

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DO CREDITO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO AO SÓCIO/ADMINISTRADOR DA EMPRESA ONDE OCORREU A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Ernani José Penz Júnior ¹

RESUMO

O presente trabalho aborda a prescrição dos créditos tributários em relação ao sócio incluído na execução quando da desconsideração da personalidade jurídica. Evidenciando os limites impostos pelo legislador para esta inclusão e sua interpretação no judiciário. Destacando as teorias utilizadas para a delimitação do termo "a quo" do prazo prescricional. O presente trabalho ocupa-se de conceituar, segundo doutrina respeitável, os institutos do direito Tributário pertinentes a elaboração das principais teses destinadas à solução do problema da prescrição, como também o posicionamento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. A partir da pesquisa jurisprudencial será identificado o entendimento preponderante em relação às teses dissidentes, de modo a viabilizar ao operador do direito um trilhar mais seguro entre os mais diversos caminhos de compreensão da questão da prescrição em relação à execução do patrimônio dos sócios da sociedade empresária executada pelo fisco.

Palavras-Chave – Prescrição intercorrente. Prescrição. Decadência. Execução Tributária. Sócio. Desconsideração da personalidade jurídica.

ABSTRACT

This paper discusses the prescription of tax credits in relation to the partner included in the execution when the disconsideration of the corporate veil.

Showing the limits imposed by the legislature for this addition and its interpretation in the courts.

Highlighting the theories used in defining the term "a quo" of the prescriptive period.

This paper intends of conceptualize, according to respectable doctrine, the relevant institutes of the Tributary law, that formulate the main theses for solving the problem of prescription, as well as the judicial placement of the Superior Court of Justice and the Court of the State of Rio Grande do Sul.

From the jurisprudential research will be identified the predominant understanding in relation to dissidents theories, in order to allow the law operator to tread a safer path among the various ways of understanding the question of prescription regarding the execution of shareholder's equity of the business company performed by the tax authorities.

Keywords: Intercurrent Prescription. Prescription. Decadence. Tax Enforcement. Associate. Disconsideration of the Corporate Veil.

¹ Acadêmico do curso de Direito da Faculdade de Direito de Porto Alegre – FADIPA -

INTRODUÇÃO

O trabalho aqui exposto tem a humilde pretensão de sistematizar os principais entendimentos jurídicos a cerca da aplicação do instituto da prescrição intercorrente em relação aos sócios responsabilizados pelos créditos tributários das empresas quando acontece a desconsideração da personalidade jurídica.

O enfoque a ser desenvolvido parte da premissa de que a prescrição intercorrente encontra-se fundada na inteligência do Código Tributário Nacional. A aplicação do instituto pode ser em relação ao crédito tributário ou ainda em relação aos sujeitos passivos da execução tributária.

Os tribunais ora tem aplicado o instituto da prescrição intercorrente dos créditos tributários ora tem perpetuado execuções “*ad aeternum*”.

Em relação aos sócios a pesquisa ocupar-se-á de demonstrar que a aplicação é feita de forma diversa. Principalmente destacando-se a existência de conflito na jurisprudência quanto a aplicação ou não da teoria da “*actio nata*”.

A preocupação das reflexões a ser proposta não se afastará de relevantes premissas como a segurança jurídica e trafega na contramão do objetivo do instituto da prescrição que é implementar a paz social através da segurança jurídica.

Inicialmente serão conceituados os principais elementos a serem levados em consideração e aplicados durante a reflexão acerca do instituto da prescrição como a obrigação tributária, o lançamento tributário e os próprios institutos da prescrição e decadência.

Em seguida será focado os encargos do responsável tributário, sejam eles o sócios ou o administradores, principais teorias a cerca da aplicação da prescrição intercorrente quando do redirecionamento da execução fiscal, bem como a posição do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e do Superior Tribunal de Justiça.

Para o tal, será proposto por este trabalho a análise da doutrina de forma a identificar as principais correntes, confrontando-as entre si e identificando as suas aplicações nos tribunais.

Dessa forma faz-se indispensável uma análise há fim de identificar os institutos inter-relacionados com a aplicação da prescrição intercorrente, Sejam eles advindos dos princípios do Direito Tributário ou de institutos de Direito Processual.

Ainda como objetivo deste trabalho esta a determinação a luz da doutrina e da jurisprudência os fatos que interrompem ou suspendem a prescrição tributária, como também a análise da competência constitucional da norma processual tributária a cerca do instituto da prescrição.

Assim sendo este estudo convida a reflexão de conceitos básicos no Direito, que sejam a segurança jurídica, prescrição e decadência e os motivos de sua interrupção e suspensão do processo de execução fiscal e suas implicações.

O DIREITO TRIBUTÁRIO

A exigência de tributos remonta a antiguidade quando se manifestava como a submissão do derrotado ao vencedor. Nessa fase o tributo tinha a finalidade de indenização do derrotado, a fim de compensar as despesas do vencedor.

Em um segundo momento com o surgimento do Império Romano o tributo começa a ser tratado como ferramenta política, como fim de centralizar o poder na figura do Imperador, retirando-o do Senado, formado pelos Patrícios antigos patronos dos exércitos.

A Idade Média caracteriza o tributo como sendo descentralizado, disputado sempre entre o Rei, o Clero e o Senhor Feudal. Os servos pagavam o tributo em produtos, e caso não pagassem sofriam penas físicas, entre elas a prisão e até a morte.

Na baixa idade média os burgos começam a disputar a competência tributária. Também deve ser ressaltado que esta hora o tributo começa a ser pago em moeda.

Com o surgimento do absolutismo a idade moderna centraliza o poder nas mãos do príncipe e os tributos passam a ser exigidos de acordo com a necessidade/vontade dos poderes governamentais, Porém fica claro o propósito de enriquecimento do monarca.

Com a eclosão da Revolução Francesa foi redigida a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, o que possibilitou que o

tributo fosse discutido por políticos e economistas iniciando a construção de um sistema mais racional e justo. Nascendo assim o Direito Tributário.²

Hoje entendemos o Direito Tributário como o ramo do Direito Público criado com o fim de instrumentalizar no Estado de Direito a angariação de fundos para a Máquina-Estatal, promovendo sua manutenção e possibilitando o implemento de políticas públicas e sociais. Nesse entendimento Hugo de Brito Machado conceitua:

É o ramo que se ocupa das relações entre o fisco e das pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e o cidadão contra os abusos deste poder.³

Com isso o professor Hugo de Brito Machado⁴ subordina à Legalidade, o poder de tributar. Conferindo ao Direito como ferramenta de ferramenta de efetivação da soberania do Estado.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar, nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns tem pretendido que seja. É relação jurídica, embora seu fundamento seja a soberania do Estado.

Com o advento da constituição federal de 1988, o constituinte traz para Carta Magna a responsabilidade de criar tributos, que devem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios⁵.

O tributo é instituído em Lei, como decorrência do princípio da legalidade⁶ exaurido da Carta Magna de 1988 em seu Artigo 150. Podemos concluir que a lei vem à regular a ação do Estado. Criando assim um sistema constitucional tributário⁷. Nesse entendimento se manifesta MACHADO :

Pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF/88, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art. 153, § 29, da Constituição anterior a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos. Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.⁸

No mesmo sentido o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Faz-se necessário, todavia, encetar quatro observações quanto ao princípio da tipicidade, o qual nunca é expresso nas Constituições e nas leis nominalmente. Tipicidade ou precisão conceitual é o outro nome do princípio da legalidade material.⁹

² LINCK, Julio Cesar. A evolução histórica do direito tributário e do pensamento tributário. Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário, Porto Alegre, v.1, n.4, p. 88 jul/dez. 2009.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 38.

⁴ Op. Cit, p. 59.

⁵ BRASIL, CF/88 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

⁶ BRASIL, CF / 88 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁷ AVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário:4ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2010 p.23

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 42.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 219.

Os parâmetros usados pelos entes para instituição destes tributos também tem previsão constitucional que determina a competência de Lei Complementar¹⁰ para estabelecer normas gerais em matéria tributária em especial defini-los assim como suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e os contribuintes submetidos.

