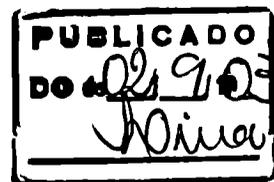




PARECER

Nº 877 /2003 – PGFN/CDA

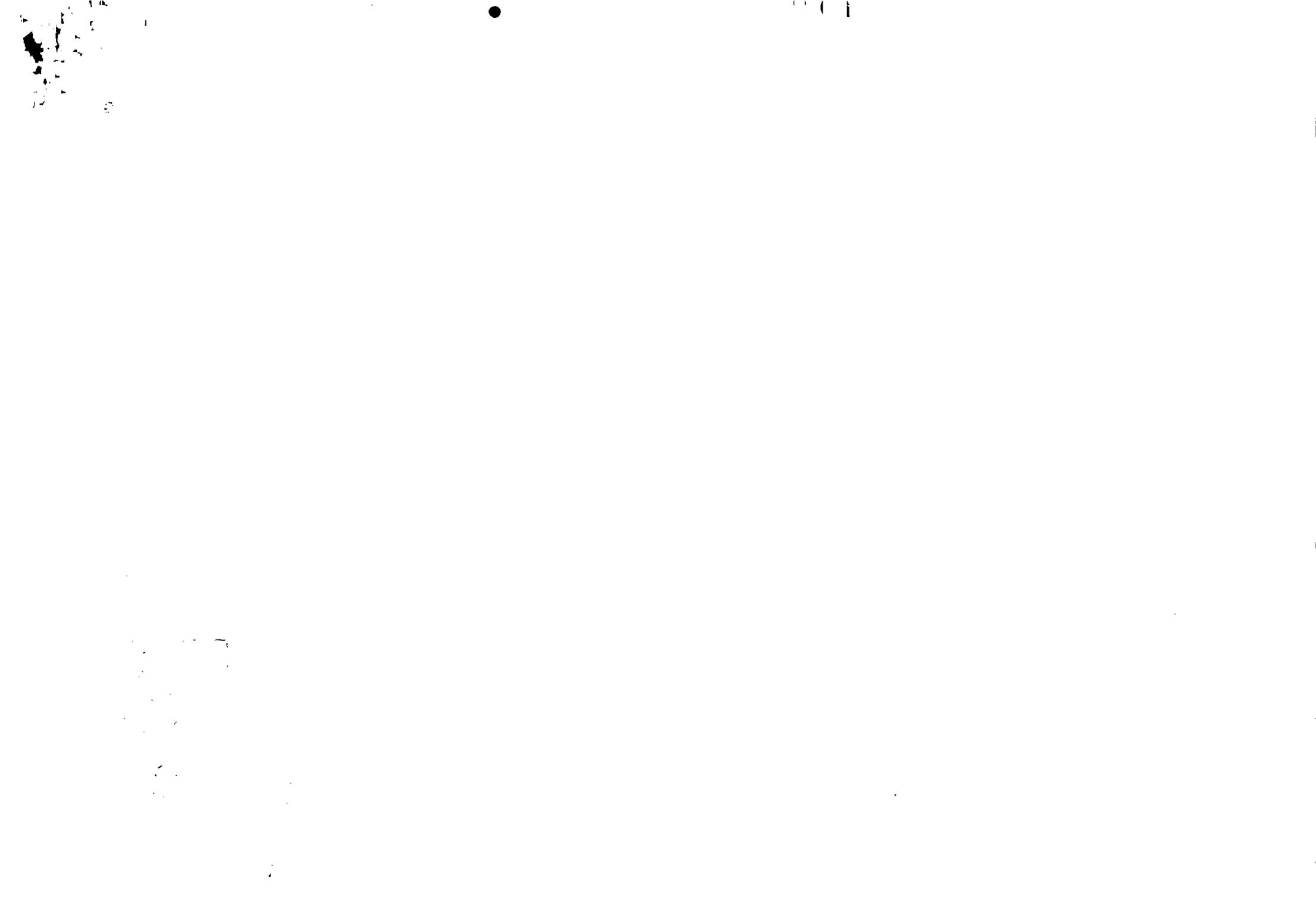


Sicão 1  
p. 24/26

**AGF BRASIL SEGUROS S.A.**  
**Solicitação de cancelamento de débitos inscritos referentes ao processo administrativo nº 10880.034418/94-60. Prescrição do crédito da União. Ocorrência. Possibilidade de reconhecimento pela Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional.**

Trata o anexo processo administrativo (nº 10880.034418/94-60) de Auto de Infração lavrado em 05.09.1994 (fls. 35 a 49) contra empresa AGF BRASIL SEGUROS S.A., por ter efetuado indevidamente despesa de correção monetária no seu balanço, excluindo do seu resultado contábil a totalidade do saldo calculado em virtude do diferencial entre o IPC de 1990 e o BTNF do mesmo ano, para fins de apuração do lucro real utilizado para o cálculo do IRPJ, do ILL e da Contribuição Social, todos do exercício de 1992/ano base 1991, violando o disposto no art. 3º, I da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

2. Em sucinto relato do processo, temos que em 24.04.1992 a empresa em epígrafe impetrou mandado de segurança preventivo (MS nº 92.0045410-0, 14ª VF, São





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Paulo) contra o Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo formulando dois pedidos distintos: (a) queria que fosse **declarado inconstitucional o art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991** (condiciona o exercício do direito de dedução no lucro real da parcela da correção monetária das demonstrações financeiras que corresponde à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor – IPC e a variação do Bônus do Tesouro Nacional Fiscal – BTNF), para o fim de deduzir de uma só vez a diferença encontrada entre o BTNF e o IPC relativos ao ano base de 1990, e (b) que lhe fosse **reconhecido o direito de utilizar o IPC de março de 1990 para efetuar a correção monetária do seu balanço a partir do mês de abril daquele ano**. Outrossim, objetivando evitar autuação fiscal resultante de seu comportamento de realizar a dedução da diferença encontrada entre o BTNF e o IPC, relativamente ao ano base de 1990, em uma única vez, já nas demonstrações financeiras do ano base de 1991, solicitou medida liminar a qual foi concedida em 07.05.1992 (intimada a Fazenda Nacional em 20.05.1992), para determinar à autoridade coatora a abstenção da prática de qualquer ato tendente à cobrança do encargo financeiro indicado na inicial (fls. 63 a 72).

3. Em 20.10.1992 sobreveio a sentença do mandado de segurança (intimada a Fazenda Nacional em 26.10.1992), julgando parcialmente procedente o pedido, já que reconheceu ao impetrante o direito (b) de utilizar o IPC de março de 1990 para a correção monetária do seu balanço, a partir de abril daquele ano, porém preservou a aplicação das demais disposições da Lei nº 8.200/91 por não considerá-la inconstitucional, conforme desejava o contribuinte (fls. 73 a 81).

4. A União propôs apelação em 13.11.1992, tendo subido os autos ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF3 também em virtude de remessa oficial em mandado de segurança (processo nº 93.03.040806-3). Ocorre que, durante o andamento do processo judicial, foi lavrado o Auto de Infração que deu ensejo ao presente processo administrativo (fls. 35 a 49), do qual o contribuinte foi notificado em 05.09.1994, para





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

constituir o respectivo crédito tributário com o intuito de prevenir a decadência, já que, segundo constatou a autoridade responsável, o crédito ainda estava com a sua exigibilidade suspensa em virtude da medida liminar concedida no Mandado de Segurança nº 92.0045410-0 (fls. 11 e 43).

5. Em 06.05.98 a Terceira Turma do Egrégio TRF3 negou provimento à apelação e à remessa oficial, tendo sido publicado no Diário da Justiça da União o acórdão em 09.09.1998. Posteriormente, em despacho lavrado às fls. 84 e 85, em 29.07.1999, a Divisão de Fiscalização – DIFIS da Delegacia Especial de Instituições Financeiras na 8ª Região Fiscal – DEINF concluiu que **o contribuinte não teve autorização judicial para deduzir de uma só vez a despesa de correção monetária relativa a diferença entre o IPC/BTNF em 1992 e que o crédito tributário teria se tornado exigível a partir da prolação da sentença em primeiro grau**, visto que o contribuinte não recorreu da sentença, apenas a União que teve negado o provimento da sua apelação e remessa de ofício.

6. Posteriormente, nas folhas 93 a 94, manifestou-se a Divisão de Tributação – DISIT da DEINF, por meio do Despacho decisório nº 48/00, em 02.03.2000, realizando a revisão de ofício do lançamento com base no art. 149, I e VIII do Código Tributário Nacional, para adaptá-lo aos pontos alterados por normas posteriores mais benéficas ao contribuinte.

7. Em 12.08.2000 o contribuinte foi intimado do teor do despacho decisório proferido pela DISIT (fls. 99 a 101), tendo sido inscrito o débito em Dívida Ativa da União – DAU em 31.10.2000 (fls. 115), sob o nº 80 2 00011205-12, em virtude do transcurso de prazo para pagamento. Contra este prosseguimento na cobrança o contribuinte ajuizou o Mandado de Segurança nº 2000.61.00.040038-6 (20ª Vara Federal em São Paulo), tendo obtido medida liminar em 18.12.2000 para suspender a inscrição do débito, bem como para abster-se a Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo de cobrá-lo. Em





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

31.12.2002 o feito foi declarado extinto sem julgamento de mérito, tendo sido cassada expressamente a liminar (fls. 146 a 161). Em 03.04.2002 a empresa requereu a desistência da ação respectiva (fl. 165).

8. Da decisão que havia negado provimento à apelação e à remessa oficial relativas ao primeiro mandado de segurança (MS nº 92.0045410-0) a União interpôs recurso especial o qual não foi admitido no TRF3 em decisão publicada em 26.03.2001, o que ensejou agravo de instrumento interposto também pela União para fazer subir o recurso (AG 417949). Em 25.06.2002 foi publicado despacho do ministro relator do agravo de instrumento no Superior Tribunal de Justiça – STJ negando seguimento ao agravo. Em 06.08.2002 foi certificado o decurso de prazo para recurso no STJ, não se tendo conhecimento de qualquer outra interposição de recurso por parte da União.

9. Em 01.07.2002 a empresa interessada protocolou petição junto à Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de São Paulo requerendo fosse dada baixa em sua dívida inscrita por entender ter ocorrido a prescrição (fls. 182 a 199). Alegou para esse desiderato que o crédito tributário tornou-se exigível a partir da prolação da sentença em primeiro grau no mandado de segurança nº 92.0045410-0, inclusive conforme o já citado despacho DIFIS/DEINF às fls. 84 e 85. Argumenta, em abono de sua pretensão, que a sentença no *mandamus* teria cassado a liminar que impedia a cobrança do débito, tendo o prazo prescricional se iniciado em 06.10.1994, pois esta seria a data da constituição definitiva do crédito tributário.

10. Em despacho lavrado às fls. 555 a 561, a Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo manifestou-se contrariamente à pretensão da empresa interessada. Alegou, em síntese, que a sentença não cassou a liminar concedida no mandado de segurança nº 92.0045410-0, de forma que esta produziu efeitos para impedir a cobrança até o julgamento definitivo do *mandamus* que ocorreu somente na data do trânsito em julgado





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

da decisão. Com o intuito de solver este impasse o processo foi encaminhado para apreciação desta Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União – CDA.

## II

11. Preliminarmente, convém analisar a competência desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para reconhecer, no âmbito administrativo, a prescrição dos créditos da União de natureza tributária ou não-tributária, inscritos ou encaminhados para inscrição em Dívida Ativa. Para o atingimento desse objetivo, será oportuno realizar uma breve análise da legislação que delimita aquela atividade privativa da PGFN, bem como, com o intuito de melhor interpretá-la, explicitar o relacionamento existente entre “prescrição”, “exigibilidade” e “pretensão” como categorias jurídicas.

12. Dispõe a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979, *verbo ad verbum*:

**Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.**

**§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título (grifo nosso).**

(...)

**§5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.**

13. A respeito deste dispositivo já se ousou afirmar, por ocasião da feitura do PARECER PGFN/CDA Nº 1830/2002, que:

“7. A simples leitura do dispositivo normativo faz saltar aos olhos a existência de três requisitos necessários para a realização da inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa, são eles: a exigibilidade, a certeza e a liquidez.

8. Exigível é todo crédito vencido e não pago. É característica daquele crédito cuja eficácia não fica mais subordinada a qualquer condição, termo ou encargo. É





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

o crédito atual cujo cumprimento do pagamento já foi solicitado ao devedor ou esperado até o prazo limite e que, findo este prazo sem adimplência, poderá ser exigido, ainda que contra a vontade do devedor, por intermédio do Estado, possuidor que é do monopólio da tutela jurisdicional.

9. **Certo** é aquele crédito indubitável acerca de sua existência. É crédito existente aquele capaz de evidenciar com absoluta exatidão todos os elementos caracterizadores da respectiva relação jurídica (sujeitos, vínculo jurídico e prestação).

10. **Líquido** é o crédito certo quanto à sua existência e determinado quanto ao seu objeto (art. 1533 do Código Civil Brasileiro de 1916). A liquidez é um *plus* em relação à certeza (existência). Não há crédito líquido que não seja certo. No caso sob exame (crédito tributário), a determinabilidade do objeto se evidencia pela possibilidade de se calcular o valor a ser cobrado mediante meras operações aritméticas”.

14. A necessidade da verificação prévia da exigibilidade, certeza e liquidez para a feitura da inscrição em Dívida Ativa ultrapassa a aplicabilidade aos créditos de natureza tributária para os alcançar, também, quando de natureza não tributária, na conformidade do *caput* do artigo de lei supratranscrito e de diversos outros dispositivos normativos – v.g. art. 1º, II, do Decreto-lei nº 147, de 03 de fevereiro de 1967 (Lei-Organica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) e art. 12, I, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993 (Lei Organica da Advocacia-Geral da União). Dessa vasta gama de atos normativos, destaca-se, por adequado ao raciocínio que aqui se pretende exprimir, o estatuído na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, *in litteris*:

**Art. 2.º** Constitui dívida ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

**§ 3º** A inscrição que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição de execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo (grifo nosso).

15. Com efeito, no dispositivo mencionado pode-se colher também a lição de que o ato administrativo da inscrição em Dívida Ativa é ato de controle da

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37  
38  
39  
40  
41  
42  
43  
44  
45  
46  
47  
48  
49  
50  
51  
52  
53  
54  
55  
56  
57  
58  
59  
60  
61  
62  
63  
64  
65  
66  
67  
68  
69  
70  
71  
72  
73  
74  
75  
76  
77  
78  
79  
80  
81  
82  
83  
84  
85  
86  
87  
88  
89  
90  
91  
92  
93  
94  
95  
96  
97  
98  
99  
100

1

1



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

legalidade, é ato que verifica, nos limites da lei, a própria consistência do crédito tributário, ou não tributário a ser inscrito para a formação do título executivo. Observa-se que neste processo, conforme visto acima, a liquidez, certeza e exigibilidade devem estar presentes antes mesmo da feitura da inscrição. Esta, quando realizada, tem o efeito de trazer **exequibilidade** ao crédito através da formação do título executivo extrajudicial próprio da Fazenda Pública que é a Certidão de Inscrição em Dívida Ativa (art. 585, IV, do Código de Processo Civil). A este respeito, vejam-se as lúcidas lições do magistrado *Zuudi Sakakihara* em passagem que leciona sobre o lançamento para a constituição do crédito tributário (atividade prévia à inscrição) *ipsis verbis*:

“Para que esse direito possa ser exigido, porém, é preciso que o sujeito ativo verifique, antes de tudo, a existência da dívida, e realize a sua mensuração. Em outras palavras, é preciso que determine a sua certeza e liquidez, sem o que não será possível exigir o seu pagamento. Quando a dívida se torna, desse modo, certa quanto à existência e determinada quanto ao objeto, o correlativo direito é, por assim dizer, constituído, no sentido de que ganha existência numa nova dimensão de eficácia, pois que surge, a partir de então, como um direito dotado de **exigibilidade**, ou seja, como uma **pretensão** oponível ao devedor. ....

A esse direito, dotado de exigibilidade, e que se caracteriza como verdadeira pretensão, o CTN dá a especial designação de crédito tributário. **Constituir o crédito tributário, então, não tem outro sentido senão o de determinar a certeza e liquidez da dívida e assim, conferir exigibilidade ao direito do sujeito ativo.** Não guarda nenhuma conotação com a idéia de criação de direito novo, pois tem por efeito apenas revestir de maior eficácia um direito já preexistente, que surgiu com a ocorrência do fato gerador” (FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código tributário nacional comentado*, São Paulo: Revista dos tribunais, 1999, p. 559, grifo nosso).

16. E em passagem posterior, na mesma obra, continua os seus ensinamentos o ilustre professor, agora abordando a formação do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública (certidão de inscrição em Dívida Ativa), *in litteris*:

“Duas fases, portanto, podem ser identificadas na formação desse título executivo: a fase constitutiva, em que o título adquire existência material com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, e a fase integrativa da eficácia, em que o crédito tributário, depois de inscrito em dívida ativa, é formalmente certificado na certidão da dívida ativa e **ganha suficiente eficácia para aparelhar a execução forçada**” (Ibidem, p. 560, grifo nosso).





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

17. No mesmo sentido, especificamente quanto à exigibilidade como eficácia prévia do crédito em relação à inscrição dele proveniente, leciona o mestre *Araken de Assis* (in: *Manual do processo de execução*, 4. ed., São Paulo: Revista dos tribunais, 1997, p. 734, grifo nosso), *verbo ad verbum*:

“Cuida-se de mais uma característica peculiar ao título exibido pelo Fisco. Os demais títulos extrajudiciais, recorda José Afonso da Silva, o crédito se constitui e a exigibilidade, ou é a ele coeva, ou dela se origina, mas jamais precede ao próprio título, como sucede na hipótese da certidão da dívida ativa.

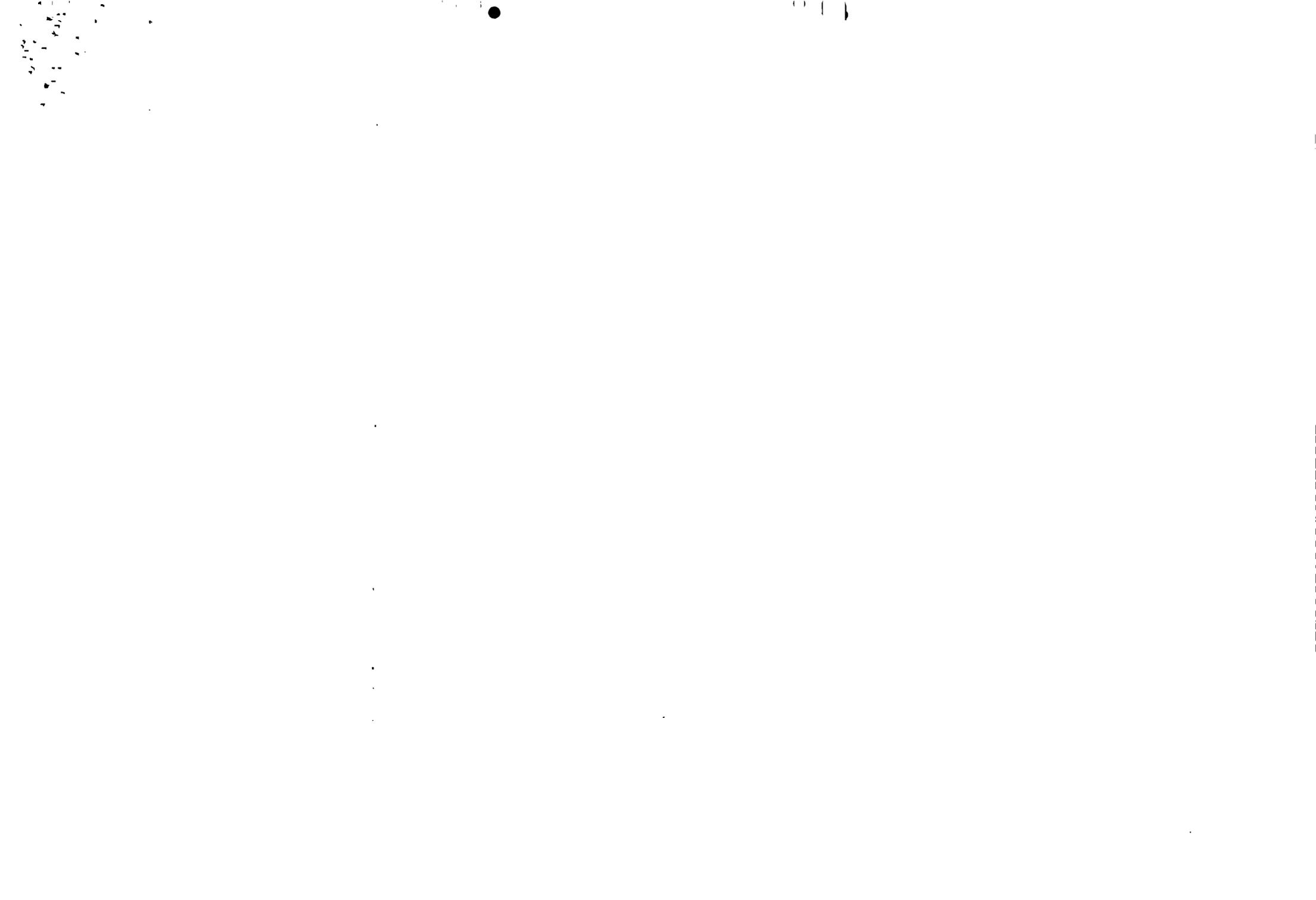
Por óbvio, a circunstância de a exigibilidade preceder à certidão da dívida ativa não a elimina, nesta classe de título, reafirmando, pois, o art. 586, *caput*.<sup>1</sup> O contribuinte poderá cumprir a obrigação depois da inscrição, extinguido-a. De outra banda, nula se mostrará a inscrição de crédito tributário ou não-tributário antes do implemento do respectivo termo”.

18. A transcrição dos excertos acima introduz algumas noções e leva a algumas conclusões. Por primeiro temos que, **se a liquidez, certeza e exigibilidade precedem e são condições para a inscrição do crédito em Dívida Ativa, os créditos desprovidos de quaisquer daqueles requisitos não podem ser inscritos sob pena de nulidade do próprio ato administrativo de inscrição**, por violação aos artigos de lei mencionados supra. Se no texto acima o ilustre professor concluiu pela nulidade da inscrição do crédito antes do implemento do respectivo termo, não foi só porque a lei exige o vencimento, mas sim porque o crédito não vencido não é dotado de exigibilidade. A exigibilidade é que é a condição e não o decurso do tempo em si.

19. Em segundo lugar, exigibilidade difere de exequibilidade. **Exigibilidade** é a qualidade de exigível. Exigível é a obrigação não mais submetida a qualquer condição, termo ou encargo e que pode ter seu cumprimento solicitado pelo credor ao devedor mediante colaboração de sua vontade. A situação fica mais fácil de ser visualizada nas obrigações de natureza quesível (em que o credor deve dirigir-se ao domicílio do devedor para receber o crédito). Vencida a dívida, surge para o credor a

---

<sup>1</sup> O autor refere-se ao Código de Processo Civil de 1973.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

exigibilidade, de forma que este poderá agora dirigir-se à residência do devedor e legitimamente exigir a feitura do pagamento. Negado o pagamento, tem-se a violação da exigibilidade, o que põe à disposição do credor o uso da ação (hodiernamente por intermédio do Estado, detentor do monopólio da tutela jurisdicional) para obter o cumprimento da obrigação mesmo contra a vontade do devedor. Nesse tom, toda ação em sentido material para cumprimento de obrigação deve ser calcada em uma exigibilidade prévia.

20. Já a **exeqüibilidade** é a qualidade de exeqüível, isto é, aptidão para ensejar um rito processual de execução forçada. Trata-se de uma eficácia a mais àquilo que já era exigível, coisa que, nos créditos examinados, somente ocorre com a extração da certidão de inscrição em Dívida Ativa (título executivo extrajudicial) como já visto, sendo ilícito dotar-se de exeqüibilidade aquilo que não possui exigibilidade. Observa-se que, enquanto exigibilidade é conceito de direito material, exeqüibilidade é conceito de direito processual.

21. Em terceiro lugar, constata-se que exigibilidade e pretensão são termos conatos, sendo que a **prescrição** ataca a exigibilidade, retirando-a do direito invocado e, por consequência, afetando a ação e a exeqüibilidade. Nesse sentido, pode-se iluminar o caminho do raciocínio com a doutrina do grande mestre *Ovidio Baptista da Silva, ipsis verbis*:

“Pode haver direito subjetivo sem que haja, ainda, ou não mais exista, a faculdade normal que seu titular deveria ter de poder exigir a observância e a realização do próprio direito. Se sou titular de um crédito ainda não vencido, tenho já direito subjetivo, estou na posição de credor. Há **status** que corresponde a tal categoria de Direito das Obrigações, porém, não disponho ainda da faculdade de **exigir** que meu devedor cumpra o dever correlato, satisfazendo a meu direito de crédito. No momento em que ocorrer o vencimento, nasce-me uma nova faculdade de que meu direito subjetivo passa a dispor, qual seja o **poder exigir** que meu devedor preste, satisfaça, cumpra a obrigação. Nesse momento, diz-se que o direito subjetivo, que se mantinha em estado de latência, adquire dinamismo, ganhando uma nova potência a que se dá o nome de **pretensão**. A partir do momento em que posso exigir o cumprimento do dever que incumbe ao sujeito passivo a relação jurídica, diz-se que o direito subjetivo está dotado de

1000

1000

1000



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

pretensão. Contudo, a partir daí, se meu direito de crédito não é efetivamente exigido do obrigado, no sentido de compeli-lo ao pagamento, terei, pelo decurso do tempo e por minha inércia, prescrita essa faculdade de exigir o pagamento. Haverá a partir de então, direito subjetivo, porém não mais pretensão e, conseqüentemente, não mais ação, que, como logo veremos, é um momento posterior na vida do direito subjetivo” (DA SILVA, Ovídio A. Baptista. *Direito subjetivo, pretensão de direito material e ação*. Revista brasileira de direito processual, v. 37, Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 105 e 106, grifo nosso).

