

Auditores sem Fronteiras¹ – Apresentação, Ações na América Latina e Potencial Envolvimento do Brasil

Tax Inspectors Without Borders – Presentation, Actions in LATAM and Brazil's Potential Involvement

Júlio Lindner Barbieri

Mestrando em Direito Tributário Internacional e Desenvolvimento pelo IBDT. *Master of Laws (LL.M.)* em Direito Tributário pelo Insper. *Master of Laws (LL.M.)* em Direito Societário pelo Insper. Advogado e Sócio do escritório Barbieri Advogados em Santa Catarina. *E-mail*: julio@barbieriadv.com.

Recebido em: 20-8-2021 – Aprovado em: 21-4-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n10-3>

Resumo

Este artigo busca apresentar e contextualizar a iniciativa Auditores sem Fronteiras (ASF) mantida pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). A partir de informações institucionais do ASF, será possível visualizar a estrutura do programa e compreender as diretrizes e objetivos orgânicos. A análise de relatórios específicos divulgados pelo ASF resulta em uma opinião objetiva com viés macro das ações já realizadas e que estão programadas. Mais do que uma apresentação do ASF, espera-se introduzir a postura e os princípios adotados pela organização do programa, sobretudo das práticas do Secretariado sediado em Paris, mas também do conselho de administração e *stakeholders*.

Palavras-chave: Auditores sem Fronteiras, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, Administração Tributária, desenvolvimento econômico.

Abstract

This article seeks to present and contextualize the Tax Inspectors Without Borders (TIWB) initiative maintained by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the United Nations Development Program (UNDP). Based on ASF institutional information, it will be possible to visualize the program structure and understand the organic guidelines and objectives. The analysis of specific reports released by ASF leads to an objective opinion with a macro bias of past and future ASF actions. More than an ASF presentation, it is expected to introduce the posture and principles

¹ Tradução livre de *Tax Inspectors Without Borders* (TIWB).

adopted by the program organization, especially the practices of the Secretariat based in Paris, but also of the board of directors and stakeholders.

Keywords: Tax Inspectors Without Borders, Organization for Economic Cooperation and Development, United Nations Development Program, Tax Administration, economic development.

1. Considerações introdutórias

Globalização e cooperação internacional caminham juntas. Historicamente, países com práticas de sucesso em determinados campos se dispõem a cooperar com países menos capacitados para aquela tarefa. A cooperação internacional em matéria tributária não é novidade. Todavia, o que até recentemente se observava eram iniciativas entre países em níveis de desenvolvimento similares. Amostra disso são as ações da OCDE, que em sua maioria têm como destino países desenvolvidos.

Países subdesenvolvidos tendem a ter uma arrecadação fiscal imensamente menor do que países desenvolvidos. Isso é claro em fatores absolutos, mas também proporcionalmente. Como consequência, países com orçamentos deficitários são ineficientes em gerir suas funções básicas, sejam elas destinadas à sociedade ou à sua própria administração. Fatalmente esse cenário é realidade de dezenas de nações subdesenvolvidas ao redor do globo, em especial daquelas localizadas no continente africano.

A iniciativa ASF é apresentada pelos países com alto grau de desenvolvimento econômico a fim de cooperar com nações subdesenvolvidas. Busca-se como objetivo fim alcançar metas sociais básicas através do aumento de arrecadação pública destas nações. Nesse âmbito, o compartilhamento de experiências entre as autoridades fiscais dos países cooperantes e cooperados pode ser uma solução de bastante eficiência.

Ainda nos primeiros anos de ação, mas com resultados promissores, o projeto ASF vem a cada ano crescendo exponencialmente e sendo inclusive objeto de requerimento para sua implantação em diversos países. Atualmente, percebe-se que o projeto ultrapassou a assistência a países com níveis alarmantes de desenvolvimento e vem ganhando espaço, também, em nações com melhores índices, como por exemplo os países latino-americanos.

É provável que o envolvimento desses países com o programa seja cada vez maior, de forma que o Brasil passe a participar ativamente do projeto, possivelmente cooperando com nações em condições de desenvolvimento econômico inferiores, conforme se verá a seguir.

2. Apresentação TIWB

Audidores sem Fronteiras (ASF) ou *Tax Inspectors Without Borders* (TIWB) é uma iniciativa administrada conjuntamente pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). Apesar de na prática o ASF ter concluído projetos antes de sua formalização, a parceria entre a OCDE e o PNUD foi formalizada em

13 de julho de 2015, em Addis Abeba. Na ocasião, o programa foi recebido com entusiasmo e visto como alternativa capaz de contribuir com os países em desenvolvimento na busca de suas receitas fiscais (TIWB, 2015)².

As receitas domésticas são a maior e mais importante forma de financiamento do desenvolvimento. Recursos internos são o melhor caminho para garantir o crescimento econômico de longo prazo, bem como reduzir a pobreza. Contudo, a realidade é que países com baixas arrecadações em média geram em torno de 15% de receita sobre seu PIB³.

Um dos fatores que limitam a arrecadação de tais países é a falta de capacidade técnica de sua Administração Tributária. O AFS auxilia na linha de frente no combate à evasão tributária e a planejamentos tributários agressivos. Planejamentos tributários internacionais abusivos altamente complexos demandam auditores fiscais habilitados. Um time capacitado de auditores é capaz de identificar casos de alto risco e descobrir arranjos que despem as Administrações Públicas de suas receitas⁴.

ASF contribui para a cooperação internacional dos auditores fiscais através de programas de assistência em auditoria tributária nos países em desenvolvimento em todo o globo. Trata-se de medida efetiva para o incremento das receitas domésticas, visando alcançar o desenvolvimento econômico e objetivos que foram traçados pela comunidade internacional em Addis Abeba.

Importante mencionar que os esforços do ASF não procuram somente o crescimento econômico do referido país, mas sim garantir os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS)⁵ traçados pelo PNUD⁶.

