

F	BREVES ANOTAÇÕES SOBRE O PROCEDIMENTO DE PRIVATIZAÇÃO DO SISTEMA TELEBRÁS EM FACE DO PARADIGMA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO <i>José Emílio Medauar Ommati</i>	247
F	LIBERDADE DE INFORMAÇÃO E SEUS LIMITES <i>Ludmila Tito</i>	269
F	A RESPONSABILIDADE CIVIL E A SANÇÃO REPARATÓRIA <i>Marcelo Kokke Gomes</i>	289
F	REEDIÇÃO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS: O ELOGIO DO EXCESSO DE PODER EXECUTIVO <i>Matheus Valle de Carvalho e Oliveira</i>	325
F	EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE, PROCESSO EXECUTIVO E GARANTIAS CONSTITUCIONAIS <i>Pablo Dutra Martuscelli</i>	349
F	VOCAÇÃO SOCIAL DO DIREITO – CORRELAÇÃO ENTRE OS DETERMINISMOS SOCIAL E JURÍDICO – INDEPENDÊNCIA OU RELATIVA SOBERANIA? <i>Renato Almeida de Moraes</i>	369
F	EM NOME DO PAI, EM NOME DE DEUS, EM NOME DA LEI: O DIREITO COMO INSTRUMENTO DE LEGITIMAÇÃO DAS RELAÇÕES DE PODER <i>Rita de Cássia Pacheco Elian</i>	399
F	OS MEIOS DE COMUNICAÇÃO NA CONFIGURAÇÃO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO <i>Thaís C. Santos</i>	429
F	DOS CRIMES POR COMPUTADOR <i>Túlio Lima Vianna</i>	463

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Alessandro Mendes Cardoso

Sumário

1. Teoria geral. 1.1 Considerações iniciais. 1.2 Os conceitos de prescrição e decadência. 1.3 Da prescrição. 1.3.1 Breve notícia. 1.3.2 Conceito de prescrição. 1.3.3 Disposições gerais – Código Civil. 1.4 Da decadência. 1.5 Da diferenciação entre prescrição e decadência. 2. Prescrição e decadência no Direito Tributário. 2.1 Considerações iniciais. 2.2 Obrigação, crédito e lançamento tributários. 2.3 A decadência e a prescrição no Direito Tributário. 2.4 A decadência tributária. 2.5 A prescrição tributária. 2.6. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 2.7 Conclusão. 3. Bibliografia.

1 TEORIA GERAL

1.1 Considerações iniciais

O tema referente aos institutos jurídicos da prescrição e da decadência é, na doutrina e na própria ordem jurídica pátria, eivado de polêmica e

de considerações e conceituações díspares. Disso deriva a existência de teses e manifestações doutrinárias que apresentam, cada qual, uma visão particular.

Na seara do Direito Tributário, essa desconexão configura-se ainda de maior importância, haja vista os desdobramentos práticos e palpáveis que produz sobre a relação jurídica tributária. A constante disputa entre o Fisco e seus contribuintes, acerca de situações reais de imposição tributária, a todo momento, deságua em discussões atinentes à prescrição e decadência tributárias. Nosso ordenamento tributário vigente, a exemplo da legislação de outras áreas, é marcado por incongruências e falhas produzidas pelo legislador.

Nesse contexto, este despretensioso trabalho tem como escopo introduzir o assunto para o seu debate, apresentando as lições de nossos doutrinadores em suas diversas correntes, procurando mostrar as falhas e os acertos de nossa legislação, as tendências de nossa jurisprudência e, principalmente, concentrar as atenções no campo do Direito Tributário, no qual conforme leciona a melhor doutrina, o tratamento legislativo dado ao tema deixou muito a desejar, se nos ativermos a uma análise mais científica dos institutos jurídicos tributários.

Assim, no curso de nossos estudos, questões começaram a surgir: Qual o conceito mais aceito de prescrição e decadência? Qual a sua fundamentação? Qual o tratamento dado ao tema por nossa legislação? Quais as suas aplicações no Direito Tributário? Como se encontra estruturado o tema no Direito Tributário? Quais as posições mais atuais defendidas pelo Poder Judiciário? Cientes da complexidade e da profundidade do assunto, em nenhum momento tivemos o objetivo de esgotá-lo, mas apenas tentar apresentar uma introdução apta a iniciar e fomentar o debate.

1.2 Os conceitos de prescrição e de decadência

Primeiramente, ao tratar-se de prescrição e decadência, deve-se ter em mente que são institutos jurídicos criados e desenvolvidos na tentativa

do disciplinamento dos efeitos do tempo sobre as relações jurídicas, pois, como ocorre em todas as outras esferas da vida humana (social, política, cultural e de sua própria estrutura biológica), também nas relações jurídicas o decurso do tempo indelevelmente produz suas marcas e efeitos, configurando-se em fato jurídico capaz de criar, extinguir e modificar direitos. Assim, ciente dessa realidade, o Direito, de variadas formas e em diferentes oportunidades, cuida do aspecto temporal.

A criação dos institutos da prescrição e da decadência pela ciência jurídica tem como alvo um dos seus maiores objetivos: a paz social. O Direito, ao eleger a paz social como valor máximo a ser alcançado, estatuindo-a como sua própria razão de existir, subordina a sua estrutura à melhor maneira para alcançá-la. Assim, mesmo protegendo o direito do credor, ao exigir do devedor o cumprimento da obrigação, e estabelecendo sanções para o seu descumprimento, não compactua, a ordem jurídica, com a inércia do sujeito ativo, que não faz valer o seu direito, ou não o defende de uma situação a este contrária. Mais importante que o direito subjetivo de alguém é o afastamento de um estado de insegurança proveniente da perpetuação de incertezas a respeito da existência e da eficácia dos direitos.

Aspectos de ordem prática justificam as disposições do Direito. Sem a demarcação de termos para o exercício e a defesa de direitos não seria possível a definitiva consolidação das relações jurídicas. Uma grande empresa, por exemplo, não poderia nunca se desfazer da papelada que comprova o cumprimento de suas obrigações sem o risco de ser novamente acionada pelos seus ex-credores. Dessa forma, comprovantes de pagamento de débitos de trinta, quarenta ou cinquenta anos atrás não poderiam ser descartados, já que não haveria a prescrição da ação de cobrança ou a caducidade do direito obrigacional. O instituto jurídico do usucapião nem mesmo existiria, não se consolidando nunca a situação do possessor que, durante décadas, habitasse um imóvel. O próprio Poder Judiciário seria inviabilizado, pois poderia ser, insolitamente, chamado a pronunciar-se sobre uma situação de fato ocorrida, por exemplo, no século passado.

A importância do tema, suas implicações práticas e filosóficas, contribuíram para torná-lo polêmico e controvertido. Já na Antigüidade, divergiam a opinião dos doutores a respeito dele, não faltando quem julgasse a prescrição e a decadência repugnantes à moral e contrárias à justiça. Seus conceitos, que variam conforme a época e o sistema jurídico, são sutis na diferenciação dos dois institutos e na eleição de seus efeitos particulares. No Brasil, como veremos melhor adiante, a situação apresentou-se ainda mais complexa, já que o Código Civil de 1916, peça fundadora do nosso sistema jurídico contemporâneo, não diferenciou expressamente os dois institutos, utilizando-se apenas da denominação prescrição, apesar de, em suas disposições, tratar de prazos prescricionais e decadenciais.

1.3 Da prescrição

1.3.1 Breve notícia

Visando trazer uma visão mais clara do instituto da prescrição e auxiliar na sua distinção com relação à decadência, apresentamos primeiramente uma breve notícia do seu desenvolvimento histórico, com base nas lições de dois eminentes civilistas: Washington de Barros Monteiro¹ e Antônio Luiz da Câmara Leal.²

A palavra prescrição procede do vocábulo latino *praescriptio*, derivado do *praescribere*, formado de *prae* e *scribere*, com a significação de *escrever antes* ou *no começo*.

Originariamente a prescrição era considerada apenas meio de defesa, atribuído normalmente ao possuidor contra terceiros, sendo colocada na fórmula expedida pelo credor antes da *demonstratio*; por ela se concitava o magistrado a não examinar o mérito da lide, caso o réu tivesse posse *ad*

¹ *Curso de direito civil*, p. 286-287.

