

CONFERÊNCIAS

DIREITO PROCESSUAL CIVIL

NOVOS ASPECTOS DA EXECUÇÃO FISCAL * (Lei 6.830, de 22.9.1980)

JOSÉ AUGUSTO DELGADO

1. O alcance da Lei 6.830, de 22.9.80 (DOU de 24.9.80).

O legislador estabeleceu que a Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, executada judicialmente, será regida pela Lei 6.830, de 22.9.80 e, subsidiariamente, pelo CPC.

As modificações introduzidas determinaram, conseqüentemente, uma nova sistemática processual a ser observada, alterando vários princípios contidos no CPC e no Dec.-lei 960, de 17.12.38, na parte sobrevivente após o 1.º.1.74 quando começou a vigorar a Lei 5.869, de 11.1.73.

De acordo com o CPC em vigor, as dívidas consideradas líquidas e certas foram tratadas ao nível das próprias sentenças, na modalidade de execução que denominou de "título executivo extrajudicial" (arts. 583 a 585). Considerou, assim, como título executivo extrajudicial "a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Territórios e Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei (art. 585, VI), abolindo, portanto, todo o regulamento imposto pelo Dec.-lei 960, de 17.12.38, na parte formal, para a cobrança da dívida para com a Fazenda Pública.

O legislador da época (1973) foi inspirado pela idéia da unificação das vias executivas e pela concepção da dualidade de processos, quando o de execução passou a ser considerado autônomo ante o processo de conhecimento, rompendo, assim, com a tradição nacional que imperava desde o diploma processual de 1939.

O Dec.-lei 960, de 17.12.38, foi o primeiro ato legislativo republicano de natureza processual, antecedendo-se ao CPC de 1939. A sua vigência, portanto, perdurou até a entrada em vigor do atual CPC, uma vez que o art. 585, VI, citado, assimilou inteiramente o nele contido, quer no procedimento em primeira instância, quer na fase recursal para a instância superior.

O Dec.-lei 960, de 1938, sobreviveu, contudo, no tocante às normas de direito material e, segundo alguns autores quanto aos recursos, *ex vi* do art. 1.217 do CPC atual, ponto de vista não atacado, no particular, pela maioria da doutrina e pela Jurisprudência, conforme observação de Alcides de Mendonça Lima, in *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. VI, t. I, arts. 566 a 585, Forense, 1974.

* Palestra proferida no II.º Curso de Alto Nível sobre Direito Processual Civil, promovido pela Associação dos Magistrados do Rio Grande do Norte.

Com o advento da Lei 6.830, de 22.9.80 (DOU de 24.9.80), que só entrou em vigor depois de 90 dias da sua publicação (art. 42), optou o nosso sistema pela volta de ser regulado o procedimento da execução fiscal por lei isolada, quebrando a idéia de unificação da execução que foi lançada e instituída pelo Código Buzaid (1973).

Não obstante o destaque concedido à execução fiscal, o CPC continua a ser aplicado, embora de modo subsidiário. A generalidade adotada para a submissão ao CPC, só subsidiariamente, exigirá constantemente que as atenções do doutrinador e do aplicador da norma se voltem, primeiramente, para a lei específica, só se servindo das regras codificadas quando houver integral silêncio daquela sobre o tema a ser tratado.

A atual disposição legislativa sobre a aplicação subsidiária difere do comportamento fixado pelo art. 598, do CPC. Neste, há a regra de que as disposições que regem o processo de conhecimento aplicam-se subsidiariamente à execução. No art. 1.º da Lei 6.830/80, o que se dispõe é que a execução fiscal será regida pela Lei que especifica e, subsidiariamente, pelo CPC.

Identifica-se, assim, sensível diferença. Enquanto antes, de acordo com a norma codificada, só as disposições que regem o processo de conhecimento (Livro I, arts. 1.º a 565 do CPC) eram aplicadas subsidiariamente, hoje, é todo o CPC.