A qualidade técnica dos representantes dos membros da OCDE em matéria tributária é complementada pela presença global e intrarregional do PNUD. De forma geral, o ASF é assim composto:

- Órgão conjunto da OCDE e do PNUD sediado em Paris, auxiliado pela rede de escritórios locais do PNUD, os quais estabelecem e coordenam cada atividade do ASF. Os escritórios regionais do PNUD promovem programas

² *OECD and UNDP partnership. TIWB*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/about/oecd-undp-partnership/>.

³ *About TIWB*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/about/>.

⁴ *About TIWB*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/about/>.

⁵ Sobre ODS ou *sustainable development goals* (SDG): “Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, também conhecidos como Objetivos Globais, são um chamado universal para ação contra a pobreza, proteção do planeta e para garantir que todas as pessoas tenham paz e prosperidade. Esses 17 Objetivos foram construídos com o sucesso dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, incluindo novos temas, como a mudança global do clima, desigualdade econômica, inovação, consumo sustentável, paz e justiça, entre outras prioridades. Os objetivos são interconectados – o sucesso de um ODS envolve o combate a temas que estão associados a outros objetivos.” Disponível em: <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/sustainable-development-goals.html>.

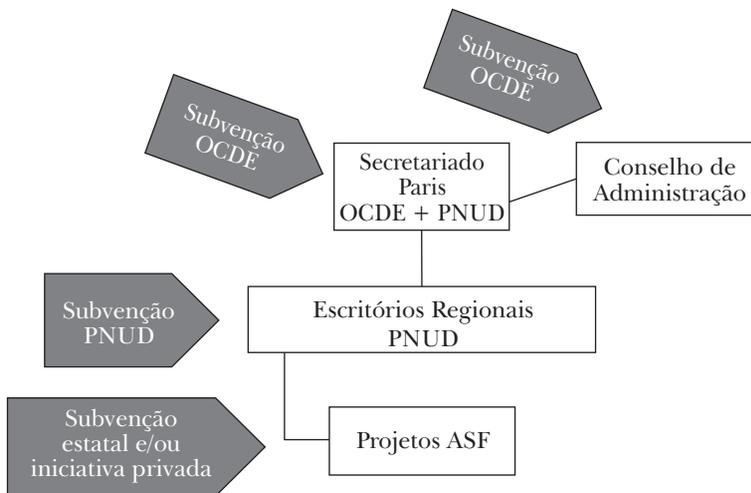
⁶ *Auditores Sem Fronteiras combatem sonegação fiscal nos países em desenvolvimento*. Brasília, 7 de dezembro de 2016. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/auditores-sem-fronteiras-combatem-sonegacao-fiscal-nos-paises-em-desenvolvimento/>. Acesso em: 12 jan. 2020.

do ASF com auditores sêniores e ministros em países em desenvolvimento, e auxiliam as Administrações que receberão o programa a completar o procedimento de solicitação.

– Um conselho de administração misto formado por partes interessadas e dirigido conjuntamente pelo secretário geral da OCDE e pelo administrador do PNUD. É formado por países parceiros do programa e por países que receberão o programa, além de organizações regionais, sociedade civil e empresarial, monitores do programa e do secretariado do ASF.

– Subvenção de governos e/ou iniciativa privada são dedicados para o programa propriamente dito, enquanto a contribuição aos escritórios locais do PNUD é canalizada pelo mesmo órgão. A subvenção da OCDE é usada para custear o órgão ASF sediado em Paris e o referido conselho de administração.

A organização e o modelo de financiamento do programa podem ser assim dispostos:



3. Implantação, operação e alcance

A implantação do programa se baseia em um ciclo de sete fases, sendo: (1) identificação da necessidade de assistência; (2) preparação da solicitação de assistência; (3) avaliação da solicitação de assistência e seleção de especialistas; (4) desenho do projeto: termos de referência; (5) implementação; (6) monitoramento; e (7) avaliação e melhoria⁷.

⁷ O ciclo completo do programa fica assim disposto: 1. Identificar necessidade de assistência: Administração anfitriã identifica limitações de capacidade técnica e auditoria e consulta questões preliminares on-line; 2. Preparação da solicitação de assistência: Administração anfitriã preenche o formulário padrão on-line, considerando, área específica de necessidade de assistência e potenciais modelos de subvenção do projeto; Administração anfitriã recebe do Secretariado ver-

Dessa forma, o Secretariado sediado em Paris cumpre o papel de quartel general e central das operações, equalizando interesses e solicitações dos especialistas, monitores, administrações anfitriãs e garante ferramentas para sustentar o programa.

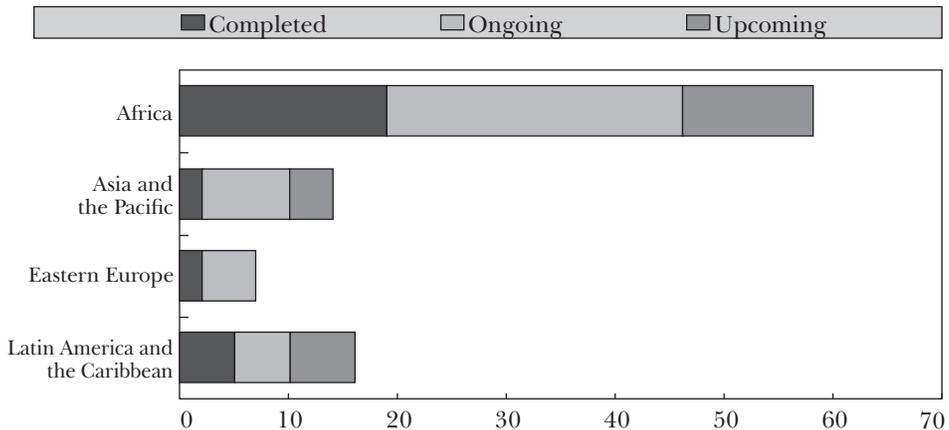
Fora isso, o Secretariado tem importante função em reportar ao Conselho de Administração. Um dado interessante é que o atual Diretor do Secretariado,