Porém faz-se necessária a conceituação de tributo. Para tanto remete-se ao Código Tributário Nacional¹¹ (CTN), que no seu artigo 3º determina "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Para a análise é relevante desdobrar os elementos viabilizando um exame sistemático. Assim a classificação elaborada por Hugo de Brito Machado¹²,

Prestação pecuniária – é aquela saldada em dinheiro, a regra geral é que não existe a possibilidade do pagamento em natura, isto é, pagos em serviços ou bens.

Compulsória – O dever de pagar determinado tributo independe da vontade do contribuinte, isto é, esta ausente o elemento vontade.

Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir – vale dizer que o nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*. Produtos *in natura*, seriam aqueles que não guardam nenhuma referência com sua relação econômica, exemplifica o professor Hugo utilizando o exemplo de um determinado tributo instituído onde o fato gerador é a importação de trigo, por este tributo a cada tonelada de trigo importado dever-se-ia ceder ao governo 100 quilos de trigo, não importando quanto este custe.

O Produto *in labore* pode ser definido como a prestação de um serviço sem relação com a moeda, como se uma vez por mês determinado profissional prestasse um dia de serviço ao conselho ao qual se subordinava.

Que não constitua-se sanção de ato ilícito - O tributo deriva-se sempre de ato lícito, assim sendo não pode ser confundido por penalidade ou multa que por sua vez deriva-se de ato ilícito¹³.

Instituída em Lei - Decorre do princípio da legalidade, onde somente a Lei cria ou altera determinado Tributo.

Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada - Atividade vinculada é aquela que vincula a autoridade administrativa retirando-lhe toda e qualquer discricionariedade de quando e de que forma deve agir. Obrigando ao servidor agir de forma inflexível dentro do texto legal. Gasparini entende como ato vinculado aquele que:

São vinculados os atos praticados pela administração pública sem qualquer margem de liberdade. A administração pública edita-os sem qualquer avaliação subjetiva. A Lei, nesses casos, encarrega-se de prescrever, com detalhes, se, quando e como a administração deve agir.¹⁴

A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e cria assim uma relação jurídica entre sujeito passivo, obrigado tributário, e sujeito ativo, Estado. Para a Baleeiro.

A obrigação constitui o núcleo do Direito Tributário, como direito obrigacional, que é. Mas vários mestres do Direito financeiro que este não possui conceito próprio de obrigação tributária, buscando-o nas construções de direito em geral,

especialmente o privado que elaborou desde os romanos, definindo-a como vínculo jurídico que nos obriga a prestar algo (dar, fazer ou não fazer) a outrem.¹⁵

Ferreira Filho e Silva Júnior definem a obrigação tributária como:

O Vínculo obrigacional decorrente da relação de direito público travada entre fisco e Contribuinte, em que, face ao prévio consentimento legal nasce infalivelmente ao sujeito ativo (credor) o sujeito subjetivo de exigir do contribuinte (sujeito passivo) o cumprimento de seu dever jurídico de entregar dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo (obrigação de dar) e/ou de efetuar prestações – positivas ou negativas – de interesse da arrecadação ou da fiscalização (obrigação de fazer, não fazer ou tolerar).¹⁶

O Artigo 113¹⁷ do Código Tributário Nacional divide a obrigação tributária em duas espécies a principal e a acessória.

A obrigação principal, descrita no parágrafo primeiro do Artigo 137 do CTN é o pagamento do tributo em si.

A obrigação acessória consubstancia na prestação de informação a fazenda ou ainda como ressalta o autor acima citado a Obrigação de fazer (prestar informação), Não Fazer (transportar mercadoria sem nota fiscal) ou ainda tolerar (fiscalização).

O Art.113 do Código Tributário Nacional determina que a obrigação tributária é, como vimos, principal ou acessória, e ainda determina em seu parágrafo terceiro que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Essa leitura induz ao erro e a contradição da lógica tributária, pois como vimos na definição de tributo ele não tem o caráter de sanção.

Hugo de Brito Machado interpreta o dispositivo legal e conclui que:

Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.

Aliás, o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação*, da qual decorre uma *sanção*. Assim, o § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional, dizendo que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária," apenas quis dizer que, ao fazer um lançamento tributário, a autoridade administrativa deve considerar o inadimplemento de uma obrigação acessória como *fato gerador* de uma obrigação principal, a fornecer elemento para a integração do crédito tributário.¹⁸

Em contraponto com a idéia Hugo de Brito Machado Baleeiro¹⁹ se posiciona em favor da possibilidade de uma transmutação de obrigação acessória em obrigação principal pelo fato do inadimplemento.

¹⁰ BRASIL, CF/88 Art. Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

¹¹ BRASIL, Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966, Código Tributário Nacional : Disponível em < <http://www.receita.fazenda.com.br>>

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2007,p.64 -65.

¹³ Cabe nessa hora ressaltar que existe possibilidade junto ao imposto de renda o pagamento de tributo originado em renda sem origem, o que por si só, constitui ato ilícito.

¹⁴ GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo, 4ªed. revisada e ampliada, Saraiva . 1995. P 76.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 10ª Ed. At. Flavio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 449.

¹⁶ FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; SILVA JUNIOR, João Gomes. Direito Tributário, Salvador, Podivm, 2007, p. 207.

¹⁷ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2007,p.124.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª Ed. At. Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2006, p. 698

O Art. 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal – o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária – ou acessória, consiste em prestações, positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização das receitas, controle estatístico etc. Mas a acessória não sendo cumprida, converte-se em principal quanto a pena pecuniária que a sanciona (Art.113).

Fica evidenciado a divergência doutrinária a quanto à natureza da obrigação tributária gerada pelo inadimplemento da obrigação acessória, se esta constitui um novo crédito ou se em razão do inadimplemento transforma-se em obrigação principal.

Por certo, os prazos a respeito da decadência ou prescrição, podem variar de acordo com o posicionamento do julgador entre as duas correntes.

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

A intenção deste Trabalho de Conclusão de Curso é a sistematização da aplicação dos institutos da prescrição e da decadência em relação a empresa e ao seu responsável tributário, seja ele o sócio ou o administrador da pessoa jurídica onde tenha ocorrido a desconsideração²⁰ da personalidade jurídica.²¹

O objetivo que é proposto é a sistematização da principal doutrina, promovendo a comparação entre diversos entendimentos quanto à aplicação dos institutos nos tribunais pátrios.

A discussão a cerca da prescrição divide doutrinadores, juristas e legisladores. Os institutos são comumente confundidos e sua aplicação é feita de forma irregular pelos tribunais.

A proposta da análise é feita de forma a identificar as principais correntes, confrontando-as entre si e identificando as suas aplicações nos tribunais.

A prescrição como nos ensina Rodrigues “consiste na perda da ação conferida a um direito pelo seu não exercício num intervalo dado”²²

O jurista Beviláqua conceituou prescrição como sendo “a perda da ação atribuída a um direito e de toda sua capacidade defensiva, em consequência do não-uso delas, durante um determinado espaço de tempo.”²³

Para Caio Mário, a prescrição se divide por seus efeitos²⁴. Prescrição aquisitiva, quando implementa um direito real pelo decurso de tempo²⁵. E a prescrição, que vem a ser o foco do trabalho, extintiva ou liberatória, que é a perda do Direito pelo titular negligente, ao fim de certo lapso de tempo.

Para Paulo Dourado de Gusmão²⁶, “prescrição é a extinção da obrigação pela inércia do credor, há ter visto saciado o seu direito – Prestação”.

Silvio Rodrigues ao analisar o instituto da prescrição destaca o elemento tempo como o principal personagem.