² *Da prescrição e da decadência*, p. 3-10.

usucapionem durante certo lapso de tempo. Assim, o aspecto que primeiro se salientou foi o da prescrição aquisitiva, mas limitada a sua arguição ao cidadão romano e apenas referindo-se às coisas romanas. Não se aplicava aos não-romanos, ou aos romanos com referência sobre coisas não-romanas. Este caráter limitado foi superado por obras dos pretores que introduziram a prescrição *longi temporis*, concedendo ao possuidor, com justo título e boa-fé, exceção obstativa da reivindicação do proprietário, se sua posse datasse de dez anos, entre presentes, ou de vinte, entre ausentes. E, como essa exceção era estatuída pelo pretor na parte introdutória da fórmula, recebeu a genérica denominação de *praescriptio*, semelhante ao que sucedera com a exceção extintiva da ação temporária pelo decurso do prazo de sua duração. Coube a Justiniano a reformulação do instituto, destacando sua dupla face: aquisitiva e extintiva – a primeira, modo de aquisição da propriedade pela posse prolongada, e a segunda, meio pelo qual alguém se libera de uma obrigação pelo decurso do tempo.

Essa identidade vocabular com relação ao termo prescrição fez surgir duas correntes: a unitária, que busca um conceito único para as duas situações, e a dualista, que recusa a unidade conceitual das prescrições aquisitiva e extintiva, vendo nelas uma tríplice diversidade de objeto, condições e efeitos. Assim, a prescrição extintiva ou liberatória tem por objeto ações – estendendo-se, por isso, a sua aplicação a todos os departamentos do direito privado e do direito público – tendo como condições elementares a inércia e o tempo, e como efeito a extinção de ações; a prescrição aquisitiva, ou usucapião, tem por objeto a propriedade – circunscrevendo-se ao direito das coisas, na esfera estritamente civil –, tendo como condições elementares a posse e o tempo, e como efeito a aquisição do domínio.

Nosso Código Civil, baseando-se na corrente dualista, reservou a denominação prescrição, sem qualquer qualificativo, para aquela referente à extinção de ações, adotando para a aquisitiva da propriedade sua denominação original. Para ressaltar a dualidade de conceitos, o texto codificado alocou a prescrição extintiva na parte geral e a aquisitiva, na parte especial (direitos das coisas).

1.3.2 Conceito de prescrição

Com o intuito de não nos perdemos em divagações doutrinárias a respeito do conceito de prescrição, utilizaremos a definição apresentada por Washington de Barros Monteiro,³ que remete a Clóvis Beviláqua: “Prescrição é a perda da ação atribuída a um direito, e de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não uso dela, durante determinado espaço de tempo.” Este conceito, pelo seu conteúdo, aplica-se exclusivamente à prescrição extintiva ou liberatória. Deve ficar bem entendido que não é o simples decurso do tempo a *causa praescriptionis*. Existem inúmeros direitos que podem ser conservados, no patrimônio do sujeito de direitos, por tempo indefinido, sem perecer por falta de exercício. Para a ocorrência da prescrição é necessário que, aliada ao decurso do tempo, ocorra a inércia do detentor do direito em face da constituição de situação de fato oposta ao seu direito.

O conceito em que se baseará este estudo não está, de modo algum, imune a críticas. O Prof. Caio Mário da Silva Pereira,⁴ uma das maiores autoridades em Direito Civil no País, insurge-se contra tal definição. O eminente doutrinador entende que a prescrição implica algo mais que o perecimento da ação, atingindo o próprio direito. Assim, entende que, apesar de o Código Civil falar sempre em prescrição da ação (arts. 177 e 178), o efeito do binômio tempo-inércia é o perecimento do próprio direito, conforme suas palavras:

“Esdrúxulo se nos afigura, entretanto, que o ordenamento legal reconheça o direito, afirme a sua vinculação ao sujeito passivo, proclame a sua oponibilidade ao sujeito passivo, mas recuse os meios de exercê-lo eficazmente. Com o perecimento da ação extingue-se o próprio direito.”

³ *Op cit.*, p. 286.

Os defensores da prescrição como perda da faculdade de agir, que apenas obliquamente atinge o direito, entendem que, pela prescrição, ocorre a transmutação da obrigação civil em obrigação natural, persistindo o direito sem a tutela de qualquer ação; mas, uma vez cumprida espontaneamente a obrigação por parte do credor, incide a tutela legal sobre o direito, vedando a repetição da prestação.

Por fim, ousamos discordar do insigne Prof. Caio Mário da Silva Pereira,⁴ por um argumento que trazemos agora ao debate. Imagine-se a seguinte situação: um contribuinte tem um direito líquido e certo à compensação de indébito tributário, o que lhe é negado por parte da autoridade fiscal, surgindo então a possibilidade de interposição de mandado de segurança contra o ato coator. A Lei n. 1.533/51, em seu art. 18, prevê o prazo prescricional de cento e vinte dias do conhecimento do ato coator para a interposição de mandado de segurança, mas o contribuinte deixa transcorrer esse prazo sem interpor o *mandamus*. Neste caso, pereceu também o direito do contribuinte à compensação tributária? Não, pereceu o direito de ação referente ao mandado de segurança, permanecendo vivo o direito à compensação tributária, que poderá ser exercitado por via de ação ordinária.

1.3.3 Disposições gerais – Código Civil

O Código Civil Brasileiro de 1916, regula a prescrição em quatro capítulos diferentes: **a)** disposições gerais – arts. 161 a 167; **b)** das causas que impedem ou suspendem a prescrição – arts. 168 a 171; **c)** das causas que interrompem a prescrição – art. 172 a 176; **d)** dos prazos da prescrição – arts. 177 e 179.

Permitir-nos-emos, no entanto, apenas abordar sucintamente os aspectos mais importantes, como determina o escopo deste estudo:

⁴ *Instituições de direito civil*, p. 435-436.

• a renúncia da prescrição, conforme o disposto no art. 161, só pode ser praticada após a sua consumação, vedando-se a renúncia da prescrição em curso por contrariar a sua natureza de ordem pública. Ela pode ser expressa ou tácita, desde que não traga prejuízos a terceiro, caso em que não terá efeitos perante o lesado;

• a prescrição pode ser alegada, em qualquer instância, pela parte a quem aproveita (art. 162), cessando, entretanto, a faculdade se argüida e rejeitada por decisão transitada em julgado;

• a prescrição iniciada contra uma pessoa continua a correr contra o seu herdeiro (art. 165);

• a prescrição de direitos patrimoniais só pode ser conhecida se alegada pelas partes, ou seja, não cabe o conhecimento *ex officio* (art. 166);

• com o principal prescrevem os acessórios (art. 167).

Pela sistemática do Código Civil (art. 179) não há ação imprescritível. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência reconhecem a existência de direitos imprescritíveis, tais como: **a)** os direitos atinentes à personalidade humana (vida, honra, liberdade, nacionalidade, etc.); **b)** as ações referentes ao estado de família; **c)** os bens públicos; e **d)** os atinentes aos direitos facultativos ou potestativos. Ressalte-se serem ainda imprescritíveis as exceções, configuradas na faculdade ou poder de opor uma defesa à pretensão de outrem. Isto ocorre devido ao fato de que a argüição da prescrição como preliminar de defesa está totalmente na dependência do direito de ação por parte do *ex adverso*.

O prazo prescricional é sujeito de interrupção, apontando a doutrina três causas genéricas: **a)** cessão da violação do direito; **b)** reconhecimento do direito do titular pelo adversário; **c)** o ato do titular, reclamando judicialmente o seu direito.

A legislação prevê ainda as chamadas causas preclusivas (impeditivas e suspensivas), que impidem o início do curso do prazo prescricional ou o suspendem temporariamente. Em nosso Direito, são causas impeditivas da prescrição: **a)** a constância do casamento, para as ações entre cônjuges; **b)**

o pátrio poder, para as ações entre ascendentes e descendentes; **c)** a tutela ou curatela, para as ações entre tutelares e tutelados ou entre curatelados e curadores; **d)** a incapacidade civil, para as ações que competem aos absolutamente incapazes. As causas de suspensão da prescrição são a ausência do titular do Brasil, em serviço público da União, Estados ou Municípios, e o serviço militar do titular em tempo de guerra.