são validada do formulário, para ser assinada pelo chefe da sua administração e retornar ao Secretariado; 3. Avaliação da solicitação de assistência e seleção de especialistas: o Secretariado revisa e registra detalhes do programa, considerando objetivo e viabilidade da assistência, modalidades de financiamento propostas, especificidades legais ou práticas, evitar duplicação de assistência já existente; Secretariado cria resumo do programa para destacar principais solicitações da administração anfitriã; Secretariado divulga o Resumo do Programa para (i) os pontos de contato internacionais nas Administrações Parceiras, a fim de determinar sua capacidade de responder à Assistência do ASF e se nenhuma Administração Parceira é capaz de iniciar o programa, (ii) aos potenciais Parceiros Doadores e finalmente, (iii) à Lista de Especialistas; Secretariado fornece uma lista reduzida de detalhes das Administrações de parceiros ou especialistas interessados à administração anfitriã. Com base nas recomendações da Secretaria da TIWB, a Administração Anfitriã confirma a Administração ou o especialista parceiro com quem eles gostariam de trabalhar; O Secretariado trabalha com a Administração Anfitriã, Administração de Parceiros e Doadores, conforme necessário, na identificação de possibilidades de financiamento e definição de acordos de financiamento; 4. Desenho do Programa: Termos de Referência: A Administração Anfitriã trabalha com o Secretariado para esclarecer as responsabilidades relacionadas à logística do programa; O Secretariado coordena uma teleconferência introdutória com a Administração Anfitriã, o Especialista, o Escritório Nacional do PNUD local e a Administração Parceira (se relevante); A Administração Anfitriã, facilitada pelo Secretariado e pelo Escritório Nacional do PNUD local, trabalha com o Especialista e qualquer Administração Parceira ou Doador para estabelecer os Termos de Referência, estabelecendo papéis e responsabilidades de cada parte, bem como definindo curto, médio e longo prazo, objetivos de longo prazo e indicadores de desempenho para o Programa ASF; Administração Anfitriã e Administração de Parceiros ou Especialista assinam os Termos de Referência finalizados; O Secretariado e/ou o escritório local do PNUD no país, juntamente com a Administração Anfitriã e o Especialista, procedem a primeira visita/missão. 5. Implementação O programa ASF na Administração Anfitriã tem início com a primeira visita. O escritório local do PNUD no país ou jurisdição anfitriã fornece apoio contextual e logístico no país aos especialistas quando em missão. O Secretariado e/ou escritório local do PNUD fornecem apoio administrativo e prático contínuo à Administração Anfitriã e/ou ao(s) Especialista(s). 6. Monitoramento: Após cada missão ASF, o Especialista avalia os resultados e preenche um Relatório de Missão ASF. A Administração Anfitriã deve preencher um Relatório de Progresso do Programa ASF on-line após cada três missões para medir o progresso em relação aos objetivos e indicadores de desempenho definidos nos Termos de Referência do programa. O Secretariado e/ou Escritório do PNUD faz contato com as partes para resolver quaisquer problemas que possam surgir, respeitando a confidencialidade entre a Administração Especialista e a Administração Anfitriã. 7. Avaliação e Melhoria: O Especialista prepara um relatório final do programa resumindo o escopo do programa ASF, as ações tomadas e as conclusões. A Administração Anfitriã e o Especialista preparam uma Avaliação do Programa on-line, medindo o impacto do Programa ASF. O Secretariado prepara um Relatório de Avaliação do Programa ASF com base nas Avaliações do Programa recebidas da Administração e do Especialista Anfitrião. O Secretariado elabora o Relatório de Resultados do Programa TIWB e envia à Administração Anfitriã (e Administração de Parceiros, quando aplicável) e ao Especialista para aprovação da publicação em www.tiwb.org. O Secretariado refina e melhora o processo da ASF, quando apropriado (*Programme Cycle*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/programmes/programme-cycle/>. Acesso em: 16 jan. 2020)

James Karanja⁸, tem origem africana, o que reforça a preocupação da entidade em promover a melhor solução e dialogar com as nações mais carentes de auxílio.

No que diz respeito ao seu alcance, o ASF já concluiu 28 diferentes projetos em mais de 21 países em quatro continentes diferentes, apesar de ter maior atuação no continente africano, países da Ásia, leste europeu e até mesmo América Latina já foram contemplados⁹.

Atualmente, 28 projetos foram concluídos, 45 estão em curso e 22 estão programados para ocorrer, ficando assim projetado:



Com o crescimento exponencial e a atração cada vez maior de nações em desenvolvimento, o programa garantiu o acréscimo de mais de USD 500 milhões

⁸ “James Karanja is passionate about managing projects and capacity building as a means to foster development and sustainable growth. He is a lawyer by profession and holds a Bachelor of Law from the University of Nairobi and is due to complete his Masters in Public Policy and Management from Strathmore Business School in Kenya. Mr. Karanja has previously served as Head of International Tax Office within the Kenya Revenue Authority (KRA) with over twelve years of experience in tax administration, policy and capacity building. He has been instrumental in promoting compliance with the international standards on exchange of information in Kenya and the East Africa region.

Mr. Karanja chaired the Africa Tax Administration Cross Border Taxation Technical Committee responsible for the Africa global tax agenda that was instrumental in the adoption by the G20 of the Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting that allows developing countries to participate in tax policy decision-making.” (TIWB Secretariat. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/about/tiwb-secretariat/>)

⁹ Nas palavras de Angel Gurría, Secretário Geral da OCDE: “The challenges faced by developing countries are being acknowledged internationally and we are delighted to mobilize the best experts worldwide in a practical contribution to domestic resource mobilization... The new partnership between the OECD and UNDP on Tax Inspectors Without Borders will significantly extend the global reach of existing efforts to build audit capacity while sending a strong message of international support to developing countries.” (OECD and UNDP partnership. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/about/oecd-undp-partnership/>)

às receitas dos países contemplados pelo programa¹⁰. Segundo o Secretário Geral da OCDE, Angel Guttia, o conceito do ASF é simples: “auditores fiscais experts são enviados para ajudar administrações tributárias interessadas em países em desenvolvimento, onde eles trabalham lado a lado com auditores fiscais locais para aprimorar suas capacidades” (tradução livre).

