a

incidência, é porque a norma não foi aplicada e, neste caso, não há fato jurídico nem consequência jurídica.

2.1. O lançamento e a norma jurídica individual e concreta posta pelo sujeito passivo

Pode-se entender por “lançamento” o ato administrativo vinculado, por meio do qual se insere no sistema jurídico uma norma individual e concreta, cujo antecedente descreve o fato jurídico tributário e cujo consequente prescreve uma relação jurídica tributária, com a individualização dos sujeitos ativo e passivo e a determinação do objeto da prestação. Nesse sentido, o lançamento é uma norma produzida por autoridade administrativa competente, da categoria das gerais e concretas, introdutora de uma norma individual e concreta, que aplica a regra-matriz de incidência tributária¹².

Todavia, não só a autoridade administrativa está autorizada a promover a incidência tributária, por meio da introdução de uma norma individual e concreta no sistema jurídico positivo. Também o particular é titular dessa competência, na medida em que autorizado pelo direito positivo, na modalidade que o Código Tributário Nacional intitula “lançamento por homologação”.

O denominado “lançamento por homologação”, ao lado do “lançamento de ofício” e do “lançamento por declaração”, é uma das modalidades de lançamento previstas no Código Tributário Nacional. De acordo com a previsão do *caput* do art. 150, o “lançamento por homologação” “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

12. Sobre o assunto, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed., rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 527 e ss.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Nas hipóteses em que a lei prevê o denominado “lançamento por homologação”, não há qualquer atuação da autoridade administrativa, no sentido de introduzir norma individual e concreta no sistema positivo. Essa função compete estritamente ao sujeito passivo, por meio dos documentos especificamente estipulados na legislação reguladora do tributo.

É o sujeito passivo, portanto, a pessoa encarregada de introduzir, no ordenamento positivo, a norma jurídica individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, por meio de uma norma geral e concreta. Todavia, essa norma geral e concreta não pode ser denominada de “lançamento”, uma vez que este é norma cuja emissão compete privativamente à autoridade administrativa.

No imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o sujeito passivo produz a norma individual e concreta representativa da incidência do tributo por meio das declarações previstas na legislação tributária, tais como a ECF – Escrituração Contábil-Fiscal, transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

O momento em que se considera inserida no ordenamento jurídico a norma individual e concreta, pelo sujeito passivo, é aquele em que a declaração é apresentada ao Fisco. Considerando-se que “o direito se realiza no contexto de um grandioso processo comunicacional”¹³, de nada adianta compor o suporte físico da norma individual e concreta sem que o destinatário, dela, tome ciência. Por essa razão, só no instante em que a mensagem é recebida pelo seu destinatário, o Fisco, pode-se afirmar que a norma jurídica efetivamente ingressou no ordenamento positivo.

Nos casos em que a pessoa jurídica não tenha produzido a norma individual e concreta, nas hipóteses previstas, a

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30.ed. São Paulo, Saraiva, 2019, p. 452.

autoridade administrativa está autorizada a fazê-lo, por meio de lançamento, desde que dentro dos prazos previstos no Código Tributário Nacional. Mesmo nos casos em que haja declaração do sujeito passivo, mas nem todos os créditos estejam declarados, ou tenham sido declarados a menor, é possível haver lançamento do que não tiver sido declarado. Os prazos para que o Fisco promova o lançamento são de decadência. Após exauridos os mencionados prazos, a Fazenda Pública não pode mais exercer o “direito” de constituir o crédito tributário que não tenha sido constituído pelo sujeito passivo.

Se, por um lado, para que a norma individual e concreta produzida pelo sujeito passivo ingresse no ordenamento jurídico, as declarações e demais documentos que devem ser, por ele, providenciados, precisam ser entregues à autoridade tributante, para que esta, deles, tome ciência, por outro, havendo lançamento, o momento da sua inserção no sistema positivo será aquele em que o documento que contém seu suporte físico é levado ao conhecimento do sujeito passivo, instante no qual o sujeito passivo se considera notificado. Só nesse instante completa-se o processo de comunicação. O momento em que se completa o processo comunicacional é, portanto, o instante em que o ato administrativo de lançamento se considera realizado, com a inclusão, no sistema positivo, da norma individual e concreta que materializa a regra-matriz de incidência.

3. As regras de decadência previstas no artigo 150, § 4º e no artigo 173, I, do CTN. Termos inicial e final para a contagem dos prazos.

Para que se caracterize a decadência, deve haver a inércia da Fazenda Pública, que deixa de realizar o lançamento dentro dos prazos previstos no Código Tributário Nacional. No entanto, o prazo para que essa inércia fique configurada pode ser diverso, de acordo com as normas que regulam a decadência do “direito” do Fisco de constituir o crédito tributário.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Trataremos, aqui, das regras de decadência prescritas no art. 150, § 4º e no art. 173, inciso I, do referido diploma.

