FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Compliance Tributário Cooperativo: Interlocução entre tratamento baseado no risco e Full and Fair Disclosure

Rubens Quaresma Santos

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

Versão de 31.01.2025

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A exação tributária constitui mecanismo essencial para funcionamento da sociedade capitalista moderna. Não existindo a tributação, teria o Estado que monopolizar os meios de produção, a fim de obter as condições materiais para sua existência, modelo este que não se mostrou eficaz, pelo que se constata da experiência comunista dos países do leste europeu (MACHADO, 2002, p. 36). Isso não significa que o recolhimento de tributos se efetive de maneira pacífica, muito ao contrário, a considerar que uma das primeiras cartas de direitos da história, a *Magna Carta* de 1215, tem sua origem parcialmente atrelada à insatisfação pela cobrança de tributos, é possível dizer que a relação tributária carrega em si um caráter adversarial desde a origem.

Enquanto o Estado procura maximizar receitas e diminuir o *tax gap* — diferença entre o previsto e o efetivamente arrecadado (VITALIS, 2019) — o contribuinte procura minimizar seus custos tributários, de modo a se manter competitivo diante de uma concorrência cada vez mais globalizada.

Neste sentido, a economia digital e internacionalizada atual tem imposto uma demanda significativa à burocracia estatal que se dedica à arrecadação de tributos. A utilização de esquemas elisivos cada vez mais complexos e sofisticados métodos de sonegação e planejamento fiscal, perpetrado especialmente por corporações multinacionais e indivíduos de alta renda, tem exercido especial pressão sobre as administrações fazendárias (DE ALMEIDA, 2022), que atuam, por padrão, *post factum*, auditando eventos que já ocorreram, por vezes anos antes.

É diante dessa realidade que uma mudança de paradigma na relação entre Fisco e Contribuinte vem se mostrando necessária, de um ambiente conflitivo para um cooperativo. Segundo Carlos Otávio Ferreira de Almeida (2022), os passos iniciais desse processo

remontam à publicação, pela FTA (Forum on Tax Administration da OCDE), do *Study into the Role of Tax Intermediaries* em 2008, que recomenda o estabelecimento de uma relação baseada na confiança e cooperação como meio para melhora do ambiente fiscal para ambas as partes.

Conquanto a OCDE (2014, p. 17) reconheça que o modelo baseado em auditorias permaneça o mais básico e importante modo de agir do aparato fiscal estatal, notadamente guiado pela visão de que o comportamento de conformidade dos contribuintes é pautado por um cálculo econômico do risco atrelado ao inadimplemento e suas possíveis consequências, essa visão vem se modificando ante a percepção da limitação desse modo de agir, bem como por se tratar de um modelo extremamente custoso para o Erário.

Estruturado a partir da teoria da psicologia fiscal, segundo a qual a cooperação entre administração e contribuintes e o estabelecimento de estímulos adequados pode fomentar o comportamento voluntário de compliance, sistemas fiscais de Compliance Cooperativo apresentam-se como uma proposta para redução do *tax gap* (VITALIS, 2019).

Em 2013 a OCDE publicou o relatório "*Co-operative Compliance: A Framework*", em que estabelece, a partir das experiências observadas em diversos países, os pilares para o estabelecimento de um programa que visa estimular o comportamento voluntário de adimplemento fiscal (OCDE, 2014). Trata-se de uma forma de atuar baseada em cinco paradigmas aplicáveis às autoridades fiscais e dois afetos aos contribuintes:

> *i)* Commercial awareness*, entendido como a necessidade de o Fisco conhecer o mercado, a estrutura e o negócio da empresa. (...) ii) Imparcialidade: espera-se de autoridades fiscais engajadas em programas de* Compliance *Cooperativo consistência e objetividade na análise e na resolução de questões decorrentes do negócio do contribuinte ou por elas propostas. (...) iii) Proporcionalidade, dizendo respeito à ponderação nas escolhas relativas ao que fiscalizar e como fazê-lo. (...) iv) Abertura ao diálogo e transparência, compartilhando posicionamentos, interpretações e planejamento quanto a procedimentos fiscalizatórios e ouvindo a opinião dos contribuintes com relação a assuntos que impactem seu negócio. (...) v) capacidade de resposta (*responsiveness*), entendida como agilidade nas respostas, oferecendo ao contribuinte um alto grau de certeza em tempo adequado. (...) vi)* Disclosure*: programas de* Compliance *Cooperativo exigem e têm por elemento caracterizador a cobrança de dados e informações que vão além daqueles exigidos ordinariamente pela legislação fiscal. (...) vii)* Transparência*: com base no estudo da OCDE, transparência deve ser compreendida como o ambiente no qual os contribuintes compartilham suas informações relevantes às autoridades fiscais.* (ARANDAS, 2018, p. 113-115)

Programas de Compliance Fiscal Cooperativo têm por premissa a confiança mútua. Do contribuinte espera-se total transparência sobre o funcionamento de seus negócios, seus detalhes operacionais, incluindo os possíveis efeitos fiscais (*Full Disclosure*). Enquanto do lado do Fisco, exige-se o compromisso de criação de um ambiente de convivência harmônica com aqueles que estejam dispostos a compartilhar informações que possam ter impacto tributário (ARANDAS, 2018, p. 108).

