

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
GUILHERME PIMENTA COLDIBELI**

**A PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO DA  
AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL**

**Juiz de Fora  
2018**

**GUILHERME PIMENTA COLDIBELI**

**A PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO DA  
AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL**

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Na área de concentração de Direito Tributário, sob orientação do Prof. Dr. Karol Araújo Durço.

**Juiz de Fora  
2018**

## A PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL

Guilherme Pimenta Coldibeli

**RESUMO:** O presente trabalho de conclusão de curso tem por finalidade analisar a discussão existente em relação à prescrição para o redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador da pessoa jurídica, envolvendo, em especial, a controvérsia em torno do termo inicial para a contagem do referido prazo. Inicialmente será abordado o instituto jurídico da prescrição, a teoria da *actio nata* e a responsabilidade tributária do sócio administrador prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, para então adentrarmos no ponto central, acerca da prescrição para o redirecionamento e o seu termo inicial. Para tanto, utilizou-se revisão bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, de modo a sistematizar os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre as questões objeto de estudo. No campo dos tipos de investigação científico-jurídicos, adotou-se o modelo jurídico-descritivo, tendo em vista que o objetivo da pesquisa foi analisar o tema de modo a decompô-lo em partes pelos métodos analítico e descritivo. Conclui-se que, nas hipóteses em que o fato que der ensejo ao redirecionamento ocorrer antes do despacho que ordena a citação em execução fiscal, este deverá ser o marco inicial, ao passo que o termo *a quo* será o momento em que se verificar uma das hipóteses de redirecionamento caso estas ocorram após o referido despacho, harmonizando-se, assim, a teoria da *actio nata* que ampara o instituto da prescrição e a responsabilidade solidária do art. 135, inciso III do CTN.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário; Ação de Execução Fiscal; Prescrição; Redirecionamento; Responsabilidade tributária

**ABSTRACT:** The purpose of this work is to analyze the existing discussion regarding the prescription for redirecting the tax execution to the managing partner of the legal entity, involving, in particular, the controversy surrounding the initial term for the count. Initially will be approached the legal prescription institute, the *actio nata* theory and the tax liability of the managing partner provided in art. 135, III of the CTN, to then enter the central point, about the prescription for the redirection and its initial term. For that, a bibliographical, legislative and jurisprudential review was used, in order to systematize the doctrinal and jurisprudential positions on the issues under study. In the field of scientific-legal research, the legal-descriptive model was adopted, since the objective of the research was to dissect the topic, to break it down into parts by analytical and descriptive methods. It is concluded that, in cases where the fact that gives rise to the redirection occurs before the order ordering the citation in tax execution, this should be the initial milestone, whereas the term *a quo* will be the moment in which a of the hypotheses of redirection if these occur after the said order, thus harmonizing the theory of *actio nata* that protects the institute of prescription and joint liability of art. 135, III of the CTN.

**KEY-WORDS:** Tax Law; Fiscal Execution; Prescription; Redirection; Tax liability

**SUMÁRIO:** 1 INTRODUÇÃO; 2 O INSTITUTO JURÍDICO DA PRESCRIÇÃO; 2.1 Definição e natureza jurídica; 2.2 A prescrição no âmbito do processo tributário; 3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA; 4 A PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL; 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objeto a análise da discussão existente em relação à prescrição para o redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador da pessoa jurídica devedora originária, envolvendo, em especial, a controvérsia em torno do termo inicial para a contagem do referido prazo prescricional.

Muito se tem discutido a respeito de tal tema, existindo muitas divergências no âmbito doutrinário e jurisprudencial. Na tentativa de pacificar o debate acerca da matéria, o Superior Tribunal de Justiça elegeu o Recurso Especial nº 1.201.993/SP como representativo de controvérsia, para ser julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 1036 do Código de Processo Civil. Até o término deste trabalho não houve conclusão do caso. Objetiva-se, portanto, com a argumentação realizada, a tentativa de uma proposta para o deslinde do assunto.

Visando melhor elucidar a questão, optou-se por investigar, primeiramente, o instituto jurídico da prescrição, sua definição, natureza jurídica e funcionamento no âmbito do Direito Tributário. Após, examinou-se a natureza da responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III do CTN (BRASIL, 1966), um dos fundamentos para que possa ocorrer o redirecionamento em face dos sócios administradores. Buscou-se esmiuçar as três principais correntes acerca do tema, quais sejam: a que defende se tratar de responsabilidade pessoal; a que sustenta a responsabilidade subsidiária; e, por fim, a que assevera a existência de responsabilidade solidária.

Feitas tais considerações, partiu-se para o cerne do trabalho, analisando-se as duas principais teses acerca da matéria. Por um lado, entende-se que o início da contagem deve se dar logo após a interrupção do prazo pelo despacho que ordena a citação no processo de execução fiscal (art. 174, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional). Em contrapartida, há quem defenda que só deve haver a contagem depois de verificada a ocorrência do fato que der causa à responsabilidade do sócio e, conseqüentemente, o redirecionamento.

Por fim, ressalta-se que a pesquisa realizada para elaboração deste artigo envolveu revisão bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, de modo a sistematizar os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre as questões objeto de estudo. No campo dos tipos de investigação científico-jurídicos, adotar-se-á o modelo jurídico-descritivo, que (GUSTIN e DIAS, 2002, p. 110) entendem que deveria ser denominado “jurídico-compreensivo ou jurídico-interpretativo”, já que tais expressões se harmonizam melhor às finalidades

apresentadas para esse tipo de investigação. Essa opção decorre do fato de que o objetivo com a pesquisa foi tentar dissecar o tema, decompô-lo em partes pelos métodos analítico e descritivo.

Aspirou-se, assim, contribuir para o desenlace da controvérsia, favorecendo, dessa maneira, os diversos casos que a envolvem.

## **2 O INSTITUTO JURÍDICO DA PRESCRIÇÃO**

De modo a tentar elucidar da melhor maneira possível o tema em estudo, analisar-se-á, inicialmente, o instituto jurídico da prescrição, a sua definição, natureza jurídica, teorias que o envolvem e suas especificidades no âmbito do Direito Tributário. Assim, após analisada também a responsabilidade tributária do sócio administrador da pessoa jurídica, ficará mais clara a análise da prescrição para o redirecionamento da execução fiscal.

### **2.1 Definição e natureza jurídica**

Nos dizeres de Flávio Tartuce (2017, p. 209), a prescrição “[...] trata-se de um fato jurídico *stricto sensu* justamente pela ausência de vontade humana, prevendo a lei efeitos naturais, relacionados com a extinção da pretensão. A sua origem está no decurso do tempo, exemplo típico de fato natural [...]”. Humberto Theodoro Júnior complementa:

[...] O decurso do tempo (como acontecimento natural) exerce efeitos sobre as relações ou situações jurídicas, ora positivos, ora negativos. Seja isoladamente, seja cumulativamente com outros fatores, a lei toma o tempo como causa de aquisição ou extinção de direitos ou faculdades jurídicas [...] (2018, p.14)

No presente artigo, tratar-se-á apenas da prescrição extintiva, não abordando, portanto, a sua modalidade aquisitiva.

