



COOPERAÇÃO INTERINSTITUCIONAL ENTRE A ESFERA JUDICIAL E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM NOVO MODELO PARA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA¹

INTERNINSTITUTIONAL COOPERATION BETWEEN JUDICIAL INSTANCE AND PUBLIC ADMINISTRATION: A NEW MODEL FOR TAX COLLECTION

Lucas Bevilacqua²

Verônica Issi Simões Bastos³

RESUMO: O objetivo deste artigo é analisar a cooperação interinstitucional como via para a recuperação de créditos tributários. Nesse contexto, explora-se a processualística advinda com o CPC/2015, com o processo mais flexível e o maior protagonismo das partes. Examina-se a Administração Pública contemporânea e o prestígio às práticas dialógicas. Objetiva-se expor as atuais medidas de combate à inadimplência tributária e às fraudes fiscais. Como resultado concreto, apresenta-se o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA), implantado nos estados da federação para aperfeiçoar a cobrança de tributos. Apresenta-se iniciativa legislativa que visa regulamentar o artigo 146-A da CF/88, estabelecendo o liame entre as suas propostas e o CIRA. Elege-se, como metodologia de procedimento, a análise bibliográfica.

PALAVRAS-CHAVE: Processo Civil; Administração Pública; novas práticas de gestão; cooperação interinstitucional.

¹ Artigo recebido em 06/10/2021 e aprovado em 10/11/2021.

² Professor Permanente do Programa de Mestrado em Direito e Políticas Públicas, Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP), Procurador do Estado de Goiás cedido como Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF). Coordenador do grupo de pesquisa Macrolitigância Fiscal. Brasília/DF, Brasil. E-mail: lucas.bevilacqua@gmail.com.

³ Mestranda em Políticas Públicas pelo Programa de Pós-graduação em Direito e Políticas Públicas, da Universidade Federal de Goiás. Procuradora do Estado de Goiás. Goiânia/GO, Brasil. E-mail: issiveronica@gmail.com.



ABSTRACT: The objective of this article is to analyze the interinstitutional cooperation as a way to recover tax credits. In this context, it is explored the proceduralism that came with the CPC/2015, with the more flexible process and the greater protagonism of the parties. The contemporary Public Administration and the prestige of dialogic practices are examined. It aims to expose the current measures to combat tax delinquency and tax fraud. As a concrete result, the Inter-Institutional Committee for Asset Recovery (CIRA) is presented, implemented in the states of the federation to improve tax collection. A legislative initiative is presented that aims to regulate article 146-A of the Federal Constitution of 1988, establishing the link between its proposals and the CIRA. It is elected, as methodology of procedure, the bibliographical analysis.

KEYWORDS: Civil Procedure; Public Administration; new management practices; interinstitutional cooperation.

1. INTRODUÇÃO

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o modelo constitucional brasileiro de Estado Social e Democrático de Direito vem sendo gradualmente consolidado, ocasionando transformações no agir estatal. O papel do Estado já não se restringe mais à garantia de liberdades, característica do Estado Liberal.

O Estado de Direito, além de feição democrática, também assumiu uma pauta social, consolidando-se um modelo que seja capaz de garantir a efetividade de direitos fundamentais de natureza prestacional. O Estado assumiu, por conseguinte, o dever de adotar medidas que garantam igualdade substancial e a dignidade da pessoa humana.

Em adição a isso, a CF/88 prestigia a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa como fundamentos da Ordem Econômica e Financeira direcionados ao fim assegurar a existência digna, conforme ditames de justiça social (art. 170). A livre



concorrência é enunciada no texto constitucional (art. 170, inciso IV) como um dos princípios que deve servir de baliza ao livre exercício das atividades econômicas.

De acordo com Luiz Eduardo Schoueri, “O papel do Estado, de ator, passa ao de supervisor”⁴, ao que lhe incumbe zelar pela observância de todos os aspectos afirmem as diretrizes constitucionais mercadológicas, combatendo práticas que depõem em seu desfavor, dentre elas, os distúrbios concorrenciais⁵. A sonegação fiscal e a inadimplência contumaz, como condutas ilícitas que ferem o livre exercício de atividades econômicas de forma digna, são condutas que devem ser combatidas pelo Estado. Afeta, de modo especial, os setores econômicos em que há incidência tributária sobre renda consumida, dado que os custos tributários repercutem sobre os custos de produção e sobre o preço praticado de produtos e serviços⁶. Além disso, os tributos são primacial fonte das receitas estatais e a gestão do sistema de arrecadação importa ao equilíbrio financeiro e orçamentário do Estado.

A conjunção desses fatores traz o alerta para o esgotamento do modelo tradicional de cobrança dos créditos tributários. A falta de efetividade da execução fiscal conduz a atuação estatal para novas práticas administrativas e processuais que sejam capazes de demarcar com eficiência o seu agir na tutela desses créditos.

Nesse sentido, uma nova processualística é desenvolvida para satisfazer os ditames constitucionais de acesso à justiça (art. 5º, XXXV, CF/88) e eficiência (art. 37, *caput*, CF/88). O direito processual, ao longo do século XX, buscou a sua emancipação apoiando-se em feição publicista que ressaltou o seu caráter instrumental do processo, o firme liame entre a jurisdição e o Estado-juiz e o rigor procedimental. Atualmente, há mudanças nesse cenário, expressas em vários dispositivos do Código de Processo Civil de 2015. De acordo com Antônio Cabral, “O processo brasileiro do século XXI surge mais flexível, com maior

⁴ SCHOUERI, Luiz Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11. p. 265.

⁵ SCHOUERI, Luiz Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11. p. 243-244.

⁶ BEVILACQUA, Lucas; FREITAS, Leonardo Buíssa; FREITAS, Gabriel Buíssa Ribeiro. Neutralidade concorrencial e a indução econômica na tributação sobre o consumo. *Revista de Direito Constitucional e Econômico*, São Paulo, SP, I(1), jan-jun 2019. p. 95-119.



protagonismo das partes e redução dos poderes do juiz, cenário que temas como os negócios jurídicos processuais e a autotutela puderam florescer e se revigorar”.⁷

Encontram-se, também, superados os velhos dogmas do Direito Administrativo, que preconizam o agir estatal estanque, unilateral, sem o estabelecimento de práticas dialógicas. Essa realidade cede lugar a novos parâmetros de exercício efetivo e eficiente do serviço público, em que se reconhece a necessidade e a importância de formalizar relações interorgânicas ou interinstitucionais no aperfeiçoamento da prestação dos serviços públicos. Investe-se, atualmente, nesses novos mecanismos para combater a sonegação fiscal e reverter o quadro de baixa recuperabilidade dos créditos estatais.

No presente artigo, enfatiza-se a importância da interação dos órgãos estatais na recuperação dos créditos tributários. No primeiro tópico, apresentam-se os fundamentos constitucionais para o Estado investir no resgate de ativos e no combate às práticas evasivas. No segundo, situa-se as evoluções ocorridas na Administração e no processo civil, com destaque para o tratamento da cobrança dos créditos tributários. No terceiro, apresentam-se mecanismos concertados na Administração Pública contemporânea e no exercício da atividade jurisdicional com enfoque na eficiência da prestação do serviço público. Demonstram-se as tendências contemporâneas, no plano concreto, com a criação de comitê voltado para a adoção de medidas que visam a recuperação dos ativos na estrutura dos estados da federação, o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA). Por fim, exploram-se os critérios e instrumentos de ação estatal veiculados no PLS nº 284, de 2017, que regulamenta o artigo 146-A da CF/88.