O estabelecimento de programas dessa natureza busca o incremento no pagamento voluntário de impostos no montante e no momento corretos e uma maior eficiência na alocação de recursos públicos, por meio da priorização do tratamento do contribuinte de acordo com seu perfil de risco (ARANDAS, 2018, p. 110-112). Procura-se estimular uma visão, para o contribuinte, do adimplemento voluntário das obrigações fiscais como elemento da responsabilidade social corporativa (VITALIS, 2019). Consequentemente, reduzem-se os custos estatais necessários para execução das medidas de arrecadação de impostos.

Sob essa perspectiva, a mensuração de resultados de recentes programas operados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) parece corroborar a efetividade das medidas sugeridas pela OCDE.

Em 2016, por meio da Portaria PGFN nº. 396, instituiu-se o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC, fundado no pressuposto de tratamento dos contribuintes de acordo com a classificação de risco de suas dívidas, estabelecendo a priorização de medidas customizadas de cobrança (BRASIL, 2022). De outro lado, a publicação da Medida Provisória nº. 899/2019, convertida na Lei nº. 13.988/2020, possibilitou à PGFN transacionar créditos tributários, estabelecendo condições diferenciadas de pagamento, inclusive com descontos, a partir do compromisso de transparência por parte do devedor (art. 3º, incisos II e III, e art. 4º, incisos II e V, da Lei nº. 13.988).

Essas ações estão diretamente relacionadas ao incremento de mais de 324% experimentado na arrecadação de débitos inscritos em Dívida Ativa de 2016 a 2023 (TOMAZELLI, 2024). Há que se destacar, porém, que elas não se caracterizam como um programa de Compliance Colaborativo em sentido formal, apesar de congregarem em si alguns dos paradigmas estabelecidos pela OCDE.

A partir dessa percepção, a pesquisa projetada pretende se debruçar sobre a seguinte questão: “é possível o estabelecimento de um programa estruturado de Compliance Colaborativo pela PGFN?”.

Pretende-se aferir a compatibilidade dos preceitos que orientam esses modelos de colaboração com as normas do direito pátrio que regulam a atuação da PGFN, a legislação tributária e a Constituição.

O trabalho será primordialmente de caráter exploratórios sobre práticas jurídicas, orientada pelo modelo de resolução de problema. Os métodos dedutivo e hipotético-dedutivo guiarão a construção das conclusões finais, a partir dos resultados encontrados nas fases da investigação.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

A questão central que será perquirida diz respeito à possibilidade de instituição, pela PGFN, de um programa formal de Compliance Colaborativo, a partir do framework proposto pela OCDE.

Para tanto, a investigação será guiada pelo objetivo de responder como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pode instituir um programa de compliance colaborativo tributário, pautado pelos seguintes questionamentos:

Contextualização fática

[Q1] Em que consiste o Cooperative Compliance?

- [F1.1] Doutrina
- [F1.2] Publicação *Study into the Role of Tax Intermediaries* da OCDE
- [F1.3] Publicação *Co-operative Compliance: A Framework* da OCDE

[Q2] Em que contexto se aplica e com qual finalidade?

- [F2.1] Doutrina
- [F2.2] Publicação *Study into the Role of Tax Intermediaries* da OCDE
- [F2.3] Publicação *Co-operative Compliance: A Framework* da OCDE

Referencial teórico-normativo

[Q1] Qual o modelo proposto pela OCDE para os programas de compliance tributário?

- [F1.1] Doutrina
- [F1.2] Publicação *Co-operative Compliance: A Framework* da OCDE

[Q2] Como outros países têm adotado medidas de compliance cooperativo?

- [F2.1] Doutrina
- [F2.2] Legislação estrangeira

[Q3] Dentro da moldura legal que rege a PGFN é possível instituir programa de aprimoramento da colaboração com o Contribuinte em prol da conformidade tributária?

