



VANESSA MORATO RESENDE

A Utilização de Tecnologias Digitais e o *Compliance* Fiscal sob a análise da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE: desafios e avanços para os países

Dissertação com vista à obtenção do grau de
Mestre em Direito e Gestão

Orientadora:

Doutora Rita Calçada Pires

Professora da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa

Setembro/2020

VANESSA MORATO RESENDE

A Utilização de Tecnologias Digitais e o *Compliance* Fiscal sob a análise da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE: desafios e avanços para os países

Dissertação com vista à obtenção do grau de
Mestre em Direito e Gestão

Orientadora:

Doutora Rita Calçada Pires

Professora da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa

Setembro/2020

DECLARAÇÃO ANTIPLÁGIO

Declaro por minha honra que o trabalho que apresento é original e de minha exclusiva autoria. Declaro ainda que todas as citações estão corretamente identificadas. Tenho consciência de que a utilização de elementos alheios não identificados constitui uma grave falta ética e disciplinar

Vanessa Morato Resende

Lisboa, 27 de setembro de 2020

DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE DO NÚMERO DE CARACTERES

Declaro que o corpo da presente dissertação contém um total de 186.529 caracteres, incluindo espaços e notas de rodapé. Declaro ainda que o resumo é constituído por 1752 caracteres e o *abstract* por 1653 caracteres, incluindo em ambos os espaços.

AGRADECIMENTOS

Impossível completar uma jornada como essa sem o auxílio, quase que humanitário, de muitas pessoas que orbitaram ao redor dessa dissertação de mestrado.

Em primeiro lugar, agradeço à minha mãe e ao meu pai pelo vício incorrigível de sempre me incentivar e acreditar em mim, principalmente nos momentos em que eu não acreditei. Obrigada pelo exemplo de vida, dedicação a mim e ao meu esforço, e por proporcionar o mundo da universidade dentro de casa.

Agradeço, também, ao Gui, apenas por existir e me confortar sempre que necessário, bem como saúdo os amigos “alfacinhas” que contribuíram para a minha formação acadêmica, em especial aos Lus, Ana e Pati.

Àqueles que estão no Brasil e nos EUA, meus irmãos de alma, Thamyris e Fernando.

Agradeço a todos os professores, colegas e funcionários da Faculdade de Direito da Universidade NOVA de Lisboa pela riquíssima contribuição para minha formação.

Agradecimento especial à minha orientadora, Rita Calçada, pela liberdade de atuação, conversas elucidativas e sempre coerentes na construção deste trabalho.

MODO DE CITAÇÃO E OUTROS ESCLARECIMENTOS

1. O modo de citação aplicado na presente dissertação segue o disposto das Normas Portuguesas n.º 405-1 do Instituto Português de Qualidade.
2. As notícias e os websites consultados seguem a identificação do autor, título e o link associado com a data do seu acesso, estando estes elementos completos apenas na bibliografia final.
3. As expressões ou palavras de língua estrangeira são apresentadas em itálico.
4. Os textos em língua estrangeira foram traduzidos para a língua portuguesa. A tradução dos mesmos é da responsabilidade do autor.

LISTA DE ABREVIATURAS

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
Cit.	Citação
FCPA	Lei de Práticas Corruptas Preliminares
Nº	Número
P.	Página
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico
RGPD	Regulamento Geral de Proteção de Dados
TAS	<i>Tax Administration Series</i>
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
V.	Ver
EU	União Europeia

RESUMO

O cenário contemporâneo oferece a oportunidade de pensar a relação da tecnologia e as constantes mudanças que afetam a sociedade. Assim, no que diz respeito especificamente às tratativas entre o contribuinte e o Fisco, vê-se que as inovações tecnológicas estão promovendo um profundo impacto na administração dos sistemas fiscais, e tem revolucionado a forma como as administrações fiscais coletam as informações necessárias para protegerem sua base tributária, a fim de reduzirem os encargos administrativos e gerenciarem de forma profícua a conformidade de seus contribuintes. Assim, este trabalho, a partir da leitura crítica da Série Administração Fiscal de 2019 da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, teve como finalidade compreender como algumas das administrações fiscais dos países da Série mencionada tem se utilizado de tecnologias digitais para aumentarem seus níveis de cumprimento fiscal e quais os seus desafios e limites do uso desses meios tecnológicos em relação a essa matéria. Argumenta-se, portanto, que em que pese a importância do uso de tecnologias digitais como forma de alavancar o *Compliance* Fiscal, com base no referida Série da OCDE – o que seria positivo tanto para as administrações fazendárias, bem como para os países – vê-se que ainda pairam desafios sobre o uso de tecnologias digitais como forma de alavancar o *Compliance*, uma vez que os países têm capacidades tecnológicas diferentes, reguladores e partes interessadas que se comportam de maneiras distintas e por vezes ocorre um descompasso entre a rapidez das mudanças tecnológicas e a inflexibilidade do direito fiscal perante essas mudanças.

Palavras-chave: Compliance Fiscal. OCDE. Tecnologias Digitais. Administrações Fiscais

ABSTRACT

The contemporary scenario offers the opportunity to think about the relationship between technology and the constant changes that affect society. Thus, specifically with regard to the treaties between the taxpayer and the tax authorities, it can be seen that technological innovations are having a profound impact on the tax administration systems, and have revolutionized the way that tax administrations collect the necessary information to protect their tax base, in order to reduce administrative burdens and manage the compliance of their taxpayers in a profitable way. Thus, this work, based on a critical reading of the 2019 Tax Administration Series of the Organization for Economic Cooperation and Development - OECD, aimed to understand how some of tax administrations in the aforementioned Serie have used digital technologies to increase their levels of tax compliance and what are their challenges and limits to the use of these technological means in relation to this matter. It is argued, therefore, that in spite of the importance to the use of digital technologies as a way of leveraging fiscal compliance, based on the OECD Serie - which would be positive for both the tax administrations and the countries - there are still challenges on the use of digital technologies as a way of leveraging compliance, since countries have different technological capacities, regulators and stakeholders that behave in different ways and sometimes there is a mismatch between the speed of technological change and the inflexibility of tax law in face of these changes.

Keywords: Fiscal Compliance. OECD. Digital Technologies. Tax Administrations

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. O <i>COMPLIANCE</i> FISCAL	14
1.1 A ascensão do <i>compliance</i>	14
1.2 A definição do <i>compliance</i> fiscal.....	15
1.3 A importância do <i>compliance</i> fiscal.....	16
1.4 As motivações do (des) <i>compliance</i> fiscal.....	19
1.5 Identificação do processo de tratamento de riscos de <i>compliance</i> fiscal.....	24
1.6 Princípios gerais do processo de tratamento de riscos de <i>compliance</i> fiscal.....	28
2. AS ADMINISTRAÇÕES FISCAIS E O USO DE TECNOLOGIAS DIGITAIS	32
2.1 <i>Background</i> do uso de tecnologias digitais pelas administrações fiscais.....	32
2.2 Abordagens inovadoras em termos de conformidade fiscal.....	40
2.3 Apoio nas atitudes positivas de conformidade.....	41
2.3.1 A educação e a comunicação das normas sociais.....	42
2.3.2 Serviços para os contribuintes.....	44
2.3.3 Perspectivas comportamentais e os <i>nudges</i>	50
2.4 Gestão de risco de conformidade.....	52
2.4.1 Aumento da disponibilidade de dados.....	52
2.4.2 Focalização mais precisa dos riscos.....	54
2.4.3 Cumprimento cooperativo e mais transparência.....	56
2.4.4 Gestão automatizada do risco.....	58
2.5 Conformidade por projeto.....	61
3. DESAFIOS E LIMITES DO USO DE TECNOLOGIAS DIGITAIS E O <i>COMPLIANCE</i> FISCAL	64
3.1 Acessibilidade da tecnologia para determinados tipos de contribuinte.....	64
3.2 Disponibilidade de conjunto de dados.....	68
3.3 O uso de tecnologias como “incentivador” para evasão fiscal.....	69
3.4 Novas políticas fiscais, o direito fiscal e as tecnologias.....	71
3.5 O caso da Dinamarca e da Polônia.....	74

CONCLUSÃO.....	77
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	80

INTRODUÇÃO

A presente dissertação de mestrado tem como objeto de estudo o uso de tecnologias digitais pelas administrações fiscais e o *compliance* fiscal. Com efeito, pretende-se compreender, a partir da leitura crítica da Série Administração Fiscal de 2019 da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, como algumas das administrações fiscais dos países da Série mencionada tem se utilizado de tecnologias digitais para aumentarem seus níveis de cumprimento fiscal e quais os seus desafios e limites do uso desses meios tecnológicos em relação a essa matéria.

Estudos que fazem uma análise do uso de tecnologias e o *tax compliance* são escassos na literatura. Por acreditar que as administrações fiscais dos países estão expostas a rápidas mudanças através da digitalização da economia e do surgimento de novos modelos de operação, este trabalho se desenvolveu na ânsia de estudar esse novo cenário sob a perspectiva de que o uso de tecnologias digitais, novas fontes de dados, e a crescente cooperação internacional entre os países, no âmbito da fiscalidade, podem fornecer novas oportunidades para as administrações fiscais gerenciarem e manterem bons níveis de *compliance* fiscal, na medida em que auxiliaria também no controle da evasão fiscal e outras problemáticas relativas ao “descompliance” fiscal.

A pesquisa é inovadora pois a temática atribui inúmeros avanços para a seara da fiscalidade e, ao se analisar a Série em questão, desmembrou-se a partir de casos práticos a eventual problemática do uso de tecnologias e o *compliance* fiscal.

A perspectiva, portanto, é rica em termos de análise da matéria conformidade fiscal e a atuação das administrações fiscais cada vez mais tecnológicas. Assim, o principal objetivo delineado foi o de desenvolver uma análise sobre uso de tecnologias digitais, ferramentas e informações utilizados pelos países como forma de aumentarem, induzirem ou pelo menos manterem com que seus contribuintes estejam em dia com suas obrigações fiscais.

O prolema a partir do qual surgiu a inquietação para o desenvolvimento desta pesquisa foi a partir da abordagem de que ao se considerar o investimento no uso de tecnologia digitais para impulsionar a conformidade fiscal, um dos resultados mais inquietantes que se depara sobre a tecnologia tributária, seria a capacidade desta de gerenciar melhor e de forma mais proativa as mudanças e os hábitos dos contribuintes, desde que as administrações fiscais tenham condições para fazê-lo e a manterem seus níveis tecnológicos, o que não é uma tarefa fácil. Para elucidar tais questões, a hipótese proposta, portanto, baseia-se na capacidade das tecnologias digitais, novas fontes de dados, e a crescente cooperação

internacional entre os países, no âmbito da fiscalidade de fornecerem novas oportunidades para as administrações fiscais gerenciarem melhor o *Compliance* Fiscal.

A metodologia utilizada foi, basicamente, a pesquisa documental e bibliográfica. A pesquisa documental concentrou-se em documentos oficiais da OCDE, além de informações contidas nos sítios dos órgãos envolvidos. A pesquisa bibliográfica concentrou-se nos principais autores relacionados aos conceitos de *compliance* fiscal e *descompliance*, seguido de autores da área de administrações fiscais e o uso de tecnologias digitais.

O resultado foi o presente trabalho, estruturado em três capítulos. O primeiro deles apresenta o instituto *compliance* fiscal e sua importância para as administrações fiscais e os contribuintes. Após, fez-se necessária, portanto, uma exposição teórica e conceitual sobre as motivações do (des)*compliance*, seguido da identificação do processo de tratamento de riscos fiscais à luz do Guia *Compliance Risk Management* da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, para, por fim, mencionar os princípios relativos a esse processo.

Em seguida, no segundo capítulo, fez-se necessária, portanto, uma exposição do cumprimento fiscal tratado pela OCDE na Série Administração Tributária de 2019, através de exemplos de países que implementaram, em suas administrações fazendárias, facilitadores tecnológicos com o intuito de elevar o *compliance* fiscal de seus contribuintes. De acordo com as atitudes dos países, essas atitudes podem ser desmembradas em três atuações, que levam a atitudes isoladas por parte das administrações fiscais. O primeiro grande basilar seria o já convencional apoio às atitudes positivas de *compliance*. Em seguida, num perspectiva tecnológica, evidencia-se o *compliance risk management* ou a gestão de risco de conformidade, para por fim, explorar o *compliance-by-design*, ou a conformidade por projeto.

Para identificar empiricamente os elementos e componentes dos conceitos analisados, no terceiro capítulo será feita uma exposição dos problemas e desafios do uso de tecnologias fiscais relacionados ao *compliance* fiscal. Para tanto, far-se-á uma análise das acessibilidades da tecnologia para determinados contribuintes; o problema da disponibilidade de dados; o uso de tecnologias como “incentivador” para práticas de evasão fiscal; além das novas políticas fiscais, o direito fiscal e as tecnologias relacionadas a essa matéria, para por fim, expor brevemente a situação da Dinamarca e da Polônia e suas ferramentas tecnológicas para cumprimento fiscal e desafios relacionados. A escolha desses dois países desenvolveu-se na perspectiva de se estudar no âmbito do contexto europeu realidades de duas administrações fiscais que não foram mencionadas na Série em questão, que explorou estudos de casos notadamente de três realidades europeias.

1. O COMPLIANCE FISCAL

1.1 A ascensão do *compliance*

Nos últimos anos, o *compliance*¹ tem sido uma preocupação central no ambiente empresarial. As empresas que procuram uma posição de confiança no mercado encontram na implementação de um programa de *compliance* um excelente aliado, pois não há lugar no mercado para as empresas que não estejam conscientes desta questão.

Por outro lado, soma-se ao fato também de que a sociedade e o mercado valorizam as relações éticas como forma de mitigar seus riscos, tornando o *compliance* um verdadeiro instrumento de vantagem competitiva nacional e internacional, assim como um elemento essencial de cooperação entre os países.

Mas o que seria, de fato, estar em conformidade? O *compliance*², termo originário do verbo inglês *to comply* se apresenta como um procedimento multifacetado, que auxilia as empresas quanto ao cumprimento das normas e regulamentos legais, através da adoção de práticas que cumpram com as leis e regulamentos internos e externos. E, « mais do que a simples implementação de procedimentos visando o cumprimento da norma, o *compliance* está gradualmente se desenvolvendo em uma cultura específica para cada operador econômico, mostrando uma relação particular com a norma, mas também com a ética, e revisitando a questão mais ampla da responsabilidade social corporativa, a noção de *good corporate citizenship* »³.

¹ Não há dúvida de que a conformidade está tornando-se cada vez mais importante na sociedade contemporânea. Embora desde a década de 1930 os Estados Unidos da América já apresentasse um embrião do que hoje se chama conformidade, foi com a Lei de Práticas Corruptas Preliminares (FCPA) no final da década de 1970, que se tornou ainda mais proeminente o assunto na legislação americana, e mais recentemente, em 2010, com a Lei do Suborno aprovada pelo Reino Unido. O fato é que essas regulamentações estrangeiras influenciaram fortemente as regulamentações em termo de *compliance* em outros países. COSTA, Gabriela Revoredo Pereira da. **Compliance, lei da empresa limpa e lei sapin II: uma análise da aplicação do regime de obrigatoriedade de adoção de programas de integridade corporativa no Brasil.**

² Há um conceito na literatura francesa muito abrangente sobre o que seria o *compliance*, a saber: « elle postule, en effet, le respect, au-delà de la lettre, de l'esprit des règles, voire l'anticipation de leurs évolutions (même seulement probables). Elle consiste en outre à traduire, au plus près de leur mise en œuvre concrète, les ambitions et les finalités des règles, au travers d'actions, de décisions, de méthodes, de procédures et de protocoles (process), chargées d'en régler l'application mais aussi d'en assurer le suivi et la surveillance ainsi que la détection et la sanction de leur violation. Mais la conformité suppose encore de faire de même vis-à-vis d'autres normes, d'ordre professionnel ou éthique notamment. Il s'agit donc de porter une certaine conception de l'entreprise: une entreprise responsable de ses « impacts » économiques, politiques, sociaux, sociétaux et environnementaux, qui assume ses responsabilités en façonnant en conséquence de son organisation interne et son action externe. Mais c'est aussi une entreprise partenaire de la régulation qui, au moyen de la compliance, gère les règles comme des risques ». TRICOT, Juliette. **La conformité, outil de juridicisation de la RSE et de transformation du Droit**, p. 304.

³ JUVIGNY, Benoît de. **La Compliance, bras armé de la régulation**, p. 17. Tradução pessoal.

Para que as empresas estejam atualizadas dessas práticas, o « *compliance* já não é entendido como um mero custo, mas sim como um investimento, o qual a antecipação dos riscos e o cumprimento dos requisitos regulamentares permite às empresas integrá-los cada vez mais nos seus objetivos estratégicos »⁴. Além disso, a área de *compliance* deve ser idealmente integrada em toda a empresa e ser capaz de contribuir para as decisões estratégicas, adaptando-se facilmente às constantes mudanças inerentes à empresa.

Ademais, independentemente da dimensão da empresa e da realidade jurídica e social na qual ela que opera, é reconhecida a importância de se estabelecer um programa de *compliance* para as empresas, « pois vê-se que ela é igualmente um desafio de reputação para as empresas, além de ser uma aposta de competitividade para os operadores econômicos »⁵.

Outro elemento importante no que tange à amplitude institucional do *compliance*, é que não há apenas um, mas vários indivíduos envolvidos, sejam funcionários, acionistas e consumidores, que fazem jus à noção da existência de uma empresa e que são extremamente sensíveis ao cumprimento de regulamentos internos ou externos. Assim sendo, « não há apenas um setor, mas vários setores que diretamente dependem do funcionamento robusto da conformidade »⁶, o que torna essa atividade de extrema importância para a sobrevivência de uma empresa.

1.2 A definição do *compliance* fiscal

Em geral, a atividade de *compliance* deve ser baseada em diversas áreas e processos organizacionais, como, por exemplo, o *compliance* fiscal, ambiental, laboral, social e de responsabilidade social⁷, cujas espécies devem ser trabalhadas e integradas em único processo organizacional, sob apoio, claro, da alta administração de uma empresa.

No âmbito da fiscalidade, esta espécie se torna sobremaneira importante, posto que se uma empresa não está em conformidade com as exigências legais fiscais, estará sujeita a uma série de coimas, procedimentos administrativos e processos judiciais que poderão, inclusive, ensejar no impedimento do exercício da sua atividade empresarial.

⁴ DURO, Pedro. **Penal, contra-ordenações e compliance - novos rumos para o *compliance***, p. 5.

⁵ JUVIGNY, Benoît. **La Compliance, bras armé de la régulation**, p. 17. Tradução pessoal.

⁶ BÉDIER, Jérôme. **La compliance, un outil actif de développement de l'entreprise**, pág. 114. Tradução pessoal.

⁷ Esta é um das conclusões da autora da presente dissertação em pesquisa titulada « La réglementation de la compliance en France, au Portugal et au Brésil: une brève analyse » realizada em programa de mobilidade Erasmus na Université Paris I Panthéon Sorbonne, no período de 09/2019 a 01/2020.

Neste sentido, as obrigações fiscais e contábeis devem de ser uma das principais preocupações das atividades rotineiras de uma empresa. Por essa razão, as empresas devem estar atentas ao rápido ritmo das mudanças legislativas e regulamentares, e à crescente digitalização das autoridades fiscais, que é uma das grandes apostas para elevar o *compliance* fiscal. Além disso, uma organização empresarial deve manter-se atualizada sobre os desenvolvimentos fiscais a nível local e nacional, e ao mesmo tempo, satisfazer as exigências necessárias para uma maior transparência e informação financeira⁸.

Não bastasse, a conformidade fiscal é mais do que nunca essencial para a manutenção das operações de uma empresa, tanto no âmbito das relações privadas quanto das relações com poder público. E o que seria o *compliance* fiscal? Segundo Devos (2014), « o fenómeno do *tax compliance* ocorre quando o contribuinte arquiva todas as declarações de impostos exigidas no momento apropriado, e que essas declarações relatem com exatidão a obrigação fiscal de acordo com o código de receita interna, regulamentos e decisões judiciais aplicáveis no momento em que a declaração é preenchida »⁹. Em linhas gerais, seria incumbir ao contribuinte o pagamento correto do imposto até a data do vencimento, nos termos da legislação local.

Além de tudo, a própria definição do *compliance* fiscal na sua forma mais simples, é normalmente expressa em termos de grau de cumprimento da lei fiscal por parte dos contribuintes, que, conforme se verá a seguir, as motivações para o *compliance* passam por definições econômicas (racionais) mais amplas, até versões mais abrangentes relacionadas às motivações sociais e psicológicas, que se refletem na implementação de políticas fiscais por parte do Estado¹⁰.

1.3 A importância do *tax compliance*

Ao Estado, portanto, elaborador e executor de políticas fiscais, lhe é incumbido também o papel de desenvolver uma atividade financeira caracterizada pela realização das despesas derivadas da satisfação das necessidades coletivas, e pela arrecadação das receitas para a cobertura dessas despesas¹¹. À visto disso, « o aumento das receitas continua a ser a

⁸ ERNEST YOUNG. *Tax Compliance*. Tradução pessoal.

⁹ DEVOS, Ken. *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*, p. 04. Tradução pessoal.

¹⁰ JAMES, Simon; CLINTON, Alley. *Tax compliance, self-assessment and tax administration*.

¹¹ PEREIRA, Manuel Henrique. *Fiscalidade*.

função mais importante dos impostos, que servem como o principal meio de financiamento dos bens públicos, tais como a manutenção da lei, da ordem e das infraestruturas públicas »¹².

Por este prisma, é perceptível a existência de um Estado Fiscal, que, para arcar com seus custos, transfere para seus cidadãos o dever de pagar impostos, ou seja, « o Estado tem como suporte financeiro determinante a figura dos impostos traduzido pelas obrigações de seus contribuintes »¹³, e na medida em que as pessoas, por qualquer razão, não cumpram as suas obrigações nos termos da lei, é negada à comunidade a receita que poderia financiar melhorias na segurança, saúde, bem-estar, educação e outros programas governamentais¹⁴.

Eis a razão pela qual o *compliance* fiscal é tão importante para o Estado: a sustentação da máquina fazendária, que provê recursos financeiros para satisfação das necessidades coletivas de seus contribuintes, e, especialmente, como contributo para o desenvolvimento socioeconômico de um país. Nessa lógica, por ser tão importante, « deve ser superada a percepção da tributação como um mal necessário, como objeto de rejeição social, para compreender que não se trata de um mero sacrifício, mas de uma contribuição necessária para os cidadãos »¹⁵.

Aliás, do cumprimento das obrigações fiscais não decorrem somente custos¹⁶, e conseqüentemente, o *tax compliance* não deve ser visto como um jogo de soma-zero, sendo possível isolar, obviamente, benefícios tanto para o Estado, de um lado, como foi apontado, bem como para seus contribuintes, do outro.

Para os contribuintes, em primeiro lugar, referimo-nos aos benefícios de *cash flow*¹⁷, « os quais resultam das empresas usufruírem, durante um certo período, dos impostos antes da

¹² « In a context where many governments have to cope with less revenue, increasing expenditures and resulting fiscal constraints, raising revenue remains the most important function of taxes, which serve as the primary means for financing public goods such as maintenance of law and order and public infrastructure ». OCDE. **Fundamental principles of taxation**, p. 30. Tradução pessoal.

¹³ NABAIS, José Casalta. **Reflexões sobre quem paga a conta do estado social**, p. 421.

¹⁴ OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**.

¹⁵ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**, p. 02.

¹⁶ Para uma empresa, o custo da tributação pode ser dividido basicamente em três: os custos de conformidade tributária; os tributos recolhidos aos cofres públicos; e os custos de distorção na economia provocados pelos tributos. Neste sentido, os custos de conformidade tributária representam todos aqueles custos incorridos por contribuintes, ou terceiros, em satisfazer todos os requisitos e obrigações impostas por um sistema tributário. Incluem-se, nesta definição, o custo de aquisição de conhecimento suficiente para satisfazer todas as determinações tributárias, registrar e guardar os recibos e outros documentos necessários para o preenchimento de declarações fiscais; o pagamento de profissionais especializados em tributação e a remuneração de funcionários que tratam de questões tributárias; custos incidentais como postagem, telefone e viagens para encontrar-se com os consultores ou com a repartição pública tributária. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICH, Peter. **Administrative and Compliance Costs of Taxation**.

¹⁷ De acordo Lopes (2012), os custos de cumprimento são resultado da seguinte fórmula: tempo dispendido de cumprimento + honorários + despesas gerais – benefícios de *cash flow*. LOPES, Cidália Maria da Mota. **Os benefícios e os custos do cumprimento fiscal: breve revisão da literatura**, p. 36.

sua entrega ao Estado. Em segundo lugar, temos os benefícios de gestão, os quais resultam de alguma disciplina de gestão introduzida pelo cumprimento das obrigações fiscais »¹⁸.

Ademais, além dos benefícios financeiros e de gestão, as empresas, se cumprirem com suas obrigações fiscais em tempo hábil, desconcentrariam a área contenciosa de seu departamento jurídico e demais colaboradores legais, empregando melhor, assim, os recursos em ações de caráter preventivo, em detrimento das ações remediais¹⁹.

