FGV DIREITO SP

MESTRADO PROFISSIONAL

O combate à fraude fiscal praticada por grupos econômicos de fato e a transação tributária: do *enforcement* ao *compliance*

Matheus Ribeiro Rocha

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 14.01.2025

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A proposta temática de pesquisa refere-se à análise da relação entre o combate à fraude fiscal praticada por grupos econômicos de fato e a transação tributária, já que muitos acordos têm sido celebrados pela Fazenda Nacional nesse contexto, mostrando-se importante o estudo dos respectivos termos. Tem-se por objetivo, inicialmente, entender o atual contexto em que se insere o instituto da transação tributária, assim como estabelecer as balizas teóricas que permitem ou não a formalização desses acordos, para, então, analisá-los e identificar as melhores práticas a fim de que sejam resguardados os interesses fazendários, assim como a função social dos acordos, diminuindo-se, ainda, os riscos envolvidos.

O instituto da transação tributária, previsto no art. 171 do Código Tributário Nacional, somente passou a ser efetivamente utilizado após a edição da Lei nº 13.988/2020 e, embora recente, já se consolidou como o principal meio de regularização tributária no âmbito federal e vem promovendo profundas mudanças na relação fisco-contribuinte. Tornou-se, assim, a principal política pública no âmbito fiscal.

Nesse cenário, a recuperação fiscal federal passou de R$ 24,5 bilhões no ano de 2019 (quando o instituto ainda não era utilizado) para R$ 48,3 bilhões no ano de 2023, dos quais

R$20,7 bilhões consistiram em valores referentes à transação tributária, o que corresponde a 42,4% do total arrecadado[1].

Em 2024, os números são ainda mais impressionantes: a PGFN recuperou R$ 54 bilhões (dados atualizados até dezembro de 2024)[2], dos quais pelo menos R$ 24,6 bilhões se referem a transações tributárias (dados atualizados até setembro de 2024), com expectativa de se referir a R$ 32 bilhões[3].

Por outro lado, vem também ganhando força no âmbito de atuação da PGFN as ações especiais de cobrança (inauguradas pela Portaria PGFN nº 32/2019), entre as quais estão as atividades repressivas de investigação fiscal e combate à fraude fiscal estruturada.

Nesta linha de atuação, busca-se identificar os esquemas fraudulentos utilizados para ludibriar a Administração Tributária, com destaque aos grupos econômicos de fato irregulares, responsabilizando-se os beneficiários diretos e indiretos com o fim de recuperar o crédito tributário não pago.

No entanto, à medida que foram sendo deflagradas as operações pela PGFN contra os envolvidos, muitos desses devedores passaram a procurar o órgão de representação judicial para celebrar acordos de transação tributária e regularizar o passivo tributário.

E é nesse contexto que as duas atividades, que, num primeiro momento, mostram-se antagônicas, encontram-se e surgem controvérsias acerca da possibilidade de utilização do instrumento da transação pelos referidos devedores.

A discussão ganha especial relevo ao se considerar a previsão contida no art. 5º, III, da Lei nº 13.988/2020, segundo a qual é vedada a transação que "envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica".

Embora não haja, ainda, a referida lei específica, muitos integrantes dos citados grupos econômicos se enquadram, naturalmente, no conceito de devedor contumaz. Alguns projetos de lei, a exemplo dos Projetos de Lei nº 1.646/2019 e nº 15/2024, ambos em tramitação na Câmara dos Deputados, assim como a doutrina especializada e algumas leis estaduais apontam um norte para a conceituação.

---

[1] TOMAZELLI, Idiana. Cobrança de devedores rende R$ 48 bi em receitas para União em 2023, alta de 23,5%. Disponível em https://bit.ly/49Z2PsL. Acesso em 19/02/2024.

[2] VILLAR, Marcela. PGFN bate recorde e recupera R$ 54 bi da dívida ativa em 2024. FOLHA DE SÃO PAULO, 2025. Disponível em https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2025/01/07/pgfn-bate-recorde-e-recupera-r-54-bi-da-divida-ativa-em-2024.ghtml. Acesso em 09/01/2025.