Tal instituto está previsto no art. 189 e seguintes do Código Civil (BRASIL, 2002). Conforme referido dispositivo legal, após a violação do direito, surge para o titular a pretensão, a qual se extingue nos prazos prescricionais previstos em Lei. Diante dessas considerações, a doutrina conclui que para que ocorra a prescrição é necessário não apenas o decurso do tempo, mas também a inércia do titular do direito em questão. Nesse sentido, Caio Mário preceitua:

[...] Segundo os conceitos doutrinários incorporados, para apurar a prescrição requer-se o consenso de dois elementos essenciais: o tempo e a inércia do titular. Não basta o decurso do lapsus temporis. Pode ele ser mais ou menos prolongado, sem que provoque a extinção da exigibilidade do direito. Ocorre, muitas vezes, que a não utilização deste é mesmo a forma de o exercer. Para que se consuma a prescrição é mister que o decurso do prazo esteja aliado à inatividade do sujeito, em face da violação de um direito subjetivo. Esta, conjugada com a inércia do titular, implica a cessação da relação jurídica e extinção da pretensão. [...] (PEREIRA, 2017, p. 545)

A prescrição, portanto, nada mais é que um dos instrumentos criados para que se possa garantir a pacificação social e a segurança jurídica nas mais diversas relações existentes, prestigiando-se, ainda, o princípio da boa-fé objetiva, um dos alicerces do ordenamento jurídico pátrio. Popularmente, ela é assentada na concepção de que o direito não protege quem dorme. A propósito:

[...] É, então, na segurança da ordem jurídica que se deve buscar o seu verdadeiro fundamento. O direito exige que o devedor cumpra o obrigado e permite ao sujeito ativo (credor) valer-se da sanção contra quem quer que vulnere o seu direito. Mas se ele se mantém inerte, por longo tempo, deixando que se constitua uma situação contrária ao seu direito, permitir que mais tarde reviva o passado é deixar em perpétua incerteza a vida social. Há, pois, um interesse de ordem pública no afastamento das incertezas em torno da existência e eficácia dos direitos, e este interesse justifica o instituto da prescrição, em sentido genérico. [...] (PEREIRA, 2017, p. 545-546)

Neste diapasão, uma importante discussão que se inicia é acerca do marco inicial para a contagem do prazo prescricional. Considerando que o ordenamento jurídico brasileiro prestigia a extinção da pretensão, tal perda ocorre decorrido o prazo a partir da violação ao direito subjetivo ou do conhecimento desta violação pelo titular do direito?

Trata-se de discussão a respeito da aplicação da teoria da *actio nata*. De um lado, alguns doutrinadores, como Savigny e Humberto Theodoro Júnior, por exemplo, entendem, ante o silêncio da Lei, que não se deve considerar como marco inicial a data em que o titular toma conhecimento da lesão sofrida. Nesse sentido, tem-se o Enunciado nº. 14 do CJP/STJ, aprovado na I Jornada de Direito Civil, realizada em setembro de 2002, que assim dispõe:

1) o início do prazo prescricional ocorre com o surgimento da pretensão, que decorre da exigibilidade do direito subjetivo; 2) o art. 189 diz respeito a casos em que a pretensão nasce imediatamente após a violação do direito absoluto ou da obrigação de não fazer

A clássica obra de Câmara Leal também aborda a questão, defendendo a ideia de *actio nata* subjetiva:

[...] Discute-se, no campo da doutrina, se a prescrição é um fenômeno puramente objetivo, decorrendo o seu início do fato da violação, que torna a ação exercitável, independentemente da ciência ou conhecimento do titular, ou, se é um fenômeno também subjetivo, ficando o início da prescrição dependendo da condição de que seu titular tenha conhecimento da violação. SAVIGNY é pela doutrina objetiva, dizendo: ‘Se se subordina o ponto de partida da prescrição ao fato da violação que a ação é chamada a combater, este início tem uma natureza puramente objetiva, pouco importando que o titular tenha, ou não conhecimento dela’.

Não nos parece racional admitir-se que a prescrição comece a correr sem que o titular do direito violado tenha ciência da violação. Se a prescrição é um castigo à negligência do titular – *cum contra desides homines, et sui juris contentores, odiosa exceptiones oppositae sunt* –, não se compreende a prescrição sem a negligência, e esta certamente não se dá, quando a inércia do titular decorre da ignorância da violação. [...] (1982, p. 22-23)

A despeito dos argumentos contrários, tanto a doutrina quanto a jurisprudência moderna têm entendido que no direito brasileiro vigora a *actio nata* subjetiva, de modo que se faz necessário o conhecimento do titular do direito acerca da violação ou lesão ao direito subjetivo para que se inicie a contagem do prazo prescricional. Nesse sentido, concluem Tartuce, Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald:

[...] Realmente, a tese da *actio nata* com viés subjetivo é mais justa, diante do princípio da boa-fé, especialmente com a valorização da informação derivada desse regramento. Como bem salientam Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald, “a tese da *actio nata*, reconhecida jurisprudencialmente, melhor orienta a questão. Efetivamente, o início da fluência do prazo prescricional deve decorrer não da violação, em si, de um direito subjetivo, mas, sim, do conhecimento da violação ou lesão ao direito subjetivo pelo respectivo titular. Com isso, a boa-fé é prestigiada de modo mais vigoroso, obstando que o titular seja prejudicado por não ter tido conhecimento da lesão que lhe foi imposta. Até porque, e isso não se põe em dúvida, é absolutamente possível afrontar o direito subjetivo de alguém sem que o titular tenha imediato conhecimento”. [...] (2015, p.622, *apud* TARTUCE, 2017, p.211)

Diversa não é a conclusão de Câmara Leal, que considera que “[...] 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 [...]” (1982, p.23).

Ademais, são vários os julgados atualmente, nas mais variadas áreas, que corroboram tal tese. A título de exemplo, colaciona-se ementa do Superior Tribunal de Justiça, em caso

julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, acerca de matéria que resultou, posteriormente, na edição da Súmula nº. 573 do referido órgão colegiado. A propósito:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. SEGURO DPVAT. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO. CIÊNCIA INEQUÍVOCA DO CARÁTER PERMANENTE DA INVALIDEZ. NECESSIDADE DE LAUDO MÉDICO.

1. Para fins do art. 543-C do CPC: 1.1. O termo inicial do prazo prescricional, na ação de indenização, é a data em que o segurado teve ciência inequívoca do caráter permanente da invalidez.

1.2. Exceto nos casos de invalidez permanente notória, a ciência inequívoca do caráter permanente da invalidez depende de laudo médico, sendo relativa a presunção de ciência.

2. Caso concreto: Inocorrência de prescrição, não obstante a apresentação de laudo elaborado quatro anos após o acidente.

3. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

(REsp 1388030/MG, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 11/06/2014, DJe 01/08/2014)

Não é outro o entendimento no que tange às ações de indenização, posição esta pacificada pela súmula de nº 278 do Superior Tribunal de Justiça, que assim dispõe: “O termo inicial do prazo prescricional, na ação de indenização, é a data em que o segurado teve ciência inequívoca da incapacidade laboral”.