Aqui encontramos a influencia do elemento tempo no âmbito do Direito. Nesta matéria, mais do que em qualquer outra relação jurídica, a interferência deste elemento, é substancial, pois existe interesse da sociedade em atribuir judicialmente aquelas situações que se prolongam no tempo. De fato, dentro do instituto da prescrição, o personagem principal é o tempo.²⁷

Em um primeiro instante, pode parecer injusto o fato que determinada prestação perda a exigibilidade, contudo, como ensina Tepedino:

Ao se tomar a prescrição sob um prisma estritamente individualista, poder-se-iam opor algumas considerações de ordem ética para a consagração do instituto, na medita em que um titular de um direito, com o esgotamento do prazo prescricional, ficará impossibilitado de fazer valer a sua pretensão por conta da exceção apresentada pelo devedor. Analisando-se o instituto pelos olhos do credor, a prescrição é geradora de injustiças, pois a pretensão que ontem poderia ser exercida, hoje está sujeita de ser legalmente obstada por quem injustamente provocou a violação do direito.²⁸

Coadunando com a idéia de Beviláqua, onde o instituto da prescrição vem com o propósito de promover a paz pública, *in verbis*:

A prescrição é uma regra de ordem, de harmonia e de paz, imposta pela necessidade de certeza nas relações jurídicas [...] E nem se pode alegar que há nisso uma injustiça contra o titular do direito, porque, em primeiro lugar, ele teve tempo de fazer efetivo o seu direito, e, por outro, é natural que seu interesse, que ele foi o primeiro a desprezar, sucumba diante do interesse mais forte da paz social.²⁹

Assim podemos considerar a prescrição como um comando de ordem, criado com a intenção de não tornar exigível perpetuamente uma prestação, com o fim de promover a harmonia social³⁰.

Uma vez definido o que é prescrição, faz-se necessária a conceituação de prescrição intercorrente. Para Martins da Silva a prescrição intercorrente é:

A prescrição intercorrente é aquela que ocorre no intervalo posterior ao momento interruptivo. Portanto, podemos dizer que a prescrição intercorrente refere-se à prescrição interrompida que recomeçou a correr extinguindo o direito de ação.

Vimos que se a prescrição tiver seu prazo interrompido, a contagem dele se iniciará novamente a partir do momento em que ocorreu a causa determinante da interrupção, anulando-se o período de tempo decorrido entre o termo inicial e a data do acontecimento que levou à interrupção.³¹

Com isso podemos dizer que uma vez interrompido o prazo prescricional, este imediatamente recomeça a fruir, e se consubstancia a prescrição uma vez implementado o período definido por lei.

Assim sendo a prescrição consiste na perda do direito de ação, o que a diferencia da decadência que é a extinção do próprio direito potestativo.

Para Paulo de Barros Carvalho,

A decadência ou caducidade é tida como fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.³²

Na mesma linha Fanucchi³³ coaduna com o entendimento de Carvalho identificando a extinção do direito pelo instituto da decadência, o

²⁰ O termo “desconsideração” me parece mais acertado que “despersonalização”, pois a empresa não perdeu sua personalidade, apenas ela foi desconsiderada em razão do adimplemento de determinada obrigação não cumprida.

²¹ REQUIÃO, Rubens, Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica, Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. 58, nº 410, 1969. p. 14.

²² RODRIGUES, Silvio, Direito Civil, Volume I, São Paulo, Saraiva, 2000, p. 325

²³ BEVILAQUA, Clovis, Teoria Geral do Direito Civil, 3ª Ed., Ministério da Justiça e Negócios Interiores – Serviço de documentação, 1966, p. 295

²⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva, - Instituições de Direito Civil, Rio de Janeiro, 2004, forense, p.433 à 436

²⁵ Também chamada de usucapião.

²⁶ GUSMÃO, Paulo Dourado de, Introdução ao Estudo do Direito, 28 ed. Ver. Rio de Janeiro, Forense, 2000, p. 256

²⁷ RODRIGUES, Silvio, Direito Civil, Volume I, São Paulo, Saraiva, 2000, p. 318.

²⁸ TEPEDINO, Gustavo; BARBOSA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de, Código Civil Interpretados Segundo a Constituição da República, 2ª Ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2007, p. 359

²⁹ BEVILAQUA, Clovis, Teoria Geral do Direito Civil, 3ª Ed., Ministério da Justiça e Negócios Interiores – Serviço de documentação, 1966, p. 310

³⁰ Diz o Brocado latino “*Dormientibus non succurrit jus*” o “direito não socorre os que dormem”, absorvido pela cultura popular tornando-se o dizer “não durma no ponto” coadula o reconhecimento popular do instituto da prescrição, fator de ordem e paz social.

³¹ SILVA, Américo Luis Martins da, A Execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 374

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 8.ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1996. P 314

³³ FANUCCHI, Fábio. A decadência e a prescrição em Direito tributário, 2ed., Brasília: resenha tributária, 1971 p.39

que faz desaparecer o Direito ofensivo do sujeito ativo, surgindo daí um direito ao sujeito passivo.

Para melhor compreensão entre os temas da prescrição e decadência, faz-se necessária a análise comparada feita pela doutrina dos dois institutos.

Maria Helena Diniz, expõe em seus fundamentos a diferença básica entre prescrição e decadência esta na sua origem, tendo a decadência origem no próprio direito a prescrição tem a origem em direito diverso.

“A decadência extingue o direito e indiretamente a ação; a prescrição extingue a ação e por via oblíqua o direito; o prazo decadencial é estabelecido por lei ou vontade unilateral ou bilateral; o prazo prescricional somente por lei; a prescrição supõe uma ação cuja origem seria diversa da do direito; a decadência requer uma ação cuja origem é idêntica à do direito; a decadência corre contra todos; a prescrição não corre contra aqueles que estiverem sob a égide das causas de interrupção ou suspensão previstas em lei; a decadência decorrente de prazo legal pode ser julgada, de ofício, pelo juiz, independentemente de arguição do interessado; a prescrição das ações patrimoniais não pode ser, ex officio³⁴, decretada pelo magistrado; a decadência resultante de prazo legal não pode ser enunciada; a prescrição, após sua consumação, pode sê-lo pelo prescribente; só as ações condenatórias sofrem os efeitos da prescrição; a decadência só atinge direitos sem prestação que tendem à modificação do estado jurídico existente”.³⁵

Podemos concluir que o prazo decadencial começa a correr no exato momento em que o direito surge. Já a prescrição começa a fruir no momento em que o direito é violado, pois somente com o direito violado é que existe o direito de ação.

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

No direito Tributário Pátrio a decadência, que também é chamada de caducidade, diferencia-se da prescrição, pois ocorre em momentos distintos.

Exemplificando com quadro analítico demonstrativo onde destaca linha temporal identificando os marcos temporais relativos à prescrição e a decadência identificado por Sabbag³⁶.



Onde HI é a hipótese de incidência; FG é o fato gerador; OT é a obrigação tributária; Lançamento é o processo administrativo que constitui o crédito tributário; CT corresponde ao credito tributário; DA é a inscrição em dívida ativa; CDA é a certidão de dívida ativa, que se constitui como título executivo extrajudicial e a Ação de execução fiscal que conforme o CT interrompe a prescrição pelos fatos relacionados no Art. 174 do CTN, entre elas o despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal (ações ajuizadas após a vigência da Lei complementar 118) e pela citação pessoal feita ao devedor (antes da vigência da lei complementar 118).

O primeiro corresponde a decadência e fica localizado entre a obrigação tributária e o lançamento, demonstrando que a fazenda pública tem 5 anos para promover o lançamento, e não o fazendo decai o direito.

O segundo círculo corresponde ao período prescricional que não ocorrendo às situações interruptivas descritas no parágrafo único do Art. 174 do CTN faz com que ocorra a perda do direito de promoção da ação de execução fiscal.

³⁴ É necessário ressaltar, que a lição de Maria Helena Diniz, encontra-se defasada em relação a Lei 11.280/06 que inseriu o parágrafo 5º do Art. 219, que determina que o juiz pronuncie de ofício a prescrição.

³⁵ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil. 20. ed. rev. aum. São Paulo : Saraiva 2003.p 364

³⁶ SEBBAG, Eduardo de Moraes, Elementos do Direito Tributário, 5ed. São Paulo, DJP. 2004. p 218

Para Luciano Amaro a prescrição e a decadência se diferenciam em razão do lançamento e de suas derivações :

Todavia, certamente influenciado pelas construções teóricas formuladas à sobre a decadência e a prescrição, e, fundamentalmente, condicionado pelo fenômeno do Lançamento (anomalia da pretensão tributária, que não se faz presente na dinâmica do exercício de direitos na esfera de outros ramos do direito), o Código Tributário Nacional optou por cindir a problemática dos prazos, sendo o primeiro lapso de tempo dentro do qual deve ser “constituído” o crédito tributário, mediante a consecução do lançamento, e o segundo, o período no qual o sujeito ativo, se não satisfeito à obrigação tributária, deve ajuizar a ação de cobrança.