1.4 Da decadência

1.4.1 Do conceito de decadência

A etimologia da palavra decadência nos é informada por Câmara Leal⁵ em sua monografia sobre o tema: “Decadência é o vocábulo de formação vernácula, tendo, porém, como étimo remoto o verbo latino *cadere* – cair. É formado pelo prefixo latino *de* (de cima de), pela forma verbal *cado*, de *cadere*, e pelo sufixo *ência*, do latim *entia*, que denota ação ou estado.”

O conceito de decadência é tradicionalmente fixado como o perecimento do direito em razão do seu não-exercício, em um prazo predeterminado. Ou ainda, nas palavras de Câmara Leal, “é a extinção do direito pela inércia do seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado”.

Consagrado que a inércia e o tempo sejam elementos comuns à prescrição e à decadência, estas diferem, contudo, relativamente ao seu objeto e ao momento de atuação. Na decadência, a inércia diz respeito ao exercício do direito, e o tempo opera os seus efeitos desde o nascimento deste; na prescrição, a inércia diz respeito ao exercício da ação, e o tempo opera os seus efeitos desde o nascimento desta, que, em regra, é posterior ao nascimento do direito por ela protegido.

5 *Op. cit.*, p. 99.

A decadência tem por objeto o direito. Todo direito nasce de um fato jurídico *lato sensu*, a quem a lei atribui eficácia para gerá-lo. Este fato gerador será denominado fato jurídico *stricto sensu*, se derivar de um fato natural que independa da vontade humana, ou será denominado ato jurídico, se derivado da vontade humana orientada ou não para a produção de um direito. Em ambas as hipóteses, a lei ou o sujeito pode subordinar o direito, para tornar-se efetivo, à condição de ser exercido dentro de um certo período de tempo, sob pena de caducidade. Seu objeto, dessa forma, é o direito que, por determinação da lei ou da vontade do homem, já nasce subordinado à condição de exercício em limitado lapso de tempo.

1.4.2 Da teoria geral da decadência

O principal efeito da decadência é a extinção do direito. Expirado o prazo prefixado, sem que o titular exercite o direito a ele subordinado, opera-se a decadência ou caducidade do direito, que fica, por essa forma, extinto. Nesse caso, a ação que se destinava a assegurá-lo desaparece ou sequer chega a nascer. A decadência, de maneira reflexa, atinge a ação conforme a sua relação com o direito que caducou. Se a ação nasceu com o direito, sendo modo ou meio de seu exercício, é aniquilada pela ocorrência da decadência; se a ação não é contemporânea ao direito, devendo surgir futuramente para protegê-lo, fica subordinada ao seu nascimento, que pode ser definitivamente obstado pela decadência.

A decadência, pode-se afirmar categoricamente, produz dois tipos de efeitos: **a)** extingue diretamente o direito a ela subordinado; **b)** extingue ou impede indiretamente a ação que corresponde ao direito.

A decadência opera, automaticamente, pelo binômio decurso do tempo-inércia do titular, não admitindo formas de suspensão ou interrupção. Apenas o exercício do direito, no prazo prefixado, obsta a ocorrência da decadência.

Com relação à decadência, diferentemente do que ocorre com a prescrição, não existe a ressalva da utilização do direito como exceção de defe-

sa, posto que, ocorrida a decadência do direito, este não pode mais ser invocado por via da ação, ou por via de exceção.

A possibilidade de renúncia da decadência é controvertida na doutrina. O posicionamento mais acatado prevê que, no caso de prazo decadencial estatuído por lei, não é permitida às partes a sua derrogação. Já, se o prazo decadencial for proveniente da vontade unilateral ou bilateral, nada impediria a sua revogação, depois de consumada, por aquele que teve a prerrogativa de estabelecer o prazo. A decadência decorrente de prazo legal fixado pelo legislador pode ser conhecida pelo juiz, de seu ofício, independentemente de alegação das partes.

Com relação ao modo de arguição da decadência, esta pode ser feita tanto por via da ação como por via da exceção.

1.5 Da diferenciação entre a prescrição e a decadência

O problema referente à diferenciação entre a prescrição e a decadência no direito brasileiro é proveniente, em grande parte, do tratamento que o Código Civil confere ao tema. Não obstante a doutrina e a jurisprudência se esforcem em distinguir os dois institutos, o diploma civilista não se refere à decadência, restringindo-se ao emprego do vocábulo prescrição.

Deste tratamento dado pelo Código surgem grandes problemas a serem resolvidos pelos operadores do direito. O Código Civil, em seus arts. 161 a 179, cuida da prescrição de ações, que ora são utilizáveis para a reparação de direitos violados (por exemplo, ações de cobrança de créditos vencidos), ora constituem o próprio instrumento de atuação do direito (por exemplo, ação de anulação de casamento). Embora discipline a prescrição de ações (arts. 177 e 178), o Código por vezes fala, contraditoriamente, em prescrição de direitos (arts. 166, 167 e 174, I), querendo referir-se às ações utilizáveis, para fazer valer os direitos ali mencionados.

O texto civilista diferenciou o tratamento (regime jurídico) aplicável, tendo em vista a natureza do direito ao qual atua a “prescrição”. Nesse contexto, a “prescrição” aplicável às ações referentes a certos direitos esta-

ria submetida a determinado regime jurídico (renunciabilidade, impossibilidade de reconhecimento de ofício, etc.), conquanto a “prescrição” das ações atinentes a direitos abrangidos por outro regime jurídico submeter-se-ia a outra sistemática (irrenunciabilidade, decretabilidade de ofício, etc.), havendo, portanto, no sistema do Código Civil, “prescrições” renunciáveis e não renunciáveis, reconhecíveis de ofício e só reconhecíveis através da manifestação das partes.

Dessa forma, os prazos prescricionais irrenunciáveis não poderiam ser prorrogadas por ato das partes (interrupção ou suspensão), sendo fatais ou improrrogáveis. Atenderiam, assim, normas de ordem pública (não sujeitas à vontade das partes pelo interesse de toda a coletividade). A contrário senso, haveria “prescrições” renunciáveis que, referindo-se a direitos patrimoniais das partes, ficariam restritas à relação jurídica privada dos sujeitos envolvidos, sem adentrar nos interesses atinentes à coletividade. A simples rotulação dos prazos referentes a cada regime jurídico, com denominações diferentes pelo Código, certamente teria poupado a doutrina de inúmeras discussões.

Tendo-se oferecido breves comentários a respeito da prescrição e da decadência, acreditamos, acompanhando a doutrina,⁶ poder apresentar de maneira sintética as características mais marcantes de cada uma, diferenciando-as:

6 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, p. 95.

PRESCRIÇÃO	DECADÊNCIA
É a extinção da ação, pela inércia continuada de seu titular, durante um certo lapso de tempo, fixado pela lei.	É a extinção do direito, pela inércia continuada de seu titular, que deixa de exercitá-lo, durante o termo prefixado ao seu exercício.
A prescrição e a decadência têm pontos de contato que lhes emprestam certa analogia: a) serem causas extintivas; b) basearem-se na inércia do titular; c) terem como fator operante o tempo.	
DISTINÇÕES	
QUANTO AO OBJETO:	
Tem por objeto a ação.	Tem por objeto o direito.
QUANTO AO DIREITO:	
Supõe um direito já exercido pelo titular, existente em ato, mas cujo exercício sofreu obstáculo pela violação de terceiro.	Supõe um direito que não foi exercido pelo titular, existente, apenas, em potência.
QUANTO À AÇÃO:	
Supõe uma ação cuja origem é distinta da origem do direito, tendo, por isso, um nascimento posterior ao nascimento do direito.	Supõe uma ação cuja origem é idêntica à origem do direito, sendo, por isso, simultâneo o nascimento de ambos.