A doutrina reconhece que um dos aspectos mais delicados da ciência processual é fixar os limites do conhecimento no processo de execução. Constantemente, há necessidade de fatos serem verificados pelo juiz e que só podem ser solucionados no âmbito dos regramentos estabelecidos para a prática dos atos processuais em geral. Assim, podem ser citados o fenômeno da intervenção de terceiros, da produção de provas, da sistemática de audiências, da forma da sentença, das comunicações de atos, da capacidade processual, dos deveres das partes, das responsabilidades, do litisconsórcio e da assistência, da denunciação da lide, da competência, dos recursos, das medidas cautelares, etc.

A função jurisdicional resolve o problema e mostra que uma compatibilidade existe entre os institutos referidos e o desenvolvimento do processo de execução, qualquer que seja o seu nível.

No tocante, ainda, ao alcance da Lei 6.830/80, a nossa meditação deve se encontrar atenta para a posição que ela assumiu, não incluindo a cobrança da Dívida Ativa dos Territórios em seu alcance. Só há referência à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e às respectivas autarquias.

Diferentemente o fez o art. 585, VI, do CPC, pois, considerou como título executivo extrajudicial, também, a certidão de dívida ativa do Território. Não nos parece haver, no nosso ordenamento jurídico, certidão de dívida ativa de Territórios. Estes não são pessoas jurídicas de Direito Público, não possuindo, conseqüentemente, Fazenda Pública própria. Os seus créditos e débitos fazem parte da Fazenda Nacional.

Confira-se a lição de De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, p. 1.548, sobre o assunto: "Território Federal. Designa a unidade federativa, subordinada à jurisdição e administração da União, e assim constituída por questões de ordem pública. Os Territórios, ao contrário dos Estados federados, não têm autonomia administrativa, indicando-se propriamente dependências administrativas do Governo da União, que lhes nomeia os administradores e lhes provê os serviços".

2. Movimento sem fonte conhecida, pretendeu argüir a inconstitucionalidade da Lei 6.830/80, sob o fundamento de que ela trata de normas gerais de Direito Tributário, ao lado do CTN, o que só é permitido, por força do art. 18, § 1.º, da CF, através de Lei Complementar. Na verdade, a “sujeição passiva dos responsáveis pelo crédito tributário, o concurso de preferência e a prescrição do mesmo são temas tributários sob reserva de lei complementar”, como bem entendeu a 1.ª Conclusão formulada pelo Seminário sobre a Execução da Dívida Ativa, realizado em São Paulo, de 4 a 5 de dezembro, sob os auspícios do Governo do Estado, com a coordenação da Procuradoria-Geral do Estado.

Todavia, uma pausa sobre o art. 8.º, XVII, “c”, da CF, nos leva a aceitar que a lei ordinária federal pode, de modo excepcional, dispor sobre os temas antes referidos, colocando-os sobre o prisma de norma geral de Direito Financeiro, “pois esta disciplina, ocupando-se do crédito, orçamento, despesas e receitas genericamente consideradas, compreende toda matéria estritamente tributária. Portanto, a Lei 6.830/80 em seus aspectos de direito material é norma geral de Direito Financeiro e, assim sendo, lei nacional de observância obrigatória à União, Estados e Municípios. De resto, trata-se de corpo normativo que se justapõe e convive com o CTN, podendo até inovar a ordem jurídica tributária. Não se lhe é dado, contudo, contrariar a normatividade já posta, nem retirar eficácia de dispositivos do CTN” (final da 1.ª Conclusão do Seminário já referido).

3. O conceito de Dívida Ativa da Fazenda Pública foi tentado pelo art. 2.º da Lei 6.830/80. De acordo com a Exposição de Motivos, a Dívida Ativa da Fazenda foi conceituada como sendo a proveniente de fato jurídico gerador de obrigações legais e contratuais, cujo crédito seja inscrito no registro próprio das entidades indicadas no art. 1.º. Reage a doutrina contra os termos do art. 2.º: “Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei 4.320, de 17.3.64, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. O inconformismo surge porque o conceito de Dívida Ativa Tributária ou não Tributária não deve ser o da Lei 4.320, de 17.3.64, art. 39, redação do Dec.-lei 1.735/79, por se tratar de uma visão puramente contábil. É preponderante o conceito de Dívida Ativa Tributária existente no CTN, art. 201, onde se encontram todos os elementos jurídicos necessários para a sua configuração, pelo que não deve e não pode ser abandonado, em face da hierarquização possuída por ser Lei Complementar, impossível de ser modificada por Lei Ordinária.