Outro ponto importante, seriam os benefícios do *tax compliance* que se estendem à igualdade de condições concorrenciais de uma empresa, além de oferecer-lhe uma « segurança jurídica no sentido de evitar as surpresas da apuração tardia de um imposto (juros, multas, correção inflacionária, menor controle da base de cálculo apurável), sem mencionar a redução dos próprios custos de *compliance*, dada a inversalidade de proporção entre sua complexidade e o engajamento de atividades transparentes »²⁰.

Por todos estes motivos, destaca-se a essencialidade do *tax compliance* para a sobrevivência corporativa que, por definição, emprega correlação direta com elementos éticos. Neste sentido, por parte das empresas, o estabelecimento de práticas sólidas de governança corporativa, incluindo a aplicação de abordagens modernas de gestão de risco, tem sido fundamental para as empresas.

E, sob a ótica das administrações fazendárias, o *compliance* significa também a condução ética dos negócios, boas práticas de governança corporativa, regularidade e conformidade com as obrigações tributárias, integridade e transparência como valores a serem seguidos em sua rotina fiscal. Ademais, várias são as capacidades internas adotadas por essas administrações, que têm impacto direto no *compliance*, dentre elas, pode-se mencionar a cultura organizacional, a estrutura organizativa, as tecnologias de inovação, dentre outras capacidades.

Pois bem. É inegável a importância do pagamento de impostos para obtenção dos recursos financeiros do Estado, além de ser algo indispensável para o condicionamento das atividades de uma organização privada. Todavia, na prática, essa importância cai por terra em razão dos altos índices de inadimplemento fiscal, tanto é que teorias subjacentes ao comportamento dos contribuintes em cumprir (ou não²¹) com as suas obrigações fiscais

¹⁸ *Idem*.

¹⁹ BARRETO, Aline Fleury. **Compliance fiscal internacional: considerações acerca da repatriação de fundos no Brasil e a (des)moralização do sistema arrecadatório global.**

²⁰ *Idem*, p. 378.

²¹ « A desconformidade à legislação tributária não ocorre apenas com o descumprimento das obrigações tributárias acessórias, mas pode ocorrer também com a obrigação tributária principal, quando há o pagamento de tributo em valor menor do que o devido, normalmente por interpretações equivocadas quanto à aplicação da

foram sendo desenvolvidas, o que auxiliaria na explicação de uma cultura de sonegação fiscal, evasão fiscal, dentre outras consequências do inadimplemento.

1.4 As motivações do (des)compliance fiscal

Vê-se que, num panorama geral, as teorias sobre o *compliance* fiscal se desenvolveram numa perspectiva racional, e foram evoluindo na medida em que outros elementos, dentre eles sociais e psicológicos, foram, amiúde, incorporados. Há, portanto, várias teorias que justificam o *tax compliance*. Não foi intuito dessa seção dissecar profundamente as teorias existentes, e sim demonstrar as principais motivações por detrás do *tax compliance*.

Ao analisar as teorias, de uma forma geral, é notório que o problema do cumprimento fiscal é tão antigo quanto a cobrança de impostos. Induzir o cumprimento por parte dos contribuintes é importante para os governos, da mesma forma que também é importante para estes facilitar o comportamento receptivo para aqueles que suportam o peso de seus tributos²². É um via de mão dupla, portanto. Espera-se o cumprimento fiscal dos contribuintes, mas em contrapartida, espera-se que o Estado forneça todas as ferramentas necessárias para que as obrigações fiscais sejam adimplidas.

Caso o adimplemento das obrigações fiscais não ocorra, seja o pagamento do imposto ou o cumprimento de uma obrigação fiscal, conforme frisou-se em seção anterior, « reduzirá, obviamente, as receitas provenientes de qualquer sistema fiscal, mas, além disso, o não cumprimento pode minar a legitimidade do governo, e o não cumprimento distribuído de forma desigual entre classes sociais, profissões ou níveis de rendimento poderá levar à agitação social »²³.

O *non-compliance*²⁴, obviamente aqui entendido como o não cumprimento, não é um certamente um problema recente, como bem salientou-se. Diversos autores sustentam sobre a

base de cálculo e ou alíquota ». Cfr. MIYOSHI, Roberto Kazuo; NAKAO, Silvio Hiroshi. **Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo**, p. 47.

²² Se os contribuintes estiverem em dia com suas obrigações fiscais, conseqüentemente os governos gastarão menos recursos consideráveis na redução da evasão fiscal. Ademais, as inovações na administração fiscal, notadamente na seara tecnológica, que induzem as altas taxas de cumprimento, a custos razoáveis, são extremamente importantes, conforme será explorado no próximo capítulo.

²³ SLIVINSKI, Al.; SUSSMAN, Nathan. **Tax administration and compliance: evidence from medieval Paris**, p. 02. Tradução pessoal.

²⁴ « Non-compliance indicates both deliberate underreporting which is punishable and underreporting for misinformation, misunderstanding, negligence, or some other cause. It does not include legal evasion. It also does not include situations without a clear legal precedent in which the state of compliance is ambiguous ». Cfr. DEVOS, Ken. **Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour**, p. 04.

constante dificuldade na cobrança e pagamento de impostos ao longo da história²⁵, o que levaram os governos naquela altura a adotarem métodos para elevar os índices de coleta de receita desejada a baixo custo, operando em um ambiente com o mínimo de mecanismos burocráticos possíveis²⁶.

As dificuldades do *compliance* fiscal ao longo dos anos desencadearam, portanto, vestígios na atual conjuntura a respeito da sustentação da máquina fazendária diante da perda estimada de receitas do erário público a nível mundial, em resultado do não cumprimento da legislação fiscal, além de ser perceptível a imposição desse não cumprimento em um custo muito real à sociedade²⁷.

A sociedade como um todo sofreu reflexos consideráveis diante do descumprimento da legislação fiscal, de modo que fizeram com autoridades fiscais se esforçassem constantemente em aumentar o nível de cumprimento fiscal nas suas jurisdições relativas, com o objetivo de assegurar o cumprimento voluntário a longo prazo. Outrossim, hoje é geralmente aceito que, para incentivar o cumprimento, é necessário ter um equilíbrio entre um tratamento respeitoso, promovendo a confiança no sistema fiscal para apelar à consciência por um lado, (a abordagem acomodatória) e adotar estratégias de aplicação (a abordagem dissuasiva), de outro²⁸.

As abordagens acomodatória e dissuasiva acima referidas são importantes para compreender a fidedignidade na máquina estatal fiscal. Existe uma literatura considerável dedicada a questões de *tax compliance*, de tal forma que várias abordagens foram suscitadas para justificar a atuação estatal e o reflexo nos seus contribuintes.

²⁵ Dentre os diversos autores que abordam as dificuldades relativas ao longo história a respeito do não cumprimento fiscal pode-se citar: VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**, NABAIS, José Casalta. **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise** e DIAS, Murilo Boscoli. **A emergência do tributo e do seu processo sociopolítico**.

²⁶ « Os reis medievais tinham capacidades administrativas relativamente modestas e, naturalmente, não havia nenhum dos mecanismos de registro e informação de terceiros que os governos modernos utilizam. Além disso, as tentativas da coroa de enviar cobradores de impostos reais (e, por vezes, tropas) para as cidades para cobrar impostos corria o risco de desencadear motins (...). Um método utilizado por muitos governos da Europa medieval e dos primórdios da modernidade para recolher impostos era delegar a liquidação e a cobrança de impostos aos cobradores de impostos "privados" (agricultores fiscais) e aos governos locais. A variação disto surgiu na França no final do século XII. Ao abrigo desse esquema, a coroa e um governo local concordaram com uma determinada responsabilidade fiscal destinada a uma iniciativa real específica, e foi deixado às autoridades locais a partilha dessa responsabilidade entre os seus contribuintes e a cobrança dos pagamentos totais acordados. Variações deste sistema descentralizado de cobrança de impostos foram utilizadas em diversos momentos e locais na Europa. Contudo, à semelhança da literatura "Origens Jurídicas" (Glaeser e Schleifer, 2002), as diferenças iniciais nas condições económicas e políticas levaram a resultados diferentes em termos do sucesso deste mecanismo de tributação ». SLIVINSKI, Al.; SUSSMAN, Nathan. **Tax administration and compliance: evidence from medieval Paris**, p. 03. Tradução pessoal.

²⁷ ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan. **Tax compliance**.

²⁸ BRAITHWAITE, John; BRAITHWAITE, Valerie. **An involving compliance model for tax enforcement**.

Embora o cumprimento fiscal seja uma grande preocupação de todos os governos e a investigação analítica da evasão fiscal, que é o fenômeno quando os indivíduos falham deliberadamente no cumprimento de suas obrigações fiscais, foi Cesare Beccaria (1764), « um dos pioneiros que afirmou que o problema foi durante muito tempo segregado do corpo principal da economia e deixado essencialmente à atenção das autoridades fiscais e da jurisprudência »²⁹.

Segundo Franzoni (1998)³⁰, outros importantes economistas que introduziram a moderna utilização de instrumentos econômicos para justificar o problema enfrentado por um indivíduo, que tenha que decidir quanto de seu imposto deve declarar, ou se o declara totalmente, pode ser creditada a Allingham e Sandmo (1972), que estenderam o influente trabalho de Becker (1968) sobre a aplicação da lei à tributação utilizando a moderna teoria do risco³¹.

Nas décadas seguintes, especificamente entre os anos 60 a 90, a literatura sobre o cumprimento das obrigações fiscais floresceu. Uma visão pura e sistematicamente racional do *compliance* limitada a apenas fatores econômicos para explicar o cumprimento fiscal não teria mais espaço. Urge, portanto, a necessidade da análise do fenômeno do *compliance* numa perspectiva multifatorial, agregando aspectos econômicos, políticos e sociais dos governos. Reconhece-se, assim, a necessidade de se considerar as peculiaridades de cada país, os fatores sociais, as possibilidades na definição da política fiscal para verificar os níveis de cumprimento fiscal, e identifica-se a complexidade do reconhecimento de que, antes de mais nada, tem de haver uma parcimônia da (por vezes) conturbada relação entre administrações fiscais e contribuinte.

Destaca-se que alguns autores³² avançaram nessa perspectiva puramente racional do cumprimento fiscal e incluíram em sua análise a existência de equilíbrio entre o Fisco e o

²⁹ FRANZONI, Luigi A.; **Tax evasion and tax compliance**, p. 01. Tradução pessoal.

³⁰ *Idem*.

³¹ « A teoria econômica relativa a economia do crime de Becker (1968) sugere que os indivíduos são racionais e tomam decisões baseadas nos benefícios econômicos que obterão no momento em que cometam um ato ilícito ». Cfr. XUFRE, Toni Tomás. **O efeito da justiça processual no cumprimento fiscal das pessoas singulares**, p. 01. Esta é também a tese utilizada pela Escola Law and Economics, que funda-se na premissa de que o comportamento do contribuinte pode ser visto como o resultado de um cálculo racional, utilizando-se como fatores os custos e os benefícios da evasão fiscal e o risco envolvido na prática do ato ilícito, relacionado à expectativa de punição, sob os aspectos tanto da intensidade quanto da probabilidade. Cfr. FRANZONI, Luigi A.; **Tax evasion and tax compliance**.

³² « Os autores Reinganum e Wilde (1985), (1986), Chander e Wilde (1998). Alm et al. (1995) refutaram o modelo econômico na sua forma primordial, que demonstrou ser insuficiente para explicar o cumprimento fiscal, e examinaram fatores não econômicos no seu estudo. Notaram que, mesmo quando os fatores de dissuasão são baixos, levando com que a evasão fiscal seja uma escolha mais racional, o que faz com que alguns indivíduos cumpram com as suas obrigações fiscais ». XUFRE, Toni Tomás. **O efeito da justiça processual no cumprimento fiscal das pessoas singulares**, p. 05.

contribuinte, de tal forma que adotaram uma abordagem de « principal-agente » para o *tax compliance*, fazendo com que a autoridade fiscal (o principal), bem como o contribuinte (o agente), agissem estrategicamente, o que ocasionaria um comportamento de equilíbrio entre as partes. Este equilíbrio ocorreria em um contexto próximo à realidade, qual seja: envolto da análise do comportamento humano, suas crenças e valores. Para além da atitude genuinamente racional, a atitude do contribuinte nos modelos de psicologia social e fiscal seria analisada através de variáveis relativas a normas sociais, características pessoais e a percepção de justiça³³.

Os estudos para o cumprimento fiscal avançaram na medida em que outros fatores foram incluídos e, no avançar da década de 90, surge um estudo de Alm et al., que consideraram uma variável que analisa a relação de troca entre o pagamento dos impostos e os bens públicos providenciados pelo Estado. Os resultados obtidos revelaram que o « cumprimento médio aumenta significativamente quando os indivíduos recebem algo em troca de seus impostos, e quando os indivíduos considerados cumpridores são recompensados de alguma forma. A introdução de incerteza - intencional ou não - afeta o cumprimento; entretanto, a direção depende da presença ou não de um bem público. Finalmente, os indivíduos têm maior probabilidade de cumprir quando confrontados com gastos governamentais que eles mesmos selecionam e que sabem que desfrutam a aprovação dos seus concidadãos »³⁴.

Por fim, outro fator que também influencia o *tax compliance* seria, segundo Tan (1998) é a existência de uma taxa justa, isto é, uma taxa de imposto que os contribuintes consideram que seja aceitável e justa³⁵. Os níveis de cumprimento poderiam aumentar substancialmente também através dos chamados procedimentos justos, que, segundo os teóricos Tyler & Cremer (2007), « seria a possibilidade dos contribuintes poderem participar nas decisões relativamente à regulamentação, assim como a existência de um tratamento íntegro, com respeito e dignidade, por parte das autoridades fiscais »³⁶.

Pois bem, conforme se vê, o ambiente de cumprimento fiscal pode ser interpretado sob diferentes perspectivas. Não foi o fito desta seção exaurir toda a literatura sobre assunto,

³³ DEVOS, Ken. **Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour.**

³⁴ ALM, James; JACKESON, Betty; MCKEE, Michael. **Deterrence and beyond: Toward a kinder, gentler IRS**, p. 20. Tradução pessoal.

³⁵ De acordo com Devos (2014, p. 27, apud TAN, 1998, p. 59) « although tax fairness is only one factor in achieving overall compliance, it has been a predominant factor for most governments and is claimed to be the main indicator of a successful tax system. Evidence of this was found in a study by Tan, who indicated that the New Zealand Government for example, continuously placed great emphasis on this criterion ».

³⁶ CREMER, David de; TYLER, Tom R. **The effects of trust in authority and procedural fairness on cooperation**, p. 640. Tradução pessoal.

e tampouco se está mencionando que as teorias indicadas consigam abranger todas as variáveis políticas, econômicas e fiscais de um Estado no que tange à análise do cumprimento fiscal. Contudo, se afirma com segurança que o aparato teórico sobre esse assunto vem se adequando com a inegável imposição da análise de outros elementos, como, por exemplo, a variável tecnológica, que será analisada no próximo capítulo. E mesmo com a imposição de outras variáveis, depreende-se que, de forma consolidada, a literatura tem mostrado que a evasão é ainda um problema sério, demasiado complexo para ser resolvido por simples ajustes políticos, e que o conjunto de instrumentos para controlá-la é vasto.

Efetivamente, vê-se mesmo que, nos sistemas fiscais e de execução mais simples, os incentivos e as decisões para o cumprimento estão longe de serem óbvios, pois como fenômeno complexo, « a postura dos contribuintes é influenciada por muitos fatores, incluindo a sua disposição para com as instituições públicas, a percepção da equidade dos impostos, as normas sociais vigentes e as hipóteses de incumprimento serem detectadas e punidas pelas autoridades »³⁷.

Neste sentido, dada a complexidade da estrutura econômica, social e psicológica em que o contribuinte normalmente toma as decisões de cumprimento, não se deve esperar uma receita política simples em termos de *tax compliance*, ainda mais combinada com auxílio de tecnologias digitais. De um lado, por parte do Estado, espera-se a disponibilização de medidas políticas adequadas. E, do outro, pelo contribuinte, obviamente, a sua disposição em realizar o cumprimento fiscal de forma integral.

Salienta-se, ainda, que as autoridades fiscais lidam com várias questões ao se depararem com os níveis de *tax compliance*, além de serem obrigadas a alcançar o melhor resultado possível em termos de cumprimento. Dentre essas questões, pode-se indicar « quais são os riscos do não cumprimento, com que tipos de contribuintes se relaciona e como devem ser tratados estes riscos para se obter o melhor resultado possível »³⁸. Sem olvidar também das variáveis relativas à « informação disponível para o contribuinte e para a agência fiscalizadora, os custos de uma auditoria, o orçamento da agência, os níveis de renda dos contribuintes, a presença de contribuintes intrinsecamente honestos e a natureza das funções de penalidade e da estrutura de alíquotas »³⁹.

³⁷ FRANZONI, Luigi A; *Tax evasion and tax compliance*, p. 02. Tradução pessoal.

³⁸ OCDE. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, p. 06. Tradução pessoal.

³⁹ SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. *A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas*, p. 568.

Como se pode ver, de uma perspectiva isolada, o cenário do cumprimento fiscal é multifacetado e os debates sobre o assunto são recorrentes. Neste sentido, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico – OCDE, cuja auto declarada missão é a construção de melhores políticas para uma vida melhor⁴⁰, preocupada com as questões problemáticas relativas ao *tax compliance*, tem elaborado, nos últimos anos, estudos de grande amplitude da área, fornecendo um guia para ajudar as autoridades fiscais a reconsiderar e a melhorar os seus programas de cumprimento, disponibilizando os conhecimentos coletivos de cumprimento de países que se dispõem a divulgar as informações de suas administrações.

Com esse compilado de informações, a OCDE fornece, portanto, uma visão prática de casos reais de países sobre como melhorar o ambiente do cumprimento fiscal. E não se limita a isso. Referida Organização tem fornecido informações importantes sobre o uso de tecnologias e o *compliance* fiscal, tema que tem florescido nos últimos anos e que é central no âmbito do estudo dessa dissertação.

Assim, com esses estudos da OCDE, que incluem casos factíveis, é permitido às administrações fiscais dos países viabilizar e fomentar uma « cultura » de *compliance* fiscal, por meio do constante aperfeiçoamento dos processos inerentes a esse instituto. É o que fez a OCDE ao identificar os riscos, bem como os princípios que regem o processo de tratamento de riscos do *compliance* fiscal, com base na orientação *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance* da referida organização⁴¹.

1.5 Identificação do processo de tratamento de riscos de *compliance* fiscal

Conforme mencionado em seção anterior anterior, os motivos para o *compliance* (ou o *non compliance*) são diversos, que vão desde as razões puramente racionais até as razões sociais e psicológicas. Diante desse cenário diverso, « é que as autoridades fiscais devem elaborar um processo sistemático para decidir o que é importante num contexto de cumprimento fiscal, e como serão abordados os principais riscos de cumprimento »⁴².

⁴⁰ OCDE. *Who we are*.

⁴¹ OCDE. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*.

⁴² OCDE. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, p. 06. Tradução pessoal.

Para tanto, de acordo com a orientação da OCDE⁴³, neste processo de identificação, as autoridades fiscais devem identificar e alinhar um tratamento dos riscos de cumprimento fiscal, bem como alinhar as atividades de controle e avaliação associadas que serão necessárias, para aferir eficácia das estratégias de tratamento implementadas, face ao inadimplemento de seus contribuintes⁴⁴. Esta orientação é igualmente importante para descrever os princípios básicos do tratamento de risco que norteiam o processo de *tax compliance*.

Assim sendo, visando melhor identificar e gerenciar os riscos⁴⁵ em matéria de *compliance*, as autoridades devem, primeiramente, ter um controle da lei em quatro domínios, na medida em que o cumprimento estará essencialmente relacionado quando um contribuinte cumpre obrigações relativas (1) ao registro no sistema; (2) ao preenchimento atempado ou apresentação das informações fiscais necessárias; (3) à comunicação de informações completas e precisas (incorporando a boa manutenção dos registros); e (4) ao pagamento das obrigações fiscais dentro do prazo⁴⁶.

Nessas circunstâncias, para que as autoridades consigam deter o controle da lei, entende-se como requisito primordial que a legislação fiscal em vigor seja clara para seus contribuintes, não deixando-lhes margem para interpretações dúbias, pois infere-se que, se não houver regras simples e claras sobre a tributação e o seu conseqüente cumprimento, o *tax compliance* restaria comprometido.

Nessa linha de raciocínio, afirma acertadamente Silva (2015) que « as regras fiscais devem ser claras e devem permitir aos contribuintes formular um juízo de calculabilidade quanto ao imposto a pagar, assim como as medidas fiscais adotadas pelo poder público devem ser facilmente apreendidas pela população para que esta possa ajuizar as medidas e os decisores públicos pelos efeitos das escolhas fiscais »⁴⁷.

Ou seja, em linhas gerais, além da clareza da lei fiscal, torna-se também imprescindível exigir que os governos respondam por suas escolhas fiscais, justificando a sua

⁴³ A nota de orientação resultou de uma revisão das práticas das autoridades fiscais nacionais em vários países da OCDE e representa, de um modo geral, o consenso de opinião entre os especialistas de um processo eficaz de gestão dos riscos de cumprimento fiscal. A nota de orientação está amplamente de acordo com os modelos de gestão de risco observados na literatura de gestão.

⁴⁴ OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**.

⁴⁵ Os riscos são os efeitos internos e externos que causam incertezas e imprevisibilidade em qualquer processo de gestão de negócio. Quando essas incertezas se aliam a uma gestão inadequada, cresce a possibilidade de prejuízos, em muitos casos irreparáveis.

⁴⁶ « These broad categories of taxpayer obligation are: (1) registration in the system; (2) timely filing or lodgement of requisite taxation information; (3) reporting of complete and accurate information (incorporating good record keeping); and (4) payment of taxation obligations on time ». OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, p. 07.

⁴⁷ SILVA, Suzana Tavares da. **Direito Fiscal – Teoria Geral**, p. 54.

razoabilidade. Nas palavras de Silva, outro ponto importante também é « a gestão de impostos que deve ser simples e clara, garantindo os menores custos administrativos para os sujeitos passivos no âmbito do cumprimento das obrigações acessórias (custos de cumprimento), bem como a redução dos custos de transação (custos originados pelas divergências e litígios no âmbito da aplicação da lei fiscal) e dos custos de contexto (custos decorrentes da má qualidade das leis fiscais, que torna difícil e onerosa a sua consulta e aplicação e facilita a fraude e evasão fiscais) »⁴⁸.

Nesse diapasão, conhece-se a importância não só da clareza da lei fiscal, mas como bem apontou a autora, a qualidade de um bom sistema fiscal perpassa pela adoção de medidas fiscais sob a égide dos « princípios da transparência e responsividade », além da « simplicidade administrativa, eficácia e eficiência » do funcionamento da gestão de impostos.

Não obstante, tratando-se ainda dos aspectos relativos ao sistema fiscal, sabe-se que uma administração fiscal eficaz tem de otimizar as cobranças dos tributos ao abrigo das leis, de forma a manter a confiança de seus contribuintes, demonstrando-lhes que o sistema arrecadatório está funcionando corretamente. Para alcançar este resultado, as autoridades fiscais exigem uma metodologia para determinar a afetação mais racional dos seus recursos⁴⁹.

Neste sentido, de modo mais estrutural, de acordo com a referida orientação da OCDE, as autoridades fiscais devem, portanto, em primeiro lugar, em termos de identificação de riscos, definir (1) uma legislação fiscal entendível para seus contribuintes, diante de todos os motivos mencionados, para, em seguida, (2) decidir a alocação de seus recursos, para, por fim, (3) traçar as suas prioridades para ação de conformidade, prosseguindo com uma abordagem de gestão de risco⁵⁰.

Em termos formais, a gestão do risco de conformidade, se estruturada em um processo iterativo consistente na identificação sistemática, avaliação, classificação e tratamento dos riscos de conformidade fiscal, auxilia fortemente as autoridades fiscais « a responder rapidamente às mudanças das circunstâncias; a assegurar que as estratégias de tratamento sejam aplicadas a atividades prioritárias, e que essas estratégias têm uma alta probabilidade

⁴⁸ *Idem*.

⁴⁹ OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, p. 07.

⁵⁰ Para a OCDE, os benefícios de se seguir uma abordagem de gerenciamento de riscos estão bem estabelecidos e incluem: « a structured basis for strategic planning; focus on the underlying drivers (not symptoms) of non-compliance, and promotion of diversity in the treatment of major tax compliance risks, rather than the adoption of a 'one size fits all' approach; better outcomes in terms of programme efficiency and effectiveness (e.g. improved compliance with tax laws leading to increased tax collections and improved taxpayer service); a defensible approach that can withstand external scrutiny (e.g. by external audit officials); and a stronger foundation for evidence-based evaluation ». *Idem*, p. 08.

de sucesso; a alavancar o impacto das intervenções; e, portanto, em última análise; a cumprir com as suas intenções comerciais (visando otimizar as cobranças dos impostos ao abrigo da lei, mantendo a confiança dos contribuintes no sistema fiscal) »⁵¹.

Vê-se que a gestão de riscos constitui, portanto, uma série de processos e atividades específicas que têm como finalidade corrigir deficiências e evitar falhas que comprometam a organização da máquina pública. Gerir os riscos significa, também, estabelecer estratégias que proporcionem um equilíbrio entre as metas a serem cumpridas e os diversos perigos que as rodeiam. Ao que tudo indica, essa atividade de gerenciamento possui um dinamismo próprio de correção (ao corrigir deficiências e evitar falhas), e de prevenção dos riscos (estabelecimento de metas), o que tornaria o processo mais eficiente.