QUANTO AO EXERCÍCIO DO DIREITO DE AÇÃO:	
O exercício da ação não se confunde com o exercício do direito porque a ação não representa o meio de que dispõe o titular para exercitar o seu direito, mas o remédio jurídico de que pode socorrer-se para remover o obstáculo criado ao exercício de seu direito.	O exercício da ação e o exercício do direito identificam-se porque a ação representa o meio de que deve servir-se o titular para realizar o efetivo exercício de seu direito.
QUANTO ÀS CONSEQÜÊNCIAS:	
<p>a) Corre contra todos.</p> <p>b) É prorrogável, podendo ter o seu curso suspenso ou interrompido.</p> <p>c) Não pode ser decretada de ofício pelo juiz.</p>	<p>a) Não corre contra certas pessoas.</p> <p>b) É fatal e improrrogável.</p> <p>c) É decretável de ofício pelo juiz.</p>
QUANTO AOS EFEITOS:	
Não extingue, direta ou indiretamente, o direito, mas a ação que o protege, ficando o direito extinto, por via de consequência, se não dispuser de outro meio para se valer.	Extingue, direta e imediatamente, o direito e, necessariamente, a ação.
Extingue somente aquela ação para cujo exercício foi estabelecida, podendo o direito ser pleiteado por outra ação, se houver, e não atingida pela prescrição.	Prejudica toda e qualquer ação que se funde no direito por ela extinto, impedindo, de modo absoluto, que seu titular o invoque como fundamento de qualquer pretensão em juízo.

2 PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Considerações iniciais

No campo do Direito Tributário, como acontece no Direito Civil, o estudo da prescrição e da decadência encontra-se marcado por diferentes posições doutrinárias e por dificuldades de ordem conceitual. A busca da conciliação entre diversas correntes tem levado os doutrinadores, através da hermenêutica, a tentar superar as intrincadas e contraditórias disposições do Código Tributário Nacional. Partindo da elaboração de definições mais precisas dos conceitos de obrigação tributária, tributo, lançamento, fato gerador, crédito tributário, prescrição e decadência, os estudiosos ocuparam-se dos dois solitários artigos do Código Tributário Nacional que tratam do tema: 173 (decadência) e 174 (prescrição).

A dificuldade é intensificada tendo em vista as dificuldades e disputas acerca da conceituação de institutos como obrigação, crédito e lançamento tributários. Paulo de Barros Carvalho diagnostica a causa deste emaranhado doutrinário:

“O exame do acervo literário existente, contudo, revela, no primeiro súbito de vista, uma das causas que alimentam a disputa doutrinária: a flagrante impropriedade de vocábulos e expressões empregados na disciplina do direito positivo brasileiro, que obnubilam a compreensão dos institutos, além de empecer qualquer tentativa de imprimir sentido de organicidade à matéria.”⁷

As diferentes conceituações sobre o lançamento, divergindo entre a sua natureza constitutiva ou declaratória, marcaram de forma indelével o

7 Decadência e prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 1, p. 468, 1976.

estudo da decadência e da prescrição, dada as suas implicações sobre os conceitos de crédito e obrigação tributários.

A jurisprudência, ressalte-se, não logrou situar-se à margem das questões doutrinárias. Construções jurisprudenciais em voga têm sido alvo de polêmica, dividindo os especialistas. O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, notadamente de sua Primeira Seção, referente à prescrição e à decadência aplicáveis aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tem dividido a doutrina e a própria jurisprudência. Temas como a prescrição intercorrente e a aplicação desses prazos ao direito à compensação tributária também se encontram sujeitos ao debate.

2.2 Obrigação, crédito e lançamento tributários

A previsão pelo Código Tributário Nacional de dois prazos extintivos do direito do credor tributário deve-se ao fato de ter aquele agasalhado em seu texto a concepção dualista que cinge em dois momentos distintos a obrigação e o crédito tributários.

A previsão de um prazo no qual deve ser “constituído” o crédito tributário, via lançamento, e de outro que fixa o prazo no qual, não satisfeita a obrigação tributária, pode ajuizar o sujeito ativo a competente ação de cobrança, é a exteriorização prática da teoria dualista. Esta concepção é veementemente repudiada pela melhor doutrina.

A obrigação tributária, analisada de acordo com a teoria geral do direito, não possui conceituação diversa das obrigações definidas no direito obrigacional comum. No estudo da obrigação tributária, interessa-nos a sua aceção como relação jurídica, “designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito”.⁸ As suas particularidades advêm de seu objeto, uma prestação de natureza tributária,

8 AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 231.

ou seja, um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. É o objeto da obrigação que revela a sua natureza. Outra característica é a sua natureza de direito público, de obrigação *ex lege*.

Ocorrido o fato gerador, dá-se o nascimento da obrigação tributária. Assim, acontecido no mundo fenomênico o fato previsto na hipótese de incidência, ocorre a subsunção da norma jurídica ao fato, dando nascimento à relação obrigacional. O mandamento legal que era abstrato, virtual, torna-se, pela ocorrência do fato, atuante e incidente. A concepção sobre o nascimento da obrigação tributária é praticamente imune a divergências, o que não ocorre com relação ao crédito tributário. Desse modo, mesmo ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, em diversas hipóteses a lei tributária prevê que somente após a prática pelo sujeito passivo de um ato jurídico formal (o lançamento tributário) é que estará o sujeito passivo adstrito ao pagamento do tributo.

Esta exigência, específica ao direito tributário, é *sui generis* na teoria geral do direito. A teoria do nascimento da relação jurídica, ou seja, de um direito subjetivo, prevê que a relação sempre nasce de forma completa. No direito obrigacional, nascida a relação jurídica, configuram-se presentes seus três componentes: os sujeitos, o objeto e o vínculo jurídico. Existente o vínculo jurídico e nascido o direito do credor, a pretensão (exigibilidade) e a coerção (garantidora da possibilidade do uso de meios coercitivos visando o adimplemento da obrigação) surgem como componentes do complexo de efeitos irradiados da ocorrência do fato jurídico. A vinculação do completo nascimento da obrigação a posterior ato do sujeito ativo foge a toda construção teórica do direito obrigacional.

O Código Tributário Nacional, tendo criado a figura do lançamento tributário, teve de enfrentar as questões referentes à sua natureza e à sua eficácia. Neste diapasão operou a segregação em planos distintos do nascimento da obrigação tributária e do surgimento do crédito tributário. A primeira nasceria com a ocorrência do fato gerador (arts. 113, § 1º, e 114), e o segundo, apesar de decorrer da obrigação tributária (arts. 139 e 113, § 1º), só

se constituiria através da prática, pelo sujeito ativo, do lançamento (art. 142).

Apesar de o Código Tributário reconhecer que a obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador, dispõe que o crédito tributário apenas nasceria após a prática do lançamento. Teríamos, dessa forma, obrigação sem crédito, o que afrontaria toda a estrutura do direito obrigacional. A distinção feita pelo Código entre obrigação e crédito acabou por criar uma obrigação desprovida de seus elementos constitutivos (crédito, débito, sujeito ativo, sujeito passivo e objeto), pois, se com relação à obrigação já existente não se relaciona nenhum crédito, não há, conseqüentemente, débito e, portanto, não existirão as figuras do credor e do devedor.

Levando em frente a concepção que adotou, o Código Tributário Nacional proclamou a necessidade de que a todo crédito deve corresponder um lançamento. Deparando-se com os tributos em que ocorre o pagamento sem qualquer ato do sujeito ativo, criou a figura do lançamento por homologação, na qual, havendo ou não a prática real do ato pelo sujeito ativo, existiria uma forma de lançamento. A perseverança do legislador em fazer a distinção entre obrigação e crédito marca todo o texto complementar que divide as figuras em Títulos diferentes do Livro Segundo: a "Obrigação Tributária" (Título II) e "Crédito Tributário" (Título II).

