

USO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS EFEITOS SOBRE OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

THE USE OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE TAX INSPECTION AND ITS EFFECTS ON FUNDAMENTAL RIGHTS

Stefanie Cristine Kulkas da Silva¹

Resumo: O presente estudo busca analisar a aplicação da Inteligência Artificial na fiscalização tributária no Estado Democrático de Direito. Por meio do método dedutivo, a partir de pesquisa legislativa e bibliográfica, o texto destaca a competência da Administração Pública, as previsões legais para atividade fiscalizatória e sua relevância para o funcionamento do Estado. Além disso, é enfatizado o uso do Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina (SISAM) como forma de aprimorar a fiscalização aduaneira, discutindo seus impactos quanto aos Direitos Fundamentais.

Palavras-Chave: Inteligência Artificial; Fiscalização Tributária; SISAM; Direitos Fundamentais.

Abstract: The present study seeks to analyze the application of Artificial Intelligence in tax inspection in the Democratic Rule of Law. Through the deductive method, based on legislative and bibliographic research, the text highlights the competence of the Public Administration, the legal provisions for inspection activity and its relevance to the functioning of the State. In addition, the use of the Machine Learning Customs Selection System (SISAM) is emphasized as a way to improve customs inspection, discussing its impacts on Fundamental Rights.

Keywords: Artificial Intelligence; Tax Inspection; SISAM; Fundamental Rights.

INTRODUÇÃO

A fiscalização tributária exerce papel fundamental para manutenção do funcionamento do Estado Democrático de Direito. O controle das atividades fiscais exercidas pelos contribuintes, com estrito respeito aos direitos fundamentais, constitui-se não somente numa forma de arrecadação para o Poder Público, mas também um mecanismo para identificação de irregularidades e ilegalidades com potencial risco à segurança pública.

Diante de sua relevância e dos constantes avanços tecnológicos da sociedade, o aprimoramento do processo fiscalizatório tornou-se uma preocupação constante para a

¹ Graduanda em Direito pela FMU - SP. Email: stefaniekulkas2805@gmail.com.

Administração Pública, que tem, dentre uma de suas principais atribuições, a atividade de polícia administrativa.

O advento da Inteligência Artificial e sua constante evolução passaram a representar uma oportunidade de melhoria para o controle fiscal, possibilitando a implementação de sistemas que tem por objetivo auxiliar o ser humano e tornar os processos mais céleres e eficazes, sem transferir o poder decisório à máquina.

Nesse contexto, a fiscalização aduaneira, enfatizada neste estudo, passou a utilizar o Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina (Sisam) como ferramenta para melhorar o processo de separação de mercadorias para os canais adequados, além de auxiliar na escolha de quais devem ser vistoriadas fisicamente por meio de métodos probabilísticos. Entretanto, é necessário considerar não somente os aspectos práticos relacionados ao seu uso, mas também os jurídicos e legais, principalmente no que concerne aos direitos fundamentais do contribuinte.

Assim, por meio do método dedutivo, a partir de pesquisa legislativa e bibliográfica, objetiva-se analisar o uso da IA na fiscalização tributária, com destaque à fiscalização aduaneira, e os efeitos de sua aplicação quanto aos direitos fundamentais.

1 ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A República Federativa brasileira, formada a partir da união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito² (art. 1º da CF/88³), cuja função principal é a tutela dos direitos fundamentais, bem como a consecução dos objetivos fundamentais da República dispostos no art. 3º da CF/88⁴.

² O Estado democrático de direito, a toda evidência, é a conjugação do Estado de direito com o regime democrático. Trata-se, portanto, do Estado submetido ao império da lei, ou seja, a um conjunto de normas (constitucionais e infraconstitucionais) que criam seus órgãos e estabelecem suas competências, que preveem a separação de poderes, e que explicitam os direitos e garantias fundamentais, com estrito respeito ao princípio democrático. (DANTAS, 2024, p. 262).

³ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos (BRASIL, 1988).

⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988).

Para atingir as suas finalidades, o Estado Democrático de Direito tem como pilar fundamental a noção de *separação de poderes*, que os divide em três *funções* precípua⁵: o Legislativo (criação de leis), o Judiciário (resolução de conflitos por meio da jurisdição) e o Executivo (administração dos interesses públicos).

Essa organização está intimamente ligada à Teoria dos Freios e Contrapesos de Montesquieu, a partir da qual “*é preciso que, pela disposição das coisas, o poder freie o poder*” (Montesquieu, 2005, p.118 apud AMARAL JÚNIOR, 2008, p. 02), como forma de impedir ou inviabilizar abusos. Isto é, embora sejam definidas constitucionalmente funções típicas para os três poderes, em consonância com a sua competência principal, também são designadas funções atípicas, em que um mesmo poder pode apresentar atividades legislativas, executivas e de julgamento (ZAFFARI et al., 2020), sem que isso represente invasão ilegítima nas competências constitucionalmente previstas.

É precisamente nesse ponto que emerge a necessidade de adentrar à esfera do Poder Executivo, em que a Administração Pública possui como prerrogativas constitucionais a atividade de fomento, o serviço público e a atividade de polícia administrativa. Manifestamente, as fiscalizações e sanções realizadas no âmbito tributário encontram-se nesta última atribuição, sendo imputada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), no âmbito da União, e às Secretarias da Fazenda no âmbito estadual, municipal e do Distrito Federal⁶.

