FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

A mudança de comportamento da PGFN, seu enquadramento como *Cooperative Compliance* e análise sob as diretrizes da OCDE

Ana Carolina Nóbrega de Paiva Cavalcanti

Projeto de Pesquisa apresentado ao Mestrado
Profissional da FGV Direito SP

Versão 29.01.2025

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A relação tributária é conflituosa, não apenas no Brasil, mas como também em quase todas as nações capitalista do mundo. No entanto, sabe-se que no Brasil essa animosidade é ainda mais sobressalente, bastando um análise dos números dos conflitos administrativos e judiciais, do valor total da dívida ativa consolidada e dos índices do *tax gap*, para que tenhamos uma dimensão do problema.

Neste cenário quase inóspito, surge a ideia de proposta da mudança de comportamento do Fisco, a fim de que reflita em comportamento de maior conformidade fiscal pelo contribuinte, aprimorando a relação fisco-contribuinte. Nasce, então, os programas de conformidade cooperativa. Ou compliance cooperativo, como é mais conhecido.

Os programas de *compliance* cooperativo ganharam visibilidade e força internacional com a participação da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), que elaborou vários relatórios acerca da matéria.

Para que haja o desenvolvimento do *compliance* em uma nação, é imperiosa a mudança

comportamental do Fisco e dos contribuintes, que deve ser reconstruído por meio da transparência, fundamentada na boa-fé e confiança entre as partes, corroborando para criação de um meio com maior segurança jurídica, tanto para o Fisco como para o Contribuinte. Consequentemente, o *enforcement* deixa, então, de ser o centro direcionador das ações da administração tributária.

Apesar da inexistência de um programa específico denominado e propagado como *"Compliance"*, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, nos últimos anos, alterou a sua forma de atuação, adotando uma postura proativa diante do cenário tributário que não apresentava qualquer evolução. Dentre as inúmeras mudanças de atuação, a PGFN aprimorou a relação com os contribuintes, desde a fase administrativa até a fase judicial, de maneira que essas ações, dentro dos limites constitucionais e legais de suas atribuições, podem ser enquadradas como *compliance* cooperativo.

A questão central do trabalho é averiguar a mudança na atuação da PGFN e a sua caracterização como um modelo de compliance cooperativo fiscal, e outros possíveis pontos que podem incrementar as suas ações fiscais, para melhorar a relação com os contribuintes, com já pontuado.

O modelo de pesquisa preponderante será o exploratório, na medida que será estudado o *Compliance* Cooperativo, as diretrizes da OCDE e avaliar os programas implementados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a fim de demonstrar que estão de acordo com as propostas elaboradas pela OCDE, e em quais pontos ainda pode avançar, dentro de suas atribuições institucionais.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

A questão central do trabalho é averiguar a mudança na atuação da PGFN e a sua caracterização como um modelo de *compliance* cooperativo fiscal, e outros possíveis pontos que podem incrementar as suas ações fiscais, para melhorar a relação com os contribuintes, com já pontuado.

Contextualização fática:

Quesito 1: Quais práticas adotadas pela PGFN podem ser enquadradas como medidas de *Cooperative Compliance* elaborada pela OCDE? Quais práticas ainda podem ser incluídas pela PGFN no âmbito de sua competência?

Referencial Teórico-normativo:

Quesito 2 - Em que consiste o *Cooperative Compliance*?

- Doutrina

Quesito 3 - Quais razões para os contribuintes optarem pela evasão fiscal ao invés do pagamento dos tributos?

- Doutrina

Quesito 4 - Quais mudanças foram promovidas pela PGFN, para buscar uma maior aproximação dos contribuintes, a fim de estimular o compliance pelos contribuintes?

- Legislação Tributária Nacional
- Portarias e Instruções Normativas

Abordagem Analítica:

Quesito 5 - As práticas adotadas pela PGFN estão de acordo com as propostas recomendadas pela OCDE?

- Diretrizes da OCDE
- Portarias e Instruções Normativas

Conclusão propositiva:

Quesito 6 - Com base nas orientações da OCDE, quais novos mecanismos de aprimoramento na reconstrução da relação do Fisco e contribuinte podem ser adotados pela PGFN?

- Legislação (alterações promovida pela Reforma Tributária)
- Diretrizes da OCDE
- Portarias e Instruções Normativas

3. Relevância prática, do caráter inovador e do potencial impacto

A relevância do presente trabalho reside em apresentar uma Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que mesmo não tendo anunciado um trabalho de Cooperação Fiscal, mudou a postura outrora existente, implementados novas práticas em busca de uma aproximação com os devedores tributários, de maneira que esse conjunto de medidas formam políticas de *Compliance* Fiscal.