22. Posição semelhante foi sustentada pelo inolvidável *Pontes de Miranda, in verbis*:

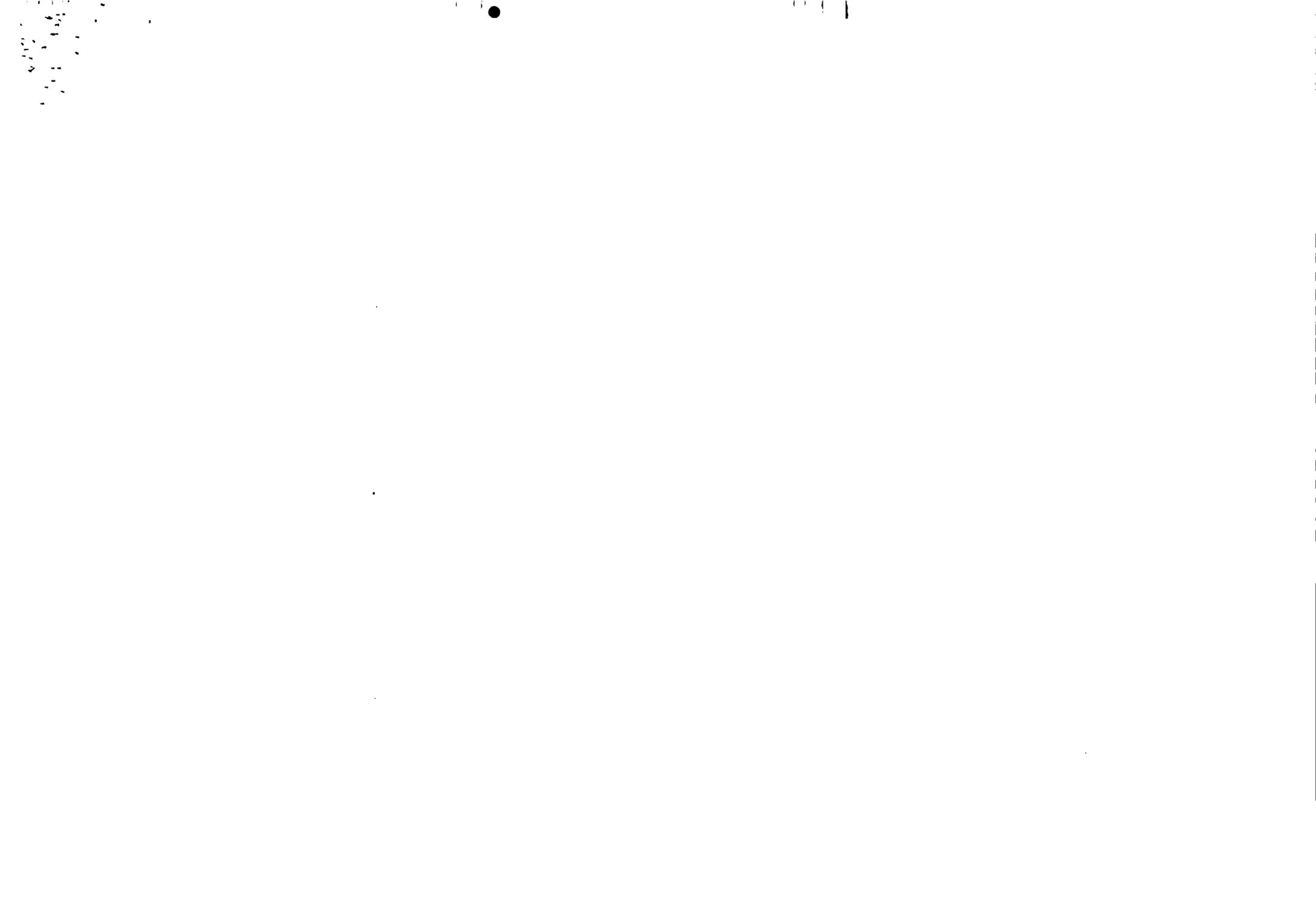
“Com a prescrição, apenas se encobre a eficácia. ‘Os prazos prescricionais’, dissemos no Tratado de Direito Privado, Tomo VI, ‘servem à paz social e à segurança jurídica. Não destroem o direito, que é; não cancelam, não apagam as pretensões; apenas, encobrendo a eficácia da pretensão, atendem à conveniência de que não perdue por demasiado tempo a exigibilidade ou acionabilidade. Qual seja essa duração tolerada, da eficácia pretensional, ou simplesmente acional, cada momento da civilização o determina” (MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao código de processo civil* t. 3, 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 514).

23. No mesmo sentido, cita-se também passagem da obra de *Aldyr Dias Vianna, verbo ad verbum*:

“Como a lei sempre fixa prazo para o exercício dos direitos subjetivos, a prescrição pode ser definida como a perda da exigibilidade (pretensão) de um direito subjetivo, pela inação do respectivo titular, durante o prazo fixado em lei” (VIANNA, Aldyr Dias. *Da prescrição no direito civil brasileiro*, p. 35, grifo nosso).

24. Portanto, tem-se que créditos prescritos são créditos inexigíveis, pois a prescrição ataca sua exigibilidade, de forma que, em havendo a prescrição, não é lícito proceder-se à inscrição do crédito em Dívida Ativa. Veja-se a respeito disso a definição de “exigibilidade” dada pela Academia Brasileira de Letras Jurídicas:

S.f. (De exigir, v.t.) Dir. Obr. Caráter de obrigação que autoriza ser imediatamente reclamada em juízo, desde que vencida e não prescrita (SIDOU, J. M. Othon. *Dicionário jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas*. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 244, grifo nosso).





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

25. Ora, não é novidade alguma que na sua atuação a administração pública deve pautar-se pelo princípio da legalidade, insculpido este no art. 37, *caput*, da Constituição Federal Brasileira de 1988. Desta forma, em havendo lei expressa determinando que o crédito tributário ou não tem que ser exigível para ser inscrito em Dívida Ativa, a falta da suficiência do suporte fático hipotético não faz incidir a norma, de maneira que, em não havendo exigibilidade, há ilegalidade no ato administrativo de inscrição que **deve** ser anulado na conformidade da já firmada jurisprudência do Pretório Excelso colacionada às Súmulas de nº 346<sup>2</sup> e 473<sup>3</sup> e do art. 53, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, transcreve-se:

**Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.**

26. Assim, resta estabelecido que **a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no uso de sua competência para apuração e inscrição em Dívida Ativa da União mediante controle de legalidade *a priori* e *a posteriori*, deve negar a inscrição do crédito tributário ou não-tributário prescrito, bem como cancelar a inscrição do crédito nas mesmas condições caso esta tenha sido feita, sem a necessidade de provocação prévia do interessado, devendo fazer retornar o processo administrativo ao órgão de origem para as providências cabíveis.**

27. Contra este raciocínio que permite o reconhecimento de ofício da prescrição do crédito pela PGFN, poder-se-ia levantar o disposto na Portaria do Ministro da Fazenda nº 259, de 28 de maio de 1980 (DOU de 29 de maio de 1980, Seção 1, p. 10654), vazada nos seguintes termos:

---

<sup>2</sup> A Administração Pública pode declarar a nulidade dos próprios atos.

<sup>3</sup> A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada em todos os casos a apreciação judicial.





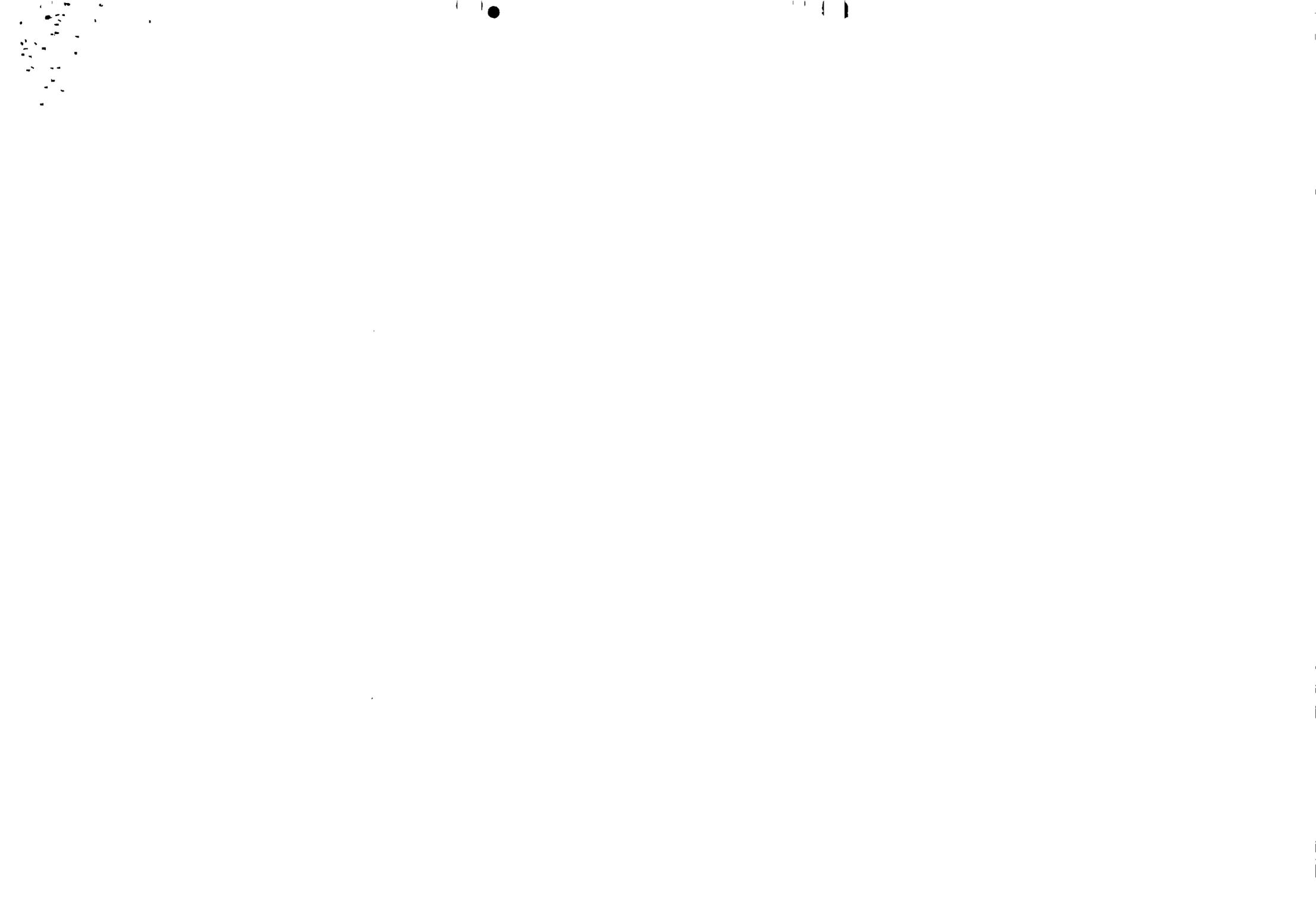
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, resolve:

I – Os processos contenciosos administrativos, referentes a créditos da União, tributários ou não, em curso perante os órgãos singulares ou coletivos, vinculados ao Ministério da Fazenda, serão por estes apreciados sem levar em consideração a possível ocorrência de prescrição a não ser que seja expressamente invocada pelo sujeito passivo.

II – Na hipótese de o sujeito passivo invocar expressamente a ocorrência da prescrição, a autoridade, que tomar conhecimento da arguição, sobre ela se pronunciará e, se a julgar procedente, deverá adotar as providências de sua alçada, no sentido de apuração da responsabilidade funcional pela extinção do crédito, se for o caso (grifo nosso).

28. Ocorre que o supracitado ato normativo ministerial tem sua aplicação limitada aos “processos contenciosos administrativos em curso”. Nesse sentido, sua extensão não pode ser ampliada para abarcar o procedimento administrativo não litigioso de inscrição em Dívida Ativa da União, posterior à conclusão do contencioso tributário ou administrativo de outra ordem, mormente porque, além de contrariar o dever legal da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN de fazer o controle da legalidade dos créditos enviados para a inscrição em Dívida Ativa, implica em violação ao princípio constitucional da eficiência ao constituir título executivo frágil, vencível facilmente em fase de embargos, com ônus sucumbenciais para a União. Ao reverso, a aludida portaria pode e deve ser utilizada como importante antecedente legitimador do reconhecimento da prescrição na seara administrativa, por imperativo de legalidade, eficiência e moralidade, aplicando-se, por analogia, o disposto na segunda parte do seu item II (a partir da conjunção “e”) aos casos de negativa de inscrição em Dívida Ativa em virtude do reconhecimento da prescrição. Portanto a negativa ou cancelamento de inscrição com o conseqüente retorno do processo que veicula o crédito para o órgão de origem implica na apuração das responsabilidades no âmbito desse órgão, quando for o caso. Resta assim solucionada a questão preliminar.





### III

29. Partindo-se para o exame do mérito, data vênia, compulsando as diversas manifestações constantes dos autos, observa-se que a problemática a ser aqui explorada pode ser convenientemente reduzida a uma análise do método de contagem do prazo prescricional, bem como dos efeitos da sentença no mandado de segurança em relação à liminar nele concedida. Somente a partir das conclusões extraídas desse estudo é que se poderá fixar, com absoluta certeza, qual o termo *a quo* do prazo prescricional para a Fazenda Nacional exercer a pretensão de reaver seu crédito tributário no caso *sub examine*.

30. Aduz o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) – CTN que:

**Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.**  
(...)

31. Por óbvio, a verificação do decurso do prazo quinquenal a que alude o dispositivo depende da definição do que vem a ser “constituição definitiva”, bem como da identificação, *in casu*, do termo *a quo*.

32. Há doutrinadores de renome que entendem que o crédito tributário somente estaria definitivamente constituído a partir do momento em que houvesse lançamento não mais passível de ser alterado, nos termos do art. 145 do CTN. Compartilham dessa opinião, apenas para citar os autores mais ilustres: Hugo de Brito Machado<sup>4</sup>, Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>5</sup> e Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>6</sup>. Outra parcela da doutrina, de igual importância, afirma que a constituição definitiva do crédito ocorreria com a notificação ao sujeito passivo da feitura do lançamento. Para esses autores, muito

---

<sup>4</sup> In: *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 143.

<sup>5</sup> In: *A decadência e a prescrição diante do crédito tributário*. Caderno de pesquisas tributárias, n. 1, p. 91 e ss.

<sup>6</sup> In: *Decadência e prescrição*. Resenha tributária, 1976, p. 18 e ss.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

embora o lançamento possa ser posteriormente questionado pelo contribuinte vindo a ser alterado em virtude da norma insculpida no art. 145 do CTN, a sua definitividade já foi estabelecida, marcando-se assim o termo *a quo* do lapso prescricional. Comungam dessa tese doutrinadores como: Aliomar Baleeiro<sup>7</sup>, Fábio Fanucchi<sup>8</sup>, Ives Gandra da Silva Martins<sup>9</sup>, Alberto Xavier<sup>10</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup>.

33. Em nosso sentir, maior razão se encontra com esta segunda corrente, tendo como o momento da constituição definitiva do crédito tributário aquele em que o sujeito passivo é regularmente notificado da atividade administrativa efetuada. Não é outro o entendimento que pode ser extraído da letra do próprio CTN, *in verbis*:

**Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:**  
I - impugnação do sujeito passivo;  
II - recurso de ofício;  
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

34. A **definitividade**, portanto, não se confunde com a **imutabilidade**. O crédito tributário definitivamente constituído através do lançamento regularmente notificado não é imutável, pois pode sofrer modificações em virtude do disposto nos incisos do artigo de lei supramencionado. Imaginar de outra forma seria admitir que a definitividade somente adviria, v.g. com o trânsito em julgado da decisão judicial que

---

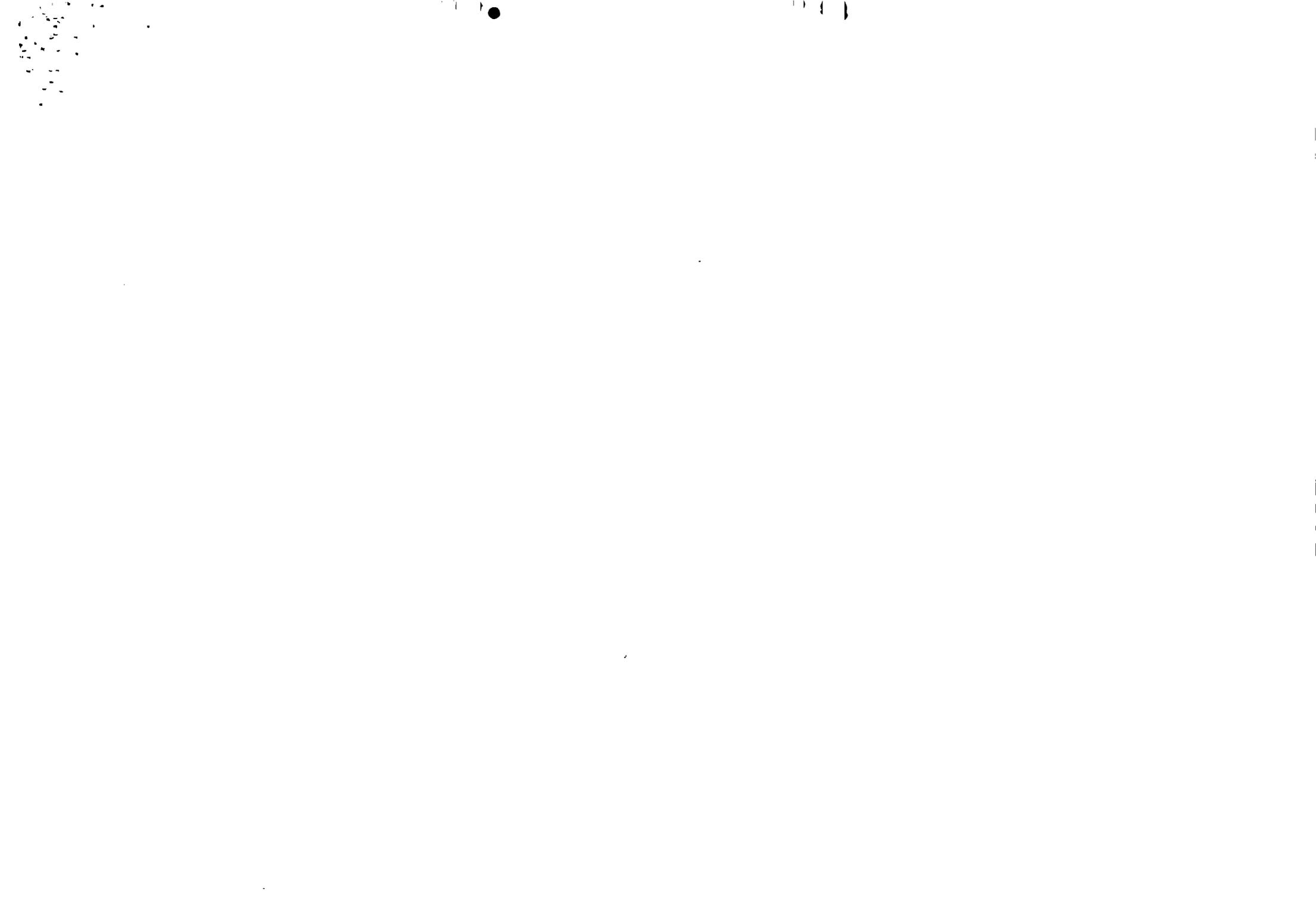
<sup>7</sup> In: *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 528 a 530.

<sup>8</sup> In: *A decadência e a prescrição em direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Resenha tributária, 1976. 2 v., p. 133.

<sup>9</sup> In: *Decadência e prescrição tributária*. Caderno de pesquisas tributárias, n. 1, p. 192.

<sup>10</sup> In: *Do lançamento – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. São Paulo: Forense, 1997, p. 306.

<sup>11</sup> In: *Decadência e prescrição*. Caderno de pesquisas tributárias, n. 1, v. 2, p. 112.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

modifica o crédito da fazenda pública<sup>12</sup> ou deixar ao talante da própria administração tributária a fixação do termo inicial do prazo prescricional nos casos de revisão de ofício. Assenta-se, portanto, que a constituição definitiva do crédito se deu com a regular notificação do lançamento, que no presente caso ocorreu em 05.09.1994 (fls. 35 a 49).

35. Com efeito, acatando-se que a constituição definitiva do crédito se deu em tal data, em princípio, o termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional com ela guardaria identidade, salvo a verificação de condição impeditiva ou interruptiva da prescrição. Ocorre que, segundo o princípio da *actio nata*, somente corre o prazo prescricional quando existente a violação da pretensão (exigibilidade) do direito de crédito e esta somente se dá após o vencimento, momento em que, nas dívidas de natureza *portable* como a que aqui analisamos, o devedor deve se dirigir ao credor para efetuar o pagamento.

36. Neste ponto, convém observar o disposto no artigo 160 do diploma tributário geral, “o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”. Ao suposto termo inicial do prazo prescricional passa a somar-se estes 30 (trinta) dias, restando indicado, a princípio, como termo *a quo* a data de 05.10.1994.

37. Outrossim, somente há exigibilidade (pretensão) a ser violada quando não há a incidência de qualquer dos dispositivos do art. 151 do Código Tributário Nacional, de forma que sua incidência antes do vencimento gera causa impeditiva do fluxo do prazo prescricional, deslocando o termo inicial para o momento em que a causa é removida. Tal ocorre, v.g., nos casos em que o débito é discutido na seara administrativa, havendo a

---

<sup>12</sup> Analisando a conotação da palavra “definitividade”, De Santi assim se expressa: “O léxico *definitividade*, que é substantivo que exprime a qualidade do que é definitivo, ‘tal qual deve ficar’, não deve ser interpretado em termos absolutos, pois contrasta com a abertura dinâmica do sistema normativo: nem normas tributárias, nem Código Tributário Nacional, nem Código Civil, nem Código de Processo Civil e nem a própria Constituição Federal são definitivos. É conceito relacional, posto que em direito toda norma jurídica é definitiva enquanto pertencer ao ordenamento” (DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 213).





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

incidência do estatuído no art. 151, III do CTN, deslocando o termo inicial para a data da ciência da decisão final administrativa, ou nos casos em que há liminar ou tutela antecipada em processo judicial, deslocando-se o termo para a data da queda da liminar ou tutela. Portanto, se verificada a não incidência de nenhuma das normas mencionadas, resta estabelecido que, no caso sob apreciação, a data do termo *a quo* foi a indicada no parágrafo anterior.

38. O raciocínio acima exposto é coincidente com o posicionamento majoritário da jurisprudência dos tribunais superiores<sup>13</sup> e com o atualmente adotado por esta PGFN na defesa em juízo dos créditos da União. Veja-se a respeito os seguintes enunciados contidos em CD-ROM elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para orientação da atuação de seus Procuradores<sup>14</sup>:

d) com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito; a decadência somente é admissível no período anterior a essa lavratura;

e) entre a lavratura do auto de infração e o decurso do prazo para impugnação ao lançamento ou até que seja decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte (art. 151, III, do CTN), não mais corre o prazo de decadência e ainda não se iniciou o prazo de prescrição;

f) o termo inicial do prazo prescricional é a constituição definitiva do crédito, que ocorre com o decurso do prazo para impugnação ou com a ciência da decisão final (art. 174);

39. A decisão final a que alude o item “f” supra é a decisão prolatada no processo contencioso administrativo e não no judicial, isto porque não é a mera existência

---

<sup>13</sup> Veja-se a respeito: Súmula nº 153 do TRF; AI 96616 AgR / RJ, Relator(a): Min. Francisco Rezek, Publicação: DJ Data-25-05-84, PG-08228, Julgamento: 27/04/1984 - Segunda Turma do STF; RE 94462 embargos / SP, Relator(a): Min. Moreira Alves, Publicação: DJ Data-17-12-82, PP-13209, Julgamento: 06/10/1982 - Tribunal Pleno do STF; RE 95365 / MG, Relator(a): Min. Décio Miranda, Publicação: DJ Data-04-12-81, PG-12322, Julgamento: 13/11/1981 - Segunda Turma do STF; RESP 190092 / SP, DJ Data:01/07/2002, PG:00277, Min. Franciulli Netto, STJ; RESP 182545 / SP DJ Data:06/05/2002, PG:00244, Min. Milton Luiz Pereira, STJ; entre outros.

<sup>14</sup> In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Informações Básicas*. Brasília, 31 jul. 2000. CD-ROM. Disponível em: <file:///D:/InfoDau/DauCap7.htm#7f>. grifo nosso.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

de processo judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas sim a existência factual de quaisquer das situações estabelecidas nos incisos do art. 151 do Código Tributário Nacional.

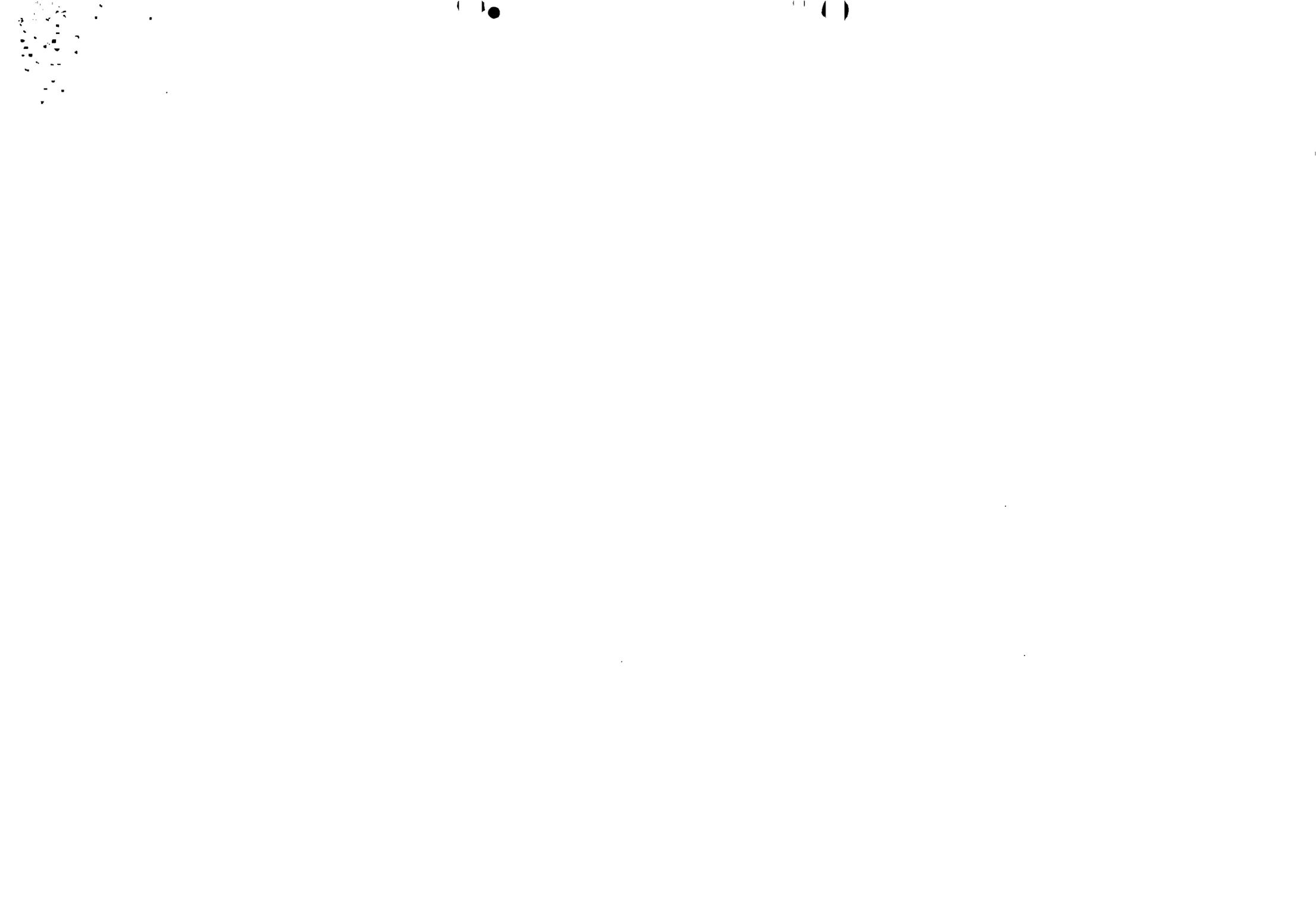
40. No caso *sub examine*, foi concedida medida liminar no mandado de segurança nº 92.0045410-0, 14ª VF, São Paulo, para abster-se a autoridade coatora da prática de qualquer ato tendente à cobrança do crédito tributário. A sentença prolatada em tal mandado datou de 26.10.1992 (data da notificação da Fazenda Nacional) e foi de procedência parcial, sendo o seu dispositivo silente no que diz respeito à cassação ou não da liminar que teria o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

41. Como de fácil observação, a sentença no *mandamus* foi anterior à própria constituição definitiva do crédito tributário. Seu silêncio implicou, quanto à parte denegatória, na aplicação do disposto na Súmula 405 do Supremo Tribunal Federal – STF, *ipsis litteris*:

**Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.**

42. Ressalta-se que a recepção desta súmula por parte do egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão atualmente competente para julgar a matéria, já foi fortemente evidenciada por julgados da primeira e segunda turmas, v.g.: ROMS 2438/MS, MC 1564/ES, ROMS 9151/SP, AGRMC 1367/MG e ROMS 7704/DF, entre outros. **Portanto, quanto à parte denegatória da segurança, não subsistiu a liminar**, de forma que o crédito dela decorrente (auto de infração pela exclusão do resultado contábil da totalidade do saldo calculado em virtude do diferencial entre o IPC de 1990 e o BTNF do mesmo ano) foi constituído definitivamente em 05.10.1994. Marcando-se aqui o início do prazo prescricional.

43. Com efeito, em não havendo recurso da parte sucumbente a quem aproveitou a liminar, não há que se invocar a doutrina que prega a subsistência da liminar à





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

sentença denegatória do mandado de segurança, que somente se presta para esses casos.<sup>15</sup> Se a parte sucumbente não recorreu, por óbvio que a decisão denegatória contra ela transitou em julgado. Admitir-se nesse caso a sobrevivência da liminar seria admitir que esta sobreviveria ao trânsito em julgado da decisão. Seria tomar o acessório por principal, um absurdo lógico, que atenta contra a própria finalidade da medida liminar, já que não haveria mais objeto a ser protegido.