De acordo com o CTN, art. 201: “Constitui Dívida Ativa Tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei, ou por decisão final proferida em processo regular”.

O conteúdo do art. 39 da Lei 4.320/64, redação do Dec.-lei 1.735/79, se queda ante os argumentos expostos, pelo menos no que se refere à dívida tributária. Quanto à dívida não tributária, portanto, fora do alcance do CTN, embora não se encontre tecnicamente perfeito o caminho seguido pelo legislador, só resta buscar o seu conceito no art. 39 referido, que afirma: “Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal

relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida não tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais”.

Como visto, não há conceito de dívida ativa não tributária; há uma enumeração.

4. A dívida ativa surge todas as vezes que a Fazenda Pública se envolve numa relação jurídica de Direito Público ou de Direito Privado e que se situe em posição de credora, desde que a obrigação não seja cumprida no vencimento. No particular, o conceito de dívida ativa compreende, portanto, todo o crédito vencido que a Fazenda Pública pode juridicamente exigir a qualquer título. A expressão crédito vencido é identificadora da posição de nossos tribunais e da doutrina que entendem só existir dívida ativa quando se constata crédito vencido e não liquidado.

Desdobrando-se o art. 201 do CTN, temos que, na constituição da dívida ativa tributária, quatro elementos devem ser presentes:

a) dívida que tenha se originado de crédito tributário constituído através de processo administrativo ou judicial definitivamente decidido, isto é, com o trânsito em julgado por haver esgotado o prazo fixado para o cumprimento da obrigação ou por haver sido atingido pela preempção;

b) a dívida deverá se referir a cobrança de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e multas fiscais;

c) a inscrição em registro próprio, isto é, em livro especificamente destinado a esse fim na repartição competente, transformando-a em líquida e certa;

d) a não exigência que seja aguardado o início do exercício financeiro subsequente para que se possa fazer a inscrição da dívida.

O art. 2.º, da Lei 6.830/80, não se refere somente à dívida tributária. A não tributária, também, é de sua preocupação. E o § 1.º, do mesmo artigo, no sentido de desfazer alguma dúvida sobre a extensão da conceituação, explicita mais que qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1.º, será considerada Dívida Ativa da Fazenda Pública. A passo largo, é possível o entendimento de que o legislador, no § 1.º, excluiu a obrigatoriedade da inscrição da dívida para que ela seja considerada ativa e ensejar execução judicial. Entretanto, não se perca de vista que o conceito estrutural de Dívida Ativa da Fazenda Pública foi buscado na Lei 4.320, de 17.3.64, e no CTN, onde a inscrição representa condição fundamental para a sua constituição e força executiva.

A Dívida Ativa da Fazenda Pública dividida em tributária ou não tributária permite a formulação do esquema seguinte, levando-se em conta o seu conceito *stricto sensu*:

a) Dívidas Ativas Tributárias: os créditos tributários provenientes de impostos, taxas (de polícia e de serviços), contribuições de melhoria, empréstimos

compulsórios, multas fiscais e contribuições (especial do domínio econômico — para o IAA; especial de Previdência Social; especial profissional — OAB);

b) Dívidas Ativas não tributárias: os créditos que se originam de decisão proferida em processos administrativos ou conseqüentes de atos ilícitos apurados mediante procedimentos específicos (ex.: multas administrativas, alcances, etc.).

Tendo em vista, porém, o § 1.º do art. 2.º, da Lei 6.830/80, o esquema acima deve ser desdobrado em vários grupos cujas rubricas representam créditos fazendários e, desde que inscritos, originam a dívida ativa.

No primeiro grupo, temos a Dívida Ativa Tributária já especificada.

No segundo grupo, temos os créditos patrimoniais, surgidos de bens imobiliários; valores mobiliários; participações e dividendos e outras receitas patrimoniais.

No terceiro grupo, os créditos oriundos de serviços industriais.

No quarto grupo, os créditos diversos nascidos de multas administrativas, indenizações e restituições.

