

A Administração Tributária do Século XXI¹

Ângelo de Angelis & Jefferson Valentin²

Introdução

A reforma tributária está em pauta no Brasil há décadas e seu debate se intensificou nos últimos anos especialmente a partir de 2019 após o envio das Propostas de Emenda Constitucional 45/2019 e 110/2019 ao Congresso Nacional. Como nas demais ocasiões, o foco dessas discussões tem sido no desenho lógico e jurídico dos tributos que se pretende reformar, buscando-se sempre o seu aprimoramento e alinhamento com as melhores práticas tributárias verificadas nos países mais desenvolvidos. Procura-se também maior racionalidade e simplicidade do ponto de vista dos processos administrativos e das regras de conformidade tanto para o Fisco quanto para os contribuintes.

Apesar da riqueza das propostas e do debate, é urgente que se atente também para outro aspecto fundamental relacionado à tributação: a administração tributária. Em que pese a necessária reformulação dos tributos no Brasil, é também necessário um novo modelo de gestão da arrecadação e fiscalização tributárias.

A administração tributária do século XXI deve ser pensada a partir do atual (e futuro) estágio das ferramentas de tecnologia da informação e deve ser calcado:

1. No aprimoramento da relação Fisco-contribuinte;
2. Na transparência das ações do Fisco e de suas decisões, como meio de combater privilégios tributários;
3. Em um novo modelo de governança, baseado na autonomia funcional.

¹ Artigo escrito em 02 de agosto de 2021.

² Ângelo de Angelis – Auditor Fiscal da Receita Estadual de São Paulo, graduado em Economia e pós graduado em Contabilidade Gerencial pela Universidade Federal de Uberlândia, mestre em Economia pela Unicamp, membro da Comissão Técnica da Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais.

Jefferson Valentin – Auditor Fiscal da Receita Estadual de São Paulo, graduado em Letras pela Unesp e em Ciências Contábeis pela Universidade Católica Dom Bosco, MBA em Gestão Pública pela Universidade Anhanguera – Uniderp, membro da Comissão Técnica da Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais.

Precedentes

Historicamente as administrações tributárias se organizaram de acordo com o figurino tecno-burocrático de inspiração weberiana em que as estruturas regionalizadas e hierárquicas, mesmo que suportadas por potentes sistemas de informação, fossem compreendidas como as de melhor eficiência tanto do ponto de vista da racionalidade administrativa e econômica como da segurança institucional para os contribuintes e para o Estado.

São aparatos organizacionais desenhados para um mundo analógico onde a espacialidade e a mobilidade das bases tributárias eram relativamente fixas e de fácil identificação. Em que pese estas características, na maior parte das economias industrializadas, a maior complexidade das estruturas produtivas e das respectivas relações econômicas inter e intrasetoriais demandavam processos burocráticos mais custosos. Por outro lado, as administrações tributárias destes países procuravam desenhar e instituir sistemas tributários sobre uma base material complexa de modo a não onerar em demasia os custos de conformidade para os contribuintes e os custos administrativos para as fazendas públicas. No Brasil, este desafio nunca foi bem-sucedido, como bem o demonstra a história.

Dadas as condições da tecnologia de informação dessa era analógica, apesar dos consideráveis avanços com a introdução da computação em grande escala, a transparência dos resultados das políticas fiscais de renúncia e seus benefícios coletivos era igualmente levadas a cabo por processos burocratizados, o que limitava o seu alcance em termos de controle social. A relação fisco-contribuinte se dava por relações verticais e biunívocas da autoridade regional do primeiro sobre o segundo, em que o conceito de “estabelecimento” ou domicílio tributário geográfico e seus fatos geradores locais compunham o raio de alcance da ação fiscal.

As próprias bases de dados do fisco emanavam de registros prestados pelos contribuintes por meio de declarações de caráter sintético mesmo que, a partir dos anos 1990, passaram a sê-lo por meios eletrônicos, mas ainda reflexos de processos analógicos e burocráticos. A informação mais fina e detalhada ficava a cargo do contribuinte e somente era prestada mediante acionamento fiscal. Essas características dificultavam a elaboração de ações fiscais mais segmentadas por classes de risco de sonegação e de inadimplência. A elaboração de mapas horizontais e “interjurisdicionais” que desnudasse

esquemas de sonegação estruturados no tempo e no espaço era tarefa hercúlea que demandava vários meses ou anos de levantamentos de dados por parte das autoridades fiscais.