A norma do art. 150, § 4º, é específica para os tributos sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Aplica-se aos tributos que, assim como o imposto sobre a renda, são constituídos por meio de uma norma jurídica individual e concreta posta no ordenamento jurídico pelo próprio sujeito passivo da obrigação e para os quais existe o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. A contagem do prazo para constituição do crédito pela Fazenda Pública conta-se da data da ocorrência do “fato gerador”, desde que a lei não fixe outro prazo e desde que não tenha sido comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação.

Já a norma do inciso I do art. 173, do CTN, prevê que o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que confere um prazo mais longo do que aquele previsto no art. 150, § 4º, para o Fisco realizar o lançamento. Vejamos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

A Receita Federal tem aplicado a regra do artigo 173, inciso I para todo e qualquer tributo, mesmo para aqueles sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”, em qualquer circunstância.

Instalada a controvérsia, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do REsp 973.733/SC (DJe 18/09/2009)¹⁴,

14. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”,

3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

fez o confronto entre as regras de decadência do artigo 150, § 4º e do artigo 173, inciso I, do CTN, e dirimiu a questão, na sistemática dos recursos repetitivos.

De acordo com o entendimento do STJ, externado na citada decisão, se a lei não dispuser de outra forma, nas hipóteses de tributo sujeito ao denominado “lançamento por homologação”, não havendo declaração prévia do contribuinte, o prazo decadencial para o Fisco promover o lançamento é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas hipóteses em que a lei prevê pagamento antecipado, mas, não obstante, o pagamento antecipado não se verifica. Isto significa dizer que, existindo previsão legal de antecipação de pagamento, inexistindo esse pagamento, aplica-se a regra de decadência do artigo 173, inciso I, do CTN, aos tributos aos quais a lei prevê o “lançamento por homologação”. A mesma regra se aplica nos casos em que tenha havido dolo, fraude ou simulação.

Em 2015, o STJ aprovou a Súmula 555 (DJe de 15/12/2015), com o seguinte enunciado:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Mesmo com a redação um tanto confusa, é possível entender que a Súmula confirma o posicionamento consolidado no STJ, de que, não havendo declaração de débito do contribuinte, não havendo qualquer pagamento antecipado, aplica-se a regra de decadência do art. 173, I, do CTN, mesmo para os tributos para os quais a lei prevê o denominado “lançamento por homologação”.

o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Incide a regra prevista no § 4º do art. 150, do CTN, sempre que, não havendo declaração do contribuinte, existir pagamento antecipado de tributo cuja antecipação, sem prévia anuência da autoridade administrativa, decorrer de previsão legal, e desde que não se comprove a existência de dolo, fraude ou simulação. Esta regra se aplica mesmo nos casos em que o pagamento antecipado é parcial, isto é, o prazo se inicia na data da ocorrência do “fato gerador” sempre que tiver havido pagamento antecipado, independentemente do valor desse pagamento¹⁵.

Para determinar que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial será a data da ocorrência do “fato gerador”, de acordo com a regra do art. 150, § 4º, do CTN, consideramos que as antecipações por estimativa se caracterizam como uma antecipação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, que deve incidir somente no último dia do período de apuração. Desse modo, os pagamentos feitos a esse título se caracterizam como “pagamento antecipado”.

Neste ponto, interessante observar o entendimento da 1ª Turma do STJ, no REsp 1.122.131/SC, (DJe de 2/06/2016), cujo Relator foi o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Nesse julgado, atribuiu-se ao vocábulo “pagamento” um sentido amplo, de tal modo que a compensação é considerada uma espécie do gênero pagamento. Sendo assim, nos casos em que a lei admite a compensação das estimativas com créditos de tributos federais (a Lei nº 13.670/2018 acrescentou o inciso IX ao § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, proibindo a compensação de créditos de tributos federais com débitos relativos aos recolhimentos mensais por estimativa), também as compensações efetuadas atraem a regra de decadência do art. 150, § 4º, do CTN.

A data da ocorrência do “fato gerador” é o critério temporal do imposto, a data do encerramento do período de apuração, que ocorre no último dia desse período. Será o último dia do ano civil, nas hipóteses de tributação pelo lucro real anual.

15. Cf. STJ, 2ª Turma. AgRg no AREsp 58.954/MG, de 4/12/2014, DJe 11/12/2014. Rel. Min. Assusete Magalhães.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Nos casos de incorporação, cisão, fusão ou liquidação de empresas, o critério temporal da regra-matriz é a própria data do evento em que a empresa se considera extinta. É a data da deliberação que aprovar a incorporação, a fusão ou a cisão. Nos casos de encerramento da liquidação, é esta a data que marca o final do período de apuração e o respectivo cálculo do imposto sobre a renda devido¹⁶.

Se, antes do encerramento do período de apuração, tiver havido pagamento antecipado, e não houver comprovação de dolo, fraude ou simulação, então a regra de decadência será a prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Se não tiver havido pagamento antecipado, ou nas hipóteses em que tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, então a regra de decadência aplicável será a do art. 173, inciso I, do mesmo diploma.

