

Preços de Transferência e as reorganizações societárias. Troca de informações e temas correlatos. Tendências atuais.

Paulo Ayres Barreto

Professor Associado de Direito Tributário da USP

Roteiro

- **Preços de Transferência e as reorganizações societárias**
 - O que são preços de transferência? Qual a sua relação com as reorganizações societárias?
 - Legislação Brasileira
 - Contexto internacional
 - Preços de transferência e a elisão tributária internacional
 - Projeto BEPS
 - Declaração País a País
 - Novos desdobramentos: Pillar One
- **Troca de informações**

O que são preços de transferência?

CONCEITO

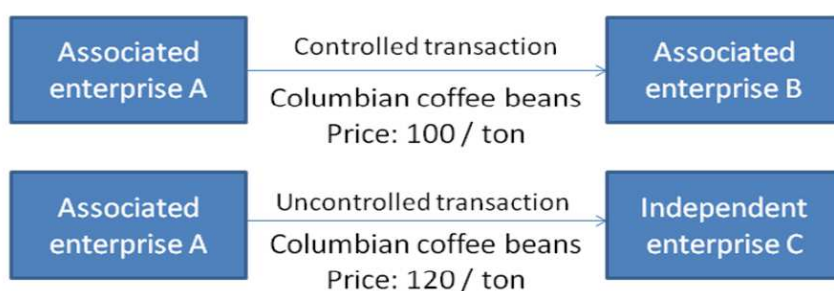
Sob a designação genérica de preços de transferência cuida-se, pois, do cotejo dos preços de bens tangíveis ou intangíveis estabelecidos numa transação, de cunho internacional, entre partes vinculadas, com os preços que teriam sido pactuados, se não houvesse o vínculo entre as partes contratantes. Tal ação é realizada com o fito de identificar e submeter à tributação uma transferência indireta de lucros.

CARACTERÍSTICAS:

- **Ajuste na base de cálculo** do Imposto sobre a Renda;
- Só cabe ajuste se houver **efetivo acréscimo patrimonial**;
- Cláusula **antielisiva** específica;
- Praticabilidade e a utilização de **ficções e presunções** tributárias;



O que são preços de transferência?



O princípio do *arm's length* exige que a transação entre partes relacionadas seja tratada, para fins tributários, do mesmo modo que a transação entre partes não relacionadas.

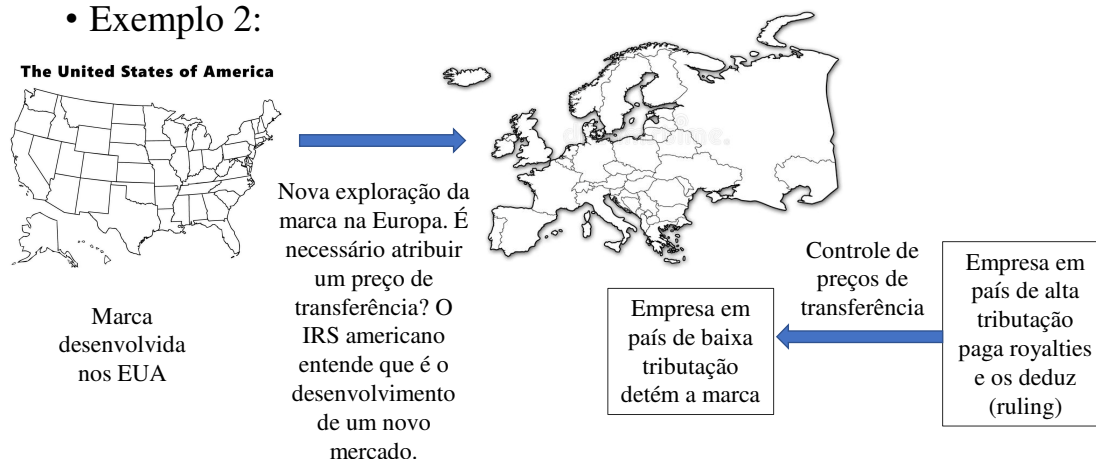
Qual a sua relação dos preços de transferência com as reorganizações societárias?