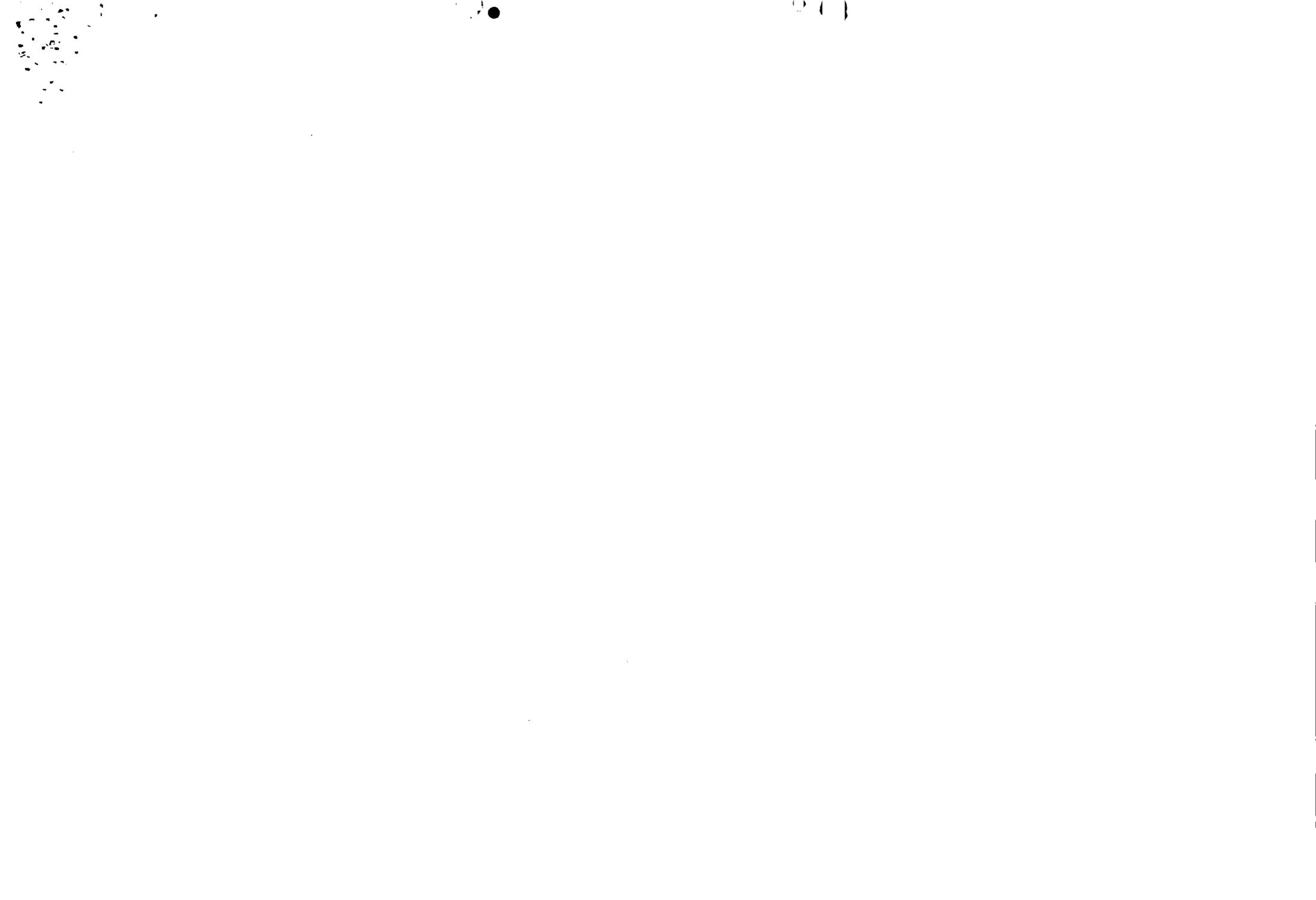
44. **Quanto à parte concessiva do mandado de segurança** (reconhecimento do direito de utilizar o IPC de março de 1990 para efetuar a correção monetária do balanço a partir do mês de abril daquele ano), **inevitável a conclusão de que a liminar foi absorvida pela própria sentença.** Isto porque, em relação à parte em que a sentença é concessiva, a liminar tem exaurido o cumprimento de sua finalidade, qual seja: “evitar a ineficácia da medida, caso seja deferida” (art. 7º, II, da Lei nº 1.533, de 31 de dezembro de 1951). Deferida a medida, não há mais que se falar em liminar e muito menos em direito de crédito da fazenda pública quanto a esta parte, já que restou vencida quanto a este pedido.

45. A doutrina que esposou-se nos parágrafos antecedentes encontra amparo nos escritos de *Celso Agrícola Barbi*, que assim leciona, *in verbis*:

“Não tendo havido revogação anteriormente à sentença final, duas hipóteses são possíveis: a ação pode ser julgada procedente ou improcedente. No primeiro caso, a medida liminarmente concedida será absorvida pela sentença final, que é imediatamente executável; à medida acautelatória sucede o ato executório da sentença, perdendo aquela seu objetivo e, portanto, desaparecendo.

---

<sup>15</sup> Esta doutrina remonta a *Alcides Mendonça Lima* que a sustentava nos seguintes termos: “Se a medida liminar foi concedida e se, posteriormente, por força da sentença denegatória, foi aquele ato prévio revogado, mas se os efeitos da própria sentença ficam ‘suspensos’ em face do agravo de petição interposto, é evidente que tal suspensão não pode ser parcial, isto é, afetar uma parte da decisão e outra não, para permitir que a decisão seja executada, pelo fato de haver sido o mandado denegado. Se o despacho liminar aderiu à sentença, os efeitos do recurso contra essa se estendem a tudo quanto nela se acha abrangido” (*Efeitos do agravo de petição no despacho concessivo de medida liminar em mandado de segurança*. In: Revista Forense v. 178, p. 462 – 466, grifo nosso).





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Mas se a sentença final julgar improcedente a ação, a medida cautelar extingui-se-á, porque não mais existem dois pressupostos de sua concessão, quais sejam a relevância do fundamento do pedido e a necessidade da manutenção do *statu quo* até a sentença. O desaparecimento do primeiro é comprovado pelo conteúdo desfavorável da sentença, que repeliu o pedido do autor. O do segundo pela consumação, pois o *statu quo* foi mantido até a sentença, e esta já foi proferida” (in, *Do mandado de segurança*, 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 184).

46. No caso de sentença improcedente, silente sobre a liminar e sem recurso do impetrante, o pensamento aqui exposto também encontra amparo na doutrina de *Hely Lopes Meirelles*, verbo *ad verbum*:

“O só fato de denegar a segurança não importa afirmar a desnecessidade da liminar, porque ela visa a preservar os danos irreversíveis para o impetrante, e esta possibilidade pode subsistir até que a sentença passe em julgado, negando o direito pleiteado. Enquanto pende recurso, a sentença denegatória é reformável e, como tal, nenhum efeito produz em relação à suspensão provisória do ato. O que sustenta ou invalida a liminar, a nosso ver, é o pronunciamento autônomo do juiz sobre sua persistência ou insubsistência” (in, *Mandado de segurança*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 56, grifo nosso).

47. As palavras do grande mestre devem ser interpretadas com tempero. Observa-se que o recurso a que alude o professor é o recurso interposto por aquele que pode vir a sofrer os danos irreversíveis causados pelo ato. Trata-se de recurso do impetrante e não do impetrado já que este não tem interesse recursal contra uma sentença denegatória do *mandamus*. Também porque a sentença denegatória não é reformável em virtude de remessa de ofício ou recurso exclusivo do impetrado por conta da vedação da *reformatio in pejus*. Além do mais, se o impetrante não recorreu foi porque aceitou a ocorrência dos danos irreversíveis, de modo que não há mais utilidade na manutenção da liminar.

48. Desta maneira, tendo-se fixado como termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional quinquenal a data de 05.10.94, verificado-se que a inscrição em Dívida Ativa da União se deu em 31.10.2000 e observando-se neste intervalo de tempo a inoccorrência de quaisquer causas impeditivas, interruptivas ou suspensivas da prescrição apontadas pelo Código Tributário Nacional e pela doutrina abalizada, reconhece-se, no





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

presente processo, a ocorrência da prescrição do crédito tributário representado pela inscrição em Dívida Ativa da União de nº 80 2 00011205-12, devendo esta ser cancelada, como fruto de ato administrativo nulo que é.

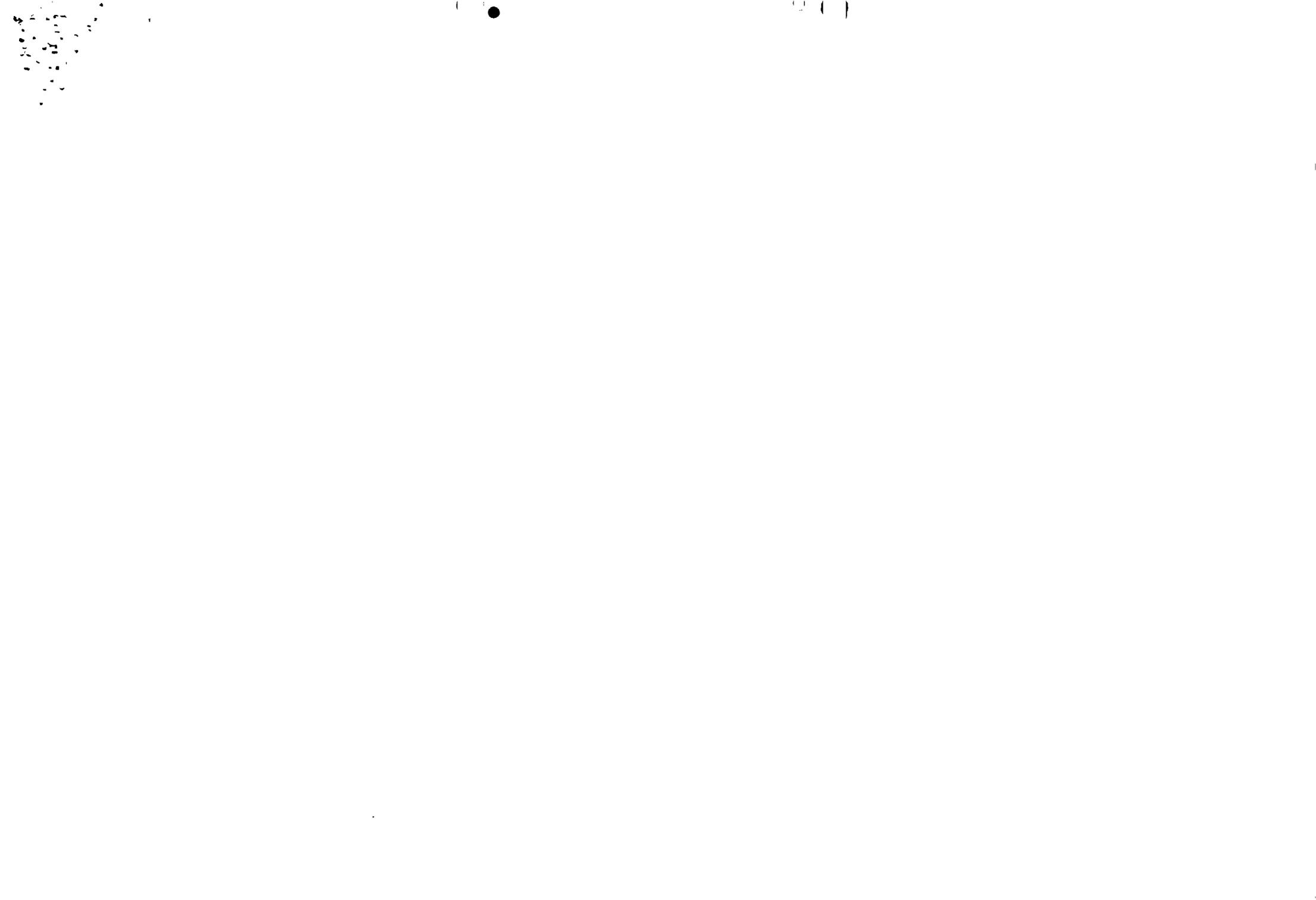
#### IV

49. Isto posto, é o presente parecer bastante para extraírem-se as seguintes conclusões:

a) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no uso de sua competência para apuração e inscrição em Dívida Ativa da União, exercida por seus Procuradores, mediante controle de legalidade *a priori* e *a posteriori*, deve negar a inscrição do crédito tributário ou não-tributário prescrito, bem como cancelar a inscrição do crédito feita nestas condições, sem a necessidade de provocação prévia do interessado, devendo fazer retornar o processo administrativo ao órgão de origem para apuração das responsabilidades, se for o caso;

b) reconhece-se, no presente processo, a ocorrência da prescrição do crédito tributário representado pela inscrição em Dívida Ativa da União de nº 80 2 00011205-12, devendo esta ser cancelada, como fruto de ato administrativo nulo que é.

50. Finalizando, tendo em vista a relevância dos assuntos aqui tratados, entende-se deva ser este parecer divulgado para todas as Unidades desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, além de ser enviado o respectivo processo administrativo para a





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo, para a adoção das providências aqui expendidas.

*Sub censura.*

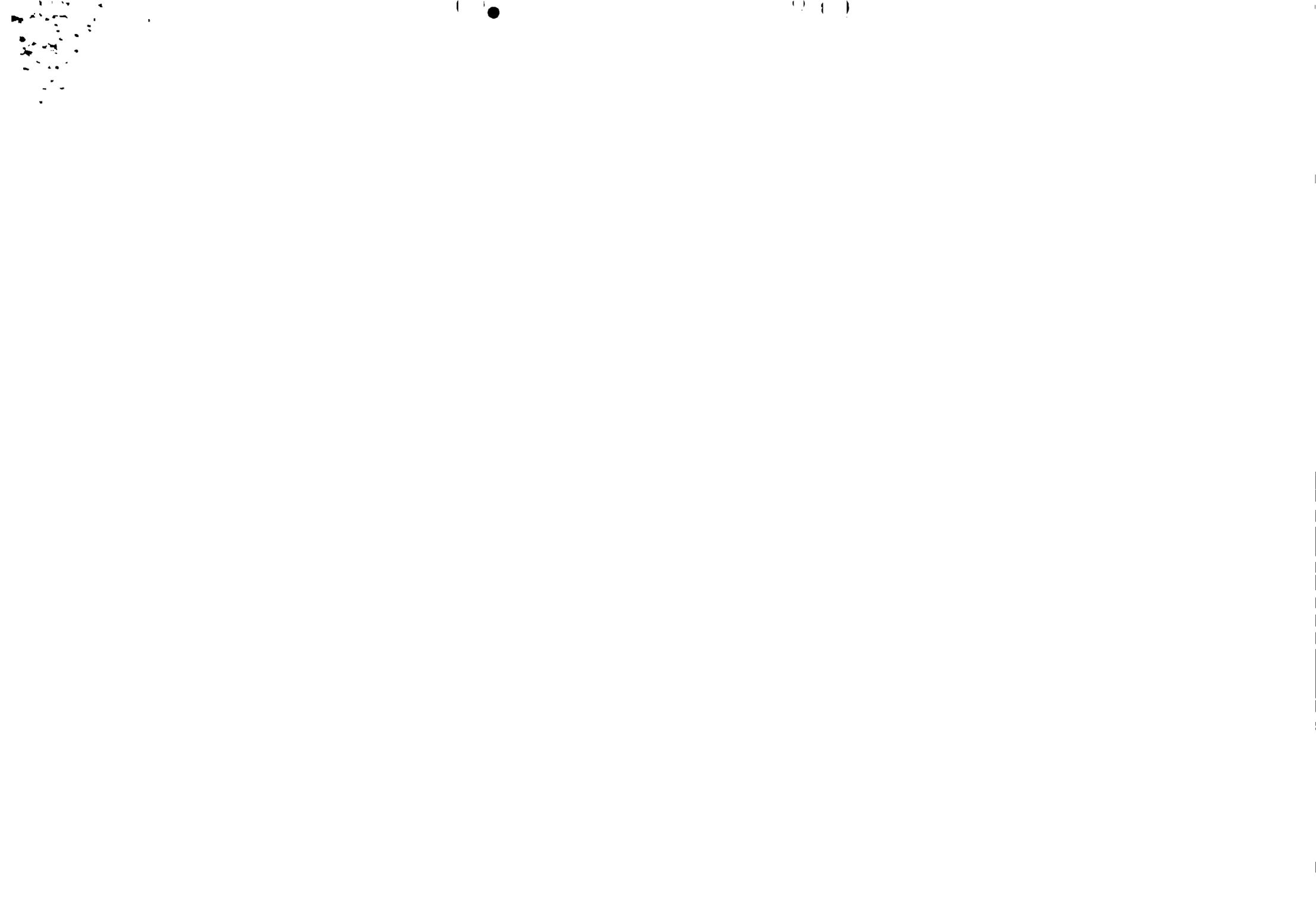
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 24 de outubro de 2002.**

**CHRISTIANO MENDES WOLNEY VALENTE**  
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À superior consideração do Sr. Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional para os fins propostos.

**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 07 de janeiro de 2003.**

**AGOSTINHO DO NASCIMENTO NETTO**  
Procurador da Fazenda Nacional  
Coordenador - Geral da Dívida Ativa da União



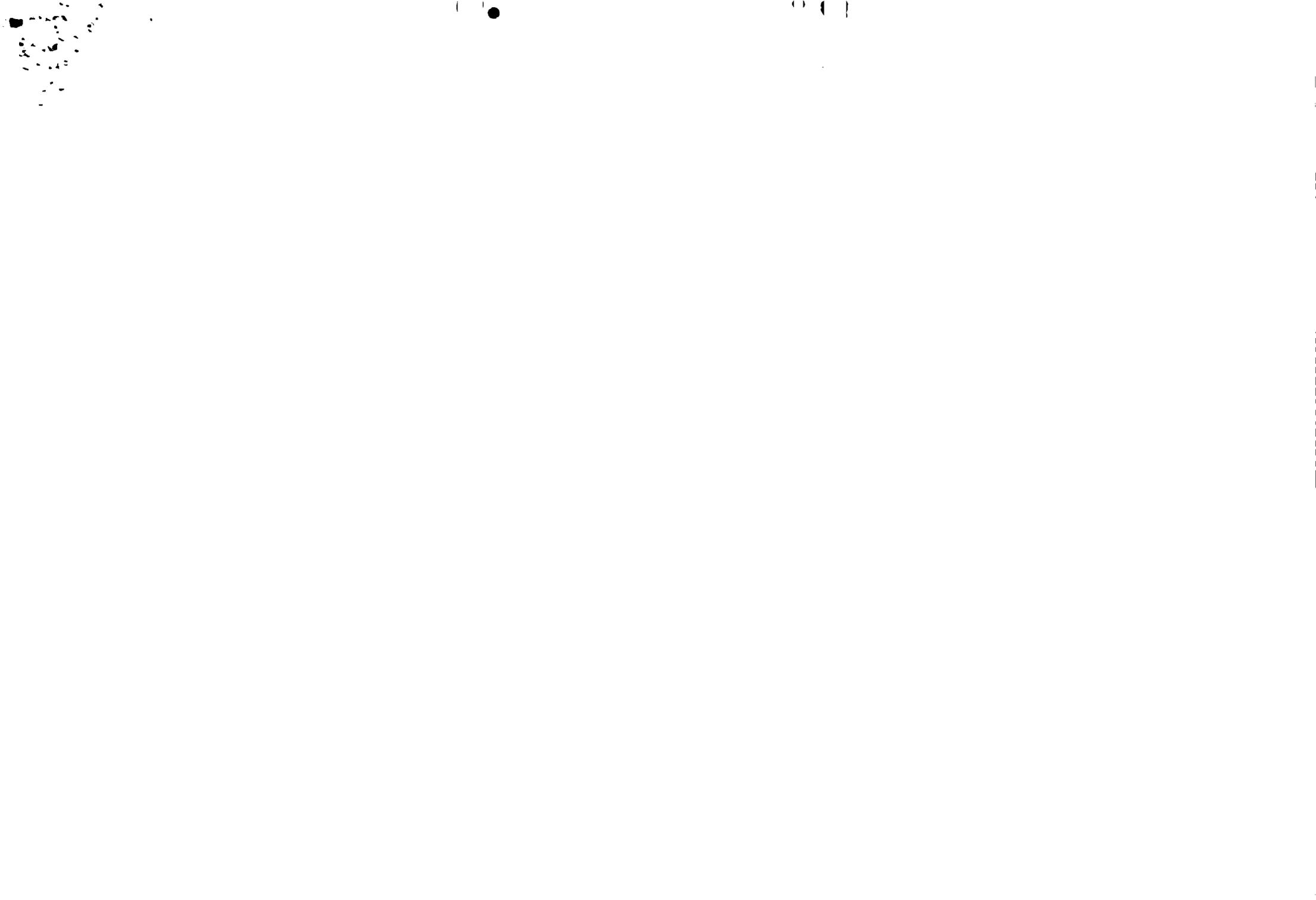


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

A percuente manifestação jurídica da lavra do eminente Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Christiano Mendes Wolney Valente, chancelada pelo ilustre Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União, Dr. Agostinho do Nascimento Netto, reclama aprovação por aplicar, de forma escoreita, o melhor direito ao caso sob análise.

2. Impõe-se, não obstante o costumeiro brilho do subscritor do parecer em apreciação, fazer um acréscimo e um reparo no trabalho apresentado, sem, entretanto, modificar, uma vírgula sequer, as conclusões alcançadas.

3. O acréscimo decorre do disposto no art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional. Com efeito, segundo o diploma veiculador das normas gerais do direito tributário brasileiro, a prescrição tributária fulmina o próprio crédito tributário. Temos, assim, um efeito singular para a prescrição tributária, não encontrado na seara do direito privado. Tal possibilidade decorre de norma inscrita no mesmo Código Tributário Nacional que, no art. 109, admite a definição de efeitos tributários específicos para institutos e conceitos de direito privado, vale acrescentar, da teoria geral do direito. Este importante aspecto da prescrição tributária não passou incólume pela doutrina. O festejado tributarista Hugo de Brito Machado discorreu, nestes termos, acerca do ponto: "O CTN, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário (art. 156, V). Assim, nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária./Essa observação, que pode parecer meramente acadêmica, tem, pelo contrário, grande alcance prático. Se a prescrição atingisse apenas a ação para cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos depois de cinco anos de definitivamente constituídos, poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos respectivos sujeitos passivos. Mas





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

como a prescrição extingue o crédito tributário, tal recusa obviamente não se justifica.”  
(Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Pág. 194. Malheiros Editores).

4. Por conseguinte, se, por força de lei, a prescrição fulmina, elimina ou extingue o crédito tributário, vale dizer, “a relação material tributária”, cabe ao administrador, por dever de perseguir o interesse público primário, mesmo atritado com o interesse público secundário, meramente patrimonial do Estado, reconhecer a prescrição no caso concreto posto às suas vistas.

5. O reparo consiste na aplicação do art. 160 do Código Tributário Nacional, conforme preconiza o item 36 do parecer. Como o crédito tributário foi constituído por lançamento direto (auto de infração), consoante noticia o primeiro parágrafo do pronunciamento da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União, deve ser observado, para fixação do início do lapso temporal da prescrição, o regramento próprio presente na legislação do processo administrativo fiscal. Afinal, a regra do art. 160 do CTN é subsidiária, aplicável somente “quando a legislação não fixar o tempo de pagamento”. Neste sentido, o art. 10, inciso V do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que o auto de infração conterà “a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias”. A rigor, a consequência prática quanto ao marco inicial da prescrição é a mesma, pela absoluta identidade dos prazos fixados no CTN e no Decreto nº 70.235, de 1972. Diverge-se, tão-somente, no que diz respeito ao fundamento legal aplicável para a contagem dos trinta dias.

6. Submete-se, assim, o parecer e as modestas considerações aqui aduzidas, ao elevado crivo do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Propõe-





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

se, pela importância da matéria e a natureza do posicionamento sustentado, a audiência do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL**, em 16 de abril de 2003.

Aldemário Araújo Castro

Procurador da Fazenda Nacional

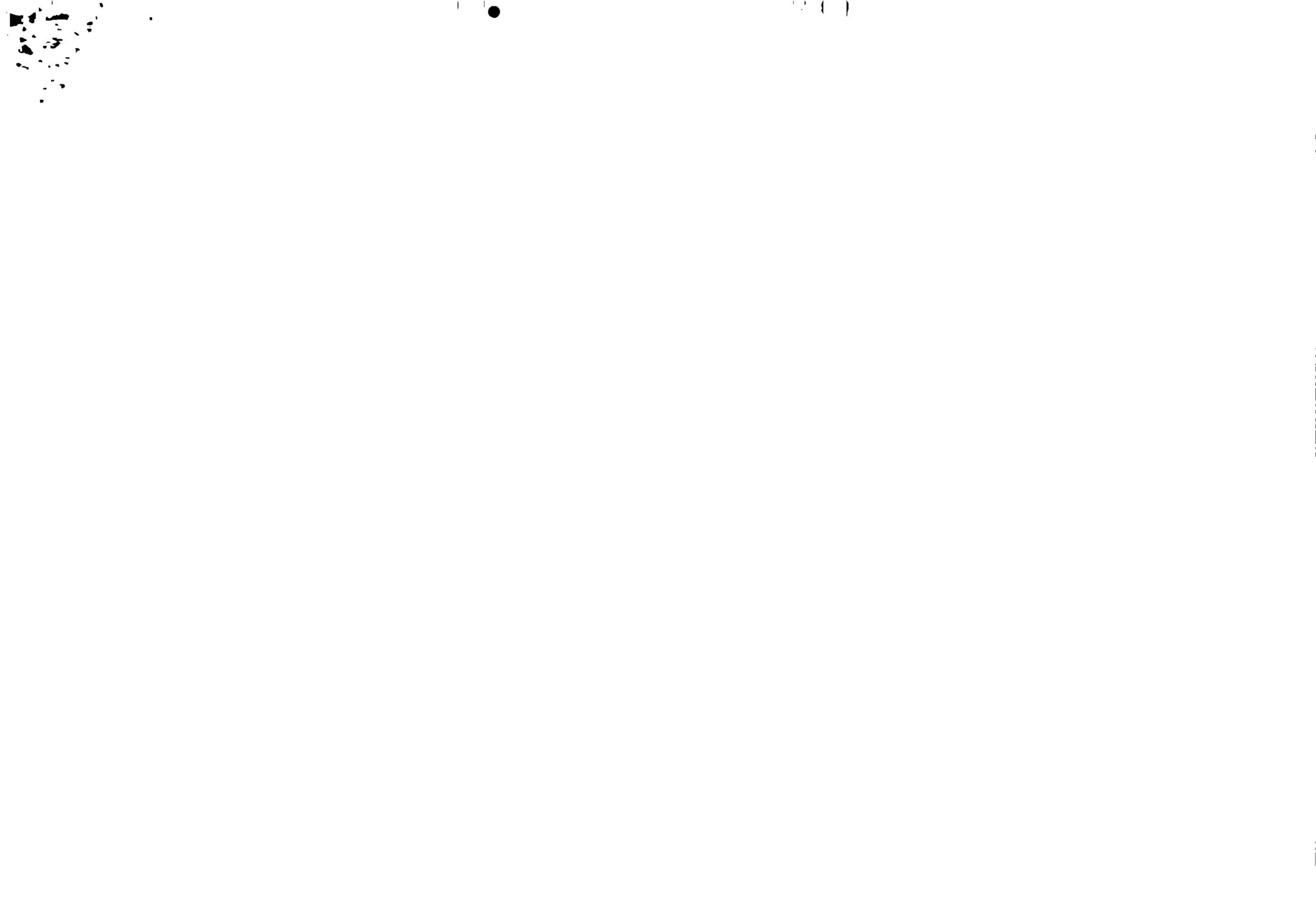
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se, como proposto, à elevada consideração do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL**, em 26 de maio de 2003.

