

idp

idn

# MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

---

**A APLICAÇÃO DA LEI 9.964/2000, QUE INSTITUI O  
PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS I), E SUA  
POSSÍVEL DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO ÀS INTENÇÕES DO  
LEGISLADOR ORDINÁRIO**

**WELLINGTON OSÓRIO MODESTO E SILVA**

Brasília-DF, 2025

## **WELLINGTON OSÓRIO MODESTO E SILVA**

### **A APLICAÇÃO DA LEI 9.964/2000, QUE INSTITUI O PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS I), E SUA POSSÍVEL DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO ÀS INTENÇÕES DO LEGISLADOR ORDINÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

#### **Orientador**

Professor Doutor Emmanuel de Nazareth Brasil

Brasília-DF 2025

## **WELLINGTON OSÓRIO MODESTO E SILVA**

### **A APLICAÇÃO DA LEI 9.964/2000, QUE INSTITUI O PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS I), E SUA POSSÍVEL DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO ÀS INTENÇÕES DO LEGISLADOR ORDINÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 15 / 07 / 2025

#### **Banca Examinadora**

---

Prof. Dr. Emmanuel de Nazareth Brasil - Orientador

---

Prof. Dr. Felipe Lopes da Cruz

---

Profa. Dra. Paula Zambelli Salgado Brasil

Código de catalogação na publicação – CIP

S586a Silva, Wellington Osório Modesto e  
A aplicação da lei 9.964/2000, que institui o programa de recuperação fiscal (REFIS I), e sua possível divergência em relação às intenções do legislador ordinário / Wellington Osório Modesto e Silva. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025.  
121 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Emmanuel de Nazareth Brasil

Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.

1. Receita Federal - Brasil. 2. Governança fiscal. 3. Sistema tributário brasileiro. 4. Direito tributário - legislação - Brasil.  
I.Título

CDDir 341.3992

Elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves

## DEDICATÓRIA

À minha família, pelo apoio incondicional e inspiração constante, e ao Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), por proporcionar o ambiente acadêmico e intelectual que tornou possível a realização deste trabalho. Dedico esta dissertação a todos que acreditam no aprimoramento da Administração Pública e na busca por uma gestão fiscal responsável e alinhada aos princípios do Direito Público.

## AGRADECIMENTOS

Expresso minha profunda gratidão a todos que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a realização desta dissertação e para minha trajetória no Mestrado em Administração Pública do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP).

À minha família, pelo amor, apoio incondicional e paciência, que foram fundamentais para que eu pudesse superar os desafios ao longo deste caminho. A vocês, minha eterna gratidão.

Ao meu orientador, Doutor Emmanuel de Nazareth Brasil, pelo rigor acadêmico, pelas valiosas contribuições e pela dedicação em guiar-me na construção deste trabalho, com sabedoria e incentivo constante.

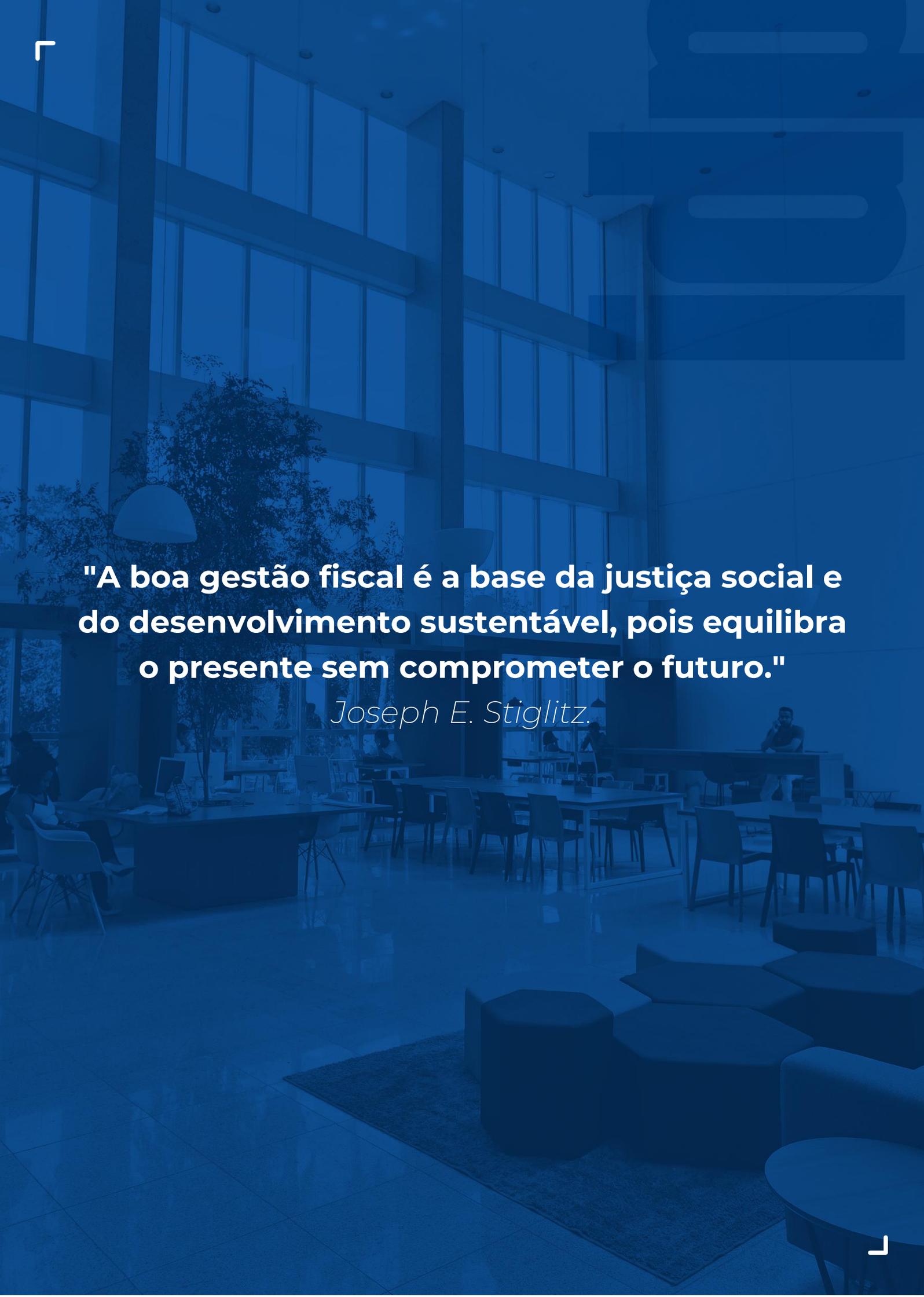
Aos professores e colegas do IDP, pelo compartilhamento de conhecimentos, debates enriquecedores e pelo ambiente de aprendizado que me inspirou a buscar a excelência. Cada aula, discussão e troca de ideias foi essencial para o amadurecimento deste estudo.

Aos amigos que estiveram ao meu lado, oferecendo suporte emocional e momentos de leveza, tornando esta jornada mais significativa e prazerosa.

À equipe do IDP, pelo profissionalismo e suporte administrativo, que facilitaram o desenvolvimento desta pesquisa.

Por fim, agradeço a todos que, de alguma forma, cruzaram meu caminho e contribuíram para meu crescimento pessoal e profissional. Este trabalho é fruto do esforço coletivo e da crença compartilhada na importância do conhecimento para a transformação da Administração Pública.

Brasília, 2025.



**"A boa gestão fiscal é a base da justiça social e do desenvolvimento sustentável, pois equilibra o presente sem comprometer o futuro."**

*Joseph E. Stiglitz.*

## RESUMO

Este estudo analisa a aplicação da Lei 9.964/2000, que institui o Programa de Recuperação Fiscal (Refis I), pela Receita Federal do Brasil, as causas e as consequências da exclusão das empresas que aderiram ao programa. O objetivo principal do trabalho é investigar se a interpretação e aplicação dessa lei pela Receita representam um desvio das intenções originais do legislador ordinário, impactando negativamente a segurança jurídica e os contribuintes, esclarecendo como isso ocorreu, quais as consequências e de que forma pode ser evitado esse tipo de ocorrência. Para atingir este objetivo, o estudo se aprofunda em várias áreas: explora as teorias de Administração Pública, como o modelo burocrático de Max Weber e o Novo Gerencialismo Público, para entender as estruturas e práticas da Receita Federal; avalia a governança fiscal e as políticas públicas relacionadas, contextualizando a atuação da Receita Federal no sistema tributário brasileiro; e examina o poder discricionário na administração pública e a segurança jurídica no direito tributário para compreender as implicações das ações da Receita Federal para os contribuintes. Utilizando uma metodologia qualitativa que abrange análise documental, estudo de jurisprudência e pesquisa de artigos de especialistas, com ênfase na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.370, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 77, o estudo encontrou que a Receita Federal tem aplicado a Lei 9.964/2000 de maneira que, em várias instâncias, diverge das intenções do legislador, especialmente na exclusão de contribuintes do Refis I, utilizando critérios rígidos e interpretações restritivas. Consequentemente, conclui-se que é necessário um realinhamento das práticas da Receita Federal com os objetivos legislativos da Lei 9.964/2000, visando maior transparência, coerência e eficácia na aplicação das leis tributárias, beneficiando assim o sistema fiscal brasileiro. Por fim, propõe-se um projeto de lei factível que vem a equalizar essas questões.

**Palavras chave: Refis I. Interpretação. Receita Federal.**

## ABSTRACT

This study analyzes the application of Law 9.964/2000, which established the Tax Recovery Program (Refis I), by the Brazilian Federal Revenue Service, and the causes and consequences of the exclusion of companies that joined the program. The main objective is to investigate whether the interpretation and application of this law by the IRS represent a deviation from the original intentions of the ordinary legislator, negatively impacting legal certainty and taxpayers. It also clarifies how this occurred, what the consequences are, and how this type of occurrence can be avoided. To achieve this objective, the study delves into several areas: it explores Public Administration theories, such as Max Weber's bureaucratic model and New Public Managerialism, to understand the structures and practices of the IRS; it assesses fiscal governance and related public policies, contextualizing the IRS's role in the Brazilian tax system; and it examines discretionary power in public administration and legal certainty in tax law to understand the implications of the IRS's actions for taxpayers. Using a qualitative methodology that encompasses documentary analysis, case law, and research into articles by experts, with an emphasis on Direct Action of Unconstitutionality 7,370 and Declaratory Action of Constitutionality 77, the study found that the Federal Revenue Service has applied Law 9,964/2000 in a manner that, in several instances, diverges from the legislator's intentions, particularly in the exclusion of taxpayers from Refis I, using rigid criteria and restrictive interpretations. Consequently, it concludes that the Federal Revenue Service's practices need to be realigned with the legislative objectives of Law 9,964/2000, aiming for greater transparency, coherence, and effectiveness in the application of tax laws, thus benefiting the Brazilian tax system. Finally, a feasible bill is proposed that would balance these issues.

**Keywords:** Refis I. Interpretation. IRS.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>Refis</b>	Programa de Recuperação Fiscal
<b>DASP</b>	Departamento Administrativo do Serviço Público
<b>Mare</b>	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
<b>RFB</b>	Receita Federal do Brasil
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
<b>SPED</b>	Sistema Público de Escrituração Digital
<b>ADI</b>	Ação Direta de Inconstitucionalidade
<b>OAB</b>	Ordem dos Advogados do Brasil
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>AIR</b>	Avaliação de Impacto Regulatório
<b>ADC</b>	Ação Declaratória de Constitucionalidade
<b>PGFN</b>	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>FGTS</b>	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
<b>TRF</b>	Tribunal Regional Federal
<b>AGU</b>	Advocacia-Geral da União
<b>INSS</b>	Instituto Nacional do Seguro Social
<b>CARF</b>	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### **Figura 1**

Análise Cross aplicada à divergência na aplicação do Refis I ..... **92**

### **Figura 2**

Método Cross – Refis I: Causas, Efeitos e Soluções ..... **93**

### **Figura 3**

Ciclo de Políticas Públicas ..... **102**

# SUMÁRIO

## **1. INTRODUÇÃO ..... 15**

### **1.1 METODOLOGIA DA PESQUISA..... 20**

## **2. TEORIAS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: EXAME DOS MODELOS BUROCRÁTICO, DE MAX WEBER, E O NOVO GERENCIALISMO PÚBLICO, COM FOCO NAS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS E PRÁTICAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NA APLICAÇÃO DA LEI 9.964/2000. .... 23**

## **3. ANÁLISE DA GOVERNANÇA FISCAL: AVALIAR A GOVERNANÇA FISCAL E AS POLÍTICAS PÚBLICAS RELACIONADAS À APLICAÇÃO DA LEI 9.964/2000, PARA COMPREENDER O CONTEXTO MAIS AMPLO DENTRO DO QUAL A RECEITA FEDERAL OPERA. .... 32**

## **4. ANÁLISE DO PODER DISCRICIONÁRIO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: INVESTIGAÇÃO DE COMO A RECEITA FEDERAL EXERCE SEU PODER DISCRICIONÁRIO NA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEI E AS IMPLICAÇÕES DESSA ATUAÇÃO PARA A CONFORMIDADE COM AS INTENÇÕES LEGISLATIVAS. .... 44**

## **5. ANÁLISE DA SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: AVALIAÇÃO DO IMPACTO DAS PRÁTICAS DA RECEITA FEDERAL NA SEGURANÇA JURÍDICA, ESPECIALMENTE NO QUE TANGE AOS DIREITOS E OBRIGAÇÕES DOS CONTRIBUINTES SOB A LEI 9.964/2000. .... 56**

## **6. APLICAÇÃO DA LEI 9.964/2000 DE FORMA DIVERGENTE DAS INTENÇÕES DO LEGISLADOR EM VÁRIAS OCASIÕES, ESPECIALMENTE NA EXCLUSÃO DE CONTRIBUINTES DO REFIS I, UTILIZANDO CRITÉRIOS RIGOROSOS E INTERPRETAÇÕES RESTRITIVAS..... 64**

## **7. ANÁLISE DE DECISÕES JUDICIAIS, PRINCIPALMENTE DA ADC 77, E AS DISCREPÂNCIAS ENTRE AS INTERPRETAÇÕES DA RECEITA FEDERAL E AS DECISÕES DOS TRIBUNAIS. .... 73**

## **8. ANÁLISE DE ALGUNS ASPECTOS DA ESTRUTURA DO SERVIÇO PÚBLICO BRASILEIRO E SUA RELAÇÃO COM A JUDICIALIZAÇÃO DO REFIS I COMO DESDOBRAMENTO DA EXCLUSÃO DE EMPRESAS DO PROGRAMA POR PARTE DA RECEITA FEDERAL ..... 82**

# SUMÁRIO

**9. AS DISCREPÂNCIAS NO SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL COMO PROMOTORES DE INEFICIÊNCIA E DISTORÇÕES NA GESTÃO DO REFIS I POR PARTE DA RECEITA FEDERAL.....92**

**10. CONCLUSÃO ..... 107**

**REFERÊNCIAS .....114**



## 1

**INTRODUÇÃO**

O presente trabalho se debruça sobre o contexto tributário brasileiro, um terreno caracterizado pela sua intrincada complexidade e pelas sutis nuances de um sistema fiscal multifacetado. No Brasil, a esfera tributária é marcada por uma legislação densa e frequentemente alterada, em que a compreensão e a conformidade se tornam desafios tanto para entidades governamentais como para os contribuintes. Neste cenário complexo, emerge o Programa de Recuperação Fiscal (Refis I), instituído pela Lei 9.964/2000, como um elemento central de estudo.

O Refis I foi desenvolvido como uma estratégia para permitir a regularização de débitos fiscais acumulados, representando uma tentativa de conciliar os interesses do Estado, em maximizar a arrecadação de receitas, com as necessidades dos contribuintes, de gerir suas pendências tributárias de maneira viável. Essa legislação, no entanto, vem transcendendo a sua função aparente de facilitador fiscal. Ela atua como um ponto de interseção entre a complexa malha de leis tributárias e a realidade prática da administração fiscal, revelando as dinâmicas subjacentes entre a Receita Federal e os contribuintes.

Por um lado, a Receita Federal enfrenta o desafio de implementar e gerir o programa de maneira eficaz, equilibrando o rigor no cumprimento das normas com a flexibilidade necessária para adaptar-se às realidades econômicas e sociais. Por outro lado, os contribuintes, confrontados com um sistema que muitas vezes é percebido como labiríntico e excessivamente oneroso, buscam se adequar a um conjunto de regras em constante evolução, cuja clareza nem sempre é evidente.

Nesse sentido, o Programa de Recuperação Fiscal (Refis I), criado como uma iniciativa para a regularização fiscal, atua como um ponto focal no complexo panorama tributário do Brasil. Esse programa, delineado pela Lei 9.964/2000, foi estabelecido com o intuito de oferecer aos contribuintes a oportunidade de sanar suas pendências fiscais com o governo, proporcionando condições mais favoráveis para o pagamento de dívidas tributárias.



No entanto, a implementação e a interpretação deste programa pela Receita Federal do Brasil tornaram-se temas de debates críticos e intensos. As controvérsias surgem principalmente em torno das práticas adotadas pela Receita Federal, especialmente no que diz respeito à exclusão de contribuintes do programa.

Essa exclusão, frequentemente baseada em critérios rigorosos e interpretações estritas das regulamentações fiscais, levanta questões significativas sobre a flexibilidade e a equidade na aplicação da lei. Tais práticas têm sido objeto de escrutínio, pois podem não apenas impactar

a relação entre os contribuintes e a autoridade fiscal, mas também influenciar a percepção de justiça e eficácia do sistema tributário como um todo. Além disso, a maneira pela qual a Receita Federal interpreta e aplica as disposições do Refis I pode ter implicações profundas para a segurança jurídica, influenciando as decisões econômicas e financeiras dos contribuintes.

As consequências negativas da exclusão de contribuintes do Refis I por insuficiência de pagamento, retroativamente e mesmo quando esses contribuintes estavam adimplentes dentro das condições do programa, são diversas e acontecem em ambos os lados da questão. Por exemplo, o impacto econômico dessa decisão sobre as empresas, que de um dia para o outro viram seu débito com a receita se avolumar extraordinariamente, chegou a impossibilitar algumas de continuarem operando, além, é claro, da insegurança jurídica provocada. Do lado do Estado, entre as consequências negativas, está o aumento substancial de litígios, a sobrecarga do judiciário e o travamento na recuperação desses valores. E a sociedade não sai ileso, já que o travamento da arrecadação e o aumento dos litígios resultam em uma conta bem alta ao erário.

Esse cenário de implementação e interpretação do Refis I, portanto, não apenas reflete as dinâmicas do sistema tributário, mas também evidencia a necessidade de um equilíbrio entre a aplicação rigorosa das leis fiscais e a compreensão das realidades econômicas enfrentadas pelos contribuintes. A maneira como esses desafios são gerenciados pela Receita Federal pode ter um impacto substancial na eficácia do programa e na confiança geral no sistema tributário brasileiro.

Nesse contexto, mostra-se imprescindível perquirir se essa interpretação e gerência feita pela Receita Federal do Brasil pode ser vista como um "apagão das canetas dos legisladores", prejudicando a intenção legislativa e, conseqüentemente, os contribuintes. Essa questão norteou a presente pesquisa, que teve como objetivo geral analisar as conseqüências da aplicação da Lei 9.964/2000 (Refis I) pela Receita Federal, com foco nos impactos da exclusão de contribuintes para a segurança jurídica e a eficiência da gestão fiscal. Já os objetivos específicos da pesquisa são: examinar os critérios adotados pela Receita Federal na exclusão de contribuintes do Refis I; avaliar os impactos da exclusão de contribuintes em termos de arrecadação pública; analisar divergências na interpretação jurídica do Refis I entre a Receita Federal e o STF e propor ajustes no modelo de gestão de bônus e honorários para maior eficiência fiscal.

Para alcançar tal objetivos, primeiramente é importante realizar uma fundamentação sobre as teorias de Administração Pública, com o intuito de fornecer um arcabouço teórico para compreender as estruturas organizacionais e as práticas administrativas da Receita Federal do Brasil. Essa análise inclui o exame de modelos teóricos, como o modelo burocrático proposto por Max Weber, que enfatiza a racionalidade, a formalização e a hierarquia dentro das organizações públicas. Ao explorar esse modelo, busca-se entender como a estrutura burocrática da Receita Federal pode influenciar sua abordagem na aplicação da lei, especialmente em termos de conformidade, eficiência e justiça.

Outro modelo analisado é o Novo Gerencialismo Público, uma teoria que sugere uma maior flexibilidade, eficiência e orientação para resultados nas práticas administrativas. Essa análise visa compreender até que ponto a Receita Federal adotou esses princípios gerenciais modernos em sua operação e como isso afeta a implementação do Refis I. O contraste entre o modelo burocrático tradicional e as abordagens mais contemporâneas do Novo Gerencialismo Público oferece uma visão valiosa sobre a dinâmica interna da Receita Federal e sua capacidade de adaptar-se a um ambiente fiscal em constante mudança.

Outra análise importante é a da governança fiscal, com o intuito de avaliar as políticas públicas relacionadas à aplicação da lei 9.964/2000, para compreender o contexto mais amplo dentro do qual a receita federal opera. Procura-se não apenas compreender as estruturas

organizacionais e práticas administrativas da Receita Federal, mas também avaliar como essas estruturas e práticas se alinham com as teorias de Administração Pública e quais implicações isso tem para a eficácia e a equidade na aplicação da Lei 9.964/2000. Ao fazer isso, a pesquisa procura compreender os desafios e oportunidades enfrentados pela Receita Federal no equilíbrio entre eficiência administrativa e justiça fiscal, dois elementos cruciais na implementação de qualquer legislação tributária.

Ao explorar a governança fiscal, a pesquisa visa compreender como as decisões são tomadas no âmbito da política tributária, incluindo os mecanismos de formulação, execução e avaliação dessas políticas. Isso envolve avaliar não apenas as estruturas formais de tomada de decisão, mas também as influências políticas, econômicas e sociais que impactam a administração tributária. A análise busca desvendar como esses fatores externos e internos afetam a capacidade da Receita Federal de aplicar a Lei 9.964/2000 de maneira eficaz e justa.

Continuando, apresenta-se uma análise das formas como a Receita Federal exerce seu poder discricionário na interpretação e aplicação do Refis I. Essa análise crítica foca em entender as nuances e os critérios utilizados pela Receita Federal ao interpretar a legislação, identificando como essas interpretações se alinham – ou divergem – das intenções originais dos legisladores. O exercício do poder discricionário, essencial na administração pública, envolve decisões que podem variar entre a rigidez absoluta das regras e a flexibilidade necessária para lidar com casos individuais.

Nesta esteira, examinado-se, portanto, o equilíbrio entre a aderência estrita à lei e a aplicação prática que leva em conta as circunstâncias específicas de cada caso. Esse exame inclui uma avaliação das políticas internas, diretrizes e procedimentos adotados pela Receita Federal, analisando como esses elementos influenciam a tomada de decisões. Por exemplo, a pesquisa busca compreender em que medida a interpretação da Receita Federal em relação à admissibilidade e à exclusão dos contribuintes no programa supracitado reflete uma compreensão equilibrada, ponderando os objetivos de arrecadação com a necessidade de justiça fiscal.

De outro norte, avalia-se também o impacto das práticas da Receita Federal sobre a segurança jurídica, particularmente em relação aos direitos e obrigações dos contribuintes conforme estabelecidos

pela Lei 9.964/2000. Essa avaliação busca discernir como as decisões e procedimentos adotados pela Receita Federal moldam o ambiente legal e fiscal para os contribuintes. O foco é entender se as ações da Receita promovem um cenário de previsibilidade e confiança, fatores essenciais para a eficácia e a integridade do sistema tributário brasileiro.

Neste sentido, o estudo examina ainda se as práticas administrativas e interpretativas da Receita Federal estão alinhadas com os princípios de justiça fiscal e se elas respeitam o equilíbrio entre a aplicação rigorosa da lei e a consideração das circunstâncias individuais dos contribuintes. A análise visa compreender como tais práticas impactam a percepção dos contribuintes sobre a equidade e a consistência da aplicação da lei, elementos que são fundamentais para fomentar a conformidade voluntária e manter a confiança no sistema tributário.

Além disso, o estudo traz um exame específico da jurisprudência, com foco especial na Ação Declaratória de Constitucionalidade 77, que proporciona a compreensão da interpretação judicial das questões legais relacionadas à lei em questão.

A pesquisa também abrange uma revisão da literatura especializada, incorporando estudos acadêmicos, análises de especialistas e outros trabalhos relevantes. Essa revisão complementa a análise documental e a investigação da jurisprudência, oferecendo uma visão abrangente e multifacetada da aplicação do objetivo em tela.

Por fim, é dada particular atenção à exclusão de contribuintes do programa Refis I. A investigação busca identificar situações em que a interpretação e execução da lei por parte da Receita Federal não estejam em consonância com os objetivos legislativos estabelecidos. Especial ênfase é dada ao exame dos critérios e procedimentos adotados pela Receita Federal que levam à exclusão de contribuintes, avaliando se tais práticas refletem uma interpretação excessivamente rígida ou uma aplicação desproporcional da lei. Uma sugestão de solução factível para as dificuldades levantadas nesse estudo está presente no último capítulo, em forma de projeto de lei.

## 1.1 METODOLOGIA DA PESQUISA

O estudo caracteriza-se como qualitativo, já que tratou de determinar quais foram as consequências econômicas e jurídicas da aplicação do Refis I e da posterior exclusão de centenas de empresas do programa, treze anos depois, pela Receita Federal. Segundo Becker (2014), é a pergunta da pesquisa que determina seu caráter qualitativo e, de fato, se questionou quais foram as consequências e não quantas foram as consequências. O método que possibilitou responder à pergunta da pesquisa foi a análise interpretativa de documentos legais, decisões administrativas e jurisprudências.