Neste contexto, um modelo de governança de baixa cooperação entre as administrações tributárias tanto do ponto de vista horizontal (entre estados ou entre municípios) quanto vertical (entre União, estados e municípios) e estruturado de forma regionalizada e hierarquizada com verdadeiros feudos administrativos regionais colocava óbices à conquista de ações fiscais mais eficientes e de menores custos de conformidade para os contribuintes. *Bellum Omnium contra omnes* (HOBBS, 2000, pág. 87)³.

O advento da era digital e o aparecimento de uma imensa riqueza proveniente de bases incorpóreas de grande relevância econômica deixou ainda mais evidente a inadequação das estruturas e modelo de governança das administrações tributárias montadas e pensadas para uma era analógica.

As estruturas das administrações tributárias tornaram-se inadequadas

Colocadas as características da era digital como, por exemplo, a digitalização das transações, as possibilidades abertas pela computação em nuvem como plataformas digitais para realização de negócios, disponibilização *on line* de conteúdos e venda e difusão de *softwares*, o uso de meios de pagamento digitais, o uso de inteligência artificial como aprendizado de máquina e redes neurais nos processos decisórios, transações instantâneas inter-regionais e “interjurisdicionais” e muito mais – torna-se mister remodelar todo o arcabouço institucional do Fisco, suas estruturas e sua governança.

Neste contexto, avulta-se a importância do setor de serviços e de inteligência como fontes geradoras de valor agregado. É um setor de espacialidade mais fluída e menos determinística. Por exemplo, nos dizeres de Ambrizzi (2021): “Na era da digitalização, uma empresa pode prestar serviços a pessoas físicas ou jurídicas de qualquer parte do mundo. O conceito de barreira geográfica simplesmente não existe mais.” Ainda segundo este autor, o próprio conceito de serviços passa por transformação, confundindo-se com o conceito de mercadoria, culminando com o que se passou a se denominar “mercadoria digital” pelo Convênio ICMS 106/2017, autorizando a cobrança

³ Guerra de todos contra todos (tradução livre).

do ICMS sobre bens e mercadorias digitais como “softwares, programas, jogos eletrônicos e congêneres”. Um claro conflito com as bases do ISS municipal.

Ângelo Ambrizzi, ainda, argumenta pela necessidade de uniformização do conceito (de serviços) uma vez que os avanços tecnológicos permitiram “tanto a importação quanto à exportação de serviços à praticamente todas as partes do mundo e esta modalidade de negócios provoca desafios para a área tributária, principalmente para evitar a bitributação que ocorreria se o prestador e o tomador do serviço fossem tributados de forma isolada em seus países. Este desafio se assemelha muito ao do IR.” Assim, o autor sugere um modelo de tributação compartilhada entre países em que a relação prestador-tomador se estabelece entre diferentes jurisdições. Ou seja, uma nova espacialidade de governança compartilhada.

Fernando Rezende (2019), chama ainda a atenção para outros fenômenos típicos da era digital em que as espacialidades estanques e autárquicas vão perdendo sentido. Para isto, propõe a “organização de um sistema integrado de registro de informações sobre transações entre produtores, fornecedores, e consumidores que permita lidar com este problema (a espacialidade no que diz respeito à aplicação do princípio de destino para fins de tributação). Rezende destaca que “as novas tecnologias diluem as fronteiras que demarcavam as atividades econômicas tradicionais, tornando impossível, na maioria dos casos, distinguir indústria, comércio e serviços.” Menciona ainda que Harley Hinrichs propôs nos anos 1960 uma “Lei Geral de Evolução das Estruturas Tributárias durante o processo de desenvolvimento econômico”. Atualmente, percebe-se claramente que a ideia de Hinrichs é de extrema e necessária utilidade.

Nos dias de hoje, os processos fabris também passam por transformações que transcendem fronteiras regionais e nacionais (OECD, 2013). Trata-se de um fenômeno de dupla face em que ao mesmo tempo se observa a desintegração das etapas do processo redistribuindo-as aos diversos cantos do planeta, reintegra a sua governança pelo uso de meios digitais e de governanças compartilhadas. Curiosamente, neste novo modelo, os custos de transação caem vertiginosamente segundo Tapscott, mencionado por Rezende (idem). *Clusters* de negócios conectados via *internet*, redes entre clientes e fornecedores, propiciando rápidas alterações de produtos e serviços, *outsourcing* de serviços técnicos, expansão do comércio eletrônico, desintermediação de negócios, fragmentação e internacionalização de cadeias de fornecedores, tudo isso são características desta nova economia apontadas por Rezende em que as cadeias de valor se transformam em redes de

valor. Ou seja, a formação do valor agregado se pulveriza por cadeias em formatos de teia e se reintegra em pontos focais para ser distribuído sob a forma de produtos-serviços por meio de plataformas digitais.