Conforme relatório ASF 2018/2019¹¹, para cada USD 1,00 investido, USD 100,00 foram gerados na receita de forma adicional. Prova do sucesso do projeto foi que a OCDE através de seu relatório manifestou seu interesse em expandir a iniciativa para outras áreas, incluindo crimes tributários, auditorias conjuntas, troca de informações automáticas, negociações de tratados e soluções de disputas¹².

4. Atuação na América Latina

Inicialmente é preciso esclarecer que a realidade da América Latina para a delimitação do escopo do ASF é outra. Afinal, a prática do ASF nos países africanos demonstrou Administrações Tributárias absolutamente precárias, que por vezes sequer tributavam a renda. Além disso, grande parte da atividade das multinacionais que operam no continente africano é voltada à indústria extrativista. Desse modo, é de se poder concluir que programas ASF implantados no continente americano têm maior efetividade e visibilidade do que em outras partes.

Indicativo dessa diferença de abordagem é notícia sobre o ASF veiculada no site do Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT), que inicia comentando o planejamento tributário agressivo das multinacionais:

“Sabe-se agora que muitos países em desenvolvimento enfrentam grandes perdas decorrentes de sua incapacidade de tributar as atividades econômicas e a criação de valor geradas dentro de suas fronteiras por empresas multinacionais (MNEs). As perdas surgem de uma variedade de causas, incluindo planejamento tributário agressivo por algumas multinacionais. As administrações fiscais que carecem de meios eficazes para lidar com as complexidades da auditoria de multinacionais estão cada vez mais recorrendo a um novo programa internacional, Auditores Fiscais Sem Fronteiras (TIWB), para garantir que recebam sua parcela justa de impostos.” (Tradução livre)¹³

Em outras palavras, enquanto em nações com extrema pobreza se busca um acréscimo na receita para garantir uma tributação mínima aceitável, em países

¹⁰ SWEET, Pat. *TIWB brings US 500 million*. London, 25 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www.accountancydaily.co/tax-inspectors-without-borders-campaign-brings-500m>.

¹¹ *TIWB annual report 2018/2019*. Paris, 2015?. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tax-inspectors-without-borders-annual-report-2018-2019-web.pdf>.

¹² SWEET, Pat. *TIWB brings US 500 million*. London, 25 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www.accountancydaily.co/tax-inspectors-without-borders-campaign-brings-500m>.

¹³ KARANJA, James. *Tax Inspectors Without Borders: helping developing countries raise a fair share*. Cidade do Panamá, 25 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www.ciat.org/tax-inspectors-without-borders-helping-developing-countries-raise-a-fair-share/?lang=en>.

latino-americanos com condições de desenvolvimento um pouco melhor, o programa se mostra eficaz em apresentar soluções para problemas mais complexos. Afinal, os especialistas tributários frequentemente alocados têm experiência em auditoria fiscal em países-membros da OCDE, em sua maioria países desenvolvidos.

Trata-se de um ato de cooperativismo, pelo qual o CIAT, com foco em alcançar os objetivos do desenvolvimento sustentável (ODS), usufrui da capilaridade do ASF nos países latino-americanos. Além disso, o CIAT dispõe de base de dados, alimentada pelas diferentes Administrações Tributárias, resultando na identificação de países que necessitam de apoio do ASF¹⁴.

Atualmente, o ASF desenvolve atividades na Colômbia, na Costa Rica, na Jamaica e no Peru. Esses projetos que serão pormenorizados a seguir.

4.1. Colômbia

O primeiro programa ASF implantado na Colômbia foi em 2012 e durou até meados de 2014. A Administração Anfitriã, *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales* (DIAN) se associou com a organização formada pela OCDE, pelo *World Bank Group* (WBG) e pelo Programa de Capacitação em Preços de Transferência da Comissão Europeia (*EC/Transfer Pricing Capacity Building Programme*)¹⁵.

À época o ASF ainda não estava regularmente formado, de forma que a DIAN solicitou em 2011 assistência através do programa de tributação e desenvolvimento da OCDE. A solicitação principal da DIAN era acerca de preços de transferência, focando especificamente em:

- i) reformar as normas primárias e secundárias;
- ii) ter melhores informações sobre transações entre empresas através de um redesenho do cronograma de retorno de preços de transferência;
- iii) fornecer à equipe de auditoria conhecimento técnico sobre preços de transferência através de workshops de especialistas. Com base nessas demandas, o DIAN e o Programa Tributário e Desenvolvimento elaboraram um programa de suporte de três anos para o desenvolvimento da capacidade de fiscalização no âmbito de preços de transferência para a Unidade de Auditoria Internacional da DIAN, com o apoio da OCDE, do WBG e da Comissão Europeia.

Na prática, especialistas aposentados da OCDE permaneceram uma semana com a DIAN a cada três ou quatro meses e, durante parte daquela semana, proviam os auditores da DIAN de técnicas em preços de transferência, analisando de

¹⁴ KARANJA, James. *Tax Inspectors Without Borders: helping developing countries raise a fair share*. Cidade do Panamá, 25 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www.ciat.org/tax-inspectors-without-borders-helping-developing-countries-raise-a-fair-share/?lang=en>.