[3] BIKEL, Diane. PGFN arrecadou R$ 24,6 bilhões com transações tributárias em 2024. JOTA, 2024. Disponível em https://www.jota.info/tributos/pgfn-arrecadou-r-246-bilhoes-com-transacoes-tributarias-em-2024. Acesso em 13/01/2025.

Porém, este trabalho propõe interpretação no sentido de que, ante a ausência da lei específica, a prática anterior ao acordo de atos fraudulentos ou contrários à livre concorrência não são empecilhos à formalização da avença.

O referido entendimento foi adotado pela PGFN, conforme demonstra o teor do art. 50, VI e VII do *caput* e §§3º e 4º, da Portaria PGFN nº 6.757/2022, que tratam da necessidade de declaração do devedor de que praticou os citados atos, bem como de corresponsabilização dos beneficiários diretos ou indiretos dos atos pelos débitos transacionados.

Por consequência, apenas a prática de tais atos anteriormente à celebração do acordo com omissão das informações pelo devedor nas negociações, bem como a prática posteriormente à celebração serão causas de rescisão do acordo.

Dessa forma, abrem-se as portas do diálogo a esses devedores com a finalidade de trazê-los à conformidade fiscal, saneando seu passivo tributário, ante a constatação de que as medidas exclusivamente repressivas previstas no sistema até então vigente não tem sido suficientes para combater os ilícitos tributários e, não raro, apresentam resultados opostos aos pretendidos.

Claramente, todos os requisitos legais gerais devem ser cumpridos para que isso seja possível, bem como requisitos específicos, como é a hipótese do §4º do art. 54 da Portaria PGFN nº 6.757/2022, que se refere às situações que envolvem grupos econômicos de fato.

Além disso, referidos acordos devem atender ao interesse público e à eficiência, em juízo de conveniência e oportunidade da União, e prever condições mais rigorosas, em razão do histórico de fraudes e concorrência desleal. É evidente, assim, que nem sempre será possível a formalização da transação após análise concreta do caso, o que deve ser fundamentado pela Fazenda Pública.

Exemplo emblemático dos benefícios que esse modelo pode trazer se refere à maior transação da história, celebrada pela Fazenda Nacional com o Grupo João Santos (fabricante do cimento NASSAU), que ocorreu após a deflagração de operação de combate à fraude fiscal estruturada.

O acordo resultou na regularização de um passivo superior a R$ 10 bilhões, com mais de vinte mil trabalhadores beneficiados pela regularização de dívidas de FGTS de dezessete empresas e a obrigatoriedade de pagamento dos tributos correntes. Pôs fim, ainda, a mais de uma década de cobrança judicial infrutífera e possibilitou a retomada das atividades de empresas que estavam em dificuldade, mantendo os empregos e gerando novos[4].

---

[4] PGFN realiza maior acordo de transação tributária da história. PGFN, 2023. Disponível em https://bit.ly/3uPyuO2. Acesso em 14/02/2024.

Trata-se, assim, quando viável, de oportunidade de ganha-ganha, já que todos os envolvidos direta e indiretamente são beneficiados, desde as partes, com a regularização do passivo e manutenção das empresas, passando pelo Poder Judiciário, com o encerramento da altíssima litigiosidade, até a sociedade e a economia, com a manutenção de empregos e retorno das empresas à concorrência leal, além da mudança para uma cultura mais colaborativa.

Ocorre que o conhecimento se encontra, ainda, pulverizado e não há uma definição dos critérios e sistematização dos cuidados a serem adotados durante o processo e das condições mais rígidas que devem ser impostas, considerando os riscos envolvidos nesses casos de grande magnitude. Não há também a disseminação das informações acerca das condutas que vem trazendo resultados positivos para a Fazenda Pública.

Ademais, em segundo plano, objetiva-se contribuir para a discussão a respeito do melhor tratamento a ser dado ao devedor contumaz no âmbito da transação tributária, a partir da análise da experiência prática da PGFN. Sugere-se, portanto, a definição de um novo modelo de *enforcement compliance*, com balizas bem delineadas e ajustes que se fizerem necessários no sistema.