A velha organização da economia industrial e analógica do século XX dá lugar a uma economia em que a maior parte do valor agregado se forma por meio de redes em que o conceito de empresa estendida é estimulado, formando-se consórcios, parcerias e governanças compartilhadas (Rezende, *idem*).

A relação Fisco-Contribuinte

Diante dessas transformações do mundo moderno é claro que as administrações tributárias organizadas pelo formato burocrático, hierarquizado e regionalizado se tornam incapazes de alcançar sua missão institucional. É preciso repensá-las a partir do uso intensivo dessas novas tecnologias permitindo grande avanço tanto em termos de governança compartilhada como em se estabelecer relações Fisco-contribuinte mais eficientes.

O compartilhamento de informações entre os entes federativos precisa deixar de ser uma discricionariedade do ente tributante detentor da informação⁴. Este compartilhamento é de total interesse do bom contribuinte na medida em que permite ao Fisco aprimorar a detecção de sonegadores, que concorrem deslealmente com ele e evita que diversos entes federativos exijam a mesma informação do mesmo contribuinte, aumentando o custo de conformidade. Além disso, com bases de dados compartilhadas em tempo real, torna-se possível detectar esquemas estruturados de sonegação e elisão de longo alcance em pouco espaço de tempo. O que demorava anos ou meses para ser mapeado, agora pode ser feito em poucos dias, quiçá, horas. Pode-se detectar em minutos, por exemplo, redes de sonegadores vinculados à determinados CRCs de contabilistas e seus endereços. É uma transformação de tamanha monta que coloca em cheque os velhos métodos de auditoria fiscal.

A digitalização das transações e seus registros eletrônicos de forma detalhada permite diversas transformações no campo do cumprimento das obrigações acessórias.

⁴ Em que pese o artigo 37, inciso XXII da Constituição Federal de 1988 falar em atuação integrada e compartilhamento de cadastros e informações fiscais entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios na forma de lei ou de convênio, na prática, há pouquíssima integração e o compartilhamento de informações fiscais é feito de forma excepcional, por meio de convênios.

Por exemplo, a criação de uma base de dados formatada e compartilhada a partir de determinados padrões, permite que o fisco possa criar modelos reversos de declarações e apurações do imposto a pagar, apresentando ao contribuinte a sua apuração individualizada. Assim, as tradicionais declarações e escriturações fiscais obrigatórias para o contribuinte poderiam dar lugar a um espaço compartilhado em nuvem sobre esses registros, reduzindo o cumprimento das obrigações acessórias e distanciando-se do conceito jurídico de lançamento por homologação. Isto, por si só, já permitiria maior interação entre Fisco e contribuinte no tocante à consensos sobre a aplicação da norma tributária, diminuindo-se sobremaneira toda a litigiosidade hoje existente.

A análise dessa massa de dados, por outro lado, permite também a aplicação, por parte do Fisco, de maior conhecimento sobre o comportamento do contribuinte, permitindo a construção de segmentos comportamentais distribuídos estatisticamente por intervalos (decis ou percentis) conforme seu risco de sonegação e inadimplência. Para cada segmento o Fisco poderá direcionar ações fiscais mais aderentes ao tipo de comportamento fiscal do contribuinte.

Enquanto instituições bancárias, mesmo públicas, passaram a orientar sua relação com clientes por meio de análise de risco, o Fisco historicamente demonstrou pouca eficiência em diferenciar bons de maus contribuintes ou de sonegadores tendo optado, na maior parte das vezes, por tratar todos de forma idêntica (todos como sonegadores), afastando-se da essência do princípio da isonomia que é tratar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na exata medida de suas desigualdades. O bom contribuinte, dessa forma, é prejudicado duas vezes pelo sonegador: primeiro porque ao prezar por um comportamento voltado ao *compliance* sofre concorrência desleal daquele que, dolosamente, trata o descumprimento das obrigações tributárias como decisão administrativa, segundo porque tem que se adaptar a um estamento burocrático onde a regra é a desconfiança, o que aumenta sobremaneira seus custos operacionais e reduz sua competitividade no cenário internacional. *Bonis nocet qui malis parcit*⁵.