Manoel Felipe Rêgo Brandão

Procurador-Geral da Fazenda Nacional



PCR 877/03

**Referência:** Processo nº 10880.034418/94-60

**Interessado:** AGF – Brasil Seguros S/A

**Assunto:** Solicitação de cancelamento de débitos inscritos. Prescrição do crédito da União. Ocorrência. Possibilidade de reconhecimento pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

**Despacho:** Aprovo o Parecer nº 877/2003, de 26.05.2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cujas conclusões são: a) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no uso de sua competência para apuração e inscrição em Dívida Ativa da União, exercida por seus Procuradores, mediante controle de legalidade *a priori* e *a posteriori*, deve negar a inscrição do crédito tributário ou não-tributário prescrito, bem como cancelar a inscrição do crédito feita nestas condições, sem a necessidade de provocação prévia do interessado, devendo fazer retomar o processo administrativo ao órgão de origem para apuração das responsabilidades, se for o caso; b) reconhece-se, no presente processo, a ocorrência da prescrição do crédito tributário representado pela inscrição em Dívida Ativa da União de nº 80 2 00011205-12, devendo esta ser cancelada, como fruto de ato administrativo nulo que é.

Brasília, 16 de julho de 2003.

*Dec*  
**BERNARD APPY**  
Ministro de Estado da Fazenda  
Interino

  
Aldemaro  
FGFN





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PGFN  
COORDENAÇÃO-GERAL DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO - CDA**

PROCESSO Nº: 10880.034418/94-60

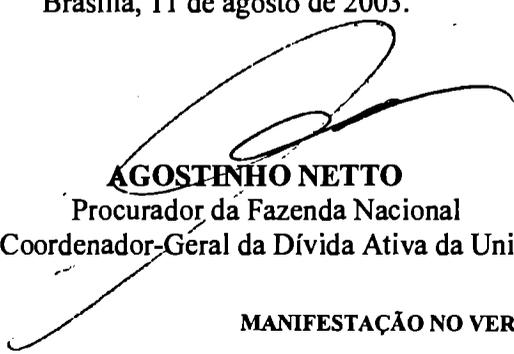
INTERESSADA: AGF BRASIL SEGUROS S.A.

ASSUNTO: PARECER Nº 877/2003-PGFN/CDA

À vista da importância da matéria tratada no Parecer em referência, decorrendo daí, s.m.j., a pertinência de sua publicação em órgão oficial para os fins de ampla divulgação e vinculação administrativa, sugere este Coordenador-Geral a adoção das providências adequadas para a consecução de tal providência.

Encaminhe-se ao Sr. Procurador-Geral Adjunto para a sua elevada apreciação.

Brasília, 11 de agosto de 2003.

  
**AGOSTINHO NETTO**  
Procurador da Fazenda Nacional  
Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União

MANIFESTAÇÃO NO VERSO DESTA FOLHA.

  
Alencar  
PGFN

2003.034418/94-60

Concordo com a proposição do Sr. Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União, na linha do item 6 da minha manifestação de aprovação do Parecer nº 877/2003 – PGFN/CDA.

2. Submeta-se a elevada consideração do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**, 13 de agosto de 2003.



*Aldemario Azeiteiro Castro*  
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

DG ALORSO. BSB, 20/08/03



*Francisco Tadeu Barbosa de Alencar*  
Procurador-Geral da Fazenda Nacional  
em exercício



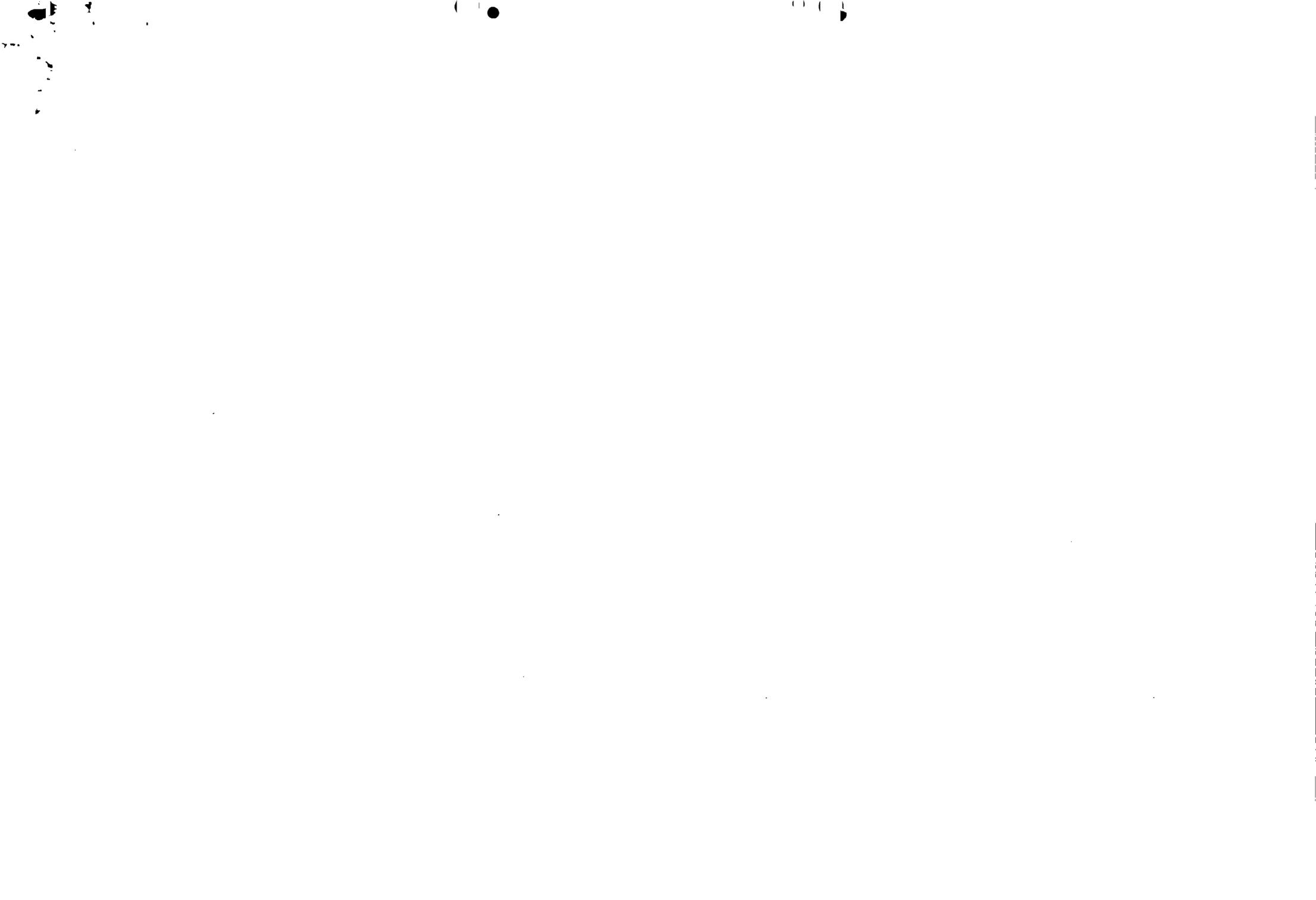
**PARECER**

Nº 877 /2003 – PGFN/CDA

**AGF BRASIL SEGUROS S.A.**  
**Solicitação de cancelamento de débitos inscritos referentes ao processo administrativo nº 10880.034418/94-60. Prescrição do crédito da União. Ocorrência. Possibilidade de reconhecimento pela Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional.**

Trata o anexo processo administrativo (nº 10880.034418/94-60) de Auto de Infração lavrado em 05.09.1994 (fls. 35 a 49) contra empresa AGF BRASIL SEGUROS S.A., por ter efetuado indevidamente despesa de correção monetária no seu balanço, excluindo do seu resultado contábil a totalidade do saldo calculado em virtude do diferencial entre o IPC de 1990 e o BTNF do mesmo ano, para fins de apuração do lucro real utilizado para o cálculo do IRPJ, do ILL e da Contribuição Social, todos do exercício de 1992/ano base 1991, violando o disposto no art. 3º, I da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

2. Em sucinto relato do processo, temos que em 24.04.1992 a empresa em epígrafe impetrou mandado de segurança preventivo (MS nº 92.0045410-0, 14ª VF, São



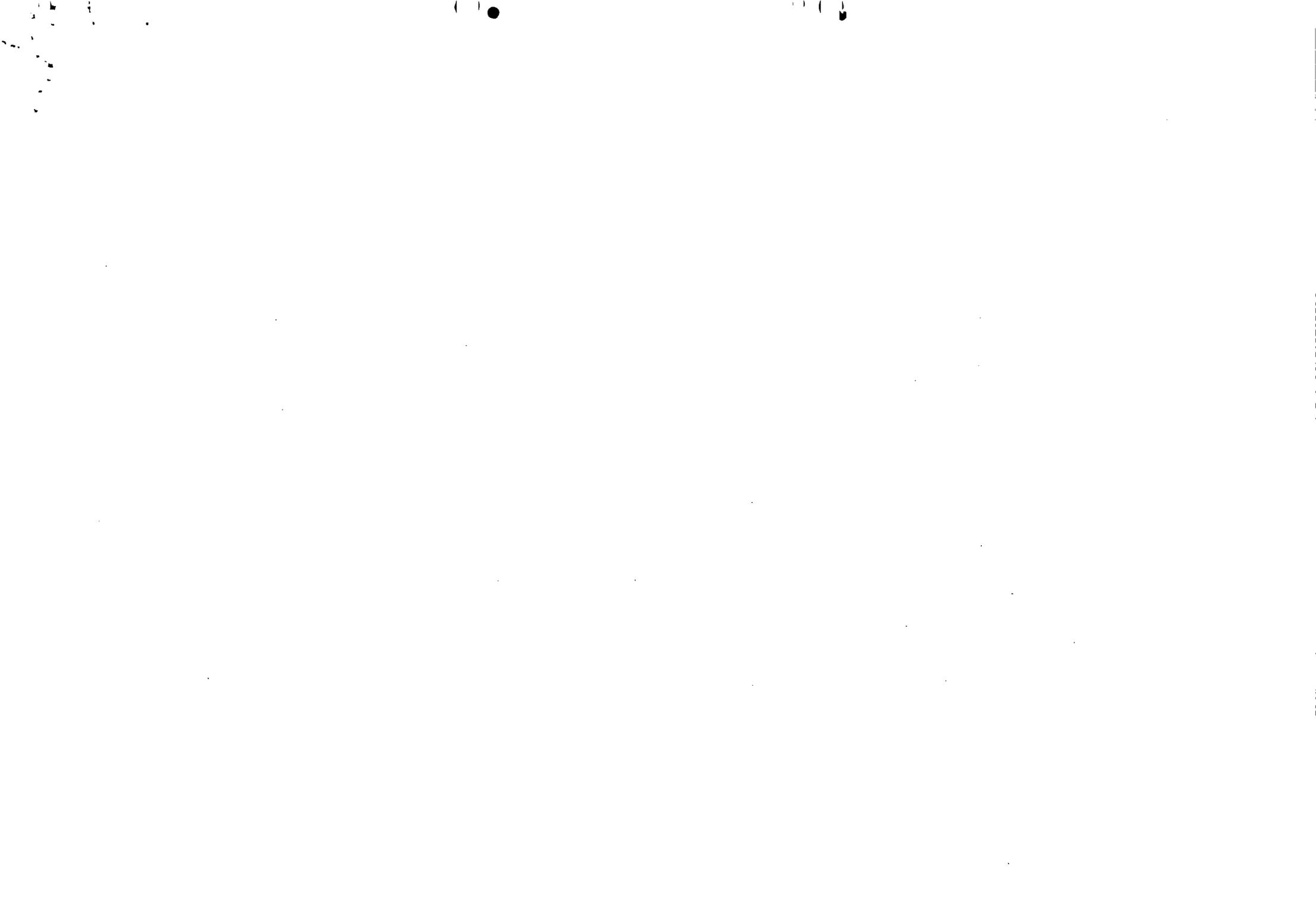


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Paulo) contra o Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo formulando dois pedidos distintos: (a) queria que fosse **declarado inconstitucional o art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991** (condiciona o exercício do direito de dedução no lucro real da parcela da correção monetária das demonstrações financeiras que corresponde à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor – IPC e a variação do Bônus do Tesouro Nacional Fiscal – BTNF), para o fim de deduzir de uma só vez a diferença encontrada entre o BTNF e o IPC relativos ao ano base de 1990, e (b) que lhe fosse **reconhecido o direito de utilizar o IPC de março de 1990 para efetuar a correção monetária do seu balanço a partir do mês de abril daquele ano**. Outrossim, objetivando evitar autuação fiscal resultante de seu comportamento de realizar a dedução da diferença encontrada entre o BTNF e o IPC, relativamente ao ano base de 1990, em uma única vez, já nas demonstrações financeiras do ano base de 1991, solicitou medida liminar a qual foi concedida em 07.05.1992 (intimada a Fazenda Nacional em 20.05.1992), para determinar à autoridade coatora a abstenção da prática de qualquer ato tendente à cobrança do encargo financeiro indicado na inicial (fls. 63 a 72).

3. Em 20.10.1992 sobreveio a sentença do mandado de segurança (intimada a Fazenda Nacional em 26.10.1992), julgando parcialmente procedente o pedido, já que reconheceu ao impetrante o direito (b) de utilizar o IPC de março de 1990 para a correção monetária do seu balanço, a partir de abril daquele ano, porém preservou a aplicação das demais disposições da Lei nº 8.200/91 por não considerá-la inconstitucional, conforme desejava o contribuinte (fls. 73 a 81).

4. A União propôs apelação em 13.11.1992, tendo subido os autos ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF3 também em virtude de remessa oficial em mandado de segurança (processo nº 93.03.040806-3). Ocorre que, durante o andamento do processo judicial, foi lavrado o Auto de Infração que deu ensejo ao presente processo administrativo (fls. 35 a 49), do qual o contribuinte foi notificado em 05.09.1994, para





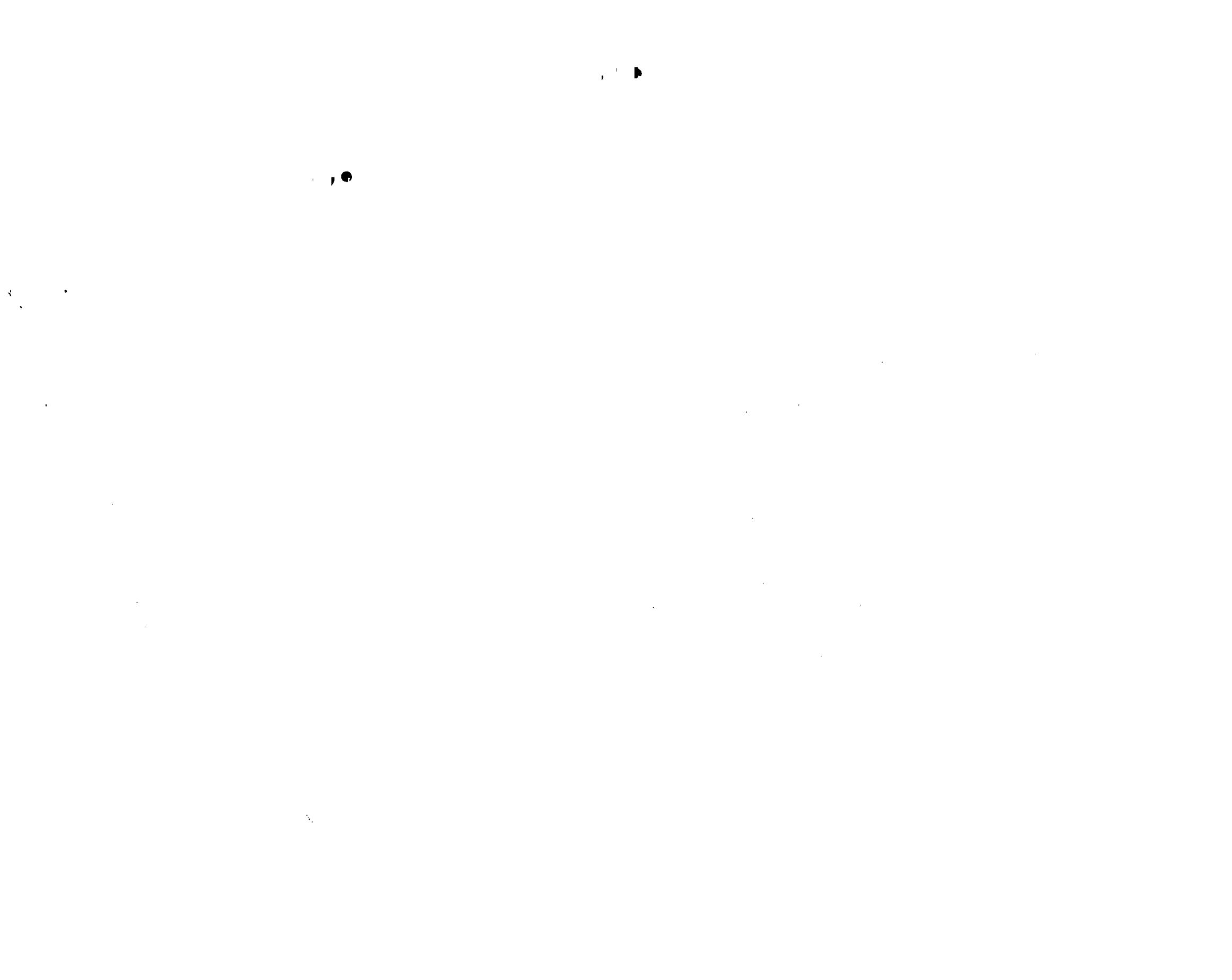
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

constituir o respectivo crédito tributário com o intuito de prevenir a decadência, já que, segundo constatou a autoridade responsável, o crédito ainda estava com a sua exigibilidade suspensa em virtude da medida liminar concedida no Mandado de Segurança nº 92.0045410-0 (fls. 11 e 43).

5. Em 06.05.98 a Terceira Turma do Egrégio TRF3 negou provimento à apelação e à remessa oficial, tendo sido publicado no Diário da Justiça da União o acórdão em 09.09.1998. Posteriormente, em despacho lavrado às fls. 84 e 85, em 29.07.1999, a Divisão de Fiscalização – DIFIS da Delegacia Especial de Instituições Financeiras na 8ª Região Fiscal – DEINF concluiu que **o contribuinte não teve autorização judicial para deduzir de uma só vez a despesa de correção monetária relativa a diferença entre o IPC/BTNF em 1992 e que o crédito tributário teria se tornado exigível a partir da prolação da sentença em primeiro grau**, visto que o contribuinte não recorreu da sentença, apenas a União que teve negado o provimento da sua apelação e remessa de ofício.

6. Posteriormente, nas folhas 93 a 94, manifestou-se a Divisão de Tributação – DISIT da DEINF, por meio do Despacho decisório nº 48/00, em 02.03.2000, realizando a revisão de ofício do lançamento com base no art. 149, I e VIII do Código Tributário Nacional, para adaptá-lo aos pontos alterados por normas posteriores mais benéficas ao contribuinte.

7. Em 12.08.2000 o contribuinte foi intimado do teor do despacho decisório proferido pela DISIT (fls. 99 a 101), tendo sido inscrito o débito em Dívida Ativa da União – DAU em 31.10.2000 (fls. 115), sob o nº 80 2 00011205-12, em virtude do transcurso de prazo para pagamento. Contra este prosseguimento na cobrança o contribuinte ajuizou o Mandado de Segurança nº 2000.61.00.040038-6 (20ª Vara Federal em São Paulo), tendo obtido medida liminar em 18.12.2000 para suspender a inscrição do débito, bem como para abster-se a Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo de cobrá-lo. Em





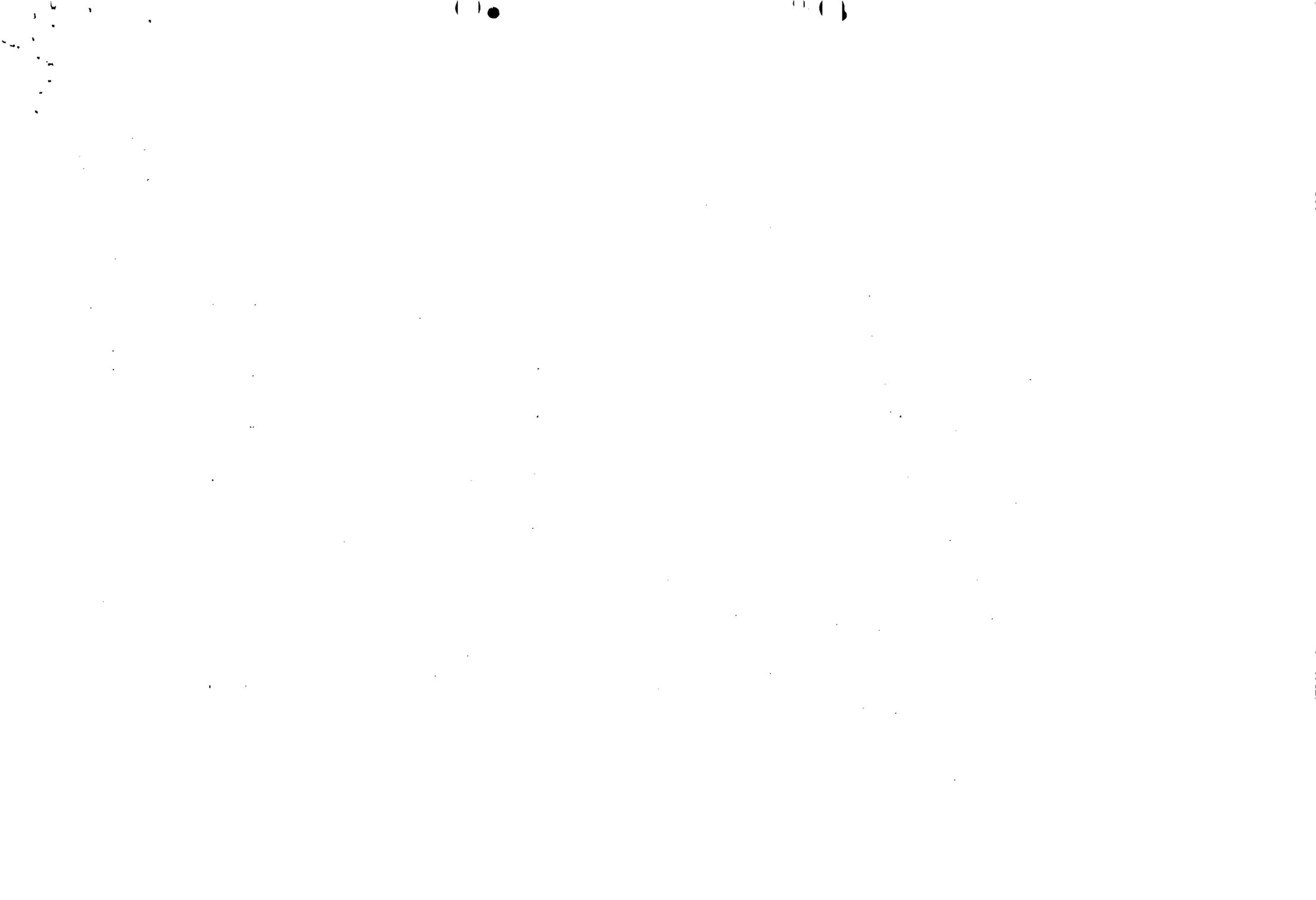
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

31.12.2002 o feito foi declarado extinto sem julgamento de mérito, tendo sido cassada expressamente a liminar (fls. 146 a 161). Em 03.04.2002 a empresa requereu a desistência da ação respectiva (fl. 165).

8. Da decisão que havia negado provimento à apelação e à remessa oficial relativas ao primeiro mandado de segurança (MS nº 92.0045410-0) a União interpôs recurso especial o qual não foi admitido no TRF3 em decisão publicada em 26.03.2001, o que ensejou agravo de instrumento interposto também pela União para fazer subir o recurso (AG 417949). Em 25.06.2002 foi publicado despacho do ministro relator do agravo de instrumento no Superior Tribunal de Justiça – STJ negando seguimento ao agravo. Em 06.08.2002 foi certificado o decurso de prazo para recurso no STJ, não se tendo conhecimento de qualquer outra interposição de recurso por parte da União.

9. Em 01.07.2002 a empresa interessada protocolou petição junto à Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de São Paulo requerendo fosse dada baixa em sua dívida inscrita por entender ter ocorrido a prescrição (fls. 182 a 199). Alegou para esse desiderato que o crédito tributário tornou-se exigível a partir da prolação da sentença em primeiro grau no mandado de segurança nº 92.0045410-0, inclusive conforme o já citado despacho DIFIS/DEINF às fls. 84 e 85. Argumenta, em abono de sua pretensão, que a sentença no *mandamus* teria cassado a liminar que impedia a cobrança do débito, tendo o prazo prescricional se iniciado em 06.10.1994, pois esta seria a data da constituição definitiva do crédito tributário.

10. Em despacho lavrado às fls. 555 a 561, a Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo manifestou-se contrariamente à pretensão da empresa interessada. Alegou, em síntese, que a sentença não cassou a liminar concedida no mandado de segurança nº 92.0045410-0, de forma que esta produziu efeitos para impedir a cobrança até o julgamento definitivo do *mandamus* que ocorreu somente na data do trânsito em julgado





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

o crédito atual cujo cumprimento do pagamento já foi solicitado ao devedor ou esperado até o prazo limite e que, findo este prazo sem adimplência, poderá ser exigido, ainda que contra a vontade do devedor, por intermédio do Estado, possuidor que é do monopólio da tutela jurisdicional.

9. Certo é aquele crédito indubitável acerca de sua existência. É crédito existente aquele capaz de evidenciar com absoluta exatidão todos os elementos caracterizadores da respectiva relação jurídica (sujeitos, vínculo jurídico e prestação).

10. Líquido é o crédito certo quanto à sua existência e determinado quanto ao seu objeto (art. 1533 do Código Civil Brasileiro de 1916). A liquidez é um *plus* em relação à certeza (existência). Não há crédito líquido que não seja certo. No caso sob exame (crédito tributário), a determinabilidade do objeto se evidencia pela possibilidade de se calcular o valor a ser cobrado mediante meras operações aritméticas”.

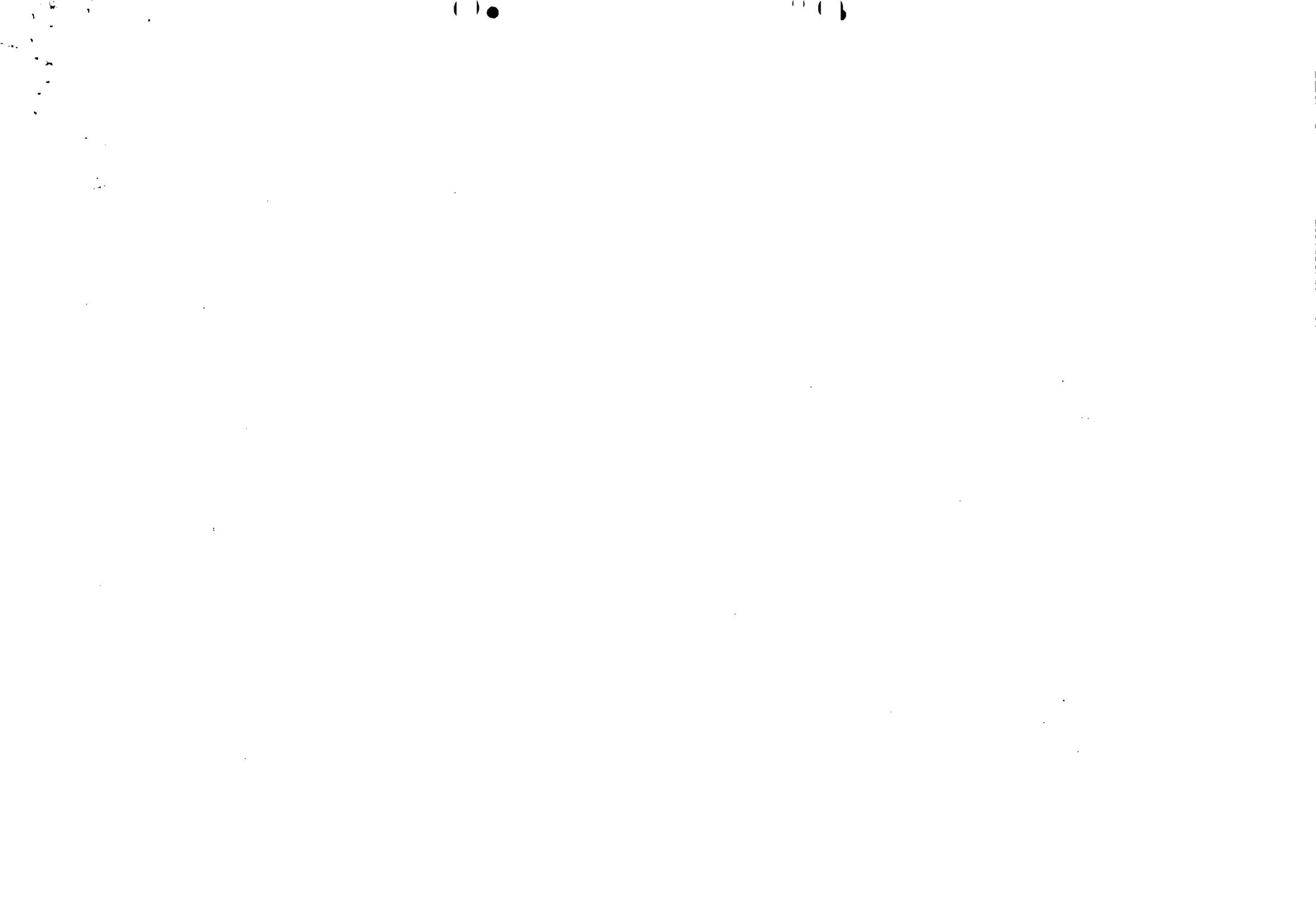
14. A necessidade da verificação prévia da exigibilidade, certeza e liquidez para a feitura da inscrição em Dívida Ativa ultrapassa a aplicabilidade aos créditos de natureza tributária para os alcançar, também, quando de natureza não tributária, na conformidade do *caput* do artigo de lei supratranscrito e de diversos outros dispositivos normativos – v.g. art. 1º, II, do Decreto-lei nº 147, de 03 de fevereiro de 1967 (Lei Orgânica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) e art. 12, I, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993 (Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União). Dessa vasta gama de atos normativos, destaca-se, por adequado ao raciocínio que aqui se pretende exprimir, o estatuído na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, *in litteris*:

Art. 2.º Constitui dívida ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

§ 3º A inscrição que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição de execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo (grifo nosso).

