



UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS
CAMPUS DE PALMAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

SERGIO GALVÃO FERREIRA GARCIA

**A DECADENCIA DO DIREITO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IMPOSTO DE
RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL
ANUAL**

Palmas/TO
2021

SÉRGIO GALVÃO FERREIRA GARCIA

**A DECADENCIA DO DIREITO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IMPOSTO DE
RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL
ANUAL**

Monografia foi avaliada e apresentada à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Direito, para obtenção do título de Bacharel e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Orientador: MSc Paulo Benincá

Palmas/TO
2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins

- G216d Garcia, Sergio Galvão Ferreira.
A decadência do direito de lançamento de ofício do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) com base no lucro real anual. / Sergio Galvão Ferreira Garcia. – Palmas, TO, 2021.
62 f.
- Monografia Graduação - Universidade Federal do Tocantins –
Câmpus Universitário de Palmas - Curso de Direito, 2021.
Orientador: Paulo Benincá
1. Decadência. 2. Lançamento de ofício. 3. Imposto de renda das
pessoas jurídicas. 4. Lucro real anual. I. Título

CDD 340

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

FOLHA DE APROVAÇÃO

SÉRGIO GALVÃO FERREIRA GARCIA

A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL

Monografia foi avaliada e apresentada à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Direito, para obtenção do título de Bacharel e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Data de aprovação: 15 / 12 / 2021

Banca Examinadora



Prof.ª. MSc. Lucimara Andreia Moreira Raddatz, UFT



Prof. MSc. Paulo Benincá, UFT



Prof. Dr. Vinicius Pinheiro Marques, UFT

Palmas, 2021

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo identificar as regras de contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício relativo ao descumprimento de obrigações principais concernentes ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) com base no Lucro Real Anual. Para se atingir este desígnio é realizada uma revisão bibliográfica de conceitos fundamentais específicos para o tributo em questão, incluindo a definição de sujeito passivo, obrigação tributária, fato gerador, constituição do crédito tributário e suas formas de extinção, em conjunto com a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no tema repetitivo 163 e súmula 555. Ao final do trabalho, são identificadas as diversas situações fáticas de hipótese de lançamento de ofício e identificadas as respectivas regras de decadência, sendo elaborado um quadro sinóptico para o resumo das conclusões.

Palavras-chaves: Decadência. Lançamento de ofício. Imposto de Renda. Lucro Real Anual. Pessoa jurídica.

ABSTRACT

The present work aims to identify the lapsing rules to non-compliance with main obligations concerning corporate income tax based on the Annual Taxable Income. To achieve this goal, a bibliographic review of specific fundamental concepts for the tax in question is carried out, referring to the definition of taxable person, tax obligation, taxable event, constitution of the tax credit and its forms of extinction, together with the thesis signed by the Superior Court of Justice on repetitive theme 163 and summary 555. At the end of the work, the various factual situations of hypothesis are identified and the respective rules of decay are identified, and a synoptic table is drawn up to summarize the conclusions.

Key-words: Lapsing. Tax credit constitution. Annual income tax. Legal entity

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quadro sinóptico das regras de decadência.....	54
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
Cosit	Coordenação Geral de Tributação
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DAU	Dívida Ativa da União
DCOMP	Declaração de compensação
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
MF	Ministério da Fazenda
IN	Instrução Normativa
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
PER/DCOMP	Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação
RET	Regime Especial de Tributação
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UFT	Universidade Federal do Tocantins

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA: ASPECTOS CONCEITUAIS	13
2.1	Sujeito passivo	13
2.2	Obrigação tributária principal e crédito tributário	14
2.3	Obrigação acessória no IRPJ	16
2.3.1	Considerações gerais	16
2.3.2	Declaração de débitos e créditos tributários federais - DCTF	17
2.3.3	Declaração de compensação	18
2.4	Fato gerador	19
2.5	Lançamento tributário	21
3	EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA	27
3.1	Considerações gerais	27
3.2	Decadência	29
3.2.1	Introdução.....	29
3.2.2	Regras de decadência do art. 173 do CTN.....	31
3.2.3	Regras de decadência do art. 150, § 4º, do CTN	33
3.2.4	As regras de decadência propostas por Eurico Marcos Diniz de Santi	36
4	IRPJ COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL	39
4.1	Considerações iniciais	39

4.2 A sistemática do Lucro real anual	43
4.3 Hipóteses de decadência do lançamento de ofício na sistemática do lucro real anual	45
5 CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata das regras de contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício relativo ao descumprimento de obrigações principais concernentes ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) com base no Lucro Real Anual.

A partir da identificação das especificidades do IRPJ, pretende-se aqui colocar quais são as diferentes situações fáticas possíveis de influenciar a decadência do direito de lançamento de ofício e definir para cada uma delas quais são as regras de contagem do prazo decadencial.

Tais especificidades envolvem, por exemplo, a diferença entre o que é a obrigação tributária principal decorrente do ajuste anual e aquelas das antecipações mensais obrigatórias e a existência ou não de pagamento, confissão de dívida ou compensação, bem como a ocorrência ou não de dolo, fraude ou simulação.

Partindo-se da definição do fato gerador do IRPJ com base no Lucro Real Anual, o momento de sua ocorrência e o tipo de lançamento a que é originalmente submetido quando o sujeito passivo cumpre a obrigação tributária principal - se é por declaração, de ofício ou por homologação -, passar-se-á, em seguida, para a identificação das diferentes situações fáticas em que há necessidade de lançamento de ofício pelo descumprimento dessa obrigação principal.

Identificadas essas diferentes situações fáticas, procurar-se-á, então, definir quais são, em cada situação, as regras de decadência.

Embora o tema já tenha, de alguma forma, avançado para uma pacificação do entendimento na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ainda hoje existem questões controversas decorrentes das diversas especificidades do IRPJ com base no lucro real anual que interferem na contagem do prazo decadencial e vão além da simples apuração do ajuste anual e pagamento deste valor.

De fato, não seria mesmo possível os tribunais superiores sumularem soluções jurídicas para cada caso, posto que julgam centenas de tributos diferentes nas três esferas do poder executivo e, por isso, acabam se limitando apenas a definir uma regra geral de decadência.

A doutrina, por sua vez, raramente aborda estas especificidades, e quando o faz não tem voz uníssona, havendo interpretações conflitantes.

Este desencontro de interpretações é decorrente da miríade de arranjos fático-interpretativos do IRPJ que surge da própria redação do Código Tributário Nacional (CTN), em que, pelo seu art. 150, § 4º, considera-se homologado o lançamento e definitivamente constituído o crédito tributário em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e, pelo seu art. 173, inc. I, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

É certo, que, diante deste aparente conflito de normas, a jurisprudência do STJ já se posicionou, definindo alguns paradigmas importantes com base na existência ou não de pagamento ou fraude, alternando, então, a aplicação das regras conforme a situação posta. Para este tribunal superior, a regra geral de decadência para os lançamentos por homologação seria a do art. 150, § 4º, sendo que, não havendo pagamento, não haveria o que homologar, alternando-se, assim, para a regra do art. 173, inc. I, a qual também seria aplicada no caso de fraude, dolo ou simulação.

Todavia, ainda que se diga que a verdade está neste acórdão paradigma do STJ, este estabelece regra geral, que não aborda as vicissitudes que influenciam o prazo decadencial para o lançamento de ofício do IRPJ.

O tema é, portanto, complexo, e a presente monografia procura, neste ponto, sistematizar as diversas situações fáticas a que está sujeito o IRPJ com base no lucro real, definindo para cada uma qual é objetivamente a regra de decadência.

Sua aplicação prática é, nesse sentido, extremamente útil, comum e necessária a qualquer operador do direito que trate do tributo em questão, seja na esfera administrativa como na judicial, posto que a verificação da decadência é questão preliminar que deve ser sempre avaliada em qualquer lançamento de ofício.

2 RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA: ASPECTOS CONCEITUAIS

2.1 Sujeito passivo

A definição de sujeito passivo é dada pelo arts. 121 e 122 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. (BRASIL, 1966)

Luciano Amaro resume que “**Sujeito passivo** é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao **credor** ou **sujeito ativo**, o objeto da obrigação.” (AMARO, 2010, p. 323), havendo dois tipos de sujeição passiva: uma referente à obrigação principal e outra referente à obrigação acessória.

No caso da sujeição passiva principal, sujeito passivo é aquele que tem dever de pagar o tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser tipificado como contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou como responsável, quando, sem se revestir na condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. De qualquer maneira, “Ambos, obviamente (o contribuinte e o responsável), são devedores de quantia em dinheiro, já que se trata de obrigação principal e esta tem sempre por conteúdo uma prestação pecuniária.” (AMARO, 2010, p. 324)

Didaticamente Luciano Amaro (2010, p. 325) explica que “O contribuinte, numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como *a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal*”, e usa o imposto de renda na fonte (IRRF) como exemplo para ilustrar quem é contribuinte e quem é responsável. Nesse caso, embora a relação direta e pessoal com o fato gerador seja daquele que auferir renda, foi definido na lei que a pessoa que efetua o pagamento da renda (fonte pagadora), e não quem a recebe, é quem tem que recolher o imposto, não é a fonte sujeito passivo contribuinte, mas sujeito passivo responsável (AMARO, 2010, p. 328).

Também Hugo de Brito Machado usa o exemplo do imposto de renda para explicar quem é contribuinte e quem é responsável:

Um exemplo esclarecerá estes conceitos: o contribuinte do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN, é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que auferiu a renda ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda ou desses proventos, a condição de responsável pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art. 45, parágrafo único). A fonte, no caso, é sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigada a fazer o pagamento do tributo. Não é contribuinte, porque não auferiu a renda ou os proventos, mas é responsável, porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo. (2010, p. 149)

Sobre essa questão específica do IRRF, Sacha Calmon Narravo Coelho (2012, p. 632) elucida que a retenção é recolhida “em nome do beneficiário, ou seja, do contribuinte, cabendo à fonte pagadora e retentora mero dever acessório (obrigação de fazer)”. Observe-se aqui que, como a fonte pagadora desconta dos rendimentos pagos a quem auferiu renda, o titular da renda é quem arca com o ônus do tributo, sendo a fonte pagadora mero instrumento de recolhimento.

Nesse sentido, mais claro não poderia ter sido o CTN em seu art. 45, ao definir que contribuinte é o titular da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica e que a fonte pagadora tem a condição de responsável, quando lhe incumbe a lei o dever de reter o valor do imposto devido e realizar o seu recolhimento:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL, 1966)

Neste trabalho, não se irá mais além dessas definições de sujeito passivo contribuinte e responsável, sendo suficientes para o entendimento do tema desta monografia esses conceitos anteriormente abordados.

