V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

RONEY JOSÉ LEMOS RODRIGUES DE SOUZA

ADDY MAZZ ELJASKEVICIUTE

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/UFSM / Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Addy Mazz Eljaskeviciute, Raymundo Juliano Feitosa, Roney José Lemos Rodrigues de Souza – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-243-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Os artigos aqui publicados foram apresentados durante o V ENCONTRO INTERNACIONAL promovido pelo CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Montevidéu – Uruguai entre os dias 8 e 10 de setembro de 2016 em conjunto com a Facultad de Derecho/Universidad de la Republica Uruguay, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - URI, Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, Universidade de Passo Fundo - UPF e Universidade Federal do Rio Grande - FURG, tratando-se da primeira ação internacional do CONPEDI na América Latina.

O evento foi sediado na Universidade da República (UDELAR), principal instituição de ensino superior e pesquisa do Uruguai, no histórico prédio da Faculdade de Direito, que, no ano de 2008, cumpriu 170 anos de sua criação. Vale dizer que é uma instituição pública, autônoma e que realiza várias atividades voltadas à difusão do conhecimento e da cultura. Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pela instituição.

Os trabalhos apresentados no grupo 41 - DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I - propiciaram um intenso e frutífero debate em torno do tema central do encontro, qual seja, Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos, que, embora relacionadas a tema central, revelam preocupações de cunho principiológico - teórico, sem perder de vista o caráter prático, relacionadas à eficiência da gestão tributária, de maneira a fazer frente às necessidades financeiras do Estado, buscando estabelecer a medida de equilíbrio com o desenvolvimento produtivo e a obediência às garantias constitucionais.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, pela excelência e relevância dos temas apresentados, razão pela qual desejamos uma ótima leitura a todos.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Prof. Dr. Roney José Lemos Rodrigues de Souza - UNICAP

Prof. Addy Mazz - UDELAR

O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL E NO URUGUAI: UM PARALELO COM A COBRANÇA ADMINISTRATIVA NA ARGENTINA E NO PERU

EL PRINCIPIO DE LA EFICIENCIA DE LA EJECUCIÓN FISCAL EN BRASIL Y EN URUGUAY: UN PARALELO CON LA COBRANZA ADMINISTRATIVA EN LA ARGENTINA Y EN EL PERÚ

Flávio Couto Bernardes [1]
Karol Araujo Durço [2]

Resumo

O artigo busca estabelecer um paralelo entre os sistemas judiciais de execução fiscal no Brasil e no Uruguai e os sistemas administrativos de cobrança do crédito tributário no Peru e na Argentina, sob a ótica do princípio da eficiência administrativa. Além de expor, brevemente, o funcionamento de cada um dos modelos de cobrança, definiu-se o que se entende por eficiência. Ao final, a conclusão foi que o atendimento ao princípio da eficiência administrativa depende mais da modernização do sistema de arrecadação, melhoria da infra-estrutura e desburocratização jurídica, do que do sistema de cobrança adotado.

Palavras-chave: Execução fiscal, Cobrança administrativa, Eficiência

Abstract/Resumen/Résumé

El artículo busca establecer un paralelo entre los sistemas judiciales de ejecución fiscal en Brasil y en Uruguay y los sistemas administrativos de cobro del crédito tributario en el Perú y en la Argentina, bajo la óptica del principio de eficiencia administrativa. Además de exponer, brevemente, el funcionamiento de cada uno de los modelos de cobro, se definió lo que se entiende por eficiencia. Al final, la conclusión fue que la atención al principio de eficacia administrativa depende más de la modernización del sistema de recaudación, mejorar la infraestructura y desburocratização jurídica, que el sistema de cobro adoptado.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Ejecución fiscal, Cobranza administrativa, Eficiencia

[1] Professor da Pós Graduação Strictu Sensu em Direito da PUC/Minas e da UFMG. Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Procurador do Município de Belo Horizonte. Advogado.

[2] Professor do Curso de Direito da UFJF. Mestre em Direito Processual pela UFES. Doutorando em Direito Público e Professor visitante da PUC/Minas. Advogado

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo é realizar um paralelo entre os sistemas de arrecadação tributária na América Latina, com ênfase na eficiência administrativa. Ou seja, após identificar as nuances específicas das formas de cobrança do crédito tributário, objetiva-se verificar se os modelos dos países investigados têm-se mostrado eficientes, numa análise estritamente do funcionamento do sistema jurídico, em promover arrecadação dos tributos.

Para cumprir tal tarefa, parte-se de uma pesquisa em fontes secundárias investigando-se a legislação do Brasil, Argentina, Peru e Uruguai, além de posições doutrinárias de vários autores da América Latina quanto à situação dos sistemas de arrecadação do Continente.

No primeiro capítulo, com base nos estudos desenvolvidos por Katherine Baer, John D. Brondolo e Raul Junquera Varela, realiza-se um diagnóstico sobre as principais características e entraves dos sistemas de arrecadação tributária dos países latino-americanos, apontando, ainda, possíveis caminhos a serem percorridos para solução dos problemas. Em seguida, apresentam-se os três principais sistemas de cobrança do crédito tributário nestes países, exemplificados pelo sistema judicializado brasileiro e uruguaio, sistema administrativo peruano e sistema híbrido argentino.

No segundo capítulo, inicia-se com uma investigação a respeito do princípio da eficiência para, em seguida, promover-se uma análise dos modelos acima referidos, em face da moldura jurídica traçada pelo mencionado princípio, isto é, sem adotar a metodologia específica de pesquisa de campo e levantamento de resultados numéricos. Ao final, seguem-se as conclusões.

2 A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: considerações gerais e os modelos do Brasil, do Uruguai, da Argentina e do Peru

Katherine Baer, funcionária do Departamento de Finanças Públicas do Fundo Monetário Internacional, em relevante estudo desenvolvido sobre as tendências da administração tributária na América Latina, afirma que *"durante las últimas décadas, el Departamento de Finanzas Públicas del Fondo Monetário Internacional ha brindado mucha asistencia técnica en programas de reforma para mejorar la eficácia de la administración tributaria em América Latina"*. (2006, p. 131)

O referido estudo destaca a questão da complexidade dos sistemas tributários como uma das causas de ineficiência, apesar da busca pela simplificação não só dos tributos existentes, mas da própria gestão e do relacionamento com o cidadão-contribuinte. Na verdade, o tema da reforma tributária é recorrente nos países da América Latina, sempre com o pretexto de se adaptar às necessidades do mercado econômico atual, mas com pequenas alterações paliativas, diante das realidades políticas existentes, sobretudo nos países com maior descentralização do poder de tributar.