A identificação e gestão de riscos do campo da conformidade fiscal não é uma ação exclusiva das autoridades fiscais, mas primariamente de seus contribuintes, « que devem efetuar todo o controle do processo da validação dos seus documentos nos livros fiscais, o cálculo e recolhimento dos tributos, preenchimento e entrega das obrigações acessórias, estruturação de arquivos para apresentação ao fisco, incluindo, ainda, a realização de auditorias (interna e independente) »⁵².

O gerenciamento de riscos, por óbvio, não se resume às atividades da área de fiscalidade. Porém, ressalta-se que, para as organizações privadas « o gerenciamento de toda a cadeia de tributos é um processo complexo, devido às inúmeras variáveis de difícil quantificação e seu grau de risco »⁵³. Esse gerenciamento pode ser ainda mais dramático para algumas corporações sediadas em países com alta carga tributária e sistemas fiscais complexos.

Sob essa perspectiva, atribui-se enorme importância às atividades de *risk management*, que são essenciais tanto para as organizações privadas e administrações fazendárias. Apesar de terem abordagens diferentes, já que público e privado operam de formas distintas, o gerenciamento de riscos deve ser uma atividade ativa, independentemente do domínio de atuação, e em constante mutação, face aos anseios das gestões.

Neste ponto, interessante notar também que, para além verificação e gestão dos riscos do *tax compliance*, a OCDE alerta também que as administrações fazendárias devem estar

⁵¹ *Idem*, p. 09.

⁵² SEGATELLI, Alessandra [et al.]. **Lean Tax Management: modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária**, p. 02.

⁵³ É o que enfatiza Segatelli (2019, p. 02, apud BERTOLUCCI, 2001, p. 178).

atentas às constantes mudanças⁵⁴, que exigem novas abordagens de tratamento desses riscos. Os fatores podem substancialmente alterar os riscos de receitas, a complexidade e o volume dos serviços, auditorias e outras intervenções de conformidade por parte das administrações. Como consequência, as autoridades fiscais devem estar vigilantes a essas mudanças, de forma a melhor empregar os seus recursos, visando atribuir bem-estar e acesso aos serviços para o interesse público.

A seguir, uma vez identificada a dinâmica do gerenciamento de riscos pelas administrações fiscais, faz-se importante mencionar quais são os princípios modernos do tratamento de gestão de riscos de conformidade fiscal, segundo a OCDE.

1.6 Princípios gerais do processo de gestão de risco de conformidade fiscal

Para que esse processo funcione, sob o prisma da OCDE é necessária a aplicação de alguns princípios. Num primeiro plano, o primeiro princípio que vem à tona é o do cumprimento voluntário encorajado, ou seja, fazer com que, deliberadamente, os contribuintes cumpram com suas obrigações fiscais. Para tanto, a autoridade fiscal competente deve realizar um acompanhamento contínuo das atividades de seus contribuintes, de forma a « compreender os fatores subjacentes ao comportamento destes que conduzam a qualquer incumprimento fiscal, avaliando o sucesso de qualquer intervenção »⁵⁵.

O segundo princípio que norteia o tratamento do processo de riscos seria a avaliação do risco e sua dimensão. Desta feita, o « risco pode ser identificado utilizando técnicas *top-down*, como a análise macroeconômica, ou por processos *bottom-up*⁵⁶, como os sistemas de avaliação de risco baseados em casos »⁵⁷, o que facilitaria a segmentação adequada dos contribuintes e identificação completa dos riscos.

⁵⁴ Nos termos do estudo em questão, as mudanças, dentre outras, são as seguintes: « o crescimento do comércio internacional, apoiado por desenvolvimentos do comércio eletrônico; mudanças nos padrões de emprego e crescimento no número de contratados; inovações nas estruturas de negócios e produtos financeiros e na mercantilização de esquemas tributários ». OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, p. 08. Tradução pessoal.

⁵⁵ OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, p. 70. Tradução pessoal.

⁵⁶ Conforme Winter (2010), a abordagem chamada de *top-down* « foca em uma decisão política, uma lei, que é implementada de cima para baixo, tendo relevância o controle dessa implementação e aderência a regras gerais. Em contrapartida, a abordagem *bottom-up* enfatiza a influência da equipe da linha de frente como tomadores de decisão essenciais e com determinado grau de autonomia, para adaptar e mediar as demandas, e que são impossíveis de serem controlados totalmente ». WINTER, S. C. **Perspectivas de Implementação: status e reconsideração**, p. 211.

⁵⁷ OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, p. 71. Tradução pessoal.

O terceiro princípio que está intimamente relacionado ao primeiro, é o da compreensão do comportamento de conformidade, pois a razão pela qual os contribuintes não cumprem com as suas obrigações depende de vários fatores, que vão desde as possíveis sanções para os inadimplentes, que podem se estender nas esferas administrativas e judiciais, « e até mesmo para aqueles que cumprem de forma assídua com suas obrigações fiscais, na forma de incentivos, que pode ter um efeito positivo no comportamento do cumprimento fiscal »⁵⁸.

À vista dos princípios mencionados, quais sejam, cumprimento voluntário encorajado, avaliação do risco e sua dimensão, e compreensão do comportamento de conformidade, constata-se que a base principiológica que emana é a de que a administração fiscal precisa encontrar meios capazes de estimular, difundir e compreender o comportamento voluntário de *compliance*, atuando de modo preventivo e, conseqüentemente, buscar a identificação de riscos que oferecem vínculos para a compreensão dos *drivers* do comportamento de conformidade. Deste modo, o quarto princípio a que se chega é o do escolha e aplicação de estratégias do processo de tratamento de gestão de riscos fiscais.

Seguindo essa linha de pensamento, os programas de conformidade têm de ser o reflexo do livre arbítrio de seus contribuintes quanto ao cumprimento de suas obrigações na seara da fiscalidade, « tornando mais fácil para aqueles que querem cumprir, e aplicar a execução credível para aqueles que não o fazem⁵⁹ ». O tratamento *vis a vis* ao comportamento, deve ser feito, conforme delineado anteriormente, o de assegurar que os contribuintes compreendam a sua tributação e que não haja margem para interpretação da lei (mesmo sabendo que seja extremamente difícil interpretá-la de forma homogênea).

Ademais, a « parceria » fisco-contribuinte tem grandes chances de êxito se o « *compliance* se caracterizar como um processo coletivo, de participação, partindo da premissa que o fisco agirá sempre com integridade e de uma forma percebida como justa e razoável e encorajará o cumprimento voluntário »⁶⁰. Nesta lógica, seria interessante invocar as teorias do cumprimento mencionadas em tópico anterior que surgiram nos idos da década de 90, qual sejam - taxa justa, procedimentos justos e existência de bens públicos - e que coadunam com

⁵⁸ *Idem.* p. 72.

⁵⁹ OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, p. 72. Tradução pessoal.

⁶⁰ Segundo a OCDE, com vistas a reforçar esse processo, a maior capacidade de influenciar o comportamento do contribuinte em matéria de cumprimento das suas obrigações é, muitas vezes, obtida através de alianças estratégicas e parcerias com outras agências, organismos do setor e consultores fiscais. É o que foi feito por algumas administrações fiscais, conforme se verá no segundo capítulo dessa dissertação.

a ideia de uma ação participativa, contributiva e de equilíbrio arrecadatório face aos seus contribuintes.

Desta feita, acompanhando de perto a legislação, as constantes mudanças do cenário, o comportamento de seus contribuintes e aplicando os princípios mencionados de forma satisfatória pelas administrações fazendárias, chega-se ao último princípio, o da avaliação dos resultados, « pois os objetivos do tratamento do processo de gestão de riscos devem ser considerados para além dos resultados imediatos (por exemplo, resultados de auditoria) »⁶¹, para que se possa ter uma avaliação mais frutífera desses resultados.

Os princípios acima mencionados são importantes para que se possa compreender a dinâmica do tratamento do processo de gestão de riscos, e, de acordo com a OCDE, as autoridades fiscais devem ser encorajadas a seguir referido processo⁶², mediante a aplicação criteriosa desses princípios, a fim de aumentar progressivamente os níveis de *tax compliance*, através desse gerenciamento de risco.

O gerenciamento de risco é importante também pois permite às autoridades fiscais aumentarem a sua capacidade de receber e processar múltiplas informações díspares. Com essas informações, é possível combiná-las e interpretá-las de acordo com o ambiente arrecadatório em questão. Essa tarefa é facilitada, de acordo com OCDE, com a utilização de tecnologias digitais, pois muitas vezes é impraticável para as administrações examinarem manualmente esse aglomerado de informações.

Sob essa perspectiva, caso as administrações fiscais utilizem-se de tecnologias digitais, constata-se que a escolha de um sistema de gestão digital traria consigo a automatização de diversas atividades, a diminuição do uso do papel e a permissão com que as autoridades possam ter muito mais controle e organização das atividades. Essas ferramentas tecnológicas podem ser utilizadas para recolher e/ou aceder a novas informações, bem como para analisar dados já existentes na posse das autoridades fiscais.

Adicionalmente, este uso da tecnologia para acessar informações de forma mais eficiente e às vezes em tempo real pode representar desafios únicos para as administrações fiscais dos países, que devem se adequar a esse novo padrão de funcionamento⁶³. Por tal motivo, em razão da existência dessa padrão, parece que há um interesse dessas administrações em se adequarem a esse novo formato digital, até mesmo para minimizarem

⁶¹ OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, p. 72. Tradução pessoal.

⁶² A implementação de um processo de gestão de riscos de conformidade fiscal à luz os estudos da OCDE visa assegurar a existência de um controle maior nos processos fiscais, que serão capazes de mitigar riscos e atuar na verificação de práticas mais transparentes de atuação por parte das administrações fiscais.

⁶³ KPMG. **Global tax administrations leveraging technologies**, p. 02. Tradução pessoal.

os riscos e investirem nas suas funções fiscais. Acredita-se que as administrações fiscais buscam nas tecnologias uma maneira de melhor operarem e conduzirem suas tomadas de decisões, de modo a aperfeiçoarem a melhoria de seus serviços.

Pois bem, não há como negar esse constante processo da digitalização das autoridades fiscais. E para onde essa digitalização vai? Ainda não se sabe. Fato é que a digitalização na atual conjuntura tem como papel propulsor o de assegurar a mitigação do risco fiscal, conforme delineado, e o de alavancar o *compliance* de seus contribuintes. Tanto é que afirma-se que algumas autoridades fiscais, conforme será verificado no segundo capítulo, tendem a gerir o *compliance* através de plataformas digitais, e usar a tecnologia de *big data* e *data analytics* na detecção de atitudes de descumprimento fiscal. Afirma-se também, e principalmente, que o uso de tecnologias digitais seja importante também para as empresas, que também tem passado continuamente por esse processo de digitalização para melhor orientarem-se em relação a este inegável papel de « contribuinte digitalizado ».

Assim sendo, à primeira vista, parece que o êxito do *compliance* fiscal baseia-se notadamente no desenvolvimento de ferramentas tecnológicas que auxiliam tanto as administrações fazendárias e seus contribuintes. E mais, afirma-se que o funcionamento eficaz do sistema tributário é diretamente proporcional ao alto grau de *compliance* fiscal por parte do contribuinte, e aumentar o nível de conformidade fiscal é um elemento-chave no que diz respeito ao uso de tecnologias digitais e o *tax compliance*.

A fim de que possa melhor compreender essa relação *compliance* fiscal e o uso de tecnologias digitais, para o próximo capítulo, utilizar-se-á mais um contributo da OCDE, que tem, frise-se, contribuído sistematicamente para a análise do cenário do fenômeno conformidade fiscal. Neste contributo da referida Organização, depara-se com o cenário do *compliance* fiscal e o contexto digital das administrações fiscais, com informações baseadas no ano de 2019.

Portanto, para que possa se conhecer melhor essa relação, faz-se relevante mencionar como se deu a introdução do uso de tecnologias pelas administrações fazendárias até os dias atuais, para posteriormente, analisar a última edição da Série Administração Tributária da OCDE, que mostra, através de exemplos reais, a crescente mudança das administrações fiscais, que transitam para uma administração eletrônica, através de uma variedade de ferramentas tecnológicas, fontes de dados e análises, que visam principalmente aumentar o *compliance* fiscal.

2. AS ADMINISTRAÇÕES FISCAIS E O USO DE TECNOLOGIAS DIGITAIS

2.1 *Background* do uso de tecnologias digitais pelas administrações fiscais

O cenário contemporâneo oferece a oportunidade de pensar a relação da tecnologia e as constantes mudanças que afetam as sociedades, que se adaptam constantemente aos fatos políticos, demográficos e sociais. No campo do *compliance* fiscal não foi diferente. Houve e tem havido uma constante reestruturação das administrações fiscais e de seus contribuintes na tentativa de acompanhar essas mudanças tecnológicas, que podem ocorrer de modo gradual ou por vezes de forma mais perturbadora.

Independentemente da forma como ocorrem essas mudanças, é indubitável que o advento das novas tecnologias traz consigo desafios para os indivíduos, empresas e para o próprio Estado. Este é particularmente o caso, por exemplo, da inteligência artificial⁶⁴, cujas aplicações começam a mudar a vida cotidiana, e tem auxiliado as administrações fiscais na aceleração do julgamento de diversos processos tributários, bem como em relação ao objetivo de lograr mais eficiência na arrecadação. Em termos de tecnologia, é imperativo mencionar também o do uso do *blockchain*⁶⁵, que permite armazenar informações da base de dados na nuvem de maneira segura, confiável e permanente, sem a necessidade de intermediários, o que viabiliza a transação de ativos digitais.

Tomadas individualmente ou em conjunto, estas tendências podem ter o condão de facilitar a vida fiscal do contribuinte, capacitar os funcionários dos órgãos fiscais, otimizar as operações e modernizar os serviços. Sob essa ótica, percebe-se que as novas tecnologias denotam um grande passo na sociedade contemporânea e um fator chave que impulsiona as mudanças no âmbito de qualquer administração fiscal que se refletem em seus contribuintes,

⁶⁴ « Inteligência artificial pode ser delimitada como um esforço em tornar computadores em máquinas conscientes, no sentido pleno e literal ou a automação de atividades associadas ao pensamento humano, como a tomada de decisões e resolução de problemas; ou ainda a arte de criar máquinas que executam funções que exigem inteligência quando realizada por pessoas ». FELIPE, Bruno Farage da Costa. **Direitos dos robôs, tomadas de decisões e escolhas morais: algumas considerações acerca da necessidade de regulamentação ética e jurídica da inteligência artificial**, p. 152.

⁶⁵ « A tecnologia *blockchain* é representada por uma sequência de transações digitais que, em tese, são impossíveis de ser manipuladas; por serem todas digitalmente rastreadas, os seus históricos ficam fora do alcance de edição ou exclusão. O foco dessa tecnologia é dirigido principalmente aos países que possuem tributos sobre valor agregado (VAT), que são aqueles incidentes sobre o consumo e devidos nas etapas produtivas ». ARAÚJO, Maria Ticiania. **Tecnologia blockchain pode mudar a forma como pagamos tributos**.

« de tal forma que a interação entre os cidadãos, as empresas e o governo é hoje quase pela via digital e as cadeias de valor comercial são internacionais e integradas »⁶⁶.

Para que essa interação ocorra da melhor forma possível, e de forma a se manterem mais eficazes e relevantes, as administrações fiscais precisam se adaptar, inovar e mudar constantemente⁶⁷, conforme salientou-se no primeiro capítulo, haja vista que a inovação é uma necessidade num cenário de constante evolução da legislação, de mudança de comportamento dos contribuintes, de restrições orçamentárias e de exigências desafiadoras para uma maior eficácia.

No que diz respeito especificamente às tratativas entre o contribuinte e administrações fazendárias, vê-se que as inovações tecnológicas ultrapassam as atividades de simplesmente facilitar as operações já existentes⁶⁸. A tecnologia pode, adicionalmente, trazer inovações incrementais dos produtos e processos existentes, mudando e possivelmente melhorando a qualidade dos níveis de serviço, a gestão de riscos e a eficiência dos processos administrativos. Tanto é que atualmente existem novas aplicações baseadas em tecnologias da informação e da comunicação (TIC) que foram elaboradas para facilitar as atividades rotineiras burocráticas das administrações fazendárias⁶⁹.

Ao final, essa transição para o tecnológico, conforme se verificará a seguir, e mediante a demonstração de casos práticos de países da Série Administração Tributária da OCDE de 2019, tem levado a um novo modelo de organização⁷⁰ para as administrações fiscais⁷¹, que buscam a implementação de processos organizativos inclusivos, de novas tecnologias, de novas regras de atuação, alterando, por conseguinte, a forma como as administrações fiscais coletam as informações necessárias para protegerem sua base tributária, a fim de reduzirem os encargos administrativos e gerenciarem de forma profícua a conformidade fiscal.

Esta modernização alimentou a eficiência e a eficácia de muitas administrações fiscais, de modo que o crescimento das capacidades de processamento de informação alterou

⁶⁶ ARENSEN, Rex; WITBERG, Lennart; GOSLINGA, Sjoerd. **Towards a New Business Model for Tax Administration - Exploring paradigm shifts**, p. 02. Tradução pessoal.

⁶⁷ OCDE. **The Innovation System of the Public Service of Canada**.

⁶⁸ OCDE. **Technologies for Better Tax Administration**.

⁶⁹ OCDE. **Rethinking Tax Services The Changing Role of Tax Service Providers in SME Tax Compliance**.

⁷⁰ Como ponto de partida para se compreender os modelos organizativos utilizados pelas administrações fiscais, é importante mencionar a existência de dois modelos, quais sejam, os modelos centralizado e descentralizado. O primeiro deles, o centralizado, é o que a literatura entende que seja o mais utilizado pelas administrações fiscais. Já o descentralizado, é uma tendência, à miúdo adotada por algumas administrações fiscais justamente pela incorporação de processos digitais. Cfr. ARENSEN, Rex; WITBERG, Lennart; GOSLINGA, Sjoerd. **Towards a New Business Model for Tax Administration - Exploring paradigm shifts**.

⁷¹ É o que enfatiza Arensen et al. (2019, p. 01, apud WEELARD, Klaus; KLAUS, Sander 2019)

o panorama fiscal da seguinte forma: « (i) novas bases tributárias podiam ser introduzidas, como por exemplo, o rendimento das pessoas coletivas, os salários dos empregados e o valor acrescentado; (ii) as inspeções físicas foram substituídas por controlos baseados em informação, concernentes a relatórios de informação dos contribuintes, avaliações de risco e auditorias de manutenção de registos; e (iii) terceiros tornaram-se « parceiros na tributação », primeiro para « pré-processar » obrigações e declarações fiscais, e mais tarde para alimentar a administração fiscal central com dados de avaliação e controle »⁷².

Se o cenário mudou drasticamente, ampliando de forma contínua as capacidades de trabalhar das administrações fiscais por meio de tecnologias, é pertinente indagar quando a inserção massiva das tecnologias começou a ser projetada nesse meio, pois se sabe, por exemplo, que a inteligência artificial não foi posta em prática antes porque não havia uma base computacional forte e uma extensa base de dados, mas que, com o passar dos anos tornou-se inevitável não ocorrer avanços sobre o assunto até mesmo em razão do fenômeno da globalização⁷³.

A esse respeito, com o avançar da tecnologia, houve uma intensa investigação sobre como a automação e a inserção de novas tecnologias nos mais diversos setores da economia vinham transformando as cadeias de produção a nível mundial. Smith (1969) já especulava que a automação proporcionava novas ferramentas não só para melhorar, bem como para simplificar os serviços da administração fiscal. Ele ainda ousava em dizer que era claro também que « nenhum computador, por mais sofisticado que fosse, pudesse superar a complexidade estatutária idealizada por engenhosos legisladores »⁷⁴, mas que seria muito pertinente investigar o papel da automação para tornar a administração tributária mais eficiente, e que conseqüentemente traria benefícios para os contribuintes.

A par disso, de acordo com a literatura, desde o início dos anos 80, o mundo caminhou num ritmo de avanço sem precedentes no campo da tecnologia da informação. Frise-se que essas inovações tecnológicas exerceram um impacto profundo na administração dos sistemas fiscais, e revolucionaram a forma os governos estavam explorando como as leis fiscais poderiam moldar os desenvolvimentos tecnológicos através de soluções « tecnologia é lei » para influenciar o comportamento do *compliance* individual e coletivo⁷⁵.

⁷² ARENSEN, Rex; WITTBERG, Lennart; GOSLINGA, Sjoerd. **Towards a New Business Model for Tax Administration - Exploring paradigm shifts**, p. 05. Tradução pessoal.

⁷³ PANELLI, Renato. **Compliance Fiscal: A inteligência artificial aplicada à área fiscal & Desafios para a Gestão Contenciosa Tributária das Empresas**. Notas de webinar.

⁷⁴ SMITH, William H. **Automation in Tax Administration**, p. 01. Tradução pessoal.

⁷⁵ ARENSEN, Rex; WITTBERG, Lennart; GOSLINGA, Sjoerd. **Towards a New Business Model for Tax Administration - Exploring paradigm shifts**, p. 05. Tradução pessoal.

Neste ínterim, o economista Jenkins, nos idos dos anos 90, já se referia que o quadro geral de conformidade tributária era muito mais claro naquela época do que algumas décadas atrás – notadamente nos anos 70 e 80 –, « uma vez que naqueles anos as administrações fiscais tendiam a enfatizar a execução (auditoria e cobrança) como o principal instrumento de controle para melhorar a conformidade. A execução, por sua vez, contou com o desenvolvimento de um quadro qualificado (e honesto) de auditores fiscais, para realizar auditorias de campo e documentais das declarações dos contribuintes »⁷⁶. Além disso, « o sistema de informações, mesmo quando computarizado, geralmente se concentra no registro e controle de informações dos contribuintes em conformidade, em vez de detectar rapidamente aqueles que estão se esquivando, ou que estão em mora com suas obrigações »⁷⁷.

Naquela altura, já se percebia uma conscientização do benefício da introdução de sistemas de informações e sua conseqüente reestruturação nos sistemas administrativos fiscais para registrar e controlar os dados dos contribuintes, apesar da clara dificuldade em detectar comportamentos de incumprimento. Além disso, Jenkins afirma igualmente da importância, que foi ressaltada no primeiro capítulo, a respeito da clareza e organização do sistema fiscal como incentivadoras de cumprimento, de tal forma que afirmou que « a maneira como o sistema tributário organizado e gerenciado, e não a configuração precisa do hardware e software⁷⁸, geralmente é o principal determinante do sucesso da tecnologia da informação »⁷⁹.

Conjugados os esforços para aprimorar cada vez mais as ferramentas tecnológicas e conseqüentemente melhorar o cenário de cumprimento fiscal, observa-se que no passado recente, as administrações tributárias, têm lidado cada vez mais com as já mencionadas TIC⁸⁰ tanto para auxiliar os processos de tomada de decisão, bem como para viabilizar a

⁷⁶ JENKINS, Glenn Paul. **Information Technology and Innovation in Tax Administration**, p.01. Tradução pessoal.

⁷⁷ « Tax administrations have tended to emphasize enforcement (audit and collection) as the primary instrument under their control to enhance compliance. Enforcement, in turn, relied on the development of a skilled (and honest) cadre of tax auditors, to undertake both desk and field audits of the taxpayer returns ». Cfr. JENKINS, Glenn Paul. **Information Technology and Innovation in Tax Administration**, p.01. Tradução pessoal.

⁷⁸ O hardware é o conjunto de peças e equipamentos que fazem aparelhos eletrônicos (como computadores e celulares) funcionar, já o software é a parte lógica desses dispositivos. Responsável pela operação do hardware, o software manipula, instrui e envia os comandos necessários para a execução das atividades lógicas das máquinas, permitindo que o usuário interaja com todas as funcionalidades e acessórios de um computador, por exemplo. Programas, sistemas operacionais e aplicações são alguns tipos de softwares. Eles são elaborados por meio da junção de inúmeros códigos e customizados de acordo com as tecnologias dos seus fabricantes. Quando um dispositivo é ligado, o software transmite impulsos, fazendo com que o hardware funcione. Cfr. INOVATIVA BRASIL. **Entenda a diferença entre hardware e software**.

⁷⁹ JENKINS, Glenn Paul. **Information Technology and Innovation in Tax Administration**, p.02. Tradução pessoal.

⁸⁰ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**.

implantação de políticas públicas. Soma-se ao fato também que as autoridades fiscais adotaram ferramentas das tecnologias da informação e da comunicação para aperfeiçoarem o gerenciamento dos dados dos contribuintes, de um lado, e apoiar suas decisões administrativas, do outro⁸¹.

A utilização de tecnologias digitais também tornou mais eficiente e menos dispendioso para os governos e para a iniciativa privada coletarem, usarem e divulgarem informações pessoais, como informações financeiras e fiscais⁸², através, por exemplo do intercâmbio de informações além de suas fronteiras.

Sob a perspectiva de intercâmbio de informações transfronteiriças, resultado da cooperação entre administrações fiscais, os registros a partir de banco de dados governamentais podem agora ser coletados, agregados, copiados e transferidos para qualquer outra agência governamental, de forma com que sejam reportados aos governos interessados informações sobre os contribuintes residentes, principalmente para que estes relatem sua renda global para fins fiscais⁸³.