2.2 Obrigação tributária principal e crédito tributário

Obrigação tributária e crédito tributário são tratados em títulos diferentes e específicos do CTN, Título II – Obrigação Tributária e Título III – Crédito Tributário (BRASIL, 1966), e, por consequência, em artigos distintos.

Enquanto no Título II do CTN (BRASIL, 1966), o art. 113, §1º, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extinguindo-se juntamente com o

crédito dela decorrente, no Título III o art. 139 define mais à frente que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Percebe-se, assim, destas definições, como bem aponta Hugo de Brito Machado (2010, p. 180), que crédito tributário e obrigação tributária não se confundem.

A sutileza na diferença entre estes dois distintos conceitos reside no fato de que, embora a obrigação tributária nasça com a ocorrência do fato gerador, não é nesse momento exigível, porque “*Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado*” (MACHADO, 2010, p. 129).

A obrigação tributária não é, pois, líquida. Já o crédito tributário, por sua vez, estaria atrelado a um momento posterior, nascendo com a liquidação efetuada pelo lançamento. Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2010, p. 129) a “obrigação tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil enquanto o crédito tributário no corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação”.

Sobre a questão, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 367) entende que o crédito tributário pode ser definido “como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.”

Luciano Amaro, por sua vez, critica a abordagem do CTN, perguntando: Se o Código pretende que o crédito tributário só se constitua com o lançamento (art. 142), por que teria afirmado que esse crédito tributário é uma decorrência da *obrigação tributária* (art. 139), que dá *origem* ao crédito (art. 140), em vez de atestar que ele é uma *decorrência do lançamento*, e que este é que lhe daria origem? (2010, p.365)

Finalizando este item, é interessante trazer ainda a conclusão de Luciano Amaro de que, além dos planos da obrigação tributária e do crédito tributário, haveria um terceiro, que se daria na forma do art. 201 do CTN, pela dívida ativa tributária proveniente do crédito tributário (AMARO, 2010, p. 365).

2.3 Obrigação acessória no IRPJ

2.3.1 Considerações gerais

Além da obrigação principal, a obrigação dos sujeitos passivos também pode ser acessória. A definição do que é obrigação acessória é dada pelo art. 113, § 2º do CTN (BRASIL, 1966), o qual define que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Hugo de Brito Machado (2010 p. 129) explica que “obrigação acessória é sempre não patrimonial. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação acessória é uma *obrigação de fazer*.” e “tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais.” (MACHADO, 2010, p. 131)

Em conformidade com o princípio da legalidade estabelecido no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), de que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei, o art. 5º do o Decreto-lei nº 2.124/1984 (BRASIL, 1984), no âmbito da tributação federal das pessoas jurídicas, delegou ao Ministro da Fazenda a possibilidade de este instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983. (BRASIL, 1984)

Posteriormente, mantendo também uma possibilidade de delegação de competência, a lei nº 9.779/1999 (BRASIL, 1999) especificou em seu art. 16, que compete à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados,

estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Essa competência da RFB vem sendo reafirmada aos Secretários da Receita Federal a partir dos regimentos internos deste órgão que vêm sendo editados ao longo do tempo. O regimento interno atual da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por exemplo, faz essa delegação em seu art. 350:

Art. 350. Ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil incumbe:
[...]
III - expedir atos normativos e administrativos sobre assuntos de competência da RFB; (BRASIL, 2020)

Dois importantes exemplos de obrigações acessórias federais das pessoas jurídicas são a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e o Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP). Estas duas obrigações acessórias, por interferirem nas regras de decadência do IRPJ com base no lucro real anual, serão objeto dos dois itens seguintes.

2.3.2 Declaração de débitos e créditos tributários federais - DCTF

A DCTF é hoje regrada pela Instrução Normativa RFB nº 2005/2021 (IN RFB nº 2005/2021) (BRASIL, 2021), e nela são informados os valores a pagar dos tributos federais, dentre eles o IRPJ, sendo pertinente a transcrição de parte de seu art. 15 para a discussão que se segue:

Art. 15. Os valores informados na DCTF e na DCTFWeb serão objeto de procedimento de auditoria interna.
§ 1º O saldo a pagar relativo a imposto ou contribuição informado na DCTF ou na DCTFWeb e os valores das diferenças apuradas no procedimento de auditoria interna, relativos a informações indevidas ou não comprovadas, prestadas na DCTF ou na DCTFWeb, sobre pagamento, parcelamento, dedução, compensação, exclusão ou suspensão de exigibilidade, poderão ser objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, caso não liquidados, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU). (BRASIL, 2021)

Caso não sejam liquidados pelo sujeito passivo os montantes a pagar dos tributos federais informados na DCTF, estes valores podem ser enviados para a inscrição em Dívida Ativa da União (DAU). Essa possibilidade de envio à dívida ativa da União é consequência do já transcrito anteriormente art. 5º, §1º, do Decreto-lei nº 2.124/1984 (BRASIL, 1984), que estabeleceu que o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário,

constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

Por força do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 2005/2021 (BRASIL, 2021), atualmente são obrigados a apresentar a DCTF mensalmente todas as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, ficando dispensadas apenas aquelas listadas nas exceções do art. 5º.

Pela metódica estabelecida pela RFB, os débitos são declarados mediante a utilização dos programas geradores de declaração, disponíveis no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil na Internet, sendo obrigatória a assinatura digital da declaração com uso certificado digital válido, conforme art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 2005/2021 (BRASIL, 2021). Há, assim, uma garantia de legitimidade da confissão do débito perante a Fazenda Pública Federal, posto que há uma assinatura digital do responsável pela pessoa jurídica.

Pelo art. 9º da IN RFB nº 2005/2021 (BRASIL, 2021), a DCTF deve ser apresentada até o 15º (décimo quinto) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.

Assim, em regra, as pessoas jurídicas devem apresentar todo ano a confissão do valor devido a título de IRPJ apurado pela sistemática do lucro real anual, sendo tais valores exigíveis e passíveis de inscrição na DAU, caso não pagos.

2.3.3 Declaração de compensação

A compensação de tributos de competência da Receita Federal é regrada pelo art. 74 da lei nº 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...]

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados

[...]

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (BRASIL, 1996)

Da transcrição acima, tem-se que a compensação é efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constam informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, sendo que a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Aqui é importante observar que, da mesma forma como ocorre no caso da DCTF, a declaração de compensação também constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Finalizando este item, salienta-se que a declaração de compensação é regrada atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 (BRASIL, 2017), e segundo suas normas, esta obrigação acessória deve ser cumprida, em regra, por meio da utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento.

2.4 Fato gerador

Viu-se no item 2.3 que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. Assim, para que se compreenda como nasce a obrigação tributária é preciso que se defina o que é propriamente o fato gerador.

Essa definição é dada de forma bem simplória no art. 114 do CTN (BRASIL, 1966), pelo qual fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Sobre esta definição, Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 606) aponta duas acepções da expressão fato gerador: uma como fato gerador abstrato, definido na lei, e outra como o fato gerador concreto, que ocorre no mundo real e, deste modo, instaura relações jurídicas. Assim, nas palavras deste autor, “Acontecido o fato previsto na *hipótese legal* (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide.” (COELHO, 2021, p. 606)

Hugo de Brito Machado (2010, p. 135), por sua vez, prefere usar a expressão *hipótese de incidência* para a descrição prevista na lei e a expressão *fato gerador* para a ocorrência no mundo real desta descrição.

De todo modo, à parte as discussões doutrinárias sobre a adequação ou não da expressão *fato gerador*, o fundamental é que, ocorrido no mundo real o que foi descrito na lei como necessário e suficiente para a sua ocorrência, caracterizado está *fato gerador*. E, conforme visto no item anterior, se a obrigação tributária nasce com o *fato gerador*, também, caracterizada estará a obrigação tributária. Lembre-se, todavia, que com a simples ocorrência do *fato gerador*, não resta ainda constituído o crédito tributário, posto que este somente se consubstancia a partir do lançamento tributário.

Em um outro aspecto importante, a doutrina costuma dividir o *fato gerador* em três tipos: instantâneo, continuado e complexivo. Para explicar essa divisão, trazem-se aqui as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Os fatos geradores seriam instantâneos, quando se verificassem e se esgotassem em determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma. Os continuados abrangeriam todos os que configurassem situações duradouras, que se desdobrassem no tempo, por intervalos maiores ou menores. Por fim, os complexivos nominariam aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final. (2005, p. 269)

Assim, de acordo com a explicação de Paulo de Barros Carvalho, os fatos geradores instantâneos seriam aqueles que ocorrem em um momento exato, com obrigações tributárias autônomas em cada ocorrência do fato. Para este caso, Luciano Amaro cita alguns exemplos:

Tal se dá, por exemplo, com o imposto de renda incidente na fonte a cada pagamento de rendimento, ou com o imposto incidente na saída de mercadorias, na importação de bens, na realização de uma operação de compra de câmbio, e em tantas outras situações, nas quais um único ato ou contrato ou operação realiza, concretamente, um *fato gerador* de tributo, que se repete tantas vezes quantas essas situações materiais se repetirem no tempo. (2010, p. 293)

Os fatos geradores continuados tratariam de situações duradouras, que gerariam obrigações tributárias que se repetem em ciclos. Para este tipo, Luciano Amaro cita o exemplo dos impostos sobre a propriedade territorial e sobre veículos:

É o caso dos tributos sobre a propriedade ou sobre o patrimônio. Os impostos sobre a propriedade territorial e sobre a propriedade de veículos automotores incidem uma vez a *cada ano*, sobre a mesma propriedade: se o indivíduo "A" tiver um imóvel, e a lei determinar que o *fato gerador* ocorre

todo dia 19 de cada ano, a cada 1º de janeiro o titular da propriedade realizará um fato gerador do tributo não sobre as propriedades que tiver adquirido ou vendido ao longo do ano, mas em relação àquelas de que for titular *naquele dia*. (2010, p. 294)

Por fim, os fatos geradores complexivos, que Luciano Amaro também chama de periódicos (2010, p. 295), seriam aqueles que seu processo de formação duraria um intervalo de tempo, iniciando-se em um determinado momento e terminado apenas em outro, sendo configurado apenas neste termo final. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 271): “só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada.”.

Como exemplo de fato gerador complexo, Luciano Amaro (2010, p. 294) cita o imposto de renda: “É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, a vista de fatos (ingressos financeiros, despesas etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador”.