• Exemplo 1:



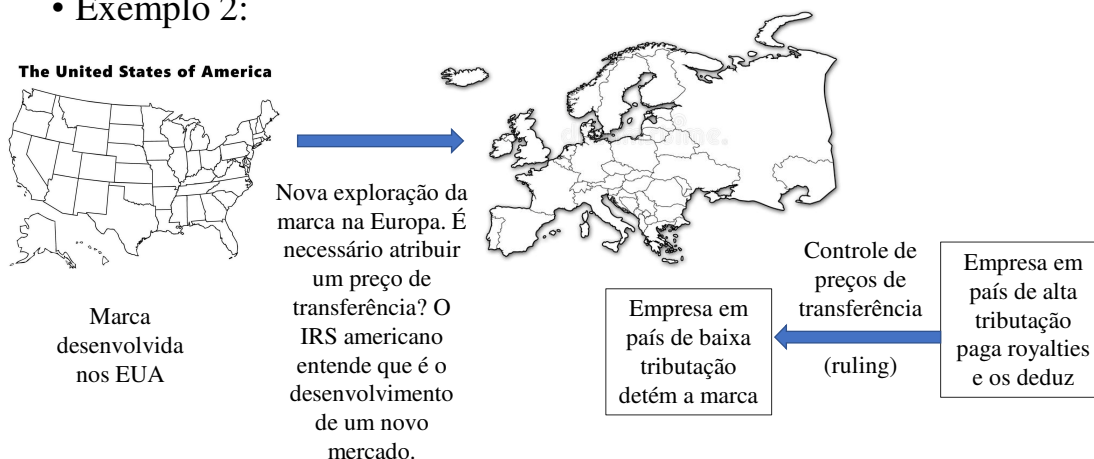
Qual a sua relação dos preços de transferência com as reorganizações societárias?

• Exemplo 2:



Qual a sua relação dos preços de transferência com as reorganizações societárias?

- Exemplo 2:



Legislação Brasileira de Preços de Transferência

- A Lei 9.430/96 e as margens fixas:

Exposição de motivos da Lei 9.430/96:

“No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados Preços de Transferência, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o exterior, mediante manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços e direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior.”

Legislação Brasileira de Preços de Transferência

- A Lei 9.430/96 e as margens fixas:

EXPORTAÇÕES	IMPORTAÇÕES	
- PVE_x (<i>Preço de Venda nas importações</i>)	- PIC (<i>Preços Independentes Comparados</i>)	
- PVA (<i>Preço de Venda no Atacado menos o lucro</i>)	- CPL (<i>Custo de Produção mais Lucro</i>)	Margens fixas
- PVV (<i>Preço de Venda no Varejo menos o lucro</i>)	- PRL (<i>Preço de Revenda menos Lucro</i>)	
- CAP (<i>Custo de Aquisição ou Produção mais Lucro</i>)		
- PECEX (<i>Preço sob cotação na Exportação</i>)	- PCI (<i>Preço sob cotação na Importação</i>)	

- Houve positivamente do princípio do *arm's length*?

Margens Fixas do Método PRL

- Redação original do artigo 18, II da Lei 9.430/96 → margem de lucro de 20%
- Redação dada com a Lei 9.959/2000 →
 - 60% calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os descontos incondicionais, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas e o valor agregado no país na hipótese de bens importados **aplicados à produção**;
 - 20% calculado sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.
- Redação dada com a Lei 12.715/2012 (fruto da conversão da MP 563/12) → margens de 40%, 30% e 20% em consonância com os setores da economia, a saber:

40%	30%	20%
a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos; b) produtos do fumo; c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos; d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar; e) extração de petróleo e gás natural; e f) produtos derivados do petróleo;	a) produtos químicos; b) vidros e de produtos do vidro; c) celulose, papel e produtos de papel; e d) metalurgia;	• Demais setores

Legislação Brasileira de Preços de Transferência



Tratados

ARTIGO 9º Empresas Associadas

Quando:

a) uma empresa de um Estado Contratante particularmente direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal.