¹⁵ *Programme outcome report Colombia*. Paris, 2013. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/outcome-reports/programme-outcome-report-colombia-L2012-0001.pdf>.

forma anônima casos práticos. Essas visitas eram complementadas por telefonemas e e-mails entre a OCDE e as autoridades do DIAN. Especialistas externos também foram trazidos para cobrir matérias específicas (exemplo: especialista em mineração para explicar cadeias de suprimentos e de valor da mineração)¹⁶.

O relatório¹⁷ sobre o trabalho, disponibilizado no site da ASF, é genérico, mas dá um panorama da dinâmica desse projeto específico:

“Ao longo do programa, a DIAN recebeu assistência específica de especialistas internacionais em seus casos de auditoria de preços de transferência em andamento de forma anonimizada. A combinação do conhecimento técnico adquirido pelos funcionários da DIAN por meio do Programa de Tributação e Desenvolvimento e o apoio direto que eles receberam em seus casos de fiscalização em andamento permitiu que eles desempenhassem melhor suas atividades de auditoria do dia a dia, fortalecendo sua confiança para auditar os contribuintes e produzindo um aumento em números de receita.” (Tradução livre)

Como desfecho da referida ação, o programa de assistência voltado para a auditoria em matéria de preços de transferência ajudou a Colômbia a alcançar os seguintes resultados:

- Incremento na arrecadação tributária derivada de ajustes de preços de transferência e multas de USD 3 milhões em 2011 e USD 33 milhões em 2014.
- Sólidos conhecimentos e habilidades técnicas para auditores realizarem seu trabalho diário de auditoria.
- Participação dos auditores da DIAN, como especialistas, em programas de cooperação Sul-Sul¹⁸.

Conforme comentado anteriormente, o projeto ASF na Colômbia foi pontual e tratou especificamente de matéria de preços de transferência. Prova do sucesso do projeto iniciado em 2012 é a existência de três projetos simultâneos na mesma jurisdição, iniciados em maio, abril e dezembro de 2018.

Em relação ao projeto iniciado em dezembro de 2018 também focado em assistência em matéria de preços de transferência, dessa vez a Administração Tri-

¹⁶ *TIWB feasibility study*. Paris, 5 de junho de 2013. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/TIWB-feasibility-study-5-June-2013.pdf>, p. 40.

¹⁷ *Programme outcome report Colombia*. Paris, 2013. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/outcome-reports/programme-outcome-report-colombia-L2012-0001.pdf>.

¹⁸ “A Cooperação Sul-Sul é definida pelas Nações Unidas como um processo em que dois ou mais países em desenvolvimento buscam atingir objetivos comuns ou individuais por meio do intercâmbio de experiências, conhecimentos, habilidades e recursos. Para tanto, esses países formam parcerias que podem envolver governos, sociedade civil, universidades, empresas, bem como outras instituições nacionais, regionais ou internacionais. Quando a parceria é facilitada por um organismo multilateral ou país desenvolvido, fala-se em Cooperação Sul-Sul Trilateral.” (UNICEF Brasil, Brasília. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/cooperacao-sul-sul>. Acesso em: 20 maio 2022)

butária do México passou a auxiliar a Colômbia, mostrando que outros países em desenvolvimento também podem cooperar. Vale também mencionar que para ações futuras a Colômbia se inscreveu no programa piloto do ASF sobre investigação criminal¹⁹.

4.2. Costa Rica

A Costa Rica enquanto Administração Anfitriã já foi contemplada por duas edições do programa ASF, a primeira de setembro de 2016 a novembro de 2017 e a segunda de novembro de 2018 a dezembro de 2019. Além disso, há um processo em curso atualmente.

Em ambos os projetos, os especialistas designados eram servidores ativos da *agencia tributaria* da Espanha, o que demonstra que o idioma comum por vezes pode ser um gatilho para a implantação e a formalização da parceria ASF.

O relatório anual referente a 2016/2017 do ASF indica que a solicitação pela *Dirección General de Tributación* da Costa Rica foi feita em fevereiro de 2016, portanto, somente sete meses antes do início do programa. Assim como no programa da Colômbia, a matéria de interesse era preços de transferência. O curioso é que, desde o preenchimento do formulário, a Costa Rica mencionou o interesse na manifestação dos especialistas espanhóis²⁰.

De forma mais específica, estes foram os *highlights* constantes no referido relatório²¹:

“Essa colaboração permitiu o desenvolvimento de um programa TIWB pelo qual a AEAT presta assessoria em auditorias de preços de transferência e auxilia a DGT na implementação da política de preços de transferência na Costa Rica, com foco na definição de procedimentos de análise de risco e no desenvolvimento de ações de fiscalização de preços de transferência.

A AEAT dedicou oito especialistas ativos em auditoria de preços de transferência para participar deste programa TIWB ao longo de quatro missões de uma semana. As três primeiras missões ocorreram satisfatoriamente em fevereiro, março e abril de 2017. O CIAT foi fundamental na construção da parceria e continua a apoiar o programa, juntamente com a GIZ, que contribuiu para organizar e financiar atividades relacionadas.” (Tradução livre)

Por sua vez, o relatório anual 2018/2019 reforçou o sucesso do primeiro programa na Costa Rica e motivou o requerimento ao segundo projeto. Tal informação foi validada em manifestação do CIAT, que declarou que a experiência “con-

¹⁹ UNICEF Brasil, Brasília. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/cooperacao-sul-sul>. Acesso em: 20 maio 2022.

²⁰ UNICEF Brasil, Brasília. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/cooperacao-sul-sul>. Acesso em: 20 maio 2022, p. 21.

²¹ UNICEF Brasil, Brasília. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/cooperacao-sul-sul>. Acesso em: 20 maio 2022.

tinua a ser um instrumento para encorajar seus países-membros a participar dos programas do ASF e se beneficiar do seu apoio”²².

No mesmo relatório, a Costa Rica apontou como resultado que “o treinamento sob medida ajudou a interpretar e analisar os relatórios de preços de transferência” e que “os especialistas da ASF compartilharam conhecimento sobre critérios que poderiam ser seguidos para ajudar a identificar pontos de discordância nos relatórios de preços de transferência”²³.