A pesquisa também contou com uma revisão de literatura e documental, já que descreveu diferentes teorias de gestão, como a weberiana e o novo gerencialismo público, e embasou toda análise do objeto de pesquisa na literatura. Nessas análises foram contemplados autores como Max Weber; Bresser-Pereira (2001); Vaz (2016); Abrucio (2007); Cardoso Jr, (2011); Lopez, (2015); Evans (1993); Di Pietro (2016); Pires (2009); Soares (2007); Bianco (2005); Zanco (2018); Carazza (2024); Kokke (2020) e Cruz (2024), que criou o Método Cross.

Na análise da gestão e posterior judicialização do Refis I, foram utilizadas normas e a gestão tributária, os autos do processo ajuizado pela OAB, as decisões do STJ e do STF sobre o Refis I e a exclusão de empresas por pagamento insuficiente, os pareceres técnicos da Receita Federal, pareceres da Procuradoria Geral, o Parecer PGFN/CDA nº 1.206/2013 da Fazenda Nacional, legislações complementares relacionadas à gestão tributária, normas e diretrizes da AGU sobre pagamento de honorários, documentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre gestão tributária, honorários e gratificações. Ponderou-se ainda sobre a atuação da advocacia pública, honorários de sucumbência, bônus por produtividade.

Além do método interpretativo convencional, baseado na leitura e interpretação dos documentos, foi utilizado o método Cross (Cruz, 2024), que é aplicado para resolução de situações problemáticas e considera o conhecimento das causas, dos efeitos e das soluções. O método Cross foi utilizado para correlacionar os critérios de exclusão de contribuintes com os impactos observados na segurança jurídica e na eficiência fiscal. A análise baseada no método Cross aplicada à problemática da aplicação da Lei 9.964/2000 (Refis I) considerou os

seguintes fatores: a intenção legislativa; a aplicação administrativa; a interpretação legal; a eficiência administrativa e a segurança jurídica.

Para tanto, foram seguidas as seguintes etapas do método Cross:

- 1. (Causa) Conhecimento e estabelecimento das causas e critérios utilizados para exclusão das empresas do Refis I, que por sua vez foi a causa do processo judicial.**
- 2. (Efeito) Conhecimento das consequências econômicas e jurídicas geradas pela exclusão das empresas pelo critério de pagamento insuficiente e do processo judicial movido pela OAB, o que responde à pergunta da pesquisa.**
- 3. (Solução) Sugestão de soluções concernentes aos resultados das etapas 1 e 2, de forma que possibilitem melhor relação custo/benefício e menos efeitos colaterais danosos na aplicação de políticas públicas na área tributária/fiscal.**



?

## 2

# **TEORIAS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: EXAME DOS MODELOS BUROCRÁTICO, DE MAX WEBER, E O NOVO GERENCIALISMO PÚBLICO, COM FOCO NAS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS E PRÁTICAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NA APLICAÇÃO DA LEI 9.964/2000.**

A administração pública, um campo vital para a governança e a eficiência estatal, tem experimentado transformações significativas ao longo dos anos. Uma das mudanças mais notáveis é a transição do modelo burocrático, idealizado por Max Weber, para o novo gerencialismo público. Essa transição não é meramente teórica, mas profundamente prática, como se observa nas estruturas organizacionais e práticas da Receita Federal do Brasil.

Max Weber, com seu modelo burocrático, enfatizou a importância da hierarquia, formalidade e a impessoalidade nas operações administrativas. Enquanto esse modelo promoveu a padronização e a previsibilidade, também se tornou sinônimo de rigidez e ineficiência em determinados contextos, especialmente em um mundo dinâmico e em rápida mudança.

Por outro lado, o novo gerencialismo público emerge como uma resposta aos desafios colocados pela modernidade e pela necessidade de uma administração pública mais ágil e responsiva. Esse modelo enfatiza a eficiência, a flexibilidade e a orientação para resultados, características essenciais em um ambiente que demanda adaptabilidade e inovação constantes.

Na Receita Federal do Brasil, essas transformações teóricas assumem uma forma prática e tangível. A instituição, responsável pela administração tributária no Brasil, tem incorporado elementos do



gerencialismo público em sua estrutura e operações. Isso se reflete em uma maior ênfase na eficiência operacional, na responsabilidade fiscal, e na busca por inovações que simplifiquem processos e melhorem a experiência do contribuinte. A adoção dessas práticas gerenciais é crucial para lidar com a complexidade e a magnitude das responsabilidades fiscais em uma economia do tamanho do Brasil.

Portanto, ao examinar as teorias de administração pública com foco nos modelos de Weber e nas práticas gerenciais contemporâneas, é essencial avaliar como essas teorias se manifestam e são adaptadas na Receita Federal do Brasil. Essa análise oferece insights valiosos sobre o funcionamento prático da administração pública e sobre como teorias administrativas podem ser aplicadas e modificadas para atender às necessidades e desafios específicos de um país.

Max Weber, em suas teorias sobre a burocracia, delineou um modelo organizacional que ele considerava ser o mais racional e eficiente para estruturas administrativas. As características centrais desse modelo incluíam uma hierarquia claramente definida, uma divisão de trabalho especializada e a implementação rigorosa de regras e procedimentos formais. Esse modelo de Weber não apenas influenciou, mas também moldou significativamente as primeiras fases do desenvolvimento da administração pública no Brasil, um exemplo notável foi a Reforma Burocrática de 1936, sob a liderança de Getúlio Vargas e de Luiz Simões Lopes (Bresser-Pereira, 2001).

Nesse ano, foi criado o primeiro órgão estatal voltado à reforma burocrática, o Conselho Federal do Serviço Público Civil, que dois anos depois passa a ser o Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP). A partir desse órgão foram estabelecidos uma série de outros órgãos reguladores, conselhos, comissões e institutos, no que foi chamado de Estado Novo, que aconteceu no período ditatorial do Governo de Getúlio Vargas (Bresser-Pereira, 2001).

Por isso, Bresser-Pereira (2001) afirma que essa reforma foi "imposta de cima para baixo" e não refletiu adequadamente as "necessidades contraditórias da sociedade e da política brasileiras" daquele período. Essa observação aponta para uma adoção rígida do modelo burocrático de Weber, sem a necessária adaptação ao contexto social e político específico do Brasil.

É crucial reconhecer que, apesar das críticas à sua rigidez e potencial ineficiência, a implementação do modelo burocrático era, na

época, uma resposta necessária aos desafios enfrentados pelo Brasil. O país, em um esforço para combater a corrupção endêmica e o poder concentrado nas mãos de um estado ditatorial, precisava de um sistema administrativo que promovesse a transparência, a responsabilidade e a previsibilidade. A burocracia de Weber, com sua ênfase em regras formais e procedimentos claros, oferecia um meio para mitigar a arbitrariedade e o favoritismo, problemas frequentes em administrações menos estruturadas e mais personalistas.

Portanto, embora a aplicação do modelo burocrático de Weber no Brasil tenha sido criticada por não responder plenamente às complexidades locais, não se pode negar que ela desempenhou um papel fundamental na tentativa de estabelecer uma administração pública mais objetiva, imparcial e eficiente. Essa abordagem foi um passo crucial na jornada do país rumo a um sistema administrativo mais democrático e responsável, servindo como uma base sobre a qual reformas posteriores, incluindo o movimento em direção ao gerencialismo público, puderam ser construídas.

Em 1995, ao assumir a presidência, Fernando Henrique Cardoso dá início a outra importante reforma do Estado, visto que o modelo burocrático havia se deteriorado e já não

correspondia mais às necessidades emergentes naquele final de século. Esse governo criou então o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, com a incumbência de delinear e implementar a Reforma Gerencial de 1995. Essa reforma passou a ser chamada pelo então Ministro Bresser-Pereira de Reforma Gerencial e deu origem ao Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. As bases teóricas para tal reforma partiram da bibliografia que surgia na Inglaterra, sob o título geral de Nova Gestão Pública e do modelo que estava sendo implantando no Reino Unido (Bresser-Pereira, 2001).

O novo gerencialismo público, com seu enfoque na eficiência e eficácia, tornou-se um aspecto fundamental na modernização da Receita Federal do Brasil. Como Vaz (2016) observa, o gerencialismo "se faz presente na medida em que busca uma gestão pública mais eficiente, orientada para resultados". Essa filosofia de gerenciamento é particularmente relevante para a Receita Federal, dada a sua responsabilidade crucial na arrecadação de tributos e na fiscalização de atividades econômicas.

A adoção de práticas gerenciais na Receita Federal simboliza uma evolução do modelo burocrático tradicional, que se focava mais em processos e procedimentos, para um modelo que valoriza resultados e a otimização de recursos. Esta mudança é fundamental em uma instituição como a Receita Federal, onde a eficiência não apenas melhora a coleta de receitas, mas também contribui para a redução da carga burocrática sobre os contribuintes e empresas. Ao equilibrar rigor burocrático com flexibilidade gerencial, a Receita Federal pode responder de maneira mais ágil e efetiva às demandas e desafios em constante mudança do cenário econômico e fiscal.

O novo gerencialismo na Receita Federal envolve a implementação de sistemas de gestão por resultados, que incluem a definição de metas claras, o acompanhamento de indicadores de desempenho e a avaliação contínua dos processos internos para garantir a otimização contínua das operações. Este enfoque resulta em uma administração tributária mais proativa, capaz de se adaptar às mudanças nas práticas econômicas e de se manter eficiente em um ambiente cada vez mais digitalizado e globalizado.

Além disso, essa abordagem gerencial fortalece a capacidade da Receita Federal de combater a evasão fiscal, a fraude e outras práticas ilícitas. Ao utilizar tecnologias avançadas e análise de dados, juntamente com uma gestão orientada para a eficiência, a Receita Federal pode identificar padrões anormais, rastrear transações suspeitas e garantir uma fiscalização mais efetiva.

Por exemplo, Xavier *et al* (2022) sugere uma ferramenta inteligente para identificar os perfis de potenciais sonegadores, apenas usando dados abertos, públicos, que são disponibilizados pela Receita Federal e por outros cadastros públicos. Foram gerados três modelos que utilizaram os recursos Random Forest, Redes Neurais e Grafos e foi possível obter acurácia superior a 98% na predição do perfil inadimplente. Depois um software visual pode ser usado pelos auditores fiscais.

A eficiência, um elemento-chave do novo gerencialismo, desempenha um papel crucial na otimização dos recursos estatais e na melhoria da prestação de serviços públicos. Segundo Abrucio (2007), "A eficiência, além de reduzir gastos governamentais, pode otimizar os recursos à disposição tanto do Estado quanto dos cidadãos". Na Receita Federal do Brasil, esta busca por eficiência se traduz em uma

abordagem de gestão mais orientada a resultados, enfatizando a efetividade e a responsabilidade fiscal. Esta orientação é especialmente importante em uma instituição encarregada de arrecadar receitas e administrar tributos, uma função central para a sustentabilidade financeira do Estado.

A adoção de uma gestão orientada por resultados na Receita Federal implica não apenas na coleta eficiente de impostos, mas também na implementação de processos que garantam a justiça fiscal e a minimização da evasão fiscal. Este enfoque resulta em um equilíbrio mais eficaz entre a necessidade de arrecadar receitas e a importância de manter um ambiente de negócios justo e competitivo.

Além disso, como Abrucio (2007) destaca, "A gestão por resultados é hoje a principal arma em prol da efetividade das políticas públicas". Na Receita Federal, isso se reflete na adoção de práticas como o estabelecimento de metas claras, a mensuração do desempenho e o uso de indicadores para avaliar o sucesso das iniciativas fiscais. Por exemplo, a implementação de sistemas eletrônicos para a declaração e pagamento de impostos não só simplifica o processo para os contribuintes, mas também permite à Receita Federal processar dados com maior rapidez e precisão, melhorando a eficiência operacional.

A eficiência na Receita Federal também se manifesta na forma de inovações tecnológicas e na digitalização de serviços. Estas medidas não só melhoram a experiência do contribuinte, mas também aumentam a transparência e reduzem as oportunidades de corrupção e fraude fiscal. A utilização de análises de dados e inteligência artificial para identificar padrões anormais de declaração e pagamento de impostos é mais um exemplo de como a eficiência pode ser empregada para aprimorar a fiscalização e a coleta de receitas.

Os desafios contemporâneos exigem uma reavaliação constante das práticas de gestão na administração pública. Vaz (2016) lembra que "O novo gerencialismo sugere a necessidade de se repensar a eficiência da gestão pública frente aos desafios contemporâneos". Isso é particularmente relevante para a Receita Federal, que deve adaptar-se continuamente às mudanças econômicas e tecnológicas, mantendo a eficiência e a eficácia em suas operações.

A evolução da administração pública, transitando do modelo burocrático de Max Weber ao novo gerencialismo, simboliza uma busca incessante por maior eficiência, eficácia e responsabilidade na gestão

do setor público. Esse percurso de mudança encontra significativa discussão diante da aplicação do Programa de Recuperação Fiscal (Refis I), instituído pela Lei 9.964/2000.

Não obstante a isso, as práticas atuais da Receita Federal, em particular no que se refere à implementação de programas de refinanciamento de dívidas (refis), revelam desafios na harmonização entre a rigidez do modelo burocrático e a adaptabilidade requerida pelo gerencialismo. Esse equilíbrio é de suma importância para a administração tributária, um setor que necessita simultaneamente da precisão e previsibilidade da burocracia, bem como da inovação e flexibilidade gerencial para responder de maneira eficaz às dinâmicas econômicas e sociais.

Contudo, observa-se que a criação de empecilhos pela Receita Federal na efetivação de programas de refis pode ser vista como uma manifestação de uma adesão excessiva aos princípios burocráticos, em detrimento da flexibilidade e inovação propostas pelo gerencialismo. Tais obstáculos podem incluir processos complexos e morosos, exigências documentais rigorosas e uma abordagem pouco flexível na negociação de dívidas, o que dificulta a regularização fiscal de contribuintes.

Muito embora a gestão pública no Brasil sofra com uma espécie de sentido de urgência quase que permanente, correndo atrás de atualizações na tentativa de acompanhar os países desenvolvidos ou centrais, como foi o caso da industrialização, a partir da década de 1930. Esse fenômeno tem causado uma dissociação entre planejamento e gestão, ora havendo ênfase no planejamento sem as estruturas de gestão funcionando adequadamente para dar conta do planejamento, ora a estrutura de gestão existindo sem planejamento, como é o caso das estruturas e do gerenciamento burocráticos, das funções orçamentárias, da implementação, monitoramento, avaliação e controle das ações do governo, que acabam vindo a reboque do planejamento (Cardoso Jr, 2011).

Esse tipo de descompasso na gestão pública brasileira influencia as ações do governo, como a implementação do Refis I pela Receita Federal e pode ser outro motivo para que esse programa não tenha sido levado a cabo com a eficiência desejável. De fato, a decisão da receita de considerar o pagamento de empresas como insuficientes, sem nenhum amparo legal para isso, excluindo-as do Refis I, foi uma decisão

administrativa equivocada, que acabou tornando o programa ineficaz e até prejudicial para centenas de empresas com dívida para com o Estado, que vinham cumprindo seus contratos e estavam adimplentes.

Os descompassos na gestão pública brasileira que por vezes trazem prejuízos e ineficiência, continuam mesmo depois da reforma do Estado ocorrida a partir de meados da década de 1990. Desta vez a gestão ganha primazia sobre o planejamento na esteira das reformas alinhadas ao pacote das recomendações do Consenso de Washington. Na sanha do liberalismo econômico, o planejamento passa a ser desnecessário e até prejudicial a um Estado que se pretende mínimo, pois o desenvolvimento, nesse caso, deve ser regulado pelas forças sociais e de mercado. Assim, ao invés de se qualificar planejamento, instâncias, organizações, instrumentos e procedimentos, reduz-se as suas funções, como se fosse possível gerir o Estado apenas com o aspecto técnico-operacional, sem sentido estratégico e discricionário (Cardoso Jr, 2011).

A assim chamada nova administração pública gerencial (ou gerencialista) é o movimento teórico e político responsável pelo que neste trabalho se está chamando de primazia da gestão sobre o planejamento, fenômeno este referenciado aos anos 1990 e pelo menos à primeira década de 2000.<sup>16</sup> Trata-se de movimento político que nasceu como crítica das organizações estatais burocráticas dos anos 1970 e 1980 e que cresceu difundindo a cultura do empreendedorismo norte-americano (cultura do self made man), instigando a aplicação de princípios gerencialistas usados em organizações privadas – tais como: qualidade total, just in time, toyotismo, certificação, família ISO-9000, reengenharia, downsizing, terceirização, informatização, automação etc. – no âmbito da administração pública. (Cardoso Jr, 2011).

Foi assim que na entrada desse século a racionalização de procedimentos gerenciais da burocracia, das funções de orçamento, da implementação, monitoramento, avaliação e controle das ações do governo tornaram-se apenas ferramentas da eficiência – fazer mais com menos – como se só isso bastasse para se chegar à eficácia e à efetividade das políticas públicas (Cardoso Jr, 2011).

Provavelmente por esse tipo de descompasso na gestão pública brasileira casos como o Refis I terminaram nos tribunais superiores. Trata-se tanto de um descompasso jurídico e legal como uma fratura na gestão pública, que no Brasil tende a não cicatrizar definitivamente. A gestão pública de orientação gerencialista implementada a partir de

1995 pelo ex-ministro Bresser-Pereira e o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (Mare) tem certamente elogios e críticas. Uma das críticas é justamente a ênfase superdimensionada no desempenho institucional, na eficiência e nos resultados quantitativos “sem o devido cuidado também com ambientes e processos cotidianos de trabalho nas organizações”, que impactam fortemente instituições e indivíduos. Houve uma ênfase apressada na implementação de modelos que já estavam sendo usados por outros países, nem sempre exitosos, sem a devida adequação à realidade local (Cardoso Jr, 2011).

Outra questão de gestão bastante debatida sobre a eficiência das ações do Estado que merece atenção e que pode, de fato, ser coadjuvante em algumas deficiências é a excessiva discricionariedade na nomeação de cargos de confiança para o serviço público. Para alguns, o espaço destinado ao livre provimento é demasiado amplo e politizado, o que produz efeitos negativos na capacidade de planejamento e implementação de políticas públicas. Essa prática pode contribuir para a descontinuidade e ineficiência de ações administrativas, para o favorecimento de grupos, para a falta de profissionalismo e até mesmo para a corrupção. Já outros autores tendem a considerar que as nomeações discricionárias são uma forma de trazer novos quadros de bons dirigentes à burocracia governamental, reduzindo assim a ineficiência e aumentando a inovação (Lopez, 2015).

Diante disso, no próximo capítulo será analisada a governança fiscal no Brasil, visto que a rigidez na interpretação das normas, que culminou na exclusão de contribuintes do programa de recuperação fiscal, de forma retroativa e mesmo estando adimplentes, e o descompasso entre os objetivos do legislador e o resultado do Refis I, criaram uma série de consequências negativas para os contribuintes, para o Estado e para toda a sociedade.



3

## 3

## **ANÁLISE DA GOVERNANÇA FISCAL: AVALIAR A GOVERNANÇA FISCAL E AS POLÍTICAS PÚBLICAS RELACIONADAS À APLICAÇÃO DA LEI 9.964/2000, PARA COMPREENDER O CONTEXTO MAIS AMPLO DENTRO DO QUAL A RECEITA FEDERAL OPERA.**

A análise da governança fiscal no Brasil, em especial no que se refere à aplicação da Lei 9.964/2000, é um tópico complexo que exige compreensão detalhada não só das funções e operações da Receita Federal, mas também do seu papel dentro de um quadro maior de políticas públicas e governança.

A governança fiscal no Brasil enfrenta desafios históricos, agravados por complexidades no ambiente econômico e na gestão pública. A estrutura tributária brasileira é considerada uma das mais complexas do mundo, devido à sobreposição de competências entre União, estados e municípios, além da alta carga tributária que recai sobre o consumo.

Segundo Martins (2017), os principais problemas do sistema tributário brasileiro são: o princípio da cumulatividade, a complexidade fiscal, a guerra fiscal entre estados e municípios (ICMS e ISS), a superposição de incidências (IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS e Cides), além de outros de menor magnitude.

O Direito Tributário Brasileiro começou a ganhar consistência sistêmica a partir da EC 18/1965. Anteriormente, apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva no concernente a alguns tributos, o certo é que faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar. Os conflitos se sucediam, as formas tributárias eram utilizadas com imperfeições notórias, as garantias se diluíam em casuísmos surgidos da melancólica

vocação da Federação brasileira em transformar os governantes em criadores de despesas úteis e inúteis a serem - apenas após sua projeção - cobertas pelas receitas fiscais (Martins, 2017, p. 2).

Para Martins (2027) o sistema tributário brasileiro é consequência do crescimento do país, de sua evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da Federação, mas em uma concepção centralizadora, autônoma, em nível de carga global a ser suportada pelo contribuinte. Esses problemas ensejam uma reforma tributária, baseada na simplificação da legislação e no fim da guerra fiscal.

A Receita Federal do Brasil (RFB) é o órgão responsável por administrar e fiscalizar tributos federais, além de gerenciar a arrecadação das contribuições previdenciárias, fundamentais para a manutenção da seguridade social (Rezende, 2015).

Dentro desse contexto, a Lei nº 9.964/2000, também conhecida como a Lei do Refis (Programa de Recuperação Fiscal), foi uma das políticas públicas importantes voltadas para a regularização de dívidas tributárias. O programa permitiu a renegociação de débitos com condições mais favoráveis, como parcelamentos alongados e redução de multas e juros, com o objetivo de facilitar a regularização fiscal de empresas endividadas. O Refis surgiu em um momento de necessidade de equilíbrio nas contas públicas e também de apoio à solvência das empresas, permitindo a manutenção da atividade econômica e, conseqüentemente, da arrecadação (Girolla; Meira Junior, 2006).

Mas o Brasil enfrenta um ciclo recorrente de problemas fiscais devido ao desequilíbrio entre receitas e despesas. A governança fiscal no país tem sido marcada por tentativas de estabilizar o orçamento público, seja por meio de ajustes fiscais, seja pela implementação de políticas de recuperação de crédito tributário. Em especial, durante períodos de crise econômica, o governo tem recorrido a programas como o Refis para evitar a inadimplência em massa, garantindo a entrada de receitas que seriam impossíveis de obter em cenários normais de cobrança (Rezende, 2015).

No entanto, programas de refinanciamento como o Refis são frequentemente criticados por gerarem um efeito negativo sobre a moral tributária. Repetidos ao longo do tempo (várias edições de programas semelhantes ocorreram), eles podem desestimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, já que os

contribuintes passam a esperar que novos refinanciamentos sejam disponibilizados futuramente. A dependência de programas de refinanciamento pode criar um ciclo vicioso de inadimplência, afetando assim a previsibilidade orçamentária (Primenta; Scabora, 2023).

Além disso, o Brasil adota o sistema de orçamento rígido, em que grande parte das despesas é obrigatória, com vinculações constitucionais para áreas como saúde, educação e previdência. Isso reduz a capacidade de ajuste fiscal no curto prazo, exigindo reformas estruturais para tornar a gestão fiscal mais eficiente. Nos últimos anos, a regra do teto de gastos, aprovada em 2016, foi uma tentativa de controlar o crescimento das despesas, limitando o aumento dos gastos públicos à inflação do ano anterior. No entanto, sua eficácia depende da capacidade do governo em aumentar as receitas e promover reformas, como a Reforma Tributária, ainda em debate (Magalhães; Costa, 2018).

O papel da Receita Federal no controle fiscal é central, mas o órgão também enfrenta dificuldades operacionais e de gestão de recursos. O volume de litígios tributários e o alto nível de sonegação são problemas contínuos. De acordo com estudo da OCDE (2021), o Brasil possui uma das maiores taxas de litígios fiscais do mundo, resultando em longos períodos de tramitação de dívidas. Isso compromete a eficiência da arrecadação e retarda o fluxo de receitas para os cofres públicos.

Em números de 2024,

As execuções fiscais correspondem a 31% de todos os casos pendentes da Justiça e a 59% do total das execuções pendentes. A taxa de congestionamento na execução fiscal é de 87,8%. Sem esses processos, a taxa global do Judiciário cairia de 70,5% para 64,7%. O tempo médio de tramitação das execuções baixadas tem sido de 7 anos e 9 meses, o triplo do tempo médio global do processo baixado. (CNJ, 2024, p. 22).

Para enfrentar essas questões, a Receita tem investido em ferramentas tecnológicas, como o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e o uso de big data para monitorar e cruzar informações fiscais. Essas inovações visam aumentar a transparência e a capacidade de fiscalização, embora o ambiente complexo e a burocracia continuem a ser obstáculos (Rezende, 2016).

Um exemplo é a recente união entre o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e inteligência artificial. Segundo Magalhães Neto (2023), a automação da escrituração agregada ao uso de IA simplifica e agiliza os processos de conformidade fiscal, reduz a burocracia para as empresas e promove análise avançada de dados. A IA aumenta a precisão na identificação de padrões e inconsistências, permite uma gestão tributária mais eficaz e previne possíveis irregularidades, em menos tempo e com menor custo. “Em última análise, a aplicação da IA no SPED Fiscal tem o potencial de transformar a interação entre o Fisco e os contribuintes, promovendo uma abordagem mais eficiente e transparente no cumprimento das obrigações fiscais” (Magalhães Neto, 2023, p. 7).

A Lei nº 9.964/2000, ao instituir o Refis, foi uma tentativa de resolver problemas fiscais imediatos, ajudando empresas a regularizar suas situações e aumentando a arrecadação no curto prazo. Contudo, para uma governança fiscal mais eficiente e sustentável, o Brasil precisa enfrentar desafios estruturais que vão além de programas de refinanciamento pontuais, envolvendo a simplificação do sistema tributário, a melhoria na administração fiscal e a promoção de políticas públicas que incentivem o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

A Lei 9.964/2000 institui

[...] o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos. (Brasil, 2000).

O Refis foi administrado por um comitê gestor, formado por representantes do Ministério da Fazenda, da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Brasil, 2000). Essa lei, que estabeleceu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, representa um esforço significativo do governo brasileiro para modernizar e otimizar a administração fiscal do país. Ela visa não apenas a regularização de ativos não declarados no exterior, mas também a ampliação da base tributária e a promoção de maior transparência nas relações econômicas internacionais.