As impropriedades lógicas da construção do Código Tributário levaram a doutrina a discutir se existiria realmente uma natureza constitutiva do lançamento, ou se este apenas declararia um crédito tributário nascido com a obrigação tributária. Esta disputa encontra-se superada, com a pacificação do entendimento da natureza simplesmente declaratória do lançamento tributário. O lançamento opera apenas a formalização do crédito tributário, decorrente da obrigação tributária, dotando-lhe da exigibilidade. Neste sentido a precisa definição de lançamento apresentada por Paulo de Barros Carvalho:

"Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos e vinculados, mediante o qual se declara o aconte-

cimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade."⁹

Sacha Calmon Navarro Coêlho também repele a teoria constitutiva do lançamento tributário:

"Acham alguns juristas – e não são leguleios – que o lançamento é que cria ou institui o crédito tributário. A nós soa estranha tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei (ato legislativo). O lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação."¹⁰

Sendo, dessa forma, o lançamento um ato apenas declaratório da existência do crédito tributário, conclui-se que toda a construção do Código Tributário Nacional a respeito da decadência e da prescrição fundamentou-se em uma premissa incorreta.

2.3 A decadência e a prescrição no Direito Tributário

Como visto, o fato de o Código Tributário ter cindido o momento do nascimento da obrigação, do momento de surgimento do crédito, marcou a sua estruturação referentemente aos prazos extintivos. Se houvesse sido observado o fato de que o crédito nasce juntamente com a obrigação, não haveria a necessidade da previsão de prazos decadenciais e prescricionais.

9 *Op. cit.*, p. 519.

10 *Curso de direito tributário*, p. 649.

Assim, visto que, nascida a obrigação, com o conseqüente surgimento do crédito tributário, poderia o diploma legal ter-se limitado a disciplinar um prazo para que o Fisco, não satisfeita a obrigação pelo sujeito passivo, ingressasse em juízo com a ação de cobrança, estabelecendo o lapso de tempo que entendesse adequado, e fazendo a sua contagem a partir do nascimento da obrigação tributária, com as causas de interrupção ou suspensão que fossem adequadas.

Mas não operou assim o Código Tributário Nacional, que disciplinou em dois artigos os institutos da prescrição e da decadência:

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

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

II – da data em que 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.

Art. 174. A ação de cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pela citação pessoal feita ao devedor;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Vê-se que foi previsto um prazo decadencial para a “constituição” do crédito tributário, via lançamento, e um prazo prescricional para a cobrança judicial do crédito já constituído. Esta sistemática é alvo de severas críticas de nossos juristas, como, por exemplo, Alcides Jorge Costa, que apresenta aspectos da incongruência do texto complementar:

“O código inclui no capítulo relativo à extinção do crédito tributário a prescrição e a decadência. Se a decadência é o desaparecimento do direito de constituir o crédito, isso significa que em havendo decadência não há crédito constituído, portanto, metodologicamente, isso não deveria estar no capítulo da extinção do crédito tributário. Não se extingue o que não existe. Quanto à prescrição, se a prescrição é o desaparecimento do direito de ação, mas não do direito, como faz supor o código, também não se poderia falar em extinção do crédito, porque o crédito não se extinguiria com a prescrição, apenas o direito de ação.”¹¹

A dicotomia presente no direito privado entre prazos decadenciais e prescricionais, derivada do regime jurídico de cada qual, ora de ordem privada, ora de ordem pública, não tem razão de ser no campo do Direito Tributário. Neste existe apenas uma relação jurídica – a tributária – com um único objeto – o tributo – e uma só origem, derivada de sua natureza *ex lege*. Assim, o direito de efetuar o lançamento e o direito de cobrança judicial do tributo referem-se à mesma relação jurídica material, nascida da ocorrência do fato gerador. Ao denominar os prazos previstos de prescrição e decadência, o Código Tributário Nacional importou toda a carga conceitual que se refere a estes institutos.

11 Decadência, prescrição e prescrição intercorrente em matéria tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 21. p. 49.

2.4 A decadência tributária

A decadência, na estrutura do Código Tributário Nacional, é definida como causa extintiva do crédito tributário no art. 156, V, e tem seu conceito apresentado no já transcrito art. 173. Como já exposto, a decadência neste contexto é a perda do direito de “constituir” o crédito tributário, via lançamento, pelo decurso do prazo previsto. Estipulado que o lançamento é constitutivo do crédito tributário e condição de sua exigibilidade, a sua falta implica a impossibilidade de o sujeito ativo cobrar o seu crédito.

A regra geral da decadência é dada pelo inciso I do art. 173, que estabelece o prazo de cinco anos para o lançamento, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Esta regra refere-se especificamente aos casos do lançamento por declaração e ao lançamento de ofício.

O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito antecipado), ou a autoridade anui e o homologa expressamente (lançamento por homologação expressa), ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois, entende o Código Tributário Nacional, o lançamento terá sido realizado pela homologação expressa ou pela omissão da autoridade fiscal.

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento do dever de “antecipar” o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo “antecipa” o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para que a autoridade se manifeste sobre sua concordância ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, respeitando, contudo, o prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação tem natureza decadencial, pois implica a perda do direito da autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício. O que é passível

de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.

O prazo após o qual se dá a homologação tácita é, em regra, também de cinco anos, contados, porém, do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia, recusando a homologação, efetuar o lançamento de ofício (art. 150, § 4º).

O inciso II do art. 173, por sua vez, estatui situação peculiar que causa arrepio à teoria geral da decadência. É que, tendo sido efetuado lançamento com vício de forma e declarada a sua nulidade por decisão (judicial e administrativa) definitiva, o Código Tributário Nacional prevê uma solução peculiar: presenteia a autoridade administrativa com um novo prazo de cinco anos, contados da data em que se torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento. Neste ponto derrapou o Código, ao estatuir causas de suspensão (porque o prazo não flui no curso do processo em que se discute a nulidade do lançamento) e de interrupção (porque o prazo recomeça a correr do início e não do ponto em que se encontra) da decadência.

O inciso III do mesmo art. 173 também é passível de críticas, configurando-se num terceiro dispositivo acerca da contagem do prazo. Primeiro, ele se refere à extinção definitiva do direito de lançar, como se houvesse extinção provisória de direito, ou seja, decadência provisória; posteriormente marca a *actio nata* do prazo decadencial como a notificação ao sujeito passivo de qualquer ato preparatório do ato de lançamento, desvinculando-se mais uma vez do fato gerador.

2.5 A prescrição tributária

A prescrição do direito de ação, referente à cobrança judicial do crédito tributário, é definida pelo já transcrito art. 174 do Código Tributário Nacional, que dispõe expressamente que, após decorridos cinco anos da constituição definitiva do crédito tributário, perderá a Fazenda Pública o direito à ação judicial para a sua cobrança.

Mais uma vez vincula o Código Tributário Nacional suas disposições ao ato de constituição do crédito tributário. E como se constitui definitivamente o crédito tributário segundo o mesmo Código? Pela execução do ato de lançamento. Isto é expressamente previsto pelo seu art. 142, *verbis*:

“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, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Encerrado o lançamento com os elementos mencionados no art. 142 e regularmente notificado o contribuinte, nos termos do art. 145, o crédito tributário estará definitivamente constituído. No momento em que há o lançamento, já não se pode falar em decadência, começando, à partir daí, a correr o prazo prescricional a que alude o art. 174.

Ives Gandra da Silva Martins apresenta sua posição quanto a suspensão da prescrição do direito de cobrança do crédito tributário:

“É de lembrar que, na lei, a constituição definitiva do crédito tributário torna-o exigível, sendo evidente que, se o sujeito passivo não concordar com ele, terá direito de opor-se à sua exigibilidade, que fica administrativamente suspensa, nos termos do art. 151 do CTN, assim expresso:

‘Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I – a moratória;
- II – o depósito do seu montante integral;
- III – as reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela decorrentes.’

A suspensão do crédito tributário é sempre administrativa, mesmo que por ordem judicial, pois representa uma não-ação da administração, imobilizada no seu direito exigencial, por força da lei ou da justiça.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído, todavia, não tira do crédito tributário as suas características de definitivamente constituído, apenas o torna administrativamente inexigível. Por decorrência, também, judicialmente.

Dentro dessa linha de raciocínio que me parece ter sido a do legislador, o crédito definitivamente constituído e administrativamente suspenso poderá a vir a ser, quando levada a suspensão, judicialmente inexigível, se tiver ocorrido a prescrição.