A atividade fiscalizatória da Administração pode ser entendida sob duas perspectivas: preventiva e repressiva. No caráter preventivo, os agentes visam evitar a ocorrência de danos sociais por meio da vigilância e controle de condutas. Já no caráter repressivo, quando a norma de polícia é violada, a atuação envolve a imposição de sanções, geralmente materializadas por meio de obrigações de fazer ou não fazer, com o objetivo de corrigir ou punir a transgressão, restaurando o cumprimento das normas legais. (CARVALHO FILHO, 2023, P. 75).

Cumprir mencionar, finalmente, que os atos administrativos, e consequentemente a fiscalização tributária, revestem-se de princípios próprios do Direito Público, como a presunção de legitimidade, presunção de veracidade, imperatividade, autoexecutoriedade e tipicidade.

⁵ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. (BRASIL, 1988)

⁶ Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão essencial ao funcionamento do Estado, de caráter permanente, estruturado de forma hierárquica e diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda e que tem por finalidade a administração tributária e aduaneira da União. (BRASIL, 1988).

As presunções de legitimidade e de veracidade tratam do fato de se presumir que os atos administrativos foram realizados em observância à lei e que as alegações por eles feitas são verdadeiras; a imperatividade permite a imposição do ato a terceiros sem a sua anuência; a autoexecutoriedade estipula que os atos serão realizados sem a intervenção judicial; e a tipicidade impõe que os atos administrativos não podem ser discricionários em sua integralidade, mas devem ser embasados em disposições legais preexistentes.

1.1 Previsão Legal para Atividade Fiscalizatória

O poder fiscalizatório da Administração Pública encontra respaldo no artigo 145, §1º da Constituição Federal, que dispõe:

Art. 145, §1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

No âmbito do Código Tributário Nacional (CTN), há previsão da atividade fiscalizatória pelas autoridades administrativas (art. 194)⁷, entretanto, não há especificação dos procedimentos de fiscalização ou do processo administrativo fiscal, concedendo a regulamentação de tais mecanismos aos entes tributantes por meio de suas próprias regras e leis, desde que atendam aos direitos e garantias individuais, bem como às limitações ao poder de tributar.

Cabe ressaltar, ainda, que o CTN dispõe sobre a prestação mútua de assistência para fiscalização entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 199)⁸. Tal disposição atua como forma de ampliar as informações coletadas para fins de controle e investigação de condutas ilícitas, caracterizando exceção ao sigilo fiscal previsto no mesmo diploma legal.

⁷ Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. (BRASIL, 1966).

⁸ Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (BRASIL, 1966).

1.2 Relevância da Fiscalização Tributária

Partindo de um contexto mais amplo, nota-se que a manutenção do funcionamento da máquina estatal depende diretamente da arrecadação de tributos e de seu correto controle, garantindo recursos para implementação de políticas públicas e investimentos em serviços essenciais. Sua importância é tamanha que a Constituição, em seu art. 167, IV, estabelece uma exceção à regra da não vinculação de receitas de impostos, permitindo a destinação específica de recursos para a administração tributária, assegurando a eficiência na gestão fiscal e o cumprimento das obrigações estatais para com a sociedade.

Para além dos aspectos supramencionados, a fiscalização tributária atua no combate de uma série de condutas ilícitas, tais como:

- a) **Sonegação Fiscal:** A fiscalização detecta omissões ou distorções nos registros de rendimentos e patrimônio, aplicando penalidades e exigindo o pagamento correto dos tributos.
- b) **Contrabando:** Atua em parceria com outros órgãos de controle, apreendendo mercadorias importadas ilegalmente e impedindo sua circulação no mercado interno.
- c) **Descaminho:** Verifica o pagamento de tributos sobre mercadorias importadas legalmente, mas sem recolhimento adequado de impostos.
- d) **Fraudes:** Identifica manipulações contábeis e declarações falsas, corrigindo o valor dos tributos devidos e punindo os responsáveis.

Por outro lado, como bem observado por Hugo de Brito Machado, a fiscalização tributária, transformada em competência pela Constituição, deve respeitar dois limites fundamentais: a legalidade e os direitos individuais. Isso implica que as ações fiscalizatórias precisam estar amparadas em lei e, ao mesmo tempo, não podem violar as garantias individuais asseguradas pela Constituição:

Para conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, a fim de que todos paguem seus tributos em obediência aos mesmos, a Constituição facultou à Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Legitimou, em outros termos, o poder de fiscalizar, transformando-o em competência. É importante observar, porém, dois importantes limites estabelecidos à atividade de fiscalização: a legalidade e o respeito aos direitos individuais. Assim, em suma, as atribuições fiscalizatórias devem contar com previsão e disciplinamento em lei e, além disso, essa lei, para ser válida, não pode

desrespeitar os direitos individuais (CF/88, art. 145, § 1º). (MACHADO, 2024, p. 221).

Nesse sentido, a colaboração dos contribuintes não se resume ao pagamento de quantia, mas ao cumprimento cívico de manter o funcionamento de Estado Democrático de Direito e de todos os direitos e garantias individuais constitucionalmente assegurados. Entretanto, é necessário destacar também que, embora a atividade fiscalizatória seja de extrema importância, ela também é permeada de limitações.

2 USO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA

A fiscalização aduaneira, regulamentada pelo Decreto 6.759/2009 e realizada pela Receita Federal do Brasil nos recintos aduaneiros, é responsável pelo controle de pessoas, bagagens e mercadorias que cruzam as fronteiras do país. Seu objetivo é assegurar a legalidade nas operações de importação e exportação, garantir o correto recolhimento de tributos e identificar ilícitos e erros nas declarações de mercadorias.