15. Com efeito, no dispositivo mencionado pode-se colher também a lição de que o ato administrativo da inscrição em Dívida Ativa é ato de controle da





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

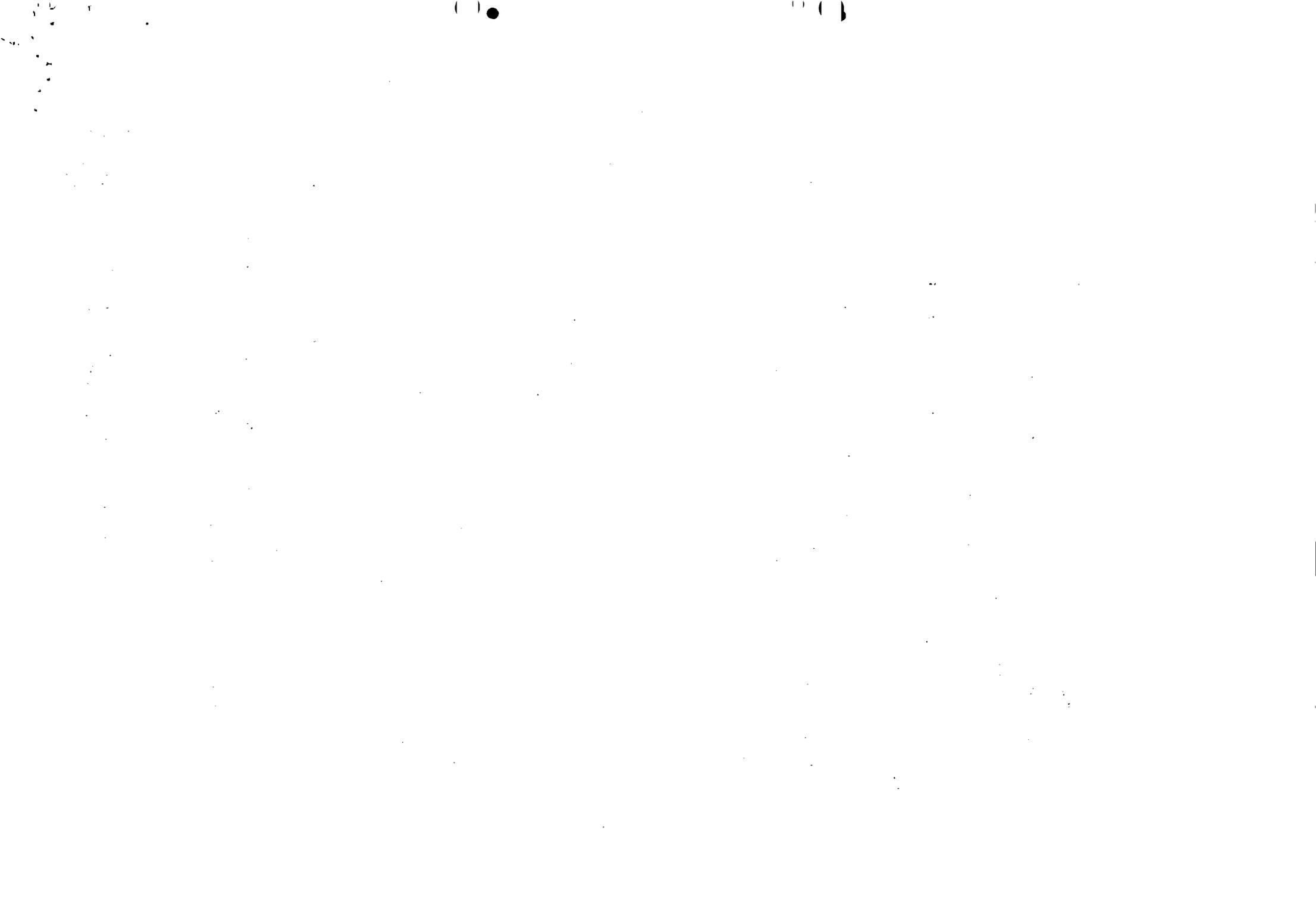
legalidade, é ato que verifica, nos limites da lei, a própria consistência do crédito tributário, ou não tributário a ser inscrito para a formação do título executivo. Observa-se que neste processo, conforme visto acima, a liquidez, certeza e exigibilidade devem estar presentes antes mesmo da feitura da inscrição. Esta, quando realizada, tem o efeito de trazer **exeqüibilidade** ao crédito através da formação do título executivo extrajudicial próprio da Fazenda Pública que é a Certidão de Inscrição em Dívida Ativa (art. 585, IV, do Código de Processo Civil). A este respeito, vejam-se as lúcidas lições do magistrado *Zuudi Sakakihara* em passagem que leciona sobre o lançamento para a constituição do crédito tributário (atividade prévia à inscrição) *ipsis verbis*:

“Para que esse direito possa ser exigido, porém, é preciso que o sujeito ativo verifique, antes de tudo, a existência da dívida, e realize a sua mensuração. Em outras palavras, é preciso que determine a sua certeza e liquidez, sem o que não será possível exigir o seu pagamento. Quando a dívida se torna, desse modo, certa quanto à existência e determinada quanto ao objeto, o correlativo direito é, por assim dizer, constituído, no sentido de que ganha existência numa nova dimensão de eficácia, pois que surge, a partir de então, como um direito dotado de **exigibilidade**, ou seja, como uma **pretensão oponível** ao devedor.

A esse direito, dotado de exigibilidade, e que se caracteriza como verdadeira pretensão, o CTN dá a especial designação de crédito tributário. Constituir o crédito tributário, então, não tem outro sentido senão o de **determinar a certeza e liquidez da dívida e assim, conferir exigibilidade ao direito do sujeito ativo**. Não guarda nenhuma conotação com a idéia de criação de direito novo, pois tem por efeito apenas revestir de maior eficácia um direito já preexistente, que surgiu com a ocorrência do fato gerador” (FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código tributário nacional comentado*, São Paulo: Revista dos tribunais, 1999, p. 559, grifo nosso).

16. E em passagem posterior, na mesma obra, continua os seus ensinamentos o ilustre professor, agora abordando a formação do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública (certidão de inscrição em Dívida Ativa), *in litteris*:

“Duas fases, portanto, podem ser identificadas na formação desse título executivo: a fase constitutiva, em que o título adquire existência material com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, e a fase integrativa da eficácia, em que o crédito tributário, depois de inscrito em dívida ativa, é formalmente certificado na certidão da dívida ativa e ganha suficiente eficácia para **aparelhar a execução forçada**” (Ibidem, p. 560, grifo nosso).





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

17. No mesmo sentido, especificamente quanto à exigibilidade como eficácia prévia do crédito em relação à inscrição dele proveniente, leciona o mestre *Araken de Assis* (in: *Manual do processo de execução*, 4. ed., São Paulo: Revista dos tribunais, 1997, p. 734, grifo nosso), *verbo ad verbum*:

“Cuida-se de mais uma característica peculiar ao título exibido pelo Fisco. Os demais títulos extrajudiciais, recorda José Afonso da Silva, o crédito se constitui e a exigibilidade, ou é a ele coeva, ou dela se origina, mas jamais precede ao próprio título, como sucede na hipótese da certidão da dívida ativa.

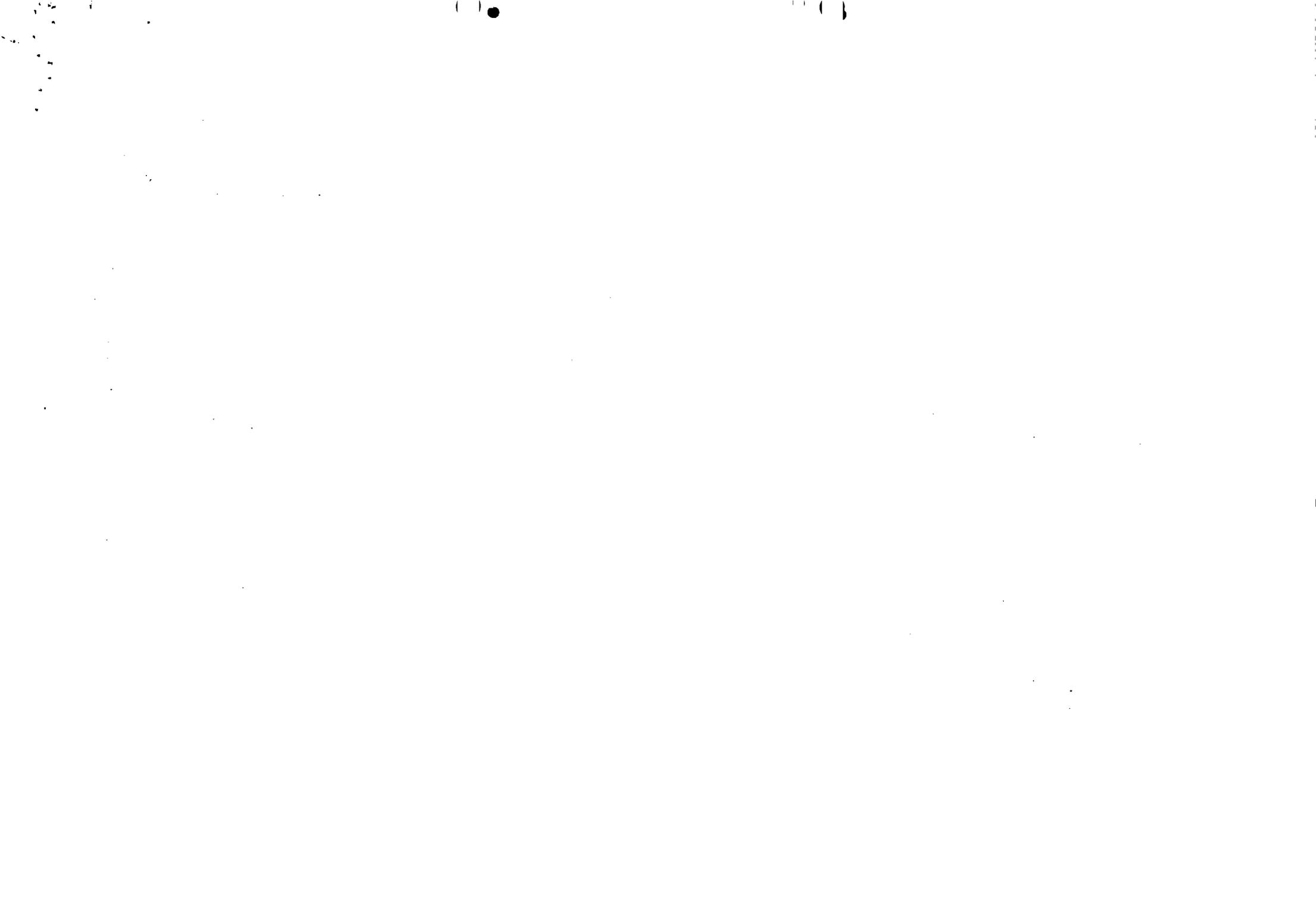
Por óbvio, a circunstância de a exigibilidade preceder à certidão da dívida ativa não a elimina, nesta classe de título, reafirmando, pois, o art. 586, *caput*.<sup>1</sup> O contribuinte poderá cumprir a obrigação depois da inscrição, extinguido-a. De outra banda, **nula se mostrará a inscrição de crédito tributário ou não-tributário antes do implemento do respectivo termo**”.

18. A transcrição dos excertos acima introduz algumas noções e leva a algumas conclusões. Por primeiro temos que, **se a liquidez, certeza e exigibilidade precedem e são condições para a inscrição do crédito em Dívida Ativa, os créditos desprovidos de quaisquer daqueles requisitos não podem ser inscritos sob pena de nulidade do próprio ato administrativo de inscrição**, por violação aos artigos de lei mencionados supra. Se no texto acima o ilustre professor concluiu pela nulidade da inscrição do crédito antes do implemento do respectivo termo, não foi só porque a lei exige o vencimento, mas sim porque o crédito não vencido não é dotado de exigibilidade. A exigibilidade é que é a condição e não o decurso do tempo em si.

19. Em segundo lugar, exigibilidade difere de exequibilidade. **Exigibilidade** é a qualidade de exigível. Exigível é a obrigação não mais submetida a qualquer condição, termo ou encargo e que pode ter seu cumprimento solicitado pelo credor ao devedor mediante colaboração de sua vontade. A situação fica mais fácil de ser visualizada nas obrigações de natureza quesível (em que o credor deve dirigir-se ao domicílio do devedor para receber o crédito). Vencida a dívida, surge para o credor a

---

<sup>1</sup> O autor refere-se ao Código de Processo Civil de 1973.





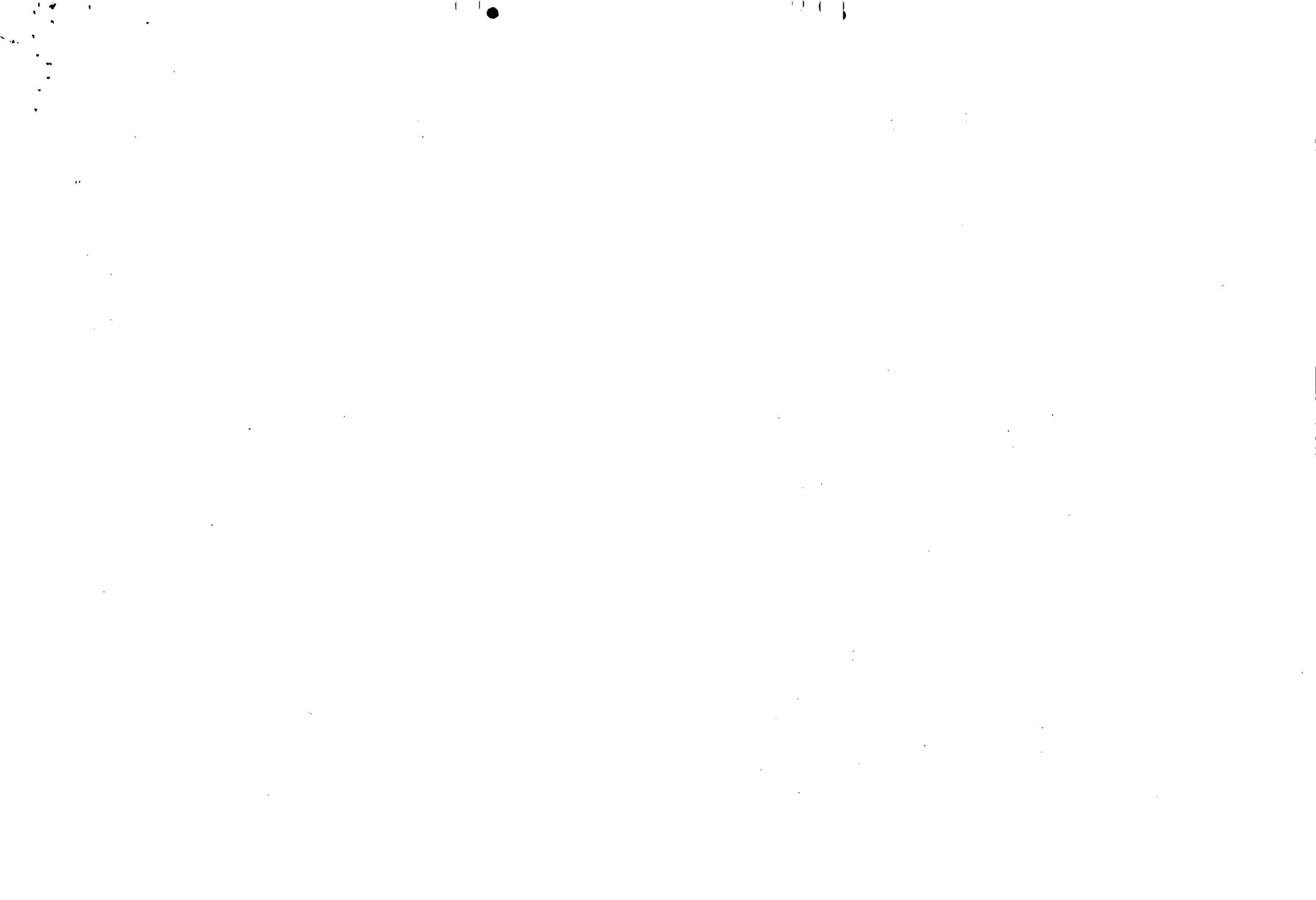
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

exigibilidade, de forma que este poderá agora dirigir-se à residência do devedor e legitimamente exigir a feitura do pagamento. Negado o pagamento, tem-se a violação da exigibilidade, o que põe à disposição do credor o uso da ação (hodiernamente por intermédio do Estado, detentor do monopólio da tutela jurisdicional) para obter o cumprimento da obrigação mesmo contra a vontade do devedor. Nesse tom, toda ação em sentido material para cumprimento de obrigação deve ser calcada em uma exigibilidade prévia.

20. Já a **exeqüibilidade** é a qualidade de exeqüível, isto é, aptidão para ensejar um rito processual de execução forçada. Trata-se de uma eficácia a mais àquilo que já era exigível, coisa que, nos créditos examinados, somente ocorre com a extração da certidão de inscrição em Dívida Ativa (título executivo extrajudicial) como já visto, sendo ilícito dotar-se de exeqüibilidade aquilo que não possui exigibilidade. Observa-se que, enquanto exigibilidade é conceito de direito material, exeqüibilidade é conceito de direito processual.

21. Em terceiro lugar, constata-se que exigibilidade e pretensão são termos conatos, sendo que a **prescrição** ataca a exigibilidade, retirando-a do direito invocado e, por conseqüência, afetando a ação e a exeqüibilidade. Nesse sentido, pode-se iluminar o caminho do raciocínio com a doutrina do grande mestre *Ovídio Baptista da Silva, ipsis verbis*:

“Pode haver direito subjetivo sem que haja, ainda, ou não mais exista, a faculdade normal que seu titular deveria ter de poder exigir a observância e a realização do próprio direito. Se sou titular de um crédito ainda não vencido, tenho já direito subjetivo, estou na posição de credor. Há *status* que corresponde a tal categoria de Direito das Obrigações, porém, não disponho ainda da faculdade de **exigir** que meu devedor cumpra o dever correlato, satisfazendo a meu direito de crédito. No momento em que ocorrer o vencimento, nasce-me uma nova faculdade de que meu direito subjetivo passa a dispor, qual seja o **poder exigir** que meu devedor preste, satisfaça, cumpra a obrigação. Nesse momento, diz-se que o direito subjetivo, que se mantinha em estado de latência, adquire dinamismo, ganhando uma nova potência a que se dá o nome de **pretensão**. A partir do momento em que posso exigir o cumprimento do dever que incumbe ao sujeito passivo a relação jurídica, diz-se que o direito subjetivo está dotado de





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

pretensão. Contudo, a partir daí, se meu direito de crédito não é efetivamente exigido do obrigado, no sentido de compeli-lo ao pagamento, terei, pelo decurso do tempo e por minha inércia, prescrita essa faculdade de exigir o pagamento. Haverá a partir de então, direito subjetivo, porém não mais pretensão e, conseqüentemente, não mais ação, que, como logo veremos, é um momento posterior na vida do direito subjetivo” (DA SILVA, Ovídio A. Baptista. *Direito subjetivo, pretensão de direito material e ação*. Revista brasileira de direito processual, v. 37, Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 105 e 106, grifo nosso).

22. Posição semelhante foi sustentada pelo inolvidável *Pontes de Miranda, in verbis*:

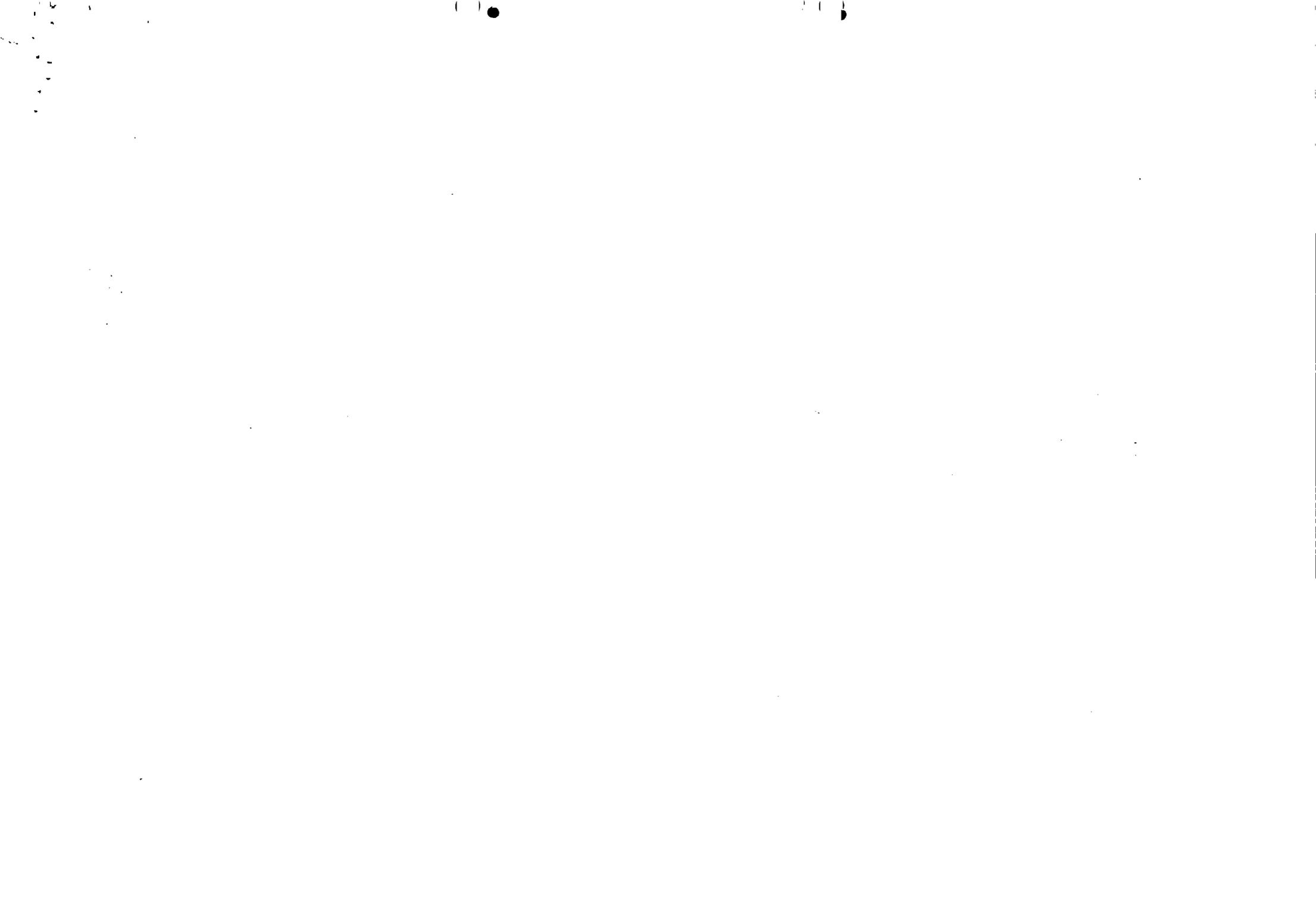
“Com a prescrição, apenas se encobre a eficácia. ‘Os prazos prescricionais’, dissemos no Tratado de Direito Privado, Tomo VI, ‘servem à paz social e à segurança jurídica. Não destroem o direito, que é; não cancelam, não apagam as pretensões; apenas, encobrendo a eficácia da pretensão, atendem à conveniência de que não perdue por demasiado tempo a exigibilidade ou acionabilidade. Qual seja essa duração tolerada, da eficácia pretensional, ou simplesmente acional, cada momento da civilização o determina” (MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao código de processo civil* t. 3, 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 514).

23. No mesmo sentido, cita-se também passagem da obra de *Aldyr Dias Vianna, verbo ad verbum*:

“Como a lei sempre fixa prazo para o exercício dos direitos subjetivos, a prescrição pode ser definida como a perda da exigibilidade (pretensão) de um direito subjetivo, pela inação do respectivo titular, durante o prazo fixado em lei” (VIANNA, Aldyr Dias. *Da prescrição no direito civil brasileiro*, p. 35, grifo nosso).

24. Portanto, tem-se que créditos prescritos são créditos inexigíveis, pois a prescrição ataca sua exigibilidade, de forma que, em havendo a prescrição, não é lícito proceder-se à inscrição do crédito em Dívida Ativa. Veja-se a respeito disso a definição de “exigibilidade” dada pela Academia Brasileira de Letras Jurídicas:

S.f. (De exigir, v.t.) Dir. Obr. Caráter de obrigação que autoriza ser imediatamente reclamada em juízo, desde que vencida e não prescrita (SIDOU, J. M. Othon. *Dicionário jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas*. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 244, grifo nosso).