Com efeito, se a prescrição começa a correr da data da constituição definitiva do crédito tributário, o fato de o crédito tributário definitivamente ser inexigível é absolutamente irrelevante para a ocorrência da prescrição.”¹²

Analisando as hipóteses do parágrafo único do art. 174, o tributarista paulista entende que, suspensa a exigibilidade do crédito tributário e próximo o termo final do período prescricional, o que acarreta a extinção do direito adjetivo de ação, tem a Fazenda Pública o recurso de, pelo protesto judicial, continuar titular do direito de agir judicialmente quando eliminadas as causas de suspensão. Assim, as formas de interrupção da prescrição per-

12 *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 425-426.

mitem à Fazenda diversos procedimentos judiciais e até extrajudiciais para assegurar o seu direito à ação, mesmo que administrativamente suspensa a exigibilidade do crédito.

Alcides Jorge Costa não compartilha do entendimento exposto, o qual se encontra em desacordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal. O Excelso Pretório não admite a prescrição ou a decadência intercorrente no Direito Tributário. Entende o autor nesse sentido que, lavrado o auto de infração, não há mais que se falar em decadência, porque o crédito já se encontra constituído. O prazo de prescrição, por sua vez, só terá início após decorrido o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou, sendo este interposto, após a sua decisão. É a seguinte a opinião do autor:

“ Prazos de prescrição e de decadência em Direito Tributário:

Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário – art. 142 do CTN – por outro lado, a decadência só é admissível no prazo anterior a essa lavratura, depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza, de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre a decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para a prescrição. Decorrido o prazo para a interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte à constituição definitiva do crédito tributário é que dispõe o art. 174, começando a fluir daí o prazo de prescrição da pretensão do fisco.

.....
Esse é o entendimento atual de ambas as turmas do STF.”¹³

Também com relação à prescrição não é, pelo Supremo Tribunal Federal, admitida a intercorrência:

¹³ *Op. cit.*

“Tributário, crédito tributário, decadência e prescrição.

A jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que, no intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva do recurso administrativo que tenha sido imposto pelo contribuinte, não corre o prazo prescricional. E no caso entre o fato gerador da obrigação tributária e o auto de infração não ocorreu prazo decadencial de 5 anos e entre a decisão definitiva no âmbito administrativo e o ajuizamento da execução fiscal, também não ocorreu quinquênio.”

“Tributário, prescrição e decadência:

No intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva do recurso administrativo que se tenha valido o contribuinte, não corre ainda o prazo de prescrição tampouco de decadência, já superado pelo auto que importe lançamento do crédito.”

Sacha Calmon entende que a grande questão referente à prescrição no Direito Tributário refere-se na identificação do momento em que definitivamente se encontra constituído o crédito tributário. Ao defini-lo, o tributarista mineiro acaba por chegar a solução consagrada no entendimento do Supremo Tribunal Federal:

“A data da constituição definitiva do crédito tributário, devemos entendê-la como sendo aquela em que o lançamento torna-se definitivo, insusceptível de modificação pelos órgãos incumbidos de fazê-lo. Um lançamento é definitivo quando efetivado, quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração. Isto pode ocorrer em pontos vários de tempo, dependendo das leis de cada ordem de governo e das vicissitudes do próprio processo de efetivação e revisão do ato jurídico do lançamento.

O ato de inscrição do crédito tributário decorrente do lançamento se insere noutra dimensão, a da formalização do título executivo extra-

judicial da Fazenda Pública, sem o qual não é possível manejar a ação de execução fiscal. Não há execução sem título. O brocardo é velho de séculos.

A constituição definitiva do crédito tributário dá-se antes.”¹⁴

Assim como não há decadência no lançamento por homologação (apenas no de ofício), também não cabe falar em prescrição no caso de tributos lançados por homologação. Se essa forma de lançamento, quer na modalidade expressa, quer na tácita, supõe o prévio pagamento, é intuitivo que, uma vez realizado o lançamento (expresso ou tácito), não há o que cobrar e, portanto, não se pode falar em prescrição da ação de cobrança. Diversamente, se o tributo (sujeito a homologação) for lançado de ofício (porque o sujeito passivo não “antecipou” o pagamento ou o fez a menor), já poderia ocorrer a prescrição, mas aí já não se trata de prescrição da ação de cobrança de tributo lançado por homologação, e sim de tributo lançado *ex officio*.

2.6 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

O intrincado tema da prescrição e da decadência no Direito Tributário teve a polêmica aumentada devido à atual interpretação que deu o Superior Tribunal de Justiça, por sua Primeira Seção, a esses institutos, quando referentes aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Este entendimento teve sua origem nos julgamentos que apreciavam o pedido de restituição do empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis, instituído pelo Decreto-Lei n. 2.288/86.

Primeiramente, apresentamos o entendimento reiteradamente presente nos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, referente à prescrição/decadência do direito de restituição de indébito:

¹⁴ *Op. cit.*, p. 723.

“Tributário. Empréstimo Compulsório. Consumo de Combustível. Repetição de Indébito. Decadência. Prescrição. Inocorrência.

– O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daquele, sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário.

– À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outro cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para a apuração do crédito devido.” (Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 42.720-5/RS, Primeira Seção, 14/5/95).

Para explicitar a formulação desse entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pedimos licença para transcrever parte do voto do eminente Min. Humberto Gomes de Barros, relator da decisão acima transcrita.

“O crédito tributário se constitui pelo lançamento (CTN, art. 142), e se extingue pelo pagamento (CTN, art. 156, I). Todavia, em se tratando de lançamento por homologação, ‘o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento’ (CTN, art. 150, § 1º). Portanto, antes da homologação do lançamento, não se pode falar em crédito tributário e no pagamento que o extingue, pois não se pode extinguir o que até então não existia.

Em casos tais, a homologação pode ser expressa, se a autoridade pratica o ato nesse sentido, ou tácita, se expirado o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, sem que o Fisco se tenha pronunciado (CTN, art. 150, § 4º).

Na espécie, não houve qualquer ato da autoridade fiscal homologatório do lançamento, razão por que a decadência do direito de pleitear a

restituição só ocorrerá após o decurso do prazo de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados da homologação do lançamento, ou seja, em 1996, com relação aos fatos geradores mais remotos.

.....
 O pedido de restituição se embasa (afastada a questão da inconstitucionalidade) no inciso I do artigo 165, do CTN, porque se alega que o pagamento foi 'indevido'. De conseguinte, na dicção do artigo 168 citado, o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado da data da extinção do 'crédito tributário'. E o artigo 156 define as hipótese de extinção do crédito tributário, ao estabelecer:

'Artigo 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento.'

Daí se vê que o prazo de cinco anos para a configuração da 'caducidade' começou a fluir da data do 'indevido pagamento'.

.....
 No caso de pagamento espontâneo de tributo – ainda que 'indevido', – o termo inicial da 'decadência' é a data da extinção do crédito tributário. As diversas formas de 'extinção do crédito' fiscal vêm enumeradas no artigo 156 do CTN, figurando, dentre eles, o 'pagamento' (art. 156, I). Vale dizer: o direito de o contribuinte postular a 'restituição' nasceu com o pagamento do tributo (ainda que indevidamente). Efetuado o pagamento de uma das parcelas do imposto, legitima-se, desde logo, o contribuinte, para pleitear a sua devolução. É o princípio da *actio nata* – a partir da qual tem início o marco temporal para se pedir a restituição.

.....
 Contribuí, com meu voto, na formação deste entendimento. No entanto, ao reexaminar o tema, convenci-me de que a tese acatada pela Segunda Turma guarda melhor coerência com o sistema do Código Tributário Nacional.

Com efeito, o art. 150 do CTN cuida do lançamento por homologação, afirmando que tal modalidade ocorre em relação 'aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.'

.....
 Nesta espécie de tributo, o pagamento só extingue o crédito tributário após ser homologado o lançamento (CTN, art. 156, III).

Como, na hipótese, não há notícia de que o lançamento tenha sido homologado, assim, o pagamento do tributo camuflado sob a máscara do empréstimo compulsório não extinguiu o crédito.

Tampouco, houve prescrição da ação de cobrança."