Nesta senda, o impulso no sentido do reforço das trocas fiscais transfronteiriças começou a ganhar força no início da década de 1990, quando os governos começaram a aproveitar os desenvolvimentos das tecnologias de informação para desenvolver e promover a digitalização dos registros fiscais, incluindo as declarações fiscais, e o armazenamento destes registos em bases de dados em rede para aumentar a eficiência administrativa e promover o arquivo *online* das declarações anuais dos contribuintes individuais⁸⁴.

Em particular, é o caso por exemplo, em se tratando de intercâmbio de informações fiscais transfronteiriças da Convenção do Conselho da Europa/OCDE sobre assistência mútua⁸⁵ ou pela Diretiva da União Europeia relativa à Poupança⁸⁶. Os governos a partir dessas regulamentações procedem à troca de informações sobre os contribuintes residentes

⁸¹ EHRKY-RABEL, Tina. **Big Data in Tax Collection and Enforcement.**

⁸² COCKFIELD, Arthur. **Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test.**

⁸³ Os governos trocam informações sobre contribuintes em massa para garantir que os contribuintes residentes cumpram sua obrigação de pagar impostos sobre suas fontes de renda não residentes. Cfr. DEAN, Steven. A. **The Incomplete Global Market for Tax Information.**

⁸⁴ BIRD, Richar Miller; ZOLT, Eric M. **Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse.**

⁸⁵ Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, adotada em Estrasburgo, em 25 de janeiro de 1988, conforme revista pelo Protocolo de Revisão à Convenção relativa à Assistência Mútua em Matéria Fiscal, adotado em Paris, em 27 de maio de 2010. Cfr. MINISTÉRIO PÚBLICO DE PORTUGAL. **Consulta de Tratados Internacionais.**

⁸⁶ Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados Membros diferentes (Diretiva Mães e Filhas). Cfr. PWC PORTUGAL. **Diretivas Comunitárias.**

para discernir se os contribuintes residentes estão a divulgar e a pagar impostos sobre investimentos internacionais⁸⁷.

O foco global na transparência fiscal é também uma grande evolução impulsionando as autoridades e empresas a entrarem na era da digitalização. « Em resposta às iniciativas recentes da OCDE, as empresas multinacionais já abriram seus livros e aumentaram seu nível de reporte aos órgãos fiscais globais »⁸⁸. Além disso, as recomendações da OCDE a respeito das Declarações País a País⁸⁹, que exigem que as empresas multinacionais forneçam um relatório anual detalhando os principais elementos das suas demonstrações financeiras por jurisdição, não só aumentam a transparência, mas também incentivam uma maior cooperação entre as administrações fiscais do mundo todo⁹⁰.

Em se tratando ainda de cooperação e transparência, à medida que mais administrações fiscais tornaram-se digitais, há claros paralelos com o projeto BEPS⁹¹ (*Base Erosion and Profit Shifting*), que assinala um importante avanço no que tange às estratégias internacionais de erosão de bases tributáveis por meio de planejamentos tributários

⁸⁷ KEEN, Michael; LIGTHART, Jenny. **Information Sharing and International Taxation: A Primer.**

⁸⁸ DELLOITTE. **Novas regras exigem novas ações: as exigências das administrações tributárias promovem mudanças disruptivas**, p. 05.

⁸⁹ No seguimento das recomendações da OCDE no âmbito do Plano de Ação BEPS, o artigo 121.º-A do Código do IRC veio introduzir no ordenamento jurídico português a obrigação das entidades-mãe finais, ou as entidades-mãe de substituição de grupos multinacionais, cujo total de rendimentos seja igual ou superior a 750 milhões de euros, e em determinadas situações as empresas constituintes destes grupos, apresentarem uma declaração de informação financeira e fiscal por país ou jurisdição fiscal (Country-by-Country Report). O n.º 4 do referido artigo determina que qualquer entidade, residente ou com estabelecimento estável em território português, que integre um Grupo no qual alguma das entidades esteja sujeita à apresentação do Country-by-Country Report, comunique por via eletrônica a entidade declarante do Grupo, o país ou jurisdição em que esta é residente para efeitos fiscais, o seu número de identificação fiscal e a morada. Cfr. PORTUGAL. **Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas**. No âmbito da legislação brasileira, está em vigor a Instrução Normativa 1.681 RFB/2016, que dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País a País. De acordo com a referida IN, está obrigada à entrega da Declaração País a País toda entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que seja a controladora final de um grupo multinacional. Uma entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que não seja a controladora final de um grupo multinacional será obrigada a entregar a Declaração País a País do grupo do qual faz parte, em relação a determinado ano fiscal de declaração, caso se verifique pelo menos uma das seguintes situações: (i) o controlador final do grupo multinacional do qual faz parte não seja obrigado a entregar a Declaração País a País em sua jurisdição de residência para fins tributários; (ii) a jurisdição de residência para fins tributários do controlador final tenha firmado acordo internacional com o Brasil, mas não tenha acordo de autoridades competentes com o País até o prazo final de entrega da Declaração País a País; (iii) ou tenha ocorrido falha sistêmica da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final do grupo multinacional que tenha sido notificada pela RFB à entidade integrante residente para fins tributários no Brasil. Cfr. RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa RFB 1.681/2016.**

⁹⁰ DELLOITTE. **Novas regras exigem novas ações: as exigências das administrações tributárias promovem mudanças disruptivas**, p. 05.

⁹¹ A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) apresentou, com o apoio político do G20, o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan* (Plano de Ação BEPS), que visa o combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação. DELLOITTE. **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).**

agressivos, que buscam combater a evasão e a fraude. Atualmente, mais de 100 países e jurisdições colaboram para implementar as iniciativas do BEPS⁹².

Neste sentido, vê-se que a introdução de tecnologias visa também aumentar a transparência fiscal, sobretudo no âmbito de troca de informações internacionais, e não se limitaria somente ao objetivo do *compliance* fiscal. Muito embora a mais óbvia vantagem da informatização da administração pública seja o aumento da eficiência arrecadatória, identifica-se que este não é a única finalidade dos projetos da « tecnologia tributária ». Ela também pode aumentar a transparência até mesmo da própria administração pública; pode melhorar o serviço disponibilizado para o contribuinte, o que condiz com o que se afirmava nas décadas passadas quando se iniciaram os estudos sobre tecnologias *versus* administração fiscal; além de tornarem mais ágeis as comunicações entre as autoridades fiscais e o setor privado⁹³.

Sobre esse ponto, por meio do auxílio das tecnologias, a comunicação entre contribuinte e administração fiscal pode desempenhar um papel importante porque não se limitaria apenas ao rápido fluxo de informações, mas poderia facilitar um entendimento mais profundo dos contribuintes, de modo a tornar as interações *online* e *off-line* dos contribuintes personalizadas, simples, consistentes, intuitivas e entregues em tempo real⁹⁴.

É imperioso destacar que esta não é uma tendência e sim uma prática. Depara-se hoje com uma realidade na qual, conforme se verá na próxima seção, de algumas administrações fiscais que procuram estreitar as relações comunicativas com os contribuintes de uma perspectiva ampla, seja através de medidas educativas sobre a importância do pagamento de tributos ou por meio da comunicação de normas sociais. Ao que tudo indica, esse contato pode fazer com que as administrações fiscais tenham uma visão global de seus contribuintes, detectando suas necessidades, educando-os, e principalmente ajudando-os a personalizar os serviços eletrônicos.

A tecnologia fiscal pode também proporcionar às administrações fiscais « o compartilhamento em tempo real de informações fiscais obtidas com outros titulares de dados, como bancos, empresas, empregadores, comitês de bolsas de comércio, dentre outras instituições privadas e públicas ». Neste sentido, o compartilhamento de dados entre países ajudará os órgãos fiscais a melhorarem as auditorias e fiscalizações. Tendências similares guiaram a declaração da Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras (FATCA, na

⁹² OCDE. **10 Perguntas sobre BEPS.**

⁹³ LIMA, Edson Sampaio et al. **Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED Brasil.**

⁹⁴ *Idem.*

sigla em inglês) dos EUA e o *Standard Audit File for Tax* (SAF-T, na sigla em inglês) da OCDE⁹⁵, proporcionando aos órgãos fiscais um maior acesso aos dados empresariais globais.

É de se destacar que os grandes dados e sua análise de tem⁹⁶, deste modo, o potencial de inibir a evasão fiscal, a lavagem de dinheiro internacional, o financiamento do terrorismo global e o planejamento fiscal internacional agressivo⁹⁷. Deste modo, caminha-se para o máximo acesso das informações relativas às bases tributáveis, melhor identificação e intervenção oportuna dos esquemas agressivos de planejamento tributário. Neste sentido, a internacionalização destes dados é cada vez mais requisitada, sendo de grande importância para o rastreamento dos fluxos de capital, investimento e atividades econômicas, conforme o aprimoramento das tecnologias de comunicação e transporte.

Desse modo, à medida que os governos procuram maneiras de acelerar a coleta de dados, aumentar as receitas, reduzir os custos, a evasão fiscal e a corrupção, eles buscam tecnologias inovadoras que envolvam a coleta e análise digital de dados fiscais. Para que isso ocorra, toda uma cadeia de processos foi alterada com a introdução das tecnologias no seio das atividades das administrações fiscais, visando obviamente, mas não exclusivamente, o objetivo fulcral do cumprimento fiscal, pois verifica-se que o uso de tecnologias digitais e o *compliance* fiscal não é um fenômeno isolado. Aliás, a *tax technology* afeta inevitavelmente um cadeia de produtos e serviços conforme bem se viu.

Ademais, é fundamental destacar que os níveis de sofisticação das tecnologias digitais obviamente variam muito de país para país, mas a tendência é clara. Acredita-se que os governos estão entrando para a era digital em ritmo rápido. Não só governos e seus órgãos. O digital é uma imposição inexorável para as iniciativas públicas e privadas, o que gera de certo modo uma interdependência dos processos, a saber: se as administrações tributárias utilizam-se de ferramentas tecnológicas para aprimorar os seus processos de *compliance* fiscal, as empresas obrigam-se também a fazê-lo para melhor cumprirem esses processos. O mesmo

⁹⁵ O SAF-T é um arquivo contendo dados contábeis confiáveis exportáveis de um sistema contábil original, por um período de tempo específico e de fácil leitura em virtude de sua padronização de *layout* e formato, que pode ser utilizado pela autoridade fiscal para fins de verificação de conformidade. Os objetivos das orientações são simplificar o cumprimento dos requisitos de conformidade fiscal e de auditoria fiscal, uma vez que se relacionam com as informações necessárias para fins fiscais dos sistemas empresariais e contábilísticos. Cfr. OCDE. **Guidance Note - Guidance for Developers of Business and Accounting Software Concerning Tax Audit Requirements.**

⁹⁶ Os contribuintes querem garantias de que suas informações pessoais recebem o nível certo de privacidade, segurança e proteção. Ao mesmo tempo, eles esperam receber serviços personalizados, confiáveis e em tempo real. Para equilibrar as duas demandas, as administrações tributárias buscam maneiras de coletar, proteger, analisar e gerenciar efetivamente dados estruturados e não estruturados. Isso ajuda a manter a conformidade, capacita os formuladores de políticas tributárias a tomar decisões que impulsionam o crescimento e melhoram sua imagem pública, aumentando a transparência e a responsabilidade. *Idem.*

⁹⁷ COCKFIELD, Arthur; **The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through the Shaping of National Responses to E-commerce Taxation**, p. 179. Tradução pessoal.

vale para a iniciativa privada. Se existe um crescente e inegável adoção de tecnologias pelas empresas, parece que também não há outra alternativa para as administrações fiscais o de acompanhar esse ritmo de mudanças.

Consideradas essas mudanças, para compreender melhor esse cenário, para a seção seguinte, será realizada uma exposição do cumprimento fiscal tratado pela OCDE na Série Administração Tributária de 2019, através de « exemplos da forma como as administrações fiscais procuram responder e moldar o ambiente de conformidade em mutação através de abordagens inovadoras, a fim de alcançar os seus objetivos centrais de cobrança do montante adequado de impostos ao menor custo econômico »⁹⁸. E mais, a última Série mostra esse crescente mudança das administrações tributárias, que transitam para uma administração quase que homogeneamente eletrônica, por meio de uma variedade de ferramentas tecnológicas, fontes de dados e análises, que visam principalmente aumentar o *compliance* fiscal. É o que se verificará a seguir.

2.2 Abordagens inovadoras em termos de conformidade fiscal

Conforme bem salientou-se, o tema sobre as mudanças tecnológicas e seus impactos na administração fiscal é bastante atual, e tem sido fortemente explorado no âmbito de estudos da OCDE, pois há um reconhecimento geral de que são necessárias melhorias na análise de dados para melhorar a velocidade e a eficiência das disposições de registro, revisão, auditoria e coleta dos países em se tratando de matéria fiscal⁹⁹.

Na última Série Administração Fiscal de 2019 da OCDE em seu capítulo 01, verifica-se que há uma densa exploração do estudo do ambiente do cumprimento fiscal e da adaptação das administrações fiscais de alguns países, alguns integrantes da OCDE e outros não, que visam aperfeiçoar o *modus operandi* de suas atividades, notadamente através do uso de tecnologias digitais.

Referido capítulo, explora, portanto, através de exemplos, « a forma como as administrações fiscais estão utilizando novas tecnologias, ferramentas e conhecimentos para apoiar o cumprimento voluntário, melhorar a gestão do risco de cumprimento e avançar com

⁹⁸ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 32. Tradução pessoal.

⁹⁹ EVANS, Chris; SCHUCH, Joseph. **General Report. In Improving Tax Compliance in Globalized World.**

a tributação, nomeadamente através do desenvolvimento dos chamados *building blocks*¹⁰⁰ para abordagens de cumprimento por projeto »¹⁰¹.

Através da utilização de abordagens inovadoras, os exemplos selecionados no referido capítulo da Série em questão estão agrupados em três categorias, embora muitas vezes os exemplos sejam aplicáveis em mais do que uma categoria, dada a natureza interligada da administração fiscal, quais sejam: « apoiar atitudes de conformidade positivas através da educação, serviços aos contribuintes e percepções comportamentais; gestão do risco de conformidade e o uso crescente de análises, novas fontes de dados, segmentação dos contribuintes e abordagens cooperativas e; conformidade por projeto e o desenvolvimento dos blocos de construção ou *building blocks* para projetar a não conformidade »¹⁰².

Baseado nesses três tipos de enquadramento que motivaram a elaboração do referido capítulo, é importante constatar que, em que pese o carácter predominante da inovação e da introdução de novas tecnologias nos exemplos que serão a seguir mencionados, constata-se que há a preocupação, *a priori*, com o adoção de práticas que incentivem o cumprimento voluntário do contribuinte.

Seria, portanto, a base do nascedouro da relação contribuinte *versus* administração fazendária. Esta afirmação coadunaria, por exemplo, com que foi afirmado reiteradas vezes no primeiro capítulo no tocante aos estudos anteriores da OCDE, da importância do *compliance* se caracterizar como um processo coletivo de participação, de incentivo e integração, e acima de tudo, como resultado, o da confiança nas atitudes positivas de seus contribuintes. É o que foi novamente ratificado nessa Série de 2019, com novas roupagens.

2.3 Apoio nas atitudes positivas de conformidade

Não há outra opção para a administração fiscal senão o de confiar nas atitudes positivas de seus contribuintes em relação ao pagamento de impostos, cumprimento de

¹⁰⁰ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 31. Tradução pessoal.

¹⁰¹ A tradução literal de *building blocks* ou bloco de construção é, portanto, simplesmente um pacote de funcionalidades definido para atender às necessidades do negócio. A forma como a funcionalidade, os produtos e os desenvolvimentos personalizados são montados em blocos de construção irá variar muito entre arquiteturas individuais. Cada organização deve decidir por si mesma qual é a melhor disposição dos blocos de construção para ele. Uma boa escolha de blocos de construção pode levar a melhorias na integração de sistemas legados, interoperabilidade e flexibilidade na criação de novos sistemas e aplicações. CONNECTING EUROPE. **What is building blocks**. Tradução pessoal.

¹⁰² OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 33. Tradução pessoal.

obrigações principais, acessórias, dentre outras deveres relativos às atividades atreladas ao seu funcionamento. Isto é frequentemente designado de cumprimento voluntário¹⁰³.

Obviamente, conforme bem salientou-se no capítulo anterior, o cumprimento voluntário pode, naturalmente, ser fortemente afetado por elementos que não estão sob o controle da administração fiscal, como, por exemplo, a economia e a percepção da equidade da política fiscal. Apesar de não conseguir modificar ou controlar certas variáveis, existem, no entanto, algumas áreas em que as administrações fiscais podem agir como apoio para o cumprimento voluntário, notadamente, através de « educação e a comunicação das normas sociais, serviços eficazes prestados aos contribuintes e da utilização de percepções comportamentais e de estímulos »¹⁰⁴, conforme se verá a seguir.

2.3.1 A educação e a comunicação das normas sociais

Educar é o melhor instrumento de conscientização de sociedade. Educação fiscal então deveria ser item obrigatório nas escolas, pois a partir do momento em que contribuinte tem o conhecimento do processo da tributação e das suas obrigações inerentes, facilitaria e muito, « o fomento à cidadania, proporcionando o aprendizado sobre a função social do tributo, como forma de redistribuição da renda nacional e elemento de justiça social¹⁰⁵».

Influenciar crenças, atitudes e normas é geralmente considerado uma forma eficaz e eficiente de influenciar o comportamento de cumprimento a longo prazo. Neste contexto da socialização dos tributos, as administrações fiscais mais modernas vem trabalhando na compreensão de uma cidadania ativa, participativa e solidária¹⁰⁶. Conforme tabela abaixo, esta cidadania ativa « incluiria o fornecimento de material *online* e *e-learning*; elaboração de campanhas de informação (incluindo através dos meios de comunicação social); realização de conferências e campanhas de sensibilização da comunidade, entre outras formas, tais como seminários de formação dirigidos a crianças em idade escolar e estudantes universitários »¹⁰⁷.

¹⁰³ Para que se possa mensurar os níveis de cumprimento voluntário, de acordo com o OCDE, as pesquisas de satisfação do contribuinte podem fornecer informações valiosas às administrações fiscais sobre atitudes de cumprimento. *Idem*, p. 34.

¹⁰⁴ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 35. Tradução pessoal.

¹⁰⁵ No site da Receita Federal do Brasil é possível conferir algumas orientações relacionadas à educação fiscal orientadas para seus contribuintes. RECEITA FEDERAL. **A educação fiscal na Receita Federal**.

¹⁰⁶ *Idem*.

¹⁰⁷ A título de exemplo, a Receita e Alfândegas do Reino Unido (HMRC) tem um programa abrangente para educar os seus futuros contribuintes sobre os requisitos de registro fiscal e a necessidade de atualizar os dados pessoais após uma mudança nas circunstâncias, por exemplo, a mudança de residência. Isto é feito através do seu programa *Tax Facts* (Fatos Fiscais) de educação fiscal para escolas, que inclui uma série de materiais

Table 1.3. Selected special educational and business support initiatives, 2017

	Educational activities aimed at university students	Educational activities aimed at school children	Hosting of online seminars (e.g. live streaming, e-learning or videos)	Free tax services for lower income individuals or newly created businesses
No. of jurisdictions	13	20	14	10

Source: Table A.115 Special educational or business support initiatives.

Fonte: OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 36

Através dessa cidadania ativa, que atingiria toda uma cadeia obrigacional fiscal desde criança a adultos, se daria, através da tabela supra, por meio de atividades especiais no âmbito de educação e apoio empresarial (data base de 2017), nas quais as administrações fazendárias (57 ao total das pesquisadas), utilizariam os seguintes meios como forma de educação fiscal: (i) atividades educacionais destinadas a estudantes universitários; (ii) atividades educativas destinadas a crianças em idade escolar, com especial destaque pelas administrações, dentre as pesquisadas, 20 ao total utilizam essa ferramenta; (iii) hospedagem de seminários *online* (por exemplo, transmissão ao vivo de *e-learning* ou vídeos); e (iv) serviços fiscais gratuitos para indivíduos de baixa renda ou empresas recém-criadas.

Pelas informações supra, parece que as administrações fazendárias estão preocupadas com um ampla gama de contribuintes (dentre eles, contribuintes mais “vulneráveis”, como indivíduos de baixa renda e empresa recém-criadas), com especial destaque para seus futuros contribuintes, que desde tenra idade já teriam essa consciência fiscal e da importância do pagamento assíduo de impostos.

Portanto, a educação fiscal, sobretudo o conhecimento sobre a política fiscal, que aumentaria sobremaneira o cumprimento fiscal, conforme discutida no primeiro capítulo, seria a ferramenta primordial de acesso ao público alvo, os contribuintes. Sobre este ponto, um país que incluiu em sua agenda programas de conscientização para o pagamento de impostos, é a França, em que há um *website* que se « explica, em termos práticos, como são utilizadas as receitas fiscais (www.aquoiserventmesimpots.gouv.fr), além de um simulador que também está disponível para que os contribuintes possam ver onde o seu imposto de renda realmente se encaixa no orçamento de 2018. Diferentes separadores na página web permitem ao contribuinte saber mais sobre como o orçamento do governo central é utilizado »¹⁰⁸.

didáticos para a faixa etária dos 14 aos 19 anos, inclusive através de animações disponíveis nas redes sociais. Cfr. OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 36. Tradução pessoal.

¹⁰⁸ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 37. Tradução pessoal.

Outro país que pretende disseminar o conhecimento fiscal é o Japão, que aliado ao uso de tecnologias digitais, sua Administração Nacional de Impostos « está cooperando com grupos da indústria dentro dos setores de economia solidária e de moedas criptográficas, com o objetivo de aumentar o nível de cumprimento por parte das pessoas físicas envolvidas em transações pessoa-a-pessoa, e disseminar o conhecimento fiscal entre as pessoas físicas que são obrigadas a apresentar declarações de impostos pela primeira vez »¹⁰⁹.

Uma análise pormenorizada desse tipo de ação implementado no Japão, tal qual se passa na França, aponta um aparente amadurecimento de ambos os países em termos de disseminação de conhecimento fiscal. O Japão, por um lado, pretende criar grupos de cooperação para aumentar o cumprimento fiscal. A França, do outro, criou um *website* para que seus contribuintes tomassem conhecimento da destinação de impostos pagos, além de outras facilidades disponíveis.

Para ambos, acima de tudo, nota-se que o basilar do cumprimento fiscal é o da relação de confiança entre contribuinte e estado, e a criação de ferramentas educativas de fácil acesso, com o fito de facilitar o cumprimento de obrigação fiscal, incluindo redes de apoio, parece um dos caminhos para atingir o contribuinte, e conscientizá-lo de suas obrigações. E a intenção dos países, cada vez mais, de uma forma generalista, é o da criação e disponibilização de ferramentas para alavancar o *tax compliance*, através, também, do fornecimento de serviços para contribuintes.

2.3.2 Serviços para os contribuintes

Para a OCDE, as autoridades fiscais têm procurado saber paulatinamente as preferências dos contribuintes¹¹⁰. Apesar do conceito de consumidor não se confundir com o de contribuinte, acredita-se que se as administrações fiscais buscassem compreender aspectos da « economia comportamental » de seus contribuintes, não seria um grande equívoco afirmar que os contribuintes, sob essa ótica, seriam tratados como consumidores, se considerada uma lógica comportamental. Dentre as ações tomadas pelas administrações fiscais como forma de oferecer aos seus contribuintes uma « cartela de produtos » seria, conforme orienta a OCDE, « através de opções de auto-serviço, de modo sempre a compreender e satisfazer as preferências dos contribuintes »¹¹¹. Referida organização

¹⁰⁹ OCDE. *Tax Administration 2019*, p. 37. Tradução pessoal.

¹¹⁰ *Idem.*

¹¹¹ *Idem.*

menciona também da importância das « administrações trabalharem conjuntamente a nível interno e governamental, podendo recorrer à ajuda de terceiros no sentido de facilitar a melhoria de serviços »¹¹², com vistas a reforçar esse processo de aproximação com o contribuinte.

As alianças estratégicas, criação de novos postos e surgimento de novos cargos são importantes. Mas um outro serviço primordial que satisfaz as preferências dos contribuintes é a combinação certa de canais de comunicação que se enquadram nos formatos tradicional (telefone, presencial e papel) e digital (online, e-mail assistência digital). Na prática, vê-se que estes canais, que não se exaurem nos mencionados pela OCDE, são largamente utilizados pelos países, podendo até mesmo serem combinados para atender de forma satisfatória as demandas dos contribuintes.

Para entender melhor o cenário da aplicabilidade desses canais merece atenção os dados informados pela OCDE. A tabela abaixo está desatualizada se comparada ao ano de lançamento da última Série Administração Tributária de 2019 da referida organização. No entanto, já era perceptível que nos anos de 2016 e 2017 o uso dos canais de contato digital estava aumentando, enquanto os canais tradicionais tendiam a diminuir¹¹³. Com base nos números fornecidos das jurisdições, se seguida essa tendência, acredita-se que esses números, nos últimos anos de 2018 e 2019, continuariam a aumentar, face ao constante cenário de transição do tradicional para o tecnológico de algumas administrações fiscais.