Diante de sua extrema importância, tanto do ponto de vista econômico quanto em relação à segurança nacional, o seu procedimento fiscalizatório dispõe de análise criteriosa das mercadorias pelos Auditores-Fiscais com o objetivo de identificar irregularidades.

2.1 Fiscalização Aduaneira

O procedimento fiscalizatório, no âmbito da importação, é instaurado a partir do registro da declaração de importação (DI), momento em que a mercadoria é submetida à RFB e registrada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), dando início ao despacho de importação e posterior distribuição dessas DIs para um Auditor-Fiscal (com exceção do canal verde), conforme dispõe o artigo 545 do decreto 6.759/2009: “Tem-se por iniciado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação. [...] O registro da declaração de importação consiste em sua numeração pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do SISCOMEX” (BRASIL, 2009).

Nesta fase, são designados canais específicos de acordo com a necessidade de apuração de possíveis irregularidades, seu grau de risco e a relevância dessas potenciais inconsistências acerca das informações apresentadas na DI. O canal verde é caracterizado pelo desembaraço automático, com posterior entrega da mercadoria, não sendo necessária a análise

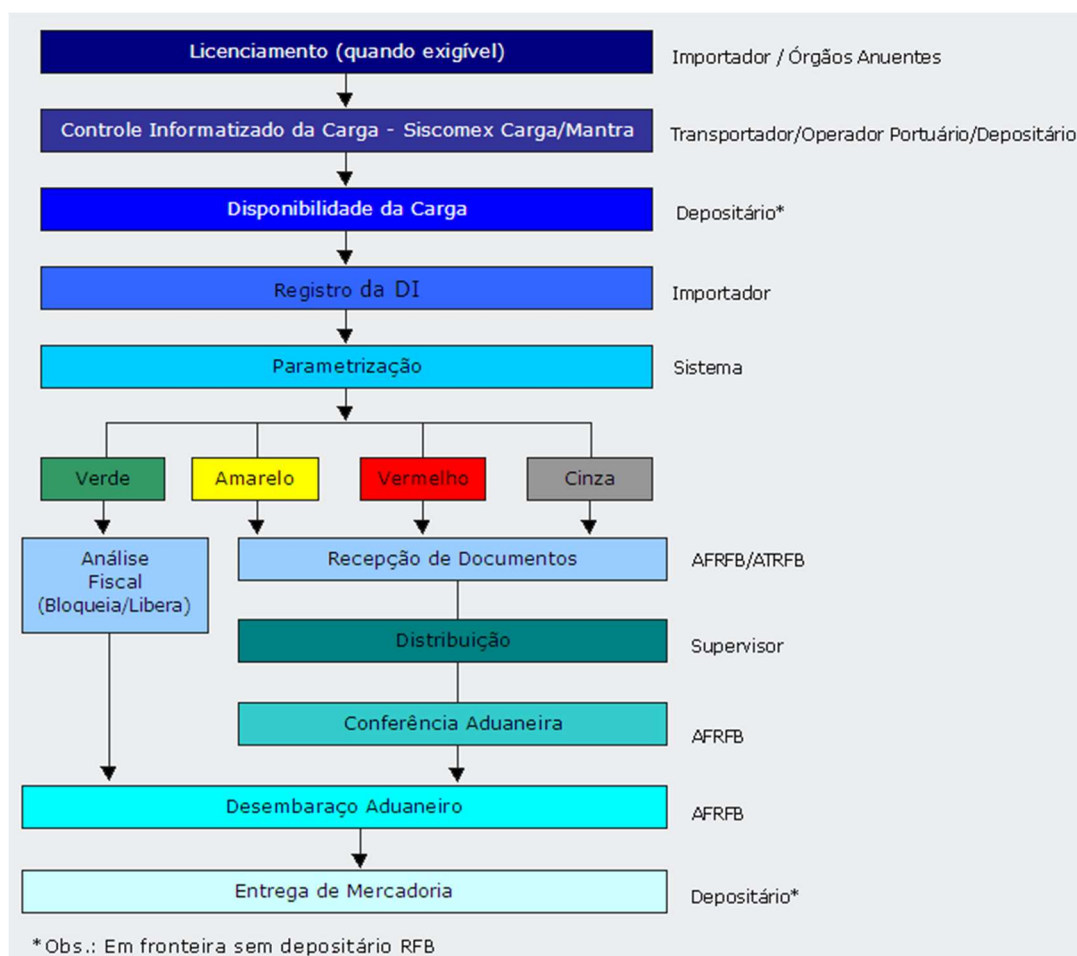
de documentações ou a verificação física do produto. Em contraste, o canal amarelo exige a realização de análise documental. O canal vermelho condiciona o desembaraço às verificações física e documental, devido ao seu maior risco de irregularidades ou erros. Por fim, o canal cinza apresenta a necessidade das duas etapas de fiscalização, além da investigação de possíveis fraudes e ilícitos. Destaca-se também que, frente a indícios de irregularidades, qualquer dos canais pode apresentar análise mais aprofundada, sendo objeto das conferências estabelecidas (BRASIL, 2006).

Assim, para os canais amarelo, vermelho e cinza, o importador deve anexar toda documentação necessária, sob pena de a mercadoria ser considerada abandonada, caso permaneça omissa durante o prazo estipulado (BRASIL, 2009). Ulteriormente, dá-se início à fase de conferência aduaneira, que consiste na análise, pelo agente da RFB, de informações como a classificação fiscal, natureza e todos outros dados e documentos previamente demandados, a fim de conferir as possíveis irregularidades e erros de forma mais aprofundada, conforme prevê a legislação brasileira⁹.