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

25. Ora, não é novidade alguma que na sua atuação a administração pública deve pautar-se pelo princípio da legalidade, insculpido este no art. 37, *caput*, da Constituição Federal Brasileira de 1988. Desta forma, em havendo lei expressa determinando que o crédito tributário ou não tem que ser exigível para ser inscrito em Dívida Ativa, a falta da suficiência do suporte fático hipotético não faz incidir a norma, de maneira que, em não havendo exigibilidade, há ilegalidade no ato administrativo de inscrição que deve ser anulado na conformidade da já firmada jurisprudência do Pretório Excelso colacionada às Súmulas de nº 346<sup>2</sup> e 473<sup>3</sup> e do art. 53, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, transcreve-se:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

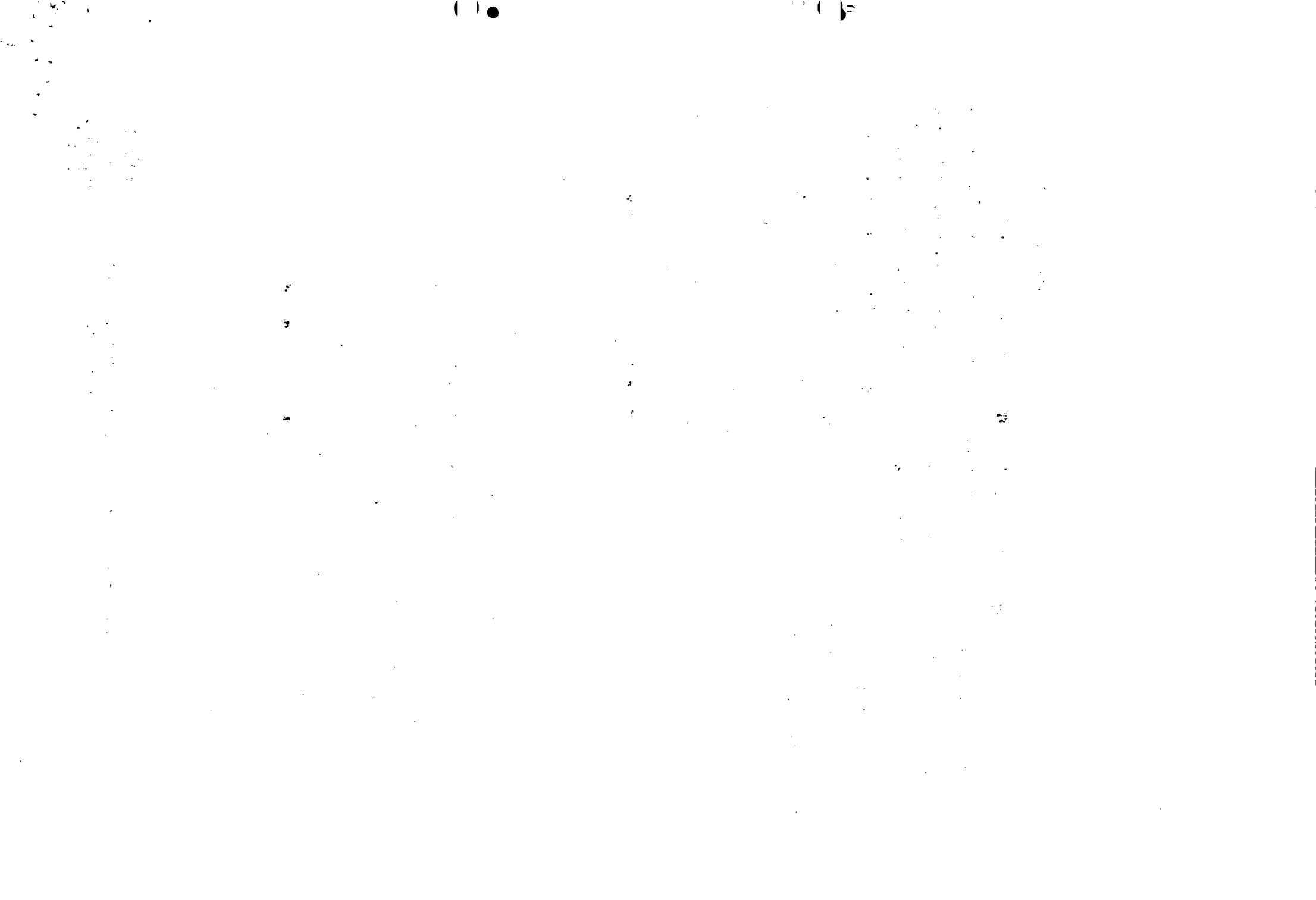
26. Assim, resta estabelecido que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no uso de sua competência para apuração e inscrição em Dívida Ativa da União mediante controle de legalidade *a priori* e *a posteriori*, deve negar a inscrição do crédito tributário ou não-tributário prescrito, bem como cancelar a inscrição do crédito nas mesmas condições caso esta tenha sido feita, sem a necessidade de provocação prévia do interessado, devendo fazer retornar o processo administrativo ao órgão de origem para as providências cabíveis.

27. Contra este raciocínio que permite o reconhecimento de ofício da prescrição do crédito pela PGFN, poder-se-ia levantar o disposto na Portaria do Ministro da Fazenda nº 259, de 28 de maio de 1980 (DOU de 29 de maio de 1980, Seção 1, p. 10654), vazada nos seguintes termos:

---

<sup>2</sup> A Administração Pública pode declarar a nulidade dos próprios atos.

<sup>3</sup> A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada em todos os casos a apreciação judicial.





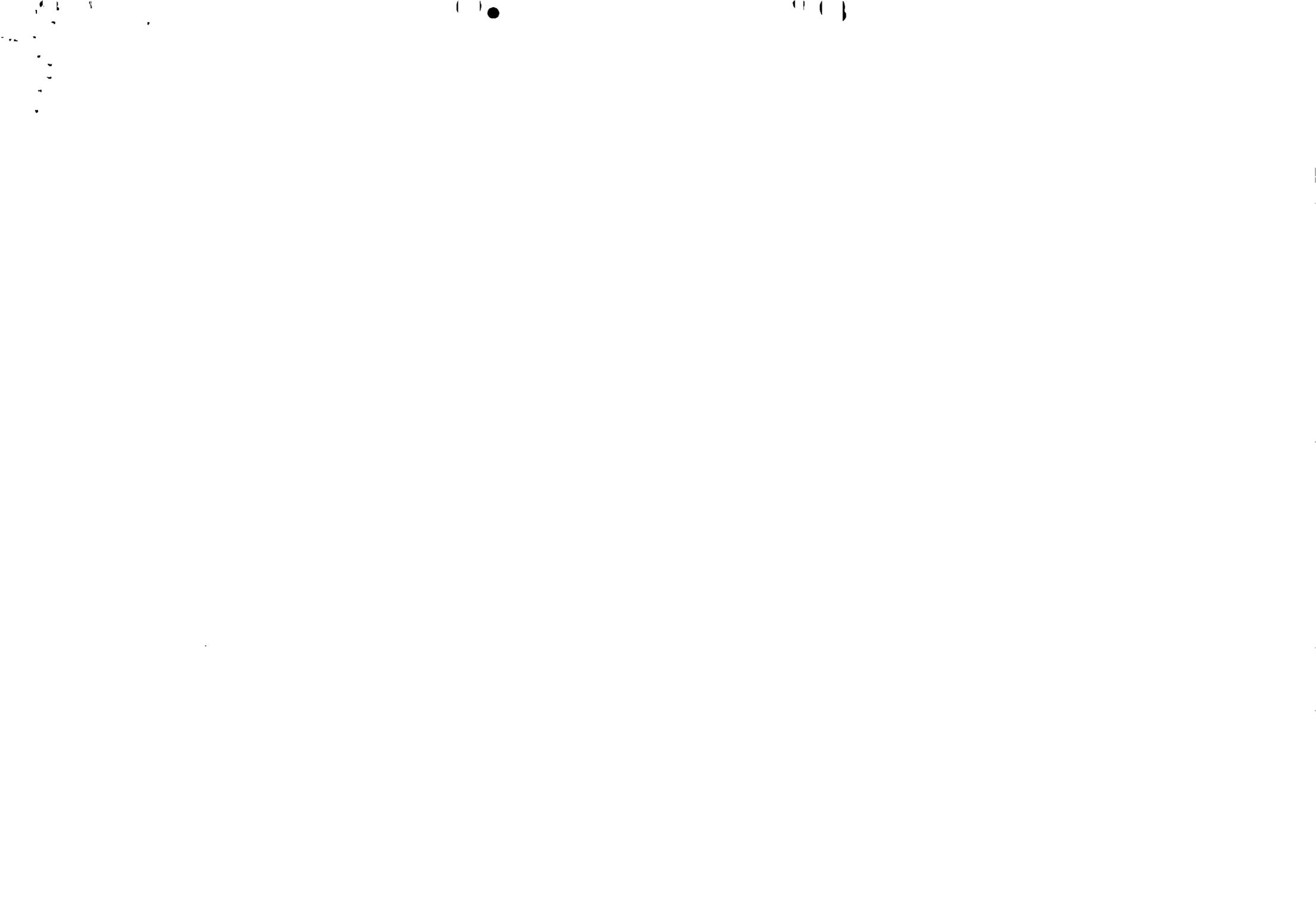
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

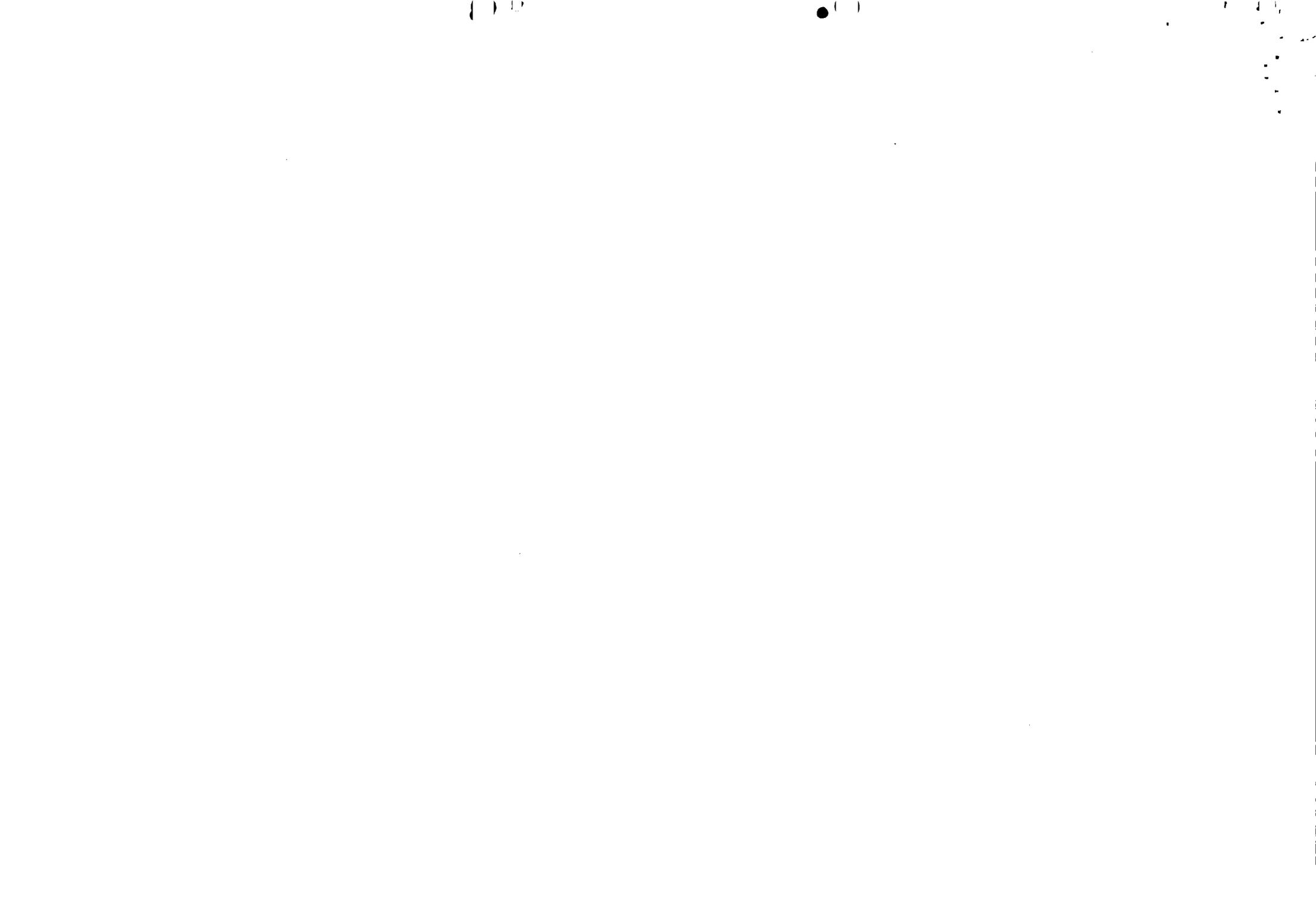
O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, resolve:

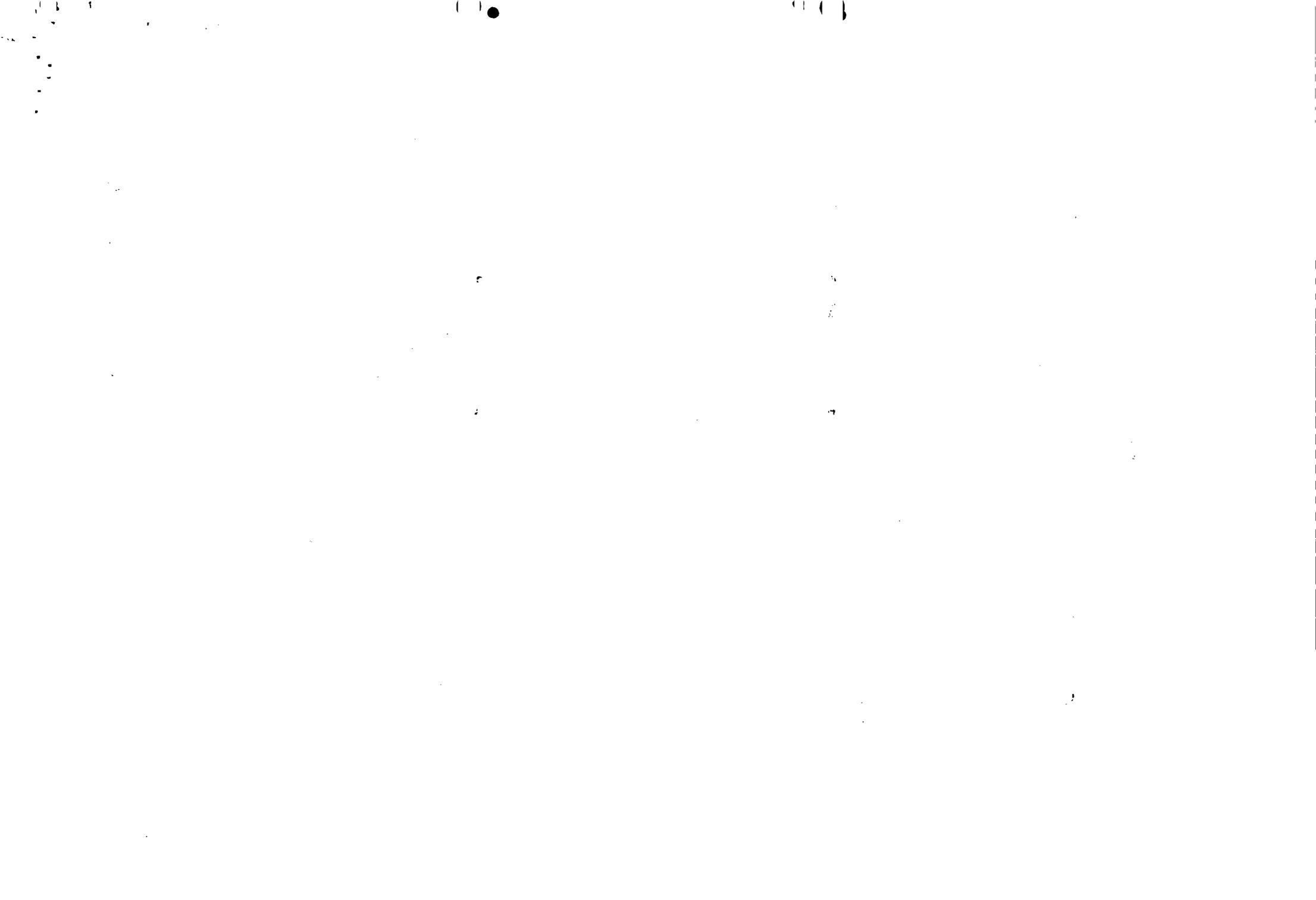
I – Os processos contenciosos administrativos, referentes a créditos da União, tributários ou não, em curso perante os órgãos singulares ou coletivos, vinculados ao Ministério da Fazenda, serão por estes apreciados sem levar em consideração a possível ocorrência de prescrição a não ser que seja expressamente invocada pelo sujeito passivo.

II – Na hipótese de o sujeito passivo invocar expressamente a ocorrência da prescrição, a autoridade, que tomar conhecimento da arguição, sobre ela se pronunciará e, se a julgar procedente, deverá adotar as providências de sua alçada, no sentido de apuração da responsabilidade funcional pela extinção do crédito, se for o caso (grifo nosso).

28. Ocorre que o supracitado ato normativo ministerial tem sua aplicação limitada aos “processos contenciosos administrativos em curso”. Nesse sentido, sua extensão não pode ser ampliada para abarcar o procedimento administrativo não litigioso de inscrição em Dívida Ativa da União, posterior à conclusão do contencioso tributário ou administrativo de outra ordem, mormente porque, além de contrariar o dever legal da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN de fazer o controle da legalidade dos créditos enviados para a inscrição em Dívida Ativa, implica em violação ao princípio constitucional da eficiência ao constituir título executivo frágil, vencível facilmente em fase de embargos, com ônus sucumbenciais para a União. Ao reverso, a aludida portaria pode e deve ser utilizada como importante antecedente legitimador do reconhecimento da prescrição na seara administrativa, por imperativo de legalidade, eficiência e moralidade, aplicando-se, por analogia, o disposto na segunda parte do seu item II (a partir da conjunção “e”) aos casos de negativa de inscrição em Dívida Ativa em virtude do reconhecimento da prescrição. **Portanto a negativa ou cancelamento de inscrição com o conseqüente retorno do processo que veicula o crédito para o órgão de origem implica na apuração das responsabilidades no âmbito desse órgão, quando for o caso.** Resta assim solucionada a questão preliminar.









### III

29. Partindo-se para o exame do mérito, data vênua, compulsando as diversas manifestações constantes dos autos, observa-se que a problemática a ser aqui explorada pode ser convenientemente reduzida a uma análise do método de contagem do prazo prescricional, bem como dos efeitos da sentença no mandado de segurança em relação à liminar nele concedida. Somente a partir das conclusões extraídas desse estudo é que se poderá fixar, com absoluta certeza, qual o termo *a quo* do prazo prescricional para a Fazenda Nacional exercer a pretensão de reaver seu crédito tributário no caso *sub examine*.

30. Aduz o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) – CTN que:

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

31. Por óbvio, a verificação do decurso do prazo quinquenal a que alude o dispositivo depende da definição do que vem a ser “constituição definitiva”, bem como da identificação, *in casu*, do termo *a quo*.

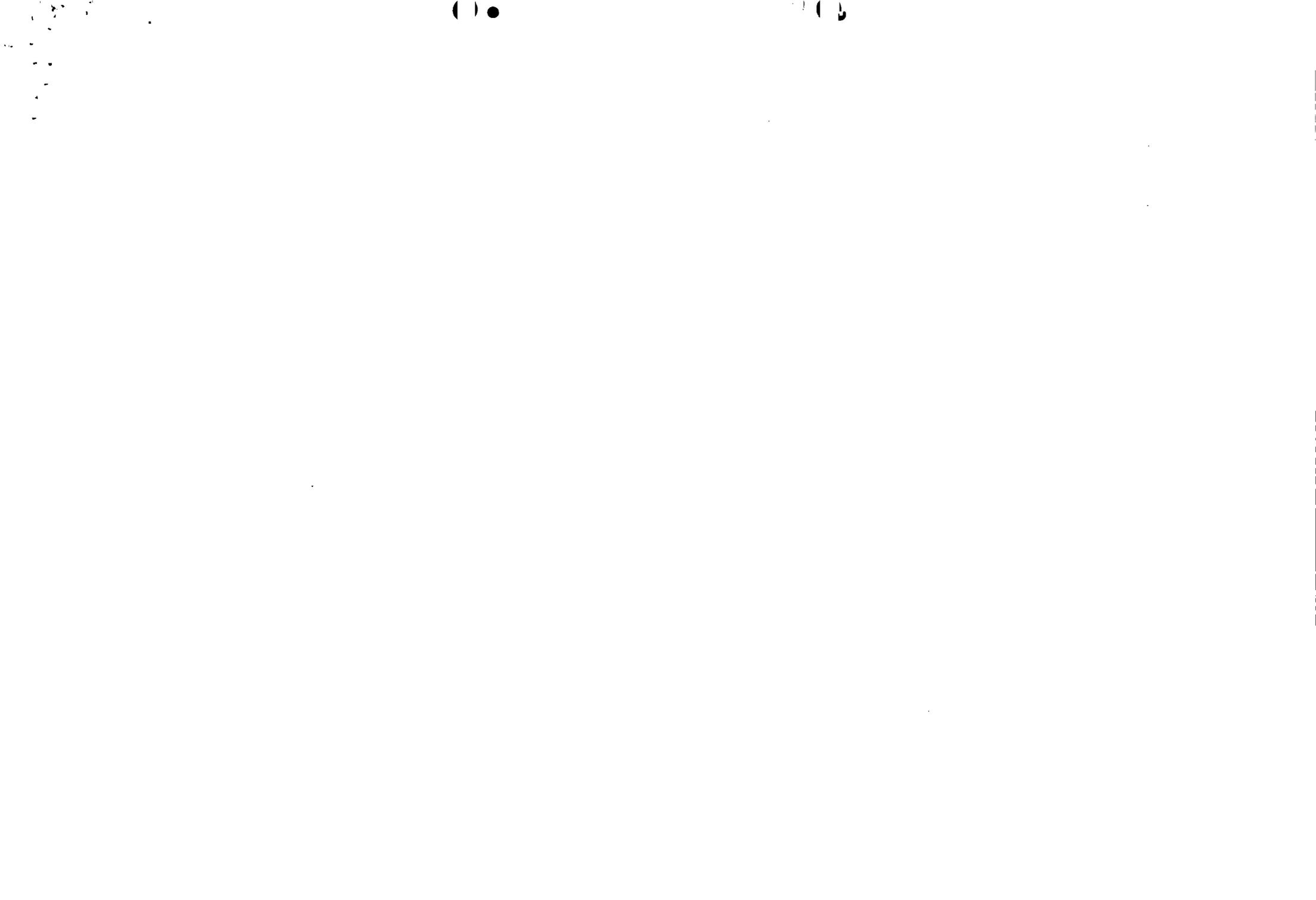
32. Há doutrinadores de renome que entendem que o crédito tributário somente estaria definitivamente constituído a partir do momento em que houvesse lançamento não mais passível de ser alterado, nos termos do art. 145 do CTN. Compartilham dessa opinião, apenas para citar os autores mais ilustres: Hugo de Brito Machado<sup>4</sup>, Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>5</sup> e Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>6</sup>. Outra parcela da doutrina, de igual importância, afirma que a constituição definitiva do crédito ocorreria com a notificação ao sujeito passivo da feitura do lançamento. Para esses autores, muito

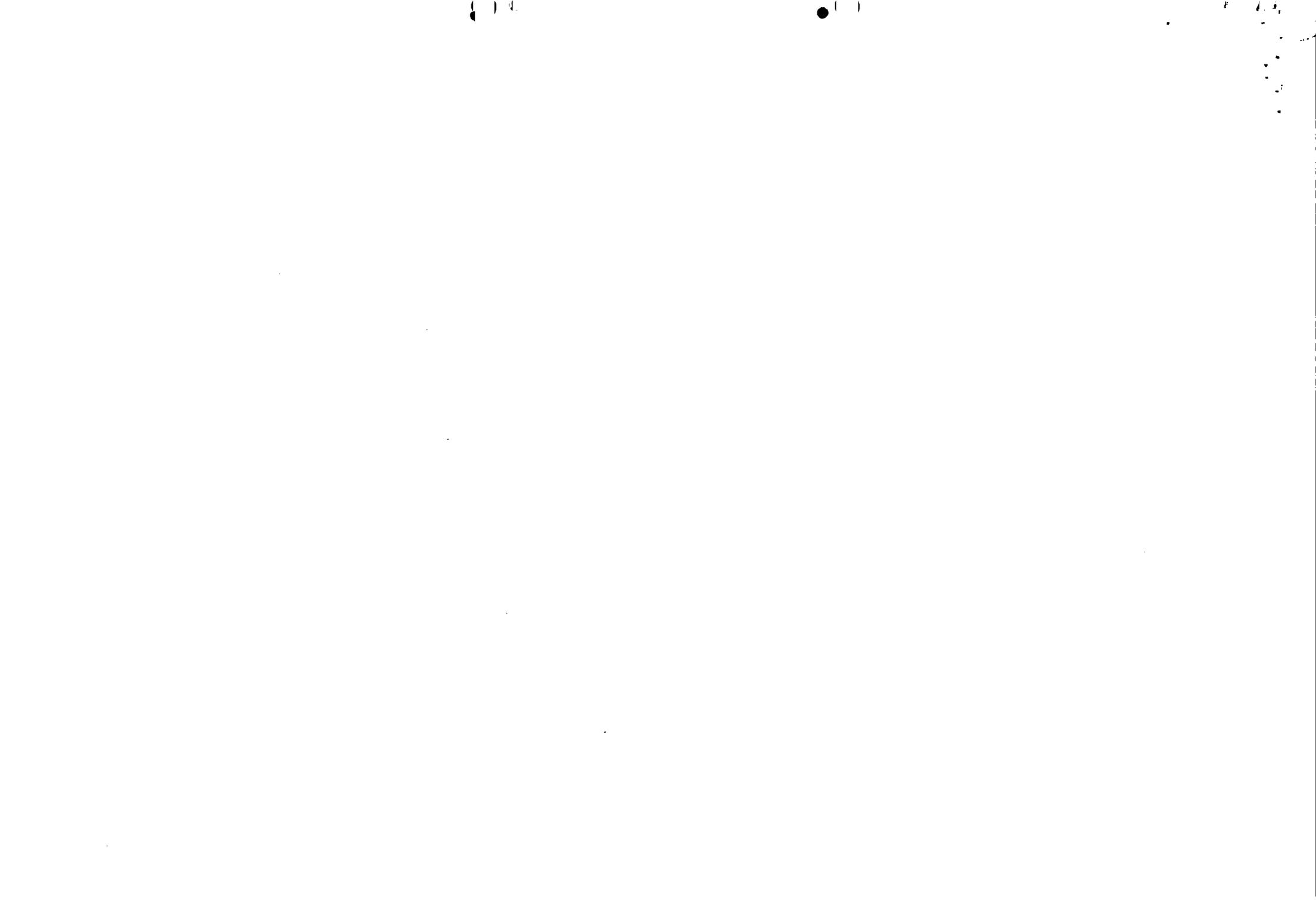
---

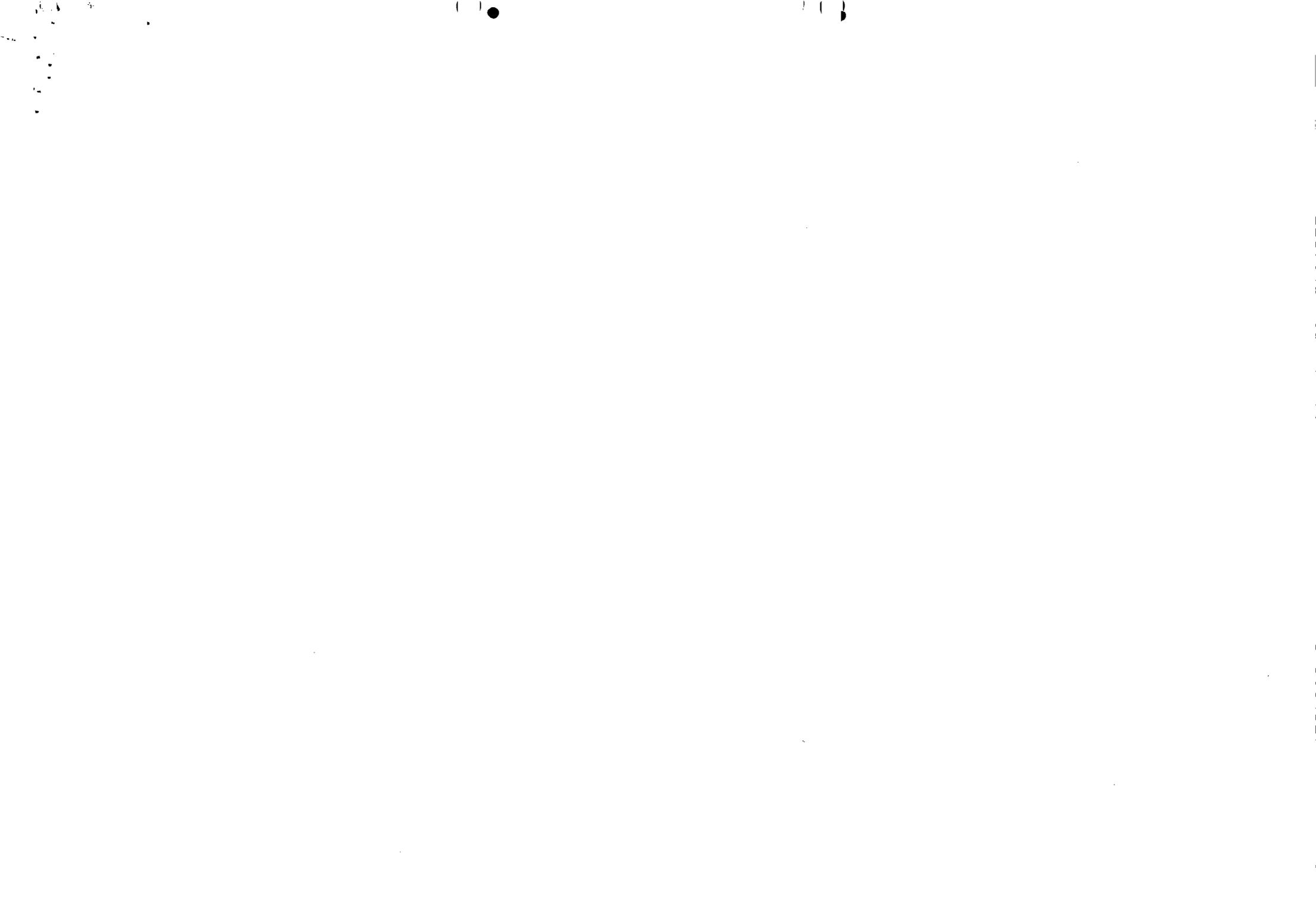
<sup>4</sup> In: *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 143.