Outra tendência preocupante está ligada, diretamente, à eficiência da Administração Fazendária na exigência do crédito tributário inadimplido e no combate à evasão fiscal. Em estudo realizado por John D. Brondolo (2001), registrou-se que os países da América Latina lideram a lista dos mais morosos quando se refere ao cumprimento dos deveres oriundos das obrigações tributárias, sendo que o Brasil, dos países pesquisados, perde apenas para a Ucrânia[1].

Ora, é fato que a morosidade do procedimento administrativo tributário adotado pela Administração Tributária na arrecadação e na fiscalização beneficia apenas e tão somente o contribuinte inadimplente com o Estado, além de servir de estímulo a não observância dos deveres legais do sujeito passivo. Todavia, não se pode admitir que a morosidade da gestão pública possa servir de justificativa para se aniquilar direitos e garantias fundamentais do cidadão, como o exercício do direito à ampla defesa, através de recursos administrativos e judiciais, por constituir uma das vigas do princípio da segurança jurídica, base do Estado Democrático de Direito. A mudança deve se dar na eficiência da administração pública e não na supressão dos direitos outorgados ao povo pelos diversos textos constitucionais, como será objeto de maior investigação ao longo do presente estudo. De uma forma ou de outra, como leciona Raul Junquera Varela:

> *La Administración Tributaria debe tener una estrategia para cumplir con sus responsabilidades. Hay un cierto consenso en que una Administración Tributaria moderna debe promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, buscando una relación equilibrada y transparente con el contribuyente,*

[1] No mesmo sentido, Katherine Baer, destaca que: *"En la mayoría de los países de la región, la cobranza coactiva de los impuestos es responsabilidad del poder judicial. Las administraciones tributarias disponen de escasas competencias para el cobro de impuestos a los contribuyentes morosos. En muchos códigos tributarios se establece el criterio de suspensión de pago del impuesto una vez que el contribuyente recurre ante la instancia judicial sin requerirle que presente alguna garantía. Esto deja a la administración tributaria desprotegida para recuperar por lo menos parte de la deuda morosa y en muchos países incentiva el uso del mecanismo del recurso judicial para postergar el pago de los impuestos. [...] Al mismo tiempo, en muchos países, la tramitación de los juicios en vía contencioso-administrativa, en vía judicial ou en vía penal es muy lenta, lo que retrasa la sanción de los incumplimientos por parte de los contribuyentes morosos"*. (2006, p. 135)

> *facilitándole ese cumplimeinto y prestándole un servicio con los más altos estándares de calidad.* (2001, p. 25).

Neste contexto, ainda segundo Katherine Baer, os principais desafios da Administração Tributária nos países da América Latina seriam, em síntese: a) assegurar um sistema tributário estável e previsível, realizando reformas que atendam a este fim; b) evoluir na profissionalização da gestão tributária, garantindo melhor infraestrutura, tanto no aspecto da informatização, como na formação de recursos humanos; c) alteração dos Códigos Tributários de forma a atribuir as competências necessárias à eficiência da gestão tributária, no que se deve acrescentar, com a necessidade de observância dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte; d) propiciar mecanismos que garantam a agilidade no trâmite dos procedimentos e processos administrativos e judiciais; e) transparência nas regras integrantes do sistema tributário, sobretudo na arrecadação e na fiscalização dos tributos[2]; f) eficácia na aplicação das sanções de origem tributária; g) alterações que permitam a integração da Administração Tributária, combatendo a evasão fiscal; h) evitar a concessão de isenções, anistias e parcelamentos especiais, impedindo o estímulo à inadimplência.

Pois bem, frente a este quadro geral na América Latina e buscando contribuir na evolução deste debate, o presente artigo passará a abordar três sistemas de efetivação do crédito tributário no Continente Americano, quais sejam: o processo de execução fiscal no Brasil e Uruguai, estritamente conduzido perante o Poder Judiciário; o modelo do Peru, cuja tramitação ocorre perante uma autoridade administrativa; bem como o procedimento de execução na legislação Argentina, que possui um misto de procedimento administrativo e processo judicial. Dessa forma, restarão exemplificadas as três modalidades de cobrança do crédito tributário adotadas na América Latina, a fim de que, num passo seguinte, seja possível realizar breve análise crítica dos mesmos, também em busca de superar os desafios apontados.

2.1 O modelo judicial de execução fiscal

2.1.1 O modelo brasileiro

[2] Raul Junquera Varela, em seu estudo, afirma que: *"en general hay una importante utilización de Internet como mecanismo de atención al contribuyente, así como un medio de facilitación de la entrada de información a efectos de su utilización en los procesos de gestión tributaria."* (2001, p. 27) Como destaques na informatização, podem ser apontados, na América Latina, Brasil, Chile e México, sobretudo pelo exemplo da entrega de declarações eletrônicas de rendimentos.

No Brasil, formada validamente a Certidão da Dívida Ativa, o que ocorre após se percorrer cada etapa do aspecto procedimental da norma jurídica tributária na esfera administrativa, além da observância dos requisitos da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, está o sujeito ativo apto a se utilizar da norma processual que permite o exercício do direito de ajuizamento da ação de execução fiscal perante o Poder Judiciário.

Fato é que, se o sujeito passivo não recolher, espontaneamente, o crédito tributário que o fisco entende devido, ou se não estiver amparado por uma das hipóteses de suspensão da exigência deste crédito, o sujeito ativo tem o dever constitucional de ajuizar a execução fiscal, para que o Poder Judiciário garanta a satisfação do seu direito mediante a retirada de bens do cidadão suficientes para saldar o crédito tributário devido. O ajuizamento desta ação é medida obrigatória a ser adotada pelo titular do crédito tributário, pois se refere a direito público que não comporta disponibilidade, sendo imperativa a atuação da administração fazendária, sob pena de improbidade de seus gestores. Noutro aspecto, é a única forma de impor, coativamente, a norma tributária, mediante a expropriação de bens do sujeito passivo.

Nos dizeres de José da Silva Pacheco (2002, p. 10),

> [...] a execução judicial, a que se alude o art. 1º, e que vai denominada de execução fiscal nos arts. 4º, 12, 25 e 26 da lei que comentamos, é a execução singular por quantia certa, com base em título executivo extrajudicial, constituído pela certidão de dívida ativa regularmente inscrita, de caráter expropriatório, que se realiza no interesse da Fazenda Pública, como tal compreendida a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias.

Dessa forma, o ajuizamento da execução fiscal, regulada pela Lei n. 6.830/80, instaura a relação jurídica processual, sendo que sua petição inicial é simplificada, pela característica da ação, como prevê a própria lei, embora não exista distorção dos requisitos previstos no artigo 319 do Código de Processo Civil de 2015, com exceção da indicação sobre eventual interesse em conciliar que se entende dispensável, frente ao caráter indisponível do crédito tributário.

Pois bem, uma vez realizada a citação do sujeito passivo, o mesmo terá o prazo de cinco dias para pagar ou garantir a execução, nos termos do art. 8º da Lei, ressaltando que poderá garantir a execução por depósito, fiança, seguro garantia, indicação à penhora de bens próprios ou de terceiros, tudo conforme dispõe o art. 9º, do mesmo diploma legal. Caso não o faça, nos termos do art. 10, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis. A efetivação da penhora traz consequências importantes no aspecto procedimental da norma jurídica tributária, pois se refere a instituto

eminentemente processual, que garante o recebimento do crédito tributário e permite ao sujeito passivo, por exemplo, a obtenção da certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional, além de permitir o oferecimento de embargos à execução que somente são admitidos depois de garantida a execução, conforme dispõe o art. 16 da Lei de Execução Fiscal.

Logo, no Brasil a ação de execução fiscal é o meio processual tributário adequado para que o sujeito ativo da obrigação busque a satisfação do crédito tributário, utilizando-se do Poder Judiciário para que se realizem todos os atos de expropriação do patrimônio do executado no montante necessário à extinção do crédito.

2.1.2 O modelo uruguaio

Assim como no Brasil, no Uruguai se faz necessário recorrer ao Poder Judiciário para promover a persecução do crédito tributário. Isso é o que define o próprio Código Tributário uruguaio, que em seu art. 91 prescreve: "*La Administración tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que resulten a su favor según sus resoluciones firmes*" [...]. No entanto, o sistema uruguaio, embora também judicial, possui algumas distinções do sistema brasileiro.

Em primeiro lugar, não existe uma Lei específica para Execução Fiscal, como ocorre no Brasil. Conforme o art. 362 do Código Geral de Processo uruguaio, *"El proceso ejecutivo para el cobro de créditos fiscales se tramitará según lo dispuesto en los artículos precedentes, sin perjuicio de la aplicación de las leyes especiales en la materia"*.

Por sua vez, os artigos precedentes (arts. 354-361), referidos pelo dispositivo legal, regulam o processo monitório, que é a regra de cobrança dos tributos no Uruguai. Verifica-se, portanto, que o mesmo procedimento adotado para cobrar créditos amparados por prova documental é utilizado para cobrança dos créditos tributários, tudo previsto pelo Código Geral de Processo.

Cumpre advertir, de todo modo, que o processo monitório no Uruguai não possui os mesmos moldes do brasileiro, não obstante pressupor, também, prova documental escrita da dívida. A doutrina uruguaia (CAMPOS: s.d.) (FERNÁNDEZ; CAL: 2014, p. 134) resume o procedimento da seguinte forma: logo após o ingresso do processo monitório, o Poder Judiciário decide, sem oitiva da parte requerida, sobre sua admissibilidade e fundabilidade. A admissibilidade refere-se aos requisitos processuais, podendo, inclusive, determinar emenda à petição inicial, nos termos do previsto no art. 119.1 do Código Geral de Processo. A

fundabilidade diz respeito ao controle prévio de legalidade, no aspecto formal, do documento apresentado para embasar a ação. Se o mesmo não for considerado suficiente, o Poder Judiciário extinguirá a ação, sem julgamento de mérito.

Por outro lado, se a demanda passar pelo controle liminar de admissibilidade e fundabilidade, a sentença inicial julgará existente o crédito (sem oitiva do demandado), podendo, ainda, adotar providências de natureza cautelar tendentes a assegurar o direito do autor.

Desta sentença, o demandado é citado para opor exceções (defesa), quando será inaugurada verdadeira fase de conhecimento, nos moldes do procedimento ordinário brasileiro, como se verifica no rito da ação ordinária ou dos embargos à execução fiscal. Caso não sejam apresentadas exceções e uma vez expirado o prazo para essa finalidade, seguem os procedimentos expropriatórios, inaugurando-se a fase de execução.

Francisco Cobas e Hugo Lens (2015, p 55-56) ressalta, contudo, que existem diferenças entre o processo monitório comum e o tributário. Os referidos autores enumeram, ao menos, nove diferenças, quais sejam:

> a) no se requiere la intimación de pago previa, regulada en el inciso 6° del artículo 53 de la ley 13.355/93, lo cual está en consonancia con la redacción del artículo 354.5 del Código General del Proceso que prevé la exención de exigir la intimación cuando las leyes especiales así lo dispongan; b) no se requiere la conciliación previa; c) las únicas notificaciones personales son las que corresponden al decreto que cita de excepciones, la que convoca audiencia preliminar y la sentencia de remate; d) las excepciones que puede oponer el deudor son limitadas, y están establecidas a texto expresso; e) se prevé la suspensión del proceso en ciertos casos concretos; f) posibilidad de promover el juicio ordinario posterior; g) posibilidad de embargar cuentas bancarias solo con brindar los datos identificatorios del deudor, tal como el RUT o la cédula de identidade; h) se tiende a la rápida formación de un título de ejecución; i) hay condenas preceptivas para el demandado

De todo modo, independentemente de tais diferenças entre o procedimento monitório tributário e o comum, chama atenção o fato de que, no Uruguai, o crédito tributário, em regra, não vem consubstanciado em título executivo, tendo em vista que o processo monitório é entendido pelos próprios doutrinadores uruguaios como processo de conhecimento (SANTI: 2013) (GOMES: 2015), sendo que esta fase processual é célere, comparativamente à realidade brasileira.

2.2 O modelo administrativo de cobrança no Peru

O denominado procedimento de execução coativa das obrigações de natureza tributária e não tributária, no Peru, foi regulamentado pela Lei n. 26.979, posteriormente alterada pelas Leis n. 28.165 e n. 28.892. Trata-se de processo administrativo que somente pode ser revisto pelo Poder Judiciário na hipótese de erro na aplicação dos aspectos formais da exigência tributária, vedado entrar no mérito da cobrança tributária[3].

Neste pormenor, a decisão proferida no processo administrativo pelo Executor, funcionário dotado da competência funcional de conduzir e decidir referido processo, não pode ser revista com relação ao seu mérito, atribuição normalmente estabelecida a juízes, ou seja, integrantes do Poder Judiciário, em outros países da América Latina, como exemplificado na legislação brasileira.

O princípio da segurança jurídica, além da análise da legalidade, se faz presente no devido processo legal, como se verifica do art. 1º da citada norma, que estabelece seu objeto: *"la presente Ley establece el marco legal de los actos de ejecución coactiva que corresponde a todas las entidades de la Administración Pública. Asimismo, constituye el marco legal que garantiza a los Obligados al desarrollo de un debido procedimiento coactivo"*.

A relação jurídica processual se instaura entre o *Ejecutor Coactivo*, titular do procedimento, que age em nome da entidade (Administração Pública Nacional dotada do poder de exigência do dever tributário), promovendo as ações coercitivas para o cumprimento da obrigação, e o *Obligado*, denominado em outras legislações de sujeito passivo desta relação (contribuinte e responsável tributário).

O agente público executor ingressa por concurso público, observado os requisitos preconizados na própria lei, assim como seu auxiliar. Observando o princípio da economicidade, não poderá iniciar nenhum procedimento de cobrança de créditos tributários de menor valor, definidos em lei específica, assim como acontece nas diversas Administrações Tributárias da América Latina, citando como exemplo o Brasil.

O procedimento administrativo de cobrança tributária depende da formação válida do respectivo título executivo extrajudicial, mediante a imprescindível e prévia notificação da Entidade ao Contribuinte, que poderá interpor recurso administrativo, discutindo a exigência tributária antes deste procedimento coativo. Presente este título, o Executor notificará o

---

[3] *"Art. 23 – Revisión judicial del Procedimiento. 23.1 – Sólo después de concluido el Procedimiento, el Obligado podrá interponer demanda ante la Corte Superior dentro de un plazo de quince (15) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al Procedimiento. 23.2 – Al resolver, la Corte Superior examinará únicamente si se há tramitado el Procedimiento conforme a ley, sin que pueda entrar al análisis del fondo del asunto o de la procedência de la cobranza o, em sua caso, de la procedência de la obligación de hacer o no hacer"*.

Obrigado sobre a *Resolución de Ejecución Coactiva*, determinando o cumprimento de seu dever jurídico no prazo de 7 (sete) dias.

Os arts. 13 e 28, do mencionado diploma legal, autorizam a adoção das intituladas *Medidas Cautelares Previas*, similar à medida Cautelar Fiscal brasileira com relação somente à sua finalidade, já que realizadas pela própria administração pública e não pelo Poder Judiciário. Buscam, portanto, assegurar o recebimento do crédito tributário pela Administração Tributária, antes de iniciado o procedimento de execução. Terá o prazo de validade de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, podendo ser adotada mesmo que pendente o julgamento de recurso administrativo interposto pelo sujeito passivo. Não poderá atingir veículos automotores e será suspensa na hipótese de oferecimento de fiança bancária pelo Obrigado.

A *Resolución de Ejecución Coactiva* equivale ao título executivo extrajudicial (Certidão da Dívida Ativa brasileira), que consubstancia a existência do crédito tributário, pressupondo a regularidade na sua formação. Deve possuir os requisitos previstos no art. 15 da lei, sob pena de nulidade.

Nota-se que os requisitos em questão são bastante similares ao da legislação brasileira, inclusive no tocante ao reconhecimento da nulidade na hipótese da sua não observância. A necessidade do ato administrativo de lançamento acompanhar o título executivo, previsto na alínea "d", reforça o princípio da ampla defesa ao facilitar a identificação e a origem da dívida pelo sujeito passivo.

Somente o Executor, de acordo com o art. 16, pode determinar a suspensão do procedimento de cobrança coativa, vedada a interferência de outros órgãos da Administração pública, inclusive de natureza política. O Poder Judiciário poderá determinar a suspensão apenas nas hipóteses em que numa *acción de amparo* exista medida cautelar efetiva.

A penhora poderá ser realizada na forma de intervenção no faturamento das empresas, assim como na administração de seus bens, desde que não afete o processo de produção da empresa. Nos casos de recair sobre bens imóveis, o sujeito passivo deverá ser nomeado depositário. Também poderá ser *"en forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodía y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el Obligado sea titular, que se encuentren en poder de terceros (art. 33, alínea D)"*.

O Executor poderá realizar a arrematação do bem penhorado, separando o valor correspondente ao crédito tributário devido e entregando o saldo remanescente, porventura

existente, ao próprio sujeito passivo ao terceiro, na hipótese da penhora ter se efetivado em valores disponíveis com os mesmos.

Apesar da manifestação de Willy Pedreschi Garcés, no sentido de que *"las modificaciones introducidas recientemente en la legislación del procedimento de ejecución coactiva tienen por objeto exclusivo la restricción del ejercicio abusivo e ilegal de la potestad de autotutela por parte da la Administración Pública"*, constata-se uma ausência significativa de normas ressalvando as garantias fundamentais do cidadão, sobretudo no tocante ao princípio da ampla defesa.

2.3 O modelo híbrido de cobrança na Argentina

O procedimento fiscal de execução na Argentina foi regulamentado pela Lei n. 11.683/98, posteriormente alterada no ano de 2000, pela Lei n. 25.239.[4] O objetivo primordial da modificação implementada foi o de otimizar os procedimentos de cobrança dos créditos tributários, assegurando melhor eficiência à Administração Pública. Para tanto, foi atribuído aos órgãos fazendários maior autonomia de atuação, não dependendo de ingressar com a ação perante o Poder Judiciário para a adoção, por exemplo, das medidas de natureza cautelar, permitindo a prática de atos administrativos auto-executivos[5].

O procedimento administrativo, antes da alteração legislativa mencionada, iniciava-se com as determinações judiciais, a partir da solicitação da Administração. Agora, o primeiro ato é praticado pelo Agente Fiscal competente, que se limita a informar ao juízo a existência da dívida tributária e demais informações relativas ao contribuinte, expedindo o respectivo ato de intimação. O servidor público poderá, inclusive, adotar medidas cautelares prévias ou posteriores, no intuito de preservar a eficácia do procedimento com relação ao recebimento do

[4] Segundo Catalina García Vizcaíno, a execução fiscal: *"constituye un proceso judicial singular de ejecución, se cognición restringida, a fin de asegurar el cumplimiento de una obligación documentada en títulos a los cuales se les atribuye fehaciencia, para que el fisco realice su derecho creditorio en forma expeditiva, sin perjuicio del adecuado resguardo del derecho de defensa. Se fundamenta en el principio de legitimidad de los actos administrativos"*. (1997, p. 226).

[5] A validade desta alteração legislativa, conferindo ao agente fiscal administrativo funções tipicamente jurisdicionais, tem sido discutida no Poder Judiciário argentino, tendo em vista que o texto constitucional faz previsão da respectiva competência deste poder para a solução dos conflitos. Remete-se o leitor à enumeração jurisprudencial apresentada por Elizabeth A. Conti, na página 33 e seguintes de seu artigo. (*El Nuevo Procedimiento de Ejecución Fiscal en la República Argentina*).

crédito tributário, além de realizar a penhora de bens móveis e imóveis ou bloqueio de contas bancárias[6].

Este caráter híbrido da execução fiscal na Argentina foi assim definido por Carlos Mario Borgonovo (p. 05), que o considera válido perante o ordenamento jurídico do país:

> *El nuevo Art. 92 modificado por la ley .25239 (t.o. ley 11.683) encierra dos tipos de ejecuciones fiscales según el contribuyente oponga o no excepciones; en el pimer caso la excepción y defensa es tratada y decidida por el juez competente que dicta la setencia respectiva; en el segundo caso, no existe intervención material de la justicia, sino que bajo, la apariencia de un proceso de ejecución administrativa, en la que no existe intervención judicial ni para disponer y trabar medidas cautelares ni para dictar sentencia de trance y remate. La intervención del juezen este caso se limita a ordenar el secuestro de los bienes o la transferencia de los fondos embargados.*
> *[...]*
> *Si bien el proceso dispone de algunas ventajas propias que persiguen comprimir el conocimiento mediante la reducción del número de defensas. Acotamiento de recursos, etc., se ha considerado que ello, en principio, no vulnera las garantías constitucionales del debido proceso legal, la igualdade de las partes, el ejercicio de defensa.*
> *Se há procurado así conjugar equilibradamente la protección de los derechos e intereses de las partes y poner en manos del Estado un procedimiento ágil, que permita perseguir el cobro de las obligaciones fiscales adeudadas, en forma rápida y efectiva.*

Confirma-se, assim, que o processo de execução fiscal foi, em grande parte, substituído por um procedimento da Administração Tributária, em que os atos administrativos foram dotados de definitividade e auto-executoriedade. Neste passo, foi revertida a possibilidade de revisão judicial do fundamento do crédito tributário, da motivação do ato de lançamento, restando ao sujeito passivo a discussão administrativa do título executivo (*Boleta de deuda*).

Esta redução das competências jurisdicionais aproxima a legislação Argentina da Peruana, afastando, portanto, do sistema de arrecadação adotado no Brasil, em que o crédito tributário é formalizado de forma unilateral pela Administração, embora com a participação do sujeito passivo no procedimento administrativo[7]. Posteriormente, com o título executivo líquido e certo, a Administração aciona o Poder Judiciário para a execução forçada da dívida.

---

[6] *"Articulo 111 – En cualquier momento la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá solicitar embargo preventivo, o en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste".*

[7] A jurisprudência argentina faz menção similar à abordagem apresentada neste trabalho, ao decider: *"el título ejecutivo del Fisco tiene la característica de su origen unilateral, surge de la ley y se documenta por los funcionarios, com las formalidades que la propria ley señala, destacándose su autonomia y completividad al punto de no necesitar de ningún outro documento."* (BORGONOVO, p. 11).

Na situação examinada no Peru, há apenas a análise do recurso administrativo pelo órgão competente da Administração, que também adotará as medidas coativas de satisfação de seu direito, cabendo ao juízo a revisão meramente formal do procedimento. Costuma-se justificar este caminho pela crítica acirrada da lentidão do Poder Judiciário e pela importância da receita de origem tributária, que costuma constituir a principal fonte de recursos nos orçamentos públicos.

Na Argentina, a execução fiscal permanece como ação judicial, prevista no Código de Processo Civil e Comercial Nacional. No entanto, foi conferida à Administração Fazendária uma gama de atribuições que lhe permitem a realização da penhora e uma série de atos administrativos auto-executáveis, no âmbito do "processo judicial". Nos dizeres de Héctor B. Villegas, *"en el régimen nacional y en el de la generalidad de las provincias, basta la boleta de deuda expedida por la autoridad fiscal para abrir el procedimiento. El juez se limita a apreciar si esa boleta de deuda reúne las formas extrínsecas habilitantes"*. (VILLEGAS: 1995, p. 455)

O juiz competente para proceder à tramitação da ação de execução fiscal deverá examinar o preenchimento destes requisitos, além da regularidade do procedimento, nos termos do art. 531 do Estatuto Processual. O impulso processual, contudo, será realizado pelo agente fiscal, integrante da Administração Pública, ficando o juiz restrito ao exame das exceções ligadas à regularidade e liquidez do título executivo, cujas causas encontram-se previstas no art. 92 da Lei n. 11.683 (VILLEGAS: 1995, pp. 456 e ss): a) pagamento total da dívida tributária, sendo que o parcial realizado após a ação de execução não lhe retira a liquidez; b) parcelamentos; c) prescrição; d) nulidade do título, incluindo a existência da coisa julgada, litispendência, incapacidade civil com ausência de representação e incompetência do juízo (FONROUGE: 1993, pp. 822 e ss). Elizabeth A. Conti aponta que além destas previsões normativas, a doutrina e a jurisprudência vacilam quanto à admissão da *inconstitucionalidade* como motivo da exceção. Afirma que *"doctrinariamente, autores de prestigio consideran procedente ésta excepción en la ejecución fiscal, por tratarse de una defensa autónoma, que no puede confundirse con la inhabilidad de título. La jurisprudencia se encuentra divida, pero la mayoría de las decisiones son adversas a la admisibilidad de ésta defensa"*. (p. 19)

No mesmo sentido Catalina García Vizcaíno:

> *Pese al carácter taxativo que surge, a simple vista, de la norma en cuanto a las excepciones que pueden ser opuestas, no parece dudoso que puedan ser articuladas también las siguientes: incompetencia, litispendencia, falta de legitimación pasiva, cosa juzgada, falta de personería, condonación de la multa que se intenta ejecutar,*

> *excepcionalmente la defensa de inconstitucionalidad, etc., en cuanto sean de manifiesta procedencia.*(1997, p. 228)

Na hipótese da não interposição da medida judicial de exceção à execução, por parte do sujeito passivo, o agente fiscal iniciará a liquidação, mediante notificação do devedor e o respectivo informe ao juiz, podendo existir impugnação nesta fase, de acordo com o Código de Processo Civil. Em síntese, não há previsão de decisão judicial para arrematação do bem, que, em tese, pode ser realizada pelo agente fiscal.

O diploma legal em comento não estabeleceu de forma clara e lógica o conjunto coordenado de atos administrativos da Administração Pública, deixando certas situações sem uma regulamentação legal específica, como já apontava por Giuliani Fonrouge[8]. Conforme se demonstrará, entende-se que esta sistematização compromete, sobretudo, o princípio da segurança jurídica, ao deixar o sujeito passivo da obrigação tributária sem o respaldo necessário da legalidade, em particular em razão da possibilidade dos órgãos fazendários realizarem diligências que acarretam a expropriação de bens do cidadão-contribuinte.

Ademais, a ausência da disciplina própria do controle jurisdicional (em quais situações, exatamente, se admitirá o ingresso em juízo) com relação aos atos administrativos de execução fiscal, aliado à possibilidade de se efetivar penhora sobre bens móveis e imóveis, assim como o bloqueio de valores monetários nas contas correntes, sem o prévio crivo do Juiz, parecem ser evidências cristalinas da quebra da segurança jurídica. No exame pirncipiológico, o devido processo legal e a ampla defesa, derivados desta estabilidade jurídica, restam comprometidos com a obscuridade na regulamentação da matéria, sobretudo na parte judicial.

3 A EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA

3.1 O princípio da eficiência administrativa na ordem tributária

Embora a administração Pública, em regra, não atue na atividade econômica, deve realizar suas atividades próprias com eficiência, devendo produzir resultados de modo a atender, o mais breve possível, as necessidades dos cidadãos (FARIA: 2015, p. 67).

---

[8] *"Es decir que tenemos actualmente en el orden nacional dos procedimientos de ejecución fiscal: el del Código Procesal (arts. 604 y 605) y el de la ley 11.683 (arts. 92 a 95 del t.o.1978). Las diferencias entre ellos son apreciables y han originado dudas no siempre resueltas en forma coincidente; de aqui la perplejidad del intérprete ante ciertas disposiciones."* (FONROUGE: 1993, p. 819).

A eficiência, portanto,

> [...] impõe a todo agente público realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos, para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros. (MEIRELLES: 1996, p. 90-91)

No mesmo sentido, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 83) afirma que uma administração eficiente pressupõe qualidade, presteza e resultados positivos, constituindo, em termos de administração pública, um dever de mostrar rendimento funcional, perfeição e rapidez dos interesses coletivos. Ressalta que o princípio da eficiência

> [...] apresenta dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação de agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público. (2002, p. 83)

Do mesmo modo, imperioso ressaltar as palavras de Onofre Alves Batista Júnior (2012, p.123) para o qual o princípio da eficiência:

> [...] trata-se de um princípio constitucional reitor que deve ser observado, autônomo e completo em seu sentido, e que, de forma acertada, fornece parâmetros efetivos para o controle principiológico da Administração Pública, bem como para a atuação administrativa concreta e para a própria feitura de leis.

Portanto, não foi por outro motivo que, no Brasil, apesar de não estar no texto original da vigente Constituição Federal de 1988, restou positivado pela Emenda Constitucional n. 19/98, que, dentre outras mudanças, acrescentou o princípio da eficiência ao caput do art. 37, passando a ter a seguinte redação: "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]".

De todo modo, este princípio já era mencionado como importante pela doutrina, como se observa na obra de Hely Lopes Meirelles, acima referida. (1996, p. 90-91)

No âmbito tributário, a profissionalização da gestão tributária, afastando a estrutura do sistema tributário de influências políticas negativas, tem sido registrada como tendência para assegurar a eficácia da administração pública. Este aprimoramento decorre da estruturação interna das Administrações Tributárias, com a integração dos diversos setores da

tributação, como se observa em diversas tentativas que vem sendo realizadas na Argentina, no Brasil, na Colômbia, no México e no Peru. (BAER: 2006, p. 131)

Ademais, a eficiência na arrecadação tributária tem contado com a participação do sistema bancário com relação ao recebimento dos créditos desta natureza, facilitando o controle dos inadimplementos, assim como a evolução da informatização nos diversos segmentos da Administração Fazendária. No mesmo sentido, na América Latina muitos países têm obtido significativo êxito na criação de órgãos especializados na fiscalização e cobrança dos denominados "Grandes Contribuintes", além de unidades especializadas para o monitoramento dos negócios jurídicos firmados e do combate à evasão fiscal (Inteligência Tributária), como ocorre no Brasil. (BAER: 2006)

Do mesmo modo, também merece referência, entre as medidas adotadas nos diversos países da América Latina para garantir eficiência na arrecadação tributária, a inserção na legislação tributária de mecanismos de responsabilidade por substituição tributária, sobretudo por meio da realização de retenções pelas fontes pagadoras. Este instituto jurídico está previsto, principalmente, nos impostos indiretos, como o IVA e o ICMS (Brasil), além do imposto de renda.

De uma forma ou de outra, sempre que se fala em eficiência, a ideia central que deve prevalecer remete à obtenção dos melhores resultados, no menor tempo e com os menores custos. Mas, evidentemente, a eficiência tem de ser compatibilizada com outros princípios da ordem tributária. Isto posto, passa-se a análise dos modelos de cobrança do crédito tributário antes enunciados em face da eficiência administrativa.

3.2 Uma análise dos modelos de cobrança do crédito tributário à luz da eficiência administrativa

A busca por eficiência dos mecanismos de execução fiscal mostra-se fundamental para o adequado funcionamento de todo sistema tributário. Se, por um lado, traz vantagens para o bom contribuinte, não só por diferenciá-lo do mau pagador, quanto por evitar aumento da carga tributária; por outro lado, traz vantagens também para a administração pública e para o interesse público, vez que as receitas necessárias aos gastos públicos estarão disponíveis para horarem os compromissos estatais, além de não haver dúvidas de que é mecanismo de combate à sonegação por desestimular a inadimplência tributária por parte dos contribuintes.

Como destacam os argentinos Jorge Vignale e Jorge Benzrihe "*Una eficiente Administración Tributaria permitirá reducir la presión impositiva sobre los contribuyentes*

cumplidores, favoreciendo así el incremento económico, además de mejorar la percepción del contribuyente y generando incentivos en el pago de impuestos" (2011, p. 49)

Além do mais, alcançar tal eficiência parece estar muito mais relacionado à modernização do sistema de arrecadação, melhoria da infra-estrutura e desburocratização jurídico-operacional do que, propriamente, ao sistema de execução fiscal adotado.

Nesse sentido, o Uruguai, que conforme exposto anteriormente, se utiliza de um sistema judicial, vem se despontando como o país latino-americano com os melhores índices de evasão fiscal, tendo revertendo um quadro em que aparecia como o pior colocado no ano de 2000. Por outro lado, o Peru, não obstante adotar sistema administrativo de cobrança do crédito tributário, permanece nas últimas posições do *ranking*, como um dos piores países em matéria de evasão[9].

Certamente, o resultado positivo obtido pelo Uruguai decorre do *Programa de Apoyo a la Gestión Tributaria*, patrocinado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento, que, a partir de 2006, destinou recursos para o fortalecimento institucional do órgão arrecadador uruguaio *(Dirección General Impositiva),* tanto com capacitação e profissionalização de seu pessoal, como melhoramento da infra-estrutura; para a melhoria da qualidade de gestão, modernizando os sistemas e procedimentos de gestão por meio de emprego tecnológico, assistência ao contribuinte, controle tributário e adoção de um sistema de informação gerencial completo e tempestivo; para o fortalecimento da transparência e comunicação, no sentido de fortalecer a imagem institucional do órgão arrecadador, aproximando-a da sociedade, além de desenvolver programas de educação tributária[10].

Por outro lado, o sistema brasileiro de execução judicial precisa, urgentemente, ser repensado, frente à grave ineficiência. Segundo recente estudo realizado pelo IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2011, p. 16), o custo médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela Procuradoria da Fazenda Nacional junto à Justiça Federal é de R$ 5.606,67, tendo como tempo médio total de tramitação 9 (nove) anos, 9 (nove) meses e 16 (dezesseis) dias, e uma probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito de 25,8%.

---

[9] Tal informação pode ser confirmada em estudo feito pelo órgão fazendário uruguaio *(Dirección General Impositiva)*, disponível no endereço eletrônico: http://www.dgi.gub.uy/media/wdgi/EvasionIVAAmerica Latina.html Acesso em 05 de junho de 2016.
Ademais, a imprensa daquele país também noticiou a mudança: "*La Dirección Nacional Impositiva (DGI) destacó que Uruguay va camino de ser por tercer año consecutivo el país de Latinoamérica con menor evasión fiscal, seguido de cerca por Chile, gracias al Nuevo Sistema Tributario de 2007*." Notícia disponível em http://www.espectador.com/economia/237367/uruguay-lidera-nuevamente-en-eficiencia-fiscal Acesso em 05 de junho de 2016.

[10] Para maiores detalhes conferir: *PROGRAMA DE APOYO A LA GESTIÓN TRIBUTARIA*. Disponível em http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=816203 Acesso em 07 de junho de 2016.

Com tais números, só seria economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal de créditos que ultrapassassem R$ 21.731,45. É evidente que tal realidade não se sustenta e muito menos atende o postulado constitucional da eficiência.

Sob outro aspecto, a cobrança administrativa do crédito tributário nos moldes da Argentina e do Peru, além de não garantir, necessariamente, o atendimento ao princípio da eficiência, tende a afrontar o princípio da segurança jurídica e seus respectivos corolários da legalidade e do devido processo legal. Ora, ainda que se possam admitir atos administrativos que não sejam objeto de apreciação por parte do Poder Judiciário (o que não seria possível no Brasil em face da inafastabilidade prevista no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal[11]), não parece recomendável a possibilidade de se efetivar penhora sobre bens móveis e imóveis, assim como o bloqueio de valores monetários nas contas correntes, sem o prévio crivo Judicial. Em especial por se tratarem de atos em face da propriedade privada e pelo fato de que a atuação administrativa tende a parcialidade. Analogicamente, tal modelo alinha-se a um sistema inquisitivo, no qual o mesmo órgão que acusa é responsável por julgar.

4 CONCLUSÃO

Como conclusão, espera-se que tenha restado evidenciado que as administrações tributárias na América Latina, em especial do Brasil, Uruguai, Argentina e Peru, que foram objetos de investigação do presente estudo, devem voltar-se para o fortalecimento da capacidade de fiscalização e da exigência coativa no cumprimento dos deveres tributários pelos cidadãos-contribuintes. Este fortalecimento, contudo, só será possível mediante a modernização do sistema de arrecadação, melhoria da infra-estrutura e desburocratização jurídica. Esta gestão pode ser aprimorada, também, com a desconcentração administrativa, seja por meio da criação de órgãos e entidades regionais e locais, como pela assinatura de convênios com estas administrações nos países que adotam a forma Federal de Estado, tudo a fim de atender o princípio da eficiência administrativa.

Por outro lado, na busca desta eficiência não se pode afastar a necessidade de que a formalização e cobrança do crédito tributário observem a sequência de atos administrativos ou

[11] Não obstante o princípio da inafastabilidade, no Brasil, desde a década de 90, já existiram diversos Projetos de Lei visando definir métodos administrativos para execução fiscal. São eles: Projeto de Lei nº. 2412/2007, em tramitação na Câmara dos Deputados aguardando parecer do Relator na Comissão Especial; Projeto de Lei nº. 7360/2002, que restou arquivado perante a Câmara dos Deputados; Projetos de Lei nº 75/2013, nº 10/2005, nº 64/1999, nº 608/1999, nº 174/1996, todos arquivados no Senado Federal.

processuais que as integram, de acordo com as regras estabelecidas na norma jurídica, com tratamento igualitário e imparcial, além de preservar o direito à ampla defesa e aplicação do contraditório. Entende-se que estas características não são incompatíveis com os princípios da economia, da celeridade procedimental, não podendo se admitir, evidentemente, modelos de cobrança do crédito tributário que afastem ou flexibilizem estas garantias essenciais.

Sob outro aspecto, como já foi em certa medida antecipado, o contribuinte adimplente não possui nenhum interesse em sistemas de arrecadação e de execução ineficientes. Na verdade, a morosidade dos procedimentos torna instável a relação, prejudicando o interesse das partes envolvidas, sobretudo do contribuinte, que fica a mercê do Estado para a conclusão dos atos de sua competência. Sendo assim, embora não se possa atropelar cada ato previsto para o regular desenvolvimento procedimental, não se pode, do mesmo modo, postergar injustificadamente o resultado final, já que a garantia do cidadão passa pela conclusão rápida e eficaz do procedimento previsto pelas normas jurídicas. Em síntese, somente nas circunstâncias marcadas por esse equilíbrio pode-se dizer que houve realmente o devido processo legal, atendendo a segurança jurídica e a própria eficiência administrativa.

5 REFERÊNCIAS

BAER, Katherine. La administración tributaria en América Latina: Algunas Tendencias y Desafios. In: CETRÁNGOLO, Oscar; SABAINI, Juan Carlos Gómez (Comp.). ***Tributación en América Latina: En Busca de una Nueva Agenda de Reformas***. Chile: Comision Econômica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2006. 36p. Disponível em: <http:// http://www.cepal.cl/publicaciones/xml/1/27951/lcg2324e_CapII.pdf>. Acesso em 20 de março de 2016.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves**. Princípio Constitucional da eficiencia administrativa.** 2ª ed. revisada e atualizada. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

BENZRIHEN, Jorge; VIGNALE, Jorge. *Aspectos relacionados con la Administración Tributaria hacia una mayor eficiencia y equidad*. In: O'CONNORY, Ernesto A.; VIGNALE, Jorge (Coord.) ***Sistema Tributario Argentino: un análisis comparativo de la contribución por sectores productivos y de la equidad sectorial***. Universidade Católica Argentina, 2011. Disponível em http://www.uca.edu.ar/uca/common/grupo83/files/2011_Sistema_tributario_ argentino._Contribucion_por_sectores_productivos.pdf Acesso em 06 de junho de 2016.

BORGONOVO, Carlos Mario. ***La Ejecución Fiscal en la Argentina*.** Argentina: Instituto de Estudios de las Finanzas Publicas Argentinas, 34p. Disponível em: <http:// www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/borgonovo.pdf>. Acesso em 04 de fevereiro de 2008.

BRONDOLO, John D. ***La deuda tributaria y la cobranza coactive***. Washington. Departamento de Finanças Públicas. Fundo Monetário Nacional, 2001.

CAMPOS, Santiago Pereira; RODRIGUEZ, Clarisa. ***El Proceso Monitorio en Uruguay***. Disponível em https://www.academia.edu/12372120/EL_PROCESO_MONITORIO_EN_URUGUAY Acesso em 04 de junho de 2016.

COBAS, Francisco; LENS, Hugo. ***Las Excepciones en el Juicio Ejecutivo Fiscal, con Especial Énfasis en la Inhabilidad de Título***. Universidad de Montevideo, 2015. Disponível em: http://www.um.edu.uy/docs/tesisfder-las-excepciones-en-el-juicio-ejecutivo-fiscal-con-especial-enfasis-en-la-inhabilidad-de-titulo-cobas-francisco-lens-hugo.pdf Acesso em 05 de junho de 2016.

CONTI, Elizabeth A. ***El Nuevo Procedimiento de Ejecución Fiscal en la República Argentina***. Argentina: Instituto de Estúdios de las Finanzas Publicas Argentinas (IEFPA), 57p. Disponível em: <http:// www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/conti.pdf>. Acesso em 05 de fevereiro de 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de Direito Administrativo Positivo**. 8ª ed. Belo Horizonte:Fórum, 2015.

FERNÁNDEZ, Lucía, GARCÍA, Lorena y CAL, Maximiliano. *El proceso monitorio uruguayo ¿Un ejemplo a seguir?* In: **RUDP** 1/2014.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. ***Derecho financeiro***. *Volumen II*. Actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. 5ª ed. Buenos Aires: Depalmas, 1993.

GOMES SANTORO, Fernando, ***Curso sobre La Reforma del Código General del Proceso (Ley 19.090).*** La Ley, 2015.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: novembro 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf Acesso em 25 de março de 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1996.

SANTI, Alejandro. Principales modificaciones introducidas por la Ley nº. 19.090 al proceso ejecutivo. In: **RUDP** 1/2013.

SILVA PACHECO, José da. **Comentários à lei de execução fiscal**: Lei Federal nº 6.830, de 22-09-1980. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

VARELA, Raul Junquera. ***Sistemas Tributarios Y Administración Tributaria en Iberoamérica*.** Costa Rica: Agencia Estatal de Administración Tributaria, jan. 2001, 73p. Disponível em: <http:// www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Sistemas%20tributarios% 20en%20Iberoaméria.pdf>. Acesso em 05 de março de 2016.

VILLEGAS, Héctor B. ***Curso de finanzas, derecho financiero y tributario***. 5ª ed. Buenos Aires: Depalmas, 1995.

VIZCAÍNO, Catalina García. ***Derecho tributário***. *Tomo II*. Buenos Aires: Depalmas, 1997.