Também Hugo de Brito Machado, traz o imposto de renda como exemplo de situação de fato gerador complexo:

O imposto de renda é exemplo típico. [...], só no final do denominado “ano-base” se considera consumado, completo, o fato gerador do imposto de renda. Assim, se antes disto surge uma lei nova, ela se aplica imediatamente. Isto tem parecido a alguns aplicação retroativa, mas na verdade não o é. E aplicação imediata a fatos geradores pendentes. (2010, p. 105)

2.5 Lançamento tributário

A definição de lançamento tributário é dada pelo art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966)

No entendimento de Hugo de Brito Machado (2010, p.183), o lançamento “é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente”, e isso traz algumas consequências que o próprio CTN (BRASIL,

1966) se encarregou de definir, dentre elas a de que o fato gerador rege-se pela lei então vigente à época de sua ocorrência:

Por isto, salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento sua conversão em moeda nacional se faz ao câmbio da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 143). Também por isto a legislação que a autoridade administrativa tem de aplicar ao fazer o lançamento é aquela que estava em vigor na data da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (CTN, art. 144). (MACHADO, 2010, p.183)

Ao analisar os componentes do lançamento - competência, matéria tributável, cálculo do montante devido, sujeito passivo e penalidade - Hugo de Brito Machado alerta ainda para impropriedades desta definição feita pela lei quanto ao cálculo do montante devido e quanto à proposição de penalidades, posto que há tributos cujo valor devido independe de cálculo e que não seria adequado falar em proposição de penalidades, mas sim em aplicação de penalidade:

A primeira consiste em dizer que no lançamento se tem de *calcular* o montante do tributo devido. É sabido que existem os denominados tributos fixos, cujo montante independe de cálculo. E sabido também que no crédito se incluem as penalidades pecuniárias. Por isto, preferimos dizer que no lançamento se tem de *calcular ou por outra forma definir o valor do crédito tributário*. Por outro lado, a expressão literal do art. 142 do CTN expressa uma contradição em seus próprios termos. Se o lançamento constitui o crédito tributário, tomando líquida e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas *proponha a aplicação* da penalidade cabível, conforme o caso. O que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento, é *aplicar* a penalidade. Somente assim é possível determinar o montante do crédito tributário. Sem que esteja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante do crédito tributário de cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante. (2010, p.182)

A partir da definição do CTN (BRASIL, 1966), tem-se que o lançamento é ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata pela autoridade competente (COELHO, 2012, p. 680), todavia Luciano Amaro chama a atenção para o fato de que há tributos que são recolhidos independentemente de lançamento e se o montante recolhido estiver correto, não há, nesses casos, necessidade da prática de nenhum ato pela autoridade competente. Mas, mesmo nesses casos, haveria, de todo modo, um ato comissivo dado por uma homologação expressa, informada ao sujeito passivo, ou um ato omissivo, dado por uma homologação tácita (AMARO, 2010 p. 373). É, pois, sempre da autoridade administrativa a decisão final em todos os casos (MACHADO, 2010, p. 186).

Em outro sentido, cumpre registrar que, ao definir o CTN (BRASIL, 1966) que o lançamento é atividade vinculada, não deixa margem para discricionariedades, devendo sempre ser feito o que a lei determina, sem margem para que possa a autoridade administrativa, *“por razões de conveniência ou oportunidade, decidir entre lançar ou não, ou lançar valor maior ou menor, segundo sua avaliação discricionária”* (AMARO, 2010, p. 374).

O CTN (BRASIL, 1966) adota uma classificação de três tipos de lançamento, podendo ser: a) por declaração (art. 147 do CTN); b) por homologação (art. 150 do CTN); e c) lançamento de ofício (art. 149, I, do CTN).

No primeiro caso, lançamento por declaração (art. 147 do CTN), o crédito tributário é constituído com base em declaração prestada pelo contribuinte, a partir de informações por ele fornecidas, sem as quais não seria possível executar o lançamento. Neste caso, ainda que já prestada a declaração pelo sujeito passivo, *“Antes da manifestação da autoridade não existe o dever de pagar. Nem muito menos o crédito tributário”* (MACHADO, 2010. p. 188).

A seguir, transcreve-se o art. 147 do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela. (BRASIL, 1966)

No lançamento por homologação, *“o contribuinte participa direta e ativamente de sua formatação (cálculo e pagamento do tributo), cabendo ao Fisco tão somente o procedimento homologatório”* (SABBAG, 2014, p. 160). Neste caso, à Administração Pública cabe concordar ou não com a atividade do contribuinte de calcular o imposto devido e efetuar o seu pagamento.

Seu regramento é dado pelo art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que 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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (BRASIL, 1966)

O Caput do art. 150 do CTN, acima transcrito, fala de homologação expressa, mas, já se prevendo o caso em que o sujeito ativo poderia não se manifestar nunca, estabeleceu-se uma regra de homologação tácita em seu § 4º (AMARO, 2010, p. 390).

Luciano Amaro, ao concordar com José Antônio de Andrade Martins, aponta que os §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN tratariam, na verdade, de regras para o lançamento *de ofício*, porque estes parágrafos seriam aplicados apenas na hipótese de recusa de homologação. (AMARO, 2010, p. 390). Como se verá mais à frente, o art. 150 do CTN (BRASIL, 1966), ao mesmo tempo em que define um tipo de lançamento, acaba por estabelecer verdadeira regra de decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por Homologação.

Por fim, o lançamento de ofício, previsto no art. 149 do CTN (BRASIL, 1966), trata de um tipo de lançamento que ocorre sem a participação espontânea do contribuinte, *“Em relação aos tributos cuja legislação não obriga o contribuinte a declarar, nem muito menos a pagar antecipadamente”* (MACHADO, 2010, p. 187). Nesse caso, a Fazenda Pública ou já dispõe de todos os elementos necessários para realizar o lançamento ou os obtém em procedimentos fiscalizatórios.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (BRASIL, 1966)

Hugo de Brito Machado (2010, p. 187) chama a atenção para o fato de que o lançamento *de ofício* pode ocorrer também por inércia do sujeito passivo, nos casos em que este não presta a declaração - situação original de lançamento por declaração -, ou não exerce a obrigação de pagar – situação original de lançamento por homologação. Assim, diz-se que são lançamentos *de ofício* todos aqueles que começam com a lavratura de auto de infração.

Sobre o auto de infração, Paulo de Barros Carvalho explica que há, aqui, dois atos distintos em um único instrumento material: o lançamento, que constitui o crédito tributário referente ao tributo devido, e a aplicação de penalidade por não ter o sujeito passivo recolhido tempestivamente o valor devido. Assim, nas palavras do citado autor “Não deixam de ser duas normas jurídicas distintas postas por expedientes que, por motivos de comodidade administrativa, estão reunidos no mesmo suporte físico.” (CARVALHO, 2005, p. 417).

3 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA

3.1 Considerações gerais

Simplificadamente falando, Hugo de Brito Machado (2010, p.208) explica que a extinção do crédito tributário é exatamente o seu desaparecimento. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho entende que “O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela” (CARVALHO, 2005, p. 453). Hugo de Brito Machado alerta, todavia, que, nos casos de nulidade por vício formal, é possível a extinção do crédito tributário sem que ocorra necessariamente a extinção da obrigação tributária correspondente:

A extinção do crédito tributário, porém, nem sempre implica a extinção da obrigação tributária respectiva. Nas hipóteses de extinção do crédito tributário em decorrência de decisão administrativa irreformável, ou de decisão judicial passada em julgado (letras “j” e “1” , acima), não ocorrerá a extinção da obrigação tributária se a decisão extinguir o crédito tributário por vício formal em sua constituição. Nessas duas hipóteses, portanto, pode ocorrer ou não a extinção da obrigação tributária. Se a decisão, seja administrativa ou judicial, extinguir o crédito tributário por entender indevido o tributo respectivo, restará extinto tanto o crédito como a obrigação. Entretanto, se a decisão, seja administrativa ou judicial, extinguir o crédito tributário em virtude de vício formal em sua constituição, afirmando, por exemplo, que houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte, não ocorrerá a extinção da obrigação tributária respectiva e a Fazenda Pública poderá fazer novo lançamento, no prazo de cinco anos, que começa da data em que se tomar definitiva a decisão (CTN, art. 173, mc. II). (2010, p.210).

A formas de extinção do crédito tributário, são aquelas previstas no art. 156 do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149. (BRASIL, 1966)

Para a presente monografia, de todas as formas de extinção, interessam apenas o pagamento, compensação e decadência, por serem os três as formas ordinariamente mais comuns e por serem o pagamento e a compensação fatores que interferem diretamente na regra de decadência do direito de lançamento de ofício do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) com base no lucro real anual, objeto deste trabalho.

Assim, para concluir este item, trazem-se aqui as definições do que é pagamento e compensação, não se abordando profundamente as especificidades de um e de outro, por fugirem ao interesse do assunto desta monografia. Decadência será objeto de um item específico.

Sacha Calmon Navarro Coelho, explica que, na Teoria das Obrigações, o vernáculo pagamento tem dois sentidos: um amplo e outro restrito. Enquanto o sentido amplo trata do adimplemento de todo tipo de obrigação, sentido restrito seria apenas o de adimplemento das obrigações pecuniárias, sendo que, no caso do direito tributário, pelas regras CTN, a palavra pagamento teria uma acepção estritamente pecuniária (COELHO, 2012, p. 725). Nesse sentido, Hugo de Brito Machado e Paulo de Barros Carvalho seguem igual linha de entendimento sobre o que significa o pagamento no CTN. Pelo primeiro autor, a definição de pagamento é que “o pagamento é a entrega ao sujeito ativo, pelo sujeito passivo ou por qualquer outra pessoa em seu nome, da quantia correspondente ao objeto do crédito tributário” (MACHADO, 2010, p. 210) e, pelo segundo, “Pagamento é a prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo.” (CARVALHO, 2005, p. 455). Não há aqui nenhuma diferença conceitual entre a posição de ambos.

No Código Civil (CC) (BRASIL, 2002), a compensação é definida pelo art. 368, pelo qual, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem. Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 463) aponta quatro requisitos necessário à compensação: “a) reciprocidade das obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das prestações; e d) fungibilidade das coisas devidas (CC, art. 369)”.

Pela ótica do direito tributário, define Hugo de Brito Machado (2010, p. 221) que “compensação é como que um *encontro de contas*. Se o obrigado ao pagamento do tributo é credor da Fazenda Pública, poderá ocorrer uma

compensação pela qual seja extinta sua obrigação, isto é, o crédito tributário”. Luciano Amaro (2010, p. 455) esclarece que a compensação é uma espécie de alternativa ao pedido de restituição. Neste caso, em que vez de o sujeito passivo pedir ao Fisco restituição de um valor pago indevidamente para depois devolvê-lo mediante pagamento de um crédito tributário devido, faz-se diretamente o encontro de contas, sendo um processo único e bem mais célere.