O termo final do prazo no qual a Fazenda Pública pode promover o lançamento será a data em que se completarem cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do “fato gerador”, se aplicada a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aplicada a regra do art. 173, inciso I.

Na aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, a data final para que a Fazenda Pública promova o lançamento, para as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real anual, será, via de regra, 31 de dezembro. No entanto, poderá ser outra data, anterior a 31 de dezembro, nos casos em que ocorre a extinção da pessoa jurídica.

Havendo lançamento, para determinar se o ato ocorreu dentro ou fora do prazo decadencial, é preciso considerar que o lançamento só se reputa efetuado na data da sua regular notificação ao sujeito passivo, eis que, em um sistema comunicacional, como é o sistema jurídico, só se pode afirmar que a norma efetivamente ingressou no ordenamento positivo no instante

16. BRASIL. Decreto nº 9.580/2018 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, art. 217 e 232.

em que o ciclo da comunicação se completa, e esse é o instante em que a mensagem normativa chega ao seu destinatário.

Sendo assim, para se verificar se o lançamento foi efetuado antes de findo o prazo de decadência, não basta que o procedimento fiscal, com vistas à apuração de eventual crédito tributário, tenha sido iniciado pela autoridade administrativa, no período. É preciso que, dentro do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do “fato gerador” (regra do art. 150, § 4º do CTN) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (regra do art. 173, inciso I), o sujeito passivo tenha sido regularmente notificado do lançamento, nos moldes previstos no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o procedimento administrativo fiscal.

4. A regra-matriz do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e a Súmula 135 do CARF: o confronto entre a teoria e a prática

A legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas prevê a sua incidência ao cabo de um período de apuração, que pode ser trimestral ou anual. Antes da incidência da regra-matriz, estão previstas antecipações do imposto, na modalidade “fonte” e, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real anual, também na forma de estimativas mensais.

Havendo falta de declaração do sujeito passivo, ao final do período de apuração, da totalidade ou de parte do crédito de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, desde que não tenha havido dolo, fraude ou simulação e havendo recolhimento de antecipações, seja na forma de estimativas mensais ou na modalidade “fonte”, a regra de decadência a ser aplicada é a do art. 150, § 4º, do CTN.

Pode-se, assim, afirmar que o pagamento de estimativas mensais se caracteriza como pagamento antecipado do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, apto a atrair a regra

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

de decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN, conforme a orientação do enunciado da Súmula 135 do CARF.

Com fundamento no REsp 1.122.131/SC, (DJe de 2/06/2016), pode-se entender que, nos casos em que, anteriormente à Lei nº 13.670, de 2018, foi feita a compensação das estimativas com créditos de tributos federais, também as compensações realizadas têm o mesmo efeito.

Nesses casos, o prazo para que a Fazenda Pública promova o lançamento é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do “fato gerador”, que, em regra, ocorre em 31 de dezembro, mas, nos casos de incorporação, fusão e cisão e de liquidação de empresas, se encerra na data da extinção, conforme previsto em lei.

Para aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, aos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, é preciso que se observem duas condições, cumulativa ou isoladamente: (i) não ter havido pagamento antecipado; ou (ii) ter sido comprovado o dolo, fraude ou simulação, com base em prova inequívoca, com a consequente qualificação da multa.

Inexistindo pagamento de antecipações mensais por estimativa (pelas pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real anual), ou de qualquer outra antecipação do imposto, na modalidade “fonte”, a regra de decadência a ser utilizada será a do art. 173, inciso I, do CTN.

A mesma regra deve ser aplicada na existência de dolo, fraude ou simulação, ressaltando que essa circunstância deve estar devidamente caracterizada e efetivamente comprovada, no instante do lançamento. Se não houver a devida comprovação, nesse momento, da existência de dolo, fraude ou simulação, isso não pode ser posteriormente alegado pelo Fisco. Inexistindo tal comprovação, havendo pagamento antecipado, a regra de decadência a ser utilizada será a do art. 150, § 4º.

Considera-se efetuado o lançamento na data da sua regular notificação ao sujeito passivo, nos moldes previstos no art.

23 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o procedimento administrativo fiscal. Desse modo, em razão das regras de decadência, não constitui o crédito tributário o lançamento notificado ao sujeito passivo após o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do “fato gerador” (regra do art. 150, § 4º do CTN) ou após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (regra do art. 173, inciso I).

Por fim, só se pode afirmar que existe comprovação de dolo, fraude ou simulação nos casos em que se verifica a sua demonstração inequívoca, na linguagem das provas, e a consequente aplicação de multa qualificada, com fundamento no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Para que se caracterize o dolo, a fraude ou a simulação, de modo a se manter a aplicação da regra de decadência do artigo 173, inciso I, do CTN, no âmbito administrativo, a qualificação da multa deve ser mantida em decisão administrativa final.