Em conclusão ao procedimento de fiscalização dos produtos importados, há o desembaraço aduaneiro e a entrega da mercadoria, procedimentos condicionados a eventuais correções de irregularidades na DI, a exemplo do estabelecido na lei: “A mercadoria objeto de exigência fiscal de qualquer natureza, formulada no curso do despacho aduaneiro na forma do caput do art. 42, somente será desembaraçada após o respectivo cumprimento”. (BRASIL, 2006).

FIGURA 1 - DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

⁹ Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação. (BRASIL, 2009).



(BRASIL, 2020).

2.2 Sisam: A Inteligência Artificial usada pela Receita Federal do Brasil na Fiscalização Aduaneira

Levando em consideração a quantidade de procedimentos a serem realizados e diante da alta demanda quanto à quantidade de mercadorias a serem vistoriadas, nota-se que o número de Agentes Fiscais é insuficiente para a análise detalhada de cada item que possa apresentar irregularidades, ainda que em menor grau. Além disso, é necessário destacar o fato de que a escolha de tais produtos a serem vistoriados por amostragem, por esses auditores, acaba por não apresentar máxima eficiência.

Dessa forma, como alternativa para tornar o procedimento fiscalizatório mais célere e assertivo, a RFB desenvolveu o Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina (Sisam), inteligência artificial implementada a partir de 2014, capaz de identificar quais declarações têm maior probabilidade de conter irregularidades, além de fundamentar suas

colocações em linguagem natural, auxiliando de forma direta os agentes e facilitando a correção de possíveis equívocos.

O Sisam, a partir do extenso histórico de importações do Siscomex, está apto a comparar as versões originais e desembaraçadas das DIs anteriormente verificadas, possibilitando a identificação de erros recorrentes. A IA está disponível em todas unidades voltadas à fiscalização aduaneira da Receita Federal do Brasil de forma interligada ao Siscomex e apresenta suas análises dentro do Analisador Inteligente e Integrado de Transações Aduaneiras (Aniita). (JAMBEIRO FILHO, 2015, p.16).

De forma geral, o Sistema tem sua atuação principal no encaminhamento das DIs aos canais de conferência corretos e na identificação, por meio da análise de diversos dados, de quais mercadorias devem ser priorizadas quanto à vistoria física. Seus resultados são apresentados por meio de uma planilha, que reúne dados como o valor aduaneiro, a expectativa de retorno, a probabilidade de erro e a diferença de alíquota, além da identificação da operação e do importador.

Figura 1: Planilha-padrão do Sisam

Identificado	NIM-IMPOR	Valor Aduaneiro	Exp. ReL	Exp. Perda	Prob. Erro	Prob. Erro	Probabilidade de Erro	II Exp.	IFI Exp.	AD Exp.	PIS Exp.	Cofins Exp.
Cores destacam estimativas da IA												
		2.145.256,90	38.882,51	6.777,76	5,00%	8,04%	0,03%	-0,31%	1,23%	0,00%	-0,00%	-0,02%
		2.235.581,19	37.868,23	7.518,91	5,00%	8,04%	0,03%	-0,32%	1,15%	0,00%	-0,00%	-0,02%
		2.194.402,95	36.979,37	7.413,87	5,00%	8,04%	0,03%	-0,32%	1,14%	0,00%	-0,00%	-0,02%
		2.048.094,40	4.140,42	1.243,08	1,68%	0,50%	0,00%	-0,06%	0,14%	0,00%	-0,00%	-0,00%
		200.253,68	2.973,87	0,00	9,90%	4,03%	0,73%	0,89%	0,08%	0,00%	0,02%	0,05%
		10.366,68	2.536,73	5,55	92,28%	0,37%	0,69%	-0,20%	0,24%	0,00%	1,28%	1,54%
		385,56	2.497,82	0,05	65,75%	1,93%	0,17%	5,01%	0,03%	0,00%	-0,01%	-0,04%
		27.839,87	2.798,28	58,60	56,10%	0,98%	0,33%	-0,73%	4,88%	0,00%	-0,01%	-0,03%
		11.627,84	2.393,93	33,36	42,72%	1,75%	6,14%	6,62%	-0,47%	0,00%	0,08%	0,40%
				43,2	52,91%	2,12%	28,51%	-0,47%	-2,46%	0,00%	-0,00%	-0,01%
				1,02	37,31%	1,48%	1,45%	-0,07%	1,57%	0,00%	-0,00%	-0,01%
				1,00	7,22%	4,03%	0,45%	0,67%	0,05%	0,00%	0,02%	0,03%
				2,52	28,62%	1,48%	0,46%	2,12%	1,15%	0,00%	-0,00%	-0,01%
				0,00	2,28%	0,12%	0,00%	6,31%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
				17,43	32,22%	1,24%	0,52%	0,41%	2,34%	0,00%	-0,00%	-0,01%
				74,96	82,77%	0,19%	9,55%	-1,44%	0,02%	0,00%	-0,00%	-0,01%
		121.433,96	1.200,71	13,40	6,41%	0,62%	0,45%	0,65%	0,03%	0,00%	0,00%	0,02%
		170.070,46	1.180,57	0,00	10,15%	5,53%	0,27%	0,13%	0,12%	0,00%	0,08%	0,20%
		22.500,69	1.124,56	11,07	92,46%	2,98%	0,49%	0,51%	0,00%	0,00%	-0,00%	-0,02%
				256,59	2,60%	0,32%	0,00%	0,00%	0,00%	0,17%	0,00%	0,00%
				0,29	35,74%	0,70%	0,88%	3,04%	2,52%	0,00%	0,00%	0,01%
				419,11	1,72%	0,45%	0,00%	-0,10%	0,17%	0,00%	-0,00%	-0,00%
		98.877,80	965,27	9,59	4,94%					0,00%	-0,00%	-0,01%
		2.934,93	909,23	3,64	36,63%					0,01%	-0,00%	-0,01%
		500.794,69	899,60	51,80	1,93%					0,00%	-0,00%	-0,00%
		113.137,30	863,59	33,30	4,73%	1,03%	0,02%	0,47%	-0,03%	0,00%	-0,00%	-0,00%
		15.915,91	849,47	0,06	14,36%	0,67%	0,33%	1,57%	0,98%	0,02%	-0,00%	-0,00%
		133.115,01	820,50	17,06	7,22%	0,41%	0,14%	0,31%	0,10%	0,00%	-0,00%	-0,00%
		3.779.502,61	771,54	0,00	0,27%	1,81%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%