6. As disposições previstas na Lei nº 9.430/96 objetivam evitar que as empresas transfiram seus resultados para o exterior por meio de operações comerciais com preços artificialmente manipulados, a fim de evitar tributação pelo IRPJ e CSLL. Com a fixação do preço de transferência, é possível verificar se os valores praticados nas operações de importação/exportação foram artificialmente postos para favorecer as empresas envolvidas, divergindo do preço de mercado.

7. Impende salientar que tais regras estão em perfeita consonância com o disposto no art. IX, da Convenção Modelo da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e do Tratado Internacional assinado entre o Brasil e a Alemanha, para evitar a dupla tributação em matéria de Imposto sobre a Renda e o Capital. A possibilidade de ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos da Lei nº 9.430/96, é prevista tão somente na hipótese de manipulação dos preços com a finalidade de subtração de tributos, ou seja, no caso de não observância da regra dos preços de transferência.

8. Apelação desprovida.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 0002139-02.2001.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal DENISE APARECIDA AVELAR, julgado em 04/12/2020, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 10/12/2020)

Preços de transferência e a elisão tributária internacional

Métodos OCDE

Transacionais

Não transacionais

Comparable
Uncontrolled Price

Resale Price
Method

Cost Plus Method

Profit-split

Transactional Net
Margin Method

Preços de transferência e a elisão tributária internacional

- A questão dos rulings e a aplicação dos métodos não transacionais:



O *ruling* da Holanda admitia o que a Comissão Europeia considerou ser *royalty* excessivo

A Corte Geral da União Europeia entendeu que não haveria um “auxílio de estado” irregular

Preços de transferência e a elisão tributária internacional

- O problema dos intangíveis
 - Ativos não físicos e não financeiros que podem ser utilizados e controlados;
 - Defende-se que deveria ser afastado o paradigma baseado na propriedade e que os seus retornos deveriam ser calculados pelo método das funções DEMPE (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation);
 - Aplicação dos métodos CUP (muito raro achar-se comparáveis) ou profit-split (amplo campo para arbitrariedade)



Por que o Projeto BEPS?

THE  TIMES
Tax

Times investigation: the tax avoiders

Bloomberg

The Great Corporate Tax Dodge

theguardian

The tax gap



See www.oecd.org

"Let's be crystal clear: What is at stake is to restore the confidence of your people in the fairness of our tax systems."

Angel Gurría

OECD Secretary-General, speaking at G20 Ankara Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, 5 September 2015

The New York Times

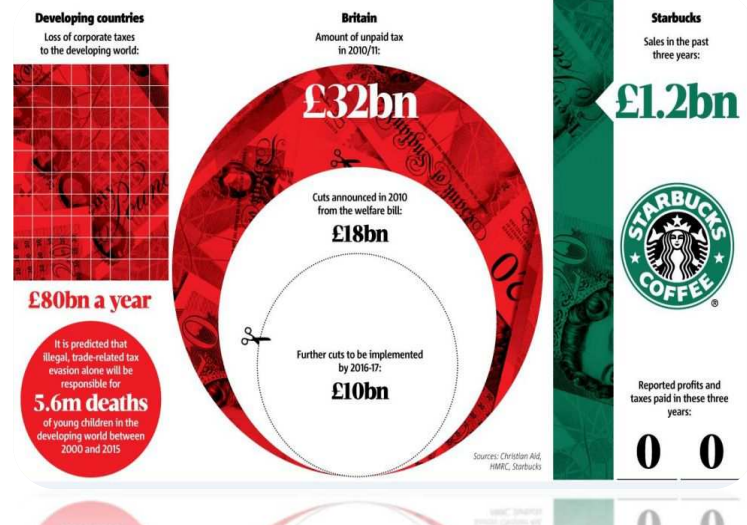
But Nobody Pays That



Legitimação do BEPS



- Imprensa;
- "Mandato" do G20;
- Comentários de 80 países, sendo 34 membros da OCDE, todos os membros do G20 e mais de 40 países em desenvolvimento;
- Qual a efetividade dessa participação?