Table 1.4. Service demand by channel

Channel type	No. of jurisdictions providing data	2016	2017	Change
Online	43	1 609.4 m	1 647.0 m	+ 2.3%
Telephone	49	356.8 m	327.5 m	- 8.2%
In-person	36	148.0 m	125.7 m	- 15.1%
Paper	28	67.8 m	65.9 m	- 2.9%
Email	37	18.5 m	22.1 m	+ 19.4%
Digital assistance	29	10.6 m	14.1 m	+ 32.5%

Note: The table only includes jurisdictions for which data was available for 2016 and 2017.

Sources: Table A.111 Service demand channels and performance – Total, online, e-mail, paper and in person, and Table A.112 Service demand channels and performance – Telephone.

¹¹² O governo canadense, neste sentido, no seio das atividades de sua agência, nomeou o primeiro *Chief Service Officer* (CSO). O CSO foi mandatado para orientar o desenvolvimento e a transformação da Agência para melhorar a experiência de serviço dos canadenses, tanto do ponto de vista funcional como emocional. No futuro, a Agência irá consultar os contribuintes para compreender melhor as suas expectativas. *Idem*, p. 39.

¹¹³ Para a OCDE, nesta mesma Série, embora haja uma mudança crescente na utilização de serviços electrónicos, tanto para fins de conveniência como de eficiência de custos, uma parte dos contribuintes não terá acesso a esses serviços, ou não se sentirá à vontade com eles. Isto exige estratégias ponderadas sobre como influenciar a mudança de canal para aqueles para quem ela ofereceria melhores resultados sem impactar negativamente a oferta de serviços a outros contribuintes. Tais estratégias, naturalmente, precisam ser baseadas em uma boa medição e compreensão das demandas e restrições.

Fonte: OCDE. **Tax Administration** 2019, p. 40

Um exemplo desse canais, seja pela via tradicional ou digital, em diferentes dimensões, foram adotadas pela Cingapura e Hungria. Através da criação de centros de atendimento ao cliente, na Hungria é possível ter um serviço orientado especialmente para contribuintes através do qual estes tenham informações e serviços necessários para cumprir com as suas obrigações fiscais. Em contrapartida, já a Cingapura, atenta às questões digitais, com base em percepções comportamentais e *design* de serviços, alterou sua legislação para facilitar a entrega de notificações fiscais em formato digital, a menos para aqueles cidadãos que optassem pela entrega de cópias em papel¹¹⁴.

Vê-se ainda que muitos serviços em formato físico são preservados pelas administrações fiscais. Supõe-se que isto corresponda ao perfil dos contribuintes (idosos, por exemplo). Embora ainda haja resistência de certas classes de contribuintes, a transição para o tecnológico é inevitável. Tanto é que a maioria dessas administrações ofertam igualmente uma gama de auto serviços através de um *software* que permite ao contribuinte acesso a serviços tais como o registro, arquivo, e pagamento online de impostos¹¹⁵.

E mais. Algumas administrações também relatam utilizar assistentes virtuais ou digitais para responder às consultas. Os avanços na inteligência artificial (IA) estão também estão sendo utilizados por algumas administrações fiscais, e o uso da IA pode aumentar rapidamente os serviços de apoio aos contribuintes e funcionários fiscais.

Neste sentido, a OCDE também tem exemplificado através de casos práticos de países que têm utilizado a opção de auto serviços, que se encontram à disposição de seus contribuintes. Referidos serviços estão definidos, em diferentes graus de implementação: *bots* de conversação, inteligência artificial, informação no site das administrações fiscais, ferramentas e calculadoras, serviços *online*, caixa de entrada digital (além de outros serviços que não constam na informação abaixo, como aplicações em telemóveis):

Table 1.5. Provision of e-services and tools to support self-service, 2017

	Chatbots	Artificial intelligence	Information on website	Tools and calculators on website	Online services	Digital mailbox
Already in place	10	5	58	57	53	52
Implementing	7	8				
Planning to use	23	30				

Sources: Table A.27 Use of innovative technologies and Tables A.117 to A.119 Provision of e-services.

¹¹⁴ OCDE. **Tax Administration** 2019.

¹¹⁵ *Idem*.

Fonte: OCDE. **Tax Administration** 2019, p. 41

Um ponto que chama a atenção das informações supra é que já no ano de 2017 havia uma tendência clara de 30 países para a utilização da inteligência artificial, sendo que 05 países já a implementaram e 08 em questão estavam em vias de implementá-la. Ao que tudo indica, este tipo de ferramenta pode tornar a função tributária mais ágil e precisa, o que permite, por exemplo, análises aprofundadas que antes seriam difíceis, demoradas ou até impossíveis de realizar.

Chama a atenção também, uma tendência para os *chatbots*¹¹⁶ que podem prestar assistência aos contribuintes, informando-os das suas obrigações fiscais ou resolvendo dúvidas através de assistentes virtuais ou *chatbots* que, ao contrário dos programas de informação tradicionais, também podem ajudar de forma dinâmica. Assim, naquele mesmo ano de 2017, 10 países já tinham *chatbots*, 7 estavam a implementá-los e 23 planejavam fazê-lo.

A OCDE também nesta Série exemplificou casos de países que usam a função de auto serviços. Na administração fazendária da Austrália, por exemplo, há um assistente virtual, o Alex, que responde aos pedidos dos contribuintes para facilitar a obtenção de informações e suporte em determinadas questões. A eficácia desse assistente é tamanha, uma vez que « desde que Alex entrou ao vivo em fevereiro de 2016, mais de 2,7 milhões de conversas já foram realizadas, com uma taxa de 88% de resolução no primeiro contato »¹¹⁷.

A opção de auto serviços também aperfeiçoou a vida fiscal dos contribuintes canadenses no tocante ao arquivamento de imposto de renda e retorno de benefícios. « O serviço preenchimento automático da minha declaração ajuda a preencher partes da declaração de imposto de renda com dados já disponíveis para o CRA, tornando o arquivamento *on-line* mais simples e fácil »¹¹⁸. Este tipo de tecnologia corrobora com o argumento de que os governos estão adotando tecnologias que permitem o preenchimento de declarações *online* juntamente com a análise de dados fiscais para identificar « bandeiras vermelhas » para auditorias¹¹⁹.

¹¹⁶ NEVES, Leandro. **Computação Cognitiva e a Interação fisco-contribuinte**.

¹¹⁷ OCDE. **Tax Administration** 2019, p. 42. Tradução pessoal.

¹¹⁸ *Idem*.

¹¹⁹ O autor Arthur Cockfield enfatiza em suas obras como as tecnologias digitais têm auxiliado as administrações fiscais. Neste sentido, referido autor em sua obra intitulada *Tax Law and Technology Change* (2016) menciona que o auto serviço do preenchimento de dados é um facilitador para identificar os assuntos tidos como mais importantes, em termos de avaliação de auditoria, como, por exemplo, determinada categoria de contribuintes. Cfr. COCKFIELD, Arthur. **Tax Law and Technology Change**.

A OCDE afirma que isto reflete nos modelos de negócios das administrações fiscais, que têm focado na gestão da prevenção do sistema. O preenchimento prévio das declarações privadas de imposto sobre o rendimento e o apoio à faturação eletrônica e às caixas registradoras eletrônicas são exemplos deste tipo de intervenções de gestão de qualidade a na cadeia de atividades de criação de valor¹²⁰.

Ainda em referência à opção de serviços ofertados, outra tendência recente utilizada pelos governos tem sido a crescente disponibilização de aplicações para os contribuintes. Essas aplicações possuem múltiplas funções, tais como: acesso ao material de informação e orientação; acesso às informações da conta do contribuinte; acesso aos serviços de consulta; pagamento móvel de impostos, bem como a disponibilização de relatório de infração fiscal. Tanto é que das 32 jurisdições que fornecem aplicações de telemóvel, a maioria delas (quase 82%) fornece um serviço de acesso às informações e materiais orientadores:

Table 1.6. Services provided via mobile applications, 2017

No. of jurisdictions providing mobile applications	Types of services provided (as percent of jurisdictions that provide mobile applications)				
	Access to information and guidance materials	Access to taxpayer account information	Access to enquiry services	Mobile payment of taxes	Reporting of a tax offense
32	81.3	62.5	50.0	46.9	21.9

Source: Table A.118 Provision of e-services – Mobile applications.

Fonte: OCDE. **Tax Administration** 2019, p. 43

Nesta senda, é de se considerar que a informatividade, facilidade, conveniência, inovação, e a segurança das características das aplicações (que são pensadas de acordo com as características de seus usuários) podem ter impactos positivos na vida fiscal dos contribuintes¹²¹. Assim, acredita-se que as administrações fiscais devem se preocupar com as características dos aplicativos e no perfil dos usuários para a atingir um nível de maior eficácia. Foi o que Brasil e Portugal fizeram. No Brasil, « a Receita Federal do Brasil (RFB) fornece os serviços mais solicitados através de dispositivos móveis. Entre outros serviços, todo contribuinte agora pode gerar seu Número de Cadastro de Pessoa Física, efetuar

¹²⁰ OCDE. **Implementing Online Cash Registers, Benefits, Considerations and Guidance.**

¹²¹ CHOI, Myeong-guk; CHUNG, Ki-han. **The Study on the Structural Relationship for Improving Convergency Mobile Public Service : Focused on Mobile App of Integrated Electronic Tax Bill.**

pagamentos e verificar informações sobre a importação de mercadorias¹²². Em Portugal, a Autoridade Fiscal e Aduaneira (TA) introduziu aplicações móveis que permitem aos contribuintes lidar com muitos aspectos dos seus assuntos fiscais, prestando um conjunto de serviços para facilitar o cumprimento fiscal »¹²³.

Por fim, outro serviço que chama atenção, os chamados « serviços associados », é a parceria que tendo sido desenvolvida com agências governamentais, como, por exemplo, agências de segurança social, com o fito de melhorar a experiência global de serviços dos governos¹²⁴. Neste sentido, uma experiência que tem funcionado em território francês é através do serviço *France Connect*, que permite ao usuário acessar sua conta na agência de títulos imobiliários « ANTS », aos serviços públicos de uma maneira geral, e ao sistema da segurança social, dentre outras contas. Ademais, trata-se de um dispositivo de identificação que facilita o acesso aos serviços digitais e garante a segurança das informações transmitidas, nos termos da Regulamento Geral de Proteção de Dados.

Luxemburgo, em linhas gerais, fez o mesmo, por meio da plataforma *MyGuichet.lu*. Concebida para utilizadores individuais e empresariais, referida plataforma dá acesso a várias formalidades e procedimentos administrativos para seus usuários¹²⁵. Especificamente no que diz respeito à sua administração fiscal, a *Administration des contributions directes* (ACD), a plataforma permite, dentre outras funções, a apresentação de declarações de imposto sobre o rendimento para pessoas singulares e coletivas, a declaração de extratos de contas de salários ou de pensões; a apresentação de relatórios país por país; e a atualização de informação, por exemplo, se deve ser tratado como residente ou não residente para efeitos de tributação individual.

Ainda, de acordo com os estudos conclusivos da OCDE, outros países adotam também essa modalidade de serviços associados. Cita-se Finlândia, Canadá e Noruega na Série em questão¹²⁶. A inclusão de atores, a saber, agências governamentais, no eixo da relação fisco/contribuintes, parece ser um caminho acertado para a promoção de melhores serviços para os contribuintes, bem como para a criação de um ambiente mais favorável para o cumprimento fiscal, que é o objetivo fulcral das administrações fiscais.

E mais, o estreitamento dessas relações é benéfico para as agências governamentais pelo fato das « administrações fiscais (juntamente com os organismos da segurança social)

¹²² O *My Income Tax App* também permite que os contribuintes preencham suas declarações de imposto de renda pessoal através de aparelhos móveis. Cfr. OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 43.

¹²³ *Idem*.

¹²⁴ OCDE. **Tax Administration 2019**.

¹²⁵ *Idem*.

¹²⁶ *Idem*.

dispõem de informações atualizadas sobre os contribuintes, participarem tanto na recepção e realização dos pagamentos de seus impostos, bem como por receberem e enviarem informações a terceiros, como, por exemplo, às instituições financeiras e aos empregadores »¹²⁷.

2.1.4 Percepções comportamentais e os "nudges"

Uma outra abordagem inovadora em termos de *compliance* fiscal explorada pela OCDE é por meio da análise das percepções comportamentais dos contribuintes¹²⁸ e o uso de *nudges*¹²⁹, traduzido para o português como « empurrão », tem como objetivo o de promover um comportamento ético durante o processo de tomada de decisão destes contribuintes.

O tema sobre as percepções comportamentais e o uso de *nudges* não é uma abordagem exclusiva desta última Série da OCDE de 2019. Verdade é durante anos este campo tem sido veemente explorado por teóricos de várias áreas que buscam compreender a razão pela qual os cidadãos pagam os seus impostos e quais as motivações envolvidas à suas escolhas, conforme delineado no capítulo anterior.

Torgler (2007), por exemplo, sugere que os esforços de aplicação da lei não podem explicar plenamente o elevado grau de cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes. Para ele, não adiantaria ter um arcabouço jurídico fiscal forte se não fosse analisada a moral fiscal dos contribuintes¹³⁰. Neste sentido, faz-se mister mencionar que as atitudes dos cidadãos em relação ao pagamento de impostos (definidas como moral fiscal) ajudam a explicar o elevado grau de cumprimento da legislação. Para tanto, é fulcral compreender as perspectivas sobre os fatores que determinam o aparecimento e a manutenção da vontade dos

¹²⁷ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 44. Tradução pessoal.

¹²⁸ A percepção comportamental é um campo interdisciplinar de pesquisa que utiliza princípios das ciências comportamentais como psicologia, neurociência e economia comportamental para entender como os indivíduos absorvem, processam e reagem à informação. Cfr. OCDE. **Tax Administration 2019**.

¹²⁹ « Behavioral economics has shown that even small changes, or “nudges,” can significantly affect actions. This is particularly true of taxation, in which compliance is determined by a complex mixture of financial, social, moral, and psychological factors. The behavioral implications of any implementation of digital technology for tax administration need to be scrutinized to avoid unintended consequences. Innovations that initially appear innocuous and beneficial may well introduce nudge behavior in detrimental directions ». Cfr. JINGNAN, Cecilia; SHAUN, Chen; MYLES, Gareth. **Testing and Implementing Digital Tax Administration**, p.01.

¹³⁰ Não somente ele coaduna com essa opinião. Muitos autores argumentam que a *tax morale* é vista como a motivação intrínseca ao pagamento de impostos e ajuda a explicar o grau de conformidade de seus contribuintes. Cfr. Schwartz e Orleans (1967); Lewis (1982); Both e al. (1989); Alm e al.(1992); Pommerehne et al (1994); Frey (1997); Frey e Field (2002); Field e Tyran (2002). Cfr. TORGLER, Benno. **Tax compliance and Tax morale: a theoretical and empirical analysis**.

cidadãos de cooperarem com as legislações fiscais¹³¹. Por isso, acredita-se que a compreensão da percepção comportamental e uso de *nudges* são extremamente importantes, principalmente quando combinada com *insights* obtidos a partir de dados das administrações fiscais.

Cada vez mais as administrações fiscais têm se utilizado de *insights* comportamentais em áreas específicas para influenciar o cumprimento voluntário, tanto em casos particulares, bem como para melhorar as atitudes gerais em relação à própria administração fiscal. A OCDE (2019) afirma adicionalmente que, embora continue a ser uma função relativamente nova ou de nicho em muitas administrações fiscais, os impactos demonstrados sugerem que, a longo prazo, é provável que cada vez estratégias sejam integradas e intervenções sejam mais amplas por parte da administração fiscal.

Nesse viés, a OCDE (2019) menciona que a Repartição de Finanças da Austrália tem se utilizado de mensagens SMS de forma multifacetada, com o intuito de implementar estratégias de pagamento e apresentação de queixas. Por serem de baixo custo, as campanhas SMS buscam encorajar diferentes comportamentos, de diferentes tipos de contribuintes a pagarem, em suma, o seu passivo tributário correspondente. O saldo tem sido positivo. Quanto mais mensagens emitidas por parte da ATO, mais dívida passiva tem sido recolhida para o cofre público australiano.

Conforme se vê, as administrações fiscais dos países têm implementado várias medidas com o objetivo de se aproximarem de seus contribuintes. Foi visto no presente tópico, portanto, algumas delas, relacionadas às atitudes positivas de conformidade, exploradas pela OCDE na Série Administração Tributária 2019. As atitudes positivas de conformidade de acordo com a referida organização são enquadradas em educação e a comunicação das normas sociais; os diversos serviços disponibilizados para os contribuintes e, por fim, as perspectivas comportamentais e os *nudges*.

O segundo grande basilar explorado pela OCDE na referida Série, que já foi explorado em outros trabalhos¹³² dessa Organização, diz respeito ao *Compliance Risk Management*, ou a gestão do risco de conformidade e suas mudanças, conforme se verificará a seguir.

¹³¹ *Idem*.

¹³² OCDE. Evaluating the effectiveness of compliance risk treatment strategies. OCDE. Compliance Risk Management: managing and improving tax compliance. OCDE. Compliance risk management: progress with development of the internet search tools for tax administration. OCDE. Compliance Risk Management. Audit Case Selection Systems.

2.3 Gestão de risco de conformidade

Conforme explorado no primeiro capítulo, na seção a respeito da identificação dos riscos e dos princípios gerais do tratamento destes, as autoridades, para uma gestão de risco de conformidade profícua, devem identificar e alinhar um tratamento dos riscos de cumprimento fiscal, bem como alinhar as atividades de controle e avaliação associadas que serão necessárias para aferir eficácia das estratégias de tratamento implementadas, face ao inadimplemento de seus contribuintes¹³³.

A princípio essa seria a orientação para qualquer cenário, desde sistemas fiscais mais simples a complexos. Ocorre que, esse cenário da gestão de risco de conformidade tem sofrido mudanças, em razão dos avanços tecnológicos e das exigências de uma sociedade altamente informada. As mudanças foram analisadas pela OCDE nesta Série a fim de atualizar quais as variáveis que foram introduzidas no *compliance risk management* em um cenário altamente globalizado e de informações esparsas. Portanto, o presente tópico analisará quatro aspectos deste ambiente de mudanças, quais sejam: o enorme aumento de disponibilidade de dados; uma maior focalização dos riscos; o cumprimento cooperativo e a transparência; e uma maior automatização das verificações do cumprimento.

2.3.1. Aumento da disponibilidade de dados

As administrações fiscais têm aumentado seus dados cada vez mais. O que tem facilitado o seu uso é a maneira como estes dados são gerados, considerando que por serem armazenados eletronicamente, a transferência e armazenamento tem sido facilitadas¹³⁴. Essas autoridades fiscais usam esses dados para facilitar a coleta e as auditorias em tempo real ou quase em tempo real. Elas estão examinando, questionando e comparando essas informações, a fim de atender a necessidades atuais e futuras para fins de processo de conformidade fiscal.

A OCDE, neste sentido, nesta Série, menciona a existência de uma série de dados utilizados pelas administrações fiscais, quais sejam: dados de dispositivos; dados de bancos; dados de comerciantes, intermediários de pagamento e prestadores de serviços; dados de

¹³³ OCDE. *Tax Administration 2019*.

¹³⁴ *Idem*.

fornecedores; dados do cliente; dados não estruturados relativos ao contribuinte; dados de outras agências governamentais e dados de parceiros internacionais¹³⁵.

Um país que conseguiu se sobressair nesse aspecto da utilização de dados foi a Itália. A Agência Fiscal Italiana « utilizou dados de várias fontes diferentes (dados fiscais, dados de entidades externas, dados de faturas) para enviar cerca de 1,5 milhões de comunicações aos contribuintes »¹³⁶. As comunicações incluíam um convite aos contribuintes para justificarem a aparente irregularidade de potenciais erros nas suas declarações fiscais por telefone ou através do envio de documentação para corrigirem a sua informação através da apresentação de uma declaração fiscal suplementar.

Ao que tudo indica, referida Agência obteve informações privilegiadas, por ter tido ao seu dispor dados relativos às atividades de seus contribuintes, o que acredita-se que tenha facilitado sobremaneira a filtragem desses convites para determinadas categorias de contribuintes. Portanto, percebe-se que o volume de dados obtidos pelas autoridades fiscais é massivo, o que serve de manobra para utilização da coleta e análise de dados fiscais digitais, conforme se depreende do exemplo italiano. Há, ainda, outras administrações fiscais que utilizam-se de outras façanhas, como, por exemplo, através de plataformas digitais para facilitar a coleta e avaliação em tempo real ou quase em tempo real de dados dos contribuintes.

Este é o exemplo da Finlândia, que ademais de permitir o recolhimento de « dados de empresas de cartões de crédito, levantamentos em ATM, bancos (incluindo transações transfronteiriças), prestadores de serviços de pagamento e trocas de moeda criptográfica, a legislação local permite « que sejam recuperados dados relevantes em termos fiscais de plataformas digitais localizadas dentro da Finlândia, sem ter de identificar os indivíduos em questão »¹³⁷. Referidos dados podem ser utilizados para fins de gestão de risco, análise e controle. Ademais, verifica-se que é também uma maneira de ter como controle as informações dos contribuintes, apesar de toda a problemática relativa a alguns riscos emergentes para a disponibilidade de grandes conjuntos de dados.

Em termos de problemática, um dos grandes desafios também enfrentados pelo Fisco seria o da ampliação de forma justa na arrecadação de receitas, sem olvidar da confiança dos contribuintes no sistema fiscal, de forma a incentivar o já mencionado cumprimento

¹³⁵ Novos intercâmbios internacionais de dados que começam sob o Padrão Comum de Relatórios e Relatórios País por País estão aumentando maciçamente a quantidade de dados disponíveis sobre a atividade internacional e fornecendo informações úteis para processos de auditoria e seleção de casos e, em alguns casos, para o preenchimento prévio de declarações de impostos.

¹³⁶ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 48. Tradução pessoal.

¹³⁷ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 49. Tradução pessoal.

voluntário. A tendência atual, retratada pela OCDE, passa pela abordagem do gerenciamento dos riscos, que procura otimizar a alocação de recursos para o cumprimento da missão da administração tributária, conforme se verá a seguir.

2.3.2. Focalização mais precisa dos riscos

O gerenciamento de riscos tem sido umas das preocupações das administrações fiscais. Em assunto de riscos, este assunto é também da alçada do ambiente corporativo. O processo de gerenciamento de riscos induz, portanto, as equipes a pensarem nos controles e nos sistemas capazes de prevenir, detectar ou diminuir a probabilidade e as consequências de eventos indesejados.

Na prática atual, de acordo com Série TAS (2019), há administrações fiscais que seguem estratégias de recrutamento destinadas a aumentar o número de analistas de dados e especialistas em riscos, bem como já existem, segundo Ponte (2005), « comitês que recebem informação das unidades de ponta das administrações fiscais e dos responsáveis pelas respostas a consultas prévias interpostas por contribuintes, alimentando o processo de gerenciamento de riscos »¹³⁸.

Com a criação desses comitês, acredita-se que facilitaria o acompanhamento de questões relativas a litígios entre as administrações fiscais e os contribuintes, bem como o apontamento de eventuais deficiências da legislação. Se acompanhadas de perto essas questões, os riscos seriam melhor gerenciados, o que minimizaria perdas nos casos correntes e futuros. Além disso, em se tratando de aperfeiçoamento de risco, o uso cada vez mais sofisticado de análises na expansão dos conjuntos de dados está levando a um melhora do processo da gestão de risco e à seleção de uma série de ações de intervenção, incluindo através de processos automatizados¹³⁹.

A China, nesse sentido, de acordo com a OCDE, introduziu uma grande plataforma de dados baseada em nuvem para gerenciamento de risco. « Até agora, a plataforma coletou quatro tipos principais de dados principais de negócios, que abrangeriam: administração do imposto de renda individual; faturas de IVA; abatimentos fiscais de exportação; dados externos e dados históricos »¹⁴⁰.

¹³⁸ PONTE, Marcus Vinicius Vidal. Gerenciamento de riscos, p. 112.

¹³⁹ OCDE. **Tax Administration 2019**.

¹⁴⁰ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 50. Tradução pessoal.

A tecnologia em prol do aperfeiçoamento da gestão de risco também está a favor dos Estados Unidos. A equipe de ciência de dados do « *Internal Revenue Service* está desenvolvendo um produto de avaliação de risco orientado por dados que utiliza a aprendizagem automática para identificar o potencial de alto, médio e baixo risco entre todo grande negócio e a população empresarial internacional de retorno »¹⁴¹.

Nota-se que ambas as potências mundiais contam com equipes altamente técnicas e especializadas em assuntos de dados e plataformas digitais. Por isso a importância das administrações fiscais com o recrutamento de especialistas e analistas orientados para essa nova realidade, que devem buscar o produto ideal sobre o tipo de retorno que é usado atualmente nos grupos de contribuintes relevantes, sem esquecer dos pequenos grupos de contribuintes, pois é importante considerar a carga total de cumprimento fiscal para todos esses grupos.

Nesse seguimento, segundo a OCDE, outra abordagem para a gestão de risco orientada é a criação de unidades que se ocupem dos assuntos fiscais de segmentos específicos dos contribuintes. « Duas áreas específicas onde as administrações fiscais consideraram vantajoso gerir grupos específicos de contribuintes numa base segmentada são os grandes contribuintes empresariais e os indivíduos de elevada riqueza líquida »¹⁴².