Em adição, a referida Administração apontou que “o compartilhamento de conhecimento e o aprendizado *peer to peer* melhorou os mecanismos e trabalhos de equipe através de *feedback*”²⁴.

O relatório demonstra que o estudo de casos práticos proporcionou uma análise mais eficiente na matéria:

“Na Costa Rica, os auditores aprenderam sobre as vantagens das solicitações internacionais de informações e obrigam toda uma entidade global a fornecer informações (não apenas o contribuinte doméstico) para melhorar o entendimento das administrações tributárias sobre os contribuintes e a qualidade geral dos procedimentos de auditoria.”²⁵ (Tradução livre)

A atuação do ASF na Costa Rica comprovou que o idioma em comum pode ser fundamental para implantação do programa. Pode-se concluir que o idioma estrangeiro pode ser um empecilho para a cooperação internacional juntamente às Autoridades Fiscais da Administração Anfitriã. Somado a isso, por mais uma vez, evidenciou-se a carência da experiência dos países latino-americanos com matérias de preços de transferência.

Possivelmente, o nível de especificidade e complexidade dos assuntos tributários trabalhados durante o período de intercâmbio dos especialistas demanda uma fluência no idioma, que dificilmente se encontrará de modo coletivo na Administração Anfitriã, a não ser, é claro, se compartilharem do mesmo idioma, como ocorre entre a Costa Rica e a Espanha.

4.3. Jamaica

Sem diminuir a importância do ASF em outras nações latino-americanas, o resultado do ASF na Jamaica merece destaque. Primeiramente porque a Jamaica

²² (Livre tradução) *TIWB annual report 2018/2019*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tax-inspectors-without-borders-annual-report-2018-2019-web.pdf>, p. 19.

²³ *TIWB annual report 2018/2019*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tax-inspectors-without-borders-annual-report-2018-2019-web.pdf>, p. 31.

²⁴ (Livre tradução), *TIWB annual report 2018/2019*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tax-inspectors-without-borders-annual-report-2018-2019-web.pdf>.

²⁵ *TIWB annual report 2018/2019*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tax-inspectors-without-borders-annual-report-2018-2019-web.pdf>.

tem sua economia baseada majoritariamente no turismo e em setores de agricultura, pesca, reflorestamento e mineração. Atividades de difícil fiscalização e que demandam tratamentos fiscais complexos. Além disso, a dívida pública da Jamaica é altíssima, alcançando 122% de seu PIB²⁶. Nesse contexto, a baixa arrecadação doméstica foi identificada como política prioritária pelo país.

Em 2012 a Jamaica introduziu um Programa de Reforma Econômica a fim de aprimorar a política tributária, a legislação tributária e os processos administrativos tributários. Isso a fim de criar um ambiente tributário mais equitativo²⁷.

Ao contrário da Colômbia e da Costa Rica, a deficiência fiscal da Jamaica era mais crítica e não se limitava às necessidades de preços de transferência:

“A Jamaica identificou a transferência de lucros por empresas multinacionais (MNEs) como um desafio fundamental para o país, negando-lhe receitas fiscais essenciais. Dado que a parcela de tributos corporativos tem o potencial de formar uma parte relativamente grande das receitas totais do governo (declinou de 16,5% em 1990 para 9,3% em 2015), as estratégias de transferência de lucros das corporações têm amplas implicações para os esforços de desenvolvimento da Jamaica. A evasão fiscal por contribuintes corporativos de alto perfil também é percebida como ‘injusta’ pelos cidadãos, minando a legitimidade e credibilidade do sistema tributário e desencorajando o cumprimento por todos os contribuintes.”²⁸ (Tradução livre)

Mesmo assim, as práticas de preços de transferência frequentemente causavam distorções econômicas danosas:

“Os preços de transferência abusivos (preços de transações internacionais entre duas empresas associadas) também distorcem a concorrência, pois colocam as empresas nacionais em desvantagem competitiva. Reformas tributárias abrangentes são vistas como essenciais para aumentar a transparência, desenvolver capacidade e criar um clima de investimento mais seguro.”²⁹ (Tradução livre)

Ocorre que o ASF só foi procurado pela Jamaica em 2016. Antes disso, ainda em 2015, a Jamaica aprovou a introdução de um regime de preços de transferência para enfrentar os desafios. Com a Lei aprovada em dezembro de 2015, a Administração Tributária da Jamaica (TAJ) reconheceu a necessidade de fortalecer a sua estrutura para auditoria de preços de transferência. Em um primeiro mo-

²⁶ *TIWB Jamaica case study*. Paris, 2018. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tiwb-jamaica-case-study.htm>.

²⁷ *TIWB Jamaica case study*. Paris, 2018. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tiwb-jamaica-case-study.htm>.

²⁸ *TIWB Jamaica case study*. Paris, 2018. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tiwb-jamaica-case-study.htm>.