Iniciado o prazo, o Código Civil (BRASIL, 2002) prevê, em seus artigos 197 a 204, causas que impedem, suspendem ou interrompem o curso da prescrição. Por essa razão, para que esteja configurada a prescrição, necessário se faz, ainda, que nenhuma destas causas ocorram. Câmara Leal sintetiza dizendo que a prescrição é “[...] a extinção de uma ação ajuizável, em virtude da inércia de seu titular durante um certo lapso de tempo, na ausência de causas preclusivas de seu curso [...]” (1978, p.20, *apud* CHAPARRO; PELEGRINI, 2017, p.179).

Distinta não é a síntese de Nestor Duarte:

[...] A par disso, Nestor Duarte, em obra coordenada pelo ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Cezar Peluzo, pontifica:

‘Par que se configure a prescrição são necessários: a) a existência de uma direito exercitável; b) a violação desse direito (*actio nata*); c) a ciência da violação do direito; d) a inércia do titular do direito; e) o decurso do prazo previsto em lei; e f) a ausência de causa interruptiva, impeditiva ou suspensiva do prazo. [...] (PELUZO, 2009, p. 144, *apud* SILVA JÚNIOR, 2013, p.46)



Conclui-se, portanto, que a melhor forma de analisar o instituto jurídico da prescrição, de modo a prestigiar os princípios que norteiam nosso ordenamento jurídico, é, sem dúvida, aplicando a teoria da *actio nata* subjetiva, não havendo, assim, que se falar em prescrição sem que o titular do direito tenha ciência da violação sofrida.

Feita a análise da prescrição no âmbito do Direito Civil, é necessário que se analise agora o instituto na esfera do Direito Tributário.

## 2.2 A prescrição no âmbito do processo tributário

Ao contrário do que ocorre no campo do Direito Civil, em se tratando de prescrição no Direito Tributário, existem algumas particularidades. A principal delas, sem dúvida, é que, conforme art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a prescrição é causa da extinção do crédito tributário. Portanto, além do prazo para ajuizamento da ação de cobrança do crédito, previsto no art. 174 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), neste caso, percorrido tal prazo, extingue-se também o direito em questão. Portanto, aqui não há apenas a extinção da pretensão, como ocorre no direito privado.

Nesse sentido:

[...] Na disciplina jurídica dos tributos, que têm natureza patrimonial, enuncia-se a prescrição como um prazo extintivo, tal qual a decadência. A consumação desse lustro acaba por desvanecer não apenas a pretensão, mas configura causa de extinção do crédito tributário, consoante leitura do artigo 156, V, do CTN. Por adotar o posicionamento de Leandro Paulsen e Hugo de Brito Machado, não se estende aqui o olhar sobre a prescrição como regra de cunho estritamente processual, mas hábil a acarretar indiretamente a extinção da prestação devida e também da relação jurídico-obrigacional. Vale dizer, impacta da mesma forma o direito material e, ao atingir a forma e o conteúdo, finda a própria obrigação tributária, fulminando qualquer possibilidade de nova constituição do crédito. Destaque-se, aqui, o Parecer PGFN/CDA nº 877, de 26 de maio de 2003, em que se concebeu prudente “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 [...]”. (CHAPARRO; PELEGRINI, 2017, p. 180)

Para além do prazo de 5 (cinco) anos contados da constituição definitiva do crédito tributário para que seja ajuizada a execução fiscal (art. 174, Código Tributário Nacional), pode ocorrer, ainda que proposta tempestivamente, a chamada prescrição intercorrente. Segundo as lições de Leandro Paulsen, diferenciando a prescrição intercorrente da prescrição

da pretensão executiva, aquela seria “[...] a que ocorre no curso da Execução Fiscal quando, interrompido o prazo prescricional pelo despacho do Juiz que determina a citação, se verificar a inércia do Fisco exequente, dando ensejo ao reinício do prazo quinquenal [...]”. (2017b, p.277)

Assim como ocorre no Código Civil (BRASIL, 2002), o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) também dispõe acerca das causas interruptivas do prazo prescricional, que estão previstas no parágrafo único do art. 174 do referido diploma legal. Entre elas, consta, no inciso I<sup>1</sup>, o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, que será analisado no presente artigo.

Não obstante, antes de retomar o tema da prescrição, importante tratar da responsabilidade tributária do sócio administrador, vez que, sem a compreensão desta responsabilidade, impossível entender o redirecionamento da execução fiscal a respeito do qual se pretende estudar a incidência da prescrição.

### **3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA**

Feitas as considerações iniciais acerca do instituto jurídico da prescrição, ingressa-se na investigação a respeito da responsabilidade tributária do sócio administrador da pessoa jurídica, mais especificamente a prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Dispõe o referido artigo que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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.<sup>2</sup>

Isto posto, surge uma grande discussão na doutrina e na jurisprudência acerca da natureza dessa responsabilidade, se solidária, subsidiária ou pessoal.

---

<sup>1</sup> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal (redação determinada pela Lei Complementar 118/2005) [...]

<sup>2</sup> 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:

[...]

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Antes de tudo, é necessário frisar que o entendimento de que se os sócios possuem responsabilidade objetiva, ou seja, decorrente do mero inadimplemento, outrora defendido por parte da doutrina e jurisprudência, foi afastado pelo Superior Tribunal de Justiça por meio da súmula nº. 430, que dispõe expressamente que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Dito isso, afastada a existência de responsabilidade objetiva, importa estudar a natureza jurídica da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Inicialmente, interpretando de forma literal o *caput* do referido artigo, alguns doutrinadores entendem se tratar de responsabilidade pessoal, em que o sócio-administrador substitui a pessoa jurídica contribuinte. “[...] É aquela em que o substituto assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária [...]” (TORRES, 2013, p.265).

Nesse sentido, defende Luciano Amaro:

[...] Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”. Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, “pessoalmente”. [...] (2012, p. 247)

Segue a mesma linha Aliomar Baleeiro, para quem “[...] as pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte [...]” (1999, p. 495, *apud* MELO FILHO; CHUCRI, 2017, p.523). Eduardo de Assis Ribeiro Filho sintetiza a questão com a passagem do doutrinador Eduardo Sabbag:

[...] Em geral o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional. De fato, no art. 135 do CTN, a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, torna-se plena, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, mas pessoalmente, sobre o responsável citado quando houver (I) excessos de poderes ou (II) infração da lei, contrato social ou estatutos. [...] (2009, p. 676, *apud* RIBEIRO FILHO, 2011, p.124)

No mesmo sentido, Renato Lopes Becho:

[...] a responsabilidade pessoal significa ‘somente da pessoa’, excluindo qualquer outra. É o mesmo que integralmente, que consta no artigo 133, I. Ela não se confunde – e na verdade se contrapõe – à solidária e à subsidiária. O que nos leva a crer que seja assim? Primeiro, a palavra ‘pessoal’. Se o legislador tivesse escrito são responsáveis pelos créditos, nós iríamos partir para uma interpretação sistemática. Mas ele especificou que são pessoalmente responsáveis... Pode o intérprete não iniciar uma interpretação literal? Não nos parece que seja de boa técnica científica fazê-lo. [...] (2010, *apud* PAUSEN, 2017a, p.1012-1013)