Destarte, o modelo de pesquisa predominante será o exploratório, partindo-se dos inúmeros acordos de transação já celebrados pela PGFN com devedores integrantes de grupos econômicos de fato irregulares, para que se estabeleçam as melhores práticas, adotando-se proposições de condutas que, comprovadamente, já se mostraram como positivas, assim como demonstrar formas de diminuir os riscos envolvidos nos acordos. Ao final, serão feitas proposições para que o modelo seja regulamentado, o que contribui para a segurança jurídica.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

- **Quesito 1**: Qual o atual contexto fático e jurídico em que se insere a transação tributária no âmbito federal? Qual a sua definição?
  - *Fontes e formas de acesso:* (i) pesquisa normativa nos sítios eletrônicos oficiais, (ii) pesquisa doutrinária em biblioteca ou em sítios eletrônicos, e (iii) dados oficiais divulgados pela PGFN e matérias jornalísticas.
- **Quesito 2**: O que são os grupos econômicos de fato irregulares? Qual o tratamento dado a eles?
  - *Fontes e formas de acesso:* (i) pesquisa normativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa de processos judiciais públicos localizados nos sítios eletrônicos dos Tribunais, divulgados pela PGFN e em matérias jornalísticas ou indicados com base na atuação profissional do autor.

- **<u>Quesito 3</u>**: É possível a celebração de acordo de transação tributária com devedores integrantes desses conglomerados?
  - *Fontes e formas de acesso:* (i) pesquisa normativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em biblioteca ou em sítios eletrônicos.
- **<u>Quesito 4</u>**: Quais os riscos envolvidos na celebração desses acordos e como mitiga-los?
  - *Fontes e formas de acesso:* (i) pesquisa doutrinária em biblioteca ou em sítios eletrônicos, e (ii) análise de acordos de transação tributária celebrados pela PGFN.
- **<u>Quesito 5</u>**: Considerando os dados empíricos levantados e o arcabouço jurídico analisado, realizar acordos de transação tributária dessa natureza traz mais benefícios ou prejuízos?
  - *Fontes e formas de acesso:* (i) a própria pesquisa para elaboração do TCC.
- **<u>Quesito 6</u>:** A vedação de celebração de transação tributária com o devedor contumaz é o tratamento mais adequado?
  - *Fontes e formas de acesso:* (i) pesquisa de projetos de leis nos sítios eletrônicos oficiais, (ii) pesquisa doutrinária em biblioteca ou em sítios eletrônicos, e (iii) a própria pesquisa para elaboração do TCC.
- **<u>Quesito 7</u>:** Quais os ajustes necessários no sistema para um novo modelo de *enforcement compliance*?

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

A transação tributária se tornou o principal meio de regularização no âmbito federal e tem possibilitado o saneamento de passivos considerados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

Especificamente no que toca aos acordos envolvendo os grupos econômicos de fato, devem ser tomados cuidados especiais considerando a complexidade dos casos e os potenciais riscos à Fazenda Pública e à sociedade de acordos mal formulados.

Nesse sentido, a presente proposta objetiva a sistematização do conhecimento adquirido por meio da análise dos diversos instrumentos formalizados pela PGFN desse modelo.

O caráter inovador está presente tanto pela proposta de superação da ideia de que não se deve dialogar com devedores com histórico de fraudes, sem a existência de um modelo intermediário, quanto pela abordagem prática de analisar os termos de transação já celebrados pelos conglomerados de empresas. Desconhece-se trabalho já produzido com essa linha de pesquisa.

Por fim, impacta-se tanto no âmbito da própria Fazenda Nacional, já que o conhecimento é ainda bem pulverizado dentro da PGFN, quanto no das Fazendas Públicas Estaduais e Municipais, muitas das quais ainda não possuem experiência prática sobre o tema. Impacta também nos contribuintes, que terão mais segurança por meio de balizas mais bem definidas sobre o assunto.

Lança, ainda, novas luzes sobre o debate a respeito do tratamento do devedor contumaz no âmbito da transação tributária.

4. Familiaridade com o objeto da pesquisa

Atuo na atividade de investigação fiscal e combate à fraude fiscal estruturada, desde o ano de 2019, ou seja, do início dessas atividades no âmbito da PGFN, que se deu com a Portaria PGFN nº 32/2019, compondo a Divisão de Ações Especiais de Inteligência Fiscal da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região.