Em síntese, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado e não o foi, é o que reza o inciso I do Art. 173 do Código Tributário Nacional.³⁷

A partir de tal constatação é possível vislumbrar que a decadência se faz presente em um período anterior ao lançamento tributário e a prescrição se faz presente em um período posterior ao lançamento.

Contudo os efeitos da decadência e da prescrição em matéria tributária são idênticos, pois o legislador deu aos dois institutos a consequência da exclusão do crédito tributário³⁸.

Tal entendimento gerou discórdia na doutrina e na jurisprudência quanto à aplicação da prescrição “*ex officio*”. Parte entendia que não era possível, uma vez que a prescrição era matéria de defesa e renunciável. Outra parte argüia no sentido de que uma vez operada a prescrição o crédito tributário estaria extinto e o Juiz, nas atribuições de fiscal do processo não poderia admitir a execução de título extinto.

Este dissenso permaneceu até a edição da lei 11.180 de 16 de fevereiro de 2006, que alterou o Código de Processo Civil, modificando o § 5º, do artigo 219, para autorizar o juiz a decretar, de ofício, a prescrição.

O que gerou a unificação da jurisprudência no relativo à decretação “*Ex officio*” da prescrição.

Em contrapartida a prescrição intercorrente encontra-se ainda em processo de solidificação na jurisprudência. Os vários entendimentos quanto à aplicação deste instituto amadurecem lentamente. Demonstraremos a seguir as principais teorias utilizadas quando o terceiro, seja ele administrador ou sócio, é chamado para compor o pólo passivo da execução tributária.

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A prescrição intercorrente em matéria tributária é preceito de direito material regulado no Art. 174 do Código Tributário Nacional onde elenca em seu inciso I as hipóteses de interrupção do prazo prescricional.

Esta matéria é raramente enfrentada com proporcionalidade a sua real importância. Neste ponto Sérgio Martins Rston:

A prescrição intercorrente é um assunto muito pouco tratado pelos doutrinadores patricios, embora possa causar a extinção do processo com julgamento do mérito, liberando o devedor do encargo.³⁹

Para Alexandre Barros:

³⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. – 11ª Ed. revisada e atualizada, São Paulo, Saraiva, 2005 p. 402.

³⁸ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência;

³⁹RSTON, Sérgio Martins . A prescrição intercorrente no processo civil brasileiro. In CIANCI, Mirna (coord.) prescrição no novo código Civil: uma análise interdisciplinar. São Paulo: Saraiva,2005. P. 4

O parágrafo único do art. 173⁴⁰ do CTN enumera as causas determinantes da interrupção do prazo prescricional. Uma vez interrompido o curso do tempo, cessa a contagem, iniciando-se novamente, ou seja, sempre que o período for interrompido (Com a ocorrência de uma daquelas hipóteses inseridas no dispositivo aludido), a parcela de tempo já vencida será desprezada, reiniciando-se a contagem, computando-se “novos” cinco anos⁴¹. [sic]

Barros com isso determina a que uma vez interrompido o prazo prescricional por uma das hipóteses do art.174 inicia-se a contagem do prazo da prescrição intercorrente, que somente pode ser interrompida apela mesmas hipóteses elencadas no parágrafo único do art. 174 do CTN.

Assim sendo implementado o prazo quinquenal entre as hipóteses do parágrafo único da art. 174 fica demonstrada a prescrição intercorrente do crédito tributário e assim sendo sob égide do art. 156 do CTB o crédito tributário é extinto.

Sob esta mesma égide Para Martins da Silva a prescrição intercorrente é :

A prescrição intercorrente é aquela que ocorre no intervalo posterior ao momento interruptivo. Portanto, podemos dizer que a prescrição intercorrente refere-se à prescrição interrompida que recomeçou a correr extinguindo o direito de ação.

Vimos que se a prescrição tiver seu prazo interrompido, a contagem dele se iniciará novamente a partir do momento em que ocorreu a causa determinante da interrupção, anulando-se o período de tempo decorrido entre o termo inicial e a data do acontecimento que levou à interrupção.⁴²

Posto desta forma sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional pode parecer simples e até mesmo objetiva. Contudo, a edição da Lei de Execuções Fiscais, tratou de forma redundante assuntos já disciplinados no Código Tributário Nacional.

Por este motivo, renomados doutrinadores tecem acidas críticas ao diploma. Entre eles, Humberto Theodoro Júnior, que no prefácio de seu livro Lei de Execuções Fiscais leciona:

A instituição de privilégios exagerados e injustificáveis para a fazenda pública, que foi cumulada com fatores externos que chegaram em vários passos, a repugnar à tradição e à consciência jurídica do direito nacional.⁴³

A LEF passou a normatizar a prescrição intercorrente em seu art. 40 onde traz para dentro da execução tributária o entendimento da execução civil descrito no art. 791 do Código de Processo Civil e assumindo causas suspensivas diversas a do Código Tributário Nacional. Nesse entendimento Humberto Theodoro Júnior⁴⁴ leciona “ O art. 40 acrescentou às hipóteses do art. 791 do código de processo civil mais um caso de suspensão da execução, cujo fundamento é a não localização do devedor executado.”

A partir de então a LEF passa a legislar sobre a suspensão do prazo prescricional, o que de forma prática aumentou o período prescricional previsto no art. 174 do CTN já lotado de prerrogativas especiais entre elas: a auto-constituição do título executivo (art. 2º LEF e art. 202 CTN); a presunção de certeza e liquidez do título (art. 3º LEF e art. 203 CTN); a possibilidade de emenda ou substituição da CDA (art. 2º § 8º LEF); A preferência do crédito (art. 186 CTN).

Para entendermos o contexto desta lei precisamos nos reportar a época em que os dispositivos foram criados.

O CTN nasceu da necessidade do regime ditatorial de angariar fundos para um Estado Brasileiro capitalista voltado a implementar o

“welfare state” e para isso precisava arrecadar tributos para custear um estado inchado de obrigações.

A LEF foi concebida como ultima esperança para manutenção do governo totalitário que no início da década de 80 começa a entrar em colapso. O que acaba em 86 na retomada da democracia e o fim do regime militar.

O constituinte de 88 ao cunhar a carta magna determinou em seu art. 146, inciso III alínea “b”⁴⁵, que a decadência e a prescrição em matéria tributária deve-se reger por intermédio de Leis Complementares. Assim desqualificando a LEF para tratar de prescrição e decadência em matéria tributária.

O CTN, mesmo sendo em sua progênie, um Decreto, foi recepcionado como Lei complementar pelas constituições de 69 e 88, o que lhe deu força para regular a prescrição em matéria tributária.⁴⁶

Assim sendo, existe hoje no judiciário razoável consenso entre ser pertinente ao código tributário a competência legislativa a cerca de decadência e da prescrição dos créditos tributários. Contudo a LEF cobra os créditos da fazenda pública, e nem todos são de origem tributária, existem muitos outros como que se diferem de tributos como multas e preços públicos que tem o seu prazo prescricional determinado pela LEF em função de sua especificidade.

Os responsáveis tributários, se dividem em varias categorias, com níveis de responsabilização diferentes, e suas responsabilidades podem ser subsidiárias ou solidárias a partir das causas que motivam a desconsideração da personalidade jurídica.

Diante as numerosas interpretações geradas a partir do entendimento destes institutos torna-se proveitosa a reflexão e o estudo sobre o tema.

O SÓCIO/ADMINISTRADOR COMO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

A sujeição passiva tributária esta alicerçada na norma jurídica tributária.

A sociedade empresária detém personalidade jurídica distinta da de seus sócios. Contudo eles podem vir a ser responsabilizados pelos débitos tributários gerados pela sociedade a qual fazem parte. Nesse entendimento é necessário a delimitação do sujeito passivo tributário, que para Maria Rita Ferragut o sujeito passivo é:

A pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma de que o Direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.⁴⁷

Assim sendo, o pólo passivo da execução tributária, pode ser composto pelo contribuinte (responsável pelo fato gerador) que para Luciano Amaro⁴⁸ é atribuído a alguém que tenha, ‘realizado’ ou ‘praticado’. Essa pessoa via de regra é o contribuinte”.