Expectativa de retorno de uma possível verificação (em Reais)

Probabilidades de erro

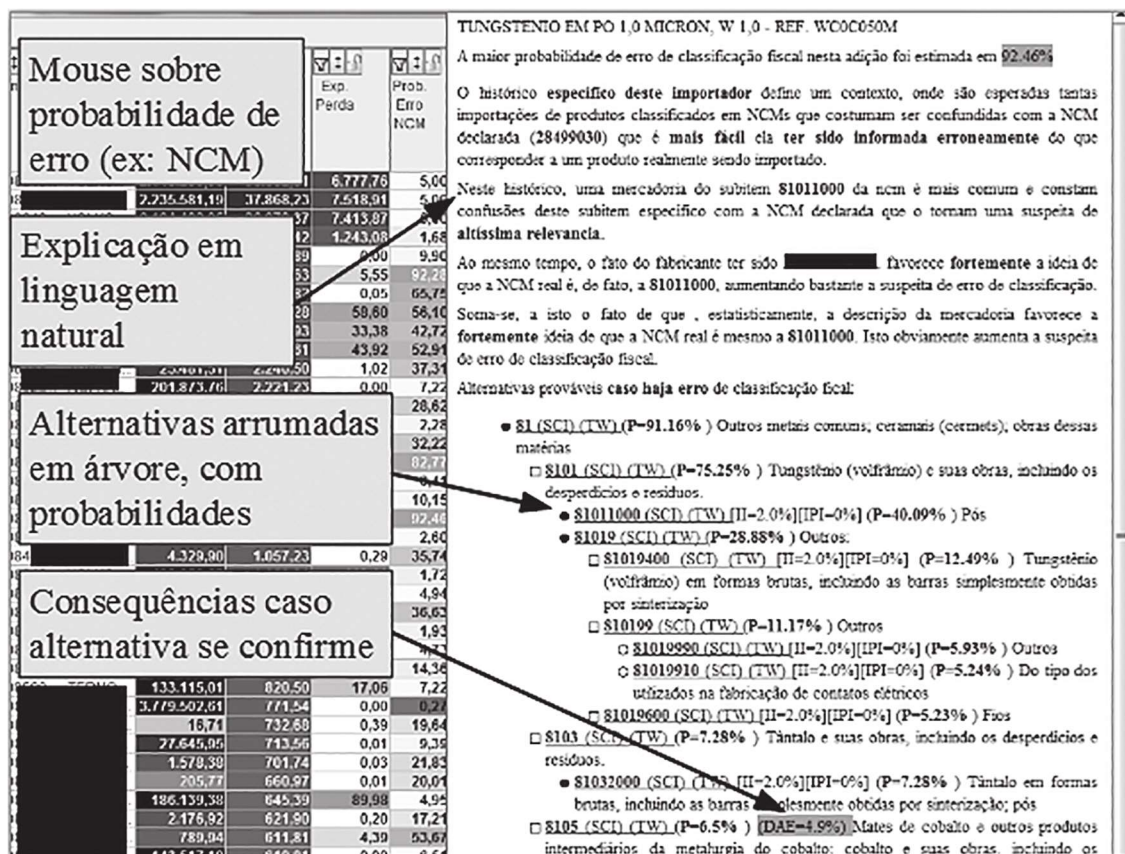
Diferenças de alíquota

Fonte: JAMBEIRO FILHO, 2015.

O fato de o sistema apresentar, de forma concisa e padronizada, as informações a serem analisadas pelo fiscal, além de utilizar as cores para indicar maior ou menor probabilidade de erro ou de divergências em alíquotas, facilita a interação com o ser humano e torna o sistema intuitivo. Destaca-se também o campo referente à expectativa de retorno que, de acordo com Jambeiro Filho, “orienta o fiscal para que ele aproveite bem seu tempo e sua energia”.

Um dos aspectos mais relevantes do Sisam é a habilidade de comunicar, em linguagem natural, o ponto exato de erro potencial, além de apresentar probabilidades realistas e conexões de ideias pertinentes quanto às inconsistências nas informações da mercadoria, podendo identificar até mesmo problemas relacionados à classificação fiscal, um dos erros mais complexos de serem solucionados. Conforme a imagem e o trecho abaixo, referente a uma análise do sistema, é possível identificar como a comunicação com o Auditor-Fiscal é realizada.

Figura 2: Justificativa de suspeita na NCM e sugestões.



Fonte: JAMBEIRO FILHO, 2015.¹⁰

O Sisam, aliado à inteligência natural dos Auditores-Fiscais, teve como resultado a detecção de erros em mais de 75% das declarações selecionadas, a partir da sugestão do sistema, para inspeção física.