Dessa forma, já deflagrei inúmeras operações de responsabilização de pessoas integrantes de grupos econômicos de fato irregulares, o que me permitiu o conhecimento acerca do funcionamento e do impacto de tais conglomerados, e algumas das quais teve como resultado a formalização de acordos de transação tributária, que são celebrados por setor específico, o que é positivo por não me proporcionar determinado viés sobre as especificidades dos acordos.

5. Bibliografia preliminar

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **A transação tributária na Lei n. 13.988/20: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz**". In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/20. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023.

TORRES, Silvia Faber; REZENDE, Flávia Romano de. **O devedor contumaz na transação tributária**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2022, (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1). p. 341-357.

FREIRE, Alexandre de Andrade; ATAÍDE, Janiffer Celani Rodrigues de. **Negócio Jurídico (Material e Processual), a Fazenda Pública e os Grupos Econômicos de Fato**. In: SILVA, Thiago Moreira da (coord.). Créditos Tributários e Grupos Econômicos de Fato: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2020. p. 451-470.

MELO, José Eduardo Soares de. **Transação tributária e responsabilidade do grupo econômico**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2022, (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1). p. 251-266.

SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. **Abordagem regulatória na Administração Tributária: transação tributária como instrumento regulatório.** Dissertação de mestrado. Universidade de Brasília, 2023. Disponível em https://bit.ly/42NvC0F. Acesso em 06/02/2024.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária** – 4 ed., rev., atual. e ampl.,. São Paulo: Noeses, 2020.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **O devedor contumaz no direito tributário: premissas teóricas, conceito e regime jurídico**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

TOMAZELLI, Idiana. **Cobrança de devedores rende R$ 48 bi em receitas para União em 2023, alta de 23,5%**. FOLHA DE SÃO PAULO, 2024. Disponível em https://bit.ly/49Z2PsL. Acesso em 19/02/2024.

PGFN realiza maior acordo de transação tributária da história. PGFN, 2023. Disponível em https://bit.ly/3uPyuO2. Acesso em 14/02/2024.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. **Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da lei nº 13.988/2020 com as alterações da lei nº 14.375/2022**. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord.). Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020 – 2 ed., rev., atual. e ampl.,. São Paulo: Thomson Reuters, 2022. p. 221-227.

GROGNET, João Henrique Chauffaille; DIAS, Theo Lucas Borges de Lima. **A transação tributária federal como ferramenta de transformação social**. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Maccarini; BIGRAGÃO, Gustavo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Cooperative Compliance* e Medidas de Redução do Contencioso Tributário: das boas práticas à criminalização de condutas, São Paulo, SP: Almedina, 2022. p. 345-357.

NISHIOKA, Alexandre Naoki; PARAVELA, Tatyana Chiari. **A Disseminação de Conceitos Subjetivos na Seara Tributária: Os Reflexos na Atuação do Devedor Contumaz**. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Maccarini; BIGRAGÃO, Gustavo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Cooperative Compliance* e Medidas de Redução do Contencioso

Tributário: das boas práticas à criminalização de condutas, São Paulo, SP: Almedina, 2022. p. 433-448.

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira. **Psicologia fiscal e economia comportamental no direito tributário como forma de redução das práticas evasivas no Brasil.** Dissertação de mestrado. Universidade Estadual do Rio de Janeiro, 2019. Disponível em https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/21869, acesso em 04/11/2024.

DUTRA, Micaela Dominguez. **O impacto negativo da representação fiscal para fins penais**. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Maccarini; BIGRAGÃO, Gustavo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Cooperative Compliance* e Medidas de Redução do Contencioso Tributário: das boas práticas à criminalização de condutas, São Paulo, SP: Almedina, 2022. p. 475-486.

BEVILACQUA, Lucas; MARINHO NETO, José Antonino; PERIM, Flávia Gomes Santolin. **Variações em torno do conceito de "devedor contumaz": regimes especiais de fiscalização e macrolitigância fiscal**. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Maccarini; BIGRAGÃO, Gustavo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Cooperative Compliance* e Medidas de Redução do Contencioso Tributário: das boas práticas à criminalização de condutas, São Paulo, SP: Almedina, 2022. p. 475-486.