- [F3.1] Doutrina
- [F3.2] Legislação (Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Lei nº. 6.830/1980, Lei nº. 13.988/2020, Lei nº. 14.689/2023, Portaria PGFN nº. 396/2016, Portaria PGFN nº. 948/2017, Portaria PGFN nº. 838/2023, Portaria MF nº 1.584/23 e outras normas que regulam a atuação da PGFN)
- [F3.3] Jurisprudência

Abordagem analítica

[Q1] Quais as vantagens da instituição de um programa de compliance cooperativo?

- [F1.1] Doutrina
- [F1.2] Publicação *Co-operative Compliance: A Framework* da OCDE

[Q2] Quais os principais desafios para a implementação de programas dessa natureza?

- [F2.1] Doutrina
- [F2.2] Publicação *Co-operative Compliance: A Framework* da OCDE
- [F2.3] Legislação (Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Lei nº. 6.830/1980, Lei nº. 13.988/2020, Lei nº. 14.689/2023, Portaria PGFN nº. 396/2016, Portaria PGFN nº. 948/2017, Portaria PGFN nº. 838/2023, Portaria MF nº 1.584/23 e outras normas que regulam a atuação da PGFN)
- [F2.4] Jurisprudência

Recomendações finais

[Q1] Quais as providências necessárias para implementar programa de compliance cooperativo?

- [F1.1] Doutrina
- [F1.2] Legislação (Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Lei nº. 6.830/1980, Lei nº. 13.988/2020, Lei nº. 14.689/2023, Portaria PGFN nº. 396/2016, Portaria PGFN nº. 948/2017, Portaria PGFN nº. 838/2023, Portaria MF nº 1.584/23 e outras normas que regulam a atuação da PGFN)

[Q2] Quais as recomendações para a PGFN na adoção dessa medida?

- [F2] Doutrina

A investigação se concentrará na análise bibliográfica de livros e artigos sobre compliance, especificamente o compliance colaborativo, para entender seus preceitos e suas ferramentas analíticas. Bibliotecas e revistas temáticas disponibilizam parte significativa de seu acervo na rede mundial de computadores, o que deve ser um facilitador.

Por meio da análise empírica buscar-se-á aferir o grau de efetividades desses programas em outras nações, de modo a avaliar a pertinência de sua implantação. Para tanto, serão investigados primordialmente as informações disponibilizadas pela OCDE. Na medida da existência dos dados, também serão avaliados os impactos econômicos experimentados.

Portanto, as principais fontes de pesquisa serão: a legislação; documentos elaborados por organismos internacionais e órgãos estrangeiros; livros e artigos acadêmicos.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

A percepção de que o sistema tributário brasileiro é complexo tornou-se senso comum, sendo tema de notícias diárias nos jornais econômicos. Estudos apontam que, no Brasil, empresas consomem cerca de 34% do seu faturamento com questões tributárias e aquelas que possuem programas de compliance tributário conseguem reduzir problemas de natureza fiscal em até 25% (VIEIRA e GARBACCIO, 2023). De outro lado, conforme o Anuário PGFN 2024 (BRASIL, 2025), o montante de crédito inscrito em Dívida Ativa da União atingiu R$ 3 trilhões, o que dimensiona financeiramente o trabalho da administração tributária, em especial a PGFN.

Logo, a viabilização de um programa de Compliance, que permita uma redução do montante inscrito em dívida ativa e do litígio entre Erário e Contribuinte, tem o potencial de melhorar o ambiente de negócios nacional e trazer maior eficiência no dispêndio das verbas empregadas para arrecadação tributária.

Conquanto não seja possível afirmar que a pesquisa sobre compliance colaborativo seja uma novidade, dado que se encontram trabalhos e publicações sobre o tema, não se tem notícia de estudo que procure especificamente analisar o tema sob a perspectiva da PGFN, órgão que, por natureza, atua apenas após a inscrição em dívida, isto é, quando o contribuinte já inadimpliu. Logo, a novidade e importância do estudo reside na análise deste cenário específico.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

O pesquisador exerce o cargo de Procurador da Fazenda Nacional desde 2013, com atribuições que demandam conhecimento amplo de Direito Tributário, já tendo atuado (2013

a 2014) na área de gestão da Dívida Ativa da União (Procuradoria-Geral Adjunta de Dívida Ativa da União). Ademais, foi Procurador-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região (2019 a 2021), cargo integrante da alta gestão do órgão, momento em que pôde se envolver com a construção de projetos de relevância nacional na persecução de maior eficiência e maior interação com os contribuintes, dentre eles os supramencionados RDCC e Transação Tributária.