Por fim, cabe esclarecer que a compensação não ocorre necessariamente por homologação expressa da Receita Federal. Decorrido o prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação sem que a RFB tenha se manifestado, considera-se que a compensação foi homologada tacitamente. Nesse sentido, de acordo com Higuchi, “Com exceção das compensações de elevados valores, a maioria das compensações serão homologadas tacitamente por decurso de prazo.” (HIGUCHI, 2010, p. 798)

3.2 Decadência

3.2.1 Introdução

Antes de se adentrar na questão específica da decadência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, é importante que se diferencie claramente o que é prescrição e o que é decadência na ótica do direito tributário. E, para isso é preciso que se socorra inicialmente ao direito civil.

Sobre as diferenças entre prescrição e decadência, veja-se, então, o que dizem as palavras de Maria Helena Diniz:

Só as ações (em sentido material) condenatórias podem sofrer os efeitos da prescrição, pois são elas as únicas por meio das quais se protegem judicialmente os direitos que irradiam pretensões; isto é assim porque apenas os direitos a uma prestação são suscetíveis de lesão ou de violação. Por outro lado, a decadência atinge direitos potestativos, ou melhor, sem pretensão ou sem prestação que se caracterizam pelo fato de não poderem ser violados, uma vez que tendem à modificação do estado jurídico existente, não contendo nenhuma obrigação de outrem de realizar positiva ou negativamente um dado ato. P. ex.: é o que se dá quando a lei autoriza um cônjuge a requerer a separação de bens; o doador a revogar a doação por ingratidão do donatário; o vendedor a resgatar o fundo ou pleitear a rescisão por lesão. De modo que o prazo decadencial se refere a um direito potestativo que deve ser exercido, mediante ação constitutiva (positiva ou negativa), por mero ato de vontade, independentemente de atuação de terceiro. (2012, p.461)

A partir dos ensinamentos de Maria Helena Diniz e conforme define o art. 189 do Código Civil (BRASIL, 2002), vê-se que a prescrição extingue a pretensão do titular do direito violado. Há, portanto, na prescrição, a necessidade de um direito violado. Isso, todavia, já não ocorre com a decadência, que se refere ao não exercício de um direito potestativo dentro de um espaço de tempo. Esta é a diferença fundamental no conceito do que é uma e outra.

Pela ótica do direito tributário, Luciano Amaro explica que, na edição do CTN, o legislador fixou dois limites temporais para eventos considerados distintos, decadência e prescrição, “sendo o primeiro o lapso de tempo dentro do qual deve ser “constituído” o crédito tributário, mediante a consecução do lançamento, e o segundo, o período no qual o sujeito ativo, se não satisfeita a obrigação tributária, deve ajuizar a ação de cobrança.” (AMARO, 2010, p. 428)

Assim, pode-se dizer que, no direito tributário, enquanto a prescrição se aplica à ação de cobrança de um crédito tributário já constituído pelo lançamento, mas não pago, daí a violação do direito, a decadência se refere ao próprio lançamento, que somente pode ser efetuado pela autoridade tributária, daí o direito potestativo.

Explica Paulo de Barros Carvalho que a decadência, ao expirar o direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo, “*teria o condão de inibir a autoridade administrativa de lavrar o ato constituidor (perda do direito de lançar) e, simultaneamente, de fulminar o direito subjetivo de que esteve investido o sujeito pretensor*” (CARVALHO, 2005, p. 468 e 469). Nesse sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 35) assinala a volatilidade dos fatos, que se perdem com tempo a partir da degradação das provas, como motivo para a decadência como causa da perda desse direito.

De acordo com Eduardo de Moraes Sabbag (2015, p.161), o CTN define as regras de decadência em seus art. 173, I, e art. 150, § 4º, os quais são transcritos a seguir:

Art. 150. [...]

§ 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.

[...]

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL, 1966)

3.2.2 Regras de decadência do art. 173 do CTN

Conforme Sacha Calmon Navarro Coelho, a regra geral da decadência é dada pelo art. 173, I, do CTN, a qual se atrela à anualidade do exercício fiscal (COELHO, 2012, p.760), em que, nesse caso, o prazo é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nesse sentido, Eurico Marcos Vinícius de Santi esclarece que “sobre o conceito de exercício seguinte, acreditamos não haver maior controvérsia que se trate do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro, conforme prevê o art. 34 da Lei n. 4.320/64” (SANTI, 2011, p. 120),

Por conseguinte, por esta regra do art. 173, I (BRASIL, 1966), o prazo decadencial para um fato gerador que tenha ocorrido em janeiro de 2021, por exemplo, somente começaria a correr a partir de primeiro de janeiro de 2022. Também na mesma data começaria a correr a contagem do prazo para um fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2021. Assim, independentemente da data em que ocorra o fato gerador, desde que ocorra no mesmo ano, a data final da contagem do prazo decadencial é sempre a mesma.

Sacha Calmon Navarro Coelho chama a atenção para o conteúdo do parágrafo único do art. 173 do CTN: “Todavia, o *dies a quo* acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento.” (COELHO, 2012, p.761)

Tomando-se novamente o exemplo anterior do fato gerador de janeiro de 2021, se, neste caso, em 26 de maio de 2021 o contribuinte houvesse sido intimado a apresentar documentos necessários ao lançamento, no dia da ciência da intimação começaria a contar o prazo decadencial de cinco anos.

O inciso II do art. 173 (BRASIL, 1966), por sua vez, prevê uma regra específica para o refazimento de lançamentos já realizados anteriormente, mas anulados por vício formal. Nesse caso, o prazo começa a contar da data em que se torna definitiva

a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anteriormente realizado.

Assim, por exemplo, se um lançamento efetuado em 13 de janeiro de 2021 vier a ser anulado definitivamente em 18 de março de 2021 por vício formal, reinicia-se uma nova contagem de cinco anos para o refazimento deste lançamento nesta data. Observe-se apenas, que, nessa situação, não se pode inovar, devendo o novo lançamento ter exatamente os mesmos elementos substanciais do anterior, corrigindo-se apenas o erro formal. Nas palavras e de Hugo de Brito Machado: “Elemento substancial novo não pode ser incluído” (MACHADO, 2010, p. 232).

Sobre uma diferença importante entre prescrição e decadência em que “A decadência, teoricamente, corre contra todos, não admitindo sua suspensão ou interrupção”, enquanto “a prescrição pode ser suspensa, impedida ou interrompida pelas causas previstas pela lei” (DINIZ, 2011, p. 462), é importante trazer aqui as críticas de Luciano Amaro, que entende ter o inciso II do art. 173 do CTN inserido causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial. Segundo este autor, haveria suspensão, porque durante a discussão da nulidade do lançamento não correria a decadência e haveria interrupção, porque, uma vez decidido pela nulidade, recomençaria a contagem do prazo a partir da data da decisão:

De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (*suspensivo* porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e *interrupção* porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-se até que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendência formal, não faz nenhum sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como “prêmio” por ter praticado um ato nulo. (AMARO, 2010, p. 433).

Paulo de Barros Carvalho se posiciona sobre esta questão levantada por Luciano Amaro dizendo que “nada custaria à doutrina reconhecer que a decadência, no direito tributário, oferece aspectos estruturais que não se compaginam, por inteiro, com os do direito privado”. (CARVALHO, 2005, p. 470)

Já Hugo de Brito Machado discorda desses dois autores e entende que não há que se falar em suspensão ou interrupção da decadência, porque “O lançamento

será outro apenas formalmente, mas há de albergar os mesmos elementos substanciais que se encontravam no anterior.” (MACHADO, 2010, p. 232).

3.2.3 Regras de decadência do art. 150, § 4º, do CTN

No que se refere ao art. 150, §4º, este trata de regra específica para os lançamentos por homologação, em que, ao estabelecer um prazo para a homologação, seja ela tácita ou expressa, fulmina a pretensão do Fisco em efetuar qualquer lançamento de ofício para a adequação de pagamentos insuficientes, tendo como marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data do fato gerador (SABBAG, 2015, p.161).

Sobre esse assunto, Luciano Amaro entende que, tecnicamente falando, o lançamento *por homologação* não poderia ser atingido pela decadência, porque uma vez realizado o “pagamento [...] ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio. o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita).” (AMARO, 2010, p. 433). Assim, de todo modo, o lançamento teria sido realizado em qualquer dos casos, seja por homologação expressa, seja por homologação tácita.

Embora pareça simples, a aplicação prática dessas regras não é de todo trivial. No livro Lançamento tributário e decadência, coordenado por Hugo de Brito Machado em 2002 (MACHADO, 2002), dezenove renomados tributaristas foram instados a responder dezoito perguntas específicas sobre decadência. O resultado, na época, foram posicionamentos totalmente divergentes quanto à contagem dos prazos decadenciais dos lançamentos por homologação.

Esse desencontro de ideias se manteve assim até que, em 2009, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC (BRASIL, 2009b), sob o regime dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C, do Código de Processo Civil (CPC) (BRASIL, 2015), finalmente o STJ pacificou boa tarde das divergências ao firmar a tese de que a regra geral de decadência para os lançamentos por homologação é de fato a do art. 150, § 4º, ressaltando, todavia, a corte superior que nos casos em que não houver qualquer pagamento, não há o que homologar, e, assim, vale a regra do art. 173, inc. I, a qual também é aplicada no caso de fraude, dolo ou simulação.

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 incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito
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
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 imponible, 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 e desarrazoado prazo decadencial decenal
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. (BRASIL,2009a)

Também o STJ pacificou o entendimento de que a não confissão do débito mediante declaração tem o condão de mover a regra de decadência do art. 150, § 4º, do CTN para o art. 173, I (BRASIL, 1966), ao editar a Súmula 555 (BRASIL,2015b), já transcrita na introdução desta monografia.

Súmula 555 - 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. (BRASIL, 2015b)

Diante dessas definições do STJ, tem-se então que a regra para o lançamento por homologação é a do art. 150, §4º do CTN (BRASIL, 1966), exceto se ocorrer alguma situação de exceção. As situações de exceção são ausência de pagamento e de declaração com a confissão de dívida e ocorrência de dolo fraude ou simulação. Nesses casos, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN (BRASIL, 1966).