Muitas críticas surgem a essa teoria. Entende-se, por força do art. 128 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que somente a Lei pode atribuir responsabilidade a terceira pessoa e excluir a do contribuinte. No dispositivo legal em análise, não há previsão no sentido de excluir o contribuinte, no caso, a pessoa jurídica, o que torna uma interpretação extensiva equivocada. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado:

[...] A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do CTN. [...] (p.166, *apud* PAULSEN, 2017a, p.1013)

Essa também foi a posição adotada pelo Ministro Herman Benjamin no REsp 1.455.490, em que o Superior Tribunal de Justiça enfrentou a questão, em caso que o juízo de origem deferiu o redirecionamento do feito ao sócio administrador da pessoa jurídica, mas entendeu que se tratava de responsabilidade por substituição, excluindo a da pessoa jurídica. Eis um trecho do referido voto:

É possível constatar que o decisum interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise.

[...]

Não há sentido algum em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de um ato ilícito (dissolução irregular) constitua causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é

imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente.

[...]

Note-se que a adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial!

Em outras palavras, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal autorização para que um ato ilícito – dissolução irregular –, ao fim, implicasse permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores)!

No mesmo sentido, concluiu o Ministro Mauro Campbell, em voto-vista proferido no mesmo Recurso Especial:

O registro final é que a classificação da sujeição passiva indireta em responsabilidade por transferência e por substituição não altera o fato de que o contribuinte continua sujeito passivo da obrigação tributária juntamente com o responsável. A exceção somente pode advir de lei, consoante a hipótese descrita no art. 128, do CTN: [...]

É preciso aqui desfazer uma confusão interpretativa. O fato de a responsabilidade do sócio ser qualificada como "pessoal" não implica a exclusão da sociedade contribuinte da relação jurídico-tributária. Ela (a sociedade) continua a ser sujeito passivo na forma do art. 121, do CTN, não tendo havido a exclusão legal prevista pelo art. 128 do mesmo diploma. Em verdade, o que o art. 135, do CTN prevê é a abertura de um novo caminho para a satisfação do crédito tributário sem descuidar dos demais já existentes. Sob uma perspectiva histórica, a expressão "são pessoalmente responsáveis" vem em oposição à expressão "não respondem pessoalmente" contida no art. 10, do Decreto n. 3.078/19, que estabeleceu a regulação da constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada (a mesma expressão se encontra também no art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA).

Esse enfoque é o suficiente para se compreender que a "pessoalidade" prevista no art. 135, do CTN é apenas uma forma de contrapor-se à "não pessoalidade" do art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e não guarda qualquer relação com o fato de ser a responsabilidade solidária ou não com a sociedade. A solidariedade e a ausência de limites da responsabilidade do sócio no caso de infrações está prevista no próprio art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e é universal, pois diz respeito a todos os credores prejudicados pela infração, sendo particulares ou o Fisco. Já a cumulação da responsabilidade do sócio infrator e da sociedade da qual participe perante terceiros (incluindo-se aí o Fisco) tem por fundamento a boa-fé dos terceiros prejudicados que tratam com a sociedade e que não têm conhecimento do que nela ocorre internamente, não conhecem os limites de seus regulamentos

internos. Trata-se de aplicação da "Teoria da Aparência" ao ato ultra vires praticado pelo sócio infrator para garantir a satisfação dos direitos dos terceiros (incluindo-se aí o Fisco).

Lado outro, há quem entenda se tratar de responsabilidade subsidiária, tal como ocorre na hipótese do art. 134<sup>3</sup>. Assim sendo, o sócio administrador somente responderia pelos débitos da pessoa jurídica que administra na hipótese de impossibilidade de satisfação do crédito pelo patrimônio desta. Assim entende, por exemplo, Anselmo Lopes:

[...] De acordo com a tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – do administrador, este, conquanto tenha agido “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, somente pode ser chamado para responder pelo crédito tributário se o patrimônio da pessoa jurídica não for suficiente para a satisfação de tal crédito. Invoca-se, em favor de tal tese, o chamado “princípio da entidade”, que apartaria os patrimônios da pessoa jurídica e os do sócio. Assim, se a sociedade tivesse bens suficientes para o cumprimento da obrigação, seria desnecessária a responsabilização em concreto do administrador-infrator, vale dizer, sua responsabilidade permanece latente, somente produzindo efeitos em casos de insolvabilidade da pessoa jurídica. [...] (LOPES, 2008, p. 6, *apud* RIBEIRO FILHO, 2011, p.125)

Por essa teoria, tendo o contribuinte patrimônio suficiente, não há razão para a responsabilização do administrador mesmo que tenha infringido a Lei, contrato social ou estatuto (RIBEIRO FILHO, 2011, p.126).

Contudo, tal tese abre espaço para situações, no mínimo, injustas. Imagine-se, por exemplo, um caso em que, ajuizada a execução fiscal em face da pessoa jurídica devedora, esta, ao ser citada, indica à penhora um imóvel de sua propriedade. A Fazenda Pública aceita o bem indicado. Contudo, realizados os procedimentos necessários para a efetivação do leilão, o Oficial de Justiça, ao tentar intimar a empresa acerca da hasta pública designada para o bem, constata a sua dissolução irregular. Ora, neste caso, evidencia-se que a pretensão para o redirecionamento surge<sup>4</sup> sem que tenha sido constatada a impossibilidade de cumprimento da

---

<sup>3</sup> “Subsidiariedade: Ainda que o dispositivo disponha no sentido de que “respondem solidariamente”, o que poderia induzir à inexistência do benefício de ordem, a referência a caso de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” assegura ao responsável que só poderá ser exigido após o contribuinte, subsidiariamente, com benefício de ordem.” (PAULSEN, 2017a, p.1009). No mesmo sentido, o STJ considera: “10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária” (STJ, 1ª Seção, EREsp 446.955/SC, Rel. Min. Luiz Fux, abr. 2008)

<sup>4</sup> Súmula nº. 435 do STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

obrigação pela pessoa jurídica, uma vez que nada impede que, a despeito da dissolução irregular, ainda existam outros bens em nome da devedora. Nesse sentido, considerando os princípios norteadores do feito executivo, não se mostra razoável deixar de incluir o sócio administrador no pólo passivo, ampliando o leque de possibilidades de satisfação do crédito. Nas palavras de Francini Lara Fischer e Pricila Dalmolin Tomasi (2013, p.7), “[...] não há necessidade de ser verificada a impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, tendo em vista que este redirecionamento tem caráter sancionatório pelo cometimento de ato ilícito [...]”.

Outrossim, conforme já citado, o artigo 134 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) prevê as hipóteses em que a responsabilidade de terceiros é subsidiária. Portanto, percebe-se, que quando assim o quis, o legislador o fez de forma clara, com a expressão “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.