Na Romênia, um programa de conformidade cooperativa para os contribuintes de elevada riqueza líquida foi implementado com o objetivo de desenhar abordagens eficazes e eficientes para melhorar a conformidade. « Cada pessoa deste categoria (com ativos acima de 25 milhões de euros) beneficia-se dos serviços de um inspetor dedicado que gerenciará as questões específicas de cumprimento fiscal e oferecerá serviços de qualidade personalizados »¹⁴³.

Através do exemplo romeno, vê-se que faz sentido ter abordagens diferentes para determinados tipos de contribuintes. Mesmo porquê, os indivíduos que detém muitos ativos são os que geram mais receita para os cofres públicos, apesar de serem uma parcela mínima do total de contribuintes que responde pela maior parte da arrecadação. A medida do governo

¹⁴¹ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 51. Tradução pessoal.

¹⁴² Nesta mesma Série, foram levantados os motivos pelos quais em concentrar os recursos da administração na gestão destes grupos: (i) significância dos riscos de cumprimento fiscal: devido à natureza e tipo de transações, atividades *offshore*, oportunidade e estratégias para minimizar as responsabilidades fiscais; e no caso das grandes empresas, as diferenças entre os lucros da contabilidade financeira e os lucros computados para efeitos fiscais; (ii) complexidade das transações comerciais e fiscais: particularmente a amplitude de seus interesses comerciais e, no caso do HNWI, o mix de negócios privados e fiscais; (iii) Integridade do sistema fiscal: a importância de poder assegurar às partes interessadas o trabalho realizado com estes grupos de contribuintes. *Idem*.

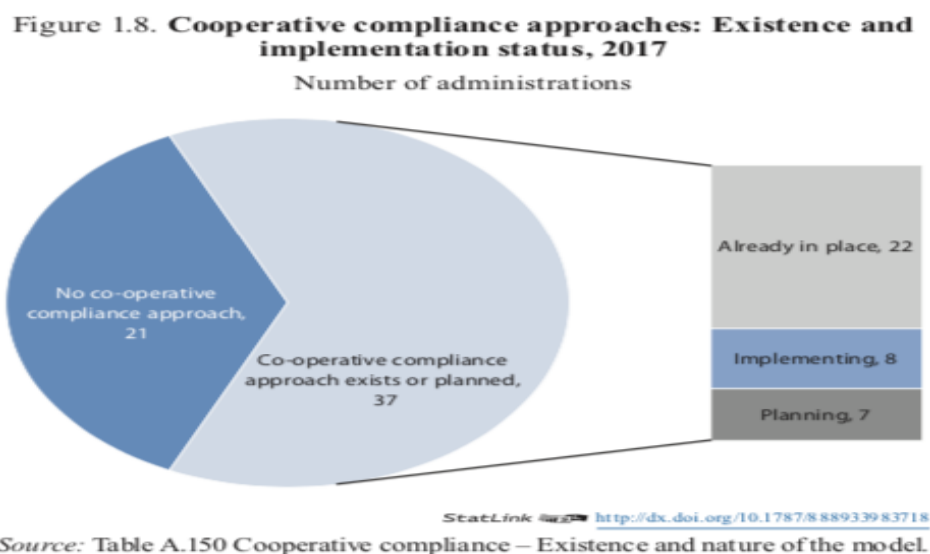
¹⁴³ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 53. Tradução pessoal.

romeno coaduna com essa lógica e parece que foi positiva como meta arrecadatória, face ao acompanhamento econômico-tributário permanente daquele determinado grupo de contribuintes.

2.3.3. Cumprimento cooperativo e transparência

A OCDE nesta Série evidenciou adicionalmente que, nos últimos anos, tem ocorrido um crescente enfoque na utilização de acordos cooperativos para gerir o cumprimento e aumentar a segurança fiscal, muitas vezes através de programas formais, mas também através de uma maior transparência. Apregoa-se, em resumo, « a possibilidade de instauração de um equilíbrio do nível de *compliance* fiscal baseado em reciprocidade e não em adversidade, partindo da premissa de que tal modelo proporcionaria incentivos positivos para contribuintes e agentes reguladores, a partir do estabelecimento de um ambiente cooperativo, pautado pela colaboração e solução preventiva dos conflitos »¹⁴⁴

Pontua-se que as administrações fiscais só tem a ganhar nesse cenário de cooperação, que já é uma realidade em muitos países. Os dados abaixo extraídos da referida Série apontam que das 58 administrações pesquisadas, mais da metade, ou seja, 37 delas já adotam uma abordagem de *compliance* cooperativo (22 já o implementaram, 8 estão em vias de implementá-lo e 07 estão planejando fazê-lo). Este número *pro* atitude de *compliance* cooperativo é significativamente inferior em relação àquelas administrações fiscais que não adotam nenhuma abordagem cooperativa de *compliance*, que remonta um total de 21 países. Em resumo, os números podem ser melhor visualizados através do gráfico abaixo:



¹⁴⁴ VENTRY, Junior. *Cooperative tax regulation*, p. 436. Tradução pessoal.

Fonte: OCDE. **Tax Administration** 2019, p. 54

Os números mostram que, na prática, essa experiência de cooperação entre os contribuintes e a administração fiscal tem dado certo. Pelo menos este foi o caso da administração fazendária da Austrália, a ATO, que introduziu uma abordagem baseada na confiança, que procura provas objetivas sobre quais os determinantes que levam um contribuinte a adimplir com suas obrigações fiscais. Assim, para corroborar com os níveis de cumprimento cooperativo, « a agência australiana utiliza interações personalizadas um-a-um com as 100 maiores empresas públicas e multinacionais e com os maiores 320 grupos privados e ricos. Estas interações procuram compreender o quadro de governança fiscal do contribuinte; compreender o desempenho econômico do contribuinte e as razões pelas quais os resultados fiscais podem ser diferentes; compreender quaisquer transações novas ou significativas realizadas pelo contribuinte; e identificar se o contribuinte está envolvido em acordos em que a ATO tenha indicado serem preocupantes ou considerados de alto risco »¹⁴⁵.

Com essa abordagem, a OCDE (2019) afirma que a administração fiscal australiana tem observado uma crescente abertura e transparência por parte dos contribuintes, à medida que estes procuram obter maiores níveis de garantia sobre os seus assuntos fiscais. Ao que tudo indica, tal conduta por parte deste governo proporcionaria uma visão mais ampla acerca das medidas a serem implementadas em termos de *tax compliance*, face à reação dos contribuintes a essas interações, o que implicaria também em um sentimento de maior participação dos próprios contribuintes na construção do sistema fiscal, tornando-o mais colaborativo e inclusivo.

O governo húngaro também aderiu a esse tipo de abordagem mais cooperativa. A *National Tax and Customs Administration* introduziu um sistema de classificação dos contribuintes públicos, a fim de promover uma relação de parceria com os contribuintes cumpridores e forçar os contribuintes de risco a cumprir os regulamentos. « Como resultado da classificação, os contribuintes de confiança têm direito, por lei, a benefícios, o que serve como reconhecimento do seu comportamento conforme. Os contribuintes de risco, no entanto, enfrentam regulamentações mais rigorosas »¹⁴⁶.

Esta é uma das possibilidades aventadas pelo Estado como incentivador do *compliance* fiscal. Além da Hungria, constata-se na Série TAS em comento que há muitos países que utilizam-se do direito premial para modulação de condutas, tanto para o comportamento positivo (*carrots*) e negativo (*sticks*) dos contribuintes. « Há autores

¹⁴⁵ OCDE. **Tax Administration** 2019, p. 55. Tradução pessoal.

¹⁴⁶ OCDE. **Tax Administration** 2019, p. 56. Tradução pessoal.

inclusive que defendem a implantação de um modelo alternativo caracterizado pelo uso mais intenso de incentivos (*carrots*) na política fiscal regulatória, de modo a se recompensar o comportamento dos contribuintes que cumpram regularmente suas obrigações fiscais, inclusive com a concessão de benefícios econômicos tangíveis a quem optar pela conduta de *compliance* »¹⁴⁷.

Independentemente de postura mais punitiva ou recompensadora, presume-se que não seja tarefa fácil para as administrações fazendárias estabelecerem essas medidas, pois, por vezes, em razão da limitação de recursos e assimetria de informações disponibilizadas, a atividade de fiscalização resta prejudicada tanto para uma atitude de *compliance*, bem como para o des(*compliance*) fiscal. Por isso, em que pese a limitação de recursos e assimetria de informações, « as autoridades fiscais precisam de um regime de conformidade que detecte, dissuada e puna eficazmente os comportamentos não conformes, ao mesmo tempo que reacenda os comportamentos conformes ».

Neste sentido, vê-se que não há fórmula mágica para as administrações fiscais na adoção das referidas medidas. Há que verificar os recursos disponíveis para essas entidades e por vezes o *quantum debeatur* envolvido aos cofres públicos para justificar as medidas. Ao final, segundo Vitalis (2019), « o que é imprescindível é uma postura diferenciada das autoridades fiscais, que devem assistir e auxiliar os contribuintes, com eles compartilhar certas informações e responder a dúvidas e questionamentos, além de priorizar o diálogo e a resolução preventiva de conflitos »¹⁴⁸. Evidencia-se, aqui, a necessidade de uma maior proximidade entre os contribuintes e a administração fiscal, a partir do estabelecimento de uma relação bilateral de confiança, em detrimento da atual desconfiança e beligerância que rege a relação entre ambos.

2.3.4. Gestão automatizada do risco

Viu-se que, conforme consta nas informações da Série TAS (2019) da OCDE, o que as administrações fiscais têm dado maior atenção e reportado à referida Organização são informações relativas ao aumento da disponibilidade de dados, focalização mais precisa de riscos, além do último tópico relacionado ao cumprimento cooperativo e transparência.

Dados bem geridos, focalização de riscos, incentivo ao cumprimento cooperativo, e à transparência fiscal já são assuntos deveras conhecidos e incluídos nas agendas centrais de

¹⁴⁷ VITALIS, Aline. **Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa**, p. 11.

¹⁴⁸ *Idem*, p. 15.

algumas das administrações fiscais dos países. Ocorre que determinados temas têm sobressaído em relação a outros. Não em nível de importância, mas em relação ao atual impacto da evolução tecnológica nas atividades inerentes ao Fisco dos países, que estão utilizando a inteligência artificial, brevemente mencionada em tópico anterior, e outras tecnologias avançadas, como o uso de robôs, por exemplo.

Nesse ponto, a OCDE (2019) informa que um número crescente de administrações fiscais tem feito uso de ações automáticas da máquina, utilizando abordagens baseadas em regras para tratamento de riscos. « Essas atividades robotizadas, muitas das quais ocorrem em tempo quase real, estão substituindo algumas ações ou passos de auditoria anteriormente realizados por pessoas. Elas estão permitindo às administrações monitorar e revisar populações de dados e, em muitos casos, realizar verificações básicas ou ações correlatas de forma mais eficaz e eficiente do que a tradicional revisão de verificação documental »¹⁴⁹.

Parece que essas atividades robotizadas podem ser eficientes na medida em que otimizaria simples processos feitos por profissionais da área fiscal, que muitas das vezes desempenham repetidamente as mesmas tarefas e ações. Nada mais eficiente e célere do que um robô para realizar atividades com um taxa quase nula de erro. O « trabalho » realizado por robôs tem um nome. A OCDE o menciona em outro capítulo da mesma Série. Trata-se do *Robotic Process Automation* (RPA), que é uma aplicação que executa tarefas automatizadas altamente lógicas. Estes tipos de tarefas podem ser facilmente realizadas se existirem condições claras associadas à execução da tarefa, como por exemplo, « "Se isto for verdade, faça-o. Se isto for falso, faça isso »¹⁵⁰.

Os robôs têm capacidade de executar determinadas tarefas lógicas desde que sejam programados para isto. A OCDE (2019) exemplifica essa situação através do caso da Receita Federal de Cingapura (IRAS) « que começou a experimentar ferramentas de automação de processos para melhorar a produtividade do pessoal, automatizando processos comerciais ou operacionais manuais sem a necessidade de melhorar os sistemas de TI existentes »¹⁵¹. Com este facilitador, a OCDE informa igualmente que a adoção desse processo visa auxiliar principalmente usuários empresariais na automatização de seus processo de trabalho, com a TI fornecendo o *coaching* e o suporte necessários.

Verifica-se que, em um primeiro momento, que a robotização de determinados processos pode ser muito proveitosa para as administrações fiscais em termos de

¹⁴⁹ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 57. Tradução pessoal.

¹⁵⁰ BRANDOM, Van Volkenburgh. **Artificial Intelligence and Taxes: 8 Ways It's Being Used**. Tradução pessoal.

¹⁵¹ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 58. Tradução pessoal.

produtividade, rapidez e eficiência. Não se discutirá nessa seção a questão emblemática a respeito da substituição da força de trabalho humana *versus* o trabalho realizado por robôs e outras questões polêmicas, como responsabilização civil, ética e outros pontos sensíveis. Fato é que essa é uma realidade, se bem aplicada e alinhada com um propósito social, poderá auxiliar a vida prática não só das administrações fiscais, mas daqueles que são diretamente afetados e altamente dependentes desses processos, os seus contribuintes.

Um outro ponto importante evidenciado pela OCDE nesta série seria também sobre como os RPA podem mudar a forma como muitas administrações pensam sobre cobertura, taxas de ajuste e rendimento. « Para aqueles que utilizam intervenções automatizadas informadas por análises avançadas, os índices de ajuste em toda a população caem à medida que as taxas de cobertura atingem perto de 100% de retornos, transações ou riscos específicos. Contudo, quando substitui a atividade anteriormente realizada manualmente, há uma redução substancial no custo por auditoria »¹⁵².

A robótica também tem auxiliado a Irlanda, que vem sendo utilizada para a criação e validação dos registros das relações de contribuinte que são obrigados a fazerem declarações de renda, e, com base nesse processo de robotização, é efetuada a aplicação correta da base de cálculo para esses contribuintes. A tecnologia também está a favor da Rússia, pois uma gestão automatizada de risco foi possibilitada através do desenvolvimento de um sistema integrado de gestão de risco, genuinamente preventivo, com atenção voltada para os grandes contribuintes, que permite com que sejam interrogados sobre suas informações contábeis, a fim de sinalizar antecipadamente os seus riscos e, como conseqüente, ensejar na minimização de cometimento de litígios futuros¹⁵³.

Estes aspectos, na visão da OCDE (2019), podem ser vistos como etapas do caminho para uma maior « conformidade por projeto », que será explorada na próxima seção. Ou seja, o que a OCDE nos conduz a pensar é que este seria um processo binário. Primeiro tem-se uma gestão de risco de conformidade, e em segundo plano chega-se à etapa de conformidade por projeto, « na qual a facilitação e a gestão da conformidade se transformam em processos que se tornam cada vez mais incorporados aos sistemas naturais dos contribuintes e tornam a cobrança de impostos mais transparente e sem atritos »¹⁵⁴.

¹⁵² OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 57. Tradução pessoal.

¹⁵³ OCDE. **Tax Administration 2019**.

¹⁵⁴ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 47. Tradução pessoal.

Ou seja, parece que para existir uma conformidade por projeto, tem de haver uma gestão de risco de conformidade primeiro. Acredita-se idealmente que esses processos não sejam separados, e quando conjugados, podem facilitar a cobrança de impostos.

2.3.5 Conformidade por projeto

Um outro tipo de modelo então projetado é o *compliance-by-design* ou traduzido literalmente para o português como « cumprimento por projeto ». Esta é também uma definição utilizada pelas empresas para que possa ser verificado se os processos de negócios estão em conformidade com os *frameworks* normativos relevantes¹⁵⁵. Tanto é que a própria OCDE afirmou em outro trabalho a existência de vários processos de conformidade, que podem ser implementadas soluções completamente diferentes, para diferentes grupos de contribuintes, dependendo do tamanho do negócio¹⁵⁶.

O *compliance-by-design* originou-se como um mecanismo para proporcionar uma tributação eficiente para as grandes populações de contribuintes que trabalham como empregados, minimizando os encargos para os indivíduos e administração fiscal, com o intuito de reduzir a margem de erro¹⁵⁷. Nesta Séria da OCDE (2019), a Organização enfatiza que « como resultado do aumento da disponibilidade de dados, a utilização de abordagens de conformidade por projeto está abarcando situações mais complexas, de contribuintes que possuem rendimentos pessoais com múltiplas fontes de rendimento e receita. Isto também está permitindo o preenchimento prévio de declarações fiscais para contribuintes de imposto de renda pessoal num número crescente de jurisdições »¹⁵⁸.

Na França, por exemplo, desde 2019, é possível fazer a retenção na fonte do imposto de renda. Ou seja, para os contribuintes franceses, significa que eles pagam o imposto de renda quando recebem os rendimentos. Na prática, « os empregadores retêm mensalmente o imposto sobre os salários e pagam-no directamente às autoridades fiscais. Para os contribuintes que recebem rendimentos directamente (incluindo rendimentos de renda,

¹⁵⁵ ALM, James. **Tax compliance and administration**.

¹⁵⁶ OCDE. **Tax compliance by design: achieving improved SME tax compliance by adopting a system perspective**.

¹⁵⁷ Por exemplo, Em vez da auto-declaração, foi introduzido um sistema de retenção na fonte e declaração de rendimentos por parte dos empregadores, apoiado pela informação fornecida pela administração fiscal. Com o tempo, este sistema tornou-se mais sofisticado e cada vez mais dinâmico, com cálculos, relatórios e ajustes incorporados nos sistemas de folha de pagamento e com ligações directas entre o empregador e a administração fiscal. *Idem*.

¹⁵⁸ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 59. Tradução pessoal.

pensões alimentícias ou rendimentos de trabalhadores independentes), o imposto é pago em prestações mensais »¹⁵⁹.

Seguido a essa cobrança, as autoridades fiscais enviam automaticamente a taxa de imposto específica dos grupos de contribuintes para os empregadores e outras entidades responsáveis pela retenção na fonte, e para os contribuintes que recebem rendimentos diretamente. Para esse último grupo, as prestações mensais são debitadas diretamente nas contas bancárias dos contribuintes.

Já no Reino Unido, existe um sistema de cobrança de débitos tributários chamado PAYE, que permite à administração tributária cobrar dívidas no futuro de um contribuinte através da alteração de um código desse sistema. « Isto significa que os reembolsos são automaticamente deduzidos dos rendimentos do ano futuro, usando uma escala móvel de limites de codificação para indivíduos com rendimentos anuais superiores a 30.000 libras esterlinas. Os devedores também têm a opção de pagar a sua dívida na totalidade para evitar a alteração do código PAYE. Além disso, o recentemente introduzido *Dynamic Coding-Out* utilizará novas tecnologias para recuperar dívidas adicionais e modernizar o processo de codificação existente »¹⁶⁰.

Em que peses todos esses facilitadores, independentemente do grupo de contribuintes, acredita-se que as abordagens de conformidade por projeto são inerentemente mais difíceis para os contribuintes empresariais, dada a existência de múltiplas fontes de rendimento e as complexidades de cálculo dos lucros tributáveis. Além da adoção desses elementos de *compliance-by-design*, as administrações fiscais, conforme mencionou-se supra, tem se utilizado da análise de dados para minimizar os riscos, e maximizar a gestão de processos fiscais, e como consequente alinhar, o *compliance* fiscal em harmonia com seus contribuintes.

A OCDE (2019) afirma, adicionalmente, que esse sistema de conformidade por projeto consiste na combinação de medidas para minimizar o uso indevido e a fraude, e que produzem grandes quantidades de dados que permitem às administrações fiscais realizar análises de riscos detalhadas e possivelmente próximas do tempo real.

Pois bem. Este modelo de *compliance* é uma outra alternativa de controle de fraude e *tax evasion* das administrações fiscais. E não só esta. Conforme bem mencionou-se, as administrações fiscais tendem a se reinventar, seja através de novas fontes dados, de processos de gestão de risco, de cooperação internacional, de novas abordagens educativas,

¹⁵⁹ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 60. Tradução pessoal.

¹⁶⁰ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 60. Tradução pessoal.

entre outras ferramentas que estão direta e indiretamente relacionados com a tecnologia e que afetam o cenário de *tax compliance*.

Melhorar a conformidade fiscal é um objetivo comum dos governos em todo o mundo. Para lograr esse objetivo, o uso das tecnologias digitais pode proteger as bases tributárias e reduzir os encargos administrativos das administrações fiscais; já para os contribuintes, acredita-se que o uso de tecnologias digitais pode simplificar os processos fiscais e contábeis, na medida em que diminui a carga tributária e mitiga os riscos envolvidos no processo.

De outra perspectiva, há que se destacar que pairam desafios sobre o uso de tecnologias digitais como forma de alavancar o *compliance*, uma vez que os países têm capacidades tecnológicas diferentes, reguladores e partes interessadas que se comportam de maneiras distintas e por vezes ocorre um descompasso entre a rapidez das mudanças tecnológicas e a inflexibilidade do direito fiscal, perante essas mudanças. Além do mais, o resultado dependerá, em grande parte, de cada governo conceder financiamento suficiente às suas administrações fiscais para manter robustos os seus esforços de fiscalização, e se os governos internacionais são capazes de coordenar e cooperar em seus esforços conjuntos para combater a evasão fiscal.

Há ainda outras considerações que podem influenciar negativamente as tendências de *compliance*. Em particular, podem surgir considerações de privacidade de dados que impeçam ou pelo menos limitem o uso do serviço a essas muitas inovações tecnológicas. Além disso, a tecnologia pode muito bem viabilizar novas políticas fiscais que no passado não foram viáveis. Essas políticas certamente terão impactos - tanto positivos quanto negativos - no descumprimento das obrigações fiscais.

Enfim, apesar das atribuições positivas do uso de tecnologias digitais no ambiente de cumprimento fiscal, conforme mencionou-se neste capítulo, faz-se mister ponderar e mencionar suas fraquezas e desafios. Para reconhecer melhor cenário diverso, talvez valha compreender quais são as fraquezas, incertezas, pontos negativos do uso de tecnologias e o *tax compliance*. É o que se passará a fazer no próximo capítulo.

3. DESAFIOS E LIMITES DO USO DE TECNOLOGIAS DIGITAIS E O COMPLIANCE FISCAL

3.1 Acessibilidade da tecnologia para determinados tipos de contribuintes

Como bem frisou-se, a sociedade mudou. E as mudanças visíveis e até as mais sutis afetaram como um todo o funcionamento do sistema. Essa mudanças compreendem um deslocamento de orientação de políticas fiscais, novas forças econômicas, novos modelos de instituições (sejam elas públicas ou privadas), além da introdução massiva de ferramentas tecnológicas, que irremediavelmente afetaram os setores da vida comum dos contribuintes e das próprias administrações fiscais.

Assim, com base no que foi explorado nos capítulos anteriores, ao longo dos anos, as administrações fiscais foram expostas a rápidas mudanças através da digitalização da economia e do surgimento de novos modelos digitais de operação, que consequentemente reinventaram as maneiras de cobrança de seus contribuintes no que tange às obrigações principais e acessórias. Mencionou-se nesse sentido que o uso de tecnologias digitais, novas fontes de dados, e a crescente cooperação internacional entre os países, no âmbito da fiscalidade, podem fornecer novas oportunidades para as administrações fiscal a gerenciarem melhor o cenário de *compliance fiscal*.

No entanto, há que se destacar que ainda pairam desafios sobre o uso de tecnologias digitais como forma de alavancar o *compliance*, uma vez que os países têm capacidades tecnológicas diferentes, reguladores e partes interessadas que se comportam de maneiras distintas e por vezes ocorre um descompasso entre a rapidez das mudanças tecnológicas e a inflexibilidade do direito fiscal perante essas mudanças.

Portanto, chega-se o momento de refletir que nem todas as administrações fiscais tem condições de implementar ferramentas tecnológicas para o aperfeiçoamento do cenário de cumprimento fiscal. Tecnologia representa custo e nem todos os países tem condições econômico-financeiras para a criação de uma administração fiscal digital e nem todas tem as metodologias suficientes para mantê-la. E nem todos os contribuintes tem condições de abraçá-las igualmente.

Importante salientar também que a relação da tecnologia versus *compliance* fiscal é inoperante por vários motivos, e que mudam em razão das peculiaridades de cada país, que vão desde burocracias e barreiras impostas, deficiências orçamentárias do estado, questões de infraestrutura, resistência dos contribuintes, falta de mão de obra qualificada (por exemplo,

de profissionais de ciência de dados e TIC, tal qual priorizou a administração fiscal dos EUA e da China, conforme mencionou-se no segundo capítulo), dificuldade de realocação do poder computacional, além da própria resistência, diria até cultural, de algumas administrações fiscais, pois muitas mantêm-se resistentes em manter aquele modelo tradicional.