Os três pilares do Projeto BEPS



Preços de transferência: *“aligning TP outcomes with value creation”*



- Mudanças pontuais em determinados aspectos dos comentários. Foco na “criação de valor” ainda tipo como ambíguo (abrangeria ou não o papel dos mercados consumidores?)
- Ação 13: reexame da documentação de preços de transferência



Uma decisão fundamental: o *arm's length*

- Reiteração da rejeição do *Global Formulary Apportionment (unitary approach)*

Consideração do lucro consolidado do grupo

Atribuição a cada país em conformidade com fórmula, cujas variáveis podem incluir vendas, folha de salários e bens

- Necessidade de uma base uniforme;
- Necessidade de acordo acerca da fórmula;
- O exemplo da CCCTB;
- Desconsideração da estruturação interna (capacidade contributiva de cada entidade, renda);
- Arbitrariedade;
- O propósito da legislação de preços de transferência é alocar lucros ou combater a evasão fiscal?

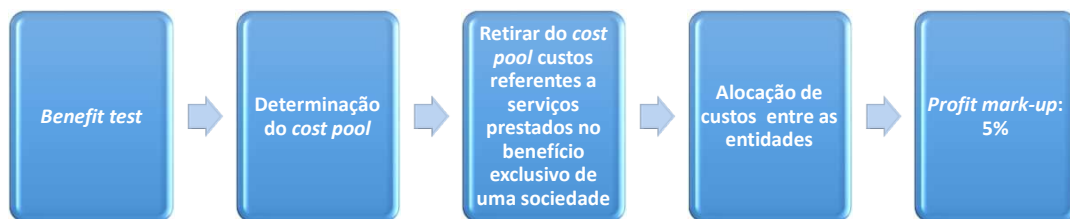


E “elementos formulares”, compaginam-se com o *arm's length*?



Exemplo de elementos formulares: os “Serviços intra-grupo de baixo valor adicionado” no BEPS

- Determinação simplificada do preço *arm's length* para “serviços intra-grupo de baixo valor adicionado”:
- Vantagens:
 - Reduz *compliance costs*;
 - Maior segurança jurídica;
 - Documentação mais específica.



A posição do Brasil



Brazil provides for an approach in its domestic legislation that makes use of fixed margins derived from industry practices and considers this in line with the arm's length principle. Brazil will continue to apply this approach and will use the guidance in this report in this context. When Brazil's Tax Treaties contain Article 9, paragraph 1 of the OECD and UN Model Tax Conventions and a case of double taxation arises that is captured by this Treaty provision, Brazil will provide access to MAP in line with the minimum standard of Action 14.

OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. p. 185

- Compromisso de acesso ao Procedimento Amigável (art. 25 da Convenção Modelo) na forma do Plano de Ação 14:
 - Assegurar que as **obrigações relativas ao Procedimento Amigável sejam integralmente aplicadas** de boa-fé e que os casos sejam resolvidos de maneira célere;
 - Assegurar a implementação de um **procedimento administrativo que promova a prevenção e resolução célere de conflitos** envolvendo tratados;
 - Assegurar que os contribuintes tenham **acesso** ao Procedimento Amigável quando tenham direito.

O Plano de Ação 13 do BEPS e a Declaração País-a-País

- Objetivo: desenvolver regras sobre documentação de preços de transferência para incrementar a transparência, incluindo informação sobre a alocação global das rendas de multinacionais, sua atividade econômica e os tributos pagos em cada país;
- Três tipos de medidas:
 - *Master File*: informações sobre as operações globais de multinacionais (estrutura, negócios, intangíveis, etc) e suas políticas de preços de transferência;
 - *Local File*: identificação de transações entre partes relacionadas, valores envolvidos e análise da aplicação dos preços de transferência;
 - *Country-by-Country Report* (Declaração País-a-País): informações úteis para as Administrações Tributárias verificarem riscos relacionados a preços de transferência, direcionar fiscalizações, etc.