Ademais, o próprio artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu primeiro inciso, prevê a responsabilidade por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, das pessoas mencionadas no art. 134. Dessa forma, não parece coerente repetir hipótese de responsabilidade já existente no artigo anterior, reforçando, portanto, as críticas à subsidiariedade.

Por fim, tem-se a tese da responsabilidade solidária. Consoante mencionado quanto se tratou da responsabilidade pessoal, pode-se dizer que a defesa de que há solidariedade entre o contribuinte (pessoa jurídica) e o responsável (sócio administrador) é a que hoje predomina no Superior Tribunal de Justiça. O Ministro Herman Benjamin, no voto citado alhures, reconhece tal afirmação:

É possível afirmar, como o fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

Entende-se de tal modo pois, a despeito da redação do *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), este deve ser interpretado em conjunto com o disposto do artigo 128 do referido dispositivo legal. Assim conclui Eduardo de Assis Ribeiro Filho:

[...] Se a responsabilidade somente pode ser atribuída de forma expressa, da mesma forma deve ocorrer com a exclusão da responsabilidade do

contribuinte, como foi bem colocado por Hugo de Brito Machado. Como o artigo 135 do CTN é silente quanto à exclusão do contribuinte e como entendemos que se trata de responsabilidade por transferência, só nos resta considerar a existência de solidariedade.

Ademais, não se pode esquecer que a responsabilidade tem como uma das finalidades aumentar a eficácia da cobrança realizada, de forma que das teorias realizadas essa é a que melhor coaduna com a finalidade, além de não abandonar a finalidade punitiva.

Sendo assim, sob a ótica da práxis jurídica, não faz sentido adotar outras teorias, uma vez que podem diminuir a eficácia da cobrança do crédito tributário, além de estimularem a prática de fraudes com o intuito de desonerar o contribuinte e imputar o débito a pessoa que não possui capacidade financeira e bens patrimoniais para suportá-lo. [...] (2011, p. 129)

Destaca-se, contudo, que apesar de solidária, tal responsabilidade só se manifesta a partir da ocorrência de uma das causas elencadas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o que pode ocorrer tanto no momento de apuração do fato gerador, como também no curso do processo administrativo ou judicial<sup>5</sup>. Assim também concluíram Rafael Figueiredo Fulgêncio e Luísa Pires Monteiro de Castro:

[...] Pode-se concluir, portanto, que o artigo 135, inciso III, do CTN trata de hipótese de caução pessoal ex lege. A norma em referência tem por finalidade afiançar o crédito tributário, incluindo o administrador, em virtude da prática de ato ilícito capaz de dificultar ou impossibilitar a cobrança do referido crédito, no polo passivo da obrigação tributária, ao lado da pessoa jurídica originalmente ali incluída.

Nascida a obrigação tributária, através da norma básica, que contém a hipótese de incidência tributária, forma-se a relação obrigacional entre Estado e pessoa jurídica. Subsumindo-se a conduta do administrador na norma secundária do artigo 135, inciso III, do CTN, nasce a relação jurídica entre Estado e administrador, cujo conteúdo se resume à garantia do crédito tributário.

(...)

Conceitua-se, portanto, a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas, prevista no artigo 135, inciso III do

---

<sup>5</sup> Nesse sentido (CHAPARRO; PELEGRINI, 2017, p. 8): “O administrador não é responsabilizado no campo tributário pelos atos de gestão ordinária da sociedade. Contudo, ao inadimplemento do tributo, emanado da não observância de um dever pelo diretor, gerente ou representante de uma pessoa jurídica de direito privado, a lei confere a consequência de responder pelo pagamento com seu próprio patrimônio. Para tanto, devem restar caracterizados atos cometidos com excesso de poder ou prática que contravenha a lei, contrato social ou estatuto de uma sociedade, compatível com o artigo 135, III, do CTN. Tal preceito concede legitimidade para o redirecionamento da cobrança do crédito tributário, contanto que seja demonstrada a situação fática específica que justifica o emprego da regra de responsabilidade. Significa dizer que a atividade gestora desprovida de cautela, de modo a exceder as normas legais e contratuais, enseja a responsabilização.

[...]

E a apuração dessa responsabilidade nem sempre se verifica ao tempo da ocasião do fato gerador ou durante o andamento do processo administrativo de constituição do crédito tributário. Acaso se tome por base a responsabilização do sócio, o momento da retificação do polo passivo da obrigação não será necessariamente anterior à inscrição em dívida ativa, com a subsequente inclusão na CDA. ”



CTN como Responsabilidade solidária, perante a Fazenda Pública, entre administrador e pessoa jurídica administrada, com a natureza jurídica de caução pessoal ex lege, gerada por conduta culposa ou dolosa do administrador capaz de dificultar ou impossibilitar o adimplemento do crédito tributário. [...] (2014, p. 21)

Tendo em vista toda a argumentação realizada, conclui-se que, a despeito da falta de previsão expressa em lei, a melhor interpretação acerca da natureza jurídica da responsabilidade tributária do sócio administrador prevista no art. 135, inciso III do CTN é a de que se trata de uma responsabilidade solidária, que se manifesta a partir do momento em que se verifica a ocorrência de uma das causas previstas em lei.

Diante de todo o exposto, propícia é a análise acerca do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal, em especial o seu termo inicial.

#### **4 A PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL**

Trabalhado o instituto da prescrição e as discussões acerca da natureza jurídica da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), passa-se agora para o tema central do trabalho, qual seja, a prescrição para o redirecionamento da execução fiscal, mais especificamente as teorias que analisam qual o termo inicial correto para a contagem deste prazo.

Inicialmente, impende salientar que não há, no ordenamento jurídico brasileiro, dispositivo legal que regule a questão. Assim, ante a ausência legal, somada à importância do tema na prática jurídica, surgem as discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da matéria.

Em síntese, pode-se dizer que existem duas correntes acerca do tema. Por muito tempo prevaleceu, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que após interrompida a contagem do prazo pelo despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal (art. 174, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional), já teria início o curso da prescrição para o redirecionamento em face do sócio administrador, prazo este de 5 anos. Trata-se, portanto, de uma análise meramente objetiva da questão.

Contudo, ao longo dos anos houve um forte crescimento da outra corrente, que defende, a despeito da interrupção do prazo diante do despacho que ordena a citação, interrupção esta que atinge o sócio em razão da solidariedade (art. 125, inciso III do Código

Tributário Nacional), que o reinício da contagem só ocorre quando constatado o fato que der ensejo ao redirecionamento do feito executivo.

Diante de tamanha divergência, o Recurso Especial nº 1.201.993/SP foi eleito como representativo de controvérsia, para ser julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 1036 do Código de Processo Civil, de modo a tentar firmar um entendimento pacífico sobre a questão. Até o término do presente trabalho referido julgamento ainda não foi concluído, tampouco divulgado os votos do ministros que já se manifestaram.

De modo a ilustrar o desacordo existente, vale colacionar julgados do Superior Tribunal de Justiça, dos quais se transcreve as seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CITAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. REDIRECIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL. RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. INVIABILIDADE. SUSPENSÃO DOS RECURSOS NO STJ.