Na oportunidade, deve ser lembrada a classificação que existia no Dec.-lei 960, de 17.12.38, inteiramente revogado pela Lei 6.830/80, que considerava Dívida Ativa da Fazenda Pública a proveniente de impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza, foros, laudêmios e aluguéis, alcances dos responsáveis e reposições (art. 1.º, parte final). Da mesma forma, o art. 3.º do Dec.-lei 474, de 19.12.69, entendeu ser dívida ativa os créditos da União Federal, Distrito Federal, Estados e Municípios, ou de suas agências financeiras, decorrentes de contratos ou operações de financiamentos, ou de sub-rogação de garantia, hipoteca, fiança ou aval.

O CPC atual, por sua vez, ao unificar o processo de execução, criou uma ampliação de agir em benefício do Poder Público ao permitir a execução da obrigação de pagar quantia determinada de crédito decorrente de foro, laudêmio, aluguel ou renda de imóvel, bem como de condomínio, desde que comprovado por contrato escrito, e de todos os demais títulos a que, por disposição expressa, a lei atribui força executiva (art. 585, II e VII), sem ser por meio de certidão de dívida ativa, bastando a apresentação do documento respectivo.

Com o advento do art. 2.º, § 1.º, da Lei 6.830, de 22.9.80, a certidão de Dívida Ativa passou a ser o único título que serve de fundamento à ação de execução fiscal.

5. O § 3.º, do art. 2.º, da Lei em exame, diz que a inscrição se constitui no ato de controle administrativo da legalidade.

A expressão contida no § 3.º do art. 2.º, deve ser interpretada em combinação com o contido no Dec.-lei 147/67, que cuida da Organização da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, quando, em seu art. 22, §§ 2.º e 3.º, determina que seja feito exame, detidamente, por parte do Procurador da Fazenda Nacional, do processo para inscrição da Dívida Ativa só sob o aspecto formal, a fim de que, se verificada a existência de falhas ou irregularidades que possam infirmar a execução, solicite, dentro de 30 dias, à repartição competente as providências cabíveis que deverão ser adotadas no prazo de 60 dias.

Na verdade, o ato de inscrição não pode ser elevado à posição de controle administrativo da legalidade. Ele é um simples registro do que expressa o lançamento tributário, onde se apurou a liquidez e a certeza do débito. Como está na

lei, em interpretação literal, a força do contencioso administrativo desapareceu. A Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão singular, passou a se constituir em órgão revisor das decisões dos contenciosos administrativos, atuando *ex officio* e com poderes ilimitados no campo do controle da legalidade. Outrossim, o conceito de coisa julgada administrativa foi implicitamente modificado, passando-se a se aceitar reexame da questão já estabilizada sem qualquer provocação das partes interessadas. No caso, se pretender o legislador impor tal controle por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, deve modificar o sistema hierárquico das instâncias administrativas, de modo que a atuação da Procuradoria seja como fiscalização hierárquica superior dos atos administrativos. O apoio para tal tipo de controle se encontra na Súmula 473, do STF: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

Defende-se, assim, que a questão seja tratada de modo específico pelo legislador, disciplinando a atuação da Procuradoria, quanto ao controle a ser exercido, dando-lhe, conseqüentemente, poderes para coordenar, ordenar, orientar e corrigir os contenciosos administrativos, todas as vezes que a legalidade for ferida. O que se critica é o modo genérico como se impôs à Procuradoria da Fazenda Nacional a responsabilidade de exercer tal controle, invertendo a sistematização até então adotada para se apurar os créditos da Fazenda Pública.

6. Do § 3.º do art. 2.º, se deduz, ainda, que da dívida inscrita surge a certidão de dívida ativa. Esta é o título jurídico sem o “qual não se pode invocar a existência de um fato, mas que, enquanto subsiste, demonstra plenamente que esse fato existe e é eficaz”, no ensinamento de Alberto Xavier, no trabalho *Do Lançamento no Direito Tributário*, Resenha Tributária, 1977, p. 295.