Outro possível integrante do pólo passivo é o responsável tributário. Este tem a sua obrigação implementada por ato omissivo ou comissivo na gestão do contribuinte. Com isso é considerado terceiro que se qualifica na regra da matriz de incidência tributária.

Ricardo Lobo Torres diferencia contribuinte de responsável tributário da seguinte forma:

a) O Contribuinte tem o débito (debitum, Schuld), que é o dever de prestar a responsabilidade (Haftung), isto é, a sujeição de seu patrimônio ao credor (obligatio), enquanto o responsável tem a responsabilidade (Haftung) sem ter o débito (schuld), pois ele paga o tributo por conta do

⁴⁵ BRASIL - CF 88 - Art. 146. Cabe à Lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. atualizada, Rio de Janeiro, Forense, 2006, p.38/39.

⁴⁷ FERRAGUT, Maria Rita . Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, 2ª Ed. São Paulo. Noeses 2009 p. 29.

⁴⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2ª Ed. Rev. São Paulo: Saraiva 1998 p.281

⁴⁰Em que pese a assertiva do encíclico doutrinador esteja correta e didaticamente compreensível, ele se equivoca ao indicar o artigo do código tributário que elenca as causas de interrupção da prescrição apontando erroneamente o art. 173 quando o correto seria o art. 174

⁴¹CASTRO, Alexandre Barros , Teoria e pratica do direito processual tributário, São Paulo Saraiva , 2000, p.60.

⁴² SILVA, Américo Luis Martins da, A Execução da Divida Ativa da Fazenda Pública, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 374

⁴³ THEODORO JUNIOR, Humberto, lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência, - n7. ed. – São Paulo : Saraiva 2000 p. 4

⁴⁴ THEODORO JUNIOR, Humberto, lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência, - n7. ed. – São Paulo : Saraiva 2000 p. 6

contribuinte. b) a posição de contribuinte surge com o fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização o pressuposto previsto na Lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (Haftungstatbestand).⁴⁹

Adaptando o pensamento de Ricardo Lobo Torres a linha de pesquisa deste trabalho pode distinguir o contribuinte como a pessoa jurídica e o Responsável tributário seu sócio ou administrador.

O professor Hugo de Brito Machado nomeia como sujeito passivo direto o contribuinte. Porém ressalva que nem sempre o contribuinte é que arca com o ônus financeiro do tributo, e assim destaca um novo grupo "os contribuintes de fato".⁵⁰

Além da classificação de Machado, temos que subdividir o grupo dos contribuintes de fato para analisá-los conforme o Código Tributário Nacional. Assim sendo a proposta de Sabbag⁵¹, da criação de um quadro das ditas responsabilidades por transferência. Estas se dividem em por solidariedade por substituição e solidariedade por transferência.

A solidariedade por substituição (originária) a sujeição passiva é anterior a ocorrência do fato gerador⁵². Já a solidariedade por transferência (derivada): a sujeição passiva surge no momento posterior à ocorrência do fato gerador.⁵³

Ricardo Lobo Torres aponta que o substituto tributário, "é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste"⁵⁴, conforme determina o art. 128 do CTN⁵⁵. Já os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros) que ficam junto ao contribuinte o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo⁵⁶.

Contudo sob égide do pensamento do ilustre doutrinador, é imperioso destacar a respeito do caráter supletivo, pois este se dá na execução em subsidiariedade ao Sujeito Passivo Direto (contribuinte). Isto é, na execução tributária os responsáveis subsidiários, são os terceiros conforme descrito no art. 134 e 135 do CTN, já os responsáveis por sucessão responsabilidade solidária conforme art. 130 a 133 do CTN. Assim sendo (sucessores e terceiros) nem sempre tem a responsabilidade em caráter supletivo, como leciona o ilustre doutrinador.

É importante salientar que a responsabilidade por sucessão não configura uma sanção jurídica, pois oriunda de um fato lícito.⁵⁷

A matéria referente à responsabilidade do sócio é cercada de muitas questões polêmicas, dentre elas a questão de ser uma responsabilidade objetiva ou subjetiva.

O referido assunto é palatável à discussão, e será abordado de forma breve, pois, por si só, caracteriza tema suficiente para outra monografia. Contudo para melhor compor os conceitos de sucessores e terceiros, temos que analisar em que situação surge a responsabilidade.

Leciona Adler Baum⁵⁸, que uma vez disposto as condições permissivas a desconsideração da personalidade jurídica, em razão da responsabilização do sócio ou administrador, no art. 135 do CTN, a contrário senso delinea o limite para o Estado responsabilizar aqueles os quais não se encaixem nas ações lá determinadas.

Tal medida deve-se a tentativa, e por muitas vezes o sucesso, da fazenda pública em recuperar o valor do tributo devido pela empresa às custas de seu quadro social.

Nessa hora é importante fazer a distinção que determinado tributo pode ser devido em razão de sonegação, sonegação dolosa ou simples inadimplemento. Dar a estas três causas o mesmo tratamento em um primeiro instante me parece injusto e desproporcional.

Nesse entendimento Maria Rita Ferragut leciona:

A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente. Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no art. 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa.

O elemento Subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.⁵⁹

Ademais Ferragut justifica a importância do elemento dolo à medida que o "princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso"⁶⁰.

Fica assim justificado que a implementação do art. 135 somente pode ocorrer com a demonstração do dolo ou má-fé.

Em que pese à figura dos sonegadores seja bem comum em nossa sociedade, pela jurisprudência podemos ver que a grande massa de ocorrências é referente a empresas que não lograram êxito em suas atividades por força de mercado. E por este motivo tem que fechar as portas incorrendo seus sócios/administradores em desobediência a Lei por não realizar a devida baixa junto a junta comercial.

No Brasil 42% das empresas não completam 6 anos de constituição e praticamente 24% deixam de existir antes de completar 24 meses.⁶¹ Analisando estes dados é fácil vislumbrar que estas empresas deixam para traz um passivo tributário.

A saída encontrada pelo fisco para recuperar os créditos tributários inadimplidos é a desconsideração da personalidade jurídica para com isso redirecionar a execução contra os sócios. Medida esta que dentro da sua desproporcionalidade traz um prejuízo ao investidor que já foi penalizado pelo insucesso de seu empreendimento.

Assim fica agravada a posição do investidor que após anos passados, tendo amargurado o insucesso venha a ser buscado seu patrimônio pessoal, sendo relevante a identificação com maior clareza do marco prescricional e forma de computo do mesmo. A fim de possibilitar a prescrição não tornando eterna a dívida tributária.

Para este estudo o essencial é saber que tal condição esta prevista nos artigos 134 e 135⁶² do Código Tributário Nacional.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 10ª Ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2003. P. 228.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p.151

⁵¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário 5ª Ed. São Paulo. Prima cursos preparatórios, 2004. p.166

⁵² SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário 5ª Ed. São Paulo. Prima cursos preparatórios, 2004. p.166

⁵³ SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário 5ª Ed. São Paulo. Prima cursos preparatórios, 2004. p.166

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 10ª Ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2003. P. 232.

⁵⁵ BRASIL, Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 1966 - Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br>> acessado em 15/10/2010.

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 10ª Ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2003. P. 232.

⁵⁷ BALEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. atualizada, Rio de Janeiro, Forense, 2006, p.745

⁵⁸ BAUM, Adler. Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária, Revista dos Estudos Tributários, Ano XI, Nº68 – julho/agosto. 2009 p. 22

⁵⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, 2ª Ed. São Paulo. Noeses 2009 p. 120/121.

⁶⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, 2ª Ed. São Paulo. Noeses 2009 p. 121.

⁶¹ Fonte IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1041> acesso em 15/10/2010

⁶² BRASIL, CTN - Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

BRASIL, CTN - Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;

Fato é que a desconsideração da personalidade jurídica está cada vez mais sendo aplicada pelo Poder Judiciário a fim de tornar efetiva a execução tributária.

O problema o qual este trabalho pretende enfrentar é transcrito nas lições encontradas no livro Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002 onde na lição de Maria Rita Ferragut⁶³ identifica o problema abordado com maestria:

... a, questão que se coloca é se o redirecionamento da execução contra o administrador submete-se ao prazo prescricional, ou se a qualquer tempo poderá ser feito, desde que a execução fiscal tenha sido distribuída tempestivamente e a sociedade tenha sido citada.