Não obstante esse entendimento de 2009 adotado pelo STJ, Carvalho, ainda em 2010, defendia que seria irrelevante haver ou não pagamento antecipado nos

tributos sujeitos a lançamento por homologação para fins de determinação e contagem do prazo decadência:

O lançamento por homologação não tem por pressuposto a realização do pagamento antecipado, mas o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Logo existindo dispositivo legal que atribua ao contribuinte a função de emitir norma individual e concreta formalizadora do crédito tributário e de efetuar o correspondente recolhimento antes de qualquer iniciativa da Fazenda Pública, está-se diante da figura do tributo sujeito a lançamento por homologação, a ele sendo aplicável o prazo de decadência prescrito no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. (2010, p.84)

Na mesma esteira, corroborava esta tese o entendimento de Sakakihara de que o objeto de homologação não é o pagamento do tributo, mas sim a atividade, posto que, se o que se homologa é a atividade, irrelevante é o pagamento:

Objeto da homologação, portanto, não é o pagamento do tributo, mas, sim, a atividade exercida pelo sujeito passivo, para determinar e quantificar a prestação tributária. Esta atividade, evidentemente, não se identifica com a atividade prevista no art. 142, que é privativa da autoridade administrativa, e, por isso, não podendo ser definida como lançamento, não tem a virtude a constituir o crédito tributário. A posterior homologação, porém, vem a reconhecer nessa atividade a capacidade de ter constituído o crédito tributário. Com isso, satisfaz-se a exigência do CTN, segundo o qual, o crédito tributário, não pode ser legitimamente exigido pela Fazenda Pública, se não constituído pelo lançamento. Se o crédito tributário foi recebido sem que tivesse havido prévia constituição pelo lançamento, o sistema, pelo artifício da homologação, reconhece, posteriormente, que a atividade do obrigado teve o mesmo efeito de constituir o crédito tributário. (2004, p.639)

Ao tratar desse assunto, BRANDT e FONTOURA criticam o STJ, apontando quatro incoerências em que teria incorrido o Superior Tribunal de Justiça na ementa do acórdão do REsp 962.379/RS:

- a) a declaração do contribuinte que declara débito tributário a ser recolhido, sem qualquer providência da autoridade fazendária, não pode ser entendida como lançamento;
- b) quando o contribuinte efetua declaração de débito prestando informação acerca da efetiva existência da dívida, porém não adimplindo-a, inicia-se para o Fisco o prazo decadencial e não prazo prescricional, posto que ainda não restou constituído o crédito tributário;
- c) não existe na legislação tributária a figura do autolancamento, o que se traduz em afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional,
- d) a declaração de débito do contribuinte formalizada em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e Guia de Informação e Apuração não torna dispensável a atuação da autoridade fazendária, já que a constituição do crédito tributário tem sua forma prevista em lei, não podendo ser constituído como um mero crédito quirografário. (2016)

Percebe-se, assim, que, ainda que tenha o STJ firmado seu o entendimento, tal posição não é necessariamente aceita pela doutrina.

3.2.4 As regras de decadência propostas por Eurico Marcos Diniz de Santi

Diante das inúmeras possibilidades fáticas para o enquadramento da contagem do prazo decadencial, Eurico Marcos Diniz de Santi propôs cinco critérios para o enquadramento (SANTI, 2011, p.119):

- i. Previsão ou não de pagamento antecipado;
- ii. Ocorrência ou não de pagamento antecipado;
- iii. Ocorrência ou não de dolo, fraude ou simulação
- iv. Ocorrência ou não de notificação de medida preparatória;
- v. Ocorrência de anulação de lançamento anterior

Na presente monografia, pensa-se que seria melhor colocar o critério “v” em primeiro lugar, porque sendo o caso de refazimento de lançamento anulado por vício formal, são irrelevantes as demais regras, aplicando-se sempre a regra do art. 173, II, do CTN (BRASIL, 1966), independentemente de haver pagamento antecipado ou não.

Quanto aos demais critérios, os itens ii e iii aplicam-se apenas ao lançamento por homologação, porque são regras específicas do art. 150 (BRASIL, 1966), aplicáveis apenas a este tipo de lançamento. O item iv não se aplica ao lançamento por homologação, porque neste tipo de lançamento não há notificação por parte do Fisco, sendo todos os procedimentos executados pelo próprio contribuinte.

Assim, de acordo com o proposto por esta monografia, testado em primeiro lugar o critério v - ocorrência de anulação de lançamento anterior -, se for o caso de refazimento de lançamento anterior anulado por vício formal, aplica-se a regra do art. 173, II (BRASIL, 1966), caso contrário, passa-se ao primeiro critério - se há previsão ou não de pagamento antecipado -, para se verificar se se trata de lançamento por homologação.

Em se tratando de lançamento por homologação, segue-se para a segunda regra, pela qual se observa se houve ou não efetivamente o pagamento antecipado ou a confissão do débito mediante declaração. Não havendo pagamento antecipado, segue-se o entendimento do STJ, pelo qual, não havendo pagamento nem declaração do débito, não há o que homologar, valendo, então a regra geral do art. 173, I (BRASIL, 1966). Havendo pagamento antecipado, verifica-se a hipótese do critério iii - Ocorrência ou não de dolo, fraude ou simulação. Havendo dolo, fraude ou simulação, segue-se o entendimento do STJ (BRASIL, 2009b) de que, nesses

casos, vale a regra do art. 173, I, do CTN (BRASIL, 1966), e, não havendo dolo, fraude ou simulação, aplica-se a o art. 150, §4º do CTN (BRASIL, 1966).

Caso, no teste do critério i - previsão ou não de pagamento antecipado -, não seja a hipótese de lançamento por homologação, estar-se-á necessariamente diante das regras do art. 173 do CTN (BRASIL, 1966). Nessa situação, segue-se direto para o critério iv - ocorrência ou não de notificação de medida preparatória. Não é necessário verificarem-se os critérios ii e iii, porque estes só interessam no caso de lançamento por homologação, sendo irrelevante para as regras do art. 173 do CTN (BRASIL, 1966) se houve ou não pagamento antecipado ou se houve dolo, fraude ou simulação. Assim, havendo medida preparatória indispensável, aplica-se o parágrafo único do art. 173 do CTN (BRASIL, 1966), e não se tratando de nenhum desses dois casos, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do CTN (BRASIL, 1966).

Com base na combinação os critérios acima, Santi propôs seis regras práticas de decadência (SANTI, 2011, p. 119), as quais formaram a base doutrinária para o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC (BRASIL, 2009b), tendo sido este autor nominalmente citado na ementa:

- a) Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado;
- b) Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação
- c) Regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado;
- d) Regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação;
- e) Regra de decadência do direito de lançar perante a anulação de lançamento anterior;
- f) Regra de decadência do direito de crédito do fiscal

Feitas estas considerações, nos itens seguintes serão abordadas as especificidades referentes ao imposto de renda das pessoas jurídicas.

4 IRPJ COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL

4.1 Considerações iniciais

Conforme art. 153, III, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), o imposto de renda é tributo de competência da União e sua essência é dada pelo art. 43 do CTN (BRASIL, 1966), pelo qual a hipótese de incidência é dada pela aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Pela definição do CTN (BRASIL, 1966), essa aquisição de disponibilidade deve ser entendida como sendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, de tal modo entendidos como sendo entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Nota-se, assim, da redação do art. 43 do CTN (BRASIL, 1966), que renda e patrimônio não se confundem. Ao passo em que patrimônio é a riqueza possuída em um determinado momento, renda é exatamente o aumento desse patrimônio (SOUSA, 1962 apud COELHO, 2012, p. 450). Nesse aspecto, Hugo de Brito Machado elucida que por disponibilidade econômica entende-se um *recebimento* de valor, enquanto disponibilidade jurídica trata apenas do *crédito* desse valor ainda não recebido (MACHADO, 2010, p.333). Por consequência, ainda que não recebido um determinado valor, o simples direito de recebê-lo já é tributável.

Nomeadamente no caso das pessoas jurídicas, a tributação da renda não é isolada das despesas e custos incorridos para recebê-la. Sacha Calmon Navarro Coelho, ao distinguir o imposto de renda das pessoas físicas do imposto de renda das pessoas jurídicas, explica que, para o IRPJ “prevalece a teoria do balanço”, em que renda, aqui, seria o acréscimo patrimonial líquido (COELHO, 2012, p. 449). Assim, nesse caso, a tributação incide sobre o lucro, que é “o acréscimo, em cada exercício social, do patrimônio líquido da sociedade, além do capital social.” (COELHO, 2012, p. 453).

Pode-se explicar melhor o parágrafo acima da seguinte forma: quando os sócios de uma empresa investem um determinado valor em seu capital social - digamos R\$100.000,00 -, neste momento não há ainda um aumento de patrimônio, mas tão-somente uma alteração qualitativa, que passou de R\$100.000,00 em dinheiro para R\$100.000,00 em quotas de uma sociedade empresarial. Posteriormente, quando a empresa recebe um valor pela revenda de um bem em

um ato de comércio, também nesse momento ainda não se pode dizer que houve necessariamente aumento do patrimônio dos sócios, porque esta empresa incorreu em custos para a aquisição do bem revendido, além de outras despesas operacionais, que precisam ser pagas e sem os quais não seria possível auferir a receita da venda. Assim, o aumento do patrimônio investido, representado pelo capital social da empresa, dá-se essencialmente pelo confronto entre as receitas e despesas (lucro) e não apenas pela receita de vendas da empresa.

Esclarecido que o que tributa no caso das pessoas jurídicas é o lucro, passa-se, então, às formas básicas de tributação definidas no art. 1º da Lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996), que estabelece três opções: lucro real, presumido e arbitrado.

A seguir transcreve-se o referido artigo:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (BRASIL, 1996)

Por oportuno, cumpre esclarecer que, além das opções de lucro real, presumido e arbitrado, estabelecidas pela lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996), existem ainda outras formas, como é o caso do Simples nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006 (BRASIL, 2006), aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, e o Regime Especial de Tributação (RET), instituído pela Lei nº 12.024/2009 (BRASIL, 2009a), aplicável às rendas recebidas em contratos de construção no âmbito do programa minha casa minha vida.

Tratando-se especificamente do lucro real, pode-se dizer, de forma resumida, que este nada mais é que o lucro contábil da pessoa jurídica ajustado por adições e exclusões de alguns valores previstos pela legislação do imposto de renda (NEVES; VICECONTI, 2017, p. 2).