O título, por si, nasce do lançamento, porém, só se reveste da natureza representativa de exigibilidade de débito líquido e certo quando decorre de dívida inscrita. Na verdade, a inscrição da dívida não é o ato que determina a liquidez e certeza, embora o art. 204 do CTN determine que “A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída”. Não se deve confundir a função da inscrição da dívida com os atributos de liquidez e certeza que lhe são conferidos pelo lançamento. Este constitui o crédito tributário e estabelece os requisitos de liquidez e certeza da dívida, conforme se depreende do art. 142 do CTN: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Ruy Barbosa Nogueira entende que a liquidez e a certeza são definidas pelo lançamento. Eis a lição: “Mas, desde logo, podemos acentuar a verdadeira natureza de ato declaratório do lançamento, tendo em vista que, uma vez concluído, ele nada mais faz do que declarar, na conformidade da lei material e preexistente, se há um débito tributário, qual o montante devido e quem é o devedor. Opera assim a liquidação do débito, removendo os obstáculos da incerteza e da

iliquidez, sem que a Fazenda Pública não pode exigir administrativamente o seu direito creditório e muito menos invocar o Poder Judiciário para a execução forçada” (*Teoria do Lançamento Tributário*, Resenha Tributária, p. 39, 1965).

É certo que, através do lançamento é determinado, desde logo, o exato valor da obrigação, tornando-a clara e manifesta, além de identificar os sujeitos da relação jurídica (autor e devedor) e o objeto devido. O lançamento torna ausente qualquer dúvida quanto à existência do crédito tributário. Com efeito, tal função é exercida pelo fato que inscreve a dívida. A inscrição é cópia do resultado do lançamento no Livro da Dívida Ativa, como quer Ruy Barbosa Nogueira, representando mera formalidade a ser satisfeita pelo sujeito passivo a saldar a prestação, como complementou Walter Barbosa Corrêa, in “Exigibilidade do Crédito Tributário”, RDP 20/410.

O § 3.º do art. 2.º, da Lei 6.830/80, elevou a inscrição da dívida à categoria de ato de controle administrativo da legalidade, conforme já se viu e se analisou. Com a posição assumida, a função a ser exercida é o controle suplementar da legalidade do lançamento. A própria administração o exerce com a finalidade de escoimar do crédito tributário qualquer vício que torne infundado o processo de execução, para potencializar a presunção de certeza e liquidez que a dívida deve conter.

Nó momento da inscrição, o órgão responsável pelo ato deverá verificar se a constituição do crédito ocorreu de acordo com os princípios legais que o regem, isto é, instituído diretamente pela norma legislativa ou decorrente de qualquer outro vínculo, bem como, se há exata determinação do valor da dívida, que é expressa através da indicação no próprio instrumento de uma quantia em dinheiro (liquidez) e se registra os sujeitos da relação jurídica (credor e devedor) e o objeto devido (certeza).

A inscrição provoca, segundo o mesmo parágrafo, o efeito de suspender a prescrição, para todos os efeitos de direito, por prazo de 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Há que, primeiramente, se indagar qual o termo inicial da prescrição, com relação ao crédito apurado mediante auto de infração. Outro não poderá ser, senão, o da constituição definitiva do crédito tributário, assim entendendo-se, a decisão final administrativa irrecorrida ou irrecorrível e/ou o transcurso do prazo para pagamento.

Em segundo lugar, investiga-se o termo inicial da prescrição no caso de débito declarado. Aí deve ser o transcurso do prazo regulamentar para pagamento.

Os limites do presente trabalho não permitem o levantamento de uma questão que vem preocupando os tributaristas e processualistas, desde que surgiu a Lei 6.830/80. Trataremos superficialmente, por ela merecer um estudo isolado. É a seguinte: Pode a prescrição que se iniciou com a constituição definitiva do crédito tributário sofrer suspensão por lei ordinária? Não será que somente o CTN poderá determiná-la? Ao fazê-la, a Lei 6.830/80 não estará impondo uma norma geral de Direito Tributário que é privativa de Lei Complementar?

No CTN não há suspensão da prescrição. Há somente interrupção, em quatro casos e que são: a) pela citação pessoal feita ao devedor; b) pelo protesto judicial; c) por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (art. 174, parágrafo único, ns. I a IV).

Para que se entenda bem o problema, cumpre, em primeiro lugar, investigar em que consiste a suspensão e a interrupção da prescrição. Segundo Clóvis: “Pela interrupção da prescrição, inutiliza-se a prescrição já começada” (*Teoria Geral do Direito Civil*, Francisco Alves, 1929, 2.^a ed., § 82, p. 385). Por suspensão da prescrição “é a parada, que o Direito estabelece, por considerações diversas, ao curso dela ou o impedimento que opõe ao seu início” (ib., § 82, p. 382).