A lista de motivo é extensa, mas acredita-se adicionalmente que paira um hiato tecnológico entre os países desenvolvidos e os em desenvolvimento em relação à possibilidade de alocação de políticas públicas orientadas na viabilização de ferramentas tecnológicas para aumento do *tax compliance*. Isto porque acredita-se que, diante da análise da Série TAS de 2019, o número de países considerados « desenvolvidos » que implementaram alguma tecnologia, serviço, ou qualquer outra forma de incentivo para aumentar o *compliance* fiscal é drasticamente maior do que aqueles considerados em desenvolvimento.¹⁶¹

Muitos problemas afetam os países em desenvolvimento, como a falta de autonomia político-econômica, corrupção, deficiências na formação de recursos humanos, e o próprio *gap* tecnológico face às grandes potenciais¹⁶². Claro que não se pode generalizar e concluir que todos os países em desenvolvimento não se utilizam ferramentas tecnológicas para elevar o *tax compliance* de seus contribuintes, mas parece que os tidos como desenvolvidos apresentam clara vantagem nesse aspecto, pois vê-se que até nas ferramentas mais simples – aquelas que não precisam necessariamente de um aparato tecnológico robusto – mencionadas na Série em questão (como por exemplo, apoios nas atitudes positivas de conformidade, educação e a comunicação de normas sociais e o conhecimento das perspectivas comportamentais) a diferença é notável. Supõe-se, nesse ponto, que seria interessante para aqueles países mais « atrasados » tecnologicamente se reinventarem e se utilizarem mais profundamente dessas ferramentas que não demandem tanto investimento, pois já seria uma maneira de elevar o *tax compliance* de seus contribuintes.

Ainda em relação a essa diferença entre os países, independentemente do tamanho da economia, frisou-se paulatinamente que as administrações fiscais têm de se manterem concentradas na detecção de fraude e evasão. Esse problema é ainda mais notável nas economias fracas¹⁶³, o que justifica mais uma vez que seria interessante para estas economias

¹⁶¹ Na referida Série mencionou-se os casos dos países Brasil, México e Quênia, por exemplo.

¹⁶² AOKI, Midori; LOPES, Rui. **Opções tecnológicas aos países em desenvolvimento: considerações sobre um caso.**

¹⁶³ Em um estudo apontou-se o nível de evasão fiscal entre países desenvolvidos e em desenvolvimento e a conclusão foi a seguinte: com relação aos países estudados, foram considerados 14 países divididos em dois grupos: o

apoiar e fomentar a confiança de seus contribuintes e a confiança na qualidade operacional do sistema, através de educação fiscal, apoio nas atividades positivas de conformidade e até mesmo no fomento de um cumprimento mais cooperativo e de maior transparência. Obviamente esta não é uma estratégia nova, mas do ponto de vista financeiro, dispense de menos custos, e é válida tanto para países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Se está se considerando a análise do nível de desenvolvimento sócio-econômico dos países no que tange à amplitude das ferramentas tecnológicas para elevar o nível de cumprimento fiscal, faz-se mister mencionar que a nível de classificação de empresa, seja ela de pequeno, médio ou grande porte, parece que há também uma enorme diferença em termos de aplicabilidade/eficiência dessas ferramentas para cumprimento de obrigações fiscais, a depender do tamanho de uma empresa (número de funcionários, capital social, etc).

Essa diferença é preocupante pois a título de exemplo, a OCDE indica que, na maioria desses países, as micro, pequenas e médias empresas são a maior parte das sociedades e das empregadoras¹⁶⁴. Dito isto, sabendo da importância dessas empresas ocupantes de grande parcela do mercado, deveriam as administrações fiscais se preocuparem em destinarem ferramentas digitais mais acessíveis e menos custosas para esse grupo? Pois, num primeiro olhar, a impressão que se tem é que os grandes contribuintes e os indivíduos de elevada riqueza líquida são os demandam mais atenção por parte das administrações fiscais, seja em relação à fiscalização, incentivos fiscais, e os que mais tem condições de se adequarem ao formato de uma administração fiscal altamente digital.

Os problemas que assolam as micro, pequenas, e médias empresas compreendem uma gama de variáveis. Para resolver isso, seria um indício da necessidade de se garantir que a sobrevivência delas não seja comprometida, « seja em virtude de desvantagens competitivas, seja em razão do custo direto fiscal (pagamento de tributos) seja quanto ao indireto (custos

primeiro grupo de países com baixa evasão e o segundo grupo composto por países com alta evasão fiscal. Para a escolha dos países dois estudos foram utilizados. calcularam a taxa de sonegação fiscal (% do PIB) para os países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD) para o ano de 2010. A partir daí os sete países foram escolhidos por apresentarem as menores taxas de evasão, a saber: Alemanha, Canadá, Dinamarca, Noruega, Suécia, França e Holanda. O outro estudo utilizado foi de Jiménez e que calcularam a taxa de sonegação fiscal para os países da América Latina para 2010. Os autores ressaltaram que a evasão de impostos na América Latina é um dos maiores do mundo, o que nos permite considerá-la no grupo dois. Com isso, foram considerados os sete países com maiores taxas de sonegação, a saber: Argentina, Bolívia, Colômbia, Chile, México, Peru e Brasil. CLEMENTE, Felipe; LIRIO, Viviani. **Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde**, p. 492.

¹⁶⁴ As MPES são a imensa maioria, entre 98% / 99% dos empreendimentos a depender do setor. Representam também um percentual significativo na criação de empregos. Em alguns países, como Portugal e Espanha, geram mais de 80% dos empregos. (OECD, 2009, p. 23)

de compliance) »¹⁶⁵. Mas, o como realizar essa adequação para todos esses pontos é uma questão de resposta tão complexa quanto necessária.

O Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID¹⁶⁶ entende por exemplo que as soluções tecnológicas, treinamento dos servidores e incentivos à compliance tributária poderão mitigar esses fenômenos. Parece que quanto melhor funcionar a estratégia baseada na tecnologia, melhor seria para aperfeiçoar o cenário de cumprimento fiscal dessas empresas mais vulneráveis. Ao reduzir os encargos operacionais e os de conformidade, a administração fiscal só teria a ganhar também se estabelecessem relações diretas com estes contribuintes, provavelmente como parte dos acordos de conformidade cooperativa, conforme discutiu-se no segundo capítulo.

Se de um lado há uma inegável diferença entre a acessibilidade dos países e suas empresas a esses tipos de tecnologia, e conseqüentemente viu-se que essa acessibilidade ocasiona diferentes níveis de cumprimento fiscal, paralelamente, para outros contribuintes, as pessoas singulares, essa atenção deveria ser reorientada, isso porque em muitos casos, a « declaração de impostos de empresas é suportada por sistemas de *software* comercial, contabilistas e consultores fiscais. As administrações fiscais realizam a verificação e avaliação final destas declarações fiscais de empresas numa base caso a caso »¹⁶⁷. E para as pessoas singulares?

Como as pessoas singulares tendem normalmente a terem poucas fontes de rendimento, acredita-se que também podem ter incentivos mais fracos para se manterem a par das suas próprias transações. O pressuposto aqui é que se os contribuintes de empresas já têm de manter registos e compilar relatórios, estão, em geral, melhor equipados para se reportarem à administração fiscal do que as pessoas singulares. Ao que tudo indica, parece que as pessoas singulares utilizam-se menos de tecnologias fiscais digitais, seja por desconhecimento, desnecessidade e muitas das vezes não as utilizam por considerarem também inacessíveis e complexas, pois viu-se que muitos serviços em formato físico são preservados pelas administrações fiscais, em razão do perfil dos contribuintes (idosos, por exemplo, que tem dificuldade do manuseio de tecnologias no geral).

Ou seja, para além da questão da custos das tecnologias para determinados tipos de contribuintes, depara-se também com esse cenário da acessibilidade/utilidade para determinadas categorias de contribuintes. Essa relação custo/acessibilidade causa um enorme

¹⁶⁵ OECD, 2009, p. 9/10.

¹⁶⁶ BID, 2019.

¹⁶⁷ ARENDSSEN, Rex; WITTBERG, Lennart; GOSLINGA, Sjoerd. **Towards a New Business Model for Tax Administration - Exploring paradigm shifts**, p. 06. Tradução pessoal.

impacto nas tecnologias utilizadas e no *compliance* fiscal, isto mostra que se as administrações almejam elevar o seu nível de cumprimento, faria sentido ter abordagens tecnológicas diferentes para as pessoas singulares, coletivas, micro, pequenas e médias empresas. Ou seja, o uso de tecnologia para o *tax compliance* poderia ser otimizado se analisado, isoladamente, as lacunas, as demandas, as prioridades de cada contribuinte. Claro que essa não é uma tarefa fácil, pois como se viu, as autoridades fiscais em diferentes níveis de maturidade, o que acaba por impactar nas interações digitalizadas, nos níveis de serviço e no desnível de atendimento personalizado para os seus contribuintes.

3.2 Disponibilidade de conjunto de dados

Conforme frisou-se no segundo capítulo, as autoridades fiscais têm se utilizado cada vez mais de dados. Os dados, conforme viu-se, facilitam a coleta e as auditorias em tempo real ou quase em tempo real das administrações fiscais. Através da comparação de informações de uma banco de dados, é possível atender as necessidades para fins de processo de conformidade fiscal.

Se de um lado isso é muito positivo, em termos de auxílio para o *compliance* fiscal, do outro lado, o uso de tais técnicas de cobrança através de dados levanta preocupações significativas quanto à privacidade do contribuinte. Isso porque « as informações digitais dos contribuintes são permanentes, facilmente trocadas ou cruzadas com outras bases de dados governamentais ou transferidas para além das fronteiras podem prevalecer proteções legais mais laxistas para a privacidade »¹⁶⁸.

Ou seja, afirmou-se que a utilização de tecnologias digitais tornou mais eficiente para os governos e para a iniciativa privada coletarem, usarem e divulgarem informações pessoais, como informações financeiras e fiscais¹⁶⁹, através de informações transfronteiriças. O resultado final é que as autoridades fiscais têm sido capazes (em diferentes graus) de automatizar a aquisição de dados dos contribuintes. A aquisição de dados, que costumava se concentrar principalmente em dados relacionados a impostos, está crescendo em escopo por meio da coleta de dados não fiscais que, quando adequadamente ligados a dados fiscais e regras de *compliance*, permitem um entendimento muito mais amplo das operações comerciais dos contribuintes.

¹⁶⁸ COCKFIELD, Arthur. **Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test**. Tradução nossa, p. 423

¹⁶⁹ *Idem*.

Contudo, apesar desse facilitador tecnológico permitir a troca de dados, constata-se que há igualmente riscos emergentes para a disponibilidade de grandes conjunto de dados, isso porque segundo a Regulamento Geral de Proteção de Dados¹⁷⁰, os requisitos de proteção de dados podem limitar as circunstâncias em que os dados podem ser mantidos, processados ou partilhados.

Ou seja, mesmo que ocorra esse compartilhamento de dados entre os países para facilitar o cumprimento fiscal de seus contribuintes, tem que haver o uso controlado desses destes, respeitando a privacidade de seus contribuintes. Nesta senda, acredita-se que além dos dados serem obrigatoriamente protegidos dentro da próprio país, eles da mesma forma devem sê-lo em outra jurisdição. Isso porque em particular, é cada vez mais possível que os dados relevantes para a administração fiscal de uma jurisdição sejam mantidos dentro do território de outra jurisdição.

Nessas circunstâncias, se um dado pode ser facilmente armazenado em outra jurisdição, pode ser que igualmente seja mais difícil controlá-lo até mesmo para não afetar a soberania de outra administração fiscal. Conforme bem apontou Cockfield, isto pode tornar mais difícil a avaliação de risco em algumas circunstâncias, bem como o preenchimento prévio de declarações fiscais ou o desenvolvimento de processos de conformidade por projeto¹⁷¹. Ou seja, parece que ao mesmo tempo que um dado de uma outra jurisdição facilita os processos de *compliance* fiscal em outra, pode ocorrer desses mesmos dados, por serem sensíveis, tornarem mais morosos os processos de conformidade.

O risco crescente aumenta também à medida que a economia online cresce, tanto é que em um estudo, a OCDE¹⁷² verificou que as administrações fiscais deveriam adotar estratégias para o desenvolvimento de requisitos de declaração normalizados com o fito de facilitar uma eventual troca automática de informação entre as administrações fiscais. Em outras palavras, não seria pura e simplesmente a troca desenfreada de informações de um país para o outro. Critérios sérios devem ser obedecidos e seguidos à risca sempre em prol da proteção de dados dos contribuintes.

3.3 O uso de tecnologias como “incentivador” para evasão fiscal

¹⁷⁰ V. <https://www.cnil.fr/fr/comprendre-le-rgpd>

¹⁷¹ COCKFIELD, Arthur. **Tax Law and Technology Change.**

¹⁷² OCDE. **The Sharing and Gig Economy": Effective Taxation of Platform Sellers.**

Pode soar estranho dizer que as tecnologias digitais podem incentivar a evasão fiscal, pois esta afirmação iria de desencontro com o que foi afirmado até aqui então. Na verdade, o que se afirma que é sim, que as tecnologias digitais são uma excelente ferramenta para elevar o nível de cumprimento fiscal, no entanto vê-se claramente que essa abordagem não elimina todas as oportunidades de evasão fiscal, mas reduz substancialmente os riscos de se cometerem erros não intencionais, pois conforme viu-se no primeiro capítulo, evasão é um problema sério e multifacetado, demasiado complexo para ser resolvido por simples ajustes tecnológicos.

Dito isso, acredita-se que um conjunto particular de mudanças tecnológicas que poderiam beneficiar os esforços da evasão fiscal, mas que também poderiam ter efeitos potencialmente compensatórios no cometimento de crimes relacionados de alguma forma à crescente digitalização das administrações fiscais. A digitalização, portanto, sob esse ponto de vista, oferece o potencial para que o governo gere informações adicionais que sejam mais oportunas, mais precisas e mais fáceis de analisar. Entretanto, nas mãos erradas, também oferece o potencial para abusos.

Isso porque nota-se que nas atividades econômicas em que ocorre evasão e fraude fiscal há fortes incentivos a evitar as transações eletrônicas, pelo que a digitalização reduz apenas parcialmente a evasão fiscal se um grande volume de transações dos consumidores for feita em dinheiro vivo¹⁷³. Outro risco identificado é o dos ativos financeiros digitais (ADFs), como as moedas criptográficas. Segundo a OCDE (2019), « os proprietários de DFAs podem ser muito difíceis de rastrear, embora possam estar ligados à criação de uma carteira digital específica (que é um pouco semelhante a uma conta bancária). Rastrear os indivíduos ou entidades por trás de determinados endereços de carteiras é, na melhor das hipóteses, muito difícil e com muitos recursos »¹⁷⁴.

Além de se utilizarem de moedas criptográficas para fugirem de suas responsabilidades, determinados contribuintes que participam de grande parcela do mercado e que operam na economia gigante são os que são mais cometem a evasão fiscal. Aliás, conforme bem mencionou-se, por terem toda uma estrutura tecnológica por trás de suas atividades, parece que em teoria, teriam todos os tipos de incentivo para perpetuarem e se engajarem em novas formas de evasão fiscal.

Uma outra forma de tecnologia que tem sido utilizada para facilitar o cumprimento fiscal seria através de aplicativos para emissão de notas eletrônicas. De acordo com Pereira

¹⁷³ GONCALVES, Nuno. **Digitalização, economia e os desafios para tributação.**

¹⁷⁴ OCDE. **Tax Administration 2019**, p. 50. Tradução pessoal.

(2020), « esses aplicativos são desenvolvidos com o objetivo principal em emissão da nota e em paralelo a sonegação de impostos. Permitem aos empresários o envio de notas com impostos parciais. Ou seja, a venda é em um valor, mas o que é transmitido para receita é apenas a metade desse valor. Ou seja, o imposto destacado e recolhido é bem menor do que deveria ser »¹⁷⁵.

Exemplos como os mencionados vão sendo ampliados à medida que as tecnologias ocupam um maior espaço na vida do contribuinte e que vão sendo destinados para o fim contrário pelo qual as administrações fiscais almejam. Assim, ao mesmo tempo que as tecnologias podem ser uma excelente aliada para elevar o nível de *compliance* fiscal, elas podem servir de manobra para evasão e sonegação fiscal.

3.4 Novas políticas fiscais, o direito fiscal e as tecnologias

Conforme se vê, o cenário do uso de tecnologias digitais e o *compliance* fiscal é diverso, por vezes incerto e implica em diversas consequências. Se por lado, supre a lacuna relativa à facilitação de processos de *compliance*, pode, do outro lado servir de manobra para cometimento de atos de evasão fiscal. Se de um lado, simplifica uma série de processos, do outro, vê-se que há um “descompensamento” do direito fiscal em acompanhar esse ciclo de processos dinâmicos tecnológicos.

Fato é que o direito fiscal não consegue acompanhar todas essas mudanças tecnológicas. Não só o direito fiscal, o direito como um todo. Na verdade, acredita-se que sempre haverá uma lacuna entre os avanços ocorridos na sociedade - sejam eles no âmbito social ou tecnológico – e a criação das normas fiscal. Mais uma vez, sensível a esse cenário a OCDE, já na década de 90, demonstrou pioneirismo na definição de princípios e regras aplicáveis ao comércio eletrônico e, mais recentemente, em 2015, foi novamente protagonista no enfrentamento dos desafios tributários da economia digital, ao criar o Projeto Beps (Base Erosion and Profit Shifting), que culminou na publicação, em 2015, do relatório final do action plan 1¹⁷⁶.

Parece que a tônica que impera nessa relação do direito fiscal e da tecnologia é o desafio, que inevitavelmente pode impactar as atividades relativas à tributação internacional.

¹⁷⁵ Segundo o autor, para melhor esclarecimento baseado na Simulação do Estudo de Caso ao transmitir a Nota para Secretaria da Fazenda o valor do Produto de 54,66 é transmitido apenas 27,33 reais. Portanto a Receita Federal e a Secretaria da Fazenda teriam o conhecimento apenas da metade do valor real que deveria ser arrecadado. PEREIRA, Aleksandele. **O uso da tecnologia para sonegação fiscal.**

¹⁷⁶ OCDE. **10 Perguntas sobre BEPS.**

¹⁷⁷ Não somente da tributação internacional, mas da relação direito fiscal e tecnologia pode vir a ser um nascedouro até mesmo de uma nova discussão da base principiológica da tributação, que também já foi explorada pela OCDE em 2014¹⁷⁸.

De certo que todos os princípios mencionados naquele estudo são importantes para se compreender a dinâmica da tributação, quais sejam, neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade e justiça. Mas em especial chama em atenção até mesmo pela conectividade com o tema dessa dissertação, o princípio da flexibilidade. Os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos o suficiente para garantir que acompanhem os desenvolvimentos tecnológicos e comerciais. « É importante que um sistema tributário seja dinâmico e flexível o suficiente para atender às necessidades atuais de receita dos governos enquanto se adapta às mudanças de necessidades em uma base contínua. Isto significa que as características estruturais do sistema devem ser duráveis em um contexto político em mudança, mas flexíveis e dinâmicas o suficiente para permitir que os governos respondam conforme necessário para acompanhar os desenvolvimentos tecnológicos e comerciais, levando em conta que os desenvolvimentos futuros serão muitas vezes difíceis de prever »¹⁷⁹.

Este princípio da flexibilidade se relaciona perfeitamente com que foi falado até então. Da constante necessidade das administrações fiscais e contribuintes em se adequarem, flexibilizarem e corresponderem à altura com essas mudanças tecnológicas. Algumas prováveis mudanças terão efeitos incertos. Por exemplo, a tecnologia pode muito bem tornar possíveis novas políticas fiscais (e por que não novos princípios?). Em um estudo muito recente¹⁸⁰ de Alm (2020) citou-se essa nova roupagem das políticas fiscais pela introdução de, por exemplo, de um imposto patrimonial e de um imposto baseado em informações biométricas, que ambos no passado não eram nada viáveis. Estas políticas fiscais certamente terão impactos - tanto positivos quanto negativos - sobre o não-cumprimento de impostos.

Por exemplo, se os governos querem que permaneça os níveis de cumprimento, poderiam aprovar leis fiscais que requerem a utilização de uma tecnologia de cobrança de impostos online para promover o cumprimento por parte dos contribuintes? A priori podem. Até que poderiam direcionar suas políticas fiscais aliadas à tecnologia para « forçar » um cumprimento voluntário? Qual seria o limite? É uma linha muito tênue, pois parece que as

¹⁷⁷ Cfr. PIRES, Rita. **Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio Eletrónico.**

¹⁷⁸ OCDE. **Fundamental Principles of Taxation.**

¹⁷⁹ *Idem*, p. 31. Tradução nossa.

¹⁸⁰ ALM, James. **New Technologies and the Evolution of Tax Compliance.**

mudanças nas tecnologias de cobrança fiscal podem mais uma vez esbarrar em valores tradicionais, e conforme dito supra, violar, mais uma vez a privacidade do contribuinte.

Faz-me mister, nesse sentido, concordar com Kazakevicius (2019), que afirma que tendencialmente as mudanças nas tecnologias de cobrança geralmente não implicam em princípios e leis fiscais tradicionais, mas as potenciais reformas para acomodar as mudanças tecnológicas envolvem técnicas de cobrança, e não geralmente a nível de obrigações¹⁸¹. Parece, portanto, que se as políticas fiscais nessa nova era tecnológica vem e virão para aperfeiçoar a maneira como o tributo é cobrado. Não está dizendo que a carga fiscal aumentará conseqüentemente. O que se discute aqui é qual o limite que, aliada às novas tecnologias, essa política fiscal pode ser aplicada pelos governos como forma de elevar os níveis de cumprimento fiscal.

Acredita-se, portanto, que com essa nova roupagem tecnológica, os governos possam alterar as políticas fiscais vigentes para o fim do *tax compliance* pois, para além disso, antigas políticas fiscais não são adequadas para os novos modelos de negócios do mundo digital, que são baseados em tecnologias digitais e transações em mercados virtuais¹⁸². Julga-se adicionalmente que as mudanças poderão e precisarão de um novo sistema de gerenciamento tributário, além de possíveis reajustes dos processos de tratamento de riscos de *compliance* fiscal, explorados no primeiro capítulo.

Apesar destes efeitos incertos sobre o cumprimento fiscal, mencionou-se que existem aspectos da tecnologia que certamente afetarão positivamente a conformidade. Em particularmente, a melhoria da tecnologia pode tornar possível avanços na pesquisa, o que, por sua vez, pode levar a novas estratégias para lidar com o não-cumprimento e por acrescentar às ferramentas de aplicação da lei, confiança e paradigmas de serviços dos governos.

Neste sentido, para contrastar essas duas facetas das ferramentas tecnológicas e o *compliance* fiscal – dos prós e desafios –, fez-se necessário contatar duas administrações fiscais, Dinamarca e Polônia, que não foram mencionadas na Série em questão para entender na prática como se dá a intrigante relação entre o uso de ferramentas tecnológicas e o *compliance* fiscal. Foi importante mencionar essas duas administrações fiscais que se encaixam no perfil estudado pela OCDE, notadamente um perfil europeu, mas que em contrapartida, apresentam-se como dois países completamente diferentes em termos de desenvolvimento da seara de *tax compliance*.

¹⁸¹ KAZAKEVICIUS, Cesar. Fisco Digital: moda ou verdadeiras mudanças disruptivas?

¹⁸² COCKFIELD, Arthur. **Tax Law and Technology Change.**

3.5 O caso da Dinamarca e de Polônia

A cada ano, a Administração Aduaneira e Tributária da Dinamarca¹⁸³ arrecada cerca de 1.000 bilhões de coroas dinamarquesas para o financiamento do setor público, e há uma forte tradição por parte desse governo em adotar novas tecnologias para aumentar a conformidade tributária, o que justifica portanto, porquê sua Administração Aduaneira e Tributária dinamarquesa ter a sua própria Agência de Tecnologia de Informação e Desenvolvimento, que é a maior da Dinamarca.

Desde 1994, a Administração Aduaneira e Tributária dinamarquesa recebe automaticamente a maioria das informações em que são baseados o cálculo de impostos de seus contribuintes. O empregador fornece informações sobre o salário de seus funcionários, o banco fornece informações sobre receitas e despesas de juros, enquanto os fundos de desemprego e os sindicatos fornecem informações sobre taxas de associação, dentre outras informações. Como resultado, são poucas as informações que o contribuinte precisa oferecer diretamente, o que a administração fiscal da Dinamarca considera importante para garantir a conformidade tributária. Muitas vezes, é suficiente para a maioria dos dinamarqueses simplesmente verificar as informações nas declarações que recebem da Agência de Impostos da Dinamarca.

A Administração Aduaneira e Tributária da Dinamarca se esforça para ser ainda mais orientada a dados. Como parte integrante dessa orientação, emprega-se tecnologias como plataforma web, *machine learning*, automação de processos de robótica e computação em nuvem. Paralelamente, procura-se continuamente possíveis aplicações de tendências tecnológicas emergentes, como computação de ponta, *internet of things* e *blockchain*. Embora referida Administração tenha encontrado (ainda) um uso limitado de aplicativos móveis, foi desenvolvido um aplicativo para oferecer suporte ao registro diário de veículos particulares para uso comercial, além de um provedor nacional de correio digital ("*e-books*").

Os principais desafios em relação à tecnologia usada para conformidade tributária na Administração Aduaneira e Tributária da Dinamarca são nosso portfólio de sistemas antigos. Alguns de seus sistemas de TI têm mais de 50 anos. Como tal, esses sistemas podem ser caros e complexos para serem desenvolvidos. É a razão pela qual esta administração fiscal está buscando uma grande transformação para os próximos 15 anos para modernizar e garantir que seu portfólio de TI seja mais sustentável e robusto, o que inclui a capacidade de

¹⁸³ Informações repassadas por email por Kasper Schiødt, em 09 de julho de 2020, da Secretária de Estratégia desse governo.

adotar novas tecnologias. Além disso, o rápido desenvolvimento de negócios e transações financeiras *on-line* torna cada vez mais complexo garantir a conformidade tributária. É uma área na qual vislumbra-se muitos benefícios na geração de emprego e no domínio de novas tecnologias, de agora em diante.