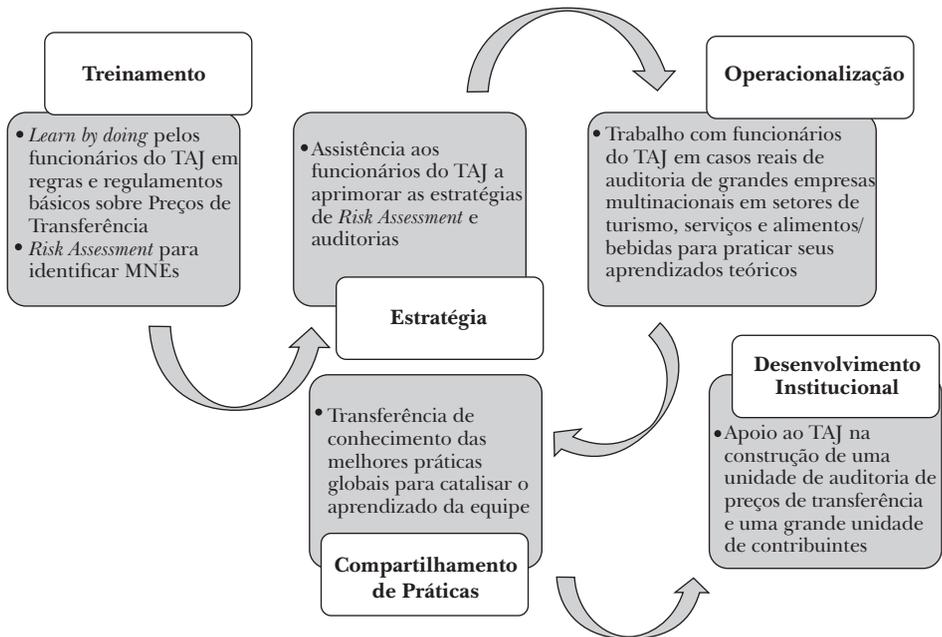
²⁹ *TIWB Jamaica case study*. Paris, 2018. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tiwb-jamaica-case-study.htm>.

mento, a OCDE forneceu assistência para a capacitação por meio de workshops. Entretanto, o governo logo percebeu a necessidade de assistência prática mais extensa na resolução de casos concretos. Somente nessa etapa, o TAJ solicitou um programa de assistência à iniciativa do ASF³⁰.

O requerimento do TAJ ao ASF se baseou no fortalecimento da experiência do governo na aplicação da recém-promulgada legislação de preços de transferência para conduzir as respectivas auditorias. Partiu-se da identificação dos 50 principais contribuintes multinacionais, dos quais três casos foram selecionados e se iniciaram auditorias de preços de transferência.

Desde o início, o projeto foi apoiado pelo Ministério das Finanças alemão (*Bundesfinanzministerium*), de modo que um especialista em auditoria tributária do departamento federal de finanças da Alemanha (*Bundeszentralamt für Steuern*) forneceu o necessário apoio no local, compartilhando a sua experiência e fornecendo feedback sobre as auditorias realizadas pelas equipes de auditores do TAJ.

O ASF na Jamaica pode ser considerado um programa com intenso compartilhamento de conhecimento e adoção de um variado número de novas práticas pelo TAJ. O fluxo de trabalho e a rotina do programa podem ser observados no fluxograma a seguir:



³⁰ *TIWB Jamaica case study*. Paris, 2018. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tiwb-jamaica-case-study.htm>.

Segundo Donette Sommerville Mills, Gerente Geral do escritório de grandes contribuintes do TAJ, a iniciativa teve um valor inestimável:

“O TIWB tem sido de valor incrível, não apenas em termos de desenvolvimento de nossas capacidades para gerenciar auditorias de preços de transferência e fortalecimento de nossa estrutura institucional geral, mas também nos capacitando a expor nossas equipes às melhores práticas para combater a evasão fiscal de MNEs em todo o mundo.” (Tradução livre)

Na perspectiva do especialista alemão designado, o forte relacionamento profissional e a conexão pessoal entre os parceiros foram responsáveis pelo sucesso do programa:

“Misturar-se com a cultura de trabalho da TAJ tem sido fundamental para mim, construindo uma forte relação de trabalho e conexão pessoal com a administração. Isso permitiu, em grande medida, o sucesso do programa.” (Tradução livre). Steffen Scholze – Especialista da ASF, indicado pela Administração Tributária da Alemanha³¹.

Para o futuro, espera-se que a assistência fornecida pelo ASF ajude o TAJ a aprimorar os seus procedimentos, entre eles o de *risk assessment*. A expectativa é de consolidar as técnicas compartilhadas de auditoria de preços de transferência, sobretudo sobre o conhecimento prático nas auditorias, aliado com uma comunicação efetiva com os grandes contribuintes da Jamaica.

5. Futuro do ASF e potencial envolvimento com o Brasil

Conforme se observou, são 22 ações programadas pelo ASF em 20 países diferentes. Essas ações são baseadas em requerimentos unilaterais de países em desenvolvimento e já validadas pelo Secretariado do ASF em Paris. Destes países, menos da metade está localizado em continente africano, o que demonstra a universalização e aprovação do programa no leste europeu, na Ásia e na América Latina.

É fato que o programa construiu uma rede de relacionamento, muito se beneficiando da estrutura física dos escritórios da PNUD que permitiram o aprimoramento de suas atividades. Comprovado o sucesso do projeto, percebeu-se que a referida ramificação pode também ser utilizada para outras iniciativas:

“A OCDE diz que o sucesso do atual modelo TIWB estimulou o interesse em expandir a iniciativa para outras áreas, incluindo investigações de crimes fiscais, auditorias conjuntas, troca automática de informações, negociações de tratados fiscais e resolução de disputas. Programas-piloto já estão em andamento em algumas dessas áreas.”³² (Tradução livre)

³¹ *TIWB Jamaica case study*. Paris, 2018. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tiwb-jamaica-case-study.htm>.

³² SWEET, Pat. *TIWB brings US 500 million*. London, 25 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www.accountancydaily.co/tax-inspectors-without-borders-campaign-brings-500m>.

Um dado ainda mais recente é o de que a OCDE e o PNUD anunciaram o lançamento de um projeto dentro do ASF para Troca Automática de Informação. O projeto será coordenado pelo Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para fins Tributários, e foi anunciado no décimo aniversário em Paris em novembro de 2019³³.

Em relação ao envolvimento do Brasil, a sua atuação ainda é tímida. Não há notícia de atuação direta ou de parcerias oficializadas com a Administração Tributária brasileira. Poucas são as referências ou mesmo material científico acerca do programa³⁴.

É possível encontrar comunicados em sites brasileiros relatando a abertura de inscrições em programas da ASF para auditores aposentados. Contudo, a pesquisa não revelou resultados quanto à adesão institucional de qualquer organização no país.