Adições podem tratar, por exemplo, de “rendimentos, receitas e quaisquer outros valores *não incluídos na apuração do lucro líquido* que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real” (NEVES; VICECONTI, 2017, p. 18) ou de despesas não dedutíveis para fins de imposto de renda, que devem ser adicionadas por não serem necessárias à atividade da pessoa jurídica. Vejamos, então, um exemplo de adição dado por Neves e Viceconti:

A legislação do imposto sobre a renda não admite a multa ambiental como dedução do lucro real nem qualquer outro tipo de multa por infração de

natureza não tributária, por considerar que não é uma despesa necessária à manutenção da atividade da empresa e para não incentivar o desrespeito às normas legais do país. De fato, a companhia poderia ter apurado o resultado respeitando as leis ambientais, motivo pelo qual esta despesa não é computada na determinação do lucro real e, para isto, é feita sua adição ao lucro líquido. (2017, p. 17)

Sobre as exclusões, Neves e Viceconti explicam que estas servem para “não computar na base de cálculo do imposto receitas que aumentaram o lucro líquido da pessoa jurídica, mas que a legislação do imposto sobre a renda considera como não tributáveis” (NEVES; VICECONTI, 2017, p. 18), podendo representar, ainda, “valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e *que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido* do período de apuração” (NEVES; VICECONTI, 2017, p. 18).

É importante esclarecer que as adições e exclusões ao lucro líquido ocorrem sempre por determinação da lei e a regra geral de apuração é estabelecida pelo art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

[...] (BRASIL, 1977)

Note-se que, a partir de 1997, a incidência do lucro real passou a ter como regra geral o período trimestral, considerando-se como tal os encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (NEVES; VICECONTI, 2017, p. 2).

Todavia, alternativamente à regra geral de tributação trimestral, permitiu a lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996), em seu art. 2º, que o imposto de renda das pessoas jurídicas pudesse ser apurado anualmente, em 31 de dezembro de cada ano (NEVES; VICECONTI, 2017, p. 10).

Em ambas as opções, trimestral ou anual, caso o resultado após a adições e exclusões seja negativo, tem-se o que se chama de prejuízo fiscal. Higuchi (HIGUCHI, 2010, p. 32) explica que esse prejuízo apurado pela pessoa jurídica pode ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores. Todavia, esclarece o autor que o art. 15 da Lei nº 9.065/1995 (BRASIL, 1995b) traz a limitação de que essa compensação tem o limite máximo de 30% do referido lucro líquido ajustado.

Desta forma, por exemplo, uma pessoa jurídica que tenha prejuízo fiscal acumulado de R\$100.000,00, ao apurar lucro real de R\$50.000,00 em um período de apuração posterior, somente poderá compensar R\$15.000,00 (30% de R\$50.000,00), apurando assim uma base de cálculo de R\$35.000,00 após a compensação do prejuízo. Ou seja, ainda que houvesse prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores em montante maior que o lucro apurado no valor de R\$50.000,00, somente pode a pessoa jurídica utilizar uma parte do que possuía pelo motivo da existência da limitação da trava dos 30%.

Por conta dessa limitação dos 30% na compensação de prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, Higuchi tece as suas críticas quanto ao lucro trimestral:

No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes (HIGUCHI, 2010, p. 25)

Assim, o que se percebe é, que, em regra, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a opção pela tributação com base no lucro real anual é vantajosa, por que, assim, eventuais prejuízos que ocorram durante o ano, podem ser integralmente utilizados para reduzir lucros do próprio ano, o que já não ocorre na opção trimestral, em que o prejuízo de um trimestre somente poderá ser compensado até o limite de 30% do lucro real do trimestre seguinte, havendo, portanto, uma espécie de postergação do direito de uso desse prejuízo fiscal. Daí

porque a maioria das pessoas jurídicas opta pela tributação com base no lucro real anual.

4.2 A sistemática do Lucro real anual

Conforme abordado no item anterior, as pessoas jurídicas podem optar pela sistemática do lucro real anual, apurando o resultado tributável no dia 31 de dezembro de cada ano. Todavia, por força do art. 2º da lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996), caso a pessoa jurídica faça essa opção, fica obrigada a fazer pagamentos mensais por estimativa, que constituirão uma antecipação do imposto devido no final do ano-calendário (NEVES; VICECONTI, 2017, p. 30).

Resumidamente, essas antecipações mensais, são calculadas com base na receita bruta da pessoa jurídica, à qual se aplicam determinados coeficientes. A este resultado são ainda somados ganhos de capital e outros rendimentos não enquadrados como receita bruta. Neves e Viceconti explicam quais são esses outros rendimentos:

- a) receita de locação de imóvel, ou de outros bens do Ativo Não Circulante, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica (podendo ser deduzidas as despesas pagas à empresa administradora do imóvel para fins de locação);
- b) juros ativos [...];
- c) descontos financeiros obtidos [...];
- d) ganhos de capital na alienação de bens do Ativo Permanente[...];
- e) outros valores [...].(NEVES; VICECONTI, 2017, p. 12).

Conforme art. 2º da lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996), o valor incidente sobre a receita bruta trata de uma base estimada, que nada mais é que uma espécie de lucro presumido mensal, apurado mediante aplicação de determinadas alíquotas sobre a receita bruta do mês, que variam de 1,6% a 32% e dependem da atividade exercida pela pessoa jurídica, deduzida das devoluções de vendas, vendas canceladas e descontos incondicionais:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (BRASIL, 1996)

Higuchi (2010, p. 28) lembra que, pelo art. 35 da Lei nº 8.981/95 (BRASIL, 1995a), que é referenciado no art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996) acima transcrito, a pessoa jurídica pode suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Terminado o ano, em 31 de dezembro, a pessoa jurídica apura o lucro real anual e calcula o valor do imposto devido. Desse valor devido com base no resultado anual, são, então, deduzidos: os valores pagos com base na estimativa mensal; os valores retidos na fonte sobre a receitas computadas na determinação do lucro real; e os incentivos fiscais. É o que estabelece o art. 2º, § 4º, da lei nº 9.430/1996:

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.(BRASIL, 1996)

O resultado desse confronto do valor calculado em 31 de dezembro com as deduções de incentivo fiscal e o que foi pago mediante antecipações mensais ou retenções na fonte pode ser positivo ou negativo. Se for positivo, ou seja, o valor devido é maior que as deduções, antecipações mensais e o valor retido na fonte, o contribuinte deve recolher a diferença em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente. Se for negativo, ou seja, houve excesso de pagamento ao longo do ano em relação ao valor devido, essa sobra pode ser objeto de restituição.

Esta é a regra dada pelo art. 6º, § 1º, da lei nº 9.430/1996:

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento.

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (BRASIL, 1996)

Para finalizar este item, é importante lembrar que, desde a edição da lei nº 13.670/2018 (BRASIL, 2018a), que alterou o art. 74 da lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996), os valores devidos a título de antecipação mensal não podem mais ser

quitados mediante compensação. Assim a hipótese de compensação aplica-se apenas ao valor devido no ajuste anual.

4.3 Hipóteses de decadência do lançamento de ofício na sistemática do lucro real anual

Originariamente, o imposto de renda já foi um exemplo típico de lançamento mediante declaração previsto no art. 147 do CTN (BRASIL, 1966). Todavia, com as mudanças que foram ocorrendo na legislação desse tributo, “O imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, que era o exemplo típico de lançamento por declaração, tem evoluído para a sistemática de pagamento sem prévio lançamento” (AMARO, 2010, p. 386) e, “agora, já não se faz por declaração, mas por homologação.” (MACHADO, 2010, p. 344)

Essa consubstanciação da hipótese de pagamento antecipado e a consequente tipificação da forma de lançamento por homologação decorre do fato de que, pelas regras atuais, não há qualquer análise prévia por parte da Receita Federal nem intimação para o pagamento do valor devido, cabendo, assim, ao contribuinte toda a tarefa de calcular o imposto devido e efetuar o pagamento na data prevista em lei.

Note-se, conforme já explicado no item 2.5, que o lançamento por homologação ocorre apenas se o contribuinte paga corretamente o valor devido (MACHADO, 2010, p. 187). De outro modo, se não houver o recolhimento certo do tributo por parte do sujeito passivo, cabe à Fazenda Pública a tarefa de efetuar o lançamento de ofício para constituir a parcela faltante do crédito tributário, conforme estabelece o art. 40 da lei nº 8.541/1992 para o caso do IRPJ: “A falta ou insuficiência de pagamento do imposto e contribuição social sobre o lucro previsto nesta lei implicará o lançamento, de ofício, dos referidos valores com acréscimos e penalidades legais.” (BRASIL, 1992)

Esse lançamento é efetuado por meio de uma notificação de lançamento ou por meio de um auto de infração nos quais se faz o lançamento do tributo, aplica-se uma penalidade e são cobrados os juros de mora. A diferença básica entre notificação e auto de infração no âmbito dos processos administrativos-fiscais da Receita Federal, é que, pelo Decreto nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972), a notificação é eletrônica e o auto de infração é produzido pelo auditor-fiscal. Nesse sentido explica

Hamilton Fernando Castardo que “A notificação expedida por meio eletrônico tem a presunção de que se origina de um órgão competente, dispensando, então, a assinatura do servidor ou autoridade competente” (CASTARDO, 2013, p.177), enquanto “é competente para lavratura do auto de infração no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, exclusivamente” (CASTARDO, 2013, p.177).

Aqui é importante lembrar, conforme já explicado nos itens 2.3.2 e 2.3.3 que, como a DCTF e a declaração de compensação constituem confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito, não há necessidade de lançamento de ofício se o contribuinte declara o valor correto, mas não efetua o pagamento.

Em outro aspecto, conforme também já abordado anteriormente, é importante frisar que o IRPJ é tributo com fato gerador complexivo, que se completa apenas ao final de período de apuração (MACHADO, 2010 p. 105), quando se apura o lucro da pessoa jurídica. Assim, especificamente no caso do IRPJ com base no lucro real anual, o fato gerador se inicia em primeiro de janeiro de cada ano e se completa em 31 de dezembro de cada ano.

Por consequência, nos casos em que se aplica a sistemática do art. 150, § 4º, do CTN (BRASIL, 1966), a contagem do prazo decadencial de cinco anos se dá a partir de 31 de dezembro.

Já, nos casos em que se aplica o art. 173, I, do CTN (BRASIL, 1966), pelo qual conta-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, é preciso que se verifique em qual momento o lançamento já poderia ser efetuado. No caso do lucro real anual, isso ocorre apenas após o vencimento do valor devido no ajuste anual, cuja regra é de pagamento até o último dia útil do mês de março do ano subsequente ao período de apuração, conforme art. 6º, § 1º, da lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996). Desta forma, por exemplo, para o período de apuração de 2020, a obrigação de pagar o valor devido no ajuste anual seria em março de 2021, iniciando-se o prazo previsto no art. 171, I, do CTN (BRASIL, 1966), somente a partir de primeiro de janeiro de 2022.