A análise aqui perpassa pela análise desde a implantação do programa do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC até o advento da Transação Tributária, pela Lei nº 13.988/2020, bem como da proatividade no cumprimento das decisões judiciais, de modo que o conjunto de todas essas ações compõe as ações colaborativas da Fazenda Nacional no âmbito administrativo e também no judicial.

As políticas adotadas pela PGFN, em sua essência, se coadunam com alguns dos objetivos estipulados pela OCDE, principalmente, no que tange na adoção de mecanismos para a melhoria da relação Fisco-Contribuinte.

No entanto, o *Compliance* Fiscal está longe de ser um projeto encerrado, uma vez que as relações sociais e comerciais estão sempre em constante mudança e evolução, o que fará com o este modelo esteja sempre em mudança para se adequar aos contribuintes, à legislação e às novas normas

que emanam das decisões judiciais. Além disso, a Reforma Tributária estabeleceu um novo pilar do sistema Tributário Nacional, que o Princípio da Cooperação.

A presente pesquisa propõe colocar as políticas fiscais adotadas pela PGFN no lugar em que merecem, apresentando-as como política de cooperação fiscal, através da qual se pretende promover a mudança comportamental influenciar o comportamento dos contribuintes e dos intermediários do direito tributário, em busca de uma maior conformidade tributária.

Contribuir para a mudança de conduta é um trabalho árduo, contínuo e necessário, uma vez que a relação conflituosa, até o momento, não se mostrou vantajosa para nenhum dos sujeitos envolvidos no processo. Ademais, diante do contexto da reforma tributária, com tantas questões ainda a serem dirimidas, a implementação do compliance tributário deve ganhar mais força, para que a construção do novo sistema seja menos conflituoso, mais efetivo, transparente e embasado na confiança entre as partes.

4. Familiaridade com o tema de pesquisa

Após anos de atuação como Procuradora da Fazenda Nacional, visando sempre atitudes voltadas a promover maior efetividade e economicidade nas atribuições funcionais exercidas, a busca por ações para reduzir os litígios entre Fisco e Contribuinte sempre nortearam a minha atuação. A ideia de que Fisco e Contribuinte estão em lados antagônicos precisa ser substituída pela convicção de atuação embasada na colaboração, a fim de contribuir com um Estado mais inclusivo e justo, sem esquecer da necessidade de manter a arrecadação.

A atuação no contencioso judicial tributário demonstra o número grande de ações judiciais que são ajuizadas diariamente, diante da enraizada cultura da desconfiança com a administração pública e do inconformismo pelo inconformismo. A necessidade de mudança comportamental é urgente, uma vez que nem a Administração Fazendária e nem o Judiciário irão suportar maiores discussões.

5. Principais Desafios da pesquisa e resultados esperados

De fato, o mais desafiador nesse estudo é tentar entender as razões motivadoras do comportamento social à evasão fiscal, para buscar solucionar o problema na origem. No entanto, não há uma vasta pesquisa que busque compreender os dilemas subjetivos dos contribuintes, que os conduzem ao inadimplemento. Quando existe pesquisa que demonstra numericamente a situação que se pretende combater, fica mais fácil pensar e estabelecer políticas públicas eficazes às ações indesejadas.

De acordo com as propostas da OCDE, é preciso ainda dialogar com os intermediários tributários, porque sabe-se da influência destes nas ações dos seus clientes. Afinal, se as condutas dos intermediários estimulam o inconformismo dos contribuintes, o Estado precisa dialogar também com os intermediários, e pensar na criação de meios eficazes de conduzi-los na direção da conformidade fiscal. Não cabe mais, nos tempos atuais, a beligerância de tudo e a qualquer custo. É preciso tornar mais vantajosa a busca pela conformidade fiscal.

Alguns países utilizaram meios de pontuação e benefícios para aqueles que atuam em busca da conformidade, como meio eficaz de disseminar e instigar a busca pela atuação na direção do *compliance.* No entanto, tais questões precisam ser debatidas junto com os interlocutores, para que não haja uma deturpação das ideias, nem para que se estabeleçam novos conflitos, principalmente, sob a alegação da violação do princípio constitucional da isonomia.

O aprimoramento da relação Fisco x Contribuinte se faz necessária e urgente, o Estado já está abarrotado de conflitos que demoram anos para acabar, e que afetam diretamente os cofres públicos, a economia, e os próprios contribuintes estão sempre questionando as ações estatais.