Uma vez identificado o problema e as causas e questões técnicas que o circundam, convém identificar as três principais teorias que se propõem a solucionar tais questões.

A TEORIA BASEADA NO ATO VINCULADO

A primeira teoria, minoritária e defendida por Maria Rita Ferragut, denota-se de uma lógica construída sob égide do lançamento tributário, e de sua característica de ato exclusivamente administrativo e vinculado.

Por este motivo, e principalmente com o intuito de facilitar a apreciação deste trabalho, identifica-se este entendimento como Teoria Baseada no Ato Vinculado, pois como veremos está diretamente calcada no ato administrativo exclusivo e vinculado de constituição do crédito tributário.

Esta teoria, identificada com as idéias tradicionais a respeito da prescrição, consistindo “na perda da ação conferida a um direito pelo seu não exercício num intervalo dado”⁶⁴ reza que:

Partimos da premissa de que prescrição é norma jurídica que prevê, em seu antecedente, o decurso de tempo qualificado pela inércia do titular de um direito e, em seu conseqüente, a perda do direito de ação. Neste sentido, não cabe cogitar-se em prescrição no curso do processo, pois, se há processo, é porque o direito de ação já foi exercido.

Contudo Ferragut⁶⁵ expõem a necessidade do nome do administrador estar lançado na Certidão de Dívida Ativa.

O redirecionamento da execução fiscal em face do administrador não se submete ao prazo prescricional, se seu nome estiver indicado na CDA. Nesta situação o direito de ação foi exercido de forma plena, já que a faculdade de acessar a jurisdição exaure-se na distribuição da execução fiscal.

O objeto da lide delimita-se em função do pedido formulado pelo credor: se a execução foi inicialmente proposta contra a sociedade, a lide irá configurar nestes termos (sendo alterada somente com eventual substituição de CDA) não fosse assim bastaria o credor propor uma execução fiscal para que todos os demais débitos e eventuais responsabilidades estivesse acobertados pelo exercício tempestivo da primeira ação. Nada mais infundado.

Ainda complementa a teoria que defende, esboçando três hipóteses lastreadas em razão da inscrição em dívida ativa demonstrada em sua certidão.

- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

⁶³ FERRAGUT, Maria Rita . Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, 2ª Ed. São Paulo. Noeses 2009 p. 184

⁶⁴ RODRIGUES, Silvio , Direito Civil, Volume I , São Paulo, Saraiva, 2000, p 325

⁶⁵ FERRAGUT, Maria Rita . Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, 2ª Ed. São Paulo. Noeses 2009 p. 185.

Na primeira hipótese existe na certidão o nome do responsável tributário como apregoa o art. 202 do CTN⁶⁶, independente da citação pessoal do devedor ou do despacho que ordena a citação⁶⁷ se o nome do administrador constar na CDA como co-executado e a ação for devidamente e tempestivamente distribuída o direito de ação terá sido exercido. E assim sendo não há de se falar em prescrição referente ao administrador existir prescrição.

Em uma segunda hipótese, ventila-se a possibilidade do nome do co-responsável não constar da CDA, mesmo tendo sido parte no processo, neste caso a fazenda pública tem cinco anos, descontando possíveis prazos de interrupção, para promover a substituição ou adendo a certidão da dívida ativa, e assim incluir o administrador como co-responsável na execução.

Em uma terceira hipótese, o nome do administrador sequer figura no processo administrativo que deu origem a inscrição em dívida ativa, neste caso não há de se reconhecer a prescrição, pois passando 5 anos consubstancia a decadência. E com ela a impossibilidade de constituir contra ele crédito tributário.

A tese proposta pela doutrina possui uma lógica inegável. Contudo, existem algumas reflexões necessárias a serem desenvolvidas a respeito.

Um enfoque, bastante positivo de seu posicionamento, diz respeito ao fortalecimento do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo, impossibilitando a supressão desta instância, o que acarretaria em maior solidez dos títulos constituídos unilateralmente pela fazenda pública

A adoção desta teoria repercutiria de forma à desavagar o Judiciário, retirando-lhe o repetitivo trabalho de promover a análise da matéria caso a caso. O judiciário, a partir de então apenas coibiria o excesso dos entes administrativos ocupados de promover o processo administrativo de inscrição em dívida ativa.

A TEORIA DA “ACTIO NATA”

A segunda corrente encontra assento junto à parte dos desembargadores da primeira câmara civil do tribunal de justiça do rio grande do sul. Esta se embasa no princípio da “ACTIO NATA”, onde o termo inicial da prescrição é o nascimento da ação (*actio nata*).

Nasce à ação com a violação de um direito atual, momento em que surge para seu titular o interesse em protegê-lo judicialmente. É possível, assim, afirmar que a prescrição tem por termo, inicial (*a quo*) o surgimento da pretensão.

Pontes de Miranda⁶⁸ elucida o conceito de “actio nata” como “um princípio universal em matéria de prescrição: o princípio da *actio nata*, segundo o qual a prescrição se inicia com o nascimento da pretensão ou da ação”.

Camara Leal⁶⁹ justifica a teoria no sentido de que seria impossível imputar a responsabilidade de determinada pessoa pela morosidade ou desinteresse em oferecer a ação que visa reparação do dano que ainda não conhece. Neste sentido sua lição:

Exercitar a ação, ignorando a violação que lhe dá origem, é racionalmente impossível, e antijurídico seria responsabilizar o titular por uma inércia que não lhe pode ser imputada, como ponto inicial da prescrição.

E exalta o reconhecimento do princípio da *actio nata*, relativo ao marco inicial da contagem prescricional com o pensamento “O direito não pode contrapor-se ao direito, dando e tirando ao mesmo tempo.”⁷⁰

⁶⁶ BRASIL.Código tributário Nacional . Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

Disponível em <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>

⁶⁷ Dependendo de se encontrar ou não na vigência da Lei Complementar 118/95.

⁶⁸ MIRANDA, Pontes de . Tratado de Direito Privado, Bookseller, são Paulo, 2000 p. 332

⁶⁹ LEAL, Antônio Luiz da Câmara. Da Prescrição e da Decadência. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 1959.p. 23.

⁷⁰ LEAL, Antônio Luiz da Câmara. Da Prescrição e da Decadência. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 1959.p. 154.

O princípio da “*Actio Nata*” esta previsto explicitamente no ordenamento pátrio em alguns dispositivos. Em sua maioria das vezes representando a busca por uma igualdade material, entre eles o Código de Defesa do Consumidor, que em seu art. 27 in verbis⁷¹ :

CDC – Art. 27 - Prescreve em cinco anos a pretensão à reparação pelos danos causados por fato do produto ou do serviço prevista na Seção II deste Capítulo, iniciando-se a contagem do prazo a partir do conhecimento do dano e de sua autoria.

A primeira câmara civil parcialmente em seus julgamentos acolhe o princípio da “*Actio Nata*” em relação aos administradores das empresas onde ocorreu a desconsideração da personalidade jurídica esta afirmação fica demonstrada a partir da leitura do voto do eminente Desembargador Irineu Mariani, prolatado na Apelação Civil da qual foi relator.

2.3 – Se vigora aos responsáveis tributários o benefício da ordem, isto é, se deve antes ser exaurido o patrimônio da contribuinte, não há como redirecionar . É o princípio da *actio nata* . como falar em prescrição se o credor ainda não dispõem de ação.⁷²

Acompanhado o desfecho dado pelo Desembargador Mariani ao caso citado acima, ao julgar apelação civil o Desembargador Carlos Roberto Lofego Canibal, manifesta a Primeira Câmara Civil da seguinte no seguinte pensamento:

Com efeito, a prescrição intercorrente em relação ao sócio responsável pelo crédito tributário não tem como termo inicial a citação da pessoa jurídica, mas sim o momento da *actio nata*, ou seja, o momento em que restou configurada a responsabilidade supletiva do sócio, e conseqüentemente, a possibilidade de redirecionamento da execução.⁷³

A teoria da “*actio nata*” entende que o Art. 189. do Código Civil vigente que determina que “Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.”⁷⁴

A teoria da “*actio nata*” entende que a pretensão nasce a partir do conhecimento do direito violado e não da violação do direito. Ademais a responsabilidade do terceiro é subsidiária a do contribuinte, assim somente após o esgotamento do patrimônio social, pode o fisco incluir no pólo passivo da execução tributária o responsável tributário.