Lembre-se aqui que o STJ (BRASIL, 2009b) já definiu que a regra de decadência para o lançamento de ofício no caso originário de lançamento por homologação é a do art. 150, §4º do CTN (BRASIL, 1966), exceto se ocorrer alguma

situação de exceção de ausência de pagamento e de declaração e ocorrência de dolo fraude ou simulação, em que se aplica a regra do art. 173, I, do CTN (BRASIL, 1966). Embora tenha o STJ (BRASIL, 2009b) definido essa regra geral, o acórdão paradigma não aborda as vicissitudes do IRPJ, que vão além da simples apuração do ajuste anual e pagamento deste valor. Falta, assim, ainda a definição de sua aplicação prática nas possíveis situações em que pode a Fazenda Pública se deparar com uma infração que importe a necessidade de lançamento de ofício d IRPJ devido pela sistemática do lucro real anual.

Na sistemática do lucro real anual, existem diversas situações com que a fazenda pública pode se deparar quando o sujeito passivo não quita nem declara totalmente o valor correto do imposto devido, cabendo, então o lançamento de ofício. Na presente monografia, a partir das formas de extinção do IRPJ devido no ajuste anual pelo pagamento e compensação (item 7.1), obrigações acessórias apresentadas nos itens 4.2 e 4.3 e deduções do valor devido no ajuste anual apresentadas no item 8.2, em conjunto com o posicionamento do STJ (BRASIL, 2009b; BRASIL, 2015b) e as seis regras práticas de decadência de Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 119), foram levantadas as seguintes situações:

- a) O contribuinte não declara em DCTF nenhum valor a título de imposto calculado no ajuste anual nem faz nenhuma compensação para quitar esse valor anual, não efetua nenhum pagamento a título de imposto devido no ajuste anual, não sofre nenhuma retenção na fonte, não faz nenhum recolhimento a título de antecipação mensal e não incorre em nenhuma situação de dolo, fraude ou simulação.
- b) O contribuinte declara em DCTF algum valor a título de imposto calculado no ajuste anual, todavia insuficiente para alcançar o valor correto.
- c) O contribuinte faz compensação para quitar o valor devido no ajuste anual, todavia insuficiente para alcançar o valor correto.
- d) O contribuinte efetua algum pagamento a título de imposto devido no ajuste anual, todavia insuficiente para cobrir o valor devido.
- e) O contribuinte faz algum pagamento mensal a título de antecipação do ajuste anual, todavia insuficiente para cobrir o valor devido no ajuste anual.

- f) O contribuinte sofre alguma retenção na fonte, todavia insuficiente para cobrir o valor devido no ajuste anual.
- g) O contribuinte deixa de declarar ou recolher o imposto devido no ajuste anual mediante conduta que importe dolo, fraude ou simulação.
- h) Um lançamento é realizado para refazer lançamento anterior anulado por vício formal.
- i) O contribuinte, obrigado a recolher a antecipação mensal, não recolhe essa antecipação.

Da inteligência da regra estabelecida pelo STJ (BRASIL, 2009b), essas diferentes situações anteriormente listadas implicam em diferentes possibilidades de enquadramento da regra de decadência. E, embora possa haver uma combinação variada entre os itens acima - por exemplo, pode haver compensação anual em conjunto como pagamento mensal e ocorrência de retenção na fonte -, optou-se por tratá-los de forma isolada para que defina qual a influência de cada um na contagem do prazo decadencial.

No caso dos itens “a” (ausência de declaração, compensação, pagamento ou retenção na fonte sem ocorrência de dolo, fraude ou simulação), “d” (existência de pagamento a título de imposto devido no ajuste anual) e “g” (ocorrência de dolo, fraude ou simulação), aplica-se sem maiores dificuldades diretamente o que foi definido pelo STJ (BRASIL, 2009b).

Melhor explicando, na situação do item “a” não há pagamento nem qualquer outro acontecimento que possa substituir a ausência de pagamento como, por exemplo, a existência de uma declaração; portanto, neste caso, vale o definido no art. 173, I, do CTN (BRASIL 1966). A situação do item “d” é justamente o oposto da situação item “a”, neste caso houve algum pagamento do valor devido no ajuste anual, portanto, não tendo ocorrido a exceção prevista no acórdão do Recurso Especial nº 973.733-SC (BRASIL, 2009b), vale a regra normal do lançamento que seria feito originariamente por homologação, que é a do art. 150, §4º, do CTN (BRASIL 1966).

Sobre os casos “a” e “d”, Eurico Marcos Diniz de Santi, que é citado nominalmente no acórdão do Recurso Especial nº 973.733-SC (BRASIL, 2009b) como referência doutrinária para aquela decisão, afirma textualmente que se aplica o art. 173, I, do CTN (BRASIL 1966), quando não ocorre o pagamento antecipado e

este é previsto pela lei, e que se aplica a regra do art. 150, §4º, do CTN (BRASIL 1966), quando, havendo previsão de pagamento, este é realizado e não há ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Para essas duas situações, o referido autor nomeia duas regras: “Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado” e “Regra de decadência com pagamento antecipado” (SANTI, 2011, p. 119). Na época em que Eurico Marcos Diniz de Santi definiu essas regras, e mesmo depois, na edição consultada para esta monografia, que é de 2011, não havia, ainda, o STJ editado a Súmula nº 555 (BRASIL, 2015b). Assim, é preciso adicionar à regra de Santi sobre ausência de pagamento a atual posição desta corte superior que inclui a verificação de existência ou não de declaração.

Para ilustrar o assunto, traz-se aqui excerto de recente ementa do acórdão exarado no Agravo interno no agravo em recurso especial 1807753/MA, em 23 de agosto de 2021, portanto, após a edição da Súmula nº555:

[...]o atual entendimento do **STJ** no sentido de que, se o contribuinte não apresenta a declaração, tampouco realiza o pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial se conta do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN e da **Súmula 555** do **STJ**. (BRASIL, 2021)

A hipótese do item “g” independe de qualquer outro acontecimento; ou seja, basta a ocorrência de dolo, fraude ou simulação para que se aplique o art. 173, I, do CTN (BRASIL 1966). Essa questão, além de já definida pelo STJ, é também objeto da súmula vinculante nº 72 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 72:
Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). (BRASIL, 2012)

Sobre esta questão, Eurico Marcos Vinícius de Santi alerta, todavia, que se o dolo, fraude ou simulação não se mantiverem “nos quadrantes do direito, em razão de qualquer problema material ou formal, [...] restará comprometido o ulterior lançamento que eventualmente tenha sido realizado sob a tutela no novo prazo decadencial” (SANTI, 2011, p. 122).

Também as regras de decadência aplicáveis aos itens “b” (existência de valor declarado em DCTF) e “c” (existência de compensação) não incorrem em maiores dificuldades. Nestes dois casos, segue-se a súmula 555 do STJ (BRASIL, 2015b),

em que, não tendo ocorrido a exceção de inexistência de declaração, vale a regra comum de decadência para os lançamentos por homologação, qual seja, o art. 150, § 4º, do CTN (BRASIL 1966). Lembre-se aqui que, conforme explicado no item 4.3, a compensação é regrada pelo art. 74 da lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996), sendo feita necessariamente mediante entrega de uma declaração que constitui confissão de dívida. Neste caso, conforme já abordado na lógica da decadência aplicável ao item “a”, é preciso que se adicione à “Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado” de Santi (SANTI, 2011,p.119) também a verificação de existência ou não de declaração.

Para a aplicação da regra referente ao item “e” (existência de pagamento a título de antecipação mensal) é preciso que se compreenda qual é a natureza desse pagamento. Conforme abordado no item 7.2, embora não tenha sido apurado sobre a base de cálculo do ajuste anual, este tipo de pagamento é realizado para ser utilizado primordialmente na extinção do valor anual devido. É, pois, exatamente uma hipótese de pagamento antecipado do ajuste anual. Por conseguinte, havendo recolhimento de antecipação mensal, vale a regra do art. 150, § 4º do CTN (BRASIL 1966). Esse assunto é, inclusive, objeto da súmula nº 135 do CARF:

Súmula CARF 135

A antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN. (BRASIL, 2018b)

Na hipótese “f” (existência retenção na fonte), é também preciso entender a natureza desse recolhimento. Conforme já explicado no item 2.1, no caso de retenção na fonte, a fonte pagadora é sujeito passivo na qualidade de responsável. Nesta condição é ela quem recolhe o tributo, agindo como mero instrumento em nome do titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, esse sim o contribuinte. É precisamente isso que define o art. 45 do CTN:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL 1966)

Nesse aspecto, a retenção na fonte é então uma espécie de pagamento antecipado, só que, nesse caso, o tributo é recolhido por terceiros em nome do

contribuinte. Desta forma, vale a mesma regra do pagamento mensal antecipado realizado pelo contribuinte., em que havendo retenção na fonte, prevalece a regra do art. 150, § 4º, do CTN (BRASIL 1966). Esse assunto também já foi objeto de súmula no Carf:

Súmula CARF nº 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). (BRASIL, 2019)

O item "h" (lançamento refeito em decorrência de nulidade por vício formal) aplica-se diretamente a "Regra de decadência do direito de lançar perante a anulação de lançamento anterior" proposta por Santi (SANTI, 2011, p. 123), pela qual se aplica o prazo previsto no art. 173, II, do CTN (BRASIL 1966), contado da "decisão judicial ou administrativa, que servira como *dies a quo* do prazo decadencial de cinco anos"(SANTI, 2011, p. 123),

O item "i" trata da situação em que o contribuinte, obrigado a efetuar o lançamento mensal, não o recolhe ao longo do ano. Nesse caso, a questão foge um pouco às regras estabelecidas para os demais casos e não se localizou na pesquisa bibliográfica uma posição específica da doutrina ou dos tribunais sobre esse assunto. De qualquer forma, a Receita Federal já se posicionou sobre o assunto firmando a posição de que não se deve cobrar o valor da estimativa mensal, mas tão-somente aplicar-se a penalidade isolada pelo seu não recolhimento prevista no art. 44, II, a, da Lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996). Nesse caso, como o contribuinte não efetuou o recolhimento antecipado, não pode deduzi-lo do valor devido no ajuste anual e, por consequência, esse valor acaba sendo cobrado no ajuste anual. É o que diz Nota Cosit nº 31/2013:

"Portanto, ao apurar, em 31 de dezembro, o valor total do imposto devido em todo o ano-calendário, o sujeito passivo há de pagar esse valor, não havendo porque a RFB manter a cobrança de um débito (estimativa) que foi incorporado por outro (imposto a pagar). Isso é pacífico. A RFB não cobra estimativa não paga no ano-calendário: aplica multa de ofício e cobra o imposto devido na forma de saldo a pagar" (BRASIL, 2013)

Assim, nesse caso, o que se tem é apenas a aplicação de penalidade, já que o imposto não recolhido será necessariamente cobrado no ajuste anual, com as regras de decadência ali aplicáveis.