Outra administração fiscal que não foi mencionada na Série em questão e que fez-se importante mencionar para âmbito de comparação da utilização de tecnologias digitais e o *compliance* fiscal, é a administração fiscal da Polônia¹⁸⁴. Atualmente a administração fiscal deste país utiliza-se de um arquivo de controle único para as obrigações relativas ao Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA). O “Novo JPK IVA” foi introduzido em 2016 e inicialmente abrangia apenas as grandes empresas, e a partir de 1 de Janeiro de 2018 passou a abranger todos os contribuintes ativos de IVA, incluindo a categoria de microempresas.

Referido arquivo abriga as informações dos registros de compras e vendas que são enviadas mensalmente para todos os sujeitos ativos de IVA. Por ser em formato eletrônico, é considerada pela administração fiscal da Polônia uma ferramenta moderna que permite o acesso aos dados numa configuração que facilita as análises automáticas bem como a automatização da verificação dos dados fiscais. Além disso, essa solução permite à administração fiscal reagir rapidamente às irregularidades e a possíveis tentativas de fraude fiscal¹⁸⁵.

Esta solução reduziu o número e a duração das inspeções e a rapidez do reembolso do IVA. A solução final traduziu-se em custos operacionais mais baixos para a administração fiscal, bem como a melhoria do seu desempenho. A Lei de 4 de Julho de 2019 que altera a Lei do Imposto sobre Bens e Serviços e algumas outras leis introduzirá a partir de 1 de Outubro de 2020 novos regulamentos na área de JPK_IVA¹⁸⁶, que será obrigatório para todos os contribuintes apresentarem a declaração em documento eletrônico, ou seja, não será possível apresentar declarações de IVA de qualquer outra forma que não seja por JPK_VAT.

¹⁸⁴ Informações obtidas através da consulta de número BMI1.0123.1051.2020. Pessoas responsáveis pelo conteúdo da informação: Marcin Zarychta, Director Adjunto do Departamento de Combate ao Crime Económico; Paweł Selera, Director do Departamento de Impostos sobre Bens e Serviços; Tomasz Piechula, Director Adjunto do Departamento de Análise; Elżbieta Banaszewska-Miałkowska, Director Adjunto do Departamento de Cobrança de Impostos; Arkadiusz Łaba, Director do Departamento de Supervisão de Auditoria; Beata Urbańska, Director do Departamento de Gestão Estratégica; Wiesław Krzywiński, Director Adjunto do Departamento de Tecnologias de Informação.

¹⁸⁵ E mais, segundo a administração fiscal da Polónia, os algoritmos especiais utilizados durante a análise dos arquivos JPK_VAT identificam automaticamente as discrepâncias nas liquidações de IVA dos contribuintes e dos seus contratantes. Graças ao JPK_VAT, a administração fiscal pode prevenir eficazmente a fraude fiscal, limitar a concorrência desleal e proteger os interesses dos contribuintes que estão em dia com suas obrigações fiscais.

¹⁸⁶ V. https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk_vat/informacje-jpk-vat/.

Uma outra ferramenta que tem ajudado a administração fiscal polonesa, notadamente na área de ciência de dados, é o chamado « Motor de Análise », que utiliza métodos analíticos inovadores, incluindo técnicas avançadas de modelação estatística e econométrica, bem como o processamento de grandes dados. Através dessa ferramenta, a utilização simultânea dos recursos de base de dados disponíveis, tanto internos como externos, permite à Administração Fiscal Nacional da Polónia efetuar uma análise exaustiva dos dados fiscais de e das interações entre eles, no âmbito das obrigações de IVA e IRC. Ao mesmo tempo, são analisados dados estritamente fiscais, bem como informações sobre relações pessoais, de capital e transacionais.

Pelo o que se vê a preocupação da Polónia é relativa ao crime e à fraude fiscal. Dito isso foi implementado outro sistema. Em funcionamento desde 2018, o STIR (*Clearing House Information and Communication System*), é um instrumento de controlo e análise, e foi concebido para combater mais eficazmente o crime fiscal e dá a possibilidade de gerar relatórios pré-definidos.

Os principais desafios em relação à tecnologia usada para conformidade tributária na Administração Fiscal da Polónia são também os sistemas antigos, tal qual se passa na Administração Fiscal da Dinamarca, além de todos os desafios relativos aos crimes de fraude e evasão fiscal. Esta administração fiscal também está em constante mutação em relação aos sistemas tecnológicos, mas reconhece igualmente que a manutenção destes pode ser onerosa para o Estado.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve o intuito de levantar algumas questões sobre o uso das tecnologias digitais pelas administrações fiscais e o *tax compliance* dos seus contribuintes. Neste intrigante cenário, uma das consequências perturbadoras da introdução de novas tecnologias é a quantidade crescente e a dinâmica das redes impulsionadas por plataformas e entrelaçadas, aumentando rapidamente a complexidade das relações entre contribuintes e suas administrações fiscais. Face a estes desafios fiscais-tecnológicos, a OCDE sublinhou a necessidade de uma reavaliação fundamental do sistema fiscal como um todo, « muito para além de simplesmente facilitar as operações existentes ». Nesta senda, as administrações fiscais dos países adquiririam nova roupagem, um « novo jeito » de operarem.

Dessa forma, o presente trabalho, por conseguinte, voltado à discussão do uso de tecnologias fiscais e o *compliance* fiscal, teve como objetivo discutir, com base na Série Administração Fiscal de 2019 da OCDE, o que alguns países tem utilizado em termos de ferramentas tecnológicas para aumentarem seus níveis de *tax compliance*, ou pelo menos para mantê-lo, e de certa forma estreitarem suas relações com seus contribuintes.

De fato, o que se observa é que ha um grande tendência dos países em – dadas as circunstâncias de capacidade de investimento em tecnologia e outros fatores associados – adotarem uma postura altamente tecnológica como forma de aumentarem os seus níveis de cumprimento fiscal. Viu-se que a fim de permanecer vital e relevante numa sociedade cada vez mais descentralizada, a tributação tem de ser conduzida mais perto da fonte de criação das redes valor e das transações comerciais. Além disso, o poder computacional e os dados podem ser utilizados pelas administrações fiscais para acompanharem de perto o comportamento dos contribuintes de forma a monitorarem se estes estão em dia com suas obrigações fiscais.

Assim, o primeiro capítulo caminhou no sentido de destrinchar o significado do *compliance* fiscal e sua importância para as administrações fiscais e contribuintes. Após, faz-se necessária, portanto, uma exposição teórica e conceitual sobre as motivações do (des)*compliance* seguido da identificação do processo de tratamento de riscos fiscais à luz do Guia *Compliance Risk Management* da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, (1.5) para, por fim, mencionar os princípios relativos a esse processo

Dito isso, o gerenciamento de risco é importante pois permite às autoridades fiscais aumentarem a sua capacidade de receber e processar múltiplas informações díspares. Com essas informações, é possível combiná-las e interpretá-las de acordo com o ambiente

arrecadatório em questão. Essa tarefa é facilitada, de acordo com OCDE, com a utilização de tecnologias digitais, pois muitas vezes é impraticável para as administrações examinarem manualmente esse aglomerado de informações. Sob essa perspectiva, caso as administrações fiscais utilizem-se de tecnologias digitais, constata-se que a escolha de um sistema de gestão digital traria consigo a automatização de diversas atividades, a diminuição do uso do papel e a permissão com que as autoridades possam ter muito mais controle e organização das atividades. Essas ferramentas tecnológicas podem ser utilizadas para recolher e/ou aceder a novas informações, bem como para analisar dados já existentes na posse das autoridades fiscais.

Partindo desse pressuposto, o segundo capítulo caminhou no sentido de expor o cenário de cumprimento fiscal tratado pela OCDE na Série Administração Tributária de 2019, através de exemplos de países que implementaram diferentes atuações em suas administrações fazendárias, facilitadores tecnológicos com o intuito de elevar o compliance fiscal de seus contribuintes.

Para identificar empiricamente os elementos e componentes dos conceitos analisados, no terceiro capítulo fez-se uma exposição dos problemas e desafios do uso de tecnologias fiscais relacionados ao compliance fiscal. Para tanto, fez-se uma análise das acessibilidades da tecnologia para determinados contribuintes; o problema da disponibilidade de dados; o uso de tecnologias como “incentivador” para práticas de evasão fiscal; além das novas políticas fiscais, o direito fiscal e as tecnologias relacionadas a essa matéria, para por fim, expor brevemente a situação da Dinamarca e da Polônia e suas ferramentas tecnológicas para cumprimento fiscal e desafios relacionados

De fato, vê-se que trabalho conseguiu explorar os efeitos mistos dos avanços tecnológicos sobre o cumprimento fiscal - e, portanto, sua contrapartida, o descumprimento da legislação tributária. Por um lado, os avanços tecnológicos erradicaram, em grande parte, muitas das técnicas comuns de descumprimento de impostos. Por outro lado, muitos desses mesmos avanços tecnológicos ameaçam introduzir novas formas de evasão fiscal.

Qual dessas tendências emergentes dominará não está claro. Fato é que em que pese a importância do uso de tecnologias digitais como forma de alavancar o *Compliance* Fiscal, com base no referida Série da OCDE – o que seria positivo tanto para as administrações fazendárias, bem como para os países – vê-se que ainda pairam desafios sobre o uso de tecnologias digitais como forma de alavancar o *Compliance*, uma vez que os países têm capacidades tecnológicas diferentes, reguladores e partes interessadas que se comportam de

maneiras distintas e por vezes ocorre um descompasso entre a rapidez das mudanças tecnológicas e a inflexibilidade do direito fiscal, perante essas mudanças.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

COSTA, Gabriela Revoredo Pereira. Compliance, lei da empresa limpa e lei sapin II: uma análise da aplicação do regime de obrigatoriedade de adoção de programas de integridade corporativa no Brasil. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito). Departamento de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2017.

TRICOT, Juliette. La conformité, outil de juridicisation de la RSE et de transformation du Droit. RSE saisie par le droit perspectives interne et internationale, sob a direção de K. Martin-Chenut e R. Quenaudon, 2015.

JUVIGNY, Benoît de. La Compliance, bras armé de la régulation. Régulation, supervision, compliance, sob a direção de Marie-Anne Frison-Roche. Editora Dalloz, 2017.

DURO, Pedro. Penal, contra-ordenações e compliance – novos rumos para o compliance – o efeito espanhol. Destaque Campos Ferreira Sá Carneiro, 2019/05. Disponível em https://www.csassociados.pt/pt/co_nhecimento/flushes/Novos-rumos-para-o-Compliance-o-efeito-espanhol/234/.ISBN (acedido a 17/02/2020).

BÉDIER, Jérôme. La compliance, un outil actif de développement de l'entreprise. Régulation, supervision, compliance, sob a direção de Marie-Anne Frison-Roche. Editora Dalloz, 2017.

JAMES, Simon; CLINTON, Alley. Tax compliance, self-assessment and tax administration. Journal of Finance and Management in Public Services, vol. 2, n. 2, 2009. Disponível em: <https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47458/james2.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (acedido a 02/03/2020).

MIYOSHI, Roberto Kazuo; NAKAO, Silvio Hiroshi. Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo. Revista de Contabilidade e Organizações, vol. 6, n. 14, 2012.

SLIVINSKI, Al.; SUSSMAN, Nathan. Tax administration and compliance: evidence from medieval Paris. 08/2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3332315> (acedido a 10/03/2020).

ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan. Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 1998.

BRAITHWAITE, John; BRAITHWAITE, Valerie. An evolving compliance model for tax enforcement. Editores N. Shover e J. right. *Crimes of privilege: readings in white collar crime*. Oxford University Press, 2001. Disponível em http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/05/2000_An-Evolving-Compliance-Model-f.pdf (acedido a 24/03/2020).

FRANZONI, Luigi A. Tax evasion and tax compliance. *Encyclopedia of Law and Economics*, 09/1998.

XUFRE, Toni Tomás. O efeito da justiça processual no cumprimento fiscal das pessoas singulares. Trabalho final de Dissertação de Mestrado. Lisbon School of Economics & Management – ISEG, 10/2017, Disponível em: <https://www.iseg.ulisboa.pt/aquila/getFile.do?fileId=1045259&method=getFile> (acedido a 25/03/2020).

DEVOS, Ken. *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*. Springer, Australia, 13-98. Disponível <https://books.google.es/books?hl=pt-BR&lr=&id=EYrEBAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR7&dq=Factors+Influencing+Individual+Taxpayer+Compliance+Behaviour+Devos&ots=mUqvoII43R&sig=KF7SR0TUGP4mu8YFj-FXAaNGVWE#v=onepage&q=Factors%20Influencing%20Individual%20Taxpayer%20Compliance%20Behaviour%20Devos&f=false> (acedido a 26/03/2020).

ALM, James; JACKESON, Betty; MCKEE, Michael. Deterrence and beyond: Toward a kinder, gentler IRS, Disponível https://www.academia.edu/29448846/Deterrence_and_beyond_Toward_a_kinder_gentler_IRS?auto=download (acedido a 26/03/2020).

CREMER, David de; TYLER, Tom R. The effects of trust in authority and procedural fairness on cooperation. *Journal of Applied Psychology*, Vol 92(3), 05/2007, p. 640. Disponível <https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/the-effects-of-trust-in-authority-and-procedural-fairness-on-coop> (acedido a 28/03/2020).

AMERICAN PSYCHOLOGICAL ASSOCIATION - Publication manual of the American Psychological Association. 6th. ed. Washington DC, USA : APA, 2010. ISBN 978-1-4338-0561-5.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Prepared on Tax Administration Compliance Sub-group, Paris, 10/2004, p. 06. <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista econômica contemporânea*, Rio de Janeiro, v.9, n.3, 12/2005, p. 555-581. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-98482005000300004&script=sci_abstract&tlng=pt (acedido a 29/03/2020).

SEGATELLI, Alessandra. Lean Tax Management: modelo aplicado de gestão de conformidade tributária de processo de conformidade tributária. 2017. 126 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017.

WINTER, S.C. Perspectivas de Implementação: status e reconsideração. In: PIERRE, Jon; PETERS, Guy B. *Administração Pública: Coletânea*. Brasília; São Paulo: Enap; Unesp, 2010. p. 209-228.

PEREIRA, Manuel Henrique. *Fiscalidade*. Edição: 4ª ed. Publicação: Coimbra : Almedina, 2011.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Fundamental principles of taxation. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, Paris, 2014, p. 30.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. in: Ciência e Técnica Fiscal. - Lisboa. - Nº 421, (Jan/Junho 2008), p. 7-46.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito. Livraria do Advogado Editora, Curitiba, 2014.

SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICH, Peter. Administrative and Compliance Costs of Taxation. Bath: Fiscal Publications, 1989.

LOPES, Cidália Maria da Mota. Os benefícios e os custos do cumprimento fiscal: breve revisão da literatura. Argumentum. Revista de Direito n. 13, UNIMAR, 2012.

BARRETO, Aline Fleury. Compliance fiscal internacional: considerações acerca da repatriação de fundos no Brasil e a (des)moralização do sistema arrecadatório global. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário RDIET, Brasília, v. 12, n.2, jul-dez de 2017, p. 373-401.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Tax Administration, 2019 - Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies.

SILVA, Suzana Tavares da. Direito Fiscal – Teoria Geral. Imprensa da Universidade de Coimbra, ISBN: 978-989-26-0972-0, 2015.

KPMG. Global tax administrations leveraging technologies, p. 02. Disponível em <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/10/global-disputes-survey-tax> (acedido a 01/04/2020).

FELIPE, Bruno Farage da Costa. Direitos dos robôs, tomadas de decisões e escolhas morais: algumas considerações acerca da necessidade de regulamentação ética e jurídica da inteligência artificial. Revista do Curso de Direito da Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro, vol. .20, n. 22 , p. 150-169, 2017.

ARENDSSEN, Rex; WITTBERG, Lennart; GOSLINGA, Sjoerd. Towards a New Business Model for Tax Administration - Exploring paradigm shifts. Trabalho apresentado na Conferência Anual do Centro de Pesquisa da Administração Tributária University of Exeter, Reino Unido, Abril de 2019. Disponível em <http://cogitem.se/onewebmedia/Towards%20a%20New%20Business%20Model%20for%20Tax%20Administration%20April%202019.pdf> (acedido a 05/04/2020).

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). The Innovation System of the Public Service of Canada, Organisation for Economic Co-operation and Development, Observatory of Public Sector Innovation (OPSI), OECD Publishing, Paris, 2018a.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Fundamental principles of taxation”, in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, Paris, 2014.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Technologies for Better Tax Administration, A Practical Guide for Revenue Bodies, Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD Publishing, Paris, 2016a.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Rethinking Tax Services, The Changing Role of Tax Service Providers in SME Tax Compliance, OECD Publishing, Paris, 2016b.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Tax compliance by design: achieving improved SME tax compliance by adopting a system perspective, 2014.

JENKINS, Glenn Paul. Information Technology and Innovation in Tax Administration The Hague, Netherlands. In: Information Technology and Innovation in Tax Administration. Klumer Law Internacional, 1996.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report 1

11. (hereinafter 2015 OECD Digital Economy Final Report): The digital economy is increasingly becoming the economy itself, Paris, 2015.

EHRKY-RABEL, Tina. Big Data in Tax Collection and Enforcement. In Tax and The Digital Economy – Challenges and Proposals for Reform, 2019. Ed: Werner Haslehmer, Georg Kofler, Katerina Pantazatou, Alexander Rust. Publicado pela Kluwer International Law, The Netherlands, 2019, p. 383 a 384.

COCKFIELD, Arthur. Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test. Vol. 38, Canadian Business Law Journal, 2003.

DEAN, Steven. A. The Incomplete Global Market for Tax Information. University of Boston Law Review. Vol. 49, p. 605 a 672, 2008.

BIRD, Richar Miller; ZOLT, Eric M. Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse. 61 National Tax Journal 791, 2008

BUCKLER, Alan. Information Technology in the US Tax Administrationem Robert F van Brederode, Science, Technology and Taxation, Kluwer Law International, 2012.

MINISTÉRIO PÚBLICO DE PORTUGAL. Consulta de Tratados Internacionais. Disponível em <http://www.ministeriopublico.pt/instrumento/convencao-relativa-assistencia-administrativa-mutua-em-materia-fiscal-adotada-em> (acedido a 05/05/2020).

DELLOITE. Novas regras exigem novas ações: as exigências das administrações tributárias promovem mudanças disruptivas. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/299657/fisco-digital-moda-ou-verdadeiras-mudancas-disruptivas> Março de 2017 (acedido a 05/05/2020).

KEEN, Michael; LIGTHART, Jenny. Information Sharing and International Taxation: A Primer. Revista International Tax and Public Finance, 2006.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD).
Guidance Note - Guidance for Developers of Business and Accounting Software Concerning
Tax Audit Requirements, 2018.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD).
Implementing Online Cash Registers, Benefits, Considerations and Guidance, Organisation
for Economic Co-operation and Development, OECD Publishing, Paris, 2019b.

RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa RFB 1.681/2016. Disponível em
<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/declaracao-pais-a-pais> (acedido a 15/07/2020).

PORTUGAL. Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

COCKFIELD, Arthur; The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through
the Shaping of National Responses to E-commerce Taxation. *Revista Yale Journal of Law and
Technology*, 2006.

ARAÚJO, Maria Ticiania. Tecnologia blockchain pode mudar a forma como pagamos
tributos, 2018. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-abr-16/maria-ticiania-araujo-blockchain-mudar-forma-pagar-tributos> (acedido a 05/05/2020).

MATOS, Patrícia. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2018. Disponível
em <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/beps.html> (acedido a 05/07/2020).

SMITH, William H. Automation in Tax Administration. *Law and Contemporary Problems*,
1969, p. 751-768. Disponível em <https://scholarship.law.duke.edu/lcp/vol34/iss4/6> (acedido a
15/07/2020).

EVANS, Chris; SCHUCH, Joseph. General Report. In *Improving Tax Compliance in
Globalized World*, 2019. Ed: Chris Evans, Michael Lang, Alexander Rust, Josef Schuch,
Claus Staringer, Pasquale Pistone. Vol 9, Institute for Austrian and International Tax Law,
European and International Tax Law and Policy Series, The Netherlands, 2018, p. 03 a 37.

CONNECTING EUROPE. What is building blocks, Bruxelas, 2018. Disponível em <https://ec.europa.eu/cefdigital/wiki/display/CEFDIGITAL/The+Vision> (acedido a 05/07/2020).

RECEITA FEDERAL. A educação fiscal na Receita Federal, 2019. Cfr. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/aeducaca> (acedido a 05/07/2020).

NEVES, Leandro. Computação Cognitiva e a Interação fisco-contribuinte. Apresentação COGEF, 2019. Disponível em <http://www.cogef.ms.gov.br/wp-content/uploads/2019/08/Apresentação-COGEF-Leandro-Neves.pdf> (acedido a 23/07/2020).

COCKFIELD, Arthur. Tax Law and Technology Change. Queen's University Faculty of Law, 2016.

CHOI, Myeong-guk; CHUNG, Ki-han. The Study on the Structural Relationship for Improving Convergency Mobile Public Service : Focused on Mobile App of Integrated Electronic Tax Bill, 2015.

JINGNAN, Cecilia; SHAUN, Chen; MYLES, Gareth. Testing and Implementing Digital Tax Administration. Editores Sanjeev Gupta, Michael Keen, Alpa Shah, and Genevieve Verdier, 2007.

TORGLER, Benno. Tax compliance and Tax morale: a theoretical and empirical analysis. Queensland University of Technology, 2007.

PONTE, Marcus Vinicius Vidal. Gerenciamento de riscos. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/premios/schontag/2005/SegundoLugar.pdf> (acedido a 15/07/2020).

VENTRY, Junior, DENIR, James. Cooperative tax regulation. Connecticut Law Review, v. 41, n. 2, dez. 2008.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. Revista de direito GV vol.15 no.1 São Paulo 2019, Epub May 02, 2019, Rio de Janeiro.

BRANDOM, Van Volkenburgh. Artificial Intelligence and Taxes: 8 Ways It's Being Used, 2019. Disponível em <https://www.crowdreason.com/blog/artificial-intelligence-tax>

ALM, James. Tax compliance and administration, Tulane University, 1999. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/247699437_Tax_Compliance_and_Administration (acedido a 15/07/2020).

LIMA, Edson Sampaio et al. Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED Brasil. JISTEM J.Inf.Syst. Technol. Manag. [online]. 2016, vol.13, n.1, pp.101-130. ISSN 1807-1775. Disponível em <https://doi.org/10.4301/S1807-17752016000100006>. (acedido a 27/07/2020).

PANELLI, Renato. Compliance Fiscal: A inteligência artificial aplicada à área fiscal & Desafios para a Gestão Contenciosa Tributária das Empresas. Notas de webinar, Maio de 2020.

AOKI, Midori; LOPES, Rui. Opções tecnológicas aos países em desenvolvimento: considerações sobre um caso. Rev. adm. empres. vol.16 no.4 São Paulo July/Aug, 1976.

CLEMENTE, Felipe; LIRIO, Viviani. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde, p. 492, 2009.

COCKFIELD, Arthur. Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test, 2003.

PIRES, Rita. Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio Electrónico. Lisboa, Edições Almedina, fevereiro de 2011.

INTER-AMERICAN DEVELOPMENT BANK - IDB. Recommendations and best practices on taxation of SMEs in Latin America, 2019. Disponível em: <https://publications.iadb.org/handle/11319/3865> (acedido a 15/08/2020).

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD).
The Sharing and Gig Economy": Effective Taxation of Platform Sellers, 2019.

GONÇALVES, Nuno. Digitalização, economia e os desafios para tributação, 2018.
Disponível em <https://obegef.pt/wordpress/?p=41678> (acedido a 10/07/2020).

PEREIRA, Aleksandele. O uso da tecnologia para sonegação fiscal, 2020. Disponível em
<https://educacao.ibpt.com.br/blog/uso-da-tecnologia-para-sonegacao-fiscal/> (acedido a
10/07/2020).

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD),
Fundamental Principles of Taxation, 2014.

ALM, James. New Technologies and the Evolution of Tax Compliance. Virginia Tax Review,
Vol. 39, No.3, Spring 2020, UC Irvine School of Law Research Paper No. 2020-42,
Disponível em <https://ssrn.com/abstract=3604507> (acedido a 28/07/2020).

KAZAKEVICIUS, Cesar. Fisco Digital: moda ou verdadeiras mudanças disruptivas?
Disponível em [https://www.migalhas.com.br/depeso/299657/fisco-digital-moda-ou-
verdadeiras-mudancas-disruptivas](https://www.migalhas.com.br/depeso/299657/fisco-digital-moda-ou-verdadeiras-mudancas-disruptivas) (acedido a 01/08/2020).

ADMINISTRAÇÃO FISCAL DA DINAMARCA. Regarding your inquiry on skat. CPR or
SE-number: 9999990000. Informações passadas por email em 09/07/2020.

ADMINISTRAÇÃO FISCAL DA POLÔNIA. Resposta à consulta BMI1.0123.1051.2020
datada em 20/07/2020.