

Filipe Ribeiro: O relatório “Administração Tributária 3.0”

09/07/2023

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou em 2020 (atualizado em 2022) o relatório *Tax Administration 3.0* [1] no qual propõe importantes alterações no relacionamento entre Fisco e contribuinte.



A OCDE sugere a integração, por meio da inteligência

artificial e de outros instrumentos da tecnologia, da atividade fiscal do Estado com a rotina pessoal e de negócios do contribuinte, o que denomina de ambiente natural tributário.

As ideias derivam de um ponto fulcral que seria a criação de automatismos entre a dinâmica de vida das pessoas e o cumprimento das obrigações fiscais. Pelo modelo defendido, a tributação seria instantânea, ocorreria tão logo o contribuinte exercesse algo que configurasse fato gerador, com possibilidade de verificar *ex ante* quais seriam os impactos fiscais das suas ações de modo que, assim, ele possa decidir empreende-las ou não.

Alerta Heródoto que antes de se lançar o olhar para o futuro é prudente revisitar o passado, isso permite que nos situemos no tempo, possamos não repetir erros e sim otimizar acertos.

Os primeiros registros do sistema tributário teriam ocorrido na chamada era dos coletores-caçadores (por volta de 8.500 a 9.500 a.C), em que o indivíduo sobrevivia à base de raízes, animais pequenos e produtos como sílex, madeira e bambu, anteriormente à chamada Revolução Agrícola [2]. O período foi marcado por intensa violência, o choque entre bandos distintos fez com que tributos passassem a ser coletados em prol de uma necessidade comum de defesa.

No desenrolar histórico, o nascimento do Estado de Direito determinou que os impostos somente poderiam ser exigidos caso houvesse previsão em norma legal criada por representantes escolhidos pelos contribuintes (*no taxation without representation*).

A partir de então, bem pensadas as coisas, pode-se visualizar a existência de dois ambientes distintos, o real (fático) e o normativo (idealizado), com alicerces democráticos. A cada manifestação de riqueza factual, prevista no âmbito normativo como fenômeno fiscal, surge a obrigação (ideal) de o indivíduo recolher o valor ao erário público, o que pode ou não ocorrer (factual). O arquétipo exposto pela OCDE consiste, em suma, na aglutinação, ou espelhamento, dos dois ambientes por meio da inteligência artificial.

A medida aplica-se ao Brasil? Na nossa opinião, com parcimônia.

Consta no mencionado relatório que as administrações tributárias, na experiência internacional, passaram pela fase 1.0, caracterizada por procedimentos manuais e isolados, bem como pela 2.0, em que a tecnologia foi utilizada para criação e organização de banco de dados digitais e fornecimento de ferramentas analíticas voltadas ao aumento da eficiência na gestão do créditos públicos, o que se convencionou chamar de "*e-administration*".

Inserido no contexto, o Brasil experimentou essa evolução, com um descompasso, Viol[3] identifica que a nossa administração tributária passou por dois ciclos de modernização da gestão fiscal, o primeiro entre 1996 e 2006 (por meio do Programa Nacional de Apoio à Modernização Fiscal para os Estados Brasileiros — Pnafe), o segundo entre 2009 e 2014 (por meio de linhas de créditos junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) no âmbito do Programa de Apoio à Gestão e Integração dos Fiscos do Brasil — Profisco).

Atualmente encontra-se em execução o terceiro ciclo, que consiste na segunda fase do programa, denominada Profisco 2. Ele possui o mesmo desiderato de, por meio de linhas de crédito, implementar melhorias tecnológicas na gestão dos fiscos e se constata o aparecimento de ferramentas estruturadas com inteligência artificial (tal qual o T-Rex) e projetos de lei acerca do assunto no Congresso, conforme delineiam Jacqueline Braz e Tiago Silva [4].

O Brasil, portanto, ainda atravessa a Administração Tributária 2.0 e há muito o que se fazer, sobretudo ao se verificar a situação das administrações municipais.

A Administração Tributária 3.0 ultrapassa a modernização da gestão fiscal, a modelagem consiste numa transformação da base tributária de uma plataforma física para digital, com integração *real time*. Tão logo verificado o fato jurígeno o imposto é descontado da riqueza transferida ou gerada, o que possui forte aderência à digitalização da economia e ao crescente movimento pela adoção do CDBC (*Central Bank Digital Currency*) [5] nos países ocidentais.