DINIZ, Geila Lidia Barreto Barbosa. **A recompensa como instrumento na promoção da conformidade fiscal: o Cadastro Fiscal Positivo das empresas no âmbito da dívida ativa da União.** Dissertação de mestrado. Fundação Getúlio Vargas São Paulo, 2024. Disponível em https://repositorio.fgv.br/items/3b6b94a6-b751-462b-afcb-30946d900948. Acesso em 10/12/2024.

DUARTE, Darlon Costa. **Repercussões penais da fraude tributária na fase do pagamento do crédito tributário**. Dissertação de mestrado. Fundação Getúlio Vargas São Paulo, 2024. Disponível em https://repositorio.fgv.br/items/e2454bc9-173c-405f-8026-85b1f8bc6ce7. Acesso em 10/12/2024.

FERRAZ FILHO, Luiz Henrique Gomes. **Por um devido processo negocial: o controle da isonomia na transação individual na esfera federal**. Dissertação de mestrado. Fundação Getúlio Vargas São Paulo, 2024. Disponível em: https://repositorio.fgv.br/items/589129ec-e3ff-4d6b-bf44-47c41c6b7e43. Acesso em 10/12/2024.

SOUSA, Thiago Morelli Rodrigues de. **O princípio da isonomia na transação tributária federal.** Dissertação de mestrado. Fundação Getúlio Vargas São Paulo, 2024. Disponível em:

https://repositorio.fgv.br/items/97505a58-4198-4486-a328-aafb46b55f18. Acesso em 10/12/2024.

SCANDELARI, Gustavo Britta. ***Compliance* e *law enforcement*: propostas para o aperfeiçoamento da prevenção corporativa de ilícitos no Brasil.** Tese de doutorado. Universidade Federal do Paraná, 2021. Disponível em: https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/handle/1884/71285. Acesso em 10/12/2024.

VILLAR, Marcela. **PGFN bate recorde e recupera R$ 54 bi da dívida ativa em 2024**. FOLHA DE SÃO PAULO, 2025. Disponível em https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2025/01/07/pgfn-bate-recorde-e-recupera-r-54-bi-da-divida-ativa-em-2024.ghtml. Acesso em 09/01/2025.

BIKEL, Diane. **PGFN arrecadou R$ 24,6 bilhões com transações tributárias em 2024**. JOTA, 2024. Disponível em https://www.jota.info/tributos/pgfn-arrecadou-r-246-bilhoes-com-transacoes-tributarias-em-2024. Acesso em 13/01/2025.

6. Sumário preliminar

1. Introdução
2. Transação Tributária
   2.1 – Breve contextualização
   2.2 – Delimitação conceitual
   2.3 – Perspectiva futura
3. Grupo econômico de fato irregular
   3.1 – Delimitação conceitual
   3.2 – Diferenciação com o grupo econômico regular
   3.3 – Pontos de contato com o conceito de devedor contumaz e reflexos
   3.4 – O combate à fraude fiscal
4. Celebração de acordo de transação tributária com integrantes de grupo econômico de fato irregular
   4.1 – (Im)Possibilidade
   4.2 – Análise de acordos celebrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
5. Um novo modelo de *enforcement compliance*
   5.1 – A insuficiência do modelo exclusivamente repressivo
   5.2 – Da conformidade forçada à conformidade cooperativa
   5.3 – Recomendações práticas para a celebração de acordos de transação tributária com devedores integrantes de grupo econômico de fato irregular
   5.4 – Proposições de adequação do sistema vigente
6. Conclusão

7. Cronograma de execução

	2025												2026				
Atividade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	Horas
Pesquisa bibliográfica e fichamento																	[80h]
Análise de legislação e jurisprudência																	[20h]
Análise dos termos de transação tributária e demais dados coletados																	[80h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																	[20h]
Desenvolvimento da Versão Intermediária																	[30h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																	[20h]
Desenvolvimento da Versão Provisória																	[40h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																	[20h]
Ajustes para depósito do Trabalho para Banca de Qualificação																	[30h]
Ajustes para depósito da Versão Definitiva																	[40h]
Ajustes para entrega da Versão Corrigida																	[10h]