O Plano de Ação 13 e a Declaração País-a-País

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

**Action 13:
Country-by-Country Reporting
Implementation Package**



INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1681, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2016:
 “Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País.”

O Plano de Ação 13 e a Declaração País-a-País

- Quem deve entregar:
 - Entidade residente no Brasil que seja a controladora final de um grupo multinacional cuja receita total no ano fiscal anterior seja igual ou superior a R\$ 2.260.000.000,00 (dois bilhões, duzentos e sessenta milhões de reais);
 - Entidades cujo controlador não esteja obrigado a entregar a declaração, ou seja residente de país sem troca de informações com o Brasil, dentre outros.
- O que deve conter:
 - Informações por jurisdição sobre:
 - Receita de partes não relacionadas e relacionadas;
 - Lucro/prejuízo antes do IR;
 - Imposto de renda pago;
 - Imposto de renda devido;
 - Capital social;
 - Lucros acumulados;
 - Número de empregados e demais colaboradores;
 - Ativos tangíveis;
 - Indicação de cada entidade controlada;
 - Informações adicionais.



O que será feito com a informação?

Preços de transferência e o Pillar One



- Dirigido a negócios com consumidor final – foco na economia digital: *“businesses that generate revenue from supplying consumer products or providing digital services that have a consumer-facing element”*
- Nexu para a tributação baseado em vendas. A presença no mercado será determinada por meio de um limite de receitas nesse mercado, incluindo receitas de publicidade;
- Alocação de lucros ao país onde realizadas vendas, conforme as regras atuais de preços de transferência, complementadas com um **método formular**, com os seguintes elementos:
 - “Amount A”: valor de lucros residuais que serão atribuídos ao país do mercado;
 - “Amount B”: remuneração fixa para atividades de marketing e distribuição;
 - “Amount C”: alocação de lucros adicionais via mecanismos de resolução de conflitos.

Formulary Apportionment?
Ou
Mero elemento formular?

G7: Implementação do Pillar One e extinção dos *Digital Services Taxes (DST)*

Pillar One: Nexus and profit allocation rules

Pillar One's Amount A proposal reallocates taxing rights to market countries through the creation of a new taxing right. A share of a group's global residual profit will be reallocated to market countries using a formulaic approach. No physical presence is required in a market country to create a new nexus (taxable presence).

The G7 members have reached agreement that Amount A should apply to the "largest and most profitable" multinationals. This is in line with proposals put forward by the Biden Administration earlier this year. This supersedes the OECD Pillar One blueprint's scope that included only "automated digital services" and "consumer facing businesses." Further clarity is needed in respect of the thresholds for determining businesses that are the largest and most profitable.

In-scope businesses would reallocate at least 20% of their residual profit above a 10% profit level to market countries. This is expected to be calculated as the ratio of profit before tax (derived from consolidated group financial accounts prepared under an eligible accounting standard such as IFRS with minimal book-to-tax adjustments) to revenue, as set out in the OECD Pillar One blueprint.

Also in line with the OECD Pillar One blueprint, any Amount A liability would be allocated between "paying entities" and relieved via either exemption or credit.

The G7 stresses that implementation will be coordinated with the removal of all Digital Services Taxes (DSTs) and other relevant similar measures.

Trocas de Informações

Convenção Modelo da OCDE

ARTIGO 26

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou as da legislação interna dos Estados Contratantes relativa aos impostos federais estabelecidos pelos Estados Contratantes na medida em que a tributação nela prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações aplica-se a impostos federais de qualquer classe ou denominação e não está limitada pelos Artigos 1 e 2. As informações recebidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma maneira que as informações obtidas pela aplicação da legislação interna desse Estado e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (inclusive tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos pela presente Convenção, ou da instauração de processos sobre infrações relