

OS MECANISMOS DE EXECUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM ALGUNS PAÍSES DA AMÉRICA LATINA: ENTRE EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEGURANÇA JURÍDICA

LOS MECANISMOS DE EJECUCIÓN FISCAL EN ALGUNOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA: ENTRE LA EFICIENCIA ADMINISTRATIVA Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

¹Flávio Couto Bernardes

²Karol Araujo Durço

RESUMO

O artigo analisa a execução fiscal em alguns países da América Latina, na ótica dos princípios da eficiência e da segurança jurídica. Para tanto, expôs-se três modelos que exemplificam o que vem ocorrendo no Continente, quais sejam: o processo de execução no Brasil, conduzido perante o Poder Judiciário; o modelo do Peru, cuja tramitação ocorre na esfera administrativa; e o procedimento de execução argentino, que ocorre mediante processo administrativo e judicial. Ao final, concluiu-se pela complementariedade entre eficiência e segurança jurídica e pela necessidade de observância de ambos os princípios para uma execução fiscal adequada ao modelo de Estado Democrático.

Palavras-chave: Execução fiscal, Eficiência, Segurança jurídica

ABSTRACT

El artículo analiza la ejecución fiscal en algunos países de América Latina. Expone tres modelos que ejemplifican lo que está sucediendo en el Continente: el proceso de ejecución en Brasil, realizado perante la Judicatura; el modelo de Perú, cuyo procesamiento se lleva a cabo a nivel administrativo; y el procedimiento de ejecución argentino, que se lleva a cabo por medio de procedimientos administrativos y judiciales. Al final, se llegó a la conclusión de la complementariedad entre la eficacia y la seguridad jurídica y la necesidad de respetar ambos los principios para la ejecución propio de la modelo de Estado Democrático.

Keywords: Ejecución fiscal, Eficiencia, Seguridad jurídica

¹ Professor da Pós Graduação Strictu Sensu em Direito da Pontifícia Universidade Católica Minas, PUC MINAS – MG, (Brasil). Doutor e Mestre em Direito pela Univeridade Federal de Minas Gerais, UFMG – MG, (Brasil). Procurador do Município de Belo Horizonte. Advogado. E-mail: flavio.bernardes@bernardesadvogados.com

² Professor do Curso de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF – MG, (Brasil). Doutorando em Direito Público e Professor visitante da Pontifícia Universidade Católica Minas, PUC MINAS. Advogado. E-mail: karoldurco@gmail.com



1 INTRODUÇÃO

O escopo do trabalho consiste na análise de alguns dos sistemas de arrecadação tributária na América Latina, com ênfase na investigação de uma possível tensão entre os princípios da eficiência administrativa e da segurança jurídica no âmbito da execução fiscal.

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

No primeiro capítulo, partindo dos estudos desenvolvidos por Katherine Baer, John D. Brondolo e Raul Junquera Varela, inicia-se com 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 execução fiscal nestes países, exemplificados pelo sistema judicializado brasileiro, sistema administrativo peruano e sistema híbrido argentino.

No segundo capítulo, inicia-se com uma investigação sobre os princípios da eficiência e da segurança jurídica, verificando a existência de possível tensão entre eles para, em seguida, promover-se uma análise dos modelos de execução fiscal, acima referidos, em face da moldura traçada por ambos. Ao final, seguem-se as conclusões.

2 A EXECUÇÃO FISCAL EM ALGUNS PAÍSES DA AMÉRICA LATINA: CONSIDERAÇÕES GERAIS E OS MODELOS DO BRASIL, 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 eficacia de la administración tributaria em América Latina”*. (2006, p. 131)



Destaca o referido estudo, como uma das causas de ineficiência, a questão da complexidade dos sistemas tributários, 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 Ucrânia¹.

Ora, é fato que a morosidade do procedimento administrativo tributário feito 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. 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, facilitándole ese cumplimiento y prestándole un servicio con los más altos estándares de calidad. (2001, p. 25).

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)



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 tributos²; 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, 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 execução fiscal adotadas na América Latina, a fim de que, num passo seguinte, seja possível realizar uma breve análise crítica dos mesmos, também em busca de superar os desafios apontados.

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.

2.1 O modelo judicial de execução fiscal no Brasil

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, e, sob outro aspecto, é a única forma de impor, coativamente, a norma tributária, mediante a expropriação de bens do sujeito passivo.

Conforme ensina 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 feita 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 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.

2.2 O modelo administrativo de execução fiscal no Peru

O denominado procedimento de execução coativa das obrigações de natureza tributária e não tributária, no Peru, foi regulamentado pela Lei nº. 26.979, posteriormente alterada pelas Leis nº. 28.165 e nº. 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 tributária³.

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.

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 procedencia de la cobranza o, em sua caso, de la procedencia de la obligación de hacer o no hacer”.

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 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, custodia 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 procedimiento 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 ressaltando as garantias fundamentais do cidadão, sobretudo no tocante ao princípio da ampla defesa.



2.3 O modelo híbrido de execução fiscal 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 uma maior eficiência à Administração Pública. Para tanto, foi atribuído aos órgãos fazendários uma 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-executivos⁵.

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 crédito tributário, além de realizar a penhora de bens móveis e imóveis ou bloqueio de contas bancárias⁶.

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 juez en este caso se limita a ordenar el secuestro de los bienes o la transferencia de los fondos embargados.

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*).

⁶ “Artículo 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”.



[...]

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 igualdad 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 administrativo⁷. Posteriormente, com o título executivo líquido e certo, a Administração aciona o Poder Judiciário para a execução forçada da dívida. 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.

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



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 dividida, 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 Fonrouge⁸. 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. Em linha de princípio, 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 DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA À SEGURANÇA JURÍDICA

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 aquí 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)

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. Do mesmo modo, 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.



Todavia, como restará demonstrado, a busca pela eficiência administrativa não pode aniquilar outras garantias fundamentais do contribuinte, sequer comprometer a segurança jurídica do sistema tributário.

3.2 A segurança jurídica tributária e seus desdobramentos

Em qualquer acepção que se atribua à segurança jurídica, esta coincidirá sempre na *função certeza* do ordenamento, de acertamento das situações previstas em lei quanto ao seu correto e adequado cumprimento. Como anotara Fernando Sainz de Bujanda,

*la seguridad, en su doble manifestación – certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad – ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz*⁹. (1963, p. 147)

De fato, na exigibilidade da obrigação tributária, o que se espera é um contínuo de certeza, em louvor ao princípio da legalidade, quanto à determinação de todos os seus elementos, mas também quanto a todos os procedimentos que devam vir observados para sua cobrança.

A “lei” sempre apareceu com o indelével caráter garantístico de uma certeza do direito¹⁰ e de realização de justiça; mas por meio desta “lei”, por inúmeras vezes foram perpetradas as mais insolentes injustiças contra a sociedade. E dentre estas, pode-se perfeitamente arrolar os exagerados privilégios outrora concedidos à Fazenda Pública, felizmente hoje mitigados. Desse modo, sendo relativo o critério de “justiça”, a “certeza” remanesce como critério de segurança jurídica mais evidente.

⁹ Sobre a certeza do direito nos atos de aplicação, vide: TREMONTI, Giulio. *Imposizione e definitività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1977, 543 p. Para um estudo profundo do princípio da legalidade, especialmente do seu ponto de vista histórico, ver a importante obra: CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente – a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002, 1111 p.; também: FEDELE, Andrea. Art. 23 (principio di legalità). In: BRANCA, G. *Commentario della Costituzione*. Bologna: Zanichelli, 1978, p. 21-163; Vide GAFFURI, Franco. *L'attitudine alla contribuzione*. Milano: Giuffrè, 1969, 269 p.; ROTONDI, Aster. *Appunti sull'obbligazione tributaria*. Padova: CEDAM, 1950, 1-71;

¹⁰ Sobre a certeza do direito nos atos de aplicação, vide: TREMONTI, Giulio. *Imposizione e definitività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1977, 543 p.



A segurança jurídica, como meio para conferir previsibilidade na regular posituação das condutas, o que somente pode ser atendido se houver certeza do direito¹¹, aos fins de *exata determinação do conteúdo jurídico aplicável e manutenção da igualdade de tratamento* aos seus destinatários, por parte das autoridades competentes, nos respectivos atos de aplicação do direito.

Essa é uma forma de garantia fundamental, pois quanto mais estiver disciplinado o exercício do poder, menor o espaço para o arbítrio¹² (*princípio da interdição da arbitrariedade*), ao reduzir o campo de indeterminação dos conceitos (*lex certa, stricta e completa*), institutos e formas do direito. E para esse efeito, o direito positivo de cada país adota medidas próprias de controle do poder, especialmente quando está em evidência o próprio exercício do poder estatal em favor dos seus interesses imediatos, como ocorre no campo da exigibilidade da dívida tributária.

Assim, não há que se falar em segurança jurídica como forma de legitimação de práticas que cerceiam valores caros ao devido processo legal e à democracia. Nas palavras de Heleno Taveira Torres:

O sistema tributário reclama uma interpretação dos textos jurídico-tributários sob bases de uma metodologia sistêmica, com vedação de análises atomísticas, isoladas ou desgarradas do todo que o compõe. A Constituição do Estado Democrático de Direito é um sistema de valores jurídicos. As regras que a compõem somente podem ser aplicadas nos estreitos limites dos valores que as densificam por meio dos princípios. Por isso, a “segurança jurídica” não se reduz a simples “fim” do Estado, como corolário da noção de “segurança” afirmada no preâmbulo ou no “caput” do art. 5º, da nossa Constituição. A construção do princípio de segurança jurídica e, de resto, todos os seus princípios derivados, devem ser concretizados segundo parâmetros coetâneos com os valores do Estado Democrático de Direito e a coerência intrassistêmica, ou seja, afastado de todas as premissas do jusnaturalismo. (TORRES: 2012, p. 365)

¹¹ Eusebio Gozález García, ao tratar deste princípio, menciona como manifestação típica: “*en primer lugar, la estabilidad del Derecho, en segundo término, el suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes, finalmente, la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, caso de incumplirse las previsiones del ordenamiento*”. (1998, p. 151).

¹² Nas palavras de Riccardo Guastini: “*La garanzia dei diritti è massima quando la legge, nel conferire un potere, pone ad esso non solo limiti, ma anche vincoli sostanziali, predeterminando il contenuto dei suoi atti (ossia conferisce un potere vincolato)*”. (1987, p. 89).



Neste domínio, da exigência da dívida ativa fundada, o legislador atribuiu à Administração uma série de privilégios e garantias relevantes para conferir efetividade aos atos de persecução e cobrança do crédito tributário. Na origem, já foram medidas fortemente severas¹³. Hoje, porém, superados tais limites e exageros, é fundamental reconhecer plena segurança ao Fisco, na exigibilidade das dívidas tributárias, mas sem que isso possa prejudicar o direito dos contribuintes ou mesmo ao arrepio da firme observância da certeza do direito aplicável em cada caso, especialmente na proteção de nulidades e na garantia do exercício de defesa perante o Judiciário.

Nesse sentido, o princípio do devido processo legal não se refere a formalismo descabido e inútil, mas à evidência de que a sequência estabelecida implica o único meio legal e eficaz de atingir validamente o fim proposto. A Ministra do Supremo Tribunal Federal, Carmen Lúcia Antunes Rocha (2000), destaca, com exatidão, que além de assegurar um direito do cidadão, o princípio do devido processo legal refere-se à própria legitimação da conduta do Estado, sendo que seu descumprimento caracteriza verdadeiro desvio de poder. Aroldo Plínio Gonçalves já enfatizava que “as garantias constitucionais do processo são garantias da própria sociedade, enquanto se coloca como comunidade de jurisdicionados perante o Estado, que detém a sanção em sua universalidade”. (1992, p 184)

As regras advindas da aplicação do princípio do devido processo legal, no tocante à relação jurídica tributária, implicam a necessidade de as exaurir, mediante sua inserção sistematizada nas normas gerais, incorporando, pelos menos, os atos administrativos obrigatórios: à sua instauração; à solicitação da documentação fiscal e respectivo prazo; à proibição de invasão do domicílio do sujeito passivo; à utilização de força policial em hipóteses excepcionais, disciplinadas na lei complementar; à prática do ato de lançamento e sua revisibilidade; aos pressupostos do exercício da ampla defesa em todas as instâncias administrativas; à vedação de obstáculos econômico-patrimoniais para o direito de petição; aos modelos de efetiva intimação; à inscrição em dívida ativa; à expedição do título executivo; e ao encerramento do procedimento com a baixa do crédito tributário, a título de exemplo.

¹³ Nesse sentido conferir: SEABRA FAGUNDES, M. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 353 e ss.

A segurança jurídica se implementa, portanto, dentre outros mecanismos, por meio do devido processo legal, assegurando a necessária certeza no comportamento do sujeito passivo e do sujeito ativo no desenvolvimento da obrigação tributária. Sua não observância acarreta a nulidade da inscrição em dívida ativa e do próprio título executivo, em razão da nulidade do procedimento administrativo, maculando a própria existência da execução fiscal por parte da Administração.¹⁴

Verifica-se, assim, que esta previsibilidade determinada pelo princípio da segurança jurídica e direcionada pelo devido processo legal constitui alicerce fundamental do sistema de arrecadação tributária, tanto para assegurar o direito da Administração Fazendária ao recebimento do crédito tributário, quanto para resguardar o direito do cidadão-contribuinte da não realização de arbitrariedades por parte do fisco no desenvolvimento da relação jurídica que se instaura entre ambos.

Por outro lado, merece igual destaque a legalidade, que é a expressão maior da segurança jurídica e do próprio devido processo legal, pois é por meio desta regra principiológica que se desenvolve a relação jurídica tributária e suas correlatas, a instrumental e a sancionante. A atividade administrativa deve ser exercida, obrigatoriamente, na forma e nos limites da lei, sendo que o procedimento decorrente da prática ordenada destes atos tem que atingir a finalidade prevista no diploma legislativo.

Exatamente neste contexto que o princípio da legalidade foi inserido como decorrência lógica do Estado Democrático de Direito, permeando toda a matéria de direito público e, com especial relevo, o direito tributário, em virtude da denominada estrita legalidade ou tipicidade cerrada. Nesse sentido, para administração fazendária não há liberdade de atuação, já que somente pode praticar os atos previstos na lei: trata-se aqui de poder e, concomitantemente, de dever estipulado nas prerrogativas que lhe são fixadas.¹⁵

¹⁴ Define-se o princípio da segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, como princípio-garantia constitucional, que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na aplicação de normas, mediante certeza jurídica e estabilidade do ordenamento na efetividade de direitos e liberdades fundamentais, assegurada como direito público fundamental. No Estado Democrático de Direito os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções da certeza ou acessibilidade, coerência, confiabilidade e pela concretização de direitos e liberdades fundamentais. (TORRES: 2012, p. 369)

¹⁵ “Se, em seus primórdios, o Princípio da Legalidade vem do consentimento para a criação de impostos, nos Estados modernos, a sua expressa menção aos textos constitucionais, para toda a matéria administrativa, não seria sequer necessária, uma vez que o Princípio da Legalidade decorre, em via lógica, da substância mesma do Estado de Direito, constituindo seu fundamental pilar.” (BATISTA JÚNIOR: 2004, p. 347).



Não se pode admitir a existência de liberdade de atuação da Administração pública nem mesmo nos atos administrativos intitulados de discricionários, que de acordo com as preciosas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, pp. 374 e ss) não garantem escolha ao servidor público, mas apenas estabelece que dentre os caminhos possíveis, terá que optar pelo que melhor atenda ao interesse público no caso concreto com o qual se depara¹⁶. A finalidade, na prática do procedimento administrativo e dos atos que o compõem, é inerente ao princípio da legalidade, pois se realizam validamente apenas quando o fim proposto pela norma jurídica é atendido.

As relações jurídicas de natureza tributária devem seguir rigorosamente a legalidade, pela observância do procedimento administrativo, tanto no que tange à regular sequência dos atos praticados, como à validade de cada um deles mediante o atendimento de sua finalidade e motivação, restando fundamentado de forma clara, inteligível para o cidadão comum (MELLO: 2005, p. 77). O lançamento tributário não pode deixar de registrar todos os elementos necessários, quer na exigência do tributo, quer na cobrança das penalidades pecuniárias. A verificação do correto preenchimento das obrigações instrumentais e sua solicitação pelo auditor fiscal também não podem divergir destas regras. Estes apenas alguns exemplos específicos da matéria tributária.¹⁷

Constata-se, assim, que a segurança jurídica, sobretudo pelos princípios da legalidade e do devido processo legal, é fundamental para assegurar inclusive a eficiência da Administração Fazendária, além de constituir direito fundamental do cidadão-contribuinte, devendo ser afastada a aparente tensão entre estes princípios que, pelos motivos apresentados, são, em verdade, normas que se complementam.

¹⁶ “Uno dei principali argomenti considerati essenziali al fine di attribuire alla sequenza attuativa del tributo la natura procedimentale (o, meglio, la natura di procedimento ‘in senso sostanziale’) è quello concernente l’esistenza o meno di poteri discrezionali nell’azione accertatrice, questione attorno alla quale nel passato si sono sviluppate consistenti dispute. A questo proposito è stato osservato che la ‘procedimentalizzazione’ delle attività rivolte all’attuazione della norma tributaria avrebbe un contenuto più limitato di quanto non avvenga nei comparti in cui l’attività della pubblica Amministrazione si svolge sulla base di accentuati poteri discrezionali, dandosi ad intendere che, essendo insite nell’azione accertatrice connotazioni di marcata legalità, verrebbe meno anche la possibilità di configurare in tale materia un vero e proprio procedimento amministrativo” (SELICATO: 2001, pp. 209-210).

¹⁷ “La legge realizza quindi la funzione impositiva attribuendo all’ente impositore ed ai soggetti passivi situazioni giuridiche soggettive attive e passive, combinate in sequenze procedurali a composizione variabile, nel senso che l’amministrazione è titolare da un lato di un potere-dovere di determinazione della capacità contributiva manifestata dal presupposto e quindi della base imponibile da esercitare sia controllando gli obblighi formali, strumentali alla corretta attuazione del prelievo, sia rettificando la determinazione del presupposto effettuata dal contribuente.” (FANTOZZI: 1998, p. 288).



3.3 Uma análise dos modelos de execução fiscal entre eficiência e segurança jurídica

Pois bem, frente aos argumentos discutidos acima, não há dúvidas de que tanto o princípio da eficiência quanto o princípio da segurança jurídica têm de ser observados por quaisquer modelos de execução tributária. Ora, se a eficiência traz vantagens tanto para o bom contribuinte, quanto para a administração pública e para o interesse público (bem comum), ainda não há dúvidas de que é mecanismo de combate a sonegação por desestimular a inadimplência tributária por parte do mau pagador. Por sua vez, a segurança jurídica, conforme verificado, além de ser indispensável para a própria eficiência é garantia que não se pode afastar em um Estado Democrático de Direito, vez que atrelada à ideia de legalidade e devido processo legal, bases fundantes deste modelo de Estado.

No entanto, nos três modelos de execução investigados, observaram-se problemas quanto ao atendimento a estes princípios.

Quanto ao princípio da segurança jurídica e seus respectivos corolários da legalidade e do devido processo legal, resta grave deficiência por parte dos formatos de execução da Argentina e do Peru. Ora, ainda que se possa admitir atos administrativos que não seja 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 Federal¹⁸), 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). Ademais, a segurança jurídica também resta comprometida pela obscuridade na regulamentação da matéria, tendo em vista que muitos aspectos destes modelos de execução tributária, por lacunas legais, acabam a critério da administração a qual restou entregue o Poder de expropriar.

¹⁸ 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.



Por outro lado, o modelo brasileiro de execução judicial precisa urgentemente ser repensado, por ter se mostrado, patentemente, ineficiente. 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 (dezesesseis) dias, e uma probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito de 25,8%. 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.

4 CONCLUSÃO

A título de conclusão, entende-se que as administrações tributárias na América Latina devem-se centrar no fortalecimento da capacidade de fiscalização e da exigência coativa no cumprimento dos deveres tributários pelos cidadãos-contribuintes. Esta gestão pode ser aprimorada, ainda, com a desconcentração administrativa, seja com órgãos e entidades regionais e locais, como pela assinatura de convênios com estas administrações nos países que adotam a forma Federal de Estado.

Por outro lado, não se pode abrir mão que a formalização e cobrança do crédito tributário observem a sequência de atos administrativos que as integram, de acordo com as regras estabelecidas na norma jurídica, com tratamento igualitário e preservando o direito à ampla defesa e aplicação do contraditório. Entende-se que estas características não são incompatíveis com os princípios da economia e a celeridade procedimental.

Ademais, tudo indica que a ausência de melhor delimitação temporal dos procedimentos torna instável a relação, prejudicando o interesse das partes envolvidas, sobretudo do cidadão, que fica a mercê do Estado para a conclusão dos atos de sua competência. Ora, a garantia do cidadão passa pela conclusão rápida e eficaz do procedimento normativo, não se podendo atropelar cada ato previsto para seu regular desenvolvimento, mas também não podendo postergar injustificadamente sua marcha final. Somente nas circunstâncias marcadas por esse equilíbrio pode-se dizer que houve realmente o devido processo legal, atendendo a segurança jurídica e a eficiência administrativa.

Por fim, cumpre advertir que o cidadão que discorda da pretensão tributária do sujeito ativo com convicção de seus argumentos não possui interesse em protelar o desfecho do procedimento administrativo. Por outro lado, os que sabem de antemão que não honrarão seus



compromissos, preferem se aproveitar da demora estatal e se beneficiar da justa previsão quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na hipótese de interposição do recurso administrativo, com o direito à prática de diversos atos negociais, inclusive a obtenção da certidão positiva com efeito de negativa.

5 REFERÊNCIAS

BAER, Katherine. La administración tributaria en América Latina: Algunas Tendencias y Desafíos. In: CETRÁNGOLO, Oscar; SABAINI, Juan Carlos Gómez (Comp.). *Tributación en América Latina: En Busca de una Nueva Agenda de Reformas*. Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2006. 36p. Disponível em: <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 eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

BORGONOVO, Carlos Mario. *La Ejecución Fiscal en la Argentina*. Argentina: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas 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 coactiva*. Washington. Departamento de Finanzas Públicas. Fondo Monetário Nacional, 2001.

CONTI, Elizabeth A. *El Nuevo Procedimiento de Ejecución Fiscal en la República Argentina*. Argentina: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas 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.

FANTOZZI, Augusto. **Diritto tributario**. 2ª ed. Torino: UTET, 1998.

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

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

GARCÍA, Eusebio González. *Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad*. In: IBET. **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

GONÇALVES, Aroldo Plínio. **Técnica processual e teoria do processo**. Rio de Janeiro: Aide, 1992.

GUASTINI, Riccardo. *Legalità (principio di)*. In: *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Vol. IX. Torino: UTET, 1987.



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.

MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.) - **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. in Torres, Heleno Taveira: **Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

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

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes da. **Princípios constitucionais dos servidores públicos**. São Paulo: Saraiva, 2000.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español – en torno a la revisión de un programa. In: **Hacienda y Derecho. Tomo III**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SEABRA FAGUNDES, M. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

SELICATO, Pietro. **L’attuazione del tributo nel procedimento amministrativo**. Milano: Giuffrè, 2001.

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%20Iberoameria.pdf>>. Acesso em 05 de março de 2016.

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

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