É preciso reconhecer, porém, que o Brasil pode ser identificado como um país de baixa prioridade para a aplicação do programa. Explica-se: nos primeiros anos de programa, o ASF atuou através da cooperação entre países com elevado grau de desenvolvimento econômico e países em condições de desenvolvimento precárias. Nessa perspectiva, pode-se concluir que de fato o Brasil estaria deslocado desse eixo. Com a evolução do programa e os novos horizontes encontrados, é provável que o Brasil tenha muito a contribuir com a iniciativa.

Os casos analisados neste artigo demonstraram que, por vezes, o idioma é uma peça fundamental para a cooperação entre as autoridades tributárias. Nove são os países cujo idioma principal é o português³⁵. Destes, com exceção de Portugal, todos têm condições de desenvolvimento econômico preocupantes, são eles: Angola, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Guiné Equatorial, Moçambique, São Tomé e Príncipe, e Timor-Leste.

Além disso, a maioria desses países pertencem ao continente africano e são o destino de atividades extrativistas de multinacionais. A preocupação da OCDE nesse campo já foi inclusive objeto de informativo exclusivo: “Addressing Tax Base Erosion and Profit Shifting in the Mining Industry in Developing Countries – Mitigating financial risks, growing economies”³⁶.

³³ *Effective use of automatic exchange of information role for TIWB*. Paris, 26 de novembro de 2019. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/news/effective-use-of-automatic-exchange-of-information-role-for-tax-inspectors-without-borders.htm>.

³⁴ *Estratégia ODS, Auditores Sem Fronteiras combatem sonegação fiscal nos países em desenvolvimento*. São Paulo, 10 de novembro de 2016. Disponível em: <http://plataformaods.org.br/auditores-sem-fronteiras-combatem-sonegacao-fiscal-nos-paises-em-desenvolvimento/>.

³⁵ NEVES, Flávia. *Países que falam português*. 2010. Disponível em: <https://www.normaculta.com.br/paises-que-falam-portugues/>.

³⁶ *Brochure addressing tax base erosion and profit shifting in the mining industry in developing countries*. Paris, 2014. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/brochure-addressing-tax-base-erosion-and-profit-shifting-in-the-mining-industry-in-developing-countries.pdf>.

O Brasil dispõe de complexa e avançada regulamentação no campo da mineração, além de compartilhar do idioma. A expertise na regulação e fiscalização na atividade mineradora é somente uma das diversas possibilidades que a Administração Tributária brasileira pode contribuir em futuras ações do ASF.

De modo geral, o programa demonstra sucesso em orientar administrações tributárias com menor capacidade técnica de atuação. As ferramentas empregadas e as matérias de orientação são relativamente básicas na perspectiva do direito tributário internacional. Sem prejuízo, avaliando o nível de desenvolvimento da maior parte dos países em que o programa foi implantado, percebe-se que mesmo práticas de fiscalização e auditoria consideradas básicas são de especial valia à Administração Tributária, ainda precária, em dada jurisdição.

O programa ASF tem desempenhado especial importância e contribuído ao desenvolvimento econômico de diferentes nações menos favorecidas. Isto, através da assistência e aprimoramento das Administrações Tributárias e o consequente aumento de arrecadação e, por conseguinte, melhor distribuição da renda.

Referências

- AUDITORES Sem Fronteiras combatem sonegação fiscal nos países em desenvolvimento. *Nações Unidas*, 2016. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/auditores-sem-fronteiras-combatem-sonegacao-fiscal-nos-paises-em-desenvolvimento/>. Acesso em: 12 jan. 2020.
- AUDITORES Sem Fronteiras combatem sonegação fiscal nos países em desenvolvimento. *Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)*, 2016. Disponível em: <http://plataformaods.org.br/auditores-sem-fronteiras-combatem-sonegacao-fiscal-nos-paises-em-desenvolvimento/>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- FRANÇA. *Tax Inspectors Without Borders (TIWB)*.
- FRANÇA. *About TIWB*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/about/>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- FRANÇA. Brochure addressing tax base erosion and profit shifting in the mining industry in developing countries. Paris, 2014. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/brochure-addressing-tax-base-erosion-and-profit-shifting-in-the-mining-industry-in-developing-countries.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- FRANÇA. *Effective use of automatic exchange of information role for TIWB*. Paris, 26 de novembro de 2019. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/news/effective-use-of-automatic-exchange-of-information-role-for-tax-inspectors-without-borders.htm>. Acesso em: 5 jan. 2020.
- FRANÇA. *OECD and UNDP partnership. TIWB*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/about/oecd-undp-partnership/>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- FRANÇA. *Programme outcome report Colombia*. Paris, 2013. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/outcome-reports/programme-outcome-report-colombia-L2012-0001.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2020.

- FRANÇA. *TIWB annual report 2018/2019*. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tax-inspectors-without-borders-annual-report-2018-2019-web.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- FRANÇA. *TIWB feasibility study*. Paris, 5 de junho de 2013. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/TIWB-feasibility-study-5-June-2013.pdf>. Acesso em: 8 jan. 2020.
- FRANÇA, *TIWB Jamaica case study*. Paris, 2018. Disponível em: <http://www.tiwb.org/resources/reports-case-studies/tiwb-jamaica-case-study.htm>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- KARANJA, James. *Tax Inspectors Without Borders: helping developing countries raise a fair share*. Cidade do Panamá, 25 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www.ciat.org/tax-inspectors-without-borders-helping-developing-countries-raise-a-fair-share/?lang=en>. Acesso em: 8 jan. 2020.
- NEVES, Flávia. Países que falam português. 2010. Disponível em: <https://www.normaculta.com.br/paises-que-falam-portugues/>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- SWEET, Pat. *TIWB brings US 500 million*. London, 25 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www.accountancydaily.co/tax-inspectors-without-borders-campaign-brings-500m>. Acesso em: 17 jan. 2020.