O Fisco, segmentando os contribuintes por matriz de risco, teria condições de tratar objetivamente cada contribuinte, dentro de suas características subjetivas, estabelecendo relações por níveis de confiança compatíveis com o risco identificado objetivamente para cada contribuinte. Dessa forma, por exemplo, não haveria necessidade

⁵ Ofende os bons quem poupa os maus. Ditado latino. (tradução livre)

de se aplicar a um contribuinte cujos dados indicassem baixíssimo nível de risco o mesmo nível de vigilância ou exigência que se aplicaria a um contribuinte que apresentasse comportamento reiterado de descumprimento doloso das obrigações tributárias ou de inadimplência contumaz.

A Transparência

Esse acervo de dados mais detalhados, permite também ao Fisco melhor controle sobre resultados de renúncias fiscais e outras benesses que em última instância devem favorecer o interesse público, eliminando concessões, isenções e outras renúncias que não resultem em benefícios para a coletividade.

Enquanto a legislação brasileira evoluiu sobremaneira no controle da despesa pública, com farta normatização constitucional (exigência de Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual), estabeleceu rígido controle com a Lei de Responsabilidade Fiscal e avançou na transparência dos gastos públicos com altíssimo nível de detalhes (hoje se pode consultar na internet contratos públicos, detalhes de empenhos ou salários de servidores públicos individualizados), o lado da receita pública continua com total opacidade.

Os argumentos políticos utilizados para a concessão de benefícios fiscais não são amparados, via de regra, por estudos que os sustentem, amplamente divulgados ao público. O artigo 198 do Código Tributário Nacional (sigilo fiscal) é utilizado constantemente para a ocultação do público de todo e qualquer tipo de informação tributária. Não há acompanhamento periódico da efetividade dos motivos pelos quais os benefícios foram concedidos. Tudo isso, impede o controle dos gastos tributários pelos cidadãos, os “partícipes da autoridade soberana” (ROUSSEAU, 2019, pág. 29). Tais benefícios fiscais, muitas vezes, se tornam privilégios perenes de contribuintes específicos ou setores econômicos.

Diante disso, o ordenamento jurídico deve se adequar para exigir a mais perfeita e completa publicização de todos os benefícios fiscais concedidos bem como os critérios técnicos levados em consideração para sua concessão. Deve exigir, ainda, o acompanhamento periódico dos resultados e a pronta revisão do benefício caso os resultados pretendidos não se verifiquem. Hoje não há mais desculpas do ponto de vista operacional para que este acompanhamento não seja feito. O detalhamento de dados a disposição do Fisco e a tecnologia de informação já o permitem sobejamente.

Devem ser absolutamente transparentes, também, os critérios objetivos utilizados para segmentação dos contribuintes de forma que todos possam de antemão saber exatamente qual é o comportamento esperado pela administração tributária para que o contribuinte estabeleça uma relação de confiança com o Fisco e seja, dessa forma, considerado um “bom contribuinte”.

Novo Modelo de Governança

Para executar seu mister, a administração tributária carece de autonomia. Não se trata de criar um Leviatã (HOBBS, 2000, pág. 11) dentro de outro, mas de garantir tecnicidade e objetividade, sem interferências externas indevidas.

O Fisco deve ter autonomia de gestão, ou seja, autonomia para a definição dos objetivos, para implementação de sua estrutura organizacional, orçamentária, para o manejo de recursos humanos, para gerenciamento de recursos materiais e para interpretação da lei tributária. Atualmente há excessiva subordinação do Fisco ao governante de plantão do Poder Executivo, o que limita seu alcance de atuação.

O Fisco deve possuir as ferramentas e recursos necessários para desenvolver planejamentos de médio e longo prazos. Deve agir tempestivamente e trabalhar na detecção e punição de irregularidades e, para isso, deve ter a flexibilidade administrativa para se relacionar diretamente com outros órgãos, como Ministério Público, autoridades policiais e demais secretarias do mesmo ou de outro ente tributante. Deve trabalhar na elaboração de normas e disciplinas que aumentem o engajamento dos contribuintes com a conformidade tributária, aumentem a oportunidade de regularização e reduzam as oportunidades de sonegação. Deve estar atento ao ambiente econômico para não tomar medidas que influenciem negativamente no desenvolvimento, deve estar atento à percepção social de justiça fiscal e deve trabalhar a educação fiscal da sociedade.

Os processos de trabalho do Fisco devem adequar-se aos processos dos contribuintes e não o contrário. A adesão à conformidade tributária tem que ser fácil, inteligível. A relação Fisco contribuinte deve ser transparente, previsível, baseada na confiança recíproca e na compreensão mútua.