<sup>5</sup> In: *A decadência e a prescrição diante do crédito tributário*. Caderno de pesquisas tributárias, n. 1, p. 91 e ss.

<sup>6</sup> In: *Decadência e prescrição*. Resenha tributária, 1976, p. 18 e ss.









MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

modifica o crédito da fazenda pública<sup>12</sup> ou deixar ao talante da própria administração tributária a fixação do termo inicial do prazo prescricional nos casos de revisão de ofício. Assenta-se, portanto, que a constituição definitiva do crédito se deu com a regular notificação do lançamento, que no presente caso ocorreu em 05.09.1994 (fls. 35 a 49).

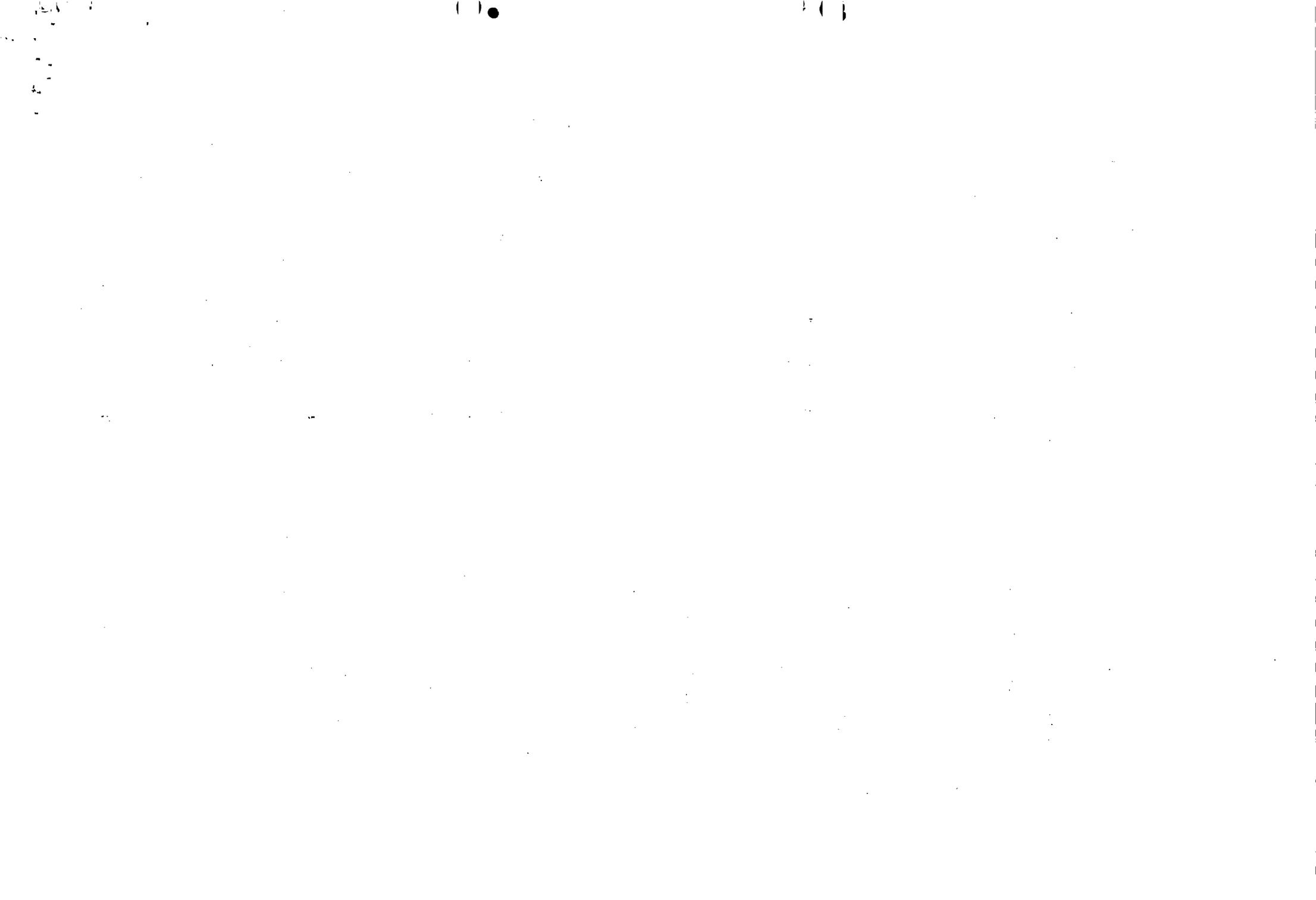
35. Com efeito, acatando-se que a constituição definitiva do crédito se deu em tal data, em princípio, o termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional com ela guardaria identidade, salvo a verificação de condição impeditiva ou interruptiva da prescrição. Ocorre que, segundo o princípio da *actio nata*, somente corre o prazo prescricional quando existente a violação da pretensão (exigibilidade) do direito de crédito e esta somente se dá após o vencimento, momento em que, nas dívidas de natureza *portable* como a que aqui analisamos, o devedor deve se dirigir ao credor para efetuar o pagamento.

36. Neste ponto, convém observar o disposto no artigo 160 do diploma tributário geral, “o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”. Ao suposto termo inicial do prazo prescricional passa a somar-se estes 30 (trinta) dias, restando indicado, a princípio, como termo *a quo* a data de 05.10.1994.

37. Outrossim, somente há exigibilidade (pretensão) a ser violada quando não há a incidência de qualquer dos dispositivos do art. 151 do Código Tributário Nacional, de forma que sua incidência antes do vencimento gera causa impeditiva do fluxo do prazo prescricional, deslocando o termo inicial para o momento em que a causa é removida. Tal ocorre, v.g., nos casos em que o débito é discutido na seara administrativa, havendo a

---

<sup>12</sup> Analisando a conotação da palavra “definitividade”, De Santi assim se expressa: “O léxico *definitividade*, que é substantivo que exprime a qualidade do que é definitivo, ‘tal qual deve ficar’, não deve ser interpretado em termos absolutos, pois contrasta com a abertura dinâmica do sistema normativo: nem normas tributárias, nem Código Tributário Nacional, nem Código Civil, nem Código de Processo Civil e nem a própria Constituição Federal são definitivos. É conceito relacional, posto que em direito toda norma jurídica é definitiva enquanto pertencer ao ordenamento” (DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 213).





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

incidência do estatuído no art. 151, III do CTN, deslocando o termo inicial para a data da ciência da decisão final administrativa, ou nos casos em que há liminar ou tutela antecipada em processo judicial, deslocando-se o termo para a data da queda da liminar ou tutela. Portanto, se verificada a não incidência de nenhuma das normas mencionadas, resta estabelecido que, no caso sob apreciação, a data do termo *a quo* foi a indicada no parágrafo anterior.

38. O raciocínio acima exposto é coincidente com o posicionamento majoritário da jurisprudência dos tribunais superiores<sup>13</sup> e com o atualmente adotado por esta PGFN na defesa em juízo dos créditos da União. Veja-se a respeito os seguintes enunciados contidos em CD-ROM elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para orientação da atuação de seus Procuradores<sup>14</sup>:

d) com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito; a decadência somente é admissível no período anterior a essa lavratura;

e) entre a lavratura do auto de infração e o decurso do prazo para impugnação ao lançamento ou até que seja decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte (art. 151, III, do CTN), não mais corre o prazo de decadência e ainda não se iniciou o prazo de prescrição;

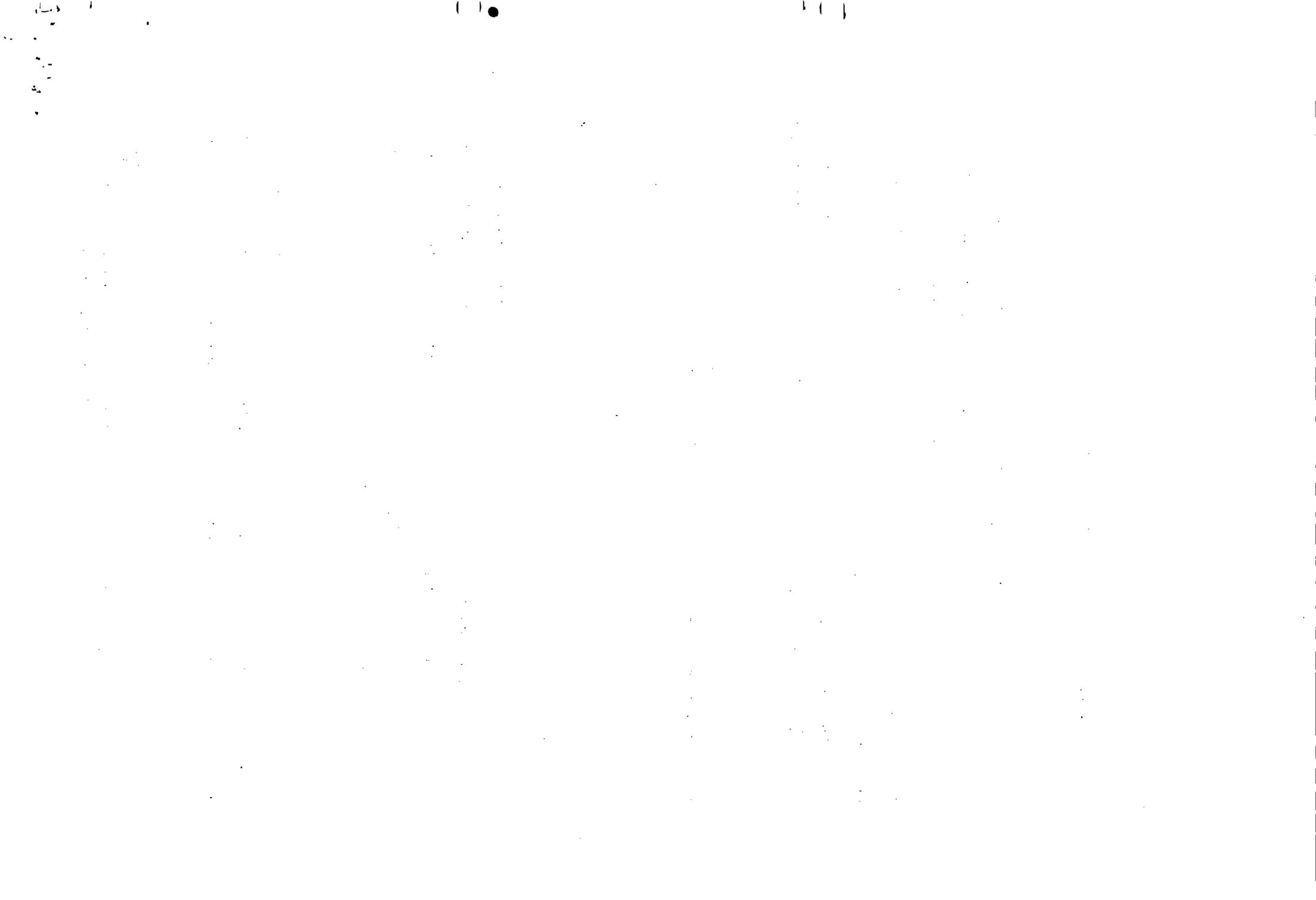
f) o termo inicial do prazo prescricional é a constituição definitiva do crédito, que ocorre com o decurso do prazo para impugnação ou com a ciência da decisão final (art. 174);

39. A decisão final a que alude o item “f” supra é a decisão prolatada no processo contencioso administrativo e não no judicial, isto porque não é a mera existência

---

<sup>13</sup> Veja-se a respeito: Súmula nº 153 do TRF; AI 96616 AgR / RJ, Relator(a): Min. Francisco Rezek, Publicação: DJ Data-25-05-84, PG-08228, Julgamento: 27/04/1984 - Segunda Turma do STF; RE 94462 embargos / SP, Relator(a): Min. Moreira Alves, Publicação: DJ Data-17-12-82, PP-13209, Julgamento: 06/10/1982 - Tribunal Pleno do STF; RE 95365 / MG, Relator(a): Min. Décio Miranda, Publicação: DJ Data-04-12-81, PG-12322, Julgamento: 13/11/1981 - Segunda Turma do STF; RESP 190092 / SP, DJ Data:01/07/2002, PG:00277, Min. Franciulli Netto, STJ; RESP 182545 / SP DJ Data:06/05/2002, PG:00244, Min. Milton Luiz Pereira, STJ; entre outros.

<sup>14</sup> In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Informações Básicas*. Brasília, 31 jul. 2000. CD-ROM. Disponível em: <file:///D:/InfoDau/DauCap7.htm#7f>. grifo nosso.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

de processo judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas sim a existência factual de quaisquer das situações estabelecidas nos incisos do art. 151 do Código Tributário Nacional.

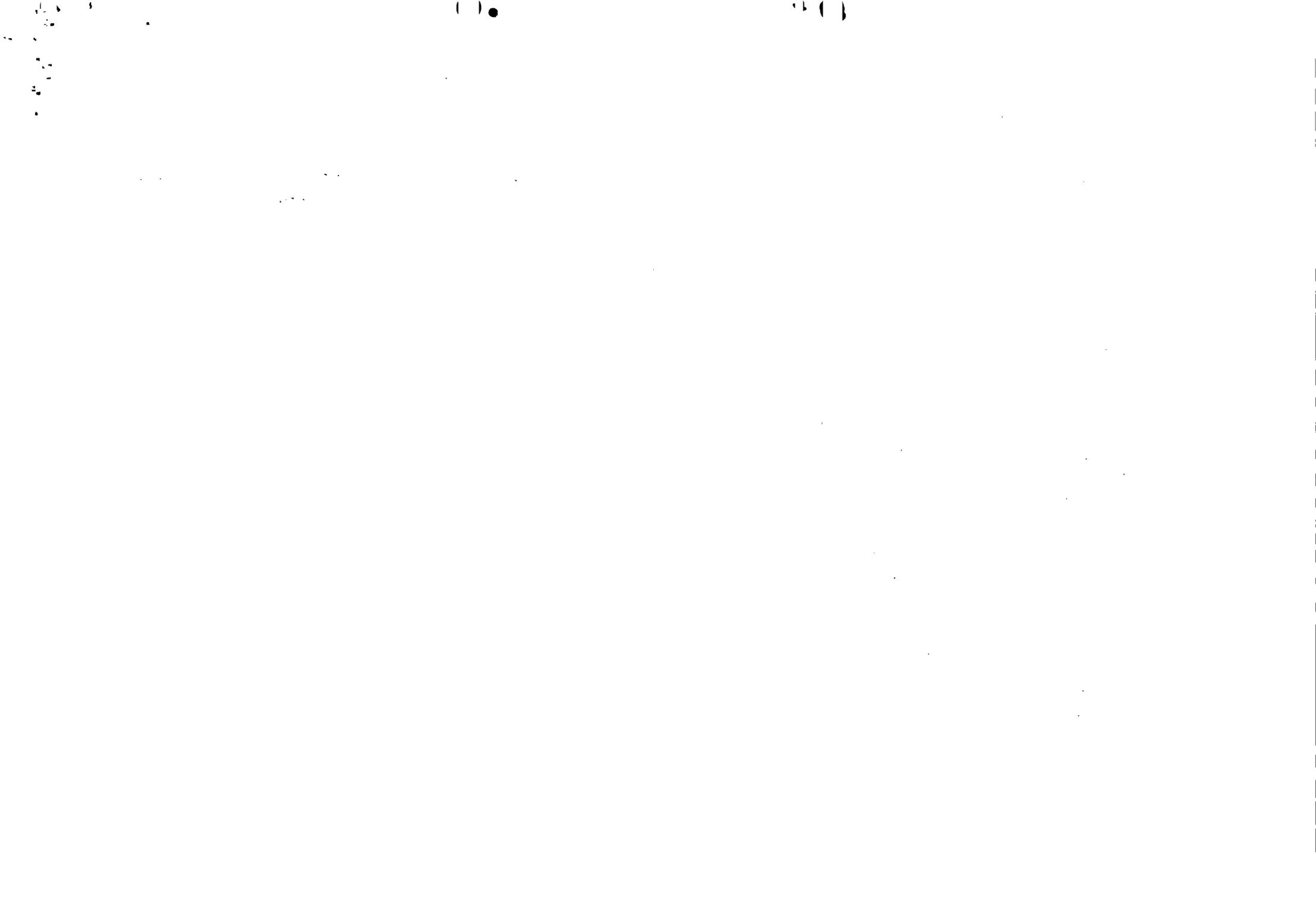
40. No caso *sub examine*, foi concedida medida liminar no mandado de segurança nº 92.0045410-0, 14ª VF, São Paulo, para abster-se a autoridade coatora da prática de qualquer ato tendente à cobrança do crédito tributário. A sentença prolatada em tal mandado datou de 26.10.1992 (data da notificação da Fazenda Nacional) e foi de procedência parcial, sendo o seu dispositivo silente no que diz respeito à cassação ou não da liminar que teria o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

41. Como de fácil observação, a sentença no *mandamus* foi anterior à própria constituição definitiva do crédito tributário. Seu silêncio implicou, quanto à parte denegatória, na aplicação do disposto na Súmula 405 do Supremo Tribunal Federal – STF, *ipsis litteris*:

**Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.**

42. Ressalta-se que a recepção desta súmula por parte do egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão atualmente competente para julgar a matéria, já foi fortemente evidenciada por julgados da primeira e segunda turmas, v.g.: ROMS 2438/MS, MC 1564/ES, ROMS 9151/SP, AGRMC 1367/MG e ROMS 7704/DF, entre outros. **Portanto, quanto à parte denegatória da segurança, não subsistiu a liminar**, de forma que o crédito dela decorrente (auto de infração pela exclusão do resultado contábil da totalidade do saldo calculado em virtude do diferencial entre o IPC de 1990 e o BTNF do mesmo ano) foi constituído definitivamente em 05.10.1994. Marcando-se aqui o início do prazo prescricional.

43. Com efeito, em não havendo recurso da parte sucumbente a quem aproveitou a liminar, não há que se invocar a doutrina que prega a subsistência da liminar à





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

sentença denegatória do mandado de segurança, que somente se presta para esses casos.<sup>15</sup>

Se a parte sucumbente não recorreu, por óbvio que a decisão denegatória contra ela transitou em julgado. Admitir-se nesse caso a sobrevivência da liminar seria admitir que esta sobreviveria ao trânsito em julgado da decisão. Seria tomar o acessório por principal, um absurdo lógico, que atenta contra a própria finalidade da medida liminar, já que não haveria mais objeto a ser protegido.

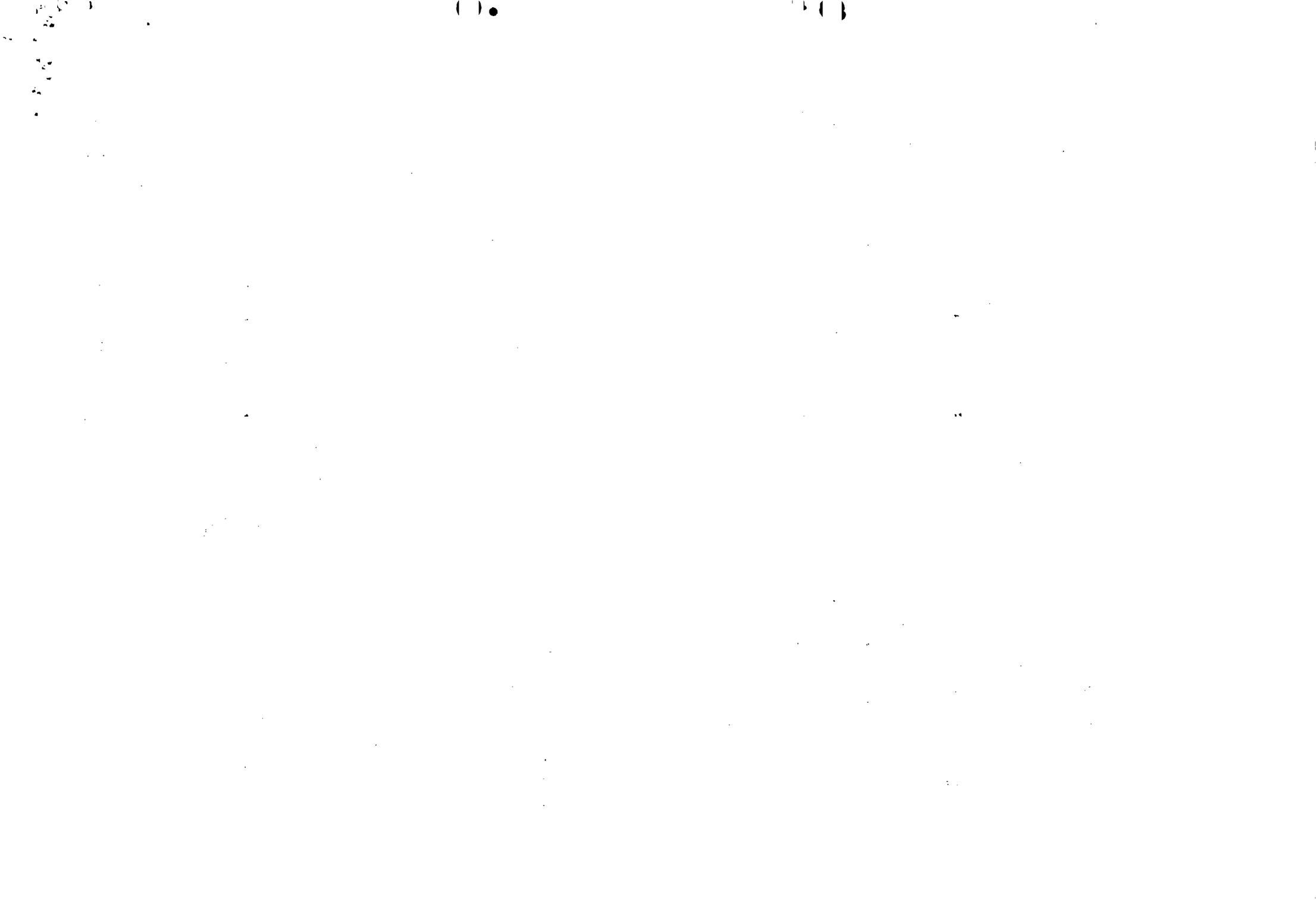
44. **Quanto à parte concessiva do mandado de segurança** (reconhecimento do direito de utilizar o IPC de março de 1990 para efetuar a correção monetária do balanço a partir do mês de abril daquele ano), **inevitável a conclusão de que a liminar foi absorvida pela própria sentença.** Isto porque, em relação à parte em que a sentença é concessiva, a liminar tem exaurido o cumprimento de sua finalidade, qual seja: “evitar a ineficácia da medida, caso seja deferida” (art. 7º, II, da Lei nº 1.533, de 31 de dezembro de 1951). Deferida a medida, não há mais que se falar em liminar e muito menos em direito de crédito da fazenda pública quanto a esta parte, já que restou vencida quanto a este pedido.

45. A doutrina que esposou-se nos parágrafos antecedentes encontra amparo nos escritos de *Celso Agrícola Barbi*, que assim leciona, *in verbis*:

“Não tendo havido revogação anteriormente à sentença final, duas hipóteses são possíveis: a ação pode ser julgada procedente ou improcedente. No primeiro caso, a medida liminarmente concedida será absorvida pela sentença final, que é imediatamente exequível; à medida acautelatória sucede o ato executório da sentença, perdendo aquela seu objetivo e, portanto, desaparecendo.

---

<sup>15</sup> Esta doutrina remonta a *Alcides Mendonça Lima* que a sustentava nos seguintes termos: “Se a medida liminar foi concedida e se, posteriormente, por força da sentença denegatória, foi aquele ato prévio revogado, mas se os efeitos da própria sentença ficam ‘suspensos’ em face do agravo de petição interposto, é evidente que tal suspensão não pode ser parcial, isto é, afetar uma parte da decisão e outra não, para permitir que a decisão seja executada, pelo fato de haver sido o mandado denegado. Se o despacho liminar aderiu à sentença, os efeitos do recurso contra essa se estendem a tudo quanto nela se acha abrangido” (*Efeitos do agravo de petição no despacho concessivo de medida liminar em mandado de segurança*. In: Revista Forense v. 178, p. 462 – 466, grifo nosso).





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

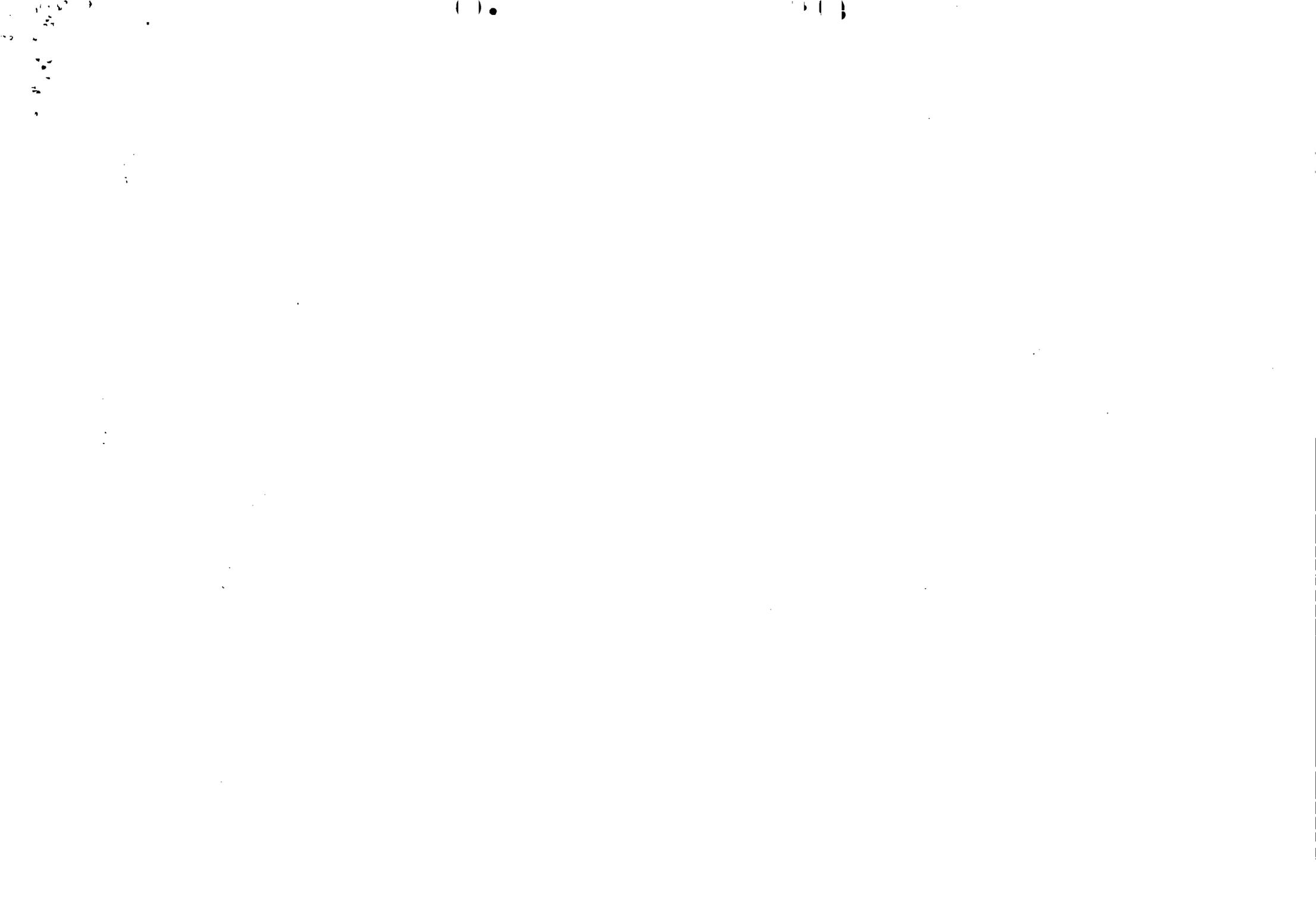
Mas se a sentença final julgar improcedente a ação, a medida cautelar extinguir-se-á, porque não mais existem dois pressupostos de sua concessão, quais sejam a relevância do fundamento do pedido e a necessidade da manutenção do *statu quo* até a sentença. O desaparecimento do primeiro é comprovado pelo conteúdo desfavorável da sentença, que repeliu o pedido do autor. O do segundo pela consumação, pois o *statu quo* foi mantido até a sentença, e esta já foi proferida” (in, *Do mandado de segurança*, 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 184).