Neste entendimento, o pensamento do Desembargador Irineu Mariani

Quando a prescrição, se vigora aos responsável tributário o benefício de ordem, isto é, se deve antes ser exaurido o patrimônio da contribuinte, não há como redirecionar . É o princípio da *actio nata*. Como falar em prescrição se o credor ainda não dispõem de ação? Impossível.⁷⁵

⁷¹ BRASIL, Código de Defesa do Consumidor. Lei 8.078 de 1990. Art. 27 disponível em < <http://www.planalto.gov.br> > acesso em 15/10/2010.

⁷² BRASIL, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Apelação Civil nº 7003386895. Apelante – Estado do Rio Grande do Sul, Apelados Regina Mendez Tomazoni e outros Relator : Des. Irineu Mariani. Disponível em < [HTTP://www.tj.rs.jus.br](http://www.tj.rs.jus.br)> acesso em 15/10/2010

⁷³ BRASIL, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Apelação Civil nº 70026671644. Apelante – José Stofel e outros, Apelado Estado do Rio Grande do Sul. Relator : Des. Carlos Roberto Lofego Canibal.. Disponível em < [HTTP://www.tj.rs.jus.br](http://www.tj.rs.jus.br)> acesso em 15/10/2010

⁷⁴ BRASIL, Código Civil, Lei 10.406 de 2002, Art. 186 disponível em < <http://www.planalto.gov.br> >

⁷⁵ BRASIL, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Apelação civil nº 70036681583. Apelante – Glauber Luiz Giacobbo, Apelado. Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Jorge Maraschin dos Santos . Disponível em < [HTTP://www.tj.rs.jus.br](http://www.tj.rs.jus.br)> acesso em 15/10/2010.

A interpretação extensiva dada pela Nova Hermenêutica, utilizando o princípio da proporcionalidade, neste caso, deve ser adotada⁷⁶.

O propósito é garantir uma igualdade material, caso contrário, e principalmente quando a parte beneficiada é o próprio Estado, que ostenta muitas prerrogativas na hora de constituir o título executivo e executar seus créditos. Neste sentido emonstra-se a lição de Araquém de Assis :

Anima o Estado Brasileiro, às vezes, um profundo espírito caviloso, que avulta no tratamento diferenciado conferido, de um lado o crédito da fazenda pública, e, de outro, ao crédito contra a fazenda pública.⁷⁷

Assim viça evidente a necessidade da busca pela igualdade formal pois caso contrario corremos o risco do efeito de legitimação pelo judiciário de um regime déspota o que de certa forma nos deixa a um passo de um governo ditatorial.

Utilizando as palavras de Adler Baum,⁷⁸ “não pode o Leviatã direcionar as suas garras ao sócio quando ausentes os pressupostos legais.”

Acontece quando dos votos da Primeira Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul os quais dão condão de eternizar o prazo do redirecionamento da execução para o patrimônio do administrador.

TEORIA CLÁSSICA

E por fim, contudo não menos importante, temos a teoria Clássica. Esta teoria é majoritária nas, 21^a ⁷⁹ e 22^a ⁸⁰ Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

Ela também orienta o pensamento majoritário da 1^a ⁸¹ e 2^a ⁸² Turma do Superior Tribunal de Justiça.

Sob o entendimento desta teoria a citação da empresa interrompe a prescrição em relação aos responsáveis tributários. Conforme inteligência do art. 125, III do CTN.⁸³. Assim recomeça a fluir o prazo prescricional, e passando o quinquênio previsto no art. 174 do CTN, sem que seja devidamente citado o sócio (antes da vigência da LC 118/05 ou da ordem que ordena a citação depois do referido diploma) prescreve o crédito tributário em relação aos responsáveis tributários .

Neste sentido a lição do Des. Roque Joaquim Wolkweiss, em embargos infringentes ministra excelente lição:

⁷⁶ BONAVIDES, Paulo . Curso de Direito Constitucional. 8ª ed. São Paulo: Malheiros,1999. p. 259

⁷⁷ ASSIS, Arakem de, manual da execução, 11ª edição revista, ampliada e atualizada com a reforma processual- 2006/2007, 2ª tiragem- São Paulo : editora revista dos tribunais, 2008. p. 985

⁷⁸ BAUM, Adler. Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária, Revista dos Estudos Tributários , Ano XI, Nº68 – julho/agosto. 2009 p. 26

⁷⁹ Agravo de Instrumento Nº 70034857037, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em 29/09/2010 “Passados mais de cinco anos da citação da devedora originária até a citação do espólio do sócio co-obrigado, tem-se que reconhecer a prescrição intercorrente.”

⁸⁰ Agravo Nº 70038735429, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 23/09/2010 “a citação válida do devedor na execução fiscal. A citação válida, mesmo que por edital, interrompe a prescrição. A partir de então, recomeça a fluir o prazo prescricional, de modo que, decorridos mais de cinco anos desde a citação sem a efetiva satisfação do crédito tributário, impõe-se o reconhecimento da prescrição intercorrente”

⁸¹ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº1.157.069, Primeira Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Luiz Fux, Julgado em 18/02/2010 “ O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no Art. 40 da Lei nº. 6830/80 .

⁸² Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.247.311 , Segunda Turma . Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministra Eliana Calmon. Julgado em 09/03/2010 “Mantém-se, portanto, as conclusões da decisão agravada, no sentido que, decorridos mais de cinco anos após a citação da empresa , dar-se a prescrição intercorrente, inclusive para os sócios.

⁸³ Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Em outra palavras o “*jus actionis*” do Estado para o redirecionamento, com fundamento nos arts. 134, VII e 135, III do Código Tributário Nacional, da execução fiscal contra sócio ou administrador da empresa originalmente devedora, se subjetiva com a citação desta. A não-citação Del dentro de 5 (cinco) anos imediatos à citação da empresa, autoriza a decretação da consumação da prescrição, irrelevante a atuação do judiciário, porquanto a iniciativa do pedido de redirecionamento cabe ao fisco. Por outro lado, as únicas causas de interrupção da prescrição estão previstas exclusivamente no parágrafo único do art. 174 do Código Tributário Nacional, de natureza complementar, nele não se achando as impropriamente previstas na lei 6.830/80, de natureza ordinária, inadequada para dispor sobre a matéria à vista do Art. 146, III, “b”, Ca Constituição Federal de 1988, que exige lei complementar.⁸⁴

No mesmo entendimento o Des. Marco Aurelio Hentz da 21ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, leciona:

Assim, quando requerida a inclusão dos no pólo passivo do feito, conforme acima exposto, já havia transcorrido o prazo de cinco anos da citação da empresa, a qual já estava em processo e falência.

Na espécie, evidente a ocorrência da prescrição da ação de cobrança contra os sócios-gerentes.

Ainda que a citação da empresa devedora tenha interrompido a prescrição (art. 174, parágrafo único, inciso “i”, do CTN), o credor tem o mesmo prazo de cinco anos para dirigir a cobrança contra os responsáveis pelos débitos, no caso os administradores.⁸⁵

Esse entendimento se encontra respaldado, no entendimento da primeira e segunda turma do Superior Tribunal de Justiça. Que utiliza a teoria Clássica para determinar a marca “a quo” do prazo prescricional em relação ao sócio da empresa onde tenha ocorrido a desconsideração da personalidade jurídica no curso do processo de execução tributária.