O contexto dessa legislação é fundamental para entender as mudanças e desafios enfrentados pela Receita Federal no cumprimento de seu papel. A Lei 9.964/2000 surge em um momento de transformações globais, em que a gestão fiscal e a transparência tornaram-se componentes essenciais para a credibilidade internacional e a estabilidade econômica. A aplicação efetiva dessa lei implica em uma série de desafios operacionais e estratégicos para a Receita Federal, que deve equilibrar a necessidade de cumprir rigorosamente a legislação com a flexibilidade necessária para adaptar-se às constantes mudanças no cenário fiscal global.

Além disso, a eficácia dessa legislação e a atuação da Receita Federal são influenciadas por um conjunto de fatores internos e externos, incluindo mudanças na economia global, evolução das práticas de evasão fiscal e o desenvolvimento de novas tecnologias para a gestão de informações fiscais. Esses aspectos reforçam a necessidade de uma abordagem holística e integrada na análise da governança fiscal brasileira.

As observações de especialistas em administração pública e desenvolvimento econômico oferecem contribuições valiosas para esta análise. Eles destacam a importância de considerar a governança fiscal não apenas como um conjunto de procedimentos e regras, mas também como um elemento central na construção de uma estrutura mais robusta e eficiente de governança pública. Essa perspectiva ampliada permite entender melhor as interações entre a Receita Federal e outros agentes econômicos e sociais, bem como as implicações de suas ações no desenvolvimento econômico e na equidade social.

Segundo Vilhena *et al.* (2006), “A marca distinta das reformas de segunda geração no início do século XXI é a promoção do desenvolvimento na perspectiva da governança social, buscando-se fortalecer Estado, mercado e terceiro setor para a geração concertada de resultados”. Essa visão destaca a importância de uma colaboração efetiva entre diferentes setores da sociedade para alcançar um desenvolvimento mais integrado e sustentável. No âmbito da Receita Federal, essa abordagem sugere a necessidade de uma estratégia mais inclusiva e cooperativa na formulação e implementação de políticas fiscais, envolvendo diversos atores sociais e econômicos.

A governança social, conforme descrita por Vilhena *et al.*(2006), implica em um modelo de gestão pública em que o Estado, o mercado e o terceiro setor trabalham juntos para alcançar objetivos comuns. Na prática, isso significa que a Receita Federal, ao se engajar mais ativamente com as comunidades empresariais e as organizações da sociedade civil, pode aprimorar suas políticas e estratégias fiscais. Esse envolvimento mútuo pode levar a um entendimento mais profundo das necessidades e desafios enfrentados por diferentes grupos, resultando em políticas fiscais mais eficazes e equitativas.

A incorporação de conhecimentos e experiências de diversos setores pode enriquecer o processo de tomada de decisão na Receita Federal, levando a soluções mais inovadoras e adaptadas às complexidades do ambiente fiscal moderno. Por exemplo, o diálogo com organizações não governamentais e grupos de interesse público pode fornecer perspectivas valiosas sobre como as políticas fiscais afetam diferentes segmentos da sociedade, especialmente os mais. Além disso, a colaboração com o setor privado pode ajudar a identificar áreas onde a legislação fiscal pode ser simplificada ou modernizada para melhorar a eficiência e reduzir o ônus administrativo para as empresas.

Por fim, essa abordagem mais colaborativa promove uma maior transparência e responsabilidade na gestão fiscal, fatores cruciais para aumentar a confiança do público nas instituições governamentais. Além disso, ao envolver ativamente diferentes setores na governança fiscal, a Receita Federal pode melhorar a conformidade tributária e fortalecer sua capacidade de responder às dinâmicas econômicas e sociais em constante mudança.

Evans (1993), enfatiza vários aspectos cruciais da governança estatal. Ele afirma: "A capacidade de implementar normas de modo previsível, embora seja necessário, não é suficiente". Essa declaração realça a necessidade de a Receita Federal ir além da mera aplicação das leis fiscais e buscar uma abordagem mais dinâmica e adaptativa às mudanças econômicas e sociais. A capacidade de adaptar-se e responder às mudanças, mantendo a previsibilidade e a estabilidade das normas fiscais, é um desafio significativo para qualquer órgão governamental.

A ênfase de Evans (1993) na necessidade de flexibilidade na implementação de normas sugere que a Receita Federal deve

equilibrar a aplicação consistente da lei com a capacidade de ajustar suas práticas e políticas em resposta a um ambiente em constante mudança. Isso pode envolver a adoção de novas tecnologias, a reformulação de processos internos ou a revisão de regulamentos para se alinhar melhor com as práticas econômicas e sociais contemporâneas.

Além disso, a declaração de Evans (1993) destaca a importância de não apenas aplicar as leis, mas também entender o impacto que estas têm sobre os cidadãos e empresas. A Receita Federal, portanto, deve buscar um equilíbrio entre o cumprimento das normas fiscais e a promoção de um ambiente econômico saudável e equitativo. Isso implica em estar aberta ao feedback de contribuintes e outros stakeholders<sup>1</sup>, utilizando essas informações para refinar e melhorar suas políticas e procedimentos.

A abordagem adaptativa e responsiva enfatizada por Evans (1993) é especialmente relevante no contexto da globalização e da digitalização, que transformaram o panorama econômico e fiscal. A Receita Federal deve estar preparada para lidar com questões complexas como a tributação da economia digital, a evasão fiscal transfronteiriça e o uso de criptomoedas, que exigem uma combinação de rigor na aplicação da lei e inovação na governança fiscal.

Evans (1993) também destaca a transformação do papel do Estado na governança, argumentando que "Transformar o Estado de problema em solução deve ser um item central em qualquer agenda política realista para o Terceiro Mundo". No contexto da Receita Federal, isso sugere uma mudança de uma visão burocrática e reativa para uma mais proativa e solucionadora no manejo das questões fiscais. Essa transformação implica em repensar o papel da Receita Federal não apenas como um órgão de fiscalização e cobrança, mas também como um facilitador do desenvolvimento econômico e um parceiro na resolução de problemas fiscais complexos.

Essa mudança de perspectiva requer uma abordagem mais holística para a governança fiscal, em que a Receita Federal se engaja ativamente com as partes interessadas - incluindo empresas,

---

<sup>1</sup> Os stakeholders são considerados qualquer parte interessada que seja afetada, de alguma forma, pelas decisões e ações de uma empresa. "Nesse sentido, a Teoria dos Stakeholders tem como base não apenas gerar lucro, mas observar e convergir as ações dentro da organização de forma a atingir os objetivos dos stakeholders" (Sousa; Ferreira; Mario, 2022, p. 2).

indivíduos e outros órgãos governamentais - para entender melhor suas necessidades e desafios. Ao adotar uma postura mais colaborativa, a Receita Federal pode identificar e implementar soluções mais eficazes e eficientes, que beneficiam tanto o governo quanto os contribuintes.

Além disso, ao se posicionar como uma solução em vez de um problema, a Receita Federal pode desempenhar um papel crucial na promoção de um ambiente fiscal justo e transparente, que é essencial para atrair investimentos, estimular o crescimento econômico e melhorar a confiança do público nas instituições governamentais. Isso inclui não apenas a aplicação justa e eficiente das leis fiscais, mas também a inovação na forma como os serviços são prestados e as políticas são formuladas.

A ênfase de Evans (1993) na necessidade de transformar o Estado em solução é particularmente relevante em um mundo em rápida mudança, onde desafios como a globalização, a digitalização e as mudanças nas normas internacionais de tributação requerem respostas ágeis e inovadoras. Para a Receita Federal, isso significa estar na vanguarda da mudança, adaptando-se constantemente às novas realidades e procurando maneiras de melhorar e simplificar a experiência tributária para todos os envolvidos.

Outro aspecto relevante trazido por Evans (1993) é a escassez da capacidade do Estado. Ele observa: "A capacidade do Estado de desempenhar funções administrativas e outras deve ser abordada como um bem escasso". Para a Receita Federal, isto implica em maximizar a eficiência e eficácia, utilizando seus recursos de forma estratégica para melhorar a coleta e a administração de impostos.

Finalmente, Evans (1993) aponta a necessidade de seletividade nas ações do Estado: "Os Estados desenvolvimentistas não somente dispunham de graus mais elevados de capacidade como exerciam maior seletividade nas incumbências que se atribuíam". Para a Receita Federal, isso significa focar em iniciativas que promovam maior conformidade fiscal e combate à evasão fiscal, ao mesmo tempo em que se adaptam às necessidades em constante mudança da economia e da sociedade.

Assim, a análise da governança fiscal e da implementação da Lei 9.964/2000 revela a necessidade de uma abordagem adaptativa por parte da Receita Federal, que não se limite apenas à aplicação de leis, mas também busque inovação e eficiência em suas práticas,

alinhando-se às diretrizes de desenvolvimento e governança social contemporâneas. Essa abordagem exige uma compreensão ampla do ambiente econômico e social em que a Receita Federal opera, reconhecendo que a eficácia fiscal não se baseia somente em rigor e conformidade, mas também na capacidade de responder e se adaptar às mudanças dinâmicas do mercado e às necessidades dos contribuintes.

Esse enfoque mais integrado implica na adoção de estratégias que vão além da tradicional aplicação de leis e normas. Inclui a incorporação de tecnologias avançadas para melhorar a eficiência dos processos fiscais, a promoção de uma maior transparência nas operações e a facilitação da comunicação e do entendimento mútuo entre a Receita Federal e os contribuintes.

Por exemplo, a questão envolvendo o Refis, criado pela Lei nº 9.964/2000, e as disputas jurídicas que se surgiram após a exclusão de empresas do programa por "pagamento insuficiente" revelam aspectos centrais sobre a relação entre gestão pública, burocracia tributária e os impactos das decisões da Receita Federal. No Brasil, o excesso de litigiosidade tributária tem um alto custo. Estatísticas de 2018 já sugeriam que o contencioso tributário administrativo e judicial nacional pendente de resolução correspondia a 50,4% do PIB brasileiro, o que equivale a mais de 3,4 trilhões de reais (Calijuri; Mac Dowell; Cartaxo, 2022).

Do ponto de vista da gestão pública, o Refis foi uma resposta pragmática à necessidade de equilibrar o orçamento público em momentos de crise econômica e à busca por manter as empresas em funcionamento, gerando empregos e contribuindo para o crescimento econômico. Entretanto, como programa de renegociação de dívidas, o Refis sempre enfrentou o desafio de garantir o equilíbrio entre incentivo e controle. A estrutura do programa exigia que as empresas adimplentes seguissem rigorosamente as condições estabelecidas nos contratos de refinanciamento, como o pagamento das parcelas acordadas. No entanto, a interpretação das regras pela Receita Federal gerou conflitos com contribuintes, uma vez que, utilizando uma leitura estrita da legislação, a Receita excluiu diversas empresas sob o argumento de "pagamento insuficiente". Embora as empresas considerassem que estavam cumprindo suas obrigações, a Receita entendeu que pequenos ajustes nas parcelas caracterizavam inadimplência.

O volume de litígios tributários no Brasil é exacerbado em virtude da complexidade do sistema fiscal, mas também pela atuação de órgãos como a Receita, que frequentemente adotam uma postura rígida na interpretação das normas tributárias. No caso do Refis, a exclusão de centenas de empresas por “pagamento insuficiente” gerou um contencioso judicial significativo, culminando em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) movida pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) (Calijuri; Mac Dowell; Cartaxo, 2022).

A OAB argumentou que a exclusão das empresas estava em desacordo com o espírito do programa e que a interpretação da Receita era excessivamente formalista, desconsiderando a boa-fé das empresas que estavam tentando cumprir o acordo. O Supremo Tribunal Federal (STF) deferiu a ação, reconhecendo a inconstitucionalidade da exclusão das empresas e determinando sua reinserção no Refis (Brasil, STF, ADI 7.370, 2024).

No âmbito da gestão pública, os burocratas da Receita Federal desempenham um papel essencial no cumprimento das políticas fiscais, mas também têm um impacto direto nas relações entre o Estado e os contribuintes. A exclusão de empresas do Refis ilustra um comportamento típico da burocracia tributária, em que decisões são baseadas em interpretações estritas da norma, sem levar em consideração as particularidades de cada situação. Esse comportamento pode ser visto como uma tentativa de garantir a isonomia e o cumprimento da lei de forma impessoal, mas também pode levar à criação de conflitos com contribuintes, especialmente em casos onde há ambiguidades interpretativas.

Segundo Rezende (2016), a falta de flexibilidade nos programas de renegociação tributária tem sido um dos maiores problemas da administração fiscal brasileira, o que gera contendas desnecessárias e sobrecarrega o Judiciário. Além disso, o volume de litígios fiscais no Brasil compromete a eficácia da governança fiscal e prolonga o processo de regularização de receitas.

Por outro lado, a ação dos burocratas é orientada pela necessidade de proteger a arrecadação e evitar precedentes que possam abrir brechas para a inadimplência. Esse tipo de atuação, embora controversa, pode ser vista como uma tentativa de manter a previsibilidade orçamentária e evitar que a Receita perca o controle

sobre o volume de arrecadação, o que poderia prejudicar ainda mais a execução das políticas públicas.

Esse episódio é emblemático das tensões entre a discricionariedade administrativa e o controle judicial das ações da burocracia. De um lado, a Receita, como um órgão burocrático, busca maximizar a arrecadação e garantir o cumprimento rigoroso das regras fiscais. Do outro, o Judiciário, sensível à função social das empresas e à necessidade de preservar empregos e atividades econômicas, tende a mitigar as consequências de exclusões automáticas que possam penalizar contribuintes em situação de regularização.

Diante desses dois lados da questão, percebe-se que há certa margem de discricionariedade e de interpretação da lei, pois, se não houvesse, também não haveria a possibilidade de reverter a exclusão das empresas no judiciário, que faria a mesma interpretação que a Receita Federal fez. Por isso é importante para a compreensão de toda essa questão entender como a Receita Federal usa essa margem de discricionariedade na aplicação da lei do Refis, assunto do próximo capítulo.



4

## 4

## **ANÁLISE DO PODER DISCRICIONÁRIO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: INVESTIGAÇÃO DE COMO A RECEITA FEDERAL EXERCE SEU PODER DISCRICIONÁRIO NA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEI E AS IMPLICAÇÕES DESSA ATUAÇÃO PARA A CONFORMIDADE COM AS INTENÇÕES LEGISLATIVAS.**

A análise do poder discricionário na administração pública é fundamental para compreender como órgãos como a Receita Federal do Brasil (RFB) exercem suas funções, principalmente no que diz respeito à interpretação e aplicação das leis tributárias, como a Lei nº 9.964/2000, que instituiu o Refis. O poder discricionário é o espaço que a administração pública possui para tomar decisões dentro dos limites legais, permitindo certo grau de flexibilidade na implementação das políticas públicas.

O poder discricionário, segundo Di Pietro (2016), é "a margem de liberdade que a lei confere à Administração para escolher, entre várias soluções possíveis, a que melhor atenda ao interesse público". Esse poder, no entanto, não é absoluto, uma vez que a discricionariedade administrativa deve estar sempre pautada nos princípios constitucionais, como o princípio da legalidade, moralidade e eficiência.

Na aplicação da Lei nº 9.964/2000, a Receita Federal utilizou seu poder discricionário ao interpretar de forma estrita os critérios para a permanência das empresas no Refis. A decisão de excluir empresas sob o argumento de "pagamento insuficiente", mesmo quando essas estavam adimplentes em termos contratuais, revela como o exercício desse poder pode impactar significativamente a vida das empresas e a economia como um todo.

A Receita Federal, como um órgão burocrático, tem a responsabilidade de garantir a arrecadação dos tributos e a aplicação correta das leis tributárias. No entanto, o exercício de seu poder discricionário na exclusão das empresas do Refis levanta questões sobre o equilíbrio entre rigor fiscal e flexibilidade administrativa. Segundo Carvalho Filho (2019), a discricionariedade deve ser "um meio para alcançar o bem comum", mas quando aplicada de forma rígida, pode "afetar negativamente o cumprimento dos objetivos da legislação, desvirtuando sua intenção original".

A intenção da Lei nº 9.964/2000 era justamente oferecer uma oportunidade para que empresas em dificuldade financeira pudessem regularizar suas dívidas com o fisco. No entanto, a interpretação restritiva da Receita, ao excluir empresas por detalhes como pequenas diferenças nos valores de pagamento, vai contra a finalidade do programa. Esse comportamento reflete uma cultura burocrática de maximização da arrecadação a qualquer custo, sem considerar os efeitos sociais e econômicos mais amplos.

A exclusão das empresas do Refis, ao não observar a intenção mais ampla do legislador de promover a regularização fiscal e a manutenção da atividade econômica, revela um descompasso entre a aplicação da lei pela Receita Federal e as diretrizes traçadas no processo legislativo. O poder discricionário, quando exercido de forma rígida, pode distorcer as finalidades das políticas públicas.

Como explica Mello (2017), "o poder discricionário deve ser utilizado para preencher as lacunas deixadas pelo legislador, sempre de acordo com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade". No caso do Refis, a exclusão de centenas de empresas por questões menores de pagamento parece desconsiderar esses princípios, uma vez que penaliza contribuintes que estavam tentando se regularizar.

A judicialização do caso, que culminou na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 7.370/2024), revela que o exercício do poder discricionário pode ser controlado pelo Judiciário, especialmente quando há indícios de abuso ou desvio de finalidade. O Supremo Tribunal Federal (STF), ao acolher a ação, reconheceu que a atuação da Receita Federal ao excluir essas empresas contrariava os objetivos da legislação, evidenciando a necessidade de um controle mais atento sobre a discricionariedade administrativa.

De fato, ao se falar de gestão pública parece se estar falando de direito administrativo, porque no Brasil, desde a Constituição de 1988, ao optar pelo Estado Democrático de Direito, pelo princípio da legalidade e pela participação cidadã, submete-se a administração pública à lei e ao Direito.

A Consequência da ampliação da legalidade é a redução da discricionariedade e, em consequência, do mérito do ato administrativo (aspecto concernente à oportunidade e conveniência da decisão diante do interesse público). [...] A discricionariedade costuma ser definida como a faculdade que a lei confere à Administração para apreciar o caso concreto, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o Direito. O conceito de discricionariedade não permaneceu estático no tempo. [...] a evolução da discricionariedade acompanhou a evolução do princípio da legalidade. Quanto mais se amplia o conceito de legalidade, mais se reduz a discricionariedade administrativa. (Di Pietro, 2016, p. 36-38).

A análise do poder discricionário da Receita Federal no contexto da Lei nº 9.964/2000 mostra que, embora a administração pública tenha margem para interpretar e aplicar a lei, essa liberdade deve ser exercida com prudência. O equilíbrio entre rigor na arrecadação e a promoção de políticas que favoreçam a regularização fiscal é essencial para que a atuação

administrativa esteja em conformidade com as intenções legislativas. Quando o poder discricionário é utilizado de forma excessivamente formalista, como no caso das exclusões do Refis, ele pode gerar litígios e distorcer os objetivos da própria discricionariedade administrativa e das políticas públicas, evidenciando a necessidade de maior controle do Direito sobre a administração.

Por isso a análise do poder discricionário na Administração Pública, em particular na atuação da Receita Federal, revela uma série de questões essenciais para a compreensão da eficácia e da equidade no sistema tributário do país. Isso é especialmente relevante no contexto da Receita Federal, em que as leis tributárias podem ser complexas e sujeitas a interpretações variadas.

Um dos desafios centrais para as democracias contemporâneas é equacionar o dilema entre o controle da atuação do Estado e a expansão da capacidade de ação e resolução de problemas por parte de suas burocracias. Se, por um lado, a imposição de controles sobre o poder administrativo

de agentes burocráticos, encarregados de implementar políticas públicas e decisões políticas, favorece o exercício de mandatos representativos e a integridade do sistema de *checks and balances*, por outro, o excesso de controles limita a criatividade e a capacidade de ação desses agentes na consecução de objetivos importantes para o bem-estar da sociedade. [...] o poder discricionário de burocratas nas linhas de frente do serviço público está no centro do dilema entre controle e expansão da capacidade de ação do Estado. Isto é, a discricionariedade é foco das investidas de controle assim como fonte de flexibilidade e criatividade para ação burocrática. (Pires, 2009).

De acordo com Pires (2009), "A solução gerencialista ao problema da discricionariedade pretendeu evitar os erros do passado ao enfatizar a mensuração dos resultados ao invés do controle de processos". Isso significa que, na Receita Federal, a ênfase deveria estar nos resultados da aplicação das leis tributárias, ao invés de meramente no processo.

Essa abordagem tem o potencial de promover uma administração tributária mais eficiente e eficaz, ao mesmo tempo em que permite uma maior flexibilidade para lidar com situações complexas e dinâmicas. Ela reconhece que, em um ambiente empresarial em constante evolução e com contribuintes com necessidades diversas, a rigidez excessiva no cumprimento das regras pode ser contraproducente.

No entanto, essa ênfase nos resultados também levanta questões importantes sobre como medir e avaliar o desempenho da Receita Federal. É fundamental que haja mecanismos de prestação de contas e supervisão adequados para garantir que o poder discricionário não seja usado de forma arbitrária ou em detrimento dos princípios de justiça e equidade fiscal.

Nesse mesmo sentido, Pires (2009), também destaca que "O uso da discricionariedade como instrumento para a inovação e adaptação das políticas às realidades locais é um aspecto

crucial". Essa afirmação ressalta um aspecto fundamental do poder discricionário na atuação da Receita Federal e em outras esferas da Administração Pública. Ela implica que, ao tomar decisões relacionadas à tributação, a Receita Federal não precisa adotar uma abordagem única e inflexível, mas sim tem a oportunidade de considerar as nuances e particularidades de diferentes regiões e setores da economia.

Lotta; Pires; Oliveira (2014) consideram que, para uma atuação mais adequada dos burocratas, principalmente de médio escalão, são necessárias a existência de cobrança externa de resultados e transparência, a garantia de flexibilidade e liberdade para adaptação de regras e, portanto, discricionariedade.

Nesse caso, os gestores desenvolvem métodos de negociação que permitem às políticas alcançarem efetividade, e essas negociações dependem de discricionariedade. Certas posições, afirma o autor, requerem que os burocratas se tornem negociadores entre *stakeholders*, e é sua capacidade de negociação com as diferentes agências e interesses que permite à política ter resultados. (Lotta; Pires; Oliveira, 2014).

Essa flexibilidade é particularmente importante em um país tão diverso como o Brasil, com variações econômicas, sociais e culturais significativas em diferentes estados e municípios. Ao adaptar as políticas tributárias às necessidades específicas de cada contexto, a Receita Federal pode contribuir para a promoção do desenvolvimento regional, incentivando setores estratégicos, facilitando o crescimento de pequenas empresas e garantindo que as políticas tributárias não sejam excessivamente onerosas para determinadas áreas ou grupos de contribuintes.

Além disso, essa capacidade de inovação e adaptação também é crucial em um ambiente econômico em constante mudança. Novas tecnologias, modelos de negócios e desafios emergem regularmente, e a capacidade da Receita Federal de utilizar o poder discricionário para ajustar suas políticas e práticas em resposta a essas mudanças pode ser vital para a eficácia e eficiência do sistema tributário.

Todavia, é importante ressaltar que o uso responsável do poder discricionário requer transparência, prestação de contas e um equilíbrio cuidadoso entre a adaptação às realidades locais e a manutenção de princípios de justiça fiscal e equidade. Afinal, a busca por inovação e adaptação não deve comprometer a integridade do sistema tributário nem favorecer grupos específicos em detrimento de outros. Portanto, a Receita Federal enfrenta o desafio de encontrar o equilíbrio adequado entre a flexibilidade e a justiça em seu exercício do poder discricionário.

Além disso, as observações de Pires (2009) são particularmente perspicazes quando ele menciona que "O desafio reside em como controlar e ao mesmo tempo potencializar a discricionariedade administrativa." e "É essencial compreender que a discricionariedade

não é um fenômeno a ser eliminado, mas sim gerenciado." Essas afirmações encapsulam com precisão a complexidade inerente à gestão do poder discricionário na aplicação das leis, especialmente em um contexto como o da Receita Federal.

A primeira afirmação destaca o dilema enfrentado pelas agências governamentais, incluindo a Receita Federal, que precisam equilibrar a necessidade de controlar e supervisionar a aplicação das leis com a flexibilidade necessária para lidar com as nuances e particularidades das situações individuais. Um controle excessivamente rígido pode levar à burocracia e à ineficiência, enquanto uma discricionariedade excessiva pode abrir espaço para arbitrariedade e abusos. Portanto, encontrar a abordagem certa para controlar a discricionariedade é um desafio crítico.

A segunda afirmação sublinha a ideia de que a discricionariedade é uma parte inerente da administração pública e não pode ser simplesmente eliminada. Em vez disso, ela deve ser gerenciada de forma eficaz. Isso implica estabelecer diretrizes claras, capacitar os funcionários com treinamento adequado e supervisionar suas decisões de forma a garantir que sejam consistentes com a lei e com os objetivos da administração tributária.

Além disso, a gestão da discricionariedade também envolve promover uma cultura organizacional que valoriza a integridade, a ética e a transparência. Isso ajuda a evitar o uso indevido do poder discricionário e a assegurar que as decisões sejam tomadas com base em critérios justos e imparciais

A análise de Pires (2009) sobre a relação entre discricionariedade e eficiência na administração pública lança luz sobre um dilema fundamental enfrentado pela Receita Federal e outras agências governamentais. Suas observações, que incluem a afirmação de que "A relação entre discricionariedade e eficiência na administração pública é complexa e multifacetada", apontam para a compreensão de que a discricionariedade não é um conceito simples, mas existe em um espectro que varia da discricionariedade excessiva à restrição excessiva e encontrar o equilíbrio certo é um desafio complexo.

A primeira parte da citação ressalta que a discricionariedade excessiva, quando não devidamente controlada e supervisionada, pode levar a abusos e ineficiências na administração pública. Funcionários públicos com amplo poder discricionário podem tomar decisões

arbitrárias, mostrar favoritismo ou, em casos extremos, até mesmo agir de forma corrupta. Isso prejudica a integridade do sistema e mina a confiança do público na administração tributária.