**1. A Primeira Seção do STJ orienta-se no sentido de que, ainda que a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.**

2. É pacífico o entendimento no STJ de que, escolhido Recurso Especial para ser julgado no rito dos Recursos Repetitivos, art.

543-C do CPC, não haverá sobrestamento dos recursos que tramitam no STJ.

3. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1477468/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/11/2014, DJe 28/11/2014, grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE EM PERÍODO SUPERIOR A CINCO ANOS, CONTADOS DA CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

[...]

2. Controverte-se nos autos a respeito de prazo para que se redirecione a Execução Fiscal contra sócio-gerente.

3. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o redirecionamento não pode ser feito após ultrapassado período superior a cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica.

4. A inclusão do sócio-gerente no pólo passivo da Execução Fiscal deve ser indeferida se houver prescrição do crédito tributário.

5. Note-se, porém, que o simples transcurso do prazo quinquenal, contado na forma acima (citação da pessoa jurídica), não constitui, por si só, hipótese idônea a inviabilizar o redirecionamento da demanda executiva.

6. De fato, inúmeros foram os casos em que as Execuções Fiscais eram arquivadas nos termos do art. 40 da Lei 6.830/1980, em sua redação original, e assim permaneciam indefinidamente. A Fazenda Pública, com base na referida norma, afirmava que não corria o prazo prescricional durante a fase

de arquivamento. A tese foi rejeitada, diante da necessidade de interpretação do art. 40 da LEF à luz do art. 174 do CTN.

7. A despeito da origem acima explicitada, os precedentes passaram a ser aplicados de modo generalizado, sem atentar para a natureza jurídica do instituto da prescrição, qual seja medida punitiva para o titular de pretensão que se mantém inerte por determinado período de tempo.

8. Carece de consistência o raciocínio de que a citação da pessoa jurídica constitui o termo a quo para o redirecionamento, tendo em vista que elege situação desvinculada da inércia que implacavelmente deva ser atribuída à parte credora. Dito de outro modo, a citação da pessoa jurídica não constitui "fato gerador" do direito de requerer o redirecionamento.

[...]

13. Trata-se, em última análise, de prestigiar o princípio da boa-fé processual, por meio do qual não se pode punir a parte credora em razão de esta pretender esgotar as diligências ao seu alcance, ou de qualquer outro modo somente voltar-se contra o responsável subsidiário após superar os entraves jurídicos ao redirecionamento.

14. É importante consignar que a prescrição não corre em prazos separados, conforme se trate de cobrança do devedor principal ou dos demais responsáveis. Assim, se estiver configurada a prescrição (na modalidade original ou intercorrente), o crédito tributário é inexigível tanto da pessoa jurídica como do sócio-gerente. Em contrapartida, se não ocorrida a prescrição, será ilegítimo entender prescrito o prazo para redirecionamento, sob pena de criar a aberrante construção jurídica segundo a qual o crédito tributário estará, simultaneamente, prescrito (para redirecionamento contra o sócio-gerente) e não prescrito (para cobrança do devedor principal, em virtude da pendência de quitação no parcelamento ou de julgamento dos Embargos do Devedor).

15. Procede, dessa forma, o raciocínio de que, se ausente a prescrição quanto ao principal devedor, não há inércia da Fazenda Pública.

16. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1095687/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 08/10/2010)

Primeiramente, já considerando a alteração do art. 174 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) promovida pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, calha evidenciar a distinção entre os casos em que o ato irregular cometido pelo sócio que dá ensejo ao redirecionamento ocorre antes do despacho que ordena a citação na execução fiscal e os casos em que ocorre depois.

Na primeira hipótese, não há muita discussão, uma vez que, se ocorrido e constatada uma das condutas que permitem o redirecionamento antes do despacho que ordena a citação na execução, após a interrupção da prescrição (art. 174, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional) já terá início a contagem do prazo de cinco anos para a inclusão do sócio administrador no polo passivo. Diversa não é a conclusão de João Aurino de Melo Filho e Augusto Newton Chucrí (2017, p.524), para quem “[...] interrompida a prescrição contra a

pessoa jurídica, a Fazenda teria o prazo prescricional (no caso de débitos tributários, de cinco anos), contado a partir da interrupção, para incluir o sócio no polo passivo da execução [...]”.

O cerne da discussão consiste nas hipóteses em que a causa ensejadora do redirecionamento é constatada apenas após a interrupção do prazo prescricional. Conforme demonstrado, para muitos, é indiferente o momento em que ocorre e/ou é constatado tal fato, considerando, portanto, que o pedido de redirecionamento deve ser feito dentro dos 5 (cinco) anos subsequentes à interrupção. Nesse sentido, defende, por exemplo, Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] Caso tenham decorrido mais de cinco anos da citação da pessoa jurídica (ou do despacho que determinou a citação desta, relativamente ao período posterior à LC nº 118/2005), não será mais possível redirecionar a execução em face do sócio-gerente.

(...)

Assim, caso seja citada a pessoa jurídica (ou proferido o despacho determinando sua citação, após a LC nº 118/2005), e depois disso transcorram-se mais de cinco anos sem que sejam citados os sócios-gerentes eventualmente corresponsáveis (ou seja proferido o despacho determinando a citação destes, relativamente ao período posterior à LC nº 118/2005), considera-se prescrita a pretensão da Fazenda de executar estes últimos. [...] (2017, p.279-309)

Contudo, a partir de uma análise mais detida do tema, percebe-se que aplicar tal tese de forma indiscriminada, sem que se analisem as particularidades observadas nos casos concretos, estabelecem-se situações, no mínimo, injustas.

Pode-se dizer que o principal objetivo seria evitar a imprescritibilidade do crédito tributário, de modo a garantir o mínimo de segurança jurídica aos sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária. Entretanto, tal entendimento merece algumas ressalvas.

Primeiramente, entende-se que se passou a compreender o tema dessa forma e a assumir essa tese de maneira quase unânime, a partir da discussão acerca da aplicação do art. 174 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e do art. 40 da Lei de Execução Fiscal (6.830, de 22 de setembro de 1980), em sua redação original. O Ministro Herman Benjamin, em voto proferido no já mencionado REsp 1.095.687, explicou a questão:

É importante, contudo, registrar que a linha de interpretação adotada pelo STJ teve por base a antiga disputa entre o conteúdo do art. 174 do CTN e o do art. 40 da LEF, em sua redação original, ou seja, de um lado, a definição de um prazo extintivo não apenas da pretensão de direito material, como do crédito tributário propriamente dito (arts. 156, V, e 174 do CTN), em aparente conflito com norma que supostamente disciplinaria a imprescritibilidade do aludido crédito (art. 40, § 3º, da Lei 6.830/1980).

Em síntese, com a finalidade de evitar a interpretação no sentido da imprescritibilidade do crédito tributário, determinou-se que a regra do art. 40 da LEF (lei ordinária) deve ser aplicada à luz do disposto no art. 174 do CTN (lei complementar que, nos termos da Constituição da República, é o veículo normativo autorizado a disciplinar a prescrição no Direito Tributário).