A posição do Superior Tribunal de Justiça é fruto de interpretação dada aos arts. 150, § 4º, e 168, do Código Tributário Nacional que dispõem:

"Art. 150.
 § 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será de 5 (cinco) anos, à 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. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

A doutrina e a jurisprudência tinham fixado o entendimento que como o prazo para o exercício do direito à restituição do indébito inicia-se no momento em que fosse extinto o crédito tributário, essa extinção se daria pelo pagamento, nos termos do art. 156, I, fosse este realizado posteriormente ao ato de lançamento, ou fosse antecipado (lançamento por homologação).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, influenciada pelo conceito do lançamento como ato constitutivo do crédito tributário, não vem acatando, por sua vez, esta concepção de extinção do crédito tributário. O entendimento da Primeira Seção do Tribunal é de que o pagamento antecipado não extingue o crédito tributário. Pela sua ótica nem crédito existiria, por faltar o lançamento, que seria o seu ato constitutivo. Assim, considera que o pagamento somente extinguiria o crédito tributário de forma definitiva quando este fosse homologado expressamente pelas autoridades fiscais, a quem incumbe verificar a regularidade da apuração e do recolhimento efetuados pelo sujeito passivo. Dessa forma, ratificando o autolancamento ou constituindo *ex officio* o crédito tributário por diferenças não pagas, seja por auto de infração ou notificação do lançamento tributário. Assim, não havendo a homologação expressa prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional e nem outro prazo fixado em lei, verificar-se-ia a homologação tácita dos créditos tributários lançados, decorridos cinco anos a contar do fato gerador da obrigação, começando desta data a contagem do prazo de cinco anos previsto no art. 168. Com respeito a este entendimento existem posicionamentos favoráveis e desfavoráveis, como informa Aroldo Gomes de Mattos:

“Mas existem vozes discordantes que não compadecem com esse prazo de dez anos, como o da Terceira Turma do E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, segundo se vê do voto vencedor proferido pelo eminente Juiz Olindo Menezes:

‘A lei não quis dar ao contribuinte o prazo de dez anos a repetição (cinco anos para a homologação do lançamento + cinco anos para a

repetição), mas apenas cinco, seja à luz do CTN, como de decadência (art. 168), seja à luz do mencionado Decreto n. 20.910/32, como de prescrição (art. 1º). Não há que se falar em prazo (teórico) de dez anos, pois todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Pública, seja qual for a natureza, assim como as suas dívidas passivas, prescrevem em cinco anos, contados da data ou ato do qual se originam.’

Assim não nos parece, *data venia*, por três motivos a saber:

1º) O art. 168, acima aludido, deve ser interpretado em conjunto com o art. 150, § 4º, ambos do CTN, que induzem inegavelmente à conclusão de ser tal prazo prescricional de cinco anos computados a partir da homologação tácita ou expressa por parte da autoridade administrativa do lançamento,

2º) Esses dispositivos do CTN, que tem *status* de lei complementar, são posteriores ao mencionado Decreto n. 20.910/32, tendo regulado diversamente a mesma matéria. Esse diploma não é, por isso, aplicável a espécie.”¹⁵

Alberto Xavier é um dos críticos desse entendimento:

“No que concerne propriamente à contagem do prazo para pleitear a restituição de tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação com base em outros fundamentos, a orientação consagrada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não merece ser acolhida.

.....
O que, em rigor jurídico, o decurso do prazo de cinco anos, sem que o controle administrativo tenha sido exercido, extingue pela decadência, é o poder dever de efetuar esse controle, não o crédito tributário,

15 *Acertamento tributário judicial e lançamento tributário – Problemas de processo judicial tributário*, p. 27.

cuja extinção, se operou, plena e definitivamente com o pagamento espontâneo, dotado de eficácia liberatória imediata. O que poderá dizer-se é que, antes do decurso daquele prazo, o crédito, embora definitivamente extinto, não se encontra definitivamente quitado por força de uma quitação operada pela ficção legal da 'homologação tácita.' Mas a quitação é uma figura que respeita a prova do fato e não a sua existência.

Consideramos, por isso, que a forma correta da contagem do prazo de prescrição do art. 168 do Código Tributário Nacional é a que foi acolhida pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, segundo a qual esse prazo se conta a partir da data do pagamento indevido.”¹⁶

O Superior Tribunal de Justiça, por sua Primeira Seção, além do entendimento a respeito do prazo prescricional para a restituição do indébito, firmou nova orientação com relação à decadência do direito de constituir o crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação:

“Tributário – Sociedade irregular – Sócio-gerente – ICMS – Constituição do crédito tributário – Prazo (CTN art. 173).

I – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência relativa prevista no art. 173, I, do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativos de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

¹⁶ A contagem dos prazos no lançamento por homologação.

IV – Se o fato gerador ocorreu em 1980, a decadência deu-se em 1º de janeiro de 1991” (Recurso Especial n, 101.407/SP).

Mais uma vez pedimos licença para transcrever o voto do relator, Min. Humberto Gomes de Barros:

“Como se percebe, a lide remanescente envolve o confronto de duas teses:

- a) de um lado, o aresto adota como termo inicial da decadência a data a partir do qual seria possível consumir-se o lançamento;
- b) de outra parte, a Autarquia afirma que o prazo decadencial inicia-se quando escoo o prazo deferido ao credor, para consumir o lançamento. Vale dizer, desde quando já não é mais possível o lançamento.

O art. 173 expressa-se nestas palavras:

‘O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I – do primeiro exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.’

Examinado isoladamente, o texto legal deixa margem às duas interpretações.

Com efeito, a utilização do verbo poder, em modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à Administração fazer o lançamento. Por igual, o termo ‘poderia’ permite dizer que o prazo somente começa depois que já não é mais lícita a prática do lançamento.

A dificuldade desaparece, quando se examina o art. 173 em conjunto com o preceito contido no art. 50, § 4º, do CTN.

O art. 150 trata do lançamento por homologação.

Seu § 4º estabelece o prazo para a prática deste ato.

Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

O § 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo, em duas situações:

- a) depois de expressamente homologado;
- b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.

Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente à mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já a decadência ocorreria cinco anos depois 'do primeiro dia do exercício seguinte' à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1995.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (fls. 47). Não houve decadência."

A questão apresentada, calcada na interpretação do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, fixa-se mais precisamente no entendimento sobre a locução "poderia ter sido efetuado." A doutrina entende que, neste caso, o lançamento já poderia ter sido efetuado no dia seguinte à ocorrência do fato gerador, *dies a quo* do prazo de decadência. Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça vem construindo o entendimento de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o lançamento poderia ter sido efetuado até completar-se cinco anos da ocorrência do fato gerador. Somente após completados os cinco anos, começaria a correr o prazo do

art. 173, I. Este entendimento jurisprudencial, de forma mais incisiva, vem provocando a manifestação da doutrina. Alberto Xavier, por exemplo, critica de forma veemente esta posição:

"Enferma este acórdão de diversos equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar, refere-se às condições em que o 'lançamento se pode tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional se refere à definitividade da 'extinção do crédito' e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar, afirma que o lançamento se considera definitivo 'depois de expressamente homologado, sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao 'pagamento' e não ao 'lançamento', que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do Código Tributário Nacional). Em terceiro lugar, alude-se à 'faculdade de rever o lançamento' quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão."

Continuando em suas críticas, o ensigne tributarista muito bem sintetiza o raciocínio prático operado na decisão:

"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos arts. 150, § 4º, e 173, o que conduz a adicionar o prazo do art. 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' – com o prazo do artigo 150, § 4º –, que define o prazo em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' como de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o *dies a quo* do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao *dies ad quem* do prazo do art. 150, § 4º."

Outros argumentos são apresentados contra essa soma de prazos, argüindo-se que as normas dos arts. 150, § 4º e 173 seriam excludentes, referindo-se a primeira exclusivamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e a segunda aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

Os entendimentos favoráveis, por sua vez, ao abordar-se o tema, triam pela tangente, afirmando ser de outra natureza a adição de prazos, reiterando a manutenção do prazo decadencial de cinco anos:

“Contudo, conceitualmente, a regra da decadência de rever o lançamento (direito potestativo) foi mantida.