46. No caso de sentença improcedente, silente sobre a liminar e sem recurso do impetrante, o pensamento aqui exposto também encontra amparo na doutrina de *Hely Lopes Meirelles*, verbo *ad verbum*:

“O só fato de denegar a segurança não importa afirmar a desnecessidade da liminar, porque ela visa a preservar os danos irreversíveis para o impetrante, e esta possibilidade pode subsistir até que a sentença passe em julgado, negando o direito pleiteado. Enquanto pendente recurso, a sentença denegatória é reformável e, como tal, nenhum efeito produz em relação à suspensão provisória do ato. O que sustenta ou invalida a liminar, a nosso ver, é o pronunciamento autônomo do juiz sobre sua persistência ou insubsistência” (in, *Mandado de segurança*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 56, grifo nosso).

47. As palavras do grande mestre devem ser interpretadas com tempero. Observa-se que o recurso a que alude o professor é o recurso interposto por aquele que pode vir a sofrer os danos irreversíveis causados pelo ato. Trata-se de recurso do impetrante e não do impetrado já que este não tem interesse recursal contra uma sentença denegatória do *mandamus*. Também porque a sentença denegatória não é reformável em virtude de remessa de ofício ou recurso exclusivo do impetrado por conta da vedação da *reformatio in pejus*. Além do mais, se o impetrante não recorreu foi porque aceitou a ocorrência dos danos irreversíveis, de modo que não há mais utilidade na manutenção da liminar.

48. Desta maneira, tendo-se fixado como termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional quinquenal a data de 05.10.94, verificado-se que a inscrição em Dívida Ativa da União se deu em 31.10.2000 e observando-se neste intervalo de tempo a inoccorrência de quaisquer causas impeditivas, interruptivas ou suspensivas da prescrição apontadas pelo Código Tributário Nacional e pela doutrina abalizada, reconhece-se, no





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

presente processo, a ocorrência da prescrição do crédito tributário representado pela inscrição em Dívida Ativa da União de nº 80 2 00011205-12, devendo esta ser cancelada, como fruto de ato administrativo nulo que é.

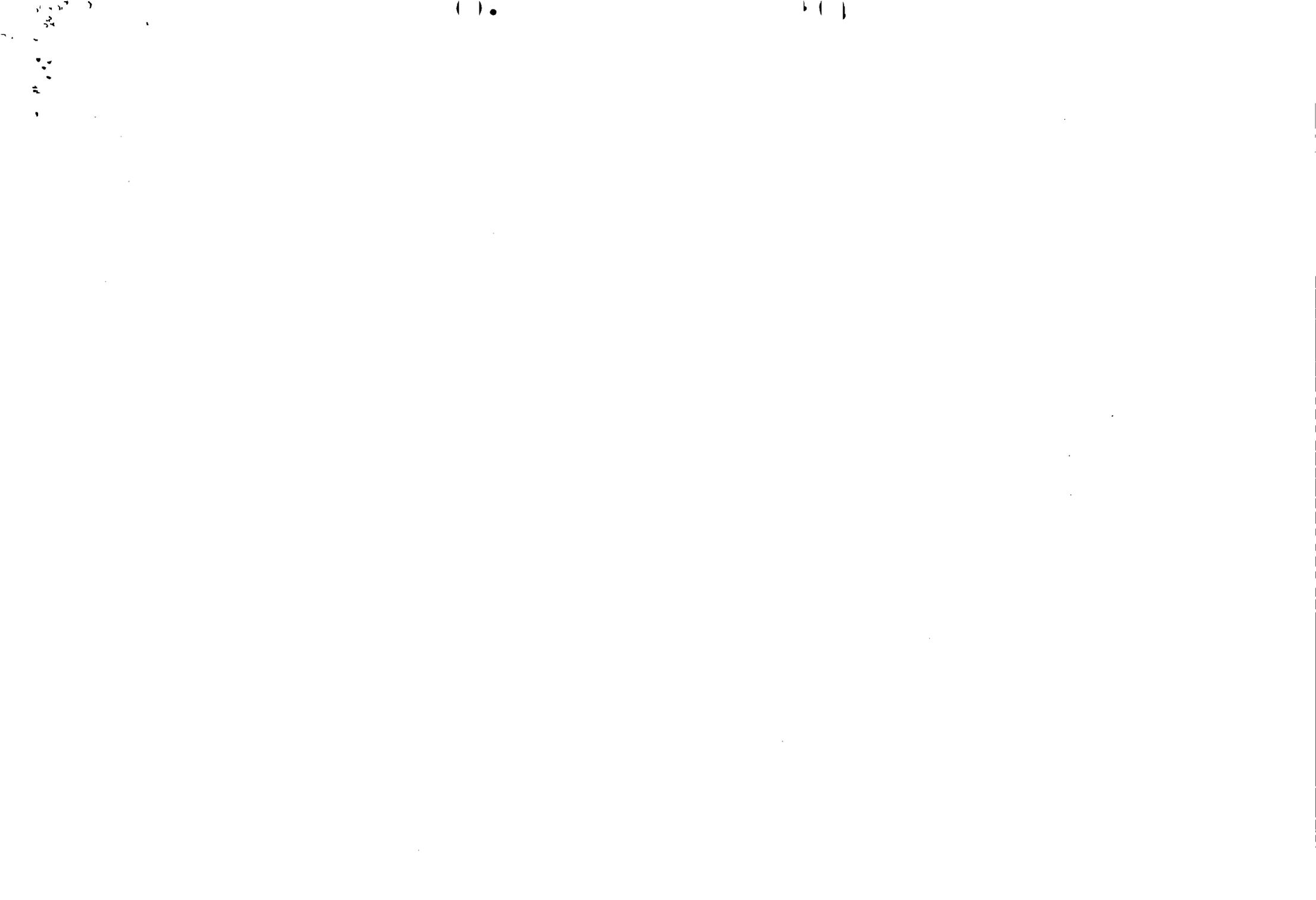
#### IV

49. Isto posto, é o presente parecer bastante para extraírem-se as seguintes conclusões:

a) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no uso de sua competência para apuração e inscrição em Dívida Ativa da União, exercida por seus Procuradores, mediante controle de legalidade *a priori* e *a posteriori*, deve negar a inscrição do crédito tributário ou não-tributário prescrito, bem como cancelar a inscrição do crédito feita nestas condições, sem a necessidade de provocação prévia do interessado, devendo fazer retornar o processo administrativo ao órgão de origem para apuração das responsabilidades, se for o caso;

b) reconhece-se, no presente processo, a ocorrência da prescrição do crédito tributário representado pela inscrição em Dívida Ativa da União de nº 80 2 00011205-12, devendo esta ser cancelada, como fruto de ato administrativo nulo que é.

50. Finalizando, tendo em vista a relevância dos assuntos aqui tratados, entende-se deva ser este parecer divulgado para todas as Unidades desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, além de ser enviado o respectivo processo administrativo para a





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo, para a adoção das providências aqui expendidas.

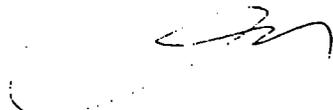
*Sub censura.*

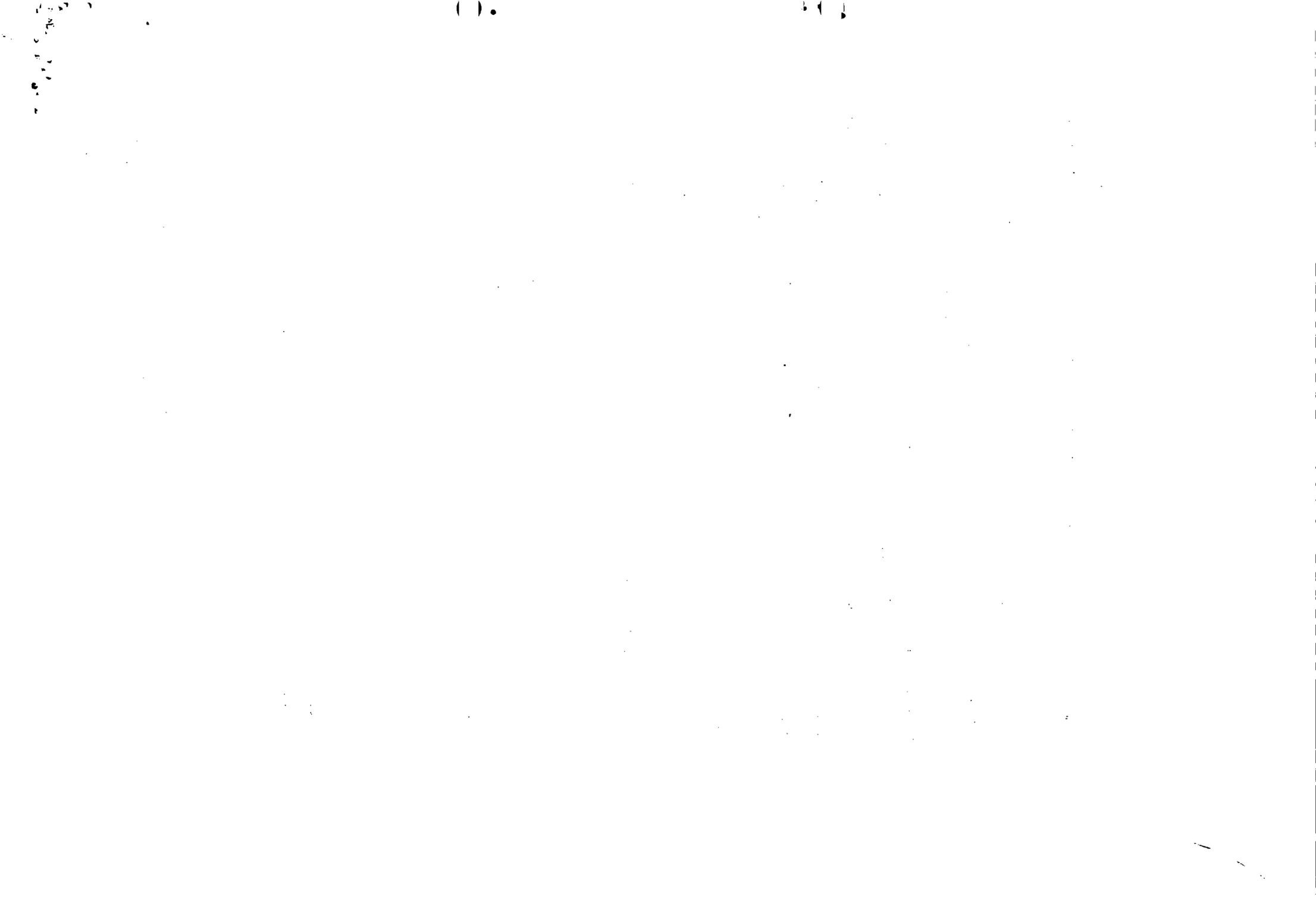
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**, 24 de outubro de 2002.

  
**CHRISTIANO MENDES WOLNEY VALENTE**  
Procurador da Fazenda Nacional

Deº acordo. À superior consideração do Sr. Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional para os fins propostos.

**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**, 07 de janeiro de 2003.

  
**AGOSTINHO DO NASCIMENTO NETTO**  
Procurador da Fazenda Nacional  
Coordenador -Geral da Dívida Ativa da União



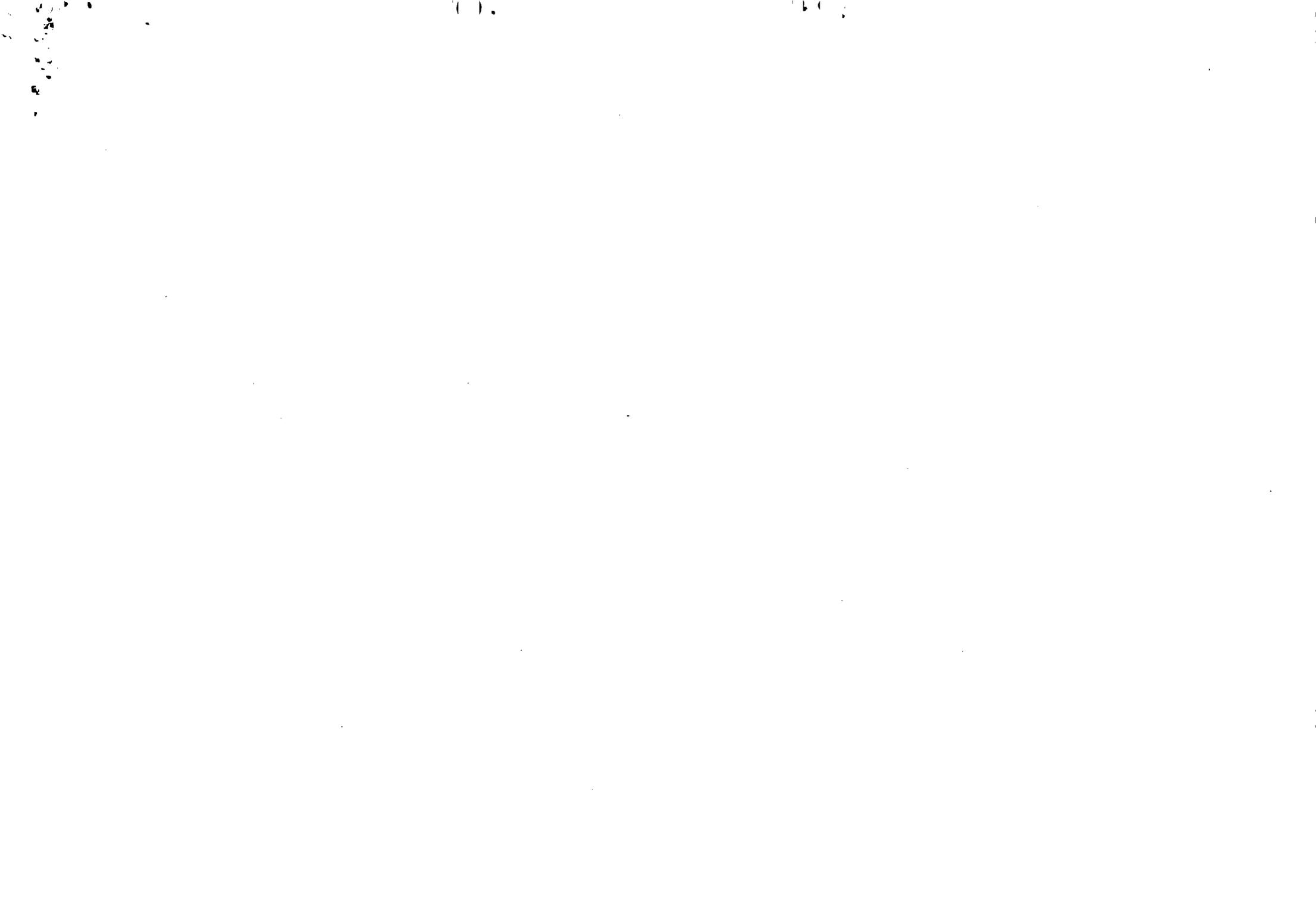


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

A percuciente manifestação jurídica da lavra do eminente Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Christiano Mendes Wolney Valente, chancelada pelo ilustre Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União, Dr. Agostinho do Nascimento Netto, reclama aprovação por aplicar, de forma escoreita, o melhor direito ao caso sob análise.

2. Impõe-se, não obstante o costumeiro brilho do subscritor do parecer em apreciação, fazer um acréscimo e um reparo no trabalho apresentado, sem, entretanto, modificar, uma vírgula sequer, as conclusões alcançadas.

3. O acréscimo decorre do disposto no art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional. Com efeito, segundo o diploma veiculador das normas gerais do direito tributário brasileiro, a prescrição tributária fulmina o próprio crédito tributário. Temos, assim, um efeito singular para a prescrição tributária, não encontrado na seara do direito privado. Tal possibilidade decorre de norma inscrita no mesmo Código Tributário Nacional que, no art. 109, admite a definição de efeitos tributários específicos para institutos e conceitos de direito privado, vale acrescentar, da teoria geral do direito. Este importante aspecto da prescrição tributária não passou incólume pela doutrina. O festejado tributarista Hugo de Brito Machado discorreu, nestes termos, acerca do ponto: "O CTN, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário (art. 156, V). Assim, nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária./Essa observação, que pode parecer meramente acadêmica, tem, pelo contrário, grande alcance prático. Se a prescrição atingisse apenas a ação para cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos depois de cinco anos de definitivamente constituídos, poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos respectivos sujeitos passivos. Mas





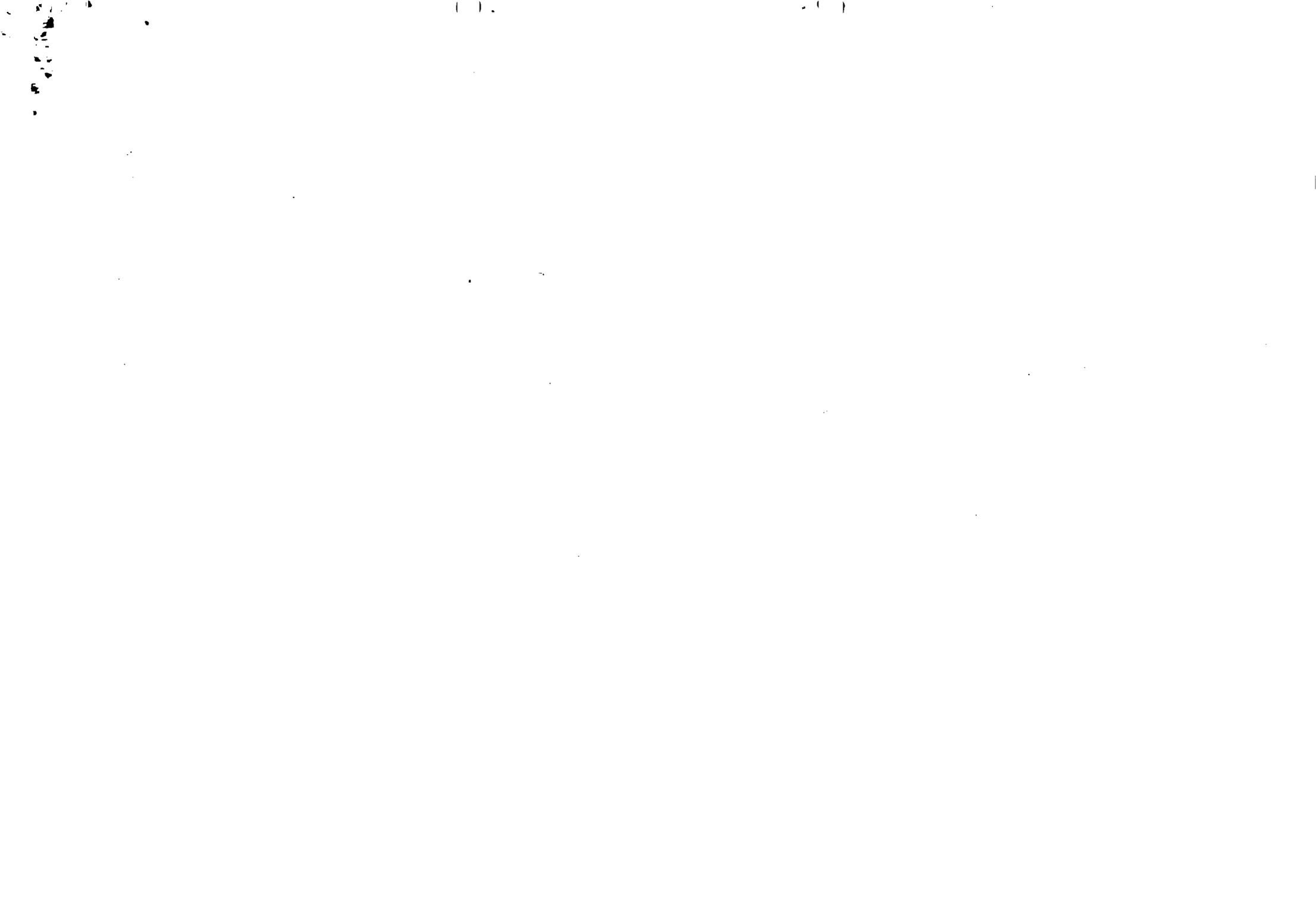
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

como a prescrição extingue o crédito tributário, tal recusa obviamente não se justifica.”  
(Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Pág. 194. Malheiros Editores).

4. Por conseguinte, se, por força de lei, a prescrição fulmina, elimina ou extingue o crédito tributário, vale dizer, “a relação material tributária”, cabe ao administrador, por dever de perseguir o interesse público primário, mesmo atritado com o interesse público secundário, meramente patrimonial do Estado, reconhecer a prescrição no caso concreto posto às suas vistas.

5. O reparo consiste na aplicação do art. 160 do Código Tributário Nacional, conforme preconiza o item 36 do parecer. Como o crédito tributário foi constituído por lançamento direto (auto de infração), consoante noticia o primeiro parágrafo do pronunciamento da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União, deve ser observado, para fixação do início do lapso temporal da prescrição, o regramento próprio presente na legislação do processo administrativo fiscal. Afinal, a regra do art. 160 do CTN é subsidiária, aplicável somente “quando a legislação não fixar o tempo de pagamento”. Neste sentido, o art. 10, inciso V do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que o auto de infração conterà “a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias”. A rigor, a consequência prática quanto ao marco inicial da prescrição é a mesma, pela absoluta identidade dos prazos fixados no CTN e no Decreto nº 70.235, de 1972. Diverge-se, tão-somente, no que diz respeito ao fundamento legal aplicável para a contagem dos trinta dias.

6. Submete-se, assim, o parecer e as modestas considerações aqui aduzidas, ao elevado crivo do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Propõe-





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

se, pela importância da matéria e a natureza do posicionamento sustentado, a audiência do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL, em 16 de abril de 2003.

Aldemário Araújo Castro

Procurador da Fazenda Nacional

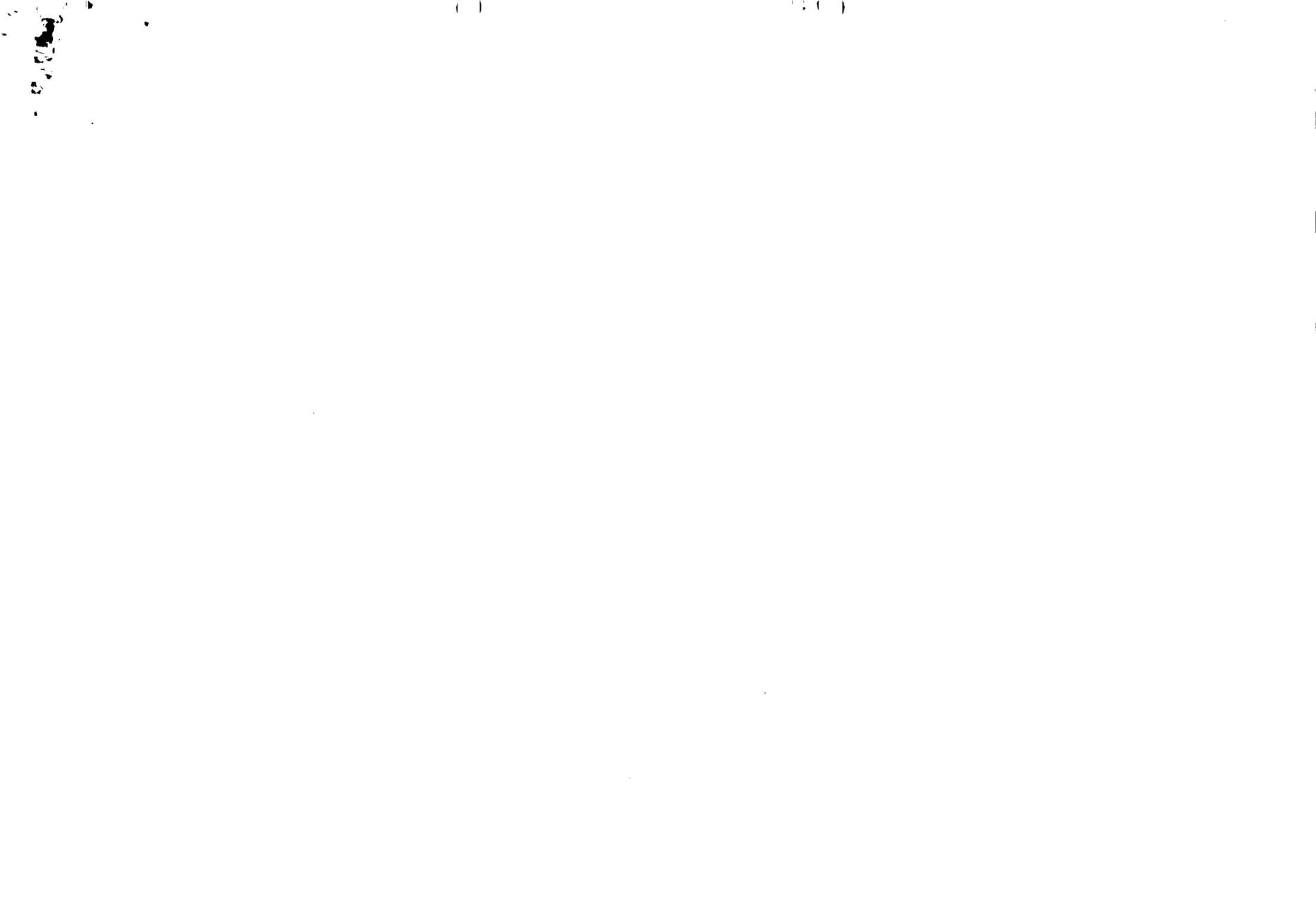
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se, como proposto, à elevada consideração do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL, em 26 de maio de 2003.

Manoel Felipe Rêgo Brandão

Procurador-Geral da Fazenda Nacional



**Referência:** Processo nº 10880.034418/94-60

**Interessado:** AGF – Brasil Seguros S/A

**Assunto:** Solicitação de cancelamento de débitos inscritos. Prescrição do crédito da União. Ocorrência. Possibilidade de reconhecimento pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

**Despacho:** Aprovo o Parecer nº 877/2003, de 26.05.2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cujas conclusões são: a) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no uso de sua competência para apuração e inscrição em Dívida Ativa da União, exercida por seus Procuradores, mediante controle de legalidade *a priori* e *a posteriori*, deve negar a inscrição do crédito tributário ou não-tributário prescrito, bem como cancelar a inscrição do crédito feita nestas condições, sem a necessidade de provocação prévia do interessado, devendo fazer retornar o processo administrativo ao órgão de origem para apuração das responsabilidades, se for o caso; b) reconhece-se, no presente processo, a ocorrência da prescrição do crédito tributário representado pela inscrição em Dívida Ativa da União de nº 80 2 00011205-12, devendo esta ser cancelada, como fruto de ato administrativo nulo que é.

Brasília, 16 de julho de 2003.

*Mec*

**BERNARD APPY**  
Ministro de Estado da Fazenda  
Interino

  
Aldemário  
FGPV