Se no CTN não há suspensão da prescrição, a Lei 6.830/80 não poderia citá-la, pois, ambos os diplomas legais convivem, conforme já afirmamos, naquilo que não representa incompatibilidade entre os princípios fixados pela lei com força complementar e a lei ordinária.

Oswaldo de Moraes, in artigo publicado no “O Estado de S. Paulo”, de 16.11.80, p. 57, agita o problema e foi quem nos forneceu uma certeza maior do que a respeito já havíamos pensado.

7. É chegado o momento de estudarmos, unicamente, alguns aspectos formais instituídos pela Lei 6.830/80, pois, muitos outros temas de direito material existem em seu conteúdo e são merecedores de uma investigação mais demorada, o que não é possível fazê-lo no círculo da tarefa a que estamos comprometidos.

8. A Lei 6.830/80 entrou em vigor no dia 22.12.80. O § 5.º do art. 2.º, determina o que o termo de inscrição da Dívida Ativa deverá conter. Surge, conseqüentemente, a dúvida: Há necessidade dos termos lavrados até a data de 22.12.80 serem adaptados às exigências do § 5.º, a fim de que as certidões a serem fornecidas contenham todos os elementos ali enumerados? O nosso entendimento é pela negativa. Seria, em caso contrário, reconhecer efeito retroativo à Lei 6.830/80, o que não se compatibiliza com o nosso ordenamento jurídico quando se refere a lei que trata de fenômenos processuais. Assim, as certidões expedidas de acordo com os termos lavrados até 22.12.80, exclusive, não necessitam conter os requisitos estabelecidos pelo § 5.º do art. 2.º, da Lei 6.830/80.

9. Temos, agora, mais um problema ao nível do que mencionamos quando foi tratado o aspecto de interrupção e de suspensão do crédito tributário. O art. 4.º e seus §§ 1.º, 2.º e 3.º, da Lei 6.830/80, introduziram sensíveis inovações no tocante à responsabilidade tributária, modificando os limites do art. 134 do CTN, desde que tornou efetiva a sanção ali contida, que só se refere a “Omissões de que forem responsáveis”. Os dispositivos da Lei 6.830/80 responsabilizam o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, se alienarem ou derem em garantia os bens administrados antes de garantir os créditos da Fazenda Pública. Houve, não há dúvida, afirma a IV Conclusão estabelecida pelo Seminário realizado em São Paulo, patrocínio do Governo do Estado, a que já nos referimos, uma objetivação da responsabilidade, acrescida da ruptura do vínculo de subsidiariedade a que alude o art. 134 do CTN, quando se refere aos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

A dificuldade que se nos apresenta é que visualizaram as disposições supra como válidas só para as dívidas não tributárias. Entretanto, para as dívidas tributárias, entendemos que as regras do CTN não podem ser modificadas pela lei ordinária, conforme já fundamentamos. É bem verdade que alguém poderá dizer que as regras supra não representam normas gerais de Direito Tributário, por terem características formais e visarem garantir o crédito tributário, em qualquer

situação. O argumento não nos convence, em face do comando constitucional e da finalidade a que a norma quer atingir.

A mesma posição não tomamos quanto ao § 3.º do art. 4.º, da Lei 6.830/80. A faculdade do responsável, *in genere*, de indicar bens do devedor principal é uma regra nitidamente processual, portanto, com possibilidade de ser criada por lei ordinária.

10. A melhor interpretação que deve ser dada ao art. 5.º da Lei 6.830/80, é de que a Fazenda Pública pode escolher dois caminhos para a realização do crédito tributário. Não há proibição contida na norma, como pensaram alguns. Continua a faculdade da execução contra a massa falida ser promovida, aplicando-se o art. 5.º mencionado, portanto, excluindo-se o juízo da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência e do inventário, pelo que o processo correrá no juízo competente, bem como o da Fazenda Pública, se desejar, habilitar o seu crédito ao juízo falimentar, sujeitando-se às suas regras, embora protegida pelos seus privilégios.