E o mencionado período de cinco anos, cujo início deve ocorrer depois do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo de homologar (de forma tácita ou expressa), o qual restou denominado também de decadência, quer significar na verdade o prazo para a ação de cobrança do crédito tributário que, na redação do artigo 174 do CTN, prescreve em cinco anos. E tanto é verdade que o segundo período de cinco anos se refere à cobrança do crédito tributário e não à sua constituição.”¹⁷

Dessa forma, vê-se que o assunto encontra-se ainda lançado ao debate, sem ter-se pacificado uma posição em nossa doutrina e jurisprudência, ressaltando-se que a tendência na doutrina é de refutação ao entendimento esposado nas decisões do Superior Tribunal de Justiça.

2.7 Conclusão

Os institutos da prescrição e da decadência são imprescindíveis à ciência jurídica, como formas aptas ao disciplinamento dos efeitos do tempo

sobre as relações jurídicas. O direito, como forma de regulação da vida humana em sociedade, visa à manutenção da paz social, que seria inviabilizada se não se consolidassem as relações jurídicas ao fim de certo prazo fixado.

Os referidos institutos, dados os seus objetivos comuns e a sua semelhança, sempre foram objeto de polêmica. No direito brasileiro este caráter foi agravado pela sistemática do Código Civil que, sobre a única denominação de prescrição, previu prazos de extinção de direitos e prazos de extinção de ações.

O Direito Tributário, ao tratar desses dois institutos, importou toda a carga conceitual a eles referentes. Assim, mesmo no campo tributário, o estudo da prescrição e da decadência deve ser feito com base na teoria geral desses institutos. A sistemática do Código Tributário Nacional, que cindiu em momentos diferentes o nascimento da obrigação e do crédito tributário, em desacordo com toda a teoria das obrigações, influiu de forma determinante sobre o conteúdo das disposições referentes à decadência e à prescrição.

Entendemos que, como o crédito tributário nasce juntamente com a respectiva obrigação tributária, sendo o lançamento apenas declaratório, o Código teria andado melhor se previsse apenas um prazo, dentro do qual a autoridade fiscal devesse promover a cobrança de seu crédito.

O Superior Tribunal de Justiça, em jurisprudência pacificada em sede de embargos de divergência entre as duas Turmas de sua Primeira Seção, construiu o entendimento que dispõe ser decenal tanto o prazo para a prescrição da ação de repetição de indébito quanto de decadência para a constituição do crédito tributário. A doutrina e a jurisprudência dos demais tribunais não acatam de forma unânime essa interpretação.

Com relação ao entendimento referente à prescrição da ação de repetição de indébito, entendemos estar melhor inserida na sistemática do Código Tributário Nacional, tendo um caráter mais lógico. O Superior Tribunal de Justiça, desta feita, apenas fixou o seu entendimento no momento em que estaria extinto o crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Nestes tributos, na forma disposta pelo art. 150, § 4º, do

17 ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. A prescrição e a decadência no direito tributário e seus reflexos na constituição e exigência do crédito tributário objeto de questionamento judicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, p. 91.

Código Tributário Nacional, o crédito somente será considerado definitivamente extinto após a ocorrência da homologação expressa ou tácita do pagamento efetuado. Existe, portanto, uma condição resolutória da eficácia do pagamento efetuado.

O art. 168, I, estatui como termo inicial da contagem do prazo prescricional, referente à ação de repetição de indébito, a data de extinção do crédito tributário; o art. 156, I, por sua vez, afirma que o pagamento é uma das formas de extinção do crédito tributário. O Superior Tribunal de Justiça fixou que, no caso dos tributos inseridos na sistemática do art. 150 do Código, o termo inicial do prazo do art. 168 será o momento em que (na redação do próprio CTN) se considera “definitivamente extinto o crédito tributário”, ou seja, após a homologação tácita ou expressa do pagamento efetuado.

Tendo, portanto, fixado um prazo maior para a prescrição da ação de repetição de indébito, parece-nos que o referido Tribunal viu-se compelido a compensar o Fisco. Apenas assim podemos entender a construção feita em referência ao prazo de decadência para a “constituição” do crédito tributário. Tal interpretação, ao contrário da anterior, não apresenta uma formulação lógica, sendo mesmo contrária à sistemática do Código Tributário Nacional.

A referida construção pretoriana baseia-se na locução constante do inciso I do art. 173 do Código. Ali se afirma que o termo inicial do prazo de decadência para a constituição do crédito tributário é o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *poderia* ter sido efetuado”. Com base nesta disposição, fixou o Tribunal que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o lançamento pode(ria) ser efetuado até o último dia do quinquênio fixado para a homologação prevista no art. 150, § 4º.

Ocorre que tal interpretação é desautorizada pelo próprio art. 150, § 4º, que dispõe que após a homologação (tácita ou expressa) o crédito estará definitivamente extinto. Como então começar a contar o prazo para a constituição de um crédito *que já se encontra definitivamente extinto*? Ao

assim proceder-se está-se ressuscitando um crédito já extinto, agravando-se a situação do contribuinte e premiando-se a inércia do Fisco, que teve cinco anos para se pronunciar.

Nesta hipótese, *data venia*, não foi feliz a conjugação dos arts. 150, § 4º, e 173, I, operada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça. O legislador complementar expressamente fixou um prazo para que a autoridade fiscal constituísse o crédito tributário. A função do prazo decadencial foi acolhida, ou seja, não se permitiu a perenização de uma situação de insegurança para o contribuinte que, a qualquer tempo, poderia ser acionado pelo Fisco. A autoridade fiscal, dentro de sua atividade vinculada de arrecadação, é que deve estruturar-se de maneira que no prazo previsto consiga desempenhar a sua função. Portanto, como visto, o tema dos prazos extintivos é complexo, estando sempre aberto ao debate, devendo ser objeto de maiores considerações por parte dos operadores do direito.

3 BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. A prescrição e a decadência no direito tributário e seus reflexos na constituição e exigência do crédito tributário objeto de questionamento judicial. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 24.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. Decadência e prescrição. *Cadernos de Pesquisa Tributária*, 1976.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 1. ed., São Paulo: Forense, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Lançamento por homologação – Decadência e pedido de restituição. *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 3/97.

- COSTA, Alcides Jorge. Decadência, prescrição e prescrição intercorrente em matéria tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 21.
- LEAL, Antônio Luís da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. São Paulo, 1954.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 1999.
- MARTINS, Andrade. *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e o direito de o Fisco não ficar inerte no curso do prazo decadencial – Instrumentalização desse direito*. São Paulo: Dialética.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. *Ação de repetição de indébito – Possibilidade de opção pela compensação e o prazo para o seu exercício – Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 32. ed., São Paulo: Saraiva, v. I.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. São Paulo: Saraiva, v. I.
- PITANGA, Aurélio. *A contagem dos prazos para a constituição do crédito tributário e para sua cobrança*. Problemas de processo judicial tributário. São Paulo: Dialética, 1999.
- ROCHA, João Luiz Coelha da. A decadência no lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 33.
- XAVIER, Alberto. A contagem de prazos no lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 27.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NO DIREITO BRASILEIRO

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira*

Sumário

1. Introdução.
2. Definições e conceitos.
- 2.1. *Transfer pricing*. Pressupostos.
- 2.1.1. Pressupostos subjetivos.
- 2.1.2. Pressupostos objetivos.
3. Manipulação dos preços de transferência.
- 3.1. Preços de transferência no pagamento de bens, serviços e direitos adquiridos no Exterior.
- 3.1.1. Método de preços independentes comparados (PIC).
- 3.1.2. Método do preço de revenda menos lucro (PRL).
- 3.1.3. Método do custo de produção mais lucro (CPL).
- 3.1.4. Efeitos tributários.
- 3.2. Receitas oriundas de exportação.
- 3.2.1. Método de preço de venda nas exportações (PVEx).
- 3.2.2. Método de preço de venda por atacado no país de destino diminuído do lucro (PVA).
- 3.2.3. Método do preço de venda no país de destino diminuído do lucro (PVV).
- 3.2.4. Método do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro (CAP).
- 3.3. A questão tributária no direito interno.
- 3.4. A experiência internacional.
4. A bitributação em decorrência da retificação contábil dos preços de transferência.
5. Conclusão.
6. Bibliografia.

* Estudante do 10º período da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais; monitor de Direito Financeiro.