O modelo pode ser analisado por um duplo aspecto, o jurídico e o econômico-comportamental (ou microeconômico).

A indigitada integração do âmbito factual com o normativo por meio da IA implica em acentuado controle do Estado nas relações privadas.

O Brasil possui direitos fundamentais pautados na defesa da propriedade e privacidade negociais e comunicacionais. O particular possui sigilos que devem ser respeitados e somente serem afastados por meio da jurisdição em casos específicos delineados na lei (segurança jurídica). Possui também a garantia de proteção de dados individuais, o que foi normatizado

recentemente por meio a Lei 13.709/2018.

Além disso, o Poder Judiciário é uma engrenagem necessária no nosso modelo processual executivo, uma vez que, diferente do que ocorre com outros Estado membros da OCDE, não temos a chamada execução fiscal administrativa. A expropriação, portanto, deve ocorrer por meio de uma decisão jurisdicional.

Do ponto de vista econômico-comportamental soergue a divisão tomista-aristotélica entre razão especulativa (ou teórica) e a razão prática, ambas intrínsecas ao intelecto humano, aos raciocínios formulados a partir de enunciados e silogismos, porém com distinções relevantes. A primeira ocupa-se de mecanismos voltados ao conhecer algo, o saber em tese; a segunda opera no campo do *facere* ou *non facere*. Conforme menciona Thiago Magalhães, citando Hervada [6]:

"A razão prática opera de modo similar (não igual) à razão especulativa; é dizer, através de raciocínios dependentes dos primeiros princípios práticos. Há, todavia, uma diferença: a razão especulativa opera por juízos lógicos (por exemplo, se A é igual a B e B é diferente de C, resulta que A é diferente de C), ao passo que a razão prática — no âmbito da ação — opera mediante juízos prudenciais (supondo-se a situação A, o correto é fazer B)."

Na tradição da filosofia Tomista o direito pertence à razão prática e não especulativa, embora ambas sejam relevantes para a conduta humana. Disso constata-se a relevância de se atentar para as estruturas de (des)incentivo do indivíduo diante da norma ou da política pública. Supor que a pessoa humana cumprirá algo apenas por existir no plano idealizado tem sido, com acerto, denominado "ingenuidade positivista" [7]. A IA, de fato, cumpre o papel proposto pela OCDE de aproximação entre o ambiente normativo e o factual?

Ceteris Paribus, ela se apresenta como mecanismo facilitador do cumprimento das obrigações públicas, inclusive com redução da complexidade do sistema mediante desburocratização de procedimentos, sobretudo com propostos "*touchpoints*", que seriam canais de comunicação em que o contribuinte poderia visualizar com precisão os impactos fiscais de suas ações. Isso é benéfico à realidade nacional, dado o alto custo de conformidade fiscal verificado. A título de exemplo, no ano de 2020, o contribuinte brasileiro gastou 1.501 horas para cumprir obrigações fiscais, ao passo que o mesmo indicador médio em países membros da OCDE foi de 158,8 [8].

Contudo, é necessário não se descuidar que a realidade brasileira é de considerável grau de desconfiança da população entre si e nos governos. A experiência empírica [9] demonstra que o incremento de mecanismos de controle estatal nesses cenários não possui por externalidade o *compliance* fiscal, mas a ampliação do *shadow market* (vide, p ex, o estudo denominado "*bomb crater*" da administração tributária italiana). A própria OCDE corrobora esta constatação por meio de um de seus relatórios [10].

Já existem importantes constatações da utilização da inteligência artificial na *dark web* (ou *deep web*) [11], portanto, a premissa de que a ferramenta poderá consistir em uma escolha trágica do ponto de vista da tributação, se implementada em ambiente socioeconômico inadequado, não pode ser ignorada.

O problema da complexidade tributária, noutra banda, demanda alteração do sistema normativo, mas também, e sobretudo, da cultura organizacional, atualmente caracterizada pela ampla normatização, inclusive de questões administrativas secundárias (o que é corroborado pela experiência com a implementação do Sped [12]). Além disso, como a tributação sobre o consumo é descentralizada (não há o IVA) os impactos seriam heterogêneos, dado que nem todos os municípios, por exemplo, teriam condições para implementar os mecanismos tecnológicos.