Entretanto, embora o uso da IA promova melhora significativa no processo fiscalizatório aduaneiro, surgiram preocupações quanto à ética de sua aplicação devido ao desconhecimento sobre a forma como o sistema chega às suas conclusões. Como forma de solucionar tal problema, o Sisam gera explicações e tem a habilidade de demonstrar sua linha de raciocínio, tornando-se inteiramente auditável. (JAMBEIRO FILHO, 2020).

3 O USO DA IA FRENTE AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E ASPECTOS ÉTICOS E JURÍDICOS

Diante do ineditismo do emprego da Inteligência Artificial no âmbito da Administração Pública em proporções tão abrangentes, há que se debruçar, para além de seus impactos positivos quanto à produtividade e eficiência, sobre seus efeitos nos direitos fundamentais do contribuinte e nos aspectos jurídicos e éticos relacionados ao seu funcionamento.

3.1 Critérios de Seleção

O direcionamento do Auditor-Fiscal pelo Sisam, quanto às mercadorias a serem vistoriadas, apresenta critério de seleção baseado, predominantemente, em dados probabilísticos de cunho econômico. Tal visão é evidenciada por colocação de Jambeiro Filho acerca da coluna da planilha referente à expectativa de retorno:

¹⁰ Transcrição do texto gerado automaticamente pelo Sisam ao analisar caso real: “A probabilidade de erro de classificação fiscal neste item foi estimada em 92.46%. O histórico específico deste importador define um contexto, onde são esperadas tantas importações de produtos classificados em NCMs que costumam ser confundidas com a NCM declarada (28499030) que é mais fácil ela ter sido informada erroneamente do que corresponder a um produto realmente sendo importado. Neste histórico, uma mercadoria do subitem 81011000 da NCM é mais comum e constam confusões deste subitem específico com a NCM declarada que o tornam uma suspeita de altíssima relevância. Ao mesmo tempo, o fato do fabricante ter sido XXXXXX S.A. favorece fortemente a ideia de que a NCM real é, de fato, a 81011000, aumentando bastante a suspeita de erro de classificação. Soma-se, a isto o fato de que, estatisticamente, a descrição da mercadoria favorece a fortemente ideia de que a NCM real é mesmo a 81011000. Isto obviamente aumenta a suspeita de erro de classificação fiscal.” (JAMBEIRO FILHO, 2015).

A expectativa de retorno orienta o fiscal para que ele aproveite bem seu tempo e sua energia. Uma mercadoria de valor médio pode ter uma expectativa de retorno alta se as probabilidades de erro forem altas. Uma mercadoria de pouco valor pode ter a expectativa de retorno alto se houver probabilidades de erro altas com consequências administrativas importantes, como uma fuga de licença de importação. Já uma mercadoria de muito valor pode merecer a atenção do fiscal ainda que as probabilidades de erro sejam relativamente baixas. (JAMBEIRO FILHO, 2015, p. 28).

Embora o uso dessas informações como forma de guiar a fiscalização tributária pareça óbvio, há de se considerar que o emprego do método quantitativo pela IA pode desconsiderar dados de cunho jurídico importantes para o Estado Democrático de Direito, favorecendo a vistoria física de mercadorias que tenham o condão de apresentar impacto financeiro favorável ao maior recolhimento do Estado em detrimento daquelas que, mesmo irregulares, não apresentam expectativa de retorno alta.

O sistema dispõe, em sua planilha, de uma coluna denominada expectativa de perda, em que é calculada a probabilidade de a mercadoria apresentar erros que resultem em valores em benefício do contribuinte. Nesses casos o auditor, dentro de sua discricionariedade, pode decidir se irá destinar sua atenção a corrigir a diferença ou não. Entretanto, é de se questionar se o sistema, por se pautar em critérios econômicos, não facilita e preconiza o tipo de exame que favoreça a análise em favor do recolhimento da RFB, e não a fiscalização baseada em preceitos éticos.

A luz dos parâmetros constitucionais, a (in)adequação jurídica da ação do contribuinte deveria ser objeto de controle estatal independente da consequência financeira que gerasse aos cofres públicos. Em outras palavras, em termos jurídicos, a fiscalidade deveria ser orientada pela conformidade legal. Esse é o significado de um Estado de Direito. Portanto, devemos entender como prejuízo toda a ação do Estado ou do contribuinte que não esteja em conformidade com a lei, independente do seu resultado financeiro. Quando se trata de fiscalidade, um prejuízo jurídico será sempre maior que um prejuízo financeiro, pois sua base será sempre uma violação ao princípio democrático. (KÖCHE, 2020, p. 194).

Nesse sentido, para que o método utilizado pela Inteligência Artificial em questão seja considerado legítimo quanto aos aspectos jurídicos, deve-se partir de uma visão teórica utilitarista, num contexto em que o utilitarismo estaria ligado ao consequencialismo. (KÖCHE, 2020). Tal corrente ética utiliza as consequências como forma de avaliar as ações, medindo assim, a sua utilidade, como define Bentham: “Por princípio de utilidade entende-se aquele princípio que aprova ou desaprova qualquer ação, segundo a tendência que tem a aumentar ou a diminuir a felicidade da pessoa cujo interesse está em jogo [...]”. (BENTHAM, 1974, p.10).

Dessa forma, o ato de estabelecer o que é uma prioridade na fiscalização, no Estado Democrático de Direito, partindo de uma escolha entre o mais viável e proveitoso economicamente e o mais legítimo de acordo com o princípio democrático, evidentemente traz diversos pontos que chamam atenção para o uso da Inteligência Artificial.