Atualmente, esse entendimento não apenas se encontra sedimentado na jurisprudência do STJ, como foi corroborado por meio da inclusão do § 4º ao art. 40 da LEF, conforme a Lei 11.051/2004.

Ocorre que os antigos precedentes, que se limitavam à situação acima referida, passaram a ser aplicados, sem a prudência que seria recomendável – ou, ao menos, sem que o tema fosse analisado em seus desdobramentos – para as hipóteses de redirecionamento da Execução Fiscal. Pior ainda, consagram a equivocada tese da prescrição pautada em parâmetro objetivo e absolutamente desvinculado de inércia atribuível à parte ("prescrição sem inércia").

Outrossim, entendia-se que o mero inadimplemento era causa suficiente para a responsabilidade tributária do sócio administrador. Partindo deste pressuposto, de fato a partir da citação da empresa, ou do despacho que a ordena (Lei Complementar nº. 118/2005), já estaria presente o fundamento do redirecionamento. Contudo, o STJ afastou essa tese, entendimento inclusive sumulado e objeto de julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos. A propósito:

Súmula 430 - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. (Súmula 430, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010, REPDJe 20/05/2010)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ? DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS ? GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

**2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).**

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009, grifo nosso)

Aplicar tal tese pode nos conduzir a situações em que, por exemplo, a prescrição estivesse consumada antes mesmo de ter ocorrido a lesão (MELO FILHO; CHUCRI, 2017). Como visto anteriormente, o instituto jurídico da prescrição deve ser guiado pelo princípio da *actio nata*, em sua vertente subjetiva. Desse modo, não há que se falar em prescrição enquanto não houver o conhecimento do titular do direito acerca da violação ou lesão sofrida. Nem sempre a pretensão para o redirecionamento irá surgir antes ou no mesmo momento em que é proferido o despacho que ordena a citação na execução fiscal.

Ademais, cumpre ainda ressaltar que poderiam haver casos em que o crédito estivesse prescrito em relação aos corresponsáveis e exigível em relação ao contribuinte, no caso, a pessoa jurídica. Tal situação não se mostra compatível com as normas que regem o direito tributário, uma vez que o crédito tributário é um só, que ou está prescrito, ou não está. Não se pode considerá-lo prescrito e não prescrito ao mesmo tempo. Diverso não é o entendimento do Ministro Herman Benjamin, no já citado voto proferido no Resp 1.095.687:

Outro importante aspecto a ser considerado é que a prescrição possui natureza objetiva. Em outras palavras, não se trata de instituto vinculado à natureza das partes, ou à sua manifestação de vontade.

Assim, a prescrição para a cobrança do devedor principal e dos demais responsáveis tributários (quer se trate de responsabilidade direta e pessoal, nos termos do art. 135 do CTN, quer se trate de responsabilidade subsidiária, conforme art. 134 do CTN) é uma só. Não há prazos diferenciados, ou momentos distintos, para a sua incidência.

Com isso, afirmo que, se houve prescrição, ou prescrição intercorrente, para a cobrança do crédito tributário do devedor principal, estará fulminada a pretensão de redirecionar a Execução Fiscal para os demais responsáveis tributários. Em contrapartida, enquanto o crédito tributário não estiver fulminado pela prescrição, não será legítimo entender que houve prescrição (original ou intercorrente) para o redirecionamento, afinal, o crédito tributário, que é o mesmo, não pode estar simultaneamente prescrito e não prescrito. Procede, dessa forma, o raciocínio de que, se não houve prescrição quanto ao devedor principal, é porque se reconhece indiretamente que inexistiu inércia da Fazenda Pública – em outras palavras, abandono permanente e duradouro há pelo menos cinco anos –, e, portanto, não seria correto aplicar aquele instituto em relação aos co-responsáveis.

Nessa perspectiva, também reconhece Bernardo Alves da Silva Júnior:

[...] Nessa esteira, uma primeira incongruência salta aos olhos: se a prescrição extingue o crédito tributário (e não meramente a pretensão), como admitir que o mesmo crédito esteja ativo para o devedor principal e extinto

para o corresponsável? Ora, o crédito é um só, ou está extinto, ou não está extinto, não há como se conceber que esteja meio extinto.

(...)

A análise da existência do crédito é objetiva (objeto de direito), independentemente das vinculações com as pessoas (sujeitos de direito) que estão ligadas à relação de direito material tributária. Assim, uma vez demarcado que o crédito está ou não prescrito, esse dado da realidade há de prevalecer para todos os devedores correlatos [...] (2013, p. 45)

Se assim não fosse, “[...] Depois de cinco anos do despacho inicial, os sócios poderiam cometer quaisquer irregularidades na administração da sociedade, sem risco de responsabilização pessoal, pois operada uma espécie de prescrição antecipada em favor deles [...]” (MELO FILHO; CHUCRI, 2017). No mesmo sentido conclui Bernardo Alves da Silva Júnior:

[...] É extremamente injusto que os devedores que se escondem sob vestes fraudulentas venham a se beneficiar de seu ardil, contando-se a prescrição em seu favor enquanto estão a desenvolver seus expedientes ilícitos.

(...)

Admitir o contrário seria permitir que os devedores se beneficiassem da sua própria torpeza, seria premiar-lhes pela sua desonestidade [...] (2013, p. 49-50)

Destarte, percebe-se, pelos argumentos ora apresentados, que a tese que defende o início da contagem do prazo prescricional apenas quando constatado o fato que der ensejo ao redirecionamento se apresenta em maior consonância com toda a polêmica em torno do assunto.

Assim também concluiu, em 2015, o I Fórum Nacional de Execuções Fiscais, que aprovou o enunciado de nº 9, que aduz: “O termo inicial do prazo para o exequente requerer o redirecionamento conta-se da sua ciência da dissolução irregular comprovada nos autos”.

Juliana Furtado Costa Araujo também aperfeiçoa:

[...] Portanto, nosso entendimento reside na ideia de que somente é possível se iniciar o cômputo de um prazo prescricional, quando estiverem presentes as circunstâncias materiais necessárias que permitam a inclusão de um terceiro no polo passivo do feito executivo. Antes disso, se não é possível falar na própria responsabilidade, quiçá em contagem de prazo prescricional relativo à responsabilidade [...] (2011, p.91)

Assim, “[...] chegamos a um ponto onde impera a razoabilidade e não se deixa margem para utilização dos mecanismos processuais para fins ilícitos ou moralmente condenáveis [...]” (MEZZOMO, 2010). Do mesmo modo:

[...] A citação da pessoa jurídica originariamente executada não constitui parâmetro objetivo apto a ensejar a contagem do prazo de prescrição intercorrente, haja vista que este marco é ontologicamente inconciliável com o fenômeno da prescrição. É comezinha a ideia de que a prescrição está enlaçada com inércia, desídia, inação, e a citação da pessoa jurídica, por si só, nada tem a ver com essas condutas omissivas.