Nessa toada, é papel do Estado fomentar a implantação de uma cultura de *compliance* pelos contribuintes, a fim de reduzir o inadimplemento fiscal que tem efeitos negativos nas contas públicas como também nas relações econômicas, na medida em que os inadimplentes contumazes se beneficiam ao não pagar os seus tributos. É preciso ainda fomentar a conformidade com olhar voltado para o contribuinte, buscando compreender as suas atividades econômicas e as peculiaridades inerentes a cada. Não se pode querer compreender os contribuintes apenas pela ótica, por exemplo, das empresas multinacionais, haja vista que as dificuldades destas não correspondem às mesmas dificuldades do empresário individual ou de uma empresa de pequeno porte.

Pretendem-se, portanto, promover o estudo das ações da PGFN de acordo com o modelo de *compliance* fiscal, defendido pela OCDE, como também instigar o debate em busca de inovações para implantação de políticas fiscais lastreados na transparência, segurança jurídica, confiança e justiça fiscal, com o propósito de entregar à sociedade uma discussão válida e coerente, para melhoria da relação fisco-contribuinte.

6. Sumário

1. Introdução
2. Compliance Tributário
   2.1. Comportamentos do Fisco e do Contribuinte
   2.2. Evasão Fiscal
   2.3. *Tax Gap*
   2.4. Definição de Cooperação Fiscal
3. Recomendações da OCDE
4. Mudanças Implementadas pela PGFN
5. Novas políticas da PGFN e seu enquadramento como medidas *Compliance* Fiscal
6. Conclusão
7. Referências

7. Bibliografia Preliminar

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance Cooperativo: uma Nova Realidade entre Administração Tributária e Contribuintes.* Revista De Direito Tributário Internacional Atual, (2), 65–89. Recuperado de https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1820. Acesso em: 27 de fevereiro de 2024.

ARAÚJO, Juliana. Capítulo 3. *Negócio jurídico processual e transação tributária como instrumentos de conformação fiscal.* In: Conrado, Paulo; ARAUJO, Juliana. Transação Tributária na Prática da Lei nº 13.988/2020. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2020. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/transacao-tributaria-na-pratica-da-lei-n-13988-2020/1222124459. Acesso em 06/03/2024.

ARAÚJO, Juliana. *Negócio processual na conformação do processo à vontade das partes.* Disponível em: https://www.conjur.com.br/2021-nov-22/processo-tributario-negocio-processual-conformacao-processo-vontade-partes/ . Acesso em 08/03/2024.

GROGNET, João Henrique Chauffaille; DIAS, Theo Lucas Borges de Lima. *A transação tributária federal como ferramenta de transformação social*. Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário. São Paulo: Almedina, 2022, p. 345/357.

GUERRA. Felipe Matos; GUERRA, Maria Vitória Cunha Leal. *Compliance tributário para redução da litigiosidade fiscal: uma retrospectiva da literatura brasileira recente.* Revista Tributária e de Finanças públicas, v. 155 (30). Disponível em: https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/599. Acesso em 27/02/2024.

LAMARDRID, Patrícia. *Projeto Confia e as diretrizes da OCDE em matéria de compliance cooperativo.* In: *Cooperative* Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário. São Paulo: Almedina, 2022, p. 95/106.

MIRANDA, Rodrigo Cardozo. *O negócio jurídico processual na visão do mercado: benefícios e externalidades negativas sob a perspectiva da gestão corporativa*. Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário. São Paulo: Almedina, 2022, p. 389/407.

NETO, José Barroso Tostes Neto. *Confia! Receita Federal inaugura nova era na relação fosco-contribuinte.* In: *Cooperative* Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário. São Paulo: Almedina, 2022, p. 83/94.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A evolução dos trabalhos sobre conformidade cooperativa no*

âmbito da OCDE. In: *Cooperative* Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário. São Paulo: Almedina, 2022, p. 69/81.

ROCHA, S. A. (2018). *Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte*. Revista Direito Tributário Atual, (39), 487–506. Recuperado de https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1466. Acesso em março de 2024.

VITALIS, Aline. *Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa.* Revista Direito GV, v.15, n.1, jan./abr. 2019. Disponível em: https://doi.org/10.1590/2317-6172201904

8. Cronograma de execução

	2025												2026									
Atividade	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**Horas**
Pesquisa bibliográfica e fichamentos																						**[90h]**
Análise das Diretrizes da OCDE e Legislação																						**[30h]**
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																						**[10h]**
Desenvolvimento da Versão Preliminar do Trabalho																						**[30h]**
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																						**[10h]**
Versão Intermediária																						**[30h]**
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																						**[10h]**
Desenvolvimento da Versão Provisória																						**[30h]**
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																						**[10h]**
Depósito para Banca de Qualificação																						**[10h]**
Ajustes para Versão Definitiva																						**[20h]**
Banca Examinadora																						**[10h]**
Banca Final																						**[10h]**