3.2 Lei Geral de Proteção de Dados

Frente ao extenso banco de dados utilizado pelo Sisam, composto pelo histórico de Declarações de Importação registradas no Siscomex desde 1997, e ao advento da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), que dispõe sobre o tratamento de dados pessoais objetivando a proteção da liberdade e privacidade, surge a preocupação acerca do uso de dados pela IA e suas consequências.

Um dos aspectos mais significativos da lei supracitada, é a preocupação com a adoção de medidas de segurança eficazes que tenham por finalidade a proteção das informações do indivíduo¹¹ (art. 46 da lei 13.709/2018). Destaca-se que tal medida visa dirimir a possibilidade do uso de dados pessoais de forma indiscriminada, seja por meio de vazamento de dados ou erro interno, acarretando a violação ao princípio da privacidade.

Nesse sentido, cabe ao órgão fiscalizador o tratamento de dados de forma responsável e ponderada, sendo facultada a implementação de mecanismos voltados à garantia da proteção de informações sensíveis do contribuinte, que podem dispor de regras de boas práticas e de segurança¹² (art. 50 da lei 13.709/2018). Além disso, a IA deve ser manipulada corretamente por todos usuários e agentes responsáveis pelo sistema, a fim de não representar um obstáculo à preservação da privacidade e segurança do contribuinte.

¹¹ Art. 46. Os agentes de tratamento devem adotar medidas de segurança, técnicas e administrativas aptas a proteger os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou qualquer forma de tratamento inadequado ou ilícito.

§ 1º A autoridade nacional poderá dispor sobre padrões técnicos mínimos para tornar aplicável o disposto no caput deste artigo, considerados a natureza das informações tratadas, as características específicas do tratamento e o estado atual da tecnologia, especialmente no caso de dados pessoais sensíveis, assim como os princípios previstos no caput do art. 6º desta Lei. (BRASIL, 2018).

¹² Art. 50. Os controladores e operadores, no âmbito de suas competências, pelo tratamento de dados pessoais, individualmente ou por meio de associações, poderão formular regras de boas práticas e de governança que estabeleçam as condições de organização, o regime de funcionamento, os procedimentos, incluindo reclamações e petições de titulares, as normas de segurança, os padrões técnicos, as obrigações específicas para os diversos envolvidos no tratamento, as ações educativas, os mecanismos internos de supervisão e de mitigação de riscos e outros aspectos relacionados ao tratamento de dados pessoais. (BRASIL, 2018).

Dentro desse contexto, considerando que o Sisam dispõe de banco de dados extremamente extenso, composto pelas Declarações de Importação e também pelos resultados das análises realizadas, é de extrema importância o correto manuseio desses dados e a implementação de procedimentos que visem minimizar quaisquer riscos à segurança das informações armazenadas. Além disso, considerando que a IA tem sua atuação interligada a sistemas como o Siscomex e o Aniita, é essencial que todos esses programas trabalhem essa questão de forma concomitante, evitando prejuízos ao tributário.

O diploma legal prevê, também, a necessidade de transparência no tratamento de dados¹³ (art. 9º da lei 13.709/2018), um desafio na aplicação da Inteligência Artificial em vista do desconhecimento, pelo agente que acessa a informação disponibilizada, de todo processo realizado pela máquina para chegar a determinada conclusão. Nesse ponto, devido à linguagem natural, o Sisam se destaca por ter a habilidade de demonstrar com clareza quais foram os dados utilizados e quais conexões foram feitas para a identificação do erro, aumentando significativamente a transparência em todo processo, além de tornar o sistema inteiramente auditável.

Além disso, um ponto relevante quanto ao princípio da transparência é o considerável desconhecimento, pelo próprio contribuinte, do uso da Inteligência Artificial e dos mecanismos utilizados por ela na fiscalização aduaneira. Embora se trate de um procedimento interno, próprio do procedimento fiscalizatório, o tributário deve tomar conhecimento de novas ferramentas utilizadas pela Administração para tal finalidade, garantindo a percepção de legalidade do controle fiscal.

Ademais, é de suma importância que o auto de infração¹⁴ (art. 10 do decreto 70.235/1972), por meio do qual o contribuinte é alertado sobre ilegalidades e irregularidades da mercadoria, esteja munido de informações claras e precisas, que auxiliem o destinatário a

¹³ Art. 9º O titular tem direito ao acesso facilitado às informações sobre o tratamento de seus dados, que deverão ser disponibilizadas de forma clara, adequada e ostensiva acerca de, entre outras características previstas em regulamentação para o atendimento do princípio do livre acesso: I - finalidade específica do tratamento; II - forma e duração do tratamento, observados os segredos comercial e industrial; III - identificação do controlador; IV - informações de contato do controlador; V - informações acerca do uso compartilhado de dados pelo controlador e a finalidade; VI - responsabilidades dos agentes que realizarão o tratamento; e VII - direitos do titular, com menção explícita aos direitos contidos no art. 18 desta Lei. (BRASIL, 2018).

¹⁴ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (BRASIL, 1972).

identificar precisamente o erro e a evitar que ele se repita. Assim, a aplicação da ferramenta deve facilitar a lavratura do auto de infração permitindo que o Auditor-Fiscal descreva, com agilidade, os erros encontrados com riqueza de detalhes.

Em síntese, é necessário que a fiscalização não desrespeite a proteção de dados legalmente prevista ou os princípios da privacidade e transparência. Embora o controle fiscal seja crucial para a manutenção do funcionamento do Estado, o anseio pelo melhoramento dos sistemas de IA, como forma de atingir essa finalidade, não deve colocar em risco os direitos e garantias preconizados na legislação brasileira.