As razões que alicerçam essa conclusão são muito claras. Se mesmo tendo havido a citação da pessoa jurídica originária não estiverem presentes os requisitos para o redirecionamento – tais como os previstos no art. 135 do CTN ou no art. 50 do Código Civil -, não há inércia da Fazenda Pública e, por conseguinte, não se inicia o prazo de prescrição intercorrente. Pensar o contrário, nessas condições, conduziria ao absurdo de se contar o prazo prescricional em desfavor do credor que nada poderia fazer, naquele momento, para satisfazer o seu crédito. A ocorrência dos requisitos autorizantes do redirecionamento, portanto, erige-se a verdadeira condição para que se inaugure a contagem do lustro prescricional intercorrente. [...] (SILVA JÚNIOR, p. 48, 2013)

Nota-se, pois, que esse entendimento está em harmonia com os conceitos trabalhados ao longo de todo o trabalho, dialogando de forma consonante com as teorias da *actio nata* e da responsabilidade solidária do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em vista dos aspectos observados, pode-se concluir que para o melhor deslinde da questão, deve-se, primeiramente, entender e aplicar o instituto jurídico da prescrição de acordo com a teoria da *actio nata* subjetiva, ou seja, deve haver uma pretensão exercitável, somada a inércia do titular do direito pelo prazo determinado em lei. Destarte, não há que se falar em prescrição sem inércia, tampouco antes do titular do direito ter ciência da violação ou lesão sofrida e poder exercitá-lo.

Ademais, a despeito dos argumentos contrários, mostra-se prudente o entendimento que o Superior Tribunal de Justiça vem manifestando acerca da natureza da responsabilidade prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, considerando-a solidária, posição esta que melhor se harmoniza com os princípios norteadores do nosso ordenamento jurídico. Ressalta-se, ainda, que apesar de solidária, possui uma condição especial, uma vez que só se manifesta após verificada a ocorrência de uma das hipóteses previstas em Lei.

Assim, outra não pode ser a conclusão, senão a de que o prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio administrador deve ter início depois de verificada a ocorrência das circunstâncias previstas em lei, aptas a ensejar a responsabilidade,



nas hipóteses em que estas não ocorram antes da interrupção pelo despacho que ordena a citação. Posição esta que se apresenta em consonância com a natureza solidária da responsabilidade prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional e com a tese da *actio nata*, que ampara o instituto jurídico da prescrição.

Destaca-se, não obstante, que referida conclusão não viola o princípio da segurança jurídica, tampouco abre margem à imprescritibilidade do crédito tributário, muito pelo contrário. Visa afastar o entendimento objetivo do tema, que sempre considera o despacho que interrompe a prescrição como termo *a quo* do prazo prescricional, utilizando-se como fundamento, ainda que implicitamente, o mero inadimplemento do tributo como causa ensejadora da responsabilidade do sócio administrador.

No entanto, é evidente que não se espera, com este trabalho, esgotar as discussões acerca do tema, principalmente tendo em vista as mais diversas situações que podem ocorrer no caso concreto, cada qual com suas particularidades. Buscou-se apenas encontrar um parâmetro a ser seguido, de modo a tratar de forma justa todos os sujeitos envolvidos na relação jurídico tributária. Espera-se, que com o julgamento do REsp 1.201.993/SP, o Superior Tribunal de Justiça possa analisar a fundo a questão e decidir de forma razoável, dentro do que se propôs a apresentar no presente.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. O Prazo para Redirecionamento da Ação de Execução Fiscal em Face de Terceiros Responsáveis. *In: Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, n. 1, p.83-97, jan. 2011. Semestral.

BRASIL, **Código Civil Brasileiro**. Brasília: Senado Federal. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 29 de outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 29 de outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública**. Brasília. Senado Federal. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em: 29 de outubro de 2018.

CHAPARRO, Fernando Meneguetti; PELEGRINI, Thais Angélica. Redirecionamento da Execução Fiscal: termo inicial da prescrição nos casos de dissolução irregular. *In: Revista da AGU*, Brasília, v. 16, n. 2, p.175-200, abr. 2017.

ESTEVES, Pedro Henrique de Araújo. **MARCO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO- GERENTE OU ADMINISTRADOR**. 2017. 61 f. Trabalho e Conclusão de Curso (Graduação) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

FISCHER, Francini Lara; TOMASI, Pricila Dalmolin. **A prescrição para redirecionamento da execução fiscal em face das sociedades limitadas dissolvidas irregularmente**. Direito Tributário. São Paulo: CONPEDI, 2013, p. 347-366. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=c940e50f90b9e73f>>. Acesso em: 7 set. 2018.

FULGÊNCIO, RAFAEL F.; CASTRO, Luísa P. M.. **A responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas: interpretação do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional**. Direito Tributário. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 318-340. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=521eae94653641ec>>. Acesso em: 7 set. 2018.

GONÇALVES, Marco Fratteezi. Ainda a Dissolução Irregular: "Redirecionamento" da Execução Fiscal e Data de Obtenção de Poderes de Administração da Sociedade. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 198, p.98-106, mar. 2012.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)Pensando a pesquisa jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência: Teoria geral do direito civil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da execução fiscal e prescrição. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 181, p.71-77, out. 2010.

MAGALHAES, Romero Solano de Oliveira. **Prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal para sócios**. Conteudo Juridico, Brasilia-DF: 14 dez. 2017. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.590142&seo=1>>. Acesso em: 26 set. 2018.

MELO FILHO, João Aurino de; CHUCRI, Augusto Newton. **Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados: à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

\_\_\_\_\_. Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: teoria geral do direito civil**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

RIBEIRO, Cléber Gerônimo. **A responsabilidade de sócios e administradores no inadimplemento tributário: análise e estudo da jurisprudência dos tribunais superiores**. Brasília: Kiron, 2012.

RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador, por uma Concepção Subjetiva e Solidária. *In: Revista da PGFN*, Brasília, v. 2, n. 1, p.115-138, jul. 2011. Semestral.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SILVA JÚNIOR, Bernardo Alves da. Execução Fiscal e Redirecionamento: a Citação da Devedora Originária é Suficiente para deflagrar a Contagem do Prazo da Prescrição Intercorrente?. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 214, p.43-52, jul. 2013.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EDcl no Recurso Especial n. 1388030 MG. Relator Min. Paulo de Tarso Sanseverino. Acórdão, 27 de agosto de 2014. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1388030&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1388030&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 31 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial n. 1455490 PR. Relator Min. Herman Benjamin. Acórdão, 26 de agosto de 2014. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1455490&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1455490&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 31 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial n. 1477468 RS. Relator Min. Herman Benjamin. Acórdão, 20 set. 2018. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1477468&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1477468&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 31 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial n. 1095687 SP. Relator Min Casto Meira, Relator p/ acórdão Min. Herman Benjamin. Acórdão, 15 dez. 2009. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1095687&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1095687&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 31 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial n. 1101728 SP . Relator Min. Teori Albino Zavascki. Acórdão, 11 mar. 2009. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1101728&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1101728&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 31 jul. 2018.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**: volume único. 7. ed. São Paulo: Método, 2017.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. Humberto. **Prescrição e decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.