Por fim, é interessante tratar de uma hipótese que não mais é permitida desde a edição da lei nº 13.670, de maio de 2018 (BRASIL, 2018a), que seria a compensação mensal para quitar o valor devido a título de antecipação mensal. Na época em que havia essa possibilidade, quando a compensação era homologada, não havia maiores dificuldades na interpretação, porque essa compensação é hipótese de extinção do crédito tributário, valendo tanto quanto vale o pagamento. Aqui, repetem-se mais uma vez as palavras de Hugo de Brito Machado (2010, p. 221): “Se o obrigado ao pagamento do tributo é credor da Fazenda Pública, poderá ocorrer uma compensação pela qual seja extinta sua obrigação, isto é, o crédito tributário”. Ou seja, em vez de se pedir de volta, mediante um pedido de restituição, um valor pago a maior, para depois com esse valor em mãos efetuar o pagamento de um tributo devido, o contribuinte quita o tributo com esse valor que teria a receber. Nada muito complexo de se entender.

Todavia, quando a compensação não era homologada pela RFB, surgia o problema apontado pelo conselheiro do Carf Fernando Brasil de Oliveira Pinto (PINTO, 2019):

A controvérsia ora em debate é quando, na formação desse saldo negativo, há estimativas que não foram extintas mediante pagamento, mas, sim, por meio de compensações levadas a efeito pelo próprio contribuinte. Na hipótese em que essas compensações são homologadas pelo Fisco, nenhum problema se avizinha. Contudo, quando essas compensações não são acatadas pela Receita Federal, exsurge o problema: devem as estimativas, extintas inicialmente sob condição resolutória de sua ulterior homologação, mas posteriormente não homologadas pelo Fisco, compor o saldo negativo pleiteado?

Conforme esclarece o ilustre conselheiro (PINTO, 2019), a questão foi objeto de Parecer Normativo Cosit nº 02, de 3 de dezembro de 2018, que estabeleceu o marco de 31 de dezembro para definir se a compensação não homologada poderia ser ou não tratada como antecipação do valor devido no ajuste anual:

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas

concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação. Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança. (BRASIL, 2018c)

De qualquer forma, a questão é atualmente superada, posto que não mais se permite a compensação como forma de extinção da antecipação mensal.

Para resumir as conclusões acima, na tabela abaixo propõe-se um quadro sinóptico das regras de decadência para os itens “a” a “h”, não tendo sido incluída a hipótese de lançamento de ofício por falta de recolhimento da antecipação mensal, por se tratar de hipótese em que a RFB não realiza lançamento do tributo, mas apenas aplica penalidade pelo não recolhimento:

Tabela 1 - Quadro sinóptico das regras de decadência

ITEM	DCTF	DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (IRPJ ANUAL)	PAGAMENTO (IRPJ ANUAL)	PAGAMENTO (IRPJ MENSAL)	RETENÇÃO NA FONTE	DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO	LANÇAMENTO REFEITO POR NULIDADE POR VÍCIO FORMAL	REGRA APLICÁVEL DO CTN
a)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	---	NÃO	Art. 173, I
b)	SIM	---	---	---	---	NÃO	NÃO	Art. 150, § 4º
c)	---	SIM	---	---	---	NÃO	NÃO	Art. 150, § 4º
d)	---	---	SIM	---	---	NÃO	NÃO	Art. 150, § 4º
e)	---	---	---	SIM	---	NÃO	NÃO	Art. 150, § 4º
f)	---	---	---	---	SIM	NÃO	NÃO	Art. 150, § 4º
g)	---	---	---	---	---	SIM	NÃO	Art. 173, I
h)	---	---	---	---	---	---	SIM	Art. 173, II

Fonte: do próprio autor

5 CONCLUSÃO

A partir da mais abalizada doutrina em conjunto com normas tributárias positivadas por inúmeros atos legais e entendimentos vinculantes do STJ, o presente trabalho tratou de identificar as regras de contagem do prazo decadencial específicas para diversas situações possíveis para o lançamento de ofício relativo ao descumprimento de obrigações principais concernentes ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) com base no Lucro Real Anual.

Para se chegar a estas regras, foi necessário passar pela definição de diversos conceitos fundamentais. Estes conceitos incluíram a definição de sujeito passivo nas condições de contribuinte e de responsável, obrigação tributária, fato gerador, constituição do crédito tributário e suas formas de extinção. Foi também necessário se aprofundar no entendimento da sistemática específica da apuração do imposto devido com base lucro real anual e da confissão de dívida pela Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e declaração de compensação.

A partir dos estudos desenvolvidos ao longo do trabalho, verificou-se que a pessoa jurídica que auferir o lucro é o contribuinte do IRPJ com base no lucro real anual, sendo este imposto uma espécie de tributo com fato gerador do tipo complexo, que se inicia em 01 de janeiro e termina em 31 de dezembro de cada ano. Foi verificado que a forma de apuração do IRPJ se dá a partir do lucro contábil, com alguns ajustes de adições e exclusões de valores definidos pela lei, e que sua forma de extinção se dá tanto pelo pagamento e como pela compensação do valor devido no ajuste anual em conjunto com valores já recolhidos ao longo do ano pelo próprio contribuinte ou por suas fontes pagadoras na condição de responsáveis. Verificou-se ainda que o IRPJ com base no lucro real anual é tributo originalmente sujeito ao lançamento por homologação, cabendo, todavia, a hipótese de lançamento de ofício pela Fazenda Pública se o contribuinte não recolhe nem declara integralmente o valor devido.

Ao fim dos estudos realizados nesta monografia foram depuradas as regras de decadência, elaborando-se um quadro sinóptico para resumo das conclusões quanto às situações possíveis para o lançamento de ofício na sistemática do lucro real.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRANDT, Laís Michele, FONTOURA; Fernando Batista Bandeira. Decadência e prescrição no direito tributário. *Revista Espacios*. Local, v.38, n.1, p.14, 2016 Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a17v38n01/a17v38n01p14.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984**. Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2124.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992**. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8541.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. [1995a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm. [1995b]. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.** Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9779.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406_compilada.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009.** Dá nova redação aos arts. 4º, 5º e 8º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, que tratam de patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias; dispõe sobre o tratamento tributário a ser dado às receitas mensais auferidas pelas empresas construtoras nos contratos de construção de moradias firmados dentro do Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, atribui à Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL as atribuições de apurar, constituir, fiscalizar e arrecadar a Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública; altera as Leis nºs 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.652, de 7 de abril de 2008, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 6.099, de 12 de setembro de 1974, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.745, de 9 de dezembro de 1993, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, e 11.941, de 27 de maio de 2009; e dá outras providências. [2009a] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12024.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. [2015a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018.** Altera as Leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. [2018a] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13670.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei

Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Conselho Superior de Recursos Fiscais. **Súmula Vinculante 72**. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. 10 dez.2012. [2012]. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/decadencia-prescricao>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Conselho Superior de Recursos Fiscais. **Súmula Vinculante 123**. Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. 3 set.2019. [2019]. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/decadencia-prescricao>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Conselho Superior de Recursos Fiscais. **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 decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN. 3 set. 2018. [2018b]. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/decadencia-prescricao>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1.171, de 17 de julho de 2017**. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 2005, de 29 de janeiro de 2021**. Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=115131>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Coordenação Geral de Tributação. **Nota técnica nº 31, de 20 de novembro de 2013**. Normas gerais de direito tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=54595&visao=anotado>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Coordenação Geral de Tributação. **Parecer normativo nº 2, de 3 de dezembro de 2018**. Normas gerais de direito tributário. Extinção de estimativas por compensação. Antecipação. Fato jurídico tributário. 31 de dezembro. Cobrança. Tributo devido. [2018c]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97020>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. **Portaria nº 284, de 27 de julho de 2020**. Aprova o Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-284-de-27-de-julho-de-2020-268758810>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 973.733-SC**. 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. Tema repetitivo 163. Relator: Min Luiz Fux, 18 ago. 2009. [2009b] Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 555**. 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. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2015b]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=@NUM=%27555%27&b=SUMU&t=hesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo interno no agravo em recurso especial 1807753/MA**. Processual civil e tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. Senai. Contribuição adicional instituída pelo decreto-lei 4.048/1942. Art. 174, i, do CTN. Decadência. Ocorrência. Art. 1.022 do CPC/15. Omissão. Inocorrência. Ônus da prova. Súmula 7 do STJ. Agravo interno não provido. Relator: Min Herman Benjamin, 31 ago.2021. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Conselho Superior de Recursos Fiscais. **Súmula Vinculante 72**. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. 10 dez.2012. [2012]. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/decadencia-prescricao>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Conselho Superior de Recursos Fiscais. **Súmula Vinculante 123**. Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. . 3 set.2019. [2019]. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/decadencia-prescricao>. Acesso em: 10 set. 2021.

_____. Ministério da Economia. Conselho Superior de Recursos Fiscais. **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 decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.. 3 set. 2018. [2018b]. Disponível em:

<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/decadencia-prescricao>. Acesso em: 10 set. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Decadência e prescrição em direito tributário**. Coord. Aurora Tomasini de Carvalho. 2 ed. São Paulo: Editora Ministério Público, 2010.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Processo tributário administrativo**. 6.ed. ampl. rev. atual. Publicado e comercializado pelo autor. São Paulo: 2013. E-book

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12.ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 1. Teoria geral do direito civil. 29.ed. rev. aum. SP: Saraiva, 2012.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas**: Interpretação e prática. 35. ed. atual. São Paulo: IR Publicações Ltda, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31.ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2002.

NEVES, Silvério das, VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Curso prático de imposto de renda**. . em e-book baseada na 17.ed. Impressa. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

OLIVEIRA, Fernando Brasil de. **Carf discute pontos pouco explorados sobre decadência**. Boletim de notícias Conjur. 20.nov.2019. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a17v38n01/a17v38n01p14.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 3.ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Método, 2014.

SAKAKIHARA, Zuudi. **Código tributário nacional comentado**. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 2 ed. São Paulo: 2004, p. 639.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.