Como exemplo da primeira Turma cito o conteúdo do voto do Ministro Benedito Gonçalves proferido em Agravo Regimental no Recurso Especial:

Há muito, pacificou-se, no âmbito desta casa julgadora, o entendimento segundo o qual a citação da empresa executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal. Todavia com finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais, vem se entendendo, de forma reiterada, que o redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos contados da citação da personalidade jurídica.⁸⁶

Consubstanciado na idéia de que é impossível tornar imprescritíveis as execuções tributárias, o Ministro Mauro Campbell Marques relator do Recurso Especial nº 1.090.958 desta em seu voto:

Entretanto, diante de inaceitável imprescritibilidade da pretensão de cobrança dos débitos fiscais, o redirecionamento da execução deve ocorrer também no prazo de cinco anos

contados da citação da pessoa jurídica, em harmonia com o art. 174 do CTN.⁸⁷

No mesmo sentido o Ministro Luiz Fux demonstra além de sua convicção a concordância no entendimento consoante com os acórdãos transcritos acima:

A jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas desta Corte vêm proclamando o entendimento no sentido de que o redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o dispositivo no art. 40 da lei nº 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.⁸⁸

Podemos facilmente constatar que a preocupação da Superior Tribunal de Justiça é de reconhecer o instituto da prescrição do crédito tributário. Justifica-se este pensamento no motivo fundante da prescrição. Quais seja a segurança jurídica. Segurança esta que uma vez abalada por um crédito imprescritível em favor do próprio Estado serviria de freio a novos investimentos, tendo o seu reflexo repercussões econômicas, desacelerando a economia e aumentando o, já enorme, risco empresarial brasileiro.

Como vimos anteriormente, a prescrição tem o intuito de promover a paz social através da segurança jurídica, não tornando eterna uma determinada pretensão, extinguindo o direito de ação pela inércia do seu titular. Vimos também que no direito tributário tanto a prescrição como a decadência extinguem o crédito tributário.

Com isso o instituto da prescrição na ceara tributária diferencia-se e suas consequências do mesmo instituto civilista. No direito civil é prescrição é renunciável, isto é se o obrigado deseja pagar um determinado crédito já alcançado pela prescrição, nada obsta. Contudo por efeito do art. 156 do CTN a prescrição extingue o crédito tributário. E uma vez o extinto o crédito tributário o Estado não pode mais receber por ele.

O código Penal em seu art. 316 estabelece o crime de Concussão, modalidade de crime contra a administração em geral, que descreve em uma de suas modalidades o excesso de exação. In verbis:

Art. 316 - Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida:

Pena - reclusão, de dois a oito anos, e multa.

Excesso de exação

§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:

Pena - reclusão, de três a oito anos, e multa. ⁸⁹

É importante salientar que encontra-se pacificado na doutrina e na jurisprudência que o crime de excesso de exação somente se dá em face de dolo direito do agente público. Contudo o tipo penal ao manifestar-se com os termos “deveria saber” abre a possibilidade da responsabilização a nível de culpa.

Sob esta ótica o funcionário público que ajuíza uma execução prescrita condena o contribuinte ao ônus de ver-se incluído no pólo passivo de uma execução. O que, por si só, já impõem uma condição gravosa a este, que vai ter que desembolsar com a contratação de advogado para promover a sua defesa.

Assim o fato de excluir o crédito tributário fulmina não somente o direito da fazenda pública promover a ação de execução, extingue-se também a possibilidade de recebimento por parte do Estado do crédito tributário extinto.

⁸⁴ BRASIL, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Embargos Infringentes nº 70026671842. Embargante – Estado do Rio Grande do Sul, Embargado Luiz Gonzaga do Nascimento. Relator : Des. Roque Joaquim Volkweiss. Disponível em < HTTP://www.tj.rs.jus.br> acesso em 15/10/2010.

⁸⁵ BRASIL, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Agravo de instrumento nº 70032068637. Agravante – Estado do Rio Grande do Sul, Agravados Renato Luiz Silvestre e outros. Relator: Des. Marco Aurélio Hentz . Disponível em < HTTP://www.tj.rs.jus.br> acesso em 15/10/2010.

⁸⁶ BRASIL, Superior Tribunal Federal. Agravo regimental no Recurso Especial nº 1.037.384 – PR . Agravante – Fazenda Nacional, Agravado Odílio Andrea Budine. Relator Ministro Benedito Gonsalves. 21/10/2008. Disponível em < WWW.stj.jus.br> acessado 15/10/2010.

⁸⁷ BRASIL, Superior Tribunal e Justiça. Recurso Especial nº 1.090.958 – SP . Recorrente , Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Recorrido, Jose Roberto Seixas. Relator Ministro Masuro Cambell Marques 2ª Turma. 02/12/2008 Disponível em < WWW.stj.jus.br> acessado 15/10/2010.

⁸⁸ BRASIL, Superior Tribunal e Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.157.069 –SP . Agravante : Fazenda Nacional. Agravado: André Wandelli Pinto e outro. Relator Ministro Luiz Fux , 1ª Turma. 18/02/2010 Disponível em < WWW.stj.jus.br> acessado 15/10/2010.

⁸⁹ BRASIL, Decreto Lei 2.848/40 Código Penal, Disponível em < http://www.planalto.gov.br>

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. – 11ª Ed. revisada e atualizada, São Paulo, Saraiva, 2005;

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. – 11ª Ed. revisada e atualizada, São Paulo, Saraiva, 2005;

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2ª Ed. Rev. São Paulo: Saraiva 1998;

ASSIS, Arakem de, manual da execução, 11ª edição revista, ampliada e atualizada com a reforma processual- 2006/2007, 2ª tiragem- São Paulo : editora revista dos tribunais, 2008

AVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário:4ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2010;

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 10ª Ed. At. Flavio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1986;

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª Ed. At. Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2006;

BAUM, Adler. Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária, Revista dos Estudos Tributários , Ano XI, Nº68 – julho/agosto. 2009;

BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª Ed. São Paulo, Saraiva, 1972;

BEVILAQUA, Clovis, Teoria Geral do Direito Civil, 3ª Ed., Ministério da Justiça e Negócios Interiores – Serviço de documentação, 1966;

BONAVIDES, Paulo . Curso de Direito Constitucional. 8ª ed. São Paulo: Malheiros,1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 8.ª ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1996;

CASTRO, Alexandre Barros , Teoria e pratica do direito processual tributário, São Paulo Saraiva , 2000;

CASTRO, Alexandre de Barros. Teoria e Prática do Direito Processual Tributário. 2ª ed. revisada e ampliada – São Paulo, 2002;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007;

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil. ed 20. rev. aum. São Paulo: Saraiva ,2003;

FANUCCHI, Fábio. A decadência e a prescrição em Direito tributário, 2ed., Brasília: resenha tributária, 1971;

FERRAGUT, Maria Rita . Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, 2ª Ed. São Paulo. Noeses 2009;

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; SILVA JUNIOR, João Gomes. Direito Tributário, Salvador, Podivm, 2007;

GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo, 4ªed. revisada e ampliada, Saraiva . 1995;

GUSMÃO, Paulo Dourado de, Introdução ao Estudo do Direito, 28 ed. Ver. Rio de Janeiro, Forense,2000;

LEAL, Antônio Luiz da Câmara. Da Prescrição e da Decadência. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 1959;

LEAL, Rodolpho. Direito Tributário. Teoria e Prática. 2ª ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Editora de Direito, 1998;

LINCK, Julio Cezar. A evolução histórica do direito tributário e do pensamento tributário. Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário, Porto Alegre, v.1, n.4, jul/dez. 2009;

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2007;

MIRANDA, Pontes de . Tratado de Direito Privado, Bookseller, são Paulo, 2000;

NOGUEIRA,Rui Barbosa, Curso de Direito Tributário, 15ª Ed. Atualizada , São Paulo, saraiva 1999;

PEREIRA, Caio Mário da Silva, - Instituições de Direito Civil IV,Forense, Rio de Janeiro, 2004;

REQUIÃO, Rubens, Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica,Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. 58, nº 410, 1969;

RODRIGUES, Silvio , Direito Civil, Volume I , São Paulo, Saraiva, 2000;

RSTON, Sérgio Martins . A prescrição intercorrente no processo civil brasileiro. In CIANCI, Mirna (coord.) prescrição no novo código Civil: uma análise interdisciplinar. São Paulo: Saraiva,2005;

SEBBAG, Eduardo de Moraes, Elementos do Direito Tributário, 5ed. São Paulo, DPJ. 2004;

SILVA, Américo Luis Martins da, A Execução da Divida Ativa da Fazenda Pública, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001;

TEPEDINO, Gustavo; BARBOSA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de, Código Civil Interpretados Segundo a Constituição da República , 2ª Ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2007;

THEODORO JUNIOR, Humberto, lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência, - nº7. ed. – São Paulo : Saraiva 2000;

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 10ª Ed. Rio de janeiro. Renovar, 2003;