CONCLUSÃO

Diante da relevância da atividade fiscalizatória para a manutenção do funcionamento do Estado Democrático de Direito, nota-se que o uso da Inteligência Artificial, de forma abrangente e significativa, propiciou o aprimoramento de procedimentos complexos e demorados, além de impactar positivamente os resultados, tornando-os mais assertivos.

No âmbito aduaneiro, a implementação do Sisam foi extremamente bem-sucedida, servindo como ponto de partida para o desenvolvimento de diversas outras tecnologias voltadas à atividade de polícia administrativa, realizada pela Administração. Destaca-se também que, embora a IA atue na parametrização de mercadorias, direcionando o Auditor-Fiscal em relação às que devem dispor de vistoria física, ela representa apenas um auxílio, permitindo que a tomada de decisão seja realizada diretamente pelo profissional.

Em complemento, a capacidade de comunicar, em linguagem natural, quais foram as irregularidades encontradas e quais informações utilizadas para chegar a determinada conclusão, permite maior transparência no procedimento fiscalizatório e facilita a identificação e a correção de eventuais erros do sistema de forma célere e eficaz.

Em que pese os direitos fundamentais, a aplicação de sistemas de IA ainda representa um ponto de atenção frente aos princípios da privacidade e da transparência, principalmente quanto à segurança das informações e à possibilidade de uso indevido de dados pessoais do contribuinte. Evidentemente, tal problemática não é exclusiva ao uso da tecnologia em questão no processo fiscalizatório, mas uma característica comum a sistemas que utilizam bancos de dados.

Assim, é notável a importância do uso desses sistemas para fins de aprimoramento da fiscalização tributária, em vista de seu excelente desempenho quanto à capacidade de análise e de confronto de informações. Contudo, ressalta-se a necessidade de observar constantemente se o uso da tecnologia está em consonância com a legislação e se a sua aplicação não implica em violação aos direitos fundamentais do contribuinte.

REFERÊNCIAS

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Sobre a organização de poderes em Montesquieu: comentários ao Capítulo VI do Livro XI de O Espírito das Leis. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 868, 2008. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5572274/mod_resource/content/0/Organizacao%20de%20poderes%20em%20Montesquieu.pdf. Acesso em: 03 out. 2024.

BENTHAM, Jeremy. Uma Introdução aos princípios da moral e da legislação. 1. ed. São Paulo: **Abril Cultural**, 1974. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7576356/mod_resource/content/1/10.%20BENTHAM%3B%20MILL.pdf. Acesso em: 15 out. 2024.

BESSA, Leonardo Roscoe. LGPD – proteção à privacidade ou aos dados pessoais?. **Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios – TJDF**, Brasília/DF, 2024. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/artigo-lgpd-2013-protecao-a-privacidade-ou-aos-dados-pessoais>. Acesso em: 03 out. 2024.

BRASIL. **Receita Federal**. Despacho de importação - DI. Publicado em 2014. Atualizado em 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/despacho-de-importacao/etapas-do-despacho-aduaneiro-de-importacao/despacho-de-importacao-di>. Acesso em: 15 out. 2024.

BRASIL. **Receita Federal**. Etapas do despacho aduaneiro de importação. Publicado em 2014. Atualizado em 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/despacho-de-importacao/etapas-do-despacho-aduaneiro-de-importacao>. Acesso em: 12 out. 2024.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 37. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023. E-book. ISBN 9786559774265. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559774265/>. Acesso em: 15 out. 2024.

DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. Indaiatuba, SP: Foco, 2024. E-book. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br>.

JAMBEIRO FILHO, Jorge Eduardo de Schoucair. Artificial Intelligence in the Customs Selection System through Machine Learning (SISAM). **Prêmio de Criatividade e Inovação da RFB**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2015.

JAMBEIRO FILHO, Jorge Eduardo de Schoucair. Brazil: Artificial intelligence in Brazil's Customs. **WCO/WTO Study Report on Disruptive Technologies**: Bruxelas, 2022.

KÖCHE, Rafael. Inteligência artificial a serviço da fiscalidade: sistema de seleção aduaneira por aprendizado de máquina (SISAM). In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Tributação e novas tecnologias**. São Paulo: Editora Foco, 2021. Disponível em: <https://www.rafaelkoche.com.br/arquivos/TRIBUTACAO-E-NOVAS-TECNOLOGIAS-Rafael-Koche.pdf>. Acesso em: 12 out. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. ISBN 9786559776177. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776177/>. Acesso em: 15 out. 2024.

PISKE, Oriana; SARACHO, Antonio Benites. Considerações sobre a teoria dos freios e contrapesos (checks and balances system). **Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios – TJDF**, 2018. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/2018/consideracoes-sobre-a-teoria-dos-freios-e-contrapesos-checks-and-balances-system-juiza-orian-piske>. Acesso em: 10 out. 2024.

JANINI, Tiago Cappi; PULCINELLI, Ana Luiza Godoy. A fiscalização tributária e seus limites: uma análise a partir do princípio da legalidade e dos direitos fundamentais do contribuinte. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 347-365, jul./dez. 2016. e-ISSN: 2526-0138.

ZAFFARI, Eduardo K.; SILVA, Maira J F.; MIÃO, João R.; et al. **Fiscalização tributária**. Porto Alegre: SAGAH, 2020. E-book. p.19. ISBN 9788533500679. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788533500679/>. Acesso em: 11 out. 2024.