Dentro deste contexto, embora o projeto atual prometa trazer inovações ao trabalho, a pesquisa em questão se concentrará em aspectos que estão intimamente ligados à experiência profissional prévia do pesquisador, abarcando conhecimentos, práticas, metodologias, informações e conceitos relacionados.

5. Bibliografia preliminar

ARANDAS, Eduardo Fernandes. "Compliance Tributário Cooperativo como Instrumento de Melhora do Ambiente Tributário: Aspectos Gerais". *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 39, p. 106–120, 2018. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/470. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Estratégias de cobrança*. Brasília: Ministério da Fazenda, 25 nov. 2022. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estrategias-de-cobranca-1. Acesso em: 20 fev. 2024.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Anuário PGFN 2024*. Brasília: Ministério da Fazenda, jan. 2025. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/anuario-da-pgfn-2024-imp-15_04-lu-final.pdf. Acesso em: 20 jan. 2025.

DE ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. "Compliance Cooperativo: uma Nova Realidade entre Administração Tributária e Contribuintes". *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, [S. l.], n. 2, p. 65–89, 2022. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1820. Acesso em: 10 fev. 2024.

MACHADO, Hugo de B. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. rev. atual. e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Co-operative Compliance: A Framework*: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. OECD Publishing, 2013. Disponível em: https://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en. Acesso em: 20 fev. 2024.

_____. *Measures of tax compliance outcomes*: a practical guide. OECD Publishing, 2014. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/measures-of-tax-compliance-outcomes_9789264223233-en#page1. Acesso em: 20 fev. 2024.

TOMAZELLI, Idiana. "Cobrança de devedores rende R$ 48 bi em receitas para a União em 2023, alta de 23,5%". *Folha de São Paulo*, 16 fev. 2024. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2024/02/cobranca-de-devedores-rende-r-48-bi-em-receitas-para-uniao-em-2023-alta-de-235.shtml. Acesso em 17 fev. 2024.

VIEIRA NUNES, R.; GARBACCIO, G.. "Compliance cooperativo entre o fisco e o contribuinte". *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 126, 4 jul. 2023. Disponível em: https://doi.org/10.9732/2023.V126.865. Acesso em: 01 fev. 2024.

VITALIS, Aline. "Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa". *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, p. e1904, 2019. Disponível em: https://doi.org/10.1590/2317-6172201904. Acesso em: 01 fev. 2024.

6. Proposta de Sumário

1. Introdução
   - 1.1. Contexto e Relevância da Pesquisa
   - 1.2. Objetivo Geral e Questões de Pesquisa
   - 1.3. Estrutura do Trabalho
2. Compliance Fiscal Cooperativo
   - 2.1. Fundamentos Teóricos do Compliance Fiscal Cooperativo
     - 2.1.1. *Tax Gap*
     - 2.1.2. Conceito e Características do Compliance Fiscal Cooperativo
     - 2.1.3. Benefícios da Cooperação
   - 2.2. Economia Comportamental e Compliance
     - 2.2.1. Vieses Cognitivos e Heurísticas
     - 2.2.2. Motivações e Comportamento de Compliance
   - 2.3. Experiências Internacionais com Compliance Fiscal Cooperativo
     - 2.3.1. Modelo da OCDE
     - 2.3.2. Experiências Internacionais
   - 2.4. Estudo de Caso da PGFN
     - 2.4.1. Programa RDCC
     - 2.4.2. Transação Tributária
3. Compliance Fiscal Cooperativo na PGFN
   - 3.1. Desafios para a Implementação de um Programa Amplo de Compliance Fiscal Cooperativo na PGFN
     - 3.1.1. Aspectos Legais e Regulatórios
   - 3.2. Oportunidades para a Implementação de um Programa de Compliance Fiscal Cooperativo na PGFN
     - 3.2.1. Benefícios Esperados
   - 3.3. Proposta de Modelo de Compliance Fiscal Cooperativo para a PGFN
4. Conclusões
   - 4.1. Viabilidade da Implementação de um Programa de Compliance Fiscal Cooperativo na PGFN
   - 4.2. Recomendações para a Implementação do Programa de Compliance Fiscal Cooperativo na PGFN
5. Referências

7. Cronograma de execução

	2025												2026			
Atividade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	Horas
Pesquisa bibliográfica e fichamentos																[90h]
Coleta de dados de outros países																[15h]
Desenvolvimento da Versão Preliminar do Trabalho																[40h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																[10h]
Desenvolvimento da Versão Intermediária																[40h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																[10h]
Desenvolvimento da Versão Provisória																[60h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																[20h]
Ajustes para Versão Definitiva																[40h]
Ajustes da Versão Final após Banca Examinadora e entrega à FGV																[40h]