O Relatório, de um modo geral, parece ser direcionado a Estados com reduzidos *Tax Gaps* [13], próprios da União Europeia. Deve-se considerar a realidade de estados com amplo *compliance gap*, como o brasileiro, bem como se atentar às questões próprias da economia comportamental.

A IA é um potente instrumento e, como tal, sua utilização depende de objetivos e estratégias bem delineadas, sem considerar que será uma panaceia. Vislumbra-se a real necessidade de compreensão das questões sociológicas envolvidas, de modo que se possa, primeiramente, criar-se o ambiente de confiança dos indivíduos entre si, com o governo e dos governantes para com o indivíduo, antes de se avançar para a contundente alteração proposta pela OCDE.

[1] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, 2020. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm> Acesso em 25.02.2023.

[2] SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. Dimensão Jurídica do Tributo (Homenagem ao Professor Djalma de Campos). São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 135.

[3] VIOL, Andrea Lemgruber. A Administração Tributária Moderna e a Maximização do Cumprimento Tributário: Algumas Reflexões Sobre o Caso Brasileiro. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.1, n. 2, p. 50-82, jan. 2015.

[4] BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa; SILVA, Thiago Carneiro. Inteligência artificial, ChatGPT e sua aplicação à advocacia tributária, 2023. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-fev-05/braz-silva-ia-chatgpt-advocacia-tributaria>. Acesso em 25.02.2023.

[5] Trata-se de uma criptomoeda contudo não descentralizada, mas gerida pelos Bancos Centrais, o que permite, em tese, que o Estado tenha controle do rastro e da utilização do dinheiro por seus particulares. No Brasil, estima-se que ela seja lançada até em 2.024, conforme informações do Senado (<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/09/real-digital-conheca-a-moeda-virtual-brasileira>) Para maiores informações vide WORLD BANK GROUP. Central Bank Digital

Currency: a Payments Perspective, 2021. Disponível em <file:///C:/Users/PGE/Downloads/Central-Bank-Digital-Currency-A-Payments-Perspective.pdf>. Acesso em 25.02.2023.

[6] MAGALHÃES, Thiago. Fundamentos da teoria geral das leis de Tomás de Aquino: contribuições para o resgate do jusnaturalismo tomista clássico. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 120.

[7] BARROS, José D'Assunção. Historicismo: notas sobre um paradigma. *Antíteses*, v. 5, n. 9, p. 391-419, 2012.

[8] Conforme Relatório *Doing Business* do Banco Mundial. Disponível em <https://cdn-conjur.s3.amazonaws.com/uploads/2023/07/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf> Acesso em 25.02.2023.

[9] Ribeiro, Filipe Xavier. *Impostos Sinalagmáticos*; prefácio de José Casalta Nabais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

[10] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO -OCDE. *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*. Centre for Tax Policy and Administration, 2004.

[11] HP WOLF SECURITY REPORT. *The Evolution of Cybercrime? Why the dark Web is Supercharging the threat landscape and how to fight back*. Disponível em <https://cdn-conjur.s3.amazonaws.com/uploads/2023/07/HP-Wolf-Security-Evolution-of-Cybercrime-Report.pdf>. Acesso em 25.02.2023.

[12] LIMA, Edson Sampaio de, *et al.* Contribution to the analysis of the reducing costs of tax compliance and investments in public system of bookkeeping digital-sped in Brazil. *JISTEM- Journal of Information Systems and Technology Management*, v. 13, n. 1, p. 101-130, 2016.

[13] *Tax Gap* é a diferença entre o potencial de arrecadação de um Estado, dentro de um determinado marco normativo, e o valor efetivamente arrecadado. É composto pelo *policy gap*, que são renúncias de receitas (também conhecido como gastos tributários), e *compliance gap*, valores que deixaram de entrar nos cofres públicos em razão do descumprimento da obrigação pelo contribuinte.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2023-jul-09/filipe-ribeiro-relatorio-administracao-tributaria-30/>