2. AS DIRETRIZES CONSTITUCIONAIS CONECTÁRIAS DA INTERFACE DAS ORDENS ECONÔMICA, FINANCEIRA E TRIBUTÁRIAS

A Emenda Constitucional 42/2003 introduziu importante dispositivo (art.146-A) que prevê entre as funções da Lei complementar em matéria tributária "...prevenir

⁷ CABRAL, Antonio de Passo. Da instrumentalidade à materialização do processo: as relações contemporâneas entre o direito material e o direito processual. *Civil Procedure Review*, v. 12, n. 2, mai-ago 2021. p. 95.



desequilíbrios da concorrência...". Note-se que o constituinte derivado expressou a necessidade de se fixar critérios especiais de tributação para preservar o livre acesso à concorrência. Necessário destacar, no entanto, que essa já era uma preocupação do constituinte originário, ao prever, no artigo 173, § 4º, que “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”. O que o art. 146-A trouxe de novo foi relacionar a livre concorrência com a tributação.

Considerando os nocivos prejuízos ocasionados pela evasão tributária à livre concorrência, urge a edição de Lei complementar a fixar nacionalmente um conceito de devedor contumaz em prol da segurança jurídica e combate à sonegação, sobretudo, em matéria de ICMS. Essa definição nacional abarca os critérios especiais de tributação, como medidas *ex ante* voltadas a atacar a prática de irregularidades fiscais com fim de prevenir os desequilíbrios concorrenciais, almejando-se que as empresas operem no mercado em condições igualitárias⁸.

Dedicando-se em precisar o significado de livre concorrência, Maria de Fátima Ribeiro o estabelece como “a garantia de que as atividades econômicas serão exercidas de modo que as habilidades de cada um determinem o seu êxito ou o seu insucesso, não podendo o Estado, em princípio, favorecer ou desfavorecer artificialmente este ou aquele agente econômico”⁹. De acordo com Luiz Eduardo Schouri, o princípio da livre concorrência impõe a reprovação aos comportamentos que constituam barreira ao seu acesso e, por conseguinte, rompem as condições de igualdade em um mercado composto por diversos agentes¹⁰.

Desde a criação do ICMS, vige uma preocupação com a livre concorrência, ao que acertada a posição de nossos Tribunais Superiores¹¹ quando do julgamento pela

⁸ SCHOUERI, Luiz Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11. p. 265.

⁹ RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e concorrência: breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal. *Derecho y Cambio Social*. v. 37, 2014. p. 2.

¹⁰ SCHOUERI, Luiz Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 246.

¹¹ A propósito do tema em questão, o STF, no julgamento do ARE 999.425, Tema 937 da Repercussão Geral, fixou a tese de que é constitucional o tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, que



criminalização do ICMS destacado e não recolhido na medida em que o bem jurídico tutelado não é apenas a arrecadação tributária, mas, também, a livre concorrência e o próprio mercado interno.

Muito embora a assimilação das regras vigentes no IVA não se realize de modo perfeito¹², o ICMS é classificado como uma espécie de Imposto de Valor Agregado (IVA) que apresenta, dentre suas grandes virtudes, ao menos teoricamente, a neutralidade tributária.

No entanto, na prática, a neutralidade revela-se como um dos principais desafios a serem enfrentados, dada a constante evasão fiscal a partir dos mais variados artifícios empreendidos por devedores tributários contumazes a exemplo do imposto declarado e não pago. Esse quadro traz como resultado um desequilíbrio concorrencial ante a vantagem competitiva que o contribuinte passa a ter frente aos demais agentes econômicos vulnerando, assim, a livre concorrência em ameaça ao mercado interno. O poder de mercado, assim como todas as outras manifestações de poder, tende ao abuso de poder econômico, podendo, assim, ser objeto tanto de uso quanto de abuso, conforme relata Washington Peluso Albino de Souza:

(...) atuando no mercado, negociando salários, cobrando ou pagando preços das mercadorias, comprando e vendendo, aplicando expedientes de luta como as fusões e absorções de empresas, vendendo a preços mais baixos que os do concorrente para alijá-lo do mercado, usando de processos mais ou menos leais para afastá-lo, realizando acordos pelos quais se desfigura a concorrência e se chega ao mesmo resultado econômico dos mono-pólios, o ‘sujeito’ detentor do poder econômico privado estará exercendo este tipo de poder, chegando a ferir o interesse coletivo, ao ponto de caracterizar-se o ‘abuso’¹³.

descreve a conduta de deixar de recolher aos cofres públicos, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação. O STJ, a 3ª Seção, no julgamento do HC 399.109 e do RESP 1.598.005/SC, firmou o entendimento de que o destaque do ICMS em nota fiscal sem o respectivo recolhimento do imposto devido nas operações próprias cujo “ônus financeiro” foi repassado ao preço pago pelo consumidor final, configura o tipo penal capitulado no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, reconhecendo como irrelevante a distinção entre os regimes jurídicos do ICMS-próprio e do ICMS-substituição tributária.

¹² BEVILACQUA, Lucas; FREITAS, Leonardo Buíssa. Neutralidade tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo, SP, n. 39, 2018. p. 263-280.

¹³ SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de Direito Econômico*. 4. ed. São Paulo: LTr, 1999. p. 255.



Nesse mesmo âmbito de atuação no mercado, o agente econômico sonegador contumaz gozará de vantagem competitiva significativa frente aos seus concorrentes, incorrendo também em abuso. Ricardo Seibel Freitas Lima assim se reporta à situação:

(...) em um mercado competitivo, a margem de lucro do empresariado é reduzida, na maior parte dos segmentos econômicos, a níveis compatíveis com a ordem constituicionalmente estabelecida. Assim, no custo de um produto ou serviço, estão agregados os valores gastos com insumos, mão de obra, tributos e uma parcela relativa ao lucro do empreendedor. Nesse sentido, o valor devido a título de ICMS, por se tratar de tributo indireto, é repassado ao consumidor, sendo parte integrante do custo do bem ofertado. Se, contudo, o valor agregado, por força do ICMS, não é recolhido aos cofres públicos, sendo cobrado do destinatário final, é visível que será aumentado, de forma injustificada e ilícita, o lucro do empresário¹⁴.

Com essa descrição, torna-se cristalino que há o inter cruzamento entre os sistemas Econômico e Financeiro e Tributário, ao que a proteção da tributação importa à livre concorrência (art. 146-A, c/c art. 170, IV, CF/88), como meio de preservação dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e proteção da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III e IV, CF/88). Demonstra-se também que engajamento estatal em recuperação de ativos e combate à sonegação fiscal não é servil apenas aos seus escopos fiscais. Atende às diretrizes constitucionais ora enunciadas, o que bem fundamenta ações estatais qualificadas para erradicar a prática de não honrar com as obrigações tributárias.

3. FUNCIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DO PODER JUDICIÁRIO SOB A PERSPECTIVA DE RECUPERAÇÃO DE ATIVOS

Com o modelo atual de Estado Democrático e Social de Direito, novas dinâmicas de funcionamento da Administração Pública vêm sendo adotadas para oferecer respostas adequadas aos problemas públicos e às novas responsabilidades assumidas pelo Estado com o advento da CF/88.

¹⁴ LIMA, Ricardo Seibel Freitas. A inadimplência sistemática do ICMS como infração à ordem econômica. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v. 24, nov. 2001. p. 115.



O modelo burocrático predominou nas organizações estatais do país até meados da década de 1990 e caracterizou-se por imprimir à Administração Pública formalidade e impessoalidade, tanto no interior das organizações quanto na relação estabelecida entre elas e os administrados. A eficiência que se buscava era a organizacional, satisfeita mediante a imposição de prescrições formais e divisão rígida de tarefas, além de alocação racional de pessoas na estrutura estatal.

Nessa configuração, a atividade de cobrança judicial dos créditos tributários era desenvolvida com a preocupação mais voltada ao cumprimento das formalidades e prazos do que efetivamente à produção de resultados economicamente relevantes. Além disso, a atividade jurisdicional era monopólio exclusivo do Estado-juiz e não se concebia outra via, além da execução fiscal, para se buscar a satisfação dos créditos tributários.

Muito em razão da resistência à tributação, os crimes de natureza tributária não sofriam a mesma repulsa social que outras naturezas de crime, não incidindo sobre eles o mesmo clamor contra impunidade como os crimes contra a vida, o patrimônio, a liberdade sexual etc.¹⁵

Em meados da década de 1990, sob a influência de uma onda ideológica neoliberal, o país vivenciou a sua primeira reforma, denominada reforma gerencial, concebida pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998. Foram idealizadas políticas de gestão baseadas em valores de eficiência, eficácia e competitividade.¹⁶

A reforma administrativa reforçou a eficiência enquanto princípio regente da atuação estatal, inserindo-o no *caput* do art. 37 da CF/88 pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998. Como enfatiza Leonardo Carneiro da Cunha¹⁷, ao Poder Judiciário, enquanto ente administrativo, passou-se a exigir a Administração Judiciária eficiente. Porém, foi com a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, a partir da criação do Conselho Nacional de

¹⁵ BEVILACQUA, Lucas; FREITAS, Leonardo Buíssa. Neutralidade tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo, SP, n. 39, 2018. p. 263-280.

¹⁶ SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, 2009. p. 347-369

¹⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro. A previsão do princípio da eficiência no projeto do novo Código de Processo Civil brasileiro. *Revista de Processo*, v. 233/2014, jul2014. p. 65-84.



Justiça, que se deu ênfase ao desenvolvimento de políticas de racionalização para modernizar as estruturas judicante do país. Com o intuito de diagnosticar as causas de morosidade na prestação jurisdicional, Conselho Nacional de Justiça buscou realizar diagnósticos a partir de levantamentos estatísticos. A divulgação anual dos Relatórios Justiça em Números evidenciou o panorama nacional do estoque de créditos estatais ajuizados e a inadequação do rito da execução fiscal para a tutela desses créditos. Os dados apontam as execuções fiscais como uma das responsáveis pela morosidade na prestação jurisdicional.¹⁸

Outro exemplo de coleta e consolidação de dados relacionados à cobrança judicial de créditos tributários foi o estudo realizado por meio de cooperação técnica entre o Instituto de Pesquisa Econômica (IPEA) e pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) que objetivou mensurar o custo unitário da execução fiscal. O relatório identificou falhas de coordenação na persecução dos créditos tributários, registrando a “ausência de visão sistêmica no processamento do executivo fiscal” e o “baixo grau de cooperação entre os atores intervenientes (poderes Judiciário, Legislativo, Executivo e advocacia pública ou privada)”¹⁹. Com isso, expôs-se evidências de que

...a execução fiscal é um exemplo de distorção empírica da orientação teórica do Sistema Tributário Nacional, uma vez que a teoria da tributação equitativa não explica o fenômeno tributário, tal como desenvolvido no Brasil. Isso porque não se observa a relação de proporcionalidade direta entre o pagamento de tributos e a capacidade econômica²⁰.

Na atualidade, novas práticas de gestão pública vêm ganhando espaço com o intuito de promover ajustes e transformações nas atividades desenvolvidas pelo Estado, tomando-

¹⁸ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2020: ano-base 2019*. Brasília, DF: Conselho Nacional de Justiça, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmoros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso: 23/01/2021.

¹⁹ IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica. *Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal*. Rio de Janeiro: Ipea, 2011. p. 35.

²⁰ FONSECA, Rafael Campos Soares da. Sistema multiportas no novo Código de Processo Civil e a crise da execução fiscal: uma revisita a partir do observatório de macrolitigância fiscal. In: BEVILACQUA, Lucas; BUÍSSA, Leonardo (coord.). *Processo Tributário*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 122-123.



se como referência o seu papel instrumental de satisfação da coletividade.²¹ Surgiu um modelo colaborativo de relação interestatal, de modo a envolver entes estatais e não estatais, bem como mecanismos horizontais de colaboração para lidar com problemas públicos,²²

Portanto, a Administração Pública contemporânea é relacional, desenvolvendo-se com práticas conjuntas, de interação entre órgãos, com a valorização de mecanismos participativos de deliberação, de colaboração e de apoio mútuo para com a interação da Administração Pública em múltiplos níveis, isto é, com os particulares, entre os seus próprios órgãos, bem como entre entidades públicas, abrangendo-se também as relações federativas.²³ Sob esses novos parâmetros de uma Administração concertada, o uso de instrumentos pactuados ganha relevo, em detrimento de uma atuação administrativa unilateral, sendo de substancial importância a compreensão dessas ferramentas de pactuação no contexto ora apresentado.

Esse modelo de agir estatal baseado em relações interinstitucionais sustenta um novo padrão de persecução dos créditos tributários, com um olhar sistêmico sobre os contribuintes no sentido de desvelar a prática de fraudes e de sonegação de tributos. Por outro lado, há também uma nova orientação ao tratamento estatal dispensado àqueles que buscam regularização fiscal.

A nova realidade também se aplica ao Poder Judiciário, em todo o seu âmbito de atuação, administrativa ou jurisdicional. O Código de Processo Civil de 2015 apresenta os fundamentos normativos de abertura para uma Justiça multiportas (art. 3º e 165, §2º, do CPC/2015), com novos núcleos decisórios de solução de conflitos²⁴. O artigo 190 do CPC/2015 abranda a aceção de “execução forçada”, própria do CPC/1973, incorporando

²¹ ABRUCIO, Fernando Luiz. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: BRESSER PEREIRA, Luis Carlos; SPINK, Peter (org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 6. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2005. p. 173-199.

²² SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, 2009. p. 347-369.

²³ BITENCOURT NETO, Eurico. *Concertação administrativa interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI*. Lisboa: Almedina, 2017.

²⁴ FONSECA, Rafael Campos Soares da. Sistema multiportas no novo Código de Processo Civil e a crise da execução fiscal: uma revisita a partir do observatório de macrolitigância fiscal. In: BEVILACQUA, Lucas; BUÍSSA, Leonardo (coord.). *Processo Tributário*. 2ª ed. rev., ampl e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 117-128.



a lógica negocial própria do processo cooperativo (art. 3º, § 2º; art. 5º e art. 6º, CPC/2015).²⁵ Portanto, a Administração Pública e o processo civil contemporâneos caminham lado a lado na concepção de novos expedientes voltados ao tratamento do problema público da recuperação dos créditos tributários.

4. A CONCERTAÇÃO E SUAS FERRAMENTAS DE ALINHAMENTO NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

A atividade concertada ou consensual no interior da Administração Pública manifesta em diversas espécies de acordos interorgânicos procedimentais e em mecanismos de coordenação e articulação das organizações, voltados para o desenvolvimento de “modos de atuação consensual entre órgãos despersonalizados”, em detrimento de atuação hierárquica, unilateral e impositiva.²⁶ Eurico Bitencourt Neto²⁷ sintetizou ideias que expressam a transição para a Administração Pública e o Direito Administrativo no século XXI:

[...] a perda do monopólio do ato administrativo unilateral como modo normal de atuação administrativa; a compreensão do Direito Administrativo como direito da cidadania, mas que do poder; o crescimento de um modo de atuação administrativa prospectiva, infraestrutural e reguladora; a valorização do procedimento administrativo; a contratualização da atuação administrativa; a difusão de formas de organização administrativa em rede; a multilateralidade de muitas relações administrativas; a vinculação da atuação administrativa a um imperativo de eficiência; [...]

O art. 37, § 8º, da CF/88 subsidia a colaboração e a cooperação nas atividades estatais ao estabelecer a contratualização como mecanismo de ampliação da autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e

²⁵ CABRAL, Antonio de Passo; DIDIER JR., Fredie. Negócios jurídicos processuais atípicos e execução. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 67, jan/mar 2018. p. 137-165.

²⁶ BITENCOURT NETO, Eurico. *Concertação administrativa interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI*. Lisboa: Almedina, 2017. p. 27-29.

²⁷ BITENCOURT NETO, Eurico. *Concertação administrativa interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI*. Lisboa: Almedina, 2017. p. 23.



indireta, com o fim de estabelecer metas de desempenho para os órgãos ou as entidades partícipes do compromisso firmado.

Aposta-se na intersetorialidade, ou seja, na relação entre setores governamentais distintos, com o fito de buscar-se a integralidade na abordagem de determinado problema público.²⁸ Os arranjos colaborativos surgiram com o objetivo de combater serviços fragmentados, desenvolvidos sem coordenação, os quais falham notadamente devido às dificuldades de harmonização de estruturas e processos voltados aos objetivos perseguidos com a sua consecução, reduzindo duplicidade.²⁹ Assim, as interações internas das organizações deslocam o foco da hierarquia para a coordenação, podendo-se dizer que

[...] a organização administrativa piramidal, vinculada a uma lógica de comando desde o vértice, não é suficiente, em muitos casos, para assegurar uma atuação eficaz. É que a multiplicidade de interesses públicos cometidos a distintos órgãos da Administração, a necessidade de um tráfego contínuo de informações e de institucionalizar atuações concertadas internas são dados que levam à conclusão de que “a colaboração interadministrativa se converteu em um artigo de primeira necessidade”.³⁰

Importa enfatizar que “A organização em rede favorece o uso maximizado de informações, recursos e esforços, em relação à atuação isolada ou vinculada exclusivamente ao modelo de relações vértice-base da organização hierárquica”.³¹ É nessa perspectiva, de profusão de formas diversas de redes administrativas, que ressaem modelos de conexão entre distintas unidades, sob formas espontâneas ou criadas, vinculadas a relações formais ou informais, concebidas de modo inter ou intra-administrativo, como objeto específico ou genérico, com prazo determinado ou indeterminado.³²

²⁸ PIRES, Roberto Rocha Coelho. Intersectorialidade, arranjos institucionais e instrumentos da ação pública. In: MACEDO, Juliana Matoso; XEREZ, Flávia Helena Saraiva; LOFRANO, Rodrigo (org.). *Intersectorialidade nas políticas sociais: perspectivas a partir do Programa Bolsa Família*. Brasília, DF: Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome; Secretaria de Avaliação e Gestão da Informação, 2016. p. 67-80. (Cadernos de Estudos Desenvolvimento Social em Debate, 26).

²⁹ KEAST, Robyn; BROWN, Kerry; MANDELL, Myrna. Encontrando a combinação certa: decifrando significados e estratégias de integração. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 63, n. 3, 2014. p. 313-341.

³⁰ BITENCOURT NETO, Eurico. *Concertação administrativa interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI*. Lisboa: Almedina, 2017. p. 131.

³¹ BITENCOURT NETO, Eurico. *Concertação administrativa interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI*. Lisboa: Almedina, 2017. p. 133.

³² BITENCOURT NETO, Eurico. *Concertação administrativa interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI*. Lisboa: Almedina, 2017.



Despontam, assim, novos modos de relacionamento entre as unidades, com a inserção de novas técnicas de gestão, implicando atuação transversal e intersetorial dos órgãos e serviços públicos. Entre os importantes meios de procedimentalização de práticas de boa governança estão a institucionalização e a estruturação de comitês estratégicos ou ainda a celebração de protocolos institucionais, destinados a estabelecer relações e parcerias perenes, para o desenvolvimento de ações específicas.³³

Como elucidou Pires³⁴, cada modelo de ação intersetorial é concebido a partir de uma opção política e administrativa e requer a elaboração de arranjos e instrumentos capazes de construir e explicitar o modelo elegido de integração, com a elaboração de um conjunto de regras que definem os atores envolvidos e os papéis que lhes são atribuídos na produção da ação, do plano ou do programa governamental almejados. A par de conceituar esses mecanismos de interação, “a colaboração seria uma atuação conjunta de dois ou mais entes para o desempenho de uma atividade no âmbito de competência de um deles”, ao passo que a cooperação envolveria “uma atuação conjunta em uma atividade relativa às competências das atividades envolvidas”³⁵ e a coordenação, a seu turno, configura “uma relação, em princípio, não igualitária e não voluntária, embora possa ser concertada, que busca a integração da atuação de entes distintos, por meio da imposição ou da indução de um determinado meio ou técnica de atuação”.³⁶

³³ CHEVALLIER, Jacques. A governança e o direito. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, v. 3, n. 12, 2005. p. 129-146.

³⁴ PIRES, Roberto Rocha Coelho. Intersetorialidade, arranjos institucionais e instrumentos da ação pública. In: MACEDO, Juliana Matoso; XEREZ, Flávia Helena Saraiva; LOFRANO, Rodrigo (org.). *Intersetorialidade nas políticas sociais: perspectivas a partir do Programa Bolsa Família*. Brasília, DF: Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome; Secretaria de Avaliação e Gestão da Informação, 2016. p. 67-80. (Cadernos de Estudos Desenvolvimento Social em Debate, 26).

³⁵ BITENCOURT NETO, Eurico. *Concertação administrativa interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI*. Lisboa: Almedina, 2017. p. 310.

³⁶ BITENCOURT NETO, Eurico. *Concertação administrativa interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI*. Lisboa: Almedina, 2017. p. 310-311.



Keast, Brown e Mandell³⁷ examinaram detidamente as diferentes ferramentas de integração horizontal estabelecida na seara intragovernamental. Os “3Cs”³⁸ foi a expressão utilizada para conceituar a cooperação, a coordenação e a colaboração como diferentes gradações de relações interorganizacionais entre órgãos e entidades. Essa integração é vista, na Administração Pública contemporânea, como um novo modo das organizações trabalharem juntas, ou seja,

No âmbito da integração horizontal, a ênfase em organizações individuais que se veem como unidades independentes trabalhando juntas deve ceder lugar a uma visão na qual organizações individuais se vejam como entidades interdependentes que precisam não só mudar os seus modos internos de operação, mas também suas relações umas com as outras.³⁹

Os conceitos desenvolvidos por Keast, Brown e Mandell⁴⁰ tomaram como referência o grau de formalidade do liame de integração ou relacionamento. Segundo os autores, estabelece-se o nível mais básico de relação através da cooperação, que envolve menos recursos e participantes e é adequada para relações informais e de curto prazo, sem a exigência de alterações nas operações e práticas vigentes. Alocando-se como um grau intermediário de relacionamento, a coordenação exige maior esforço e formalidade das estruturas e processos nos diversos órgãos, sendo uma ferramenta adequada para alinhar e organizar as atividades das entidades envolvidas que, apesar de continuarem separadas, contribuem para um programa de ações de acordo com objetivos preestabelecidos e externos ao grupo. Por fim, como arranjo mais estável e de longo prazo, a colaboração consiste em um estágio mais avançado de integração, com o “comprometimento dos

³⁷ KEAST, Robyn; BROWN, Kerry; MANDELL, Myrna. Encontrando a combinação certa: decifrando significados e estratégias de integração. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 63, n. 3, 2014. p. 313-341.

³⁸ KEAST, Robyn; BROWN, Kerry; MANDELL, Myrna. Encontrando a combinação certa: decifrando significados e estratégias de integração. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 63, n. 3, 2014. p. 316.

³⁹ KEAST, Robyn; BROWN, Kerry; MANDELL, Myrna. Encontrando a combinação certa: decifrando significados e estratégias de integração. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 63, n. 3, 2014. p. 317.

⁴⁰ KEAST, Robyn; BROWN, Kerry; MANDELL, Myrna. Encontrando a combinação certa: decifrando significados e estratégias de integração. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 63, n. 3, p. 313-341, 2014.



membros com uma missão comum”,⁴¹ formalizando-se o liame entre as entidades mediante a ruptura de um modelo convencional de estruturas e serviços isolados.

A depender de um planejamento prévio, que defina o escopo da interação e os resultados que se almeja alcançar, a cooperação, a coordenação e a colaboração são ferramentas que revelam sua utilidade em diferentes circunstâncias. O compartilhamento de informações entre órgãos ou entidades pode ser atingido com arranjos mais simples de cooperação. Já se o objetivo a ser atingido é o alinhamento de atividades entre departamentos, mantendo-se os seus mecanismos de operação, mas com modo mais sistemático, a coordenação é uma via adequada.

Revela notar, por último, que se as organizações lidam com problemas complexos e que se trabalhar na forma ordinária não gera a eficácia esperada, a colaboração é um caminho a ser percorrido a partir da percepção, pelos atores envolvidos, de que a construção de novos relacionamentos deve ser baseada em mútua confiança e esforços colaborativos para a resolução de problemas complexos em uma perspectiva de longo prazo.⁴² Desse modo, os três mecanismos de integração contribuem para as novas práticas de gestão, sendo necessário elucidar como esse novo formato impacta o exercício da atividade jurisdicional e da Administração Pública na seara de recuperação dos créditos tributários.

4.1. O modelo de atuação concertada do Código de Processo Civil de 2015: um olhar para o exercício da atividade jurisdicional

Na mesma linha das diretrizes contemporâneas que informam um novo agir estatal na Administração Pública, o processo civil brasileiro atravessa mudanças que tomam como objetivo a eficiência na prestação jurisdicional. Note-se que a eficiência orienta não só a Administração Judiciária. Volta-se, também, ao sistema processual e está presente no

⁴¹ KEAST, Robyn; BROWN, Kerry; MANDELL, Myrna. Encontrando a combinação certa: decifrando significados e estratégias de integração. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 63, n. 3, 2014. p. 329.

⁴² KEAST, Robyn; BROWN, Kerry; MANDELL, Myrna. Encontrando a combinação certa: decifrando significados e estratégias de integração. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 63, n. 3, 2014. , p. 313-341.



Código de Processo Civil que determina que “*Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência*” (art. 8º).

Leciona Leonardo Carneiro da Cunha que a eficiência, como exigência constitucional do Estado Democrático de Direito, relaciona-se a duas perspectivas distintas que terminam por refletir duas faces da mesma moeda. Em primeiro plano, exige velocidade dos procedimentos e redução de custos; no segundo, refere-se à qualidade da decisão e de sua fundamentação, o que também abrange a eleição de técnicas adequadas, corretas, justas de equânimes. Com essa análise, o autor conclui que as melhores soluções processuais nem sempre estão refletidas em um rito processual rígido e encadeado, nas formas previstas no CPC/2015, podendo ser extraídas de procedimentos adaptados e adequados às particularidades das situações concretas⁴³.

Reportando-se ao artigo 4º do novel diploma processual, Flávia Pereira Hill comenta a necessária conexão entre a duração razoável do processo e atividade satisfativa. Comenta, ainda, que o art. 3º faz referência ao acesso à justiça sem a expressa menção ao Poder Judiciário, substituindo-o pela “apreciação jurisdicional”, admitindo-se a prática do exercício jurisdicional dentro e fora do Poder Judiciário⁴⁴.

Na mesma diretriz, analisando o processo civil contemporâneo, Antônio Cabral⁴⁵ aponta uma reengenharia das premissas caras ao publicismo processual, dentre elas, a estabilidade das formas de tutela de direitos. Anota que a ascensão dos negócios jurídicos processuais revela a existência de interações processuais antes mesmo de acionado o Estado-juiz. O Código de Processo Civil autoriza às partes “estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo” (art. 190).

⁴³ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A previsão do princípio da eficiência no projeto do novo Código de Processo Civil brasileiro. *Revista de Processo*, v. 233/2014, jul2014. p. 65-84.

⁴⁴ HILL, Flávia Pereira. DESJUDICIALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO CIVIL: REFLEXÕES SOBRE O PROJETO DE LEI Nº 6.204/2019. *Revista eletrônica de direito processual*, v. 21, 2020. p. 164-205.

⁴⁵ CABRAL, Antônio. Da instrumentalidade à materialização do processo: as relações contemporâneas entre o direito material e o direito processual. *Civil Procedure Review*, v. 12, n. 2, mai-ago 2021. p. 69-102.



A esse propósito,

É possível incorporar a lógica negocial, própria do processo cooperativo (arts. 3º, § 2º, 5º e 6º, do CPC), também na execução, em uma lógica de execução negociada em determinados aspectos, eis que em algumas situações este é o caminho mais viável de implantação do comando estampado no título executivo.⁴⁶

No âmbito específico da execução fiscal, o negócio jurídico processual cumpre o propósito de aproximação concertada do Estado com o devedor bem-intencionado em solver a sua dívida. Além de adaptar as medidas executivas às necessidades dos litigantes, o negócio jurídico processual traz previsibilidade ao devedor, evitando que seja surpreendido com a incidência de medidas constritivas sobre o seu patrimônio. É possível que disponham sobre penhorabilidade futura, garantias do crédito, verbas de sucumbência etc.

Em outra diretriz, o Código de Processo Civil inova ao prever a cooperação administrativa entre órgãos do Poder Judiciário (arts. 67 a 69), cujo escopo é trazer eficiência à Administração da Justiça, com reflexos na qualidade da prestação jurisdicional. Com a previsão de amplo diálogo entre os órgãos de todas as esferas do Poder Judiciário, busca-se tornar mais ágil a prática de atos processuais instrutórios, diretivos ou executórios, prestigiando-se economia processual⁴⁷.

Esses dispositivos ensejaram a edição da Resolução nº 350, de 2020, pelo Conselho Nacional de Justiça, estabelecendo diretrizes e procedimentos sobre a cooperação judiciária nacional entre os órgãos do Poder Judiciário e outras instituições e entidades. Esse ato normativo traz a possibilidade de celebração de protocolos institucionais com o fim de contribuir para a administração da justiça (art. 1º). Conforme o art. 16, o pacto de cooperação pode ser celebrado com instituições diversas, como o Ministério Público, a Ordem dos Advogados do Brasil, a Defensoria Pública, as Procuradorias Públicas e a Administração Pública, desde que o intuito do ato seja o aprimoramento da administração da justiça, a celeridade e a efetividade da prestação jurisdicional.

⁴⁶ CABRAL, Antonio de Passo; DIDIER JR., Fredie. Negócios jurídicos processuais atípicos e execução. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 67, jan/mar 2018. p. 142.

⁴⁷ AVELINO, Murilo Teixeira. Breves comentários à cooperação nacional no Código de Processo Civil. *Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco*, n. 8, Pernambuco, 2015. p. 187-196.



Sobreleva notar que a Resolução CNJ nº 350, de 2020, surge como ferramenta de formalização de atos concertados interinstitucionais voltados a gerar maior eficiência, celeridade na administração da justiça. Viabilizam a flexibilização processual de caráter transprocessual, bem como a adequação na prática de atos processuais. No que atine às execuções,

As possibilidades da cooperação judiciária no âmbito das execuções são amplas, mostrando-se ser esse um dos ambientes mais favoráveis ao seu desenvolvimento. Por exemplo, existindo diversas execuções de obrigação de pagar quantia movidas contra o mesmo devedor, é possível a concentração dos atos executórios em um dos juízos, de modo a evitar a repetição desnecessária de atos.

É importante observar que atos dessa natureza atendem também os interesses do devedor, que busca evitar que a sobreposição de medidas executivas descoordenadas possa inviabilizar seu funcionamento e o risco de decisões contraditórias em relação a variadas matérias por ele eventualmente alegadas.

A convergência de interesses e o proveito para a administração da justiça de providências de centralização de execuções justificam a celebração de protocolos institucionais entre o Poder Judiciário e litigantes habituais, atos que, sublinhe-se, revelam-se benéficos também para os credores, que contarão com uma estrutura procedimental concebida de maneira específica para o atendimento das suas pretensões. Duas das vantagens, aliás, dos negócios jurídicos executivos são exatamente a previsibilidade e a adaptabilidade das medidas adotadas às necessidades dos litigantes⁴⁸.

Para o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA), como será explicitado a seguir, as formas de cooperação instituídas pelo Código de Processo Civil de 2015 revelam um conjunto de mecanismos e ferramentas de ação estatal, ampliando o rol de providências, trazendo a possibilidade de eleição das medidas mais adequadas ao perfil de cada contribuinte.

4.2. O Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA) como modelo de cooperação interinstitucional na recuperação do crédito tributário e no combate à sonegação fiscal

⁴⁸ DIDIER JR., Fredie; FERNANDEZ, Leandro. Cooperação judiciária e protocolos institucionais: o caso do “Ato Trabalhista”, ou plano especial de pagamento trabalhista, para a centralização de execuções contra entidades desportivas. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*. vol. 219. ano 47. São Paulo: Ed. RT, set./out. 2021. p. 204.



O Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA) foi concebido sob a perspectiva de reunir diferentes instituições públicas para viabilizar ações colaborativas planejadas de cobrança de créditos tributários, investigar a prática de fraudes estruturadas e combater os crimes contra a ordem tributária. Trata-se de uma política desenvolvida para gerar a melhoria da prestação dos serviços públicos de natureza tributária, relacionados aos âmbitos administrativo e judicial, cível e criminal.

O CIRA foi inicialmente instituído nos Estados de Minas Gerais e da Bahia e vem sendo gradualmente implantado pelos demais estados da federação. O Estado de Minas Gerais, como pioneiro, constituiu o CIRA em 2007. Atualmente, a maioria dos estados da federação já inseriu o CIRA em suas estruturas administrativas: Minas Gerais, em 2007; Bahia, em 2012; Mato Grosso e Rio Grande do Norte, em 2015; Espírito Santo e Rio de Janeiro, em 2016; Alagoas, Amazonas, Goiás e Santa Catarina, em 2017; Acre, Distrito Federal, Pará, Paraíba, Rio Grande do Sul e Sergipe, em 2018; Ceará, Maranhão e Pernambuco, em 2019⁴⁹.

O CIRA no Estado da Bahia, um dos pioneiros na implantação do comitê, já realiza atuação regionalizada, com o estabelecimento de três bases no interior do estado, além do escritório central sediado na capital. Essa estruturação reflete o êxito da ação coordenada e das práticas colaborativas desenvolvidas pelas instituições estatais.

Quanto à composição, guardadas as especificidades de cada estado da federação, de modo geral, o CIRA engloba Advocacia Pública, Fisco, Ministério Público e Polícia

⁴⁹ FENAFISCO. *Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (Cira)*. Brasília, DF: FENAFISCO, 21 jun. 2018. Disponível em: <http://fenafisco.org.br/publicacoes/outras-publicacoes-5>. Acesso: 20/01/2021.



Civil. Em alguns estados da federação, como Ceará,⁵⁰ Bahia,⁵¹ Sergipe⁵² e Paraíba,⁵³ o Poder Judiciário também o integra, tendo por objetivo imprimir celeridade na apreciação das medidas judiciais postuladas pelo comitê. No que tange aos arranjos jurídicos, releva apontar que a instituição do CIRA, na maioria dos estados, ocorreu por meio de decreto estadual ou por lei, havendo dois estados da federação em que se deu mediante convênio⁵⁴ e acordo de cooperação técnica⁵⁵.

O CIRA ocupa-se do desenvolvimento de ações estratégicas conjuntas e reúne esforços e expertises das instituições de modo a promover uma abordagem integral dos complexos problemas de sonegação fiscal e prática de fraudes estruturadas. Em seu âmbito de atuação, são concebidas operações planejadas de natureza administrativa, civil e

⁵⁰ GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. Ato Normativo Conjunto PGE nº 1 de 11/03/2019. Cria, no âmbito dos Poderes Executivo e Judiciário e do Ministério Público do Estado do Ceará, o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos - CIRA, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Ceará*, Fortaleza, 14 mar 2019. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=375594>. Acesso: 21/01/2021.

⁵¹ GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. Casa Civil. Decreto nº 13.843 de 29 de março de 2012. Cria o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos - CIRA. *Diário Oficial do Estado da Bahia*, Salvador, 29 mar 2012. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/decreto-no-13843-de-29-de-marco-de-2012>. Acesso: 21/01/2021.

⁵² PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DE SERGIPE. Convênio nº/2018. Convênio que entre si celebram o Poder Judiciário do Estado de Sergipe, o Poder Executivo do Estado de Sergipe e o Ministério Público Estadual, para atuação conjunta na recuperação dos créditos fiscais e no combate à sonegação dos tributos no Estado de Sergipe. Aracaju, 5 jun. 2018. Disponível em: http://fenafisco.org.br/images/pdf/CIRA%20-%20SE%20-%20ACT_2018.pdf. Acesso: 20/01/2021.

⁵³ GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA. Lei nº 11.197 de 13 de setembro de 2018. Cria o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos do Estado da Paraíba, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado da Paraíba*, João Pessoa, 14 set. 2018. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/6171-lei-n-11-197-de-13-de-setembro-de-2018#:~:text=Art.,na%20recupera%C3%A7%C3%A3o%20de%20ativos%20p%C3%BAblicos>. Acesso: 20/01/2021.

⁵⁴ PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DE SERGIPE. Convênio nº/2018. Convênio que entre si celebram o Poder Judiciário do Estado de Sergipe, o Poder Executivo do Estado de Sergipe e o Ministério Público Estadual, para atuação conjunta na recuperação dos créditos fiscais e no combate à sonegação dos tributos no Estado de Sergipe. Aracaju, 5 jun. 2018. Disponível em: http://fenafisco.org.br/images/pdf/CIRA%20-%20SE%20-%20ACT_2018.pdf. Acesso: 20/01/2021.

⁵⁵ GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. MINISTÉRIO PÚBLICO DE SANTA CATARINA. *Processo nº 2017/022376. Acordo de Cooperação Técnica nº 077/2017MP, nº 2017TN001989/SEF, nº 01/2017PGE*. Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o MINISTÉRIO PÚBLICO, a SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA e a PROCURADORIA GERAL DO ESTADO, integrantes do Estado de Santa Catarina, com o objetivo da criação do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA). Florianópolis, 14 dez. 2017. Disponível em: http://fenafisco.org.br/images/pdf/CIRA%20-%20SC%20-%20ACT_2017.pdf. Acesso: 20/01/2021.



criminal com finalidade preventiva e repressiva de ilícitos fiscais, bem como destinadas ao acautelamento e à recuperação do patrimônio público. A partir do CIRA, configura-se a relação entre diversos setores governamentais estratégicos, os quais, isoladamente, não conseguiriam explorar todas as potencialidades necessárias ao integral êxito dos escopos aos quais estão institucionalmente vinculados.

Com efeito, em função da exigência legal de cumprimento das obrigações tributárias acessórias (art. 113, Código Tributário Nacional), o Fisco tem acesso a um amplo rol de informações econômico-fiscais dos contribuintes, armazenadas em bancos de dados, que podem ser facilmente acessadas, gerar relatórios e sofrer atualizações, como reflexo da era da Economia Digital. Citam-se, apenas a título de exemplo, o cadastro de contribuintes, os sistemas eletrônicos de escrituração contábil e fiscal e o sistema de nota fiscal eletrônica.

De outra senda, a Advocacia Pública, no exercício da representação judicial dos entes da federação (art. 132, CF/88), além de promover a cobrança judicial dos créditos tributários, propõe medidas assecuratórias em defesa do erário público e ações judiciais, em especial as que buscam desvendar grupos econômicos de fato, com o intuito de obter a responsabilidade patrimonial de pessoas físicas e jurídicas envolvidas em fraudes estruturadas, à vista da prática de desvio de finalidade e caracterização de confusão patrimonial (art. 50, Código Civil). Nessa linha, o fornecimento de subsídios técnicos e fáticos pelo Fisco é de primacial relevância para a construção de teses e de um conjunto probatório robusto destinado à proposição de incidente de desconconsideração de personalidade jurídica previsto nos art. 133 a 137 do Código de Processo Civil de 2015.

Ainda em um intercâmbio de conhecimentos e atribuições, a Advocacia Pública exerce a sua atividade-fim de consultoria jurídica (art. 132, CF/88) orientando o Fisco quanto à adoção de medidas consentâneas com a juridicidade. Essa interação também é essencial na seara criminal, entre o Fisco, a Polícia Civil e o Ministério Público, sendo o intercâmbio de informações fundamental para a adequada apuração da autoria e da materialidade de crimes contra a ordem tributária.



Não se pode deixar de mencionar, também, a realização de acordos pelo CIRA com a finalidade de, dentro dos contornos de legalidade, permitir que os contribuintes negociem suas dívidas, ainda podendo levar ao sobrestamento de procedimentos cíveis e criminais, o que geralmente ocorre após as ações estratégicas realizadas pela equipe.

Assim, a conjunção de esforços entre advogados públicos, auditores fiscais, delegados de política e promotores de justiça é de suma importância para o aprimoramento das medidas técnicas, legais, administrativas e judiciais dentro de uma perspectiva holística. Essa atuação conjunta permite que cada instituição continue exercendo as atribuições e as competências que lhes são próprias, porém, gerando resultados mais eficientes e efetivos.

5. O PLS 284/2017 E A CONCEPÇÃO DE INSTRUMENTOS DE COMBATE AO DEVEDOR CONTUMAZ

Os tópicos anteriores expuseram a cooperação como modo de reunir esforços à serviço do combate à sonegação fiscal e à inadimplência contumaz. Abordou-se também a importância de se firmar relações interinstitucionais para melhorar a arrecadação e, de igual modo, combater o cometimento de fraudes e inadimplência reiterada, a fim de preservar condições igualitárias de mercado, protegendo-se a livre concorrência. A propósito do exercício dessa atividade estatal qualificada, há importante projeto de lei complementar que tramita no Senado Federal, o PLS nº 284, de 2017⁵⁶.

O PLS nº 284, de 2017 regulamenta o artigo 146-A da CF/88, definindo os critérios especiais de tributação. Como expressa Maria de Fátima Ribeiro, a submissão de determinadas empresas aos critérios especiais não visa puni-las, mas atende ao escopo maior de prevenir práticas perniciosas ao bom funcionamento do mercado que resultem em

⁵⁶ SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado nº 284, de 2017 (Complementar). Regulamenta a Constituição Federal para prever critérios especiais de tributação a fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais. Disponível <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/130467>. Acesso: 21/09/2021.



desequilíbrios concorrenciais. Assim, são concebidos como “instrumentos de realização de justiça tributária”⁵⁷.

As medidas dispostas no projeto de lei complementar têm a pretensão de conferir à Administração Tributária da União, dos Estados e dos Municípios meios de controle mais rigorosos que os ordinários para serem aplicados sobre os contribuintes que incidam em práticas perniciosas ao bom funcionamento do mercado. Objetiva-se firmar o tratamento uniforme, em âmbito nacional, dos critérios especiais de controle fiscal, sendo certa a necessidade de cada ente federado editar lei própria regulamentando tema. É importante essa parametrização nacional porque define um espectro de obrigações acessórias passíveis de adoção, atendendo o ideal de previsibilidade e coibindo a implementação de atos desproporcionais pelos órgãos de fiscalização tributária, notadamente diante do número de entidades tributantes em nossa federação.

Há conjunção de medidas que afetam os critérios materiais de tributação, bem como que estabelecem novos deveres instrumentais voltados a monitorar com maior veemência o desempenho das atividades de determinados contribuintes sob o enfoque fiscal. No Relatório Legislativo apresentado pelo Senador Fabiano Contarato, há a síntese dos critérios especiais:

Em relação aos sete critérios especiais de tributação relacionados no caput do art. 1º, identificamos três de natureza material, que são aqueles a interferir com os elementos estruturais da obrigação tributária, a saber: a) antecipação ou postergação do fato gerador (independentemente de substituição tributária); b) concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo econômico (monofasia também para o IPI e o ISS); e c) adoção de alíquota específica sobre preço do produto constante em pauta de valor mínimo.

Os outros quatro critérios especiais de tributação têm natureza formal, isto é, criam deveres instrumentais adicionais para acompanhamento específico de determinados contribuintes. Destes, três são de aplicação individual ao sujeito passivo na forma de regime diferenciado, a saber: a) manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento; b) controle especial do recolhimento do tributo, de informações e de documentos; e c) regime de estimativa⁵⁸.

⁵⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e concorrência: breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal. *Derecho y Cambio Social*. v. 37, 2014. p. 8.

⁵⁸ SENADO FEDERAL. Recebido relatório do Senador Fabiano Contarato, pela aprovação do PLS 284, de 2017, na forma da emenda substitutiva apresentada, e pela apresentação de requerimento que solicita o



Não é correto identificar os critérios especiais de tributação com as sanções políticas. O rigor na definição das obrigações acessórias de determinados contribuintes, na forma estabelecida no art. 146-A, da CF/88, não tem o fim imediato de aumentar a arrecadação. A partir da reconstrução analítica dos enunciados de súmula 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal, Humberto Ávila delimita o conceito de sanção política, afastando dele as medidas adotadas pelo poder público com finalidade distinta da arrecadatória, que se dirijam ao combate de ilicitudes e cujos efeitos reflitam positivamente sobre as atividades lícitas de outros contribuintes. Com efeito, os critérios especiais de tributação representam um meio legítimo de consubstanciar a finalidade estatal de combater ilícitos tributários, terminando por gerar efeitos no mercado, beneficiando outros contribuintes que estejam operando regularmente no mesmo ambiente concorrencial⁵⁹.

Esse tema afeta diretamente as atividades desenvolvidas pelo CIRA, a considerar os seus alvos de atuação. A previsão legal de novos meios, além dos usuais, para a recuperação de ativos e para o combate à sonegação fiscal e à inadimplência contumaz cumpre o escopo de aperfeiçoamento do poder de polícia exercido pelo órgão fazendário sobre determinados contribuintes. Além disso, é capaz de promover ajustes na conduta das empresas no sentido de estancar a multiplicação de seus débitos tributários. Nota-se que a preocupação em paralisar o crescimento das dívidas é de extrema relevância, uma vez que os valores devidos por empresas ou grupos econômicos, em certos casos, podem atingir patamares tão extraordinários que aniquilam a sua capacidade econômica de solver a dívida. Assim, nem o mais amplo e eficiente espectro de medidas estatais será suficiente para resgatar os valores devidos aos cofres públicos.

Enfim, diante da relevância da matéria regulamentada, espera-se que o projeto de lei tenha tramitação ágil, lançando as diretrizes para que os entes da federação possam estabelecer, com segurança, os seus critérios especiais de tributação, viabilizando o

desapensamento das demais matérias que tramitam em conjunto. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pls-284-2017>. Acesso: 22/09/2021.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 431-432.



combate eficiente de desequilíbrios concorrenciais provocados pelos devedores contumazes e sonegadores de impostos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em sua missão de promover o resgate da confiança nos serviços públicos, o Estado deve focalizar em instrumentos de gestão interorganizacional que criem redes de articulação, de compartilhamento de informações e de colaboração, traçando estratégia conjunta para o enfrentamento das tarefas complexas de modo efetivo e eficiente.

Novos arranjos jurídicos institucionais surgiram para ampliar e fortalecer a atuação estatal, estabelecendo a articulação entre atores e entidades. Com a missão de promover o resgate da confiança nos serviços públicos, têm sido estabelecidas redes de compartilhamento de informações, com a união de esforços, planejamento e adoção de estratégias destinadas a atingir objetivos preestabelecidos. Essas interações rendem ensejo, também, a concepção de vias alternativas de persecução de créditos tributários, diante da emergente necessidade de aprimoramento das vias ordinárias então vigentes.

Nesse sentido, é de fundamental importância estar atento às novas práticas de articulação e trabalhar em favor da profissionalização da burocracia e da prestação jurisdicional, promovendo relações horizontais e transversais que sejam capazes de operacionalizar uma gestão em rede no setor público. O Código de Processo Civil de 2015 abraçou essas interações, almejando a eficiência na prestação jurisdicional. A instituição do CIRA é uma experiência que vem sendo adotada paulatinamente pelos estados da federação com a promessa de garantir o ingresso de um volume maior de receitas tributárias aos cofres públicos, coibir a prática de ilícitos tributários e promover justiça fiscal.

Por fim, os resultados efetivos desses modelos não apenas recobram a confiança nas instituições públicas, mas também provisionam os cofres públicos para o financiamento de políticas sociais, resgatando receitas ilicitamente subtraídas do aparato estatal. Não menos importante, como fruto da articulação intragovernamental, promove-se justiça fiscal e fomenta-se a economia com a eliminação de concorrência desleal praticada



por sonegadores em detrimento daqueles que cumprem as suas obrigações tributárias com regularidade.

REFERÊNCIAS:

- ABRUCIO, Fernando Luiz. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: BRESSER PEREIRA, Luis Carlos; SPINK, Peter (org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 6. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, p. 173-199, 2005.
- ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, p. 431-432, 2009.
- AVELINO, Murilo Teixeira. Breves comentários à cooperação nacional no Código de Processo Civil. *Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco*, n. 8, Pernambuco, p. 187-196, 2015.
- BEVILACQUA, Lucas; FREITAS, Leonardo Buíssa; FREITAS, Gabriel Buíssa Ribeiro. Neutralidade concorrencial e a indução econômica na tributação sobre o consumo. *Revista de Direito Constitucional e Econômico*, São Paulo, SP, I(1), p. 95-119, jan-jun, 2019.
- _____, Lucas; FREITAS, Leonardo Buíssa. Neutralidade tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo, SP, n. 39, p. 263-280, 2018.
- BITENCOURT NETO, Eurico. *Concertação administrativa interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI*. Lisboa: Almedina, 2017.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, n. 191-A, Seção 1, p. 1-32, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/DOUconstituicao88.pdf.



- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, n. 106-E, Seção 1, p. 1-3, 5 jun. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Seção 1, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Seção 1, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Seção 1, 17 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm.
- CABRAL, Antonio de Passo. Da instrumentalidade à materialização do processo: as relações contemporâneas entre o direito material e o direito processual. *Civil Procedure Review*, Bahia, v. 12, n. 2, p. 69-102 mai-ago 2021.
- CABRAL, Antonio de Passo; DIDIER JR., Fredie. Negócios jurídicos processuais atípicos e execução. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 67, p. 137-165, jan/mar 2018.



- CUNHA, Leonardo Carneiro da. A previsão do princípio da eficiência no projeto do novo Código de Processo Civil brasileiro. *Revista de Processo*, v. 233/2014, p. 65-84, jul2014.
- CHEVALLIER, Jacques. A governança e o direito. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, v. 3, n. 12, p. 129-146, 2005.
- DIDIER JR., Fredie; FERNANDEZ, Leandro. Cooperação judiciária e protocolos institucionais: o caso do “Ato Trabalhista”, ou plano especial de pagamento trabalhista, para a centralização de execuções contra entidades desportivas. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*. vol. 219. ano 47. p. 201-232. São Paulo: Ed. RT, set./out. 2021.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2020: ano-base 2019*. Brasília, DF: Conselho Nacional de Justiça, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>.
- FENAFISCO. *Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (Cira)*. Brasília, DF: FENAFISCO, 21 jun. 2018. Disponível em: <http://fenafisco.org.br/publicacoes/outras-publicacoes-5>.
- FONSECA, Rafael Campos Soares da. Sistema multiportas no novo Código de Processo Civil e a crise da execução fiscal: uma revisita a partir do observatório de macrolitigância fiscal. In: BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas (Coord.). *Processo Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 117-128.
- GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. Casa Civil. Decreto nº 13.843 de 29 de março de 2012. Cria o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos - CIRA. *Diário Oficial do Estado da Bahia*, Salvador, 29 mar 2012. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/decreto-no-13843-de-29-de-marco-de-2012>.
- GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA. Lei nº 11.197 de 13 de setembro de 2018. Cria o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos do Estado da Paraíba, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado da Paraíba*, João Pessoa, 14 set.



2018. Disponível em: [https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/6171-lei-n-11-197-de-13-de-setembro-de-](https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/6171-lei-n-11-197-de-13-de-setembro-de-2018#:~:text=Art.,na%20recupera%C3%A7%C3%A3o%20de%20ativos%20p%C3%BAblicos)

[2018#:~:text=Art.,na%20recupera%C3%A7%C3%A3o%20de%20ativos%20p%C3%BAblicos](https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/6171-lei-n-11-197-de-13-de-setembro-de-2018#:~:text=Art.,na%20recupera%C3%A7%C3%A3o%20de%20ativos%20p%C3%BAblicos).

GOVERNO DO ESTADO DE GOIÁS. Secretaria de Estado da Casa Civil. Decreto nº 7.825, de 12 de março de 2013. Institui o Grupo de Proteção à Ordem Tributária e dispõe sobre os procedimentos e as ações pertinentes aos órgãos envolvidos no combate à sonegação e no processo de execução fiscal. *Diário Oficial do Estado de Goiás*, Goiânia, 12 mar. 2013, Suplemento. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/66132/decreto-7825.

GOVERNO DO ESTADO DE GOIÁS. Secretaria de Estado da Casa Civil. Lei nº 19.878 de 30 de outubro de 2017. Cria o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos do Estado de Goiás -CIRA-GO- e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado de Goiás*, Goiânia, 1 nov. 2017. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/99639/lei-19878.

GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. MINISTÉRIO PÚBLICO DE SANTA CATARINA. *Processo nº 2017/022376. Acordo de Cooperação Técnica nº 077/2017MP, nº 2017TN001989/SEF, nº 01/2017PGE*. Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o MINISTÉRIO PÚBLICO, a SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA e a PROCURADORIA GERAL DO ESTADO, integrantes do Estado de Santa Catarina, com o objetivo da criação do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA). Florianópolis, 14 dez. 2017. Disponível em: http://fenafisco.org.br/images/pdf/CIRA%20-%20SC%20-%20ACT_2017.pdf.

GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. Ato Normativo Conjunto PGE nº 1 de 11/03/2019. Cria, no âmbito dos Poderes Executivo e Judiciário e do Ministério Público do Estado do Ceará, o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos - CIRA, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Ceará*, Fortaleza, 14 mar 2019. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=375594>.



- HILL, Flávia Pereira. DESJUDICIALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO CIVIL: REFLEXÕES SOBRE O PROJETO DE LEI Nº 6.204/2019. *Revista eletrônica de direito processual*, v. 21, p. 164-205, 2020.
- KEAST, Robyn; BROWN, Kerry; MANDELL, Myrna. Encontrando a combinação certa: decifrando significados e estratégias de integração. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 63, n. 3, p. 313-341, 2014.
- LIMA, Ricardo Seibel Freitas. A inadimplência sistemática do ICMS como infração à ordem econômica. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v. 24, p. 115, nov. 2001.
- PIRES, Roberto Rocha Coelho. Intersetorialidade, arranjos institucionais e instrumentos da ação pública. In: MACEDO, Juliana Matoso; XEREZ, Flávia Helena Saraiva; LOFRANO, Rodrigo (org.). *Intersetorialidade nas políticas sociais: perspectivas a partir do Programa Bolsa Família*. Brasília, DF: Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome; Secretaria de Avaliação e Gestão da Informação, 2016. p. 67-80. (Cadernos de Estudos Desenvolvimento Social em Debate, 26).
- PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DE SERGIPE. Convênio nº/2018. Convênio que entre si celebram o Poder Judiciário do Estado de Sergipe, o Poder Executivo do Estado de Sergipe e o Ministério Público Estadual, para atuação conjunta na recuperação dos créditos fiscais e no combate à sonegação dos tributos no Estado de Sergipe. Aracaju, 5 jun. 2018. Disponível em: http://fenafisco.org.br/images/pdf/CIRA%20-%20SE%20-%20ACT_2018.pdf.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e concorrência: breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal. *Derecho y Cambio Social*. v. 37, p. 2, 2014.
- SCHOUERI, Luiz Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 243-244.
- SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.



SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de Direito Econômico*. 4. ed. São Paulo: LTr, 1999.