Uma vez identificados com razoável certeza os perfis dos contribuintes, de forma objetiva, algumas ferramentas podem ser implementadas para possibilitar a implantação desse novo modelo, tanto para permitir uma conduta mais condescendente do Fisco para

com o bom contribuinte, quanto para garantir maior poder de repressão contra sonegadores, tais como: formular planos de parcelamentos de débitos, compensações tributárias, prazos para pagamentos, remissão de penalizações, promover retenção de recebíveis, penhora administrativa de bens, responsabilização de diretores por dívidas, iniciar processo de falência. Tudo de acordo com o perfil do contribuinte, para cada situação específica.

Espera-se também um sistema de governança “interjurisdicional” em rede, de forma que as administrações tributárias saiam de suas posições autárquicas regionais e alcancem uma organização à semelhança das redes de valor apontadas por Rezende. Assim, fiscalizações “interjurisdicionais” e inter-regionais podem ser empreendidas por meio de consórcios e parcerias, com coordenação estabelecida de acordo com o alcance da ação.

Conclusão

O debate acerca da Reforma Tributária segue cada vez mais acalorado, mas as discussões têm envolvido apenas a reestruturação dos tributos em si, sem a devida atenção à estrutura pública que deve operacionalizar a arrecadação, cobrança e fiscalização dos novos tributos.

Muitos dos atuais tributos, quando de sua instituição, representavam o que havia de mais moderno no mundo, mas foram aos poucos se deteriorando, seja por não acompanharem as mudanças da sociedade, seja por sofrerem alterações sem qualquer cuidado técnico. Por mais que se estabeleça uma base de tributação de primeiro mundo, uma administração tributária com o atual modelo, completamente inadequado às exigências do mundo moderno, baseada em uma forma de agir que encontra na repressão e na burocracia suas únicas ferramentas, manterá o mau funcionamento da máquina arrecadatória e tenderá a comprometer a estrutura tributária como um todo.

Essa necessária mudança revolucionária, no entanto, não se dará com a edição de alguns poucos atos normativos, “revoluções não se fazem por meio de leis” (MARX, 2017, pág. 820), será necessário um esforço conjunto de profissionais do Fisco, agentes políticos, Academia, poderes do Estado e sociedade civil para promover uma radical mudança de cultura, pois o mundo tributável está deixando de ser físico para ser digital, implicando grandes transformações no Direito que deve adequar o tributo e sua administração aos novos fatos. Nos dizeres de Ambrizzi (idem) “a tributação só pode

acontecer após a estabilidade social e econômica sobre os fatos e a realidade tecnológica mundial já está mais do que estabelecida”.

Apenas uma administração tributária transparente, que combata privilégios, que tenha foco na relação Fisco-contribuinte e que seja estruturada em um modelo de governança com base em autonomia e flexibilidade pode ser capaz de salvaguardar o bom funcionamento da estrutura tributária, garantindo receita para que a máquina pública possa desempenhar seu mister na prestação de serviços públicos e garantir o desenvolvimento nacional.

Bibliografia

AMBRIZZI, Ângelo. O imposto de renda e os desafios do mundo digital. **Valor Econômico**. São Paulo, p. A14, 9 jul. 2021. Opinião.

CIAT (INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS). **ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations**. Panama City, Panama: CIAT 2020.

HOBBS, T. **Leviatã ou a Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**. Tradução de Rosina D'Angina. 2ª ed. São Paulo: Ícone, 2000.

LEE, Kai-Fu. **Inteligência Artificial, como os robôs estão mudando o mundo, a forma como amamos, nos relacionamos, trabalhamos e vivemos**. Tradução de Marcelo Barbão. Rio de Janeiro: Editora Globo S.A., 2019.

MARX, Karl. **O Capital. Crítica da Economia Política**. Livro I, O processo de produção do capital. Tradução de Rubens Enderle. 2ª ed. São Paulo: Boitempo. 2017.

MELO, Álisson José Maia (et al.); coordenado por Hugo de Brito Machado. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e Novas Tecnologias**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021.

OECD (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT), **Interconnected Economies: Benefiting from Global Value Chains**, OECD Publishing. Paris, France: Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264189560-en> Acesso em 23 jul 2021.

_____ **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit**, OECD Publishing. Paris, France: Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>
Acesso em 25 jul. 2021.

REZENDE, Fernando. **A Revolução Digital e o Universo Tributário – Desafios e Caminhos para a Reforma Tributária**. São Paulo. CNS-Confederação Nacional dos Serviços e SEPROSP-Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo, 2019.

ROUSSEAU, J.J. **O Contrato Social (Princípios do Direito Político)**. Tradução de Ciro Mioranza. São Paulo: Lafonte, 2019.