Por outro lado, a segunda parte da citação indica que a restrição excessiva da discricionariedade pode sufocar a inovação. Em um ambiente em constante mudança, como o mundo dos negócios e da economia, a capacidade de adaptar as políticas tributárias e os procedimentos administrativos é fundamental. A rigidez excessiva pode levar a procedimentos obsoletos, dificultando a eficiência e a capacidade de resposta a novos desafios.

Desse modo, o desafio para a Receita Federal é encontrar o ponto de equilíbrio apropriado. Isso envolve estabelecer diretrizes claras e supervisionar rigorosamente o exercício do poder discricionário, de modo a evitar abusos, mas também reconhecer a importância da flexibilidade e da inovação na aplicação das leis tributárias. Promover uma cultura organizacional que valoriza a integridade, a ética e a transparência é crucial para alcançar esse equilíbrio e garantir que o poder discricionário seja usado para servir ao interesse público e à justiça fiscal, evitando tanto o abuso quanto a inibição da inovação.

Por outro lado, a análise da relação entre a interpretação e aplicação da lei e as implicações dessa atuação para a conformidade com as intenções legislativas é crucial para o funcionamento eficaz da administração pública, especialmente em órgãos como a Receita Federal, que desempenham um papel fundamental na arrecadação de impostos e na implementação das políticas fiscais do governo.

Conforme explicitado por Pires (2009), que destaca a importância de estratégias para equilibrar controle e liberdade na discricionariedade, encontrar o ponto ideal entre controle rígido e liberdade é essencial para uma administração pública moderna. Um controle excessivamente restritivo pode sufocar a capacidade de resposta às necessidades em constante mudança da sociedade e da economia, tornando os processos burocráticos e ineficazes. Por outro lado, a falta de controle pode levar a abusos e à falta de prestação de contas.

Prosseguindo, observa-se que o reconhecimento da importância da discricionariedade não significa que ela deva ser usada sem controle ou responsabilidade. Pelo contrário, destaca a necessidade de gerenciar a discricionariedade de maneira cuidadosa e transparente.

Isso implica em estabelecer diretrizes claras e consistentes, supervisionar as decisões dos funcionários públicos para garantir que estejam alinhadas com as intenções legislativas e manter padrões elevados de integridade e transparência em todo o processo.

Ao encontrar o equilíbrio entre controle e liberdade na discricionariedade, a administração pública, incluindo a Receita Federal, pode modernizar suas práticas, tornando-as mais eficientes e adaptáveis às mudanças. Isso não apenas melhora a capacidade do órgão de cumprir sua missão, mas também fortalece a confiança dos cidadãos e empresas no sistema tributário, garantindo que as políticas fiscais sejam aplicadas de forma justa e equitativa.

Dessa forma a discricionariedade é gerenciada de forma responsável e transparente, garantindo que as leis sejam interpretadas e aplicadas de acordo com as intenções legislativas, ao mesmo tempo em que permite a flexibilidade necessária para atender às necessidades em constante evolução da sociedade. Isso é fundamental para a modernização e eficácia da administração pública.

Para que a Receita Federal exerça sua discricionariedade com maior equilíbrio, o campo da gestão pública oferece uma série de ferramentas e abordagens que podem contribuir para decisões mais transparentes, eficientes e alinhadas aos objetivos das políticas públicas. A gestão por resultados, a avaliação de impacto regulatório, a transparência e *accountability*<sup>2</sup>, a capacitação e tomada de decisão informada e a gestão colaborativas são algumas soluções de gestão recomendadas, com foco em práticas administrativas que podem promover o equilíbrio e o controle da discricionariedade.

A gestão por resultados é uma abordagem que orienta as decisões e ações dos órgãos públicos a partir de metas e indicadores de desempenho. No contexto da Receita Federal, essa prática pode ser implementada de modo a assegurar que as decisões discricionárias, como as exclusões do Refis, sejam baseadas em objetivos claros de política pública e não apenas em formalismos administrativos.

---

<sup>2</sup> Segundo Buta; Teixeira; Schurgelies (2018), o termo *Accountability* vem sendo tratado na literatura acadêmica brasileira com campo semântico que envolve a responsabilização e a prestação de contas, a transparência, sanções, controle, supervisão e responsabilidade. No entanto, os autores alertam que é um conceito que ainda não tem consenso, nem mesmo na língua inglesa, e uma cultura que corresponda a essa prática no Brasil ainda está longe de ser alcançada, mas esforço para a sua aplicação.

Segundo Osborne; Gaebler (1994), "a administração pública deve ser orientada por resultados e focada no alcance dos objetivos estratégicos estabelecidos pelo governo". Em vez de priorizar uma interpretação estrita da legislação que pode penalizar empresas adimplentes, a Receita Federal poderia adotar métricas que avaliem o impacto econômico e social das decisões. Por exemplo, a manutenção de empresas no Refis pode ser considerada um indicador de sucesso, uma vez que preserva a atividade econômica e o emprego.

Uma prática que poderia ajudar na aplicação mais equilibrada da discricionariedade pela Receita Federal é a Avaliação de Impacto Regulatório (AIR). Essa técnica visa analisar previamente as consequências de uma decisão administrativa, considerando seus efeitos econômicos, sociais e institucionais. O uso da AIR permitiria à Receita Federal antever os potenciais efeitos negativos da exclusão de empresas do Refis, levando em conta não apenas os aspectos fiscais, mas também o impacto no ambiente de negócios.

Michael Howlett (2009) afirma que "a avaliação de impacto regulatório é um mecanismo eficaz para mitigar decisões discricionárias que possam produzir externalidades negativas, pois permite que a administração pública tome decisões baseadas em dados e previsões de longo prazo". A implementação de AIR na Receita garantiria que suas decisões estejam alinhadas com os princípios da eficiência e eficácia da gestão pública.

Outra solução importante para garantir o equilíbrio no uso do poder discricionário é o aumento da transparência nas decisões da Receita Federal. A adoção de práticas de *accountability* pode assegurar que as decisões tomadas pelos burocratas sejam submetidas ao escrutínio público e tenham justificativas claras. Como destacado por Farah (2018), "a transparência na gestão pública não apenas fortalece a confiança entre governo e sociedade, mas também reduz o risco de que a discricionariedade seja utilizada de forma inadequada".

Na Receita Federal, isso pode ser feito por meio da divulgação dos critérios utilizados nas exclusões do Refis, com a criação de canais de comunicação com os contribuintes e consultas públicas sobre mudanças em políticas tributárias e isso foi justamente o que faltou nesse caso, pois as empresas que foram excluídas foram pegadas de surpresa pelo critério de "pagamento insuficiente" aplicado pela Receita. Por isso o aumento da participação social na formulação e

execução das políticas públicas também pode servir como um controle indireto sobre o uso da discricionariedade.

A qualificação contínua dos gestores e técnicos da Receita Federal é essencial para garantir que o poder discricionário seja exercido de forma ponderada e eficiente. Segundo Barreto (2019), "a formação de servidores públicos em áreas como economia, gestão e análise de políticas públicas pode aumentar a capacidade da administração de tomar decisões mais alinhadas com os objetivos de longo prazo do Estado".

A capacitação ajuda os gestores da Receita a balancear a necessidade de arrecadação com os efeitos das suas decisões sobre o ambiente empresarial, criando uma cultura organizacional mais voltada à tomada de decisão informada. A formação em análise de impacto econômico, por exemplo, pode ajudar os agentes fiscais a compreender melhor as consequências de suas decisões no cenário macroeconômico.

Por fim, a prática de governança colaborativa pode ser uma solução eficaz para o equilíbrio na aplicação da discricionariedade. A Receita Federal poderia adotar modelos de cooperação interinstitucional, envolvendo outros órgãos do governo, especialistas e até mesmo o setor privado, para formular políticas mais consistentes e ponderadas.

Segundo Ansell; Gash (2008), "a governança colaborativa promove o compartilhamento de responsabilidades e melhora a qualidade das decisões ao incluir múltiplas perspectivas no processo de tomada de decisão". A adoção de comitês consultivos permanentes na Receita Federal, com participação de representantes do setor empresarial, por exemplo, poderia fornecer elementos valiosos para evitar exclusões automáticas de empresas do Refis que estejam atuando de boa-fé.

Embora o Refis tenha contado com um comitê gestor, formado por representantes do Ministério da Fazenda, da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Brasil, 2000), não contou com representantes do setor mais interessado do programa, que era o setor empresarial. Portanto, o programa abriu mão dessa importante colaboração desde a sua elaboração, o que poderia ter evitado toda ou boa parte dessa disfunção, que culminou na exclusão das empresas e na judicialização do Refis.

Para que a Receita Federal exerça seu poder discricionário de forma equilibrada e em consonância com as intenções legislativas, é fundamental que sejam adotadas práticas modernas de gestão pública. Soluções como a gestão por resultados, a avaliação de impacto regulatório, o aumento da transparência e a capacitação contínua dos gestores podem contribuir significativamente para uma administração tributária mais justa e eficiente. Essas medidas não apenas melhoram a eficiência da arrecadação, mas também garantem que as decisões da Receita estejam alinhadas com os objetivos maiores de política pública e desenvolvimento econômico e evitam a judicialização excessiva das questões fiscais.



5



## 5

## **ANALISE DA SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: AVALIAÇÃO DO IMPACTO DAS PRÁTICAS DA RECEITA FEDERAL NA SEGURANÇA JURÍDICA, ESPECIALMENTE NO QUE TANGE AOS DIREITOS E OBRIGAÇÕES DOS CONTRIBUINTES SOB A LEI 9.964/2000.**

A segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário representa a base sobre a qual os contribuintes podem planejar suas atividades financeiras e empresariais com confiança, cientes de que as regras fiscais serão aplicadas de maneira consistente e previsível. Ela desempenha um papel crucial ao estabelecer um ambiente no qual os contribuintes podem compreender suas obrigações tributárias e direitos de forma clara, sem surpresas indesejadas ou ambiguidades.

Costuma-se associar a expressão segurança jurídica à previsibilidade dos direitos e obrigações que decorrem das relações jurídicas constituídas no âmbito de um Estado de Direito. Oposto da surpresa e do arbítrio do mais forte, a segurança jurídica viabiliza a convivência social civilizada ao assegurar, através do Direito, que direitos serão respeitados e que deveres serão cumpridos. [...] Aplicando os conceitos vistos acima ao Direito Tributário, podemos afirmar que um determinado ordenamento jurídico-tributário garantirá segurança jurídica ao contribuinte sempre que houver certeza no cálculo do montante do tributo devido, ou seja, quando o contribuinte estiver ciente de suas obrigações tributárias com exatidão, sem dúvidas sobre a ocorrência ou não do fato gerador e da forma de apuração do crédito tributário. (Bianco, 2005, p. 16-17).

No entanto, apesar da importância da segurança jurídica nas questões tributárias, as práticas da Receita Federal e a crescente complexidade das normas tributárias muitas vezes complicam esse

cenário. A Receita Federal desempenha um papel fundamental na administração tributária, sendo responsável pela fiscalização, arrecadação e interpretação das leis fiscais. Suas práticas, quando aplicadas de forma inconsistente, podem criar incerteza e insegurança entre os contribuintes. Isso ocorre quando as diretrizes interpretativas não são uniformes ou quando a fiscalização se torna excessivamente rigorosa, gerando controvérsias e conflitos legais. Por outro lado, a confiabilidade passa a ser transferida para o judiciário, quando acaba por corrigir as discrepâncias da administração pública, como foi o caso do Refis.

Na seara tributária, a manutenção da estabilidade das decisões jurídicas traz consigo desdobramentos significativos para o contribuinte, tanto em relação ao planejamento de suas atividades, quanto na preservação de situações já consolidadas perante o Fisco, bem como no exercício do seu direito de obter informações sobre a sua situação fiscal e outras circunstâncias relevantes para a normal condução de suas atividades. A segurança jurídica das decisões pode ser comprometida quando há mudanças de posicionamento sem a existência de alterações normativas que justifiquem o novo entendimento, baseando-se apenas em razões econômico-financeiras ou sociais. Nesses casos, a previsibilidade assegurada pelo posicionamento definitivo previamente estabelecido pelo tribunal é prejudicada. (Coutinho; Paulus, 2023, p. 65).

Dessa forma a segurança jurídica é dada pelo judiciário, quando deveria ter sido proporcionada pela correta interpretação da lei por parte da administração. No entanto, a transferência dessa responsabilidade para o judiciário, além de desacreditar o fisco, sobrecarrega o judiciário, encarece o processo, torna moroso e menos eficiente, além de afetar ainda mais a segurança jurídica.

Por outro lado, a observação de Soares (2007) sobre a constante expansão legislativa é de extrema relevância quando aplicada ao contexto tributário. Essa expansão normativa se traduz em um verdadeiro aumento exponencial no número de atos normativos relacionados à tributação. Nesse cenário, a multiplicidade de normas, muitas vezes dispersas e fragmentadas, cria um ambiente normativo desafiador para os contribuintes.

Além do Código Tributário Nacional (CTN – Lei 5.172/1966), responsável por instituir normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, estados e municípios, há ainda um cipoal de leis, decretos, resoluções, instruções e todo tipo de norma para tratar do assunto. Em 2022, o Instituto Brasileiro de

Planejamento e Tributação (IBPT) identificou 38.540 normas tributárias federais em vigor. Ainda segundo o instituto, foram editadas mais de 466 mil normas em matéria tributária desde a promulgação da Constituição, em 1988 – 18 delas foram emendas constitucionais. (Valente, 2023, online).

Ocorre que essa multiplicidade de normas nem sempre se alinha de maneira clara e consistente. Diversos atos normativos podem trazer regras conflitantes, interpretações divergentes e critérios diferentes de aplicação, principalmente para quem não é da área do Direito. A falta de harmonia e a sobreposição de regras no sistema tributário levam a uma falta de coerência no ordenamento jurídico, o que pode gerar incertezas e contradições para os contribuintes.

A consequência direta dessa falta de coerência é a insegurança jurídica, que afeta profundamente a relação entre o Fisco e os contribuintes. Quando os contribuintes não conseguem prever de forma confiável como as normas serão aplicadas, torna-se difícil planejar suas atividades, investimentos e estratégias fiscais. Essa incerteza não apenas prejudica a tomada de decisões empresariais, mas também mina a confiança dos contribuintes nas instituições tributárias, enfraquecendo a relação de confiança entre o Estado e a sociedade.

No âmbito das questões relacionadas à segurança jurídica no Direito Tributário, a análise de Soares (2007) sobre a densificação normativa é de suma importância. A densificação normativa refere-se ao conjunto de medidas adotadas para garantir a plena aplicação das leis, visando atingir os objetivos previstos na legislação tributária.

Entretanto, como observa Soares (2007), essa densificação nem sempre é justificada. Muitas vezes, ao invés de proporcionar maior clareza e efetividade nas normas tributárias, a densificação normativa resulta em contradições e ambiguidades. A multiplicidade de decretos, regulamentos e instruções normativas pode levar a interpretações conflitantes e a uma complexidade normativa que torna o sistema jurídico tributário intrincado e de difícil compreensão para os contribuintes.

A complexidade normativa, por sua vez, gera instabilidade no sistema jurídico, uma vez que os contribuintes se veem diante de incertezas quanto à aplicação e interpretação das leis tributárias. Eles podem se questionar sobre qual norma deve prevalecer em caso de conflito, o que gera insegurança quanto aos seus direitos e obrigações

fiscais. Essa insegurança se reflete na dificuldade de planejar adequadamente as atividades econômicas e financeiras, impactando negativamente a tomada de decisões empresariais.

Além disso, a incerteza resultante da densificação normativa também prejudica o esperado diálogo com outras fontes do Direito, como jurisprudência e doutrina. A falta de clareza e a existência de normas conflitantes tornam mais complexa a interpretação e a aplicação do Direito Tributário, tornando ainda mais desafiador o estabelecimento de precedentes e a construção de uma base sólida para a tomada de decisões legais.

De outro norte, a abordagem de Soares (2007) em relação à preocupação pragmática na elaboração das leis tributárias destaca um importante aspecto do Direito Tributário. Essa preocupação pragmática se concentra nos resultados futuros que as normas fiscais buscam alcançar e na efetividade dessas normas na promoção dos objetivos tributários pretendidos. É natural que os legisladores e os órgãos responsáveis pela elaboração das leis tributárias tenham em mente a busca por uma arrecadação eficiente e justa, bem como o estímulo ao desenvolvimento econômico.

Assim sendo, é crucial enfatizar que a busca pela efetividade das normas tributárias não deve ser realizada em detrimento da segurança jurídica. A segurança jurídica é um pilar fundamental do Estado de Direito e desempenha um papel essencial na relação entre o fisco e os contribuintes. Quando as normas tributárias são elaboradas de forma apressada, ambígua ou contraditória, isso cria um ambiente propício para a insegurança jurídica.

As normas tributárias devem ser redigidas de maneira clara e consistente, de forma a minimizar qualquer possibilidade de interpretações divergentes ou conflitantes. Contradições e ambiguidades nas normas fiscais podem levar a litígios prolongados, recursos judiciais e incertezas significativas para os contribuintes. Quando os contribuintes não conseguem compreender suas obrigações fiscais de maneira clara e inequívoca, eles enfrentam dificuldades em cumprir suas responsabilidades tributárias de forma adequada, o que, por sua vez, mina a confiança no sistema fiscal.

Na mesma esteira, a abordagem de Soares (2007) relacionada à racionalização da produção do Direito no contexto das normas tributárias representa um elemento-chave na busca por maior

segurança jurídica. A racionalização da produção do Direito refere-se à adoção de medidas destinadas a orientar o planejamento e a implementação efetiva das normas legais. Essa abordagem tem como objetivo fundamental reduzir a incerteza e promover um ambiente jurídico mais seguro e previsível para os contribuintes.

No contexto do Direito Tributário, a racionalização da produção do Direito implica a necessidade de que as normas fiscais sejam elaboradas de forma a garantir a aplicação consistente e previsível das leis tributárias. Isso significa que as normas devem ser redigidas de maneira clara, concisa e coerente, evitando ambiguidades e contradições que possam dar margem a interpretações divergentes.

Quando as normas fiscais são formuladas de maneira racionalizada, os contribuintes podem compreender suas obrigações tributárias de maneira mais clara e precisa. Isso permite que eles planejem suas atividades econômicas e financeiras com base em regras sólidas e previsíveis, sem o risco de surpresas desagradáveis ou disputas legais prolongadas.

No entanto,

A sofisticação das atividades econômicas exige adaptações na operacionalização do sistema tributário. O uso do regulamento na complementação de conceitos indeterminados deve ser uma constante nos próximos anos. A dinâmica dos negócios assim o exige. E esse procedimento conta agora com o respaldo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e de parte importante da doutrina. Assim, devemos estar atentos para criticar eventuais excessos que venham a ser praticados pelo Poder Executivo nessa sua tarefa, em respeito ao princípio da legalidade e da segurança jurídica. Mas não podemos ficar insensíveis nem deixar de reconhecer as mudanças que estão ocorrendo à nossa volta, insistindo na pura e simples repetição de conceitos formulados em uma época que não guarda mais qualquer relação com a presente. (Bianco, 2005, p. 23).

Além disso, a consistência na aplicação das normas fiscais também é fundamental. Quando as autoridades fiscais aplicam as leis de forma uniforme e previsível, os contribuintes têm maior confiança no sistema tributário. Eles sabem que serão tratados de maneira justa e equitativa, independentemente de sua situação financeira ou tamanho de negócio.

Assim, a racionalização da produção no Direito Tributário desempenha um papel crucial na promoção da segurança jurídica. Ao garantir que as normas sejam formuladas de forma clara e aplicadas de maneira consistente, essa abordagem contribui para um ambiente tributário mais estável e confiável, beneficiando tanto os contribuintes quanto o Estado na busca por um sistema tributário eficaz e justo. Portanto, essa abordagem é essencial para construir uma base sólida de confiança e credibilidade no sistema fiscal.

Por fim, Soares (2007) ressalta ainda a relevância de estratégias persuasivas na implementação das normas tributárias, enfatizando a importância de um consenso entre as partes interessadas. Isso envolve práticas como audiências públicas, onde os contribuintes podem expressar suas opiniões e preocupações, e negociações legislativas, que facilitam um entendimento mútuo entre formuladores de políticas e cidadãos.

Além disso, as práticas de lobby regulamentadas podem desempenhar um papel crucial, oferecendo um canal para que os interesses dos contribuintes sejam adequadamente representados e considerados. Essas abordagens colaborativas são fundamentais para garantir que as normas tributárias sejam não apenas eficazes, mas também bem recebidas e aceitas pela sociedade, contribuindo significativamente para a estabilidade e previsibilidade do ambiente tributário.

Em suma, a adoção dessas estratégias colaborativas e persuasivas na implementação das normas tributárias não só contribui para a eficácia e aceitação dessas normas, mas também fortalece a segurança jurídica. Um ambiente tributário estável, previsível e transparente é essencial para promover a confiança dos contribuintes no sistema legal, incentivando a conformidade voluntária e diminuindo litígios e conflitos relacionados a tributos. Isso, por sua vez, beneficia a sociedade como um todo, promovendo um desenvolvimento econômico e social mais harmonioso e sustentável.

Diante do exposto, ao aprofundar a análise da segurança jurídica no Direito Tributário, especialmente considerando a Lei 9.964/2000 (Refis I), observou-se que a complexidade das normas e práticas da Receita Federal exige atenção especial. A transparência e a clareza nas normas tributárias são fundamentais para fornecer segurança legal aos contribuintes. Além disso, uma aplicação consistente e justa dessas

normas é essencial para manter a confiança no sistema fiscal. Esse equilíbrio entre clareza normativa e aplicação prática contribui para um ambiente fiscal mais estável e previsível, favorecendo tanto os contribuintes quanto o Estado.

A promoção de um sistema fiscal eficaz e justo é, sem dúvida, um dos pilares essenciais para o desenvolvimento econômico. Quando um sistema tributário é percebido como equitativo e confiável, ele cria um ambiente favorável ao investimento empresarial e à conformidade fiscal por parte dos contribuintes. Isso se traduz em um cenário onde as empresas sentem-se mais seguras para investir e expandir suas operações e os indivíduos são incentivados a cumprir suas obrigações fiscais, conscientes de que estão participando de um sistema justo e bem regulamentado.



## 6

## **APLICAÇÃO DA LEI 9.964/2000 DE FORMA DIVERGENTE DAS INTENÇÕES DO LEGISLADOR EM VÁRIAS OCASIÕES, ESPECIALMENTE NA EXCLUSÃO DE CONTRIBUINTES DO REFIS I, UTILIZANDO CRITÉRIOS RIGOROSOS E INTERPRETAÇÕES RESTRITIVAS.**

A análise das divergências entre a aplicação da Lei nº 9.964/2000 (Refis) pela Receita Federal e as intenções originais do legislador revela diversas ocasiões em que a atuação da administração fiscal, caracterizada por interpretações restritivas e critérios rigorosos, gerou controvérsias.

Uma das críticas mais recorrentes, e a que mais interessa ao presente trabalho, refere-se à exclusão de contribuintes por insuficiência de pagamento, mesmo quando esses contribuintes estavam adimplentes dentro das condições do programa. O Refis tinha como objetivo permitir que empresas com dificuldades financeiras regularizassem suas dívidas fiscais de forma gradual e menos onerosa. Contudo, a Receita Federal, utilizando critérios mais rígidos, excluiu empresas por diferenças mínimas em parcelas ou supostos pagamentos insuficientes, desconsiderando a intenção do legislador de flexibilizar as condições para a recuperação econômica dessas empresas.

A rescisão pela autoridade administrativa é ato vinculado à lei do programa de parcelamento, não podendo modificar ou criar circunstância que enseje a exclusão do contribuinte optante, sob pena de ferir a legalidade e a segurança jurídica. O Fisco não possui a faculdade de conceder um parcelamento e, posteriormente, formular nova exigência como condição para o reconhecimento de seus correspondentes efeitos. O parcelamento e seus efeitos só poderão ser desconsiderados pelo Fisco caso o contribuinte dê causa para a sua rescisão. (Zanco, 2018, p. 33).

A aplicação da Lei 9.964/2000 por parte da Receita Federal ilustra de maneira significativa uma problemática comum no cenário da administração pública no Brasil: a divergência entre o que é planejado pelos legisladores e o que é efetivamente executado pelos administradores públicos. Essa lei, projetada para facilitar a regularização de débitos fiscais das empresas com o governo, acabou por enfrentar obstáculos na sua implementação devido à adoção de critérios extremamente rigorosos e a interpretações restritivas por parte dos burocratas encarregados de sua execução.

Essa discrepância entre a intenção e a execução pode ser observada principalmente na maneira como alguns contribuintes foram excluídos do Refis I. Em teoria, o programa tinha como objetivo fornecer uma solução equilibrada e acessível para empresas em débito com o fisco, permitindo-lhes regularizar sua situação e, por consequência, injetar recursos no sistema

fiscal do país. Contudo, na prática, o que se viu foi uma abordagem muito mais rigorosa do que o previsto inicialmente. Isso se deu, em grande parte, pela aplicação de critérios e interpretações que não necessariamente refletiam o espírito da lei, mas que se alinhavam mais com uma postura rígida e punitiva.

Outro ponto de divergência refere-se à interpretação rígida dos prazos e dos limites de parcelamento. A Receita Federal aplicou de forma literal dispositivos que previam a perda do benefício em caso de atraso no pagamento das parcelas. Embora a legislação permitisse uma maior flexibilização, a Receita Federal, em várias ocasiões, excluiu contribuintes que não conseguiram manter o pagamento regular devido a dificuldades temporárias, mesmo que o Refis fosse criado justamente para contemplar essa realidade.

Segundo Greco (2008), “a postura da Receita Federal desconsidera a dinâmica da economia e o fato de que a própria legislação prevê a recuperação gradual das empresas. O rigor na exclusão não está em linha com o espírito do Refis, que é justamente ajudar as empresas a se estabilizarem”.

Operando sob a pressão de políticas internas e diretrizes institucionais, muitas vezes optaram por uma leitura literal da legislação, deixando de lado uma interpretação mais holística que levasse em conta os objetivos maiores da lei. Isso resultou em muitas empresas sendo injustamente excluídas do programa, as quais, sob

critérios menos estritos, poderiam ter se beneficiado da regularização proposta. Esse rigor excessivo na interpretação da lei demonstra uma desconexão entre a formulação de políticas e sua implementação, um desafio que é recorrente no contexto da administração pública.

Outra controvérsia importante envolve a exclusão de contribuintes por débitos não relacionados ao Refis. A Receita Federal, em muitos casos, excluiu empresas do programa devido a novos débitos fiscais que surgiram após a adesão ao Refis, o que vai contra a intenção de permitir que as empresas regularizassem dívidas preexistentes. Essa ação foi interpretada como um desvio do propósito original da lei, que era permitir que as empresas resolvessem seus passivos fiscais gradativamente, sem sofrer novas penalidades imediatas.

O ato de exclusão do programa de parcelamento Refis I é vinculado à Lei nº 9.964/00, que dispõe sobre a concessão do benefício fiscal e todos os termos a serem respeitados pelo contribuinte e pelo Estado, inclusive o rol das hipóteses de exclusão contido em seu artigo 5º. Se, por um lado, o contribuinte se dispõe a cumprir as exigências da lei regente do parcelamento ao ingressar no programa espontaneamente, em troca das prerrogativas conferidas pelo Estado, por outro, a Administração está sujeita aos termos legais, pois não cabe discricionariedade no âmbito tributário e, ainda, não há qualquer determinação que a permita agir por conveniência e oportunidade. Ademais, como o parcelamento pode ser tomado como uma espécie de negócio jurídico por meio do qual os pactuantes, Fisco e contribuinte, se obrigam a cumprir as condições estabelecidas, a lei concessiva deve ser tida como o contrato a que se vinculam as partes. (Zanco, 2018, p. 50-51).

Outro problema na gestão do Refis foi a exclusão retroativa de empresas com base em interpretações posteriores. Em alguns casos, a Receita Federal adotou interpretações novas ou revisões de entendimento que foram aplicadas retroativamente para excluir contribuintes do Refis. Tais exclusões, baseadas em revisões de critérios que não existiam à época da adesão ao programa, geraram forte reação por parte do empresariado e de entidades de classe, alegando que a Receita estava utilizando o poder discricionário de forma desproporcional.

Essa situação reforça a necessidade de uma maior coordenação e alinhamento entre os diferentes níveis da burocracia governamental.

É essencial que a burocracia que implementa as políticas tenha não apenas um entendimento claro das intenções legislativas, mas também a flexibilidade e a sensibilidade para adaptar as diretrizes às realidades e desafios específicos de cada caso. Apenas assim é possível garantir que a implementação de leis como a Lei 9.964/2000 atinja seus objetivos pretendidos e beneficie efetivamente a sociedade e a economia como um todo.

Como apontado por Lotta, Pires e Oliveira (2014), o processo de descentralização observado em diversos países tem implicado uma redistribuição significativa de responsabilidades dentro das agências governamentais. "No processo de descentralização promovido nos últimos anos em diversos países, papéis importantes foram transferidos para os gestores situados nos níveis baixos e médios das agências governamentais." Este cenário é particularmente relevante ao analisarmos a aplicação da Lei 9.964/2000 no Brasil, onde a descentralização impactou diretamente a maneira como os burocratas de níveis intermediários desempenharam suas funções.

Conforme Lotta, Pires e Oliveira (2014) descrevem, "gerenciam os burocratas de nível de rua, fazem o elo entre esses implementadores e os formuladores", elo crucial na cadeia de implementação das políticas públicas. Eles atuam como mediadores entre a concepção da política e sua execução prática, interpretando e adaptando as diretrizes de acordo com as circunstâncias locais e operacionais. No entanto, essa posição de intermediação também os coloca em uma situação delicada, pois são eles que interpretam e aplicam as normas, muitas vezes de maneira que pode divergir das intenções originais dos legisladores.

No contexto específico da Lei 9.964/2000, que instituiu o Refis I, a ação desses burocratas intermediários foi fundamental. Eles foram responsáveis por determinar quais contribuintes se enquadravam nos critérios do programa e por assegurar que as regras fossem seguidas. Contudo, dada a natureza complexa e, por vezes, ambígua da legislação, sua aplicação prática abriu margem para interpretações variadas, o que pode ter levado a decisões que não refletiam inteiramente os objetivos do programa.

Esses burocratas, situados em um ponto crucial do processo, tiveram a difícil tarefa de equilibrar a observância rigorosa das normas com a necessidade de atender ao espírito da lei, destinado a facilitar a

regularização fiscal de empresas em dificuldades. Suas decisões, influenciadas por uma variedade de fatores internos e externos, poderiam tanto alinhar-se com os objetivos do Refis I quanto afastar-se deles, dependendo de como interpretavam e aplicavam a legislação.

Entretanto, a implementação de legislações complexas, como a do Refis I, destaca-se como um exemplo claro de como a execução de leis transcende o mero cumprimento de procedimentos burocráticos. Neste contexto, a interpretação e o julgamento exercidos pelos administradores fiscais assumem um papel central e muitas vezes decisivo. Estes administradores, situados na linha de frente da aplicação da lei, encontram-se frequentemente sob intensa pressão para atingir metas de arrecadação, o que pode influenciar significativamente suas decisões e abordagens.

Dentro de uma cultura organizacional em que o rigor na arrecadação fiscal é frequentemente priorizado, os administradores fiscais podem se inclinar a adotar uma postura mais restritiva na aplicação da Lei 9.964/2000. Tal postura, embora possa ser justificada sob a ótica da eficiência na arrecadação, pode desviar-se das intenções originais do legislador, que visava a oferecer um caminho viável para a regularização de débitos fiscais e, por extensão, à revitalização de empresas em dificuldades financeiras.

O cenário torna-se ainda mais complexo quando se considera a autonomia e a discricionariedade inerentes ao papel desses administradores. Eles têm a responsabilidade de interpretar a lei e aplicá-la a situações específicas, o que inevitavelmente envolve um grau de subjetividade. Isso pode levar a uma aplicação da lei que não apenas varia de um caso para outro, mas também pode ser inconsistente com a interpretação e aplicação idealizadas pelos formuladores da lei.

Essa discrepância entre a intenção legislativa e a prática administrativa levanta questões importantes sobre a necessidade de maior alinhamento e comunicação entre os formuladores de políticas e aqueles responsáveis pela sua execução. Além disso, evidencia a necessidade de um equilíbrio entre a observância das normas e a compreensão do contexto maior dentro do qual essas normas operam. Em última análise, a eficácia de uma lei como o Refis I depende não apenas de sua redação, mas também da maneira como é interpretada e aplicada pelos administradores fiscais no dia a dia.

Por outro lado, a perspectiva de Tabak (2015) sobre a avaliação da legislação destaca uma dimensão crucial no contexto da implementação de leis como o Refis I. Como Tabak (2015) aponta, “A produção legislativa deve ser avaliada não pela quantidade de matérias votadas, mas sim pela qualidade das discussões e pela eficácia e efetividade dessas inovações em aumentar o bem-estar da sociedade”. Essa afirmação ressalta a importância de não apenas implementar a lei, mas também de garantir que a sua execução atenda aos objetivos pretendidos e contribua de maneira positiva para a sociedade.

E criada e implementada a lei, desde a perspectiva da qualidade, uma medida acertada em gestão pública não é buscar rigidamente a sua aplicação e a eficiência, principalmente em casos como esse, do Refis I, mas se deve pensar no custo benefício das medidas tomadas.

Um aspecto relevante da análise de custo-benefício é que podem existir outros objetivos para as proposições ou políticas públicas, além da busca da eficiência e equidade. Nesse sentido, a análise de custo-benefício é um elemento importante, mas não necessariamente deve ser visto como exclusivo. O princípio-chave é o de que todos os custos e benefícios devem ser levados em conta. Se não for possível quantificá-los, deve-se ao menos explicitá-los e descrevê-los tão bem quanto possível. Assim, as decisões a serem tomadas pelos formuladores de políticas serão mais bem informadas. (Tabak, 2015, p. 331).

No caso específico do Refis I, a aplicação dessa lógica implica em uma análise crítica de como os burocratas administraram o programa. O objetivo principal do Refis I era facilitar a recuperação de créditos fiscais de uma maneira que fosse justa e eficiente, aliviando a carga financeira de empresas endividadas e, ao mesmo tempo, incrementando a arrecadação do governo de maneira eficaz. No entanto, a eficácia do programa dependia crucialmente da maneira como era aplicado pelos administradores fiscais no dia a dia.

A avaliação da implementação do Refis I, portanto, vai além da verificação de conformidade com os procedimentos legais; ela deve também considerar se a aplicação da lei pelos burocratas esteve alinhada com o espírito da legislação. Isso inclui analisar se as decisões tomadas pelos administradores fiscais foram equitativas, se os critérios de inclusão e exclusão no programa foram aplicados de forma justa e se as práticas adotadas realmente promoveram o bem-estar econômico e social pretendido.

Esse ponto de vista implica uma reflexão mais profunda sobre a relação entre a legislação, sua interpretação e a realidade prática da sua implementação. A lei, por mais bem-intencionada que seja, pode falhar em atingir seus objetivos se não for aplicada de forma que considere as nuances e complexidades do contexto em que opera. Consequentemente, a avaliação do sucesso do Refis I não deve se basear apenas em métricas quantitativas, como o número de empresas que aderiram ao programa ou o montante total recuperado, mas também em aspectos qualitativos, como a justiça e a eficiência do processo.

Por conseguinte, a observação de Tabak (2015) ressalta um aspecto fundamental na formulação e aplicação da legislação: “O objetivo de inovações ou alterações na ordenação jurídica deve ser maximizar o bem-estar da sociedade – provocar aumento da eficiência”. Essa perspectiva coloca o bem-estar social e a eficiência econômica como os pilares centrais na avaliação do impacto de qualquer lei ou reforma legal. No entanto, a aplicação de critérios excessivamente rigorosos e interpretações restritivas pode, paradoxalmente, levar a resultados que se opõem a esses objetivos.

Na prática, quando os administradores fiscais e outros burocratas aplicam a lei de maneira excessivamente rígida, há uma tendência a enfatizar a conformidade estrita com as regras em vez de buscar uma compreensão mais ampla dos objetivos e intenções da legislação. Isso pode ser particularmente problemático em casos como o do Refis I, em que a rigidez na aplicação da lei pode ter levado à exclusão de contribuintes que, sob uma interpretação mais flexível e contextualizada, poderiam ter se qualificado para o programa. Essa abordagem restritiva não apenas prejudica os contribuintes individuais, mas também pode ter um impacto negativo mais amplo na economia, impedindo a recuperação de empresas e reduzindo a eficácia global do programa na geração de receita fiscal.

Em resumo, a aplicação da Lei 9.964/2000 mostra como a interação entre burocratas de diferentes níveis e os objetivos legislativos podem resultar em práticas que desviam das intenções originais do legislador. A análise crítica dessas práticas é fundamental para garantir que as leis sirvam ao propósito de melhorar a sociedade, tanto em termos de justiça quanto de eficiência, pois não é desejável que ela provoque o efeito que deseja combater.

Se uma empresa vem pagando em dia o parcelamento há 10 anos, ainda que com dificuldades e eventuais atrasos, mas de repente tem seu contrato anulado pela Receita, é sumariamente excluída do programa, tem as cobranças executadas na íntegra, acrescidas de juros e multas, retroativamente, que foi o que aconteceu com o caso em análise, então o risco de falência e de essa empresa não ter condições de honrar tamanha dívida é bastante grande. Inclusive o Estado corre o risco de não ter como cobrar nem mesmo bens a penhorar, criando assim, com a mesma ferramenta, o mal que desejava combater.



7

## 7

## ANÁLISE DE DECISÕES JUDICIAIS, PRINCIPALMENTE DA ADC 77, E AS DISCREPÂNCIAS ENTRE AS INTERPRETAÇÕES DA RECEITA FEDERAL E AS DECISÕES DOS TRIBUNAIS.

O estudo das capacidades burocráticas e políticas em contexto governamental, como discutido por Vaz (2016), ressalta a importância de uma sinergia efetiva entre essas capacidades para a obtenção de resultados positivos na implementação de estratégias governamentais. Esta análise lança luz sobre a intrincada teia de relações e interdependências que definem o funcionamento interno dos governos. A compreensão dessas dinâmicas é crucial para a elaboração e execução de políticas públicas que sejam não apenas teoricamente sólidas, mas também pragmaticamente viáveis.

Para Papi; Santos; Seidi (2024), os estudos sobre os modelos de gestão pública e desenvolvimento no Brasil têm replicado a ideia de que burocracias profissionalizadas tanto no aspecto técnico como no aspecto relacional são imprescindíveis para que se possa ter um Estado eficaz e uma sociedade desenvolvida.

Em síntese, compreendeu-se que, para construir um Estado capaz de entregar mais e melhores políticas públicas, de atingir objetivos e de avançar nos ideais republicanos de democracia, *accountability* e transparência, a construção de uma burocracia qualificada seria condição *sine qua non*. No entanto, para isso, primeiramente foi necessário conhecer de quem se fala quando se usa o termo burocracia, para posteriormente se proporem ações de aperfeiçoamento. Apesar de muitas vezes o termo aparecer como um bloco monolítico no senso comum, as pesquisas avançaram no sentido de desmembrá-lo e especificá-lo. Nesse esforço, [...] abriram a caixa-preta dos estudos sobre a burocracia de nível de rua (BNR). Conceituados como os servidores que atuam na ponta, interagindo diretamente com os usuários na entrega dos serviços públicos, os autores partem do pressuposto de que os BNR são agentes fundamentais no processo de implementação porque tomam “decisões alocativas” que afetam o bem-estar dos cidadãos, sendo o elo entre Estado e população. Uma outra frente de estudos guiados [...] dedicou-

se a entender os burocratas de alto escalão (BAE) e suas funções. Esses foram definidos como atores decisores, situados no topo da hierarquia, acima do médio escalão e do nível de rua, possuindo competências políticas e técnicas. (Papi; Santos; Seidi, 2024, p. 2).

Os esforços dos pesquisadores e estudiosos, desde 2017, têm compreendido que, apesar de serem ainda reduzidos os estudos específicos sobre os burocratas de médio escalão, já foi possível verificar que têm boa qualificação técnico-acadêmica, mas uma parcela significativa não tem vínculo efetivo com o serviço público e apresentam capacidade relacional deficiente, o que é considerado uma fragilidade. Além disso, o relacionamento desses profissionais com o público beneficiário das políticas públicas, com os entes subnacionais e com os órgãos de controle é precário.

No entanto a capacidade estatal não depende mais somente da capacidade burocrática ou dos burocratas, pois o Estado brasileiro vive sob a égide da democracia, sustentado na Constituição cidadã de 1988. Desde o nível do planejamento até a execução das ações e políticas pública o Estado conta agora com a participação da sociedade civil, organizações do terceiro setor, entidades representativas e órgãos reguladores. Desta forma:

Com a proliferação de usos, contextos e indicadores associados ao conceito de capacidade estatal, há de se levar em consideração suas vinculações com o ambiente sociopolítico com o qual o Estado interage. Por vezes, parte da literatura confere um tratamento ao conceito como se a construção e a operação das capacidades estatais se estabelecessem no vácuo, destituído de maiores significações para sua efetividade. O processo de democratização dos Estados no século XX erigiu um leque de direitos civis, políticos e sociais que passou a fazer parte da institucionalidade estatal, tendo como contrapartida a criação de uma série de organizações para a efetivação desses direitos. Nessa perspectiva, olhando para o ambiente político-institucional brasileiro pós-redemocratização, as relações entre os poderes republicanos – Executivo, Legislativo e Judiciário –, a articulação entre entes federados, a emergência de sistemas de controles da ação pública, o fortalecimento do Ministério Público Federal e a criação de canais institucionais de participação social na elaboração de políticas públicas alteram substancialmente as capacidades estatais. (Gomide; Pereira; Machado, p. 100).

Nesse sentido, a aplicabilidade desse enfoque teórico se estende além das fronteiras da administração pública, alcançando o terreno

complexo das decisões judiciais. Esse aspecto é particularmente evidente ao examinar casos específicos, como o da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 77. A análise deste caso revela discrepâncias significativas entre as interpretações da Receita Federal e as deliberações dos tribunais, evidenciando uma área de fricção entre as capacidades burocráticas e políticas dentro do contexto governamental.

Essas discrepâncias são emblemáticas das tensões que podem surgir quando diferentes órgãos do governo, cada um com suas próprias perspectivas, competências e mandatos, interagem na interpretação e aplicação das leis. A situação ilustrada serve como um estudo de caso revelador, mostrando como as divergências interpretativas entre a administração tributária e o poder judiciário podem afetar a implementação de decisões estratégicas e, por extensão, a eficácia das políticas governamentais. Este cenário sublinha a necessidade de uma maior coordenação e diálogo entre os diversos segmentos do governo, a fim de assegurar que as estratégias governamentais sejam implementadas de maneira harmoniosa e eficiente.

A Ação Declaratória de Constitucionalidade, (ADC) 77, instaurada pela Ordem dos Advogados do Brasil, coloca em cheque as práticas adotadas pela Receita Federal em relação à gestão do Programa de Recuperação Fiscal. O cerne da controvérsia gira em torno da interpretação e aplicação de determinados critérios pela Receita Federal, que, segundo a OAB, levaram à exclusão injusta de contribuintes do Refis. A argumentação da OAB se apoia em um parecer emitido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no ano de 2013, que aparentemente serviu de base para a Receita Federal ao determinar a inadimplência dos contribuintes.

De acordo com a Lei 9.964/2000, que rege o Refis, a inadimplência caracteriza-se pelo não pagamento de três parcelas consecutivas ou seis parcelas não consecutivas, o que, segundo a interpretação contestada pela OAB, foi aplicado de forma rigorosa, levando à exclusão de contribuintes que realizaram pagamentos insuficientes, sem considerar a possibilidade de negociação ou reestruturação das dívidas. A ADC 77, portanto, busca esclarecer e possivelmente redefinir os critérios de exclusão do Refis, argumentando que a rigidez na aplicação da lei pela Receita Federal pode contrariar os objetivos originais do programa, que visam facilitar

a regularização tributária dos contribuintes e estimular a conformidade fiscal.

Essa ação reflete uma tensão mais ampla entre os objetivos de recuperação fiscal e as políticas de conformidade tributária, colocando em evidência o equilíbrio delicado entre garantir a arrecadação tributária e oferecer caminhos viáveis para que contribuintes em dificuldades possam regularizar sua situação. A ADC 77, portanto, não apenas questiona uma prática administrativa específica, mas também suscita um debate mais profundo sobre a natureza e os objetivos das políticas de recuperação fiscal no Brasil, potencialmente impactando a forma como programas semelhantes serão concebidos e implementados no futuro.

A interpretação adotada pela Receita Federal, e agora contestada pela OAB, tem consequências significativas para os contribuintes excluídos do Programa de Recuperação Fiscal (Refis). Segundo a OAB, essa leitura rigorosa da legislação resultou na exclusão de diversos contribuintes, que viram seus débitos reestabelecidos aos valores originais, agora acrescidos de juros e correção monetária, elevando consideravelmente suas dívidas. Essa situação coloca em xeque a eficácia do Refis como ferramenta de regularização fiscal, uma vez que os contribuintes, inicialmente beneficiados pelo programa, encontram-se posteriormente em uma situação financeira ainda mais precária.

Apesar disso, essa prática tem encontrado respaldo na jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que tem se mostrado inclinado a aceitar a exclusão de contribuintes do Refis em casos cujo parcelamento não contribui de maneira efetiva para a quitação das dívidas. O STJ, ao interpretar a legislação pertinente, tem priorizado a necessidade de garantir a eficácia na arrecadação tributária, mesmo que isso implique a remoção de contribuintes do programa de recuperação fiscal por inadimplência.

Segundo o próprio STJ, a tendência de manter a exclusão das empresas do programa Refis em razão do pagamento irrisório justifica-se pelo fato de que o parcelamento tem como finalidade o pagamento da dívida, mas quando o valor da parcela é ínfimo, então a dívida nunca será paga, sendo assim, mantém-se a inadimplência e por isso justifica-se a exclusão.

VIII. Na espécie, conforme consta do voto condutor do acórdão recorrido, "embora o parcelamento vem (sic) sendo rigorosamente pago - e nem a própria Fazenda se atreve a dizer o contrário - devido aos termos em que o parcelamento foi contratado, e que foram estabelecidos pela própria Fazenda Nacional, através do fisco Federal, esse pagamento está sendo insuficiente para amortizar a dívida. Isso também é incontroverso. De modo que o contribuinte vem pagando regularmente as prestações, mas ainda assim o débito não vem sendo amortizado; ao contrário, vem sendo elevado". Trata-se, portanto, de caso em que está configurada a ineficácia do parcelamento para quitação do débito, nos moldes do que exige a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, para admitir a exclusão do parcelamento. [...] VI. Atenta ao propósito da legislação, "a jurisprudência atual do STJ se fixou no sentido de que é possível excluir do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, com fulcro no art. 5º, II, da Lei 9.964/00 (inadimplência), se ficar demonstrada a ineficácia do parcelamento como forma de quitação do débito, considerando-se o valor do débito e o valor das prestações efetivamente pagas". (STJ, Súmula 7, 2021).

Essa situação revela um dilema central na gestão fiscal: de um lado, a necessidade de oferecer mecanismos que permitam aos contribuintes regularizar suas dívidas e, de outro, a obrigação do Estado em garantir uma arrecadação eficiente para a manutenção dos serviços públicos. A posição adotada pelo STJ, apoiando a exclusão de contribuintes do Refis, reflete uma interpretação que enfatiza a segunda vertente desse dilema, colocando em evidência a tensão entre a recuperação de créditos tributários e a manutenção de políticas de incentivo à regularização fiscal. A discussão em torno da ADC 77, portanto, transcende o caso específico dos contribuintes excluídos, tocando em questões fundamentais sobre os princípios que devem nortear a política fiscal e a justiça tributária no país.

Desse modo, a Ordem dos Advogados do Brasil levanta uma questão fundamental ao discutir a exclusão de contribuintes do Programa de Recuperação Fiscal pela Receita Federal, baseada na avaliação de que as parcelas mensais pagas eram insuficientes. A OAB enfatiza que a legislação vigente não estabelece claramente a possibilidade de excluir empresas que estão em dia com seus pagamentos e que agem de boa-fé, apenas com base na suposta insuficiência dos valores pagos mensalmente. Esta interpretação, segundo a OAB, introduz uma incerteza significativa para as empresas

que optaram pelo Refis, confiando na previsibilidade e na segurança jurídica que o programa deveria oferecer.

Além disso, a OAB argumenta que os critérios utilizados para determinar a insuficiência das parcelas e, conseqüentemente, para excluir contribuintes do programa, não eram de conhecimento público no momento em que as empresas decidiram aderir ao Refis. Essa falta de transparência, segundo a Ordem, poderia ter influenciado de maneira determinante a decisão de muitas empresas em participar do programa, pois, se tivessem conhecimento desses critérios, poderiam ter reavaliado sua adesão ou ajustado suas estratégias de pagamento de forma a evitar a exclusão.

A OAB também questiona a legitimidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em defender a exclusão de contribuintes que aderiram ao Refis há mais de uma década, principalmente quando esses contribuintes vinham cumprindo com os pagamentos das parcelas, baseando-se no percentual sobre o faturamento, conforme estipulado pela norma do programa. A contestação da OAB visa a proteger a segurança jurídica e a confiança legítima dos contribuintes, que agiram de acordo com as regras estabelecidas e, mesmo assim, se veem ameaçados de exclusão do programa e sujeitos à restituição integral de seus débitos com juros e correção monetária.

Diante disso, o Supremo Tribunal Federal apresentou entendimento distinto daquela interpretação dada pelo STJ, tornando vedada a exclusão de contribuintes do Refis I pela tese das “parcelas ínfimas ou impagáveis” e determinando a reinclusão dos contribuintes excluídos por essa tese da Receita Federal.

Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário, na conformidade da ata de julgamentos, por maioria, referendar a decisão que concedeu a medida cautelar requerida, para conferir interpretação conforme à Constituição aos arts. 5º e 9º da Lei 9.964/2000 e, assim, (i) afirmar que é vedada a exclusão, com fundamento na tese das “parcelas ínfimas ou impagáveis”, de contribuintes do Refis I, os quais, aceitos no parcelamento, vinham adimplindo-o em estrita conformidade com as normas existentes do programa, até o definitivo julgamento desta ação, e (ii) determinar a reinclusão dos contribuintes adimplentes e de boa-fé, que desde a adesão ao referido parcelamento permaneceram apurando e recolhendo aos cofres públicos os valores devidos, até o exame do mérito. (BRASIL, STF, ADI 7.370, 2024).

Segundo essa decisão do plenário do STF, a ação da Receita Federal é inconstitucional e contrária aos artigos 5º e 9º da Lei 9.964/2000. Essa discussão traz à tona os princípios da segurança jurídica e da boa-fé, pilares essenciais do direito tributário e da relação entre o Estado e os contribuintes, também mencionados no acordo do STF. A posição da OAB, ao desafiar a interpretação e a aplicação dos critérios de exclusão do Refis pela Receita Federal, reforça a necessidade de clareza nas normas tributárias e de respeito aos direitos e expectativas legítimas dos contribuintes, especialmente em programas de regularização fiscal, que visam à recuperação de créditos de maneira facilitada e ao estímulo à conformidade fiscal.

A controvérsia em torno da exclusão de contribuintes do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) pela Receita Federal, contrastando com as decisões judiciais subsequentes, exemplifica a intrincada dinâmica que existe entre as capacidades burocráticas e políticas dentro da administração pública. Esta situação revela uma tensão significativa: de um lado, as práticas administrativas da Receita Federal, orientadas por uma interpretação específica da legislação fiscal; e de outro, o poder judiciário, que em suas decisões pode adotar entendimentos divergentes sobre a mesma legislação. Essa discrepância não apenas gera incertezas para os contribuintes, mas também aponta para uma lacuna na harmonização entre a aplicação da lei e as práticas administrativas governamentais.

A complexidade dessa interação é agravada pela natureza das leis fiscais, frequentemente sujeitas a interpretações variadas, e pela necessidade de as agências governamentais aplicarem essas leis de maneira eficaz e justa. A divergência entre a Receita Federal e o judiciário ilustra um desafio maior na administração pública: o de alinhar as operações burocráticas, com suas regras e procedimentos, aos princípios legais e às expectativas de equidade e justiça. Este alinhamento é crucial para garantir que as políticas fiscais sejam implementadas de forma a respeitar os direitos dos contribuintes e os objetivos da legislação, promovendo uma arrecadação eficiente sem comprometer a confiança pública na administração tributária.

Sublinha-se, portanto, a necessidade imperativa de maior clareza nas normativas fiscais e na comunicação das políticas de administração tributária, bem como uma coesão mais forte entre as diferentes esferas do governo na aplicação da lei. Uma abordagem mais integrada e transparente poderia ajudar a mitigar as discrepâncias interpretativas e

operacionais, facilitando uma aplicação da lei mais previsível e justa. Este esforço de harmonização exigiria não apenas uma revisão das práticas administrativas e dos critérios de aplicação das leis fiscais, mas também uma interação mais fluida e cooperativa entre as agências burocráticas e o judiciário, assegurando que as políticas fiscais sejam aplicadas de maneira que reflita tanto a letra quanto o espírito da lei.



8

## 8

## **ANÁLISE DE ALGUNS ASPECTOS DA ESTRUTURA DO SERVIÇO PÚBLICO BRASILEIRO E SUA RELAÇÃO COM A JUDICIALIZAÇÃO DO REFIS I COMO DESDOBRAMENTO DA EXCLUSÃO DE EMPRESAS DO PROGRAMA POR PARTE DA RECEITA FEDERAL**

A forma como a Receita Federal executou o programa de recuperação fiscal instituído pela Lei 9.964/2000 resultou na exclusão de centenas de empresas, mais de 10 anos depois de terem aderido ao programa e estarem adimplentes, cumprindo o contrato, sob o argumento de “pagamento irrisório”. Essa forma de fazer a gestão do Refis I resultou na judicialização da questão, com determinação de reinclusão dessas empresas pelo STF, desnudando incongruências administrativas da Receita Federal.

Para Carazza (2024) essas incongruências administrativas têm estreita relação com uma cultura ultrapassada, disfuncional e contraproducente arraigada na gestão pública federal do Brasil desde muito tempo. Para compreender como é essa cultura, como ela molda a estrutura administrativa, as relações e a tomada de decisões, como a que levou à exclusão das empresas do Refis I, o autor propõe olhar para um contexto mais amplo.

Segundo Carazza (2024), trata-se de uma cultura de privilégios sem relação direta com méritos, produtividade, avaliações, eficiência, geralmente alcançados por força política. No Brasil, existe uma dinâmica de funcionamento do Estado que possibilita a determinados grupos, com forte influência no executivo, no legislativo e no judiciário federais, extrair do governo uma série de benefícios financeiros. Esse fenômeno acaba sendo também aproveitado pelo setor privado, por empresas e pelos chamados ricos e super-ricos. Essa cultura do

privilégio pela influência política contribui significativamente para o atraso da gestão, já que não incentiva o esforço para a eficiência.

Sendo mais criterioso, as avaliações de desempenho até existem, mas são pró-forma. Segundo alguns autores, como Elvira (2018) e Corrêa *et al* (2020), que têm se dedicado a estudar os regimes de progressão dentro do serviço federal e as avaliações de desempenho, a maioria das avaliações de desempenho do serviço federal brasileiro recebem a pontuação máxima, são indulgentes. De forma geral, a avaliação funciona de maneira pró-forma, em que todos os servidores recebem notas boas nos quesitos, fazendo com que grande parte dos servidores atinja a remuneração máxima da sua carreira. Também existem os casos em que os servidores precisam participar de programas de capacitação, mas de qualquer forma quase a totalidade chegará no nível final das carreiras exclusivamente com o passar do tempo e a força da influência política da sua categoria.

Segundo Carazza (2024), o número de servidores públicos no Brasil não está fora do padrão internacional, mas quando se trata do impacto da remuneração dos servidores na economia brasileira, a situação é bem diferente. Em 2019, o Brasil destinava 13% do seu Produto Interno Bruto (PIB) para o pagamento do funcionalismo público, percentual superior ao de países desenvolvidos como Alemanha (7,6%), Reino Unido (8,9%), Itália (9,3%) e França (11,8%) e bem acima do de países latino-americanos como México (4,7%) e Chile (7,2%).

Carazza (2024) observa que no âmbito federal os salários são em média 93,4% mais altos do que os da iniciativa privada, considerando as mesmas condições, cargos e formação. Por exemplo, até 2026, os auditores fiscais da Receita Federal receberão um acréscimo de mais de R\$ 11 mil mensais além dos seus salários, sob a forma de um "bônus de eficiência", cujo pagamento não está vinculado ao desempenho individual. Com isso, a partir desse ano, os rendimentos da categoria poderão ultrapassar R\$ 40 mil, considerando o salário e o bônus.

Mas o caso que mais interessa à presente discussão está relacionado com os "honorários de sucumbência". Em qualquer processo judicial em que uma das partes sai vitoriosa, o juiz determina um valor que deve ser pago pela parte perdedora para cobrir os custos da disputa, conhecidos como "honorários de sucumbência". Tradicionalmente, esses valores eram atribuídos à parte que ganhou a ação, seja uma pessoa física, uma empresa ou a União, que foi

processada e conseguiu comprovar sua posição correta. Entretanto, na advocacia privada, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) conseguiu a aprovação de uma lei no Congresso que alterou essa destinação, fazendo com que esses honorários fossem destinados ao advogado, em vez de ser destinado à parte vencedora. O que aconteceu em seguida foi que os advogados da União, procuradores da Fazenda e de autarquias federais, assim como seus colegas nos níveis estaduais e municipais, buscaram obter a mesma vantagem, segundo explica Carazza (2024).

Milhões de reais em honorários de sucumbência deixaram de ser direcionados ao Tesouro, aumentando os salários de advogados e procuradores públicos. Após algumas tentativas sem sucesso, essa categoria conseguiu essa vantagem com a aprovação do novo Código de Processo Civil em 2015. Desde então, em qualquer ação em que a União, estados ou municípios sejam vitoriosos na Justiça, uma parte do valor que anteriormente ia para os cofres públicos agora é destinada aos advogados públicos federais, estaduais ou municipais. Isso tem levado um advogado público da União, que já recebe em torno de R\$ 30 mil, a ganhar mensalmente um valor adicional de cerca de R\$ 12 mil a título de honorários. Portanto, atualmente, mesmo com o teto sendo respeitado dentro do Poder Executivo, praticamente todos os advogados públicos, procuradores da Fazenda Nacional e procuradores do Banco Central acabam recebendo o mesmo teto que um ministro do Supremo (Carazza, 2024).

E foi assim que, na mesma trilha, os fiscais da Receita Federal implementaram uma estratégia semelhante à dos advogados públicos. Desde 2016, os auditores fiscais conseguiram, através de negociações com o governo, assegurar que uma parte da receita proveniente das multas tributárias e da venda de mercadorias apreendidas fosse destinada a eles, na forma de um "bônus por eficiência e produtividade". No entanto, o recebimento desse bônus não depende do desempenho individual de cada auditor, e o valor, que inicialmente era de R\$ 3 mil mensais, deve aumentar para R\$ 7 mil em 2025 e, por fim, chegar a R\$ 11,5 mil por mês para cada servidor em 2026.

Isso resultará em que praticamente todos os fiscais da Receita Federal acabem recebendo salários equivalentes aos dos ministros do Supremo. Não há problema em incluir uma parte variável na remuneração que esteja ligada ao desempenho, pois isso é uma prática que muitas empresas já adotam, embora o setor público tenha

diferenças bem significativas, inclusive legalmente, da iniciativa privada. O argumento de bônus por produtividade é válido e é bem-vindo, embora o profissional tenha sido contratado para realizar uma determinada função, por um determinado valor e espera-se que ambas as partes cumpram o que foi contratado da melhor forma que conseguir, podendo ser substituído caso seu rendimento esteja aquém do combinado. Esse é o incentivo por produção, a vaga que ocupa, ou não teria porque ocupá-la. Mas considerando que além do salário combinado o profissional precise ter mais um incentivo para produzir o que tem capacidade para produzir, então essa produção excedente precisa ser devidamente mensurada de forma individual.

Mas qual seria a produtividade excedente, digna de bônus, que os fiscais da Receita Federal e os advogados da União devem apresentar? Essa produtividade digna de bônus vai ser específica de cada programa, política ou iniciativa do órgão federal, seja aumento na arrecadação, redução da inadimplência, redução das fraudes, o sucesso de etapas do programa, o alcance do objetivo final do programa, melhoria da relação custo/benefício para o erário e para a sociedade em uma ação etc. O que não ocorreu no Refis I, por exemplo. Tanto os critérios para o pagamento dos bônus como a fiscalização e o controle devem ser geridos por uma comissão multissetorial e multiprofissional.

O que não faz sentido é manter uma parcela variável que não está vinculada ao desempenho individual de cada setor ou de cada servidor. Como essas bonificações não são baseadas em uma avaliação eficaz de desempenho ou mérito, acabam se tornando meros adicionais que elevam ainda mais os salários dessas carreiras (Carazza, 2024).

A questão aqui não é advogar contra os altos salários de algumas classes de servidores, mas demonstrar que esses altos salários fazem parte de uma cultura que acaba criando aberrações administrativas e desestimulando o esforço para a melhoria da qualidade geral da prestação dos serviços públicos, porque não é a eficiência que gera os benefícios. E um bom exemplo de como essa cultura dos privilégios desmedidos influencia as tomadas de decisões vem do Plano de Recuperação Fiscal lançado pelo governo de Minas Gerais em 2017.

O Refis do Estado de Minas foi estabelecido pela lei estadual nº 22549/2017 e um dos artigos, entre dezenas, estabelecia a possibilidade de o devedor do fisco pagar a sua dívida com obras de arte. O pretexto

era a conservação das obras no Estado e no País, caso o devedor viesse a vendê-las. Acontece que o principal favorecido por esse artigo da lei era o dono de um conglomerado de empresas dos ramos mineiro e siderúrgico, com uma dívida de 471,6 milhões, reduzida pelo Refis para 111,7 milhões. Esse empresário era também o proprietário do Instituto Inhotim, museu a céu aberto que fica na cidade de Brumadinho, de renome internacional, que recebe cerca de 200 mil visitantes ao ano e conta com cerca de 1862 obras, de 280 artistas, de 43 países (Carazza, 2024).

De fato, o primeiro empresário a bater na porta do governo de Minas com obras de arte para quitar sua dívida foi o tal empresário. As obras que ele oferecia foram avaliadas em 439,6 milhões de reais, valor bem superior ao valor da sua dívida. As obras foram aceitas pelo governo, inclusive a cláusula do contrato que impedia o governo de Minas de vender as obras ou de retirá-las do Instituto Inhotim. Ou seja, as obras foram entregues, sem serem entregues e a dívida foi paga, sem ser paga. É bem verdade que entre as 20 obras “entregues”, algumas eram instalações que não poderiam ser removidas do local, mesmo assim, o acordo se deu dessa forma, segundo relata Carazza (2024).

O acordo foi fechado em 2018, mas o Ministério Público de Minas Gerais contestou-o em 2020 e a justiça negou a homologação. Com isso, a dívida desse mesmo empresário chegava então a 200 milhões em débitos atrasados junto ao estado, mais 1,7 bilhão de reais em débitos inscritos na Dívida Ativa da União e junto ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Mas já no ano seguinte, em 2021, o empresário firmou um acordo com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, parcelando a sua dívida bilionária em 120 meses, mediante pagamento de um percentual sobre a receita líquida do grupo e bens como garantia. Pouco mais de 2 meses depois desse acordo, o empresário celebrou novo acordo com o governo de Minas, parcelando seu débito em doze vezes e as multas e juros em sessenta parcelas, com 30% do faturamento bruto do grupo como garantia. Nos dois casos, os advogados públicos de Minas Gerais e os procuradores da Fazenda Nacional tinham um interesse pessoal nessa negociação: receber os chamados “honorários de sucumbências”, uma percentagem do valor das causas e acordos extrajudiciais firmados com devedores fiscais. Foi um excelente negócio para todos, empresário e servidores, só não foi muito positivo para os maiores interessados nessa negociação, os demais contribuintes brasileiros (Carazza, 2024).

Mas por que essas questões importam à análise da gestão pública? Porque, segundo Kokke (2020), ignorar as razões jurídicas e sociopolíticas que levam a certos desdobramentos pode significar retrocesso da própria gestão pública. Retrocessos que até podem estar maquiados de avanços e que podem ser ignorados inclusive pelo Parlamento e pela administração.

Em uma gestão de política pública, a técnica, a compreensão dos sistemas, a abordagem de experiências internacionais e a identificação de modelos distintos deve sempre estar presente. Se a iniciativa privada, se a gestão das grandes empresas, se compromete continuamente com a técnica e a ciência, a Administração Pública não pode seguir caminho diferente. (Kokke, 2020, p. 1-2).

É, portanto, a partir da razão técnica que se pode compreender a administração pública, a advocacia pública no Brasil, a gestão tributária, a gestão de políticas públicas etc. Por exemplo, de acordo com Kokke (2020) o modelo de advocacia pública adotado no Brasil, incluindo os honorários advocatícios direcionados aos advogados do Estado, é derivado do modelo espanhol, que por sua vez é fruto de uma profunda reforma do Estado que aconteceu nos países europeus, com a finalidade de tornar a administração pública mais eficiente. De fato, a administração pública espanhola ganhou em eficiência, arrecadação e produtividade.

Modelos institucionais de defesa do Estado diferentes tendem, logicamente, a promover resultados diferentes. O Brasil adotava o modelo chamado unificado, adotado por muitos países, entre eles Portugal. Nesse modelo, um único órgão faz as funções de Ministério Público e defesa do Estado, correspondente a advocacia pública, reunindo todos os órgãos que correspondem a essas duas esferas. No Brasil, esse modelo originou uma miríade de denominações de representantes tanto do Ministério Público quando da advocacia pública: procurador da república, promotor de justiça, de um lado, procuradores federais, procuradores da fazenda nacional, advogados da união, procuradores dos estados, procuradores dos municípios, de outro. Nesse modelo unificado as atribuições estavam sob a incumbência do Ministério Público. As atribuições e remunerações dos agentes que se dedicam à defesa da União, ao ajuizamento de ações e a própria União são as mesmas. Essa unificação pode ser interessante por ter aparentemente um apelo de eficiência, mas ela trazia um problema, pois revelava um desamparo da administração pública e dos

agentes públicos, pois quem faria a defesa das políticas públicas, das deliberações do parlamento e do poder executivo quando o próprio Ministério Público estivesse lhes contestando? (Kokke, 2020).

A partir da Constituição de 1988 acontece a mudança de modelos de representação do Estado. O Brasil migra do modelo unificado, de inspiração portuguesa, para o modelo de inspiração espanhola, criando-se a Advocacia Geral da União e o modelo de advocacia pública. Dessa forma criou-se o paralelismo de forças entre os que ajuízam ações contra o Estado, Ministério Público, e aqueles que o defendem, Advocacia Geral. Essa distinção alcança também a esfera remuneratória, passando a ser vedado pela Constituição (art. 128) o recebimento de honorários advocatícios, percentagens ou custas processuais, sob qualquer pretexto, aos membros do Ministério Público. O que no modelo unificado era possível. Promotores de Justiça, Procuradores da República e Procuradores da Fazenda recebiam honorários quando representavam o Estado na cobrança de dívidas, justamente como forma de imputar ao devedor o pagamento desses honorários por terem dado causa ao processo judicial. Mas no modelo bipartido isso passou a ser vedado aos agentes do Ministério Público, pois há agora os advogados da União (Kokke, 2020).

A cisão entre Ministério Público e Advocacia Pública abriu ainda outro espaço de condução na gestão pública, para além de fortalecer a defesa do Parlamento e do Poder Executivo. Em seu avanço de modernização do serviço público, com aumento de eficiência e estímulo de produtividade, o modelo espanhol passa a sugerir uma dinâmica própria na política remuneratória dos Advogados do Estado. Ao invés de arcar integralmente com a remuneração dos Advogados do Estado, o modelo espanhol, adotado por diversos países, propõe que parte da remuneração se dê por meio de honorários advocatícios, que são arcados pela parte adversa, quando derrotada no processo judicial. Em outros termos, os honorários advocatícios para os advogados públicos são o resultado de um modelo de gestão pública adotado em patamares gerenciais na Espanha. Com sua adoção, há redução de gastos pelo Estado, pois este propõe que parte da remuneração dos Advogados do Estado seja recebida junto à parte derrotada no processo. Os honorários advocatícios não são compreendidos como um custo para o Estado, mas sim uma redução do comprometimento das receitas públicas para com pagamento de remuneração dos representantes judiciais da Fazenda Pública. O raciocínio desenvolvido é simples. A remuneração dos Advogados do Estado deve se manter em equilíbrio para com a remuneração do Ministério Fiscal, ou seja,

o Ministério Público. Simultaneamente, deve-se ter em conta que a atuação dos Advogados do Estado se diferencia justamente por terem eles de litigar com escritórios privados da mais diversa ordem, dentre os quais os maiores escritórios de advocacia nacionais e internacionais, com profissionais de extremo jaez representando empresas privadas em face do Poder Público. Agrega-se a isso uma função iminentemente pública de controle da legalidade e sintonia dos atos estatais para com o interesse público. (Kokke, 2020, p. 16).

Nesse caso a remuneração fixa paga pelo Estado aos advogados públicos é menor do que a que é paga aos agentes do Ministério Público, pois será complementada por uma parte variável proveniente das ações. O Código de Processo Civil de 2015 reconhece o direito de os advogados públicos receberem honorários de sucumbência, mas somente corroboram um modelo de gestão da advocacia do Estado, espelhado em outros já existentes e bem mais antigos, além, é claro, de seguirem o mesmo modelo da advocacia privada adotado no Brasil. A defesa desse modelo costuma argumentar que ele traz economia ao Estado, porque parte dos honorários dos seus advogados é pago por aqueles devedores que perdem a ação, que esse valor não conta para efeito de aposentadoria nem de outros benefícios previdenciários ou férias. Além disso, argumenta-se que é um instrumento de eficiência, pois o percentual do honorário de sucumbência é proporcional ao tempo em que o estado vai levar para receber a dívida em protesto. Partindo de 75%, o valor cai quanto maior foi o tempo de parcelamento da dívida, podendo até se extinto se esse prazo for demasiado longo. Outro argumento é que essa forma de remuneração se regula com a situação econômica, não onerando o Estado em tempos de crise (Kokke, 2020).

Certamente há opiniões contrárias ao pagamento dos honorários de sucumbência. A própria Procuradora Geral da República, Raquel Dodge, já questionou a constitucionalidade dessa forma de remuneração dos advogados públicos, em 2018, por meio da ADI nº 6053 e o Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª região formou maioria em seu desfavor, alegando que é inconstitucional.

O petítório está alicerçado na justificativa de que o repasse de tais honorários ofende diversos princípios constitucionais, como o da impessoalidade, moralidade e supremacia do interesse público, além de desrespeitar o regime de subsídios e o teto constitucional. Além da referida ADI no âmbito Federal, posteriormente, entre maio e junho de 2019, Dodge ainda protocolou outras 24 ações análogas na suprema corte,

contestando o repasse de tais verbas em 23 Estados e no Distrito Federal. (Madruga; Lenci, 2021, p. 2).

Entre os argumentos contrários aos honorários de sucumbência pagos aos advogados públicos está a sua natureza jurídica, já que esses honorários servem justamente para ressarcir a parte vencedora da ação por ter que contratar advogado e pagar seus honorários. Como a União já paga o salário do advogado público e ainda arca com todas as despesas relacionadas ao exercício da sua profissão, inclusive gastos com as ações específicas, como telefone, água, luz, imóvel, outros empregados etc, não haveria justificativa para que os honorários de sucumbências fossem pagos aos advogados. Outro argumento é sobre a natureza da verba, que ao passar do litigante privado para o Estado em virtude da ação pública, principalmente para cobrança de débitos fiscais, essa verba é pública e, portanto, não pode ser passada à pessoa física, ao servidor, já remunerado (Kokke, 2020).

Além disso, tal remuneração não pode consistir em direito privado do advogado e compor seu patrimônio pessoal, porque ele não atua na ação como privado, mas como Estado, então se torna inconstitucional o rateio de um bem público, de patrimônio público, com advogado particular. Quem vence a ação não é o advogado, é o Estado. O argumento do honorário de sucumbência como incentivo ou prêmio por competência ou por produtividade é rebatido com a seguinte questão: todo e qualquer servidor que for competente ou produzir adequadamente no trabalho que se propõe a fazer, na profissão e carreira que escolheu, deveria também receber prêmio por competência e produtividade, além do pagamento acordado, ou a competência e a produtividade são justamente os produtos contratados, avaliados e pagos? Pois de outra foram, se não fosse competente e produtivo, não estaria fazendo o trabalho e recebendo por isso (Kokke, 2020).

Até aqui, nesse capítulo, foi explanado sobre a origem do honorário de sucumbência e sua relação com a gestão pública. Também foram apresentados alguns argumentos a favor e contrários ao pagamento de honorários de sucumbência aos advogados públicos. Nas questões tributárias alguns o veem como um incentivo à eficiência e outros como um incentivo ao exagero, a ações desmedidas promovidas pela ganância pessoal. Agora cabe refletir sobre a forma mais adequada de gerir esses honorários, tema do próximo capítulo.



9

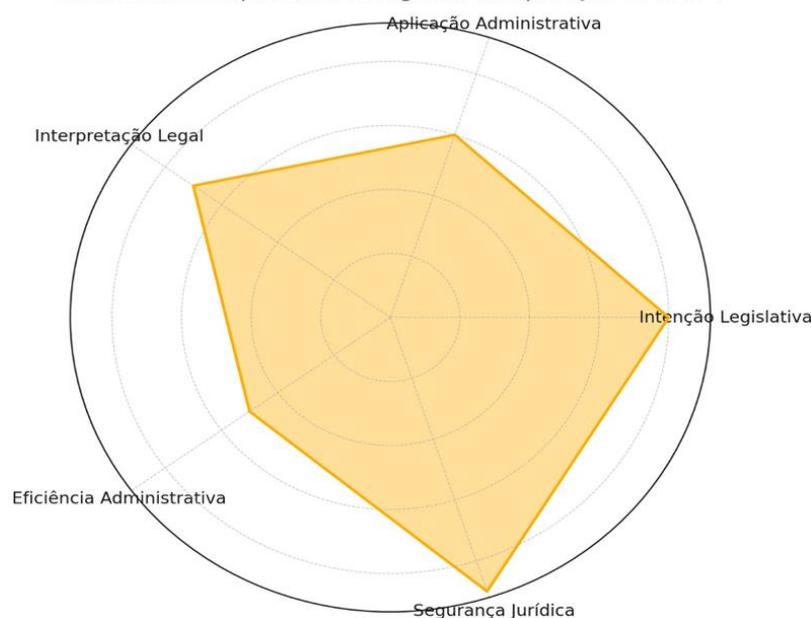
## 9

## AS DISCREPÂNCIAS NO SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL COMO PROMOTORES DE INEFICIÊNCIA E DISTORÇÕES NA GESTÃO DO REFIS I POR PARTE DA RECEITA FEDERAL

Com base na advocacia privada, os advogados públicos pleitearam e conseguiram o direito de também receberem os honorários de sucumbência. Por sua vez os ocupantes de cargos de auditor-fiscal e de analista tributário da Receita Federal também conquistaram o direito de ter um "bônus por eficiência e produtividade", gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, conforme a Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017.

O gráfico a seguir, ajuda a visualizar áreas de divergência e possíveis desalinhamentos entre a intenção da lei e sua aplicação prática. As pontuações indicam que a segurança jurídica e a intenção legislativa são de alta importância, mas a eficiência administrativa e a aplicação prática podem ser pontos de melhor:

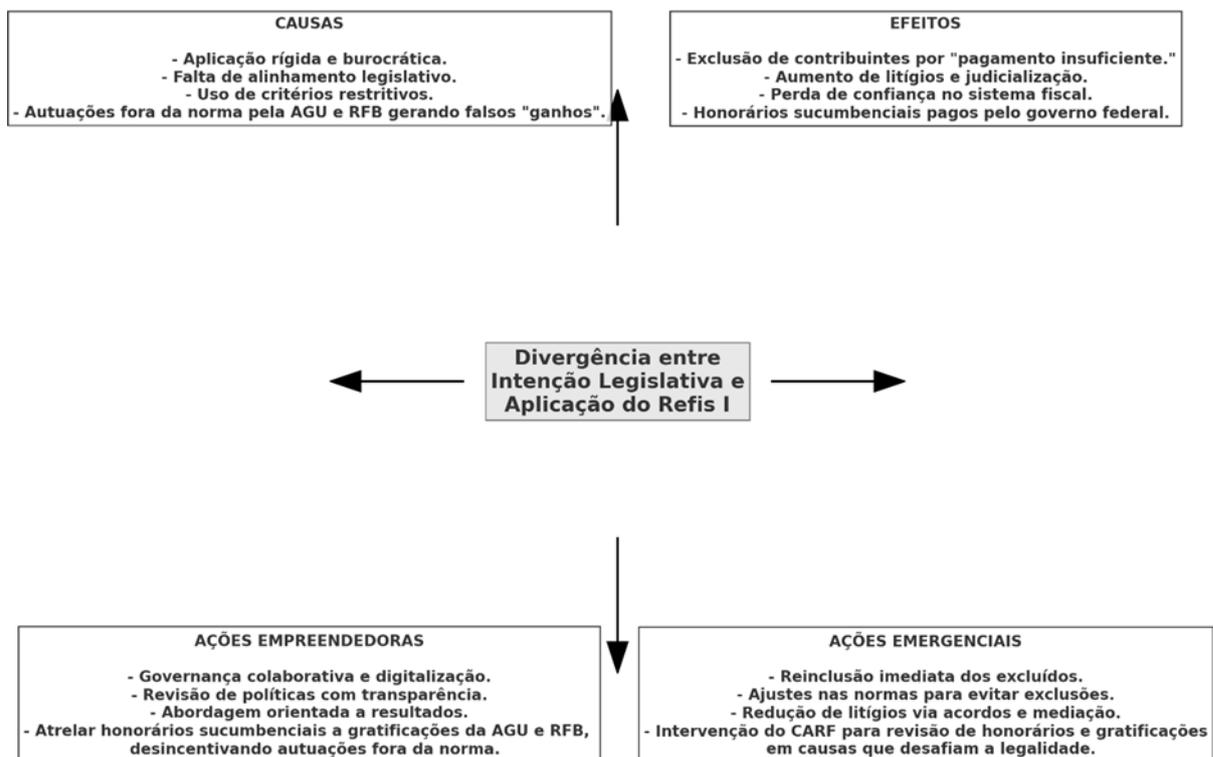
**Figura 1** – Análise Cross aplicada à divergência na aplicação do Refis I  
Análise CROSS aplicada à divergência na aplicação do Refis I



Fonte: elaborada pelo autor (2024)

No gráfico de radar que ilustra uma análise baseada no método Cross (Cruz, 2024) aplicada à problemática da aplicação da Lei 9.964/2000 (Refis I). Os fatores avaliados são: (i) Intenção Legislativa: Quão bem a aplicação da lei reflete a intenção do legislador; (ii) Aplicação Administrativa: Como a Receita Federal implementa o programa; (iii) Interpretação Legal: Coerência das interpretações legais em decisões administrativas e judiciais; (iv) Eficiência Administrativa: Capacidade da Receita de implementar o programa de forma eficiente, (v) Segurança Jurídica: Nível de previsibilidade e confiança nas decisões e políticas, nesse caminho:

**Figura 2 – Método Cross – Refis I: Causas, Efeitos e Soluções.**  
**Método Cross - Refis I: Causas, Efeitos e Soluções**



Fonte: Elaborada pelo autor (2024)

Ou seja, grosso modo, esses benefícios foram pleiteados de baixo para cima, foram tornados lei no legislativo e os efeitos dessas leis retornaram até os interessados, concedendo-lhes o que haviam pleiteado. Algumas dessas leis, como já foi demonstrado, geram controvérsias e são abundantemente contestadas. Além disso, como também já foi demonstrado, nem sempre esses privilégios, essas remunerações ou incentivos, têm resolvido a questão da eficiência das

políticas públicas, no sentido de alcançarem seus objetivos, como foi o caso do Refis I e de tantos outros casos que acabam levando o Estado aos escaninhos do judiciário, inclusive como réu, justamente por não cumprir o seu papel ou não o cumprir com eficiência necessária ao benefício público. Resumindo: há distorções.

Abordar a gestão pública quase sempre exige abordar as leis que a regem, visto que ela só pode acontecer em estrito cumprimento da lei. Portanto, antes de se apontar possíveis caminhos para a gestão pública avançar na qualidade da aplicação de políticas públicas, como as que envolvem o equacionamento de desequilíbrios fiscais e dívidas da sociedade para com o Estado, importa saber em que bases legais se apoia a questão dos honorários de sucumbência, os incentivos por produtividade e eficiência, como eles foram pensados, como e por quem são aplicados, quais foram os objetivos para serem criados e quais resultados têm promovido. Pois se aí forem identificadas discrepâncias, por elas se deve iniciar.

Sendo assim, segundo o Decreto nº 11.545, de 5 de junho de 2023, cabe ao Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil

- gerir o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil;
- estabelecer a forma de gestão do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil;
- estabelecer a metodologia para a mensuração da produtividade global da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda; e
- fixar o índice de eficiência institucional da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

§ 1º O índice de eficiência institucional da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, de que trata o inciso IV do caput, considerará:

- I- a efetividade das ações de cobrança;
- II- a eficiência das ações de fiscalização;
- III- o desempenho do julgamento de processos administrativos fiscais;
- IV- o tempo de duração dos processos administrativos fiscais em todas as instâncias;
- V- a fluidez do comércio exterior; e
- VI- a realização da meta global de arrecadação bruta parametrizada pelos valores previstos na lei orçamentária anual. (Brasil, 2017).

As responsabilidades desse comitê são bem extensas e importantes. E como se pode ver, têm como foco a palavra “eficiência”. Mas note-se que se refere à “produtividade global” e “eficiência institucional”, não individual. Além disso, tem foco também na “efetividade” das ações de cobrança, no “desempenho” e no tempo dos processos administrativos fiscais e nas “metas” de arrecadação. Mas até aí não se consegue saber em relação a quais objetivos, ou quais referenciais orientam o significado das palavras efetividade, eficiência e desempenho. Por exemplo, quantidade e qualidade são duas grandezas que podem orientar diferentemente o desempenho e a eficiência de uma política pública e nem sempre as duas são correspondentes e podem conviver pacificamente, podem inclusive ser divergentes.

Já o valor do bônus por eficiência e produtividade do Auditor Fiscal e do Analista Tributário da Receita Federal do Brasil foi definido, aparentemente com clareza, recentemente pelo Decreto N° 11.938, de 6 de março de 2024.

§ 2º O percentual de que trata o caput e o limite mensal para o valor individual do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira de que trata o art. 7º da Lei n° 13.464, de 2017, serão de:

I- 10,19% (dez inteiros e dezenove centésimos por cento), para os meses de março a julho de 2024, respeitado o limite mensal de R\$ 4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais);

II- 11,33% (onze inteiros e trinta e três centésimos por cento), para os meses de agosto de 2024 a janeiro de 2025, respeitado o limite mensal de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais); III - 15,52% (quinze inteiros e cinquenta e dois centésimos por cento), para os meses de fevereiro de 2025 a janeiro de 2026, respeitado o limite mensal de R\$ 7.000,00 (sete mil reais); e

IV - 25% (vinte e cinco por cento), a partir de fevereiro de 2026, respeitados os limites mensais previstos nos § 2º-A e § 2º-B. (Brasil, 2024).

Mas não está claro o motivo do escalonamento dos percentuais até 2026 nem como se dá a relação entre esses percentuais e valores e os índices de eficiência e produtividade individuais, já que são bônus que servem para esse fim. O que está claro é que precisam respeitar limites.

Já os honorários de sucumbência dos advogados públicos estão previstos no Código de Processo Civil (Lei n° 13.105/2015), artigo 85, § 19, que estipula que a verba de honorários pertence aos advogados públicos como um adicional ao salário, embora regulamentações

específicas da Advocacia-Geral da União (AGU) estabeleçam as diretrizes para o seu pagamento.

§ 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:

I- mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;

II- mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos;

III- mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos;

IV- mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos;

V- mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos.

Ou seja, esses honorários seguem o valor do salário mínimo e partem de 10% de até 200 salários até 3% de 100.000 mil salários mínimos ou mais. Considerando apenas a aplicação da primeira regra como exemplo, em um litígio no valor de 200 salários mínimos, atualmente cerca de 282 mil reais, considerando que o juiz estipulasse o percentual mínimo, 10%, o advogado deveria receber do sucumbente o valor de 28 mil reais, acrescido no seu salário de quase 30 mil. Essa é a conta de apenas um processo pequeno, considerando o percentual mais baixo possível. E não se pode ignorar quem é o cliente desse advogado, o Estado, que é quem cria a lei e quem julga, é quem paga o legislador, o advogado e o juiz.

A Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016, que trata da remuneração de servidores públicos e de honorários de sucumbência da advocacia pública diz que

Art. 29. Os honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais pertencem originariamente aos ocupantes dos cargos de que trata este Capítulo.

Parágrafo único. Os honorários não integram o subsídio e não servirão como base de cálculo para adicional, gratificação ou qualquer outra vantagem pecuniária.

Art. 30. Os honorários advocatícios de sucumbência incluem:

I- o total do produto dos honorários de sucumbência recebidos nas ações judiciais em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais;

II- até 75% (setenta e cinco por cento) do produto do encargo legal acrescido aos débitos inscritos na dívida ativa da União, previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969;

III- o total do produto do encargo legal acrescido aos créditos das autarquias e das fundações públicas federais inscritos na dívida ativa da União, nos termos do § 1º do art. 37-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Parágrafo único. O recolhimento dos valores mencionados nos incisos do caput será realizado por meio de documentos de arrecadação oficiais.

Art. 31. Os valores dos honorários devidos serão calculados segundo o tempo de efetivo exercício no cargo, para os ativos, e pelo tempo de aposentadoria, para os inativos, com efeitos financeiros a contar da publicação desta Lei, obtidos pelo rateio nas seguintes proporções: (Vide ADI 6053)

I- para os ativos, 50% (cinquenta por cento) de uma cota-parte após o primeiro ano de efetivo exercício, crescente na proporção de 25 (vinte e cinco) pontos percentuais após completar cada um dos 2 (dois) anos seguintes. (Brasil, 2016).

Um número enorme de autores e inclusive o próprio poder público compreende a aplicação de honorários de sucumbência e bônus por produtividade como uma forma de buscar maior eficiência das políticas públicas e, especificamente, na recuperação dos valores devidos ao tesouro, ao incentivar esses agentes de forma financeira a serem mais competentes. Outro ponto relevante é o tratamento da verba de sucumbência como uma maneira de valorizar a carreira dos procuradores federais, ao mesmo tempo em que estimula uma atuação mais ágil e assertiva na cobrança das dívidas fiscais. Essa prática também costuma ser compreendida como alinhada aos princípios constitucionais de eficiência na administração pública. Mas essa é a única perspectiva viável? Esses objetivos têm se cumprido? Essa prática não tem criado efeitos colaterais?

Considerando a quantidade de litígios envolvendo o Estado e a enorme necessidade de o poder judiciário intervir como reguladora da gestão pública, como foi o caso do Refis I e como acontece em tantos outros casos, de todas as áreas, parece que as respostas para essas

questões são negativas e que há efeitos colaterais indesejados nessa forma de gestão.

Tenenblat (2017) explica que o Estado é hoje o maior litigante do país, sendo, portanto, o principal responsável pelo congestionamento do poder judiciário. O papel do Estado na sobrecarga do poder judiciário é uma questão que não pode ser ignorada. Como principal litigante, o Estado, especialmente por meio de órgãos como a Receita Federal, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e outros entes públicos, ocupa uma parte substancial do volume de processos em tramitação. A doutrina frequentemente destaca que o Estado, em sua condição de autor e demandante, contribui significativamente para a sobrecarga do sistema judiciário, movendo ações de cobrança, execução fiscal, e demandas previdenciárias contra pessoas físicas e jurídicas. E isso tem um custo enorme ao erário.

De acordo com Santos (2009), a alta litigiosidade estatal reflete uma estrutura em que a administração pública recorre frequentemente ao judiciário para cobrar débitos ou contestar direitos de cidadãos e empresas. Nesse contexto, o Estado age como protagonista no litígio, evidenciando a falta de eficiência dos mecanismos extrajudiciais de resolução de conflitos e da própria gestão. Segundo o autor, essa postura revela tanto uma carência de alternativas para resolução consensual quanto uma resistência à adoção de instrumentos de mediação e arbitragem, que poderiam atenuar a carga sobre o sistema judiciário.

[...] a Fazenda Nacional, órgão encarregado de representar judicialmente a União na execução da dívida ativa tributária e nas causas de natureza fiscal, está presente de forma bem mais expressiva como autora do que como ré processual. Isto porque, a cada ano, são ajuizadas pela PFN centenas de milhares de ações de execução fiscal, visando à cobrança de valores inscritos em dívida ativa e, supostamente, devidos pelos contribuintes. [...] os processos de execução fiscal apresentam taxa de congestionamento de 91% - contra uma média, na Justiça Federal, de 70,5% - e constituem quase 84% do total de casos pendentes de execução neste ramo da Justiça brasileira. (Tenenblat, 2017, p. 78-79).

Para Antunes (2021), esse é um exemplo notável da quantidade expressiva de processos de execução fiscal movidos pelo Estado, especialmente por meio da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), responsáveis pela cobrança de dívidas

tributárias. As execuções fiscais representam uma das maiores parcelas dos litígios no Brasil e têm um impacto direto na morosidade do sistema, uma vez que esses processos são frequentemente de difícil recuperação e, em muitos casos, resultam em arquivamento por ausência de bens penhoráveis. Portanto, nem sempre a ação judicial reverte em benefício financeiro para o Estado, apesar da sensação de produtividade, mas acaba tendo, sim, um enorme custo financeiro e social.

No âmbito tributário, Cruz; Barbosa (2020) corroboram a ideia de que essa postura também é reflexo de um modelo fiscalizador, focado na produção e na eficiência, mas de forma desequilibrada, engessada, onde o Estado exerce seu papel coercitivo, penalizando inadimplentes sem, contudo, considerar formas mais colaborativas de resolução de disputas. A prática litígio-fiscal contribui para a deterioração da relação entre o contribuinte e o Estado, uma vez que a recorrente imposição de sanções e cobranças judiciais cria um ambiente de insegurança jurídica para empresas e cidadãos, desestimulando a conformidade espontânea com as normas tributárias. Algumas grandes empresas e corporações até se valem dessa morosidade e falta de resolutividade da justiça brasileira para obterem vantagens econômicas.

Além disso, a predominância do Estado em processos judiciais como demandante, segundo Coutinho (2018), trata-se de litigância estatal exacerbada e representa um desperdício de recursos públicos, uma vez que o custo do processamento judicial em massa é elevado e muitas dessas ações poderiam ser resolvidas por vias administrativas ou extrajudiciais.

Portanto, o papel do Estado como principal litigante não só impacta o judiciário, mas também exige uma reforma estrutural na abordagem da administração pública quanto à resolução de disputas. A adoção de medidas alternativas de resolução de conflitos, como as transações extrajudiciais e os programas de regularização, é apontada pela literatura como um caminho viável para minimizar a sobrecarga judicial e promover uma relação mais colaborativa entre o Estado e os cidadãos.

Tenenblat (2017) sugere a possibilidade de maior racionalidade na litigância, atentando para a relação custo-benefício, considerando os estímulos econômicos que são destinados à judicialização, como os honorários de sucumbência, que deveriam ser equilibrados com

incentivos para negociações e acordos, tanto antes do ajuizamento como no transcurso da ação. A estratégia da repartição dos custos processuais é outra ação que poderiam ajudar a regular as aventuras judiciais desvantajosas para o Estado e para os cidadãos e empresas e incentivar as negociações. Ao contrário, quando se refere aos honorários de sucumbência contra a Receita, caso ela seja a sucumbente no processo, o que é bastante raro, ela tem vantagens enormes comparativamente ao litigante da iniciativa privada, podendo pagar percentual menor, parcelar e reverter em precatórios. Sem contar que tem poder para evitar esse pagamento ao máximo, contando com estratégias judiciais.

Tenenblat (2017) avanta a possibilidade de que a contenção das demandas judiciais poderia acarretar redução significativa de mercado de trabalho para advogados e conseqüentemente seus ganhos com honorários. Esse pode ser um motivo para que não haja incentivo à contenção de demandas. Mais que isso, por analogia, pode ser inclusive motivação para os litígios.

No esforço para compreender as motivações dos agentes quando decidem pelo ajuizamento de uma cobrança, Tenenblat (2017), aplicando a teoria dos jogos, entende que há evidências de que os demandantes têm expectativas de ganhos com o ajuizamento do processo. Com base nessa premissa das probabilidades de ganhos, mudar o sistema de remuneração dos advogados, bem como dos outros agentes do fisco, pode tornar mais racional a questão das demandas judiciais, desonerando o Estado, o que inclui diminuir a demanda do judiciário, mas também pode tornar mais racional e eficiente a gestão de políticas públicas.

Não significa diminuir ganhos ou salários nem retirar benefícios dos servidores públicos, significa gerir esses incentivos e benefícios de forma mais inteligente. O caso do Refis I foi um calote do poder público, por seus agentes, que criativamente inventaram uma tese sobre pagamento irrisório para obterem algum tipo de benefício, ou com ajuizamentos ou com a aceleração das cobranças e valores mais altos. Foi necessária a intervenção do STF, ante ao “apagão” da vontade do legislador ordinário, para que a gestão assumisse para si a deficiência nas negociações dos contratos, que estavam sendo cumpridos pelas empresas excluídas do programa e buscasse outras alternativas de gestão desses casos se não a simples exclusão das empresas depois de mais de 10 anos da negociação e contratação.

Tudo isso ocorre pelo “incentivo” que recebem esses agentes públicos, por “produtividade” (RFB) e honorários (AGU), sem incentivos para a gestão racional, econômica, equilibrada, flexível, criativa, que considere na relação custo benefício o maior bem social. Pois esse é o papel do Estado. Muitas empresas faliram com essa aventura da exclusão sob premissas duvidosas, havendo custo social e também custo econômico para o Estado.

Meneguín; Ávila (2016) defendem que as ações estatais devem ser pensadas e efetivadas levando em conta a melhoria socioeconômica, justamente em um país com tantas carências e desequilíbrios. Para que as políticas públicas atinjam o objetivo de servir à população, o governo precisa desenhar essas políticas de forma a criar os incentivos corretos, que levem aos objetivos desejados. No caso do Refis I não seria diferente, pois a ninguém interessa a falência de empresas nem enxurrada de processos judiciais, tampouco custos desvantajosas para o erário.

Existem ferramentas e metodologias para se construir uma política pública adequada de forma a se alcançar o resultado desejado. No entanto, para qualquer metodologia utilizada, há que se ter em mente que o sucesso de qualquer atuação governamental depende de como as ações escolhidas vão influenciar ou moldar o comportamento do cidadão, que, em muitos casos, não age de forma “racional” (basta ver quantos de nós dirigem enquanto enviam uma mensagem pelo celular mesmo sabendo de todos os riscos envolvidos). Mais ainda, sua eficácia depende das hipóteses sobre o comportamento humano feitas pelos formuladores das políticas. A teoria econômica tradicional apoia-se na visão de agentes guiados pelo seu interesse próprio, que maximizam seus resultados e tem preferências temporais bem comportadas (por exemplo, não possuem problemas de autocontrole ou impaciência). (Meneguín; Ávila, 2016, online).

A economia comportamental, por exemplo, oferece ferramentas que podem levar as políticas públicas a alcançarem os resultados almejados com menor custo e menos efeitos colaterais. Uma abordagem mais racional, refletida e bem planejada, que considere todos os aspectos envolvidos, que tenha os objetivos bem claros, as diferentes ações e formas de realizar que podem levar a se cumprir esses objetivos, a relação custo/benefício de cada caminho e os efeitos colaterais possíveis de cada ação pode ser uma alternativa para a gestão pública ter maior sucesso, inclusive no campo fiscal.

Meneguín; Ávila (2016) definem política pública como a iniciativa do governo para suprir uma demanda identificada, quase sempre uma necessidade da sociedade. Mas a política pública envolve um conjunto de etapas que precisam ser bem planejadas e articuladas para que a demanda seja suprida da melhor forma possível. O bem comum, da maior parte da sociedade envolvida na questão, deve ser sempre considerado acima de qualquer outro objetivo quando a gestão pública vai pensar e executar uma política pública, pois esse é o sentido da sua existência.

A figura abaixo mostra essas etapas.



Fonte: Meneguín; Ávila (2016).

Quando a Receita Federal decidiu excluir centenas de empresas do Refis I porque entendeu que os pagamentos não iriam saldar a dívida que as empresas tinham com o Fisco ou iriam se alongar demasiadamente, mesmo sendo feitos em dia e de acordo com o contrato, o que ela identificou, na verdade, não foi o pagamento irrisório, foi uma falha nas regras e no contrato que ela mesma pensou e redigiu. Houve uma falha em uma ou mais etapas do ciclo de criação e execução dessa política pública.

O parágrafo 4º do art. 2º da lei do Refis I, Lei nº 9.964/00, estabelece que as dívidas deveriam ser parceladas “sem número de parcelas previamente definidas” e que os valores dessas parcelas seriam um percentual da receita bruta da empresa no mês anterior ao

mês de pagamento. O pagamento de cada parcela deveria ser feito no último dia útil de cada mês. Isso estava sendo cumprido pelas empresas excluídas do Refis I (STF, ADC 77, 2023). O valor irrisório foi fruto da relação entre o percentual definido e a receita das empresas. O que deveria ter sido considerado antes e não mais de 10 anos depois dos contratos assinados e que estavam sendo cumpridos, com uma tomada de decisão desastrosa de simplesmente excluir as empresas.

É compreensível a preocupação com o valor demasiado baixo da parcela, que estava fazendo a dívida das empresas aumentarem ao invés de diminuírem, mas certamente um grupo de profissionais bem capacitados, uma equipe multiprofissional, poderia pensar em uma solução para esse problema bem mais viável do que a exclusão sumária de centenas de empresas que vinham honrando por mais de 10 anos o contrato que assinaram.

Como se nota no diagrama, a política pública deve nascer com uma demanda da sociedade que, ao ser realmente identificada como um problema, será incluída na agenda pública para a busca de uma solução. Após fazer parte da agenda de um governo, é necessária a análise da questão para que se apresentem alternativas consistentes de resolução. Escolhida a alternativa, toma-se a decisão, realiza-se o planejamento de todas as ações envolvidas e começa-se a implementação, compreendendo vários eventos e atividades para dar consecução às diretrizes definidas anteriormente. Relevante para a implementação é saber em que medida os objetivos foram atingidos, se os resultados são consistentes com os objetivos e se há impactos não previstos. Durante a implementação, cabe o monitoramento para apreciar os processos adotados e os resultados preliminares e, ao final do ciclo, uma avaliação para julgar os resultados da política e subsidiar as decisões dos gestores para ajustes necessários. (Meneguín; Ávila, 2016, online).

Talvez uma solução para inibir as aventuras jurídicas que não geram resultados positivos para a sociedade seria descontar o valor dos bônus por produtividade, visto que a produtividade não foi positiva. No caso dos honorários de sucumbência, os advogados que defenderam o Estado na ação de inconstitucionalidade, que o Estado acabou perdendo junto ao STF, não devem ter recebido. Mas nas milionárias negociações do Refis I certamente houve honorários e bônus de grande monta.

No entanto, reduções de bônus e de honorários são medidas que soam como punitivas, mais produtivo seria repensar o que esses valores estão incentivando e redirecioná-los de forma a levarem as políticas públicas aos seus objetivos de forma otimizada, humanizada e inteligente.

Nesse caminho, uma solução legística (estruturante) seguiria nos seguintes termos:

Proposta de Projeto de Lei (PL): Transparência e Responsabilidade nas Autuações Fiscais e Honorários Sucumbenciais

Art. 1º - Objetivo: Esta lei estabelece diretrizes para a responsabilidade na autuação fiscal, condicionando a concessão de gratificações e honorários aos servidores públicos e advogados da Receita Federal e da Advocacia- Geral da União (AGU), em consonância com o interesse público e a observância dos princípios de legalidade, eficiência e transparência.

Capítulo I – Condicionamento das Gratificações e Honorários Sucumbenciais

Art. 2º - Atrrelamento de Honorários Sucumbenciais e Gratificações:

I - Os honorários sucumbenciais pagos pelo Governo Federal em ações judiciais que envolvam autuações fiscais devem ser deduzidos proporcionalmente das gratificações e incentivos pagos aos servidores da Receita Federal e da AGU, quando demonstrada irregularidade ou ilegalidade na autuação.

II - A Receita Federal e a AGU terão seus sistemas de gratificação revisados, condicionando a concessão dessas bonificações ao percentual de manutenção das autuações fiscais pelos órgãos revisores e pelo Judiciário.

III - A manutenção de gratificações fica condicionada a um percentual mínimo de decisões favoráveis às autuações pela instância administrativa superior, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Capítulo II – Criação de Procedimentos de Revisão e Controle pelo CARF

Art. 3º - Revisão das Autuações no CARF: O CARF terá competência para revisar e auditar a legalidade das autuações fiscais, assegurando que as decisões da Receita Federal e da AGU sejam compatíveis com os princípios da legalidade e transparência.

Art. 4º - Limitação dos Honorários e Gratificações em Casos Irregulares: Sempre que o CARF identificar autuações feitas fora das normas legais, as

bonificações e honorários pagos em relação a essas autuações serão suspensos e poderão ser devolvidos ao erário.

### Capítulo III – Transparência e Publicidade

Art. 5º - Transparência na Concessão de Gratificações e Honorários: I - As bonificações e honorários concedidos a servidores da Receita Federal e da AGU devem ser publicados em plataforma pública digital, detalhando a origem e o motivo dos pagamentos.

II - Será obrigatório o envio de relatórios semestrais ao Congresso Nacional com informações sobre autuações anuladas e respectivos honorários pagos.

### Capítulo IV – Ações Emergenciais e Medidas de Prevenção

Art. 6º - Ações Emergenciais: I - Os contribuintes excluídos de programas como o Refis I por motivos injustificados poderão ser reintegrados automaticamente mediante decisão favorável do CARF. II - A AGU deverá firmar acordos de mediação e conciliação antes de iniciar litígios com altos custos para o governo.

### Capítulo V – Disposições Finais

Art. 7º - Implementação e Fiscalização: I - O CARF será responsável pela implementação desta lei, com apoio da Controladoria-Geral da União (CGU) para fins de auditoria.

II - A Receita Federal e a AGU deverão adequar seus sistemas de bonificação no prazo de 180 dias após a publicação desta lei.

Art. 8º - Revisão e Controle: I - O Tribunal de Contas da União (TCU) realizará auditorias anuais para verificar a regularidade da aplicação desta lei e a correção das gratificações e honorários pagos.

II - A Receita Federal e a AGU deverão enviar relatórios semestrais ao Congresso Nacional, especificando autuações anuladas, valores envolvidos e honorários pagos.

III - A eficácia desta lei será avaliada após dois anos de sua publicação, com base em indicadores de litígios evitados e economia orçamentária.

Art. 9º - Vigência: Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Esse projeto de lei busca alinhar a prática das autuações fiscais com o princípio da legalidade e assegurar que os honorários e gratificações pagos aos servidores públicos estejam vinculados a resultados que respeitem a legalidade e eficiência. Ao condicionar os incentivos à manutenção das autuações pelo CARF e à redução de litígios indevidos, a lei visa evitar abusos administrativos e promover transparência. Além disso, a reintegração de contribuintes excluídos por motivos injustificados e o estímulo à mediação e conciliação evitam o aumento de litígios e o desperdício de recursos públicos.



# TO



## 10

## CONCLUSÃO

A análise multifacetada do contexto tributário brasileiro, com ênfase na implementação e interpretação da Lei 9.964/2000 pela Receita Federal, revela uma complexa interação entre as capacidades burocráticas e políticas no âmbito da administração pública. Essa interação é crucial para a efetividade das políticas governamentais, especialmente no que tange à administração fiscal e à justiça tributária.

A Lei 9.964/2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (Refis I), foi concebida como um mecanismo para facilitar a regularização de débitos fiscais, equilibrando a necessidade de arrecadação do Estado com a realidade econômica dos contribuintes. Contudo, a prática administrativa, particularmente as ações da Receita Federal, tem demonstrado uma tendência a adotar critérios rígidos e interpretações restritivas, o que, em várias ocasiões, parece divergir das intenções originais dos legisladores.

Esse estudo abordou, inicialmente, as teorias de administração pública, incluindo os modelos burocrático de Max Weber e o Novo Gerencialismo Público, para contextualizar as estruturas organizacionais e práticas administrativas da Receita Federal na aplicação da Lei 9.964/2000. A análise revelou que, apesar da evolução teórica e prática na gestão pública, persistem desafios na harmonização entre a rigidez burocrática e a flexibilidade gerencial, essenciais para uma aplicação justa e eficaz das leis tributárias.

Adicionalmente, a pesquisa explorou a governança fiscal e as políticas públicas associadas à aplicação da Lei 9.964/2000, destacando a importância da transparência, da participação pública e da responsabilidade na formulação e execução das políticas tributárias. A discrepância entre as intenções legislativas e as práticas administrativas, especialmente na exclusão de contribuintes do Refis I, evidencia a necessidade de um diálogo mais efetivo entre os diferentes atores envolvidos na governança fiscal.

Continuando, foi realizada uma análise do poder discricionário na administração pública, particularmente na atuação da Receita Federal, enfatizando a complexidade inerente à aplicação das leis

tributárias. A discricionariedade, embora necessária para a adaptação às realidades locais e individuais, requer um equilíbrio cuidadoso para evitar arbitrariedade e garantir a conformidade com as intenções legislativas.

Na mesma esteira, a avaliação da segurança jurídica no Direito Tributário ressaltou o impacto das práticas da Receita Federal na previsibilidade e confiança no sistema fiscal. A necessidade de clareza nas normas, de consistência na aplicação das leis e de mecanismos efetivos de prestação de contas é fundamental para fortalecer a segurança jurídica e a justiça fiscal.

Ainda nesse sentido, foram exploradas as situações em que a aplicação da Lei 9.964/2000 divergiu das intenções dos legisladores, especialmente na exclusão de contribuintes do Refis I, utilizando critérios rígidos e interpretações restritivas. Essa abordagem não apenas contraria o espírito da lei, que visa facilitar a regularização de débitos fiscais, mas também prejudica a confiança dos contribuintes no sistema fiscal, potencialmente desincentivando a conformidade tributária e comprometendo a eficácia da arrecadação.

Por fim, foram realizadas análises de decisões judiciais, com foco na ADC 77, que lança luz sobre as discrepâncias entre as interpretações da Receita Federal e as decisões dos tribunais. Essas discrepâncias não apenas evidenciam a complexidade da legislação tributária, mas também ressaltam a importância de uma interpretação jurídica que esteja alinhada com os princípios de justiça e eficiência, garantindo que as leis tributárias sejam aplicadas de maneira a refletir as intenções legislativas e promover o bem-estar social.

Dessa forma todos os objetivos específicos do trabalho foram alcançados: examinar os critérios adotados pela Receita Federal na exclusão de contribuintes do Refis I; avaliar os impactos da exclusão de contribuintes em termos de arrecadação pública; analisar divergências na interpretação jurídica do Refis I entre a Receita Federal e o STF e propor ajustes no modelo de gestão de bônus e honorários para maior eficiência fiscal.

Os critérios adotados pela Receita Federal na exclusão de contribuintes do Refis I foram examinados e percebeu-se que os critérios adotados foram, no mínimo, equivocados. O Brasil convive há décadas com a dificuldade de equilibrar receitas e despesas, o que cria um ambiente de pressão sobre a Receita Federal, que, em momentos

de crise, acaba recorrendo a programas como o Refis. A Receita Federal, por sua vez, enfrenta dificuldades operacionais e de gestão de recursos, o volume de litígios tributários e o alto nível de sonegação são problemas contínuos. Além disso, no Brasil, há um sistema de prêmios, incentivos e honorários que não tem levado à eficiência das políticas públicas, mas à litigância exagerada e a ações pautadas em benefícios próprios.

Diante disso, a Receita usou critérios rígidos e restritivos para a exclusão de contribuintes do programa Refis I. A Receita utilizou do seu poder discricionário equivocadamente e a exclusão das empresas foi feita em desacordo com o objetivo do programa. A interpretação da Receita foi excessivamente formalista, desconsiderando a boa-fé das empresas que estavam cumprindo o acordo há uma década.

Assim, a análise da governança fiscal e da implementação da Lei 9.964/2000 revela a necessidade de uma abordagem adaptativa por parte da Receita Federal, que não se limite apenas à aplicação de leis, mas também busque inovação e eficiência em suas práticas, alinhando-se às diretrizes de desenvolvimento e governança social contemporâneas.

Ao avaliar os impactos da exclusão de contribuintes em termos de arrecadação pública, percebeu-se não somente o impacto negativo na situação econômica das empresas, que da noite para o dia viram-se sob uma dívida impagável, com a qual não contavam, visto que haviam assinado um contrato e o vinham honrando, mas um prejuízo nacional. Esse prejuízo nacional não foi somente econômico, para os CNPJs afetados pela exclusão e toda a cadeia produtiva e social às quais estavam inseridos, mas veio em forma de prejuízo legal, já que causou também insegurança jurídica, em virtude de se terem alterado as regras no meio do jogo e o Refis I foi parar nos escaninhos do judiciário, já sobrecarregado. A transparência e a clareza nas normas tributárias são fundamentais para fornecer segurança legal aos contribuintes. Além disso, uma aplicação consistente e justa dessas normas é essencial para manter a confiança no sistema fiscal. Esse equilíbrio entre clareza normativa e aplicação prática contribui para um ambiente fiscal mais estável e previsível, favorecendo tanto os contribuintes quanto o Estado.

A análise das divergências entre a aplicação da Lei nº 9.964/2000 (Refis) pela Receita Federal e as intenções originais do legislador

revelou que a atuação da administração fiscal, caracterizada por interpretações restritivas e critérios rigorosos, gerou controvérsias. A intenção da Lei nº 9.964/2000 era justamente oferecer uma oportunidade para que empresas em dificuldade financeira pudessem regularizar suas dívidas com o fisco. No entanto, a interpretação restritiva da Receita, ao excluir empresas por detalhes como pequenas diferenças nos valores de pagamento, foi contra a finalidade do programa. A OAB argumentou que a exclusão das empresas estava em desacordo com o espírito do programa e que a interpretação da Receita era excessivamente formalista, desconsiderando a boa-fé das empresas que estavam tentando cumprir o acordo. O Supremo Tribunal Federal (STF) deferiu a ação, reconhecendo a inconstitucionalidade da exclusão das empresas e determinando sua reinserção no Refis (Brasil, STF, ADI 7.370, 2024).

Em relação ao quarto objetivo específico, o trabalho conclui com uma proposta de ajustes no modelo de gestão de bônus e honorários para maior eficiência fiscal. O caso do Refis I foi um equívoco do poder público e de seus agentes, que criaram uma tese sobre pagamento irrisório para obterem algum tipo de benefício, com base nas regras atuais de concessão de bônus por produtividade e honorários de sucumbência. Foi necessária a intervenção do STF, ante ao “apagão” da vontade do legislador ordinário, fazendo com que recaísse sobre a gestão a deficiência nas negociações dos contratos, que estavam sendo cumpridos pelas empresas excluídas do programa.

Tudo isso ocorreu pelo “incentivo” que recebem esses agentes públicos, por “produtividade” (RFB) e honorários (AGU), sem incentivos para a gestão racional, econômica, equilibrada, flexível, criativa, que considere na relação custo-benefício o maior bem social. Por isso a solução para inibir as aventuras jurídicas que não geram resultados positivos para a sociedade esteja em descontar o valor dos bônus por produtividade, visto que a produtividade não foi positiva. No caso dos honorários de sucumbência, os advogados que defenderam o Estado na ação de inconstitucionalidade, que o Estado acabou perdendo junto ao STF, não devem receber. Mas nas milionárias negociações do Refis I certamente houve honorários e bônus de grande monta.

Por isso, é urgente repensar o que esses valores estão incentivando e redirecioná-los de forma a levarem as políticas públicas aos seus objetivos de forma otimizada, humanizada e inteligente. Aponta-se como solução legística uma proposta de projeto de lei de

transparência e responsabilidade nas autuações fiscais e honorários sucumbenciais. Esse projeto de lei busca alinhar a prática das autuações fiscais com o princípio da legalidade e assegurar que os honorários e gratificações pagos aos servidores públicos estejam vinculados a resultados que respeitem a legalidade e eficiência. Ao condicionar os incentivos à manutenção das autuações pelo CARF e à redução de litígios indevidos, a lei visa evitar abusos administrativos e promover transparência.

Diante da análise abrangente da aplicação da Lei 9.964/2000 pela Receita Federal e as implicações dessa prática no contexto do Programa de Recuperação Fiscal (Refis I), torna-se incontornável a necessidade de revisitar e ajustar as abordagens adotadas por esta entidade governamental. A constatação de que, em diversas instâncias, as ações da Receita Federal desviaram-se das intenções originais dos legisladores, especialmente no que tange à exclusão de contribuintes do Refis utilizando critérios excessivamente rigorosos e interpretações restritivas, sublinha a urgência de um realinhamento estratégico que esteja mais em consonância com os propósitos iniciais da legislação.

Esse realinhamento pressupõe uma série de reformas nas práticas administrativas, iniciando pela adoção de uma maior transparência nas operações da Receita Federal. Isso envolve não apenas a clareza na comunicação das diretrizes e critérios utilizados na avaliação dos contribuintes, mas também a disponibilização de canais eficazes para que os contribuintes possam entender, questionar e, se necessário, contestar as decisões tomadas. Uma maior transparência contribuiria significativamente para desmistificar o processo tributário, tornando-o mais acessível e menos intimidador para os contribuintes.

Além disso, é imprescindível garantir a coerência na interpretação das leis tributárias, assegurando que a aplicação das normas esteja alinhada com o espírito e a letra da legislação. Isso implica uma revisão crítica das diretrizes interpretativas para eliminar ambiguidades e garantir que a legislação seja aplicada de forma justa e equitativa. Tal medida não apenas facilitaria a regularização dos débitos fiscais por parte dos contribuintes, mas também evitaria a exclusão injusta de empresas do Refis, promovendo assim um tratamento mais justo e equânime.

A eficácia na aplicação das normas tributárias é outro pilar fundamental dessa reorientação. Isso significa otimizar os processos e

procedimentos para tornar a administração tributária mais ágil e responsiva às necessidades dos contribuintes. A simplificação de processos e a adoção de tecnologias modernas podem desempenhar um papel crucial nesse aspecto, tornando o cumprimento das obrigações fiscais menos oneroso e mais eficiente.

Ao adotar essa abordagem tridimensional – maior transparência, coerência interpretativa e eficácia operacional – a Receita Federal não apenas estaria facilitando a vida dos contribuintes, mas também estaria fortalecendo a integridade e a confiança no sistema fiscal brasileiro. Uma relação mais harmoniosa e transparente entre a administração tributária e os contribuintes é fundamental para construir um ambiente de confiança mútua, essencial para a promoção da conformidade fiscal voluntária.

Em última análise, a harmonização entre as intenções legislativas da Lei 9.964/2000 e as práticas administrativas da Receita Federal é vital para o estabelecimento de um sistema fiscal equitativo, eficiente e facilitador do desenvolvimento econômico e social. A adoção dessas medidas não só beneficiaria diretamente os contribuintes, através da facilitação da regularização de débitos fiscais, como também contribuiria para a construção de um sistema fiscal mais justo e transparente, capaz de promover o desenvolvimento econômico e social do Brasil de forma sustentável e inclusiva.

Essas são medidas que transcendem o âmbito da Receita Federal e da gestão fiscal, quando se vê o Estado como um sistema complexo, em que todas as suas partes estão interligadas. As críticas e melhorias aqui apresentadas significam maior justiça social, melhor custo/benefício nas operações do governo, maior eficiência nas políticas públicas. Contribuir para o equilíbrio das contas públicas é contribuir para um Estado mais saudável, que inspira maior confiança, atraindo mais investimentos do setor privado. A estabilidade econômica depende também de medidas como as que aqui foram sugeridas e de outras iniciativas semelhantes, que tornem o Estado menos ameaçador, mais enxuto e eficiente, mais justo para todos, porque quando uma empresa fecha por não ter condições de fazer frente à exigência do fisco, isso atinge trabalhadores e suas famílias, toda uma cadeia de produção sente o impacto, a sociedade é impactada e o próprio mercado perde, pois é sistêmico e suas partes são interdependentes.



# REFERÊNCIAS

# REFERÊNCIAS

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, **Fernando Luiz**. **Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas**. RAP Rio de Janeiro, Edição Especial Comemorativa 67-86, 1967-2007.
- AFONSO, José Roberto; FERNANDES, Edison. **Tributação e Desenvolvimento: Reflexões sobre o Sistema Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- ANSELL, Chris; GASH, Alison. Collaborative Governance in Theory and Practice. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 18, n. 4, 2008.
- ARANTES, R.C. O impacto das execuções fiscais na sobrecarga do poder judiciário brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, 45(2), 2021, p. 102-121.
- BARRETO, Margarida K. **Formação e Capacitação de Servidores Públicos: O Papel da Educação Continuada na Gestão Pública**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2019.
- BUTA, Bernardo Oliveira; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; SCHURGELIES, Vinicius. Accountability nos atos da administração pública federal brasileira. **Pretexto**, Belo Horizonte v. 19, n 4, 2018, p. 46-62. <http://dx.doi.org/10.21714/pretexto.v19i4.5715>. Disponível em: [https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/accountability\\_nos\\_atos\\_da\\_administracao\\_publica\\_federal\\_brasileira.pdf](https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/accountability_nos_atos_da_administracao_publica_federal_brasileira.pdf) Acesso em 15 de jun. 2025.
- BRASIL. **Decreto nº 11.545, de 5 de junho de 2023**. Dispõe sobre o Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e sobre a base de cálculo de que tratam o § 1º e o § 4º do art. 6º da Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017. Brasília/DF, 2017. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11545.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11545.htm) Acesso em 18 de out. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília/DF, 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9964.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm). Acesso em: [25/01/2024].

BRASIL. **Lei Nº 13.464**, de 10 de julho de 2017. Brasília/DF, 2017. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13464-10-julho-2017-785191-publicacaooriginal-153342-pl.html> Acesso em 18 de out. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília/DF, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm) Acesso em 16 de out. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016**. Altera a remuneração de servidores públicos; estabelece opção por novas regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; altera os requisitos de acesso a cargos públicos; reestrutura cargos e carreiras; dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações; e dá outras providências. Brasília/DF, 2016. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/l13327.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13327.htm) Acesso em 16 de out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 77**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Origem: DF - Distrito Federal, Processo Eletrônico Público, Número Único: 0062601-21.2021.1.00.0000, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6275895>. Acesso em: [26/01/2024].

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Referendo na medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.370**. Relator: Min. Cristiano Zanin, Distrito Federal, 2024.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Do Estado Patrimonial ao Gerencial**. In: PINHEIRO, Wilhelm e SACHS (Orgs.), Brasil: Um Século de Transformações. São Paulo: Cia. das Letras, 2001.

CALIJURI, Monica; MAC DOWELL, Maria Cristina; CARTAXO, Maria de Fatima. Estudo: Oito desafios relacionados ao contencioso tributário brasileiro e possíveis soluções. **Inter-American Development Bank**, 2022 [internet]. Disponível em: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/estudo-oito-desafios-relacionados-ao-contencioso-tributario-brasileiro/> Acesso em 18 de out. 2024.

CARAZZA, Bruno. **O país dos privilégios** – Volume 1: Os novos e velhos donos do poder. São Paulo: Companhia das Letras, 2024.

CARDOSO Jr., José Celso. Planejamento governamental e gestão pública no Brasil: Elementos para ressignificar o debate e capacitar o Estado. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada – IPEA, Brasília, 2011.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2024**. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/> Acesso em 19 de jul. 2025.

CORRÊA, Izabela *et al.* Distorções de incentivo ao desempenho e redução de motivação no serviço público federal no Brasil. **Revista do Serviço Público** (RSP), Brasília, 71( 3), 2020,p. 297-329. Disponível em: <https://discovery.ucl.ac.uk/id/eprint/10131005/> Acesso em 19 de out. 2024.

COUTINHO, J. P. A necessidade de uma reforma na litigância estatal: reflexões sobre o excesso de processos movidos pelo Estado no Brasil. **Revista Brasileira de Gestão Pública**, 9(1), 2018, p. 45-59.

CRUZ, FELIPE LOPES. O método Cross para o diagnóstico e a ideação na solução de problemas. 2019. (Apresentação de Trabalho/Conferência ou palestra). [https://pt.linkedin.com/posts/professorfelipecruz\\_agil-gestaodeprojetosmetodocross-activity-7102826283453022208-X2u](https://pt.linkedin.com/posts/professorfelipecruz_agil-gestaodeprojetosmetodocross-activity-7102826283453022208-X2u) Acesso em 07 de maio. 2025.

CRUZ, M. A. Barbosa, T. Litigância estatal e o ambiente de insegurança jurídica no Brasil: uma análise sobre a relação entre Estado e contribuinte. **Revista de Direito Público**, 18(3), 2020, p. 67-85.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Editora Forense Ltda, 2016.

ELVIRA, Enrique J. Sánchez. **Análise da efetividade da política de avaliação de desempenho individual na administração federal brasileira**. Tese de doutorado. Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento do Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://www.ie.ufrj.br/images/IE/PPED/Teses/2018/Enrique%20J.%20S%C3%A1nchez%20Elvira.pdf> Acesso em 18 de out. 2024.

EVANS, Peter. **A autonomia do Estado era restringida pelo contexto internacional, tanto geopolítico quanto econômico**. In: O Estado

como problema e solução. Lua Nova, Revista de Cultura e Polítican, 28-29, 1993.

FARAH, Marta Ferreira Santos. Transparência e Controle Social na Gestão Pública: Avanços e Desafios. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 1, 2018.

GIROLLA, Rodrigo; MEIRA JUNIOR, Celso. A ilegalidade da Resolução do Comitê Gestor do Refis nº 19/2001. **Jus Navigandi**, 2006.

GOMIDE, Alexandre; PEREIRA, Ana Karine; MACHADO, Raphael. Burocracia e capacidade estatal na pesquisa brasileira. In PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). **Burocracias e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas**. IPEA, ENAP, 2018, p. 85-104.

GRECO, Marco Aurélio. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Tributação**. São Paulo: Saraiva, 2008.

HOWLETT, Michael. **Designing Public Policies: Principles and Instruments**. 3rd ed. Edição. London: Routledge, 2023.

KOKKE, Marcelo. Análise científica dos modelos de representação jurídica do Estado e dos honorários de sucumbência da Advocacia Pública. **Boletins: Informativo diário**, Editora Plenum, 2020. Disponível em: <https://www.plenum.com.br/boletins/detalhes/56081> Acesso em 22 de out. 2024.

LOPEZ, Felix Garcia (org.). **Cargos de confiança no presidencialismo de coalizão brasileiro**. Brasília: IPEA, 2015.

LOTTA, Gabriela Spanghero; PIRES, Roberto Rocha Coelho; OLIVEIRA, Vanessa Elias. **Burocratas de médio escalão: novos olhares sobre velhos atores da produção de políticas públicas**. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 65, n. 4, 2014.

MADRUGA, Bruno Camargo; LENCI, Juliana Furlan. **Da legitimidade do recebimento dos honorários advocatícios de sucumbência pelos advogados públicos: Uma análise da ADI nº 6053**. Univag, 2021. Disponível em: <https://repositoriodigital.univag.com.br/index.php/rep/article/view/1363> Acesso em 22 de out. 2024.

MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; COSTA, Carla Rodrigues. **Arranjos institucionais, custo da dívida pública e equilíbrio Fiscal: A despesa “ausente” e os limites do ajuste estrutural**. Instituto de Pesquisa

Econômica Aplicada.- IPEA, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8594/1/TD\\_2403.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8594/1/TD_2403.pdf)  
Acesso em 18 de out. 2024.

MAGALHÃES NETO, Venicius Landulpho. **O potencial do sistema público de escrituração digital com a aplicação da inteligência artificial na fiscalização tributária** [dissertação de mestrado]. Instituto Brasileiro de Ensino, Pesquisa e Desenvolvimento, Brasília/DF, 2023, 81p. Disponível em: [https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/5115/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o\\_Venicius%20Landulpho%20Magalh%C3%A3es%20Neto\\_Mestrado%20Profissional%20em%20Direito.pdf](https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/5115/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o_Venicius%20Landulpho%20Magalh%C3%A3es%20Neto_Mestrado%20Profissional%20em%20Direito.pdf) Acesso em 16 de jun. 2025.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. **Revista dos Tribunais**, v. 969, 2017. Disponível em: [https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RTrib\\_n.969.10.PDF](https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.969.10.PDF) Acesso em 16 de jun. 2025.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

MENEGUIN, Fernando B.; ÁVILA, Flávia. **A Economia Comportamental aplicada a Políticas Públicas**. Economia Comportamental, 2016. Disponível em: <https://www.economiacomportamental.org/nacionais/capitulo-politicas-publicas/> Acesso em 20 de out. 2024.

OCDE. **Tax Administration 2021**: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, 2021.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o Governo: Como o Espírito Empreendedor Está Transformando o Setor Público**. São Paulo: Editora Atlas, 1994.

PAPI, Luciana Pazini; SANTOS, Gislaine Thompson dos; SEIDI, Mutaro. Conexões entre capacidades burocráticas e burocracias de médio escalão: uma pesquisa de escopo. **Cad. Gest. Pública**, Vol. 29, 2024. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/cgpc/article/view/88807> Acesso em 18 de out. 2024.

PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. Conformidade Fiscal e Moral Tributária: uma Via de Mão Dupla? **Revista Direito**

**Tributário Atual**, n. 53, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2307> Acesso em 18 de out. 2024.

PIRES, R. R. C. **Burocracia, discricionariedade e democracia: alternativas para o dilema entre controle do poder administrativo e capacidade de implementação**. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, VI4. N54. 2009.

REZENDE, Fernando. **Em busca do tempo perdido: é preciso buscar o fio da meada para desembaraçar o novo fiscal**. FGV Editora, 2016.

REZENDE, Fernando. **A política e a economia da despesa pública: escolhas orçamentárias, ajuste fiscal e gestão pública (elementos para o debate da reforma do processo orçamentário)**. FGV Editora, 2015.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Poder judiciário: novas tendências da resolução de conflitos**. São Paulo: Edusp, 2009.

SOARES, Fabiana de Menezes. **Legística e desenvolvimento: a qualidade da lei no quadro da otimização da legislação**. Cad. Esc. Legisl., Belo Horizonte, v. 9, n. 14, jan./dez. 2007.

SOUSA, Henrique Adriano de; FERREIRA, Priscila Oliveira; MARIO, Poueri do Carmo. **Teoria dos Stakeholders e Governança Corporativa: Uma Revisão Sistemática Sob as Contribuições Acadêmicas Desta Relação**. 22º USP International Conference in Accounting, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/22uspinternational/ArtigosDownload/3991.pdf> Acesso em 16 de jun. 2025.

STJ. **Acórdão Recurso Especial Nº 1.693.755 - PE (2017/0209932-7)**. Súmula 7, Relatora Ministra Assusete Magalhães. Superior Tribunal de Justiça, Brasília/DF, 2021. Disponível em [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?numero\\_registro=201702099327&dt\\_publicacao=17/12/2021](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?numero_registro=201702099327&dt_publicacao=17/12/2021) Acesso em 12 de out. 2024.

TABAK, Benjamin Miranda. **A Análise Econômica do Direito: proposições legislativas e políticas públicas**. Revista de Informação Legislativa, Ano 52, Número 205. 2015. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/509955> Acesso em 12 de out. 2024.

TENENBLAT, Fabio. **A Ausência de Racionalidade da Administração Federal na Utilização do Poder Judiciário**. [Tese de doutorado]

Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em:

<https://www.ie.ufrj.br/images/IE/PPED/Teses/2017/Fabio%20Tenenblat.pdf> acesso em 20 de out. 2024.

VAZ, Alexander Cambraia N. **Capacidades burocráticas e políticas no âmbito da gestão pública: inferindo limites e possibilidades para a gestão pública operacional**. Revista Brasileira de Políticas Públicas e Operações, Brasília, v. 6, n. 2, 2016.

VILHENA, Renata et al. (Orgs.). **O Choque de Gestão em Minas Gerais: políticas da gestão pública para o desenvolvimento**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2006.

XAVIER, Otávio Calaça *et al.* Identificação de evasão fiscal utilizando dados abertos e inteligência artificial. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro 56(3), 2022, p. 426-440. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/5q38f9RdbQYSrZXF8zfDJqv/?format=pdf&lang=pt> Acesso em 16 de jun. 2025.

ZANCO, Letícia Barbosa. **A exclusão do Refis I sob o fundamento de pagamento irrisório**. Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018.



idp

Bo  
pro  
cit  
ref  
Ness  
são e

**idp**

A ESCOLHA QUE  
**TRANSFORMA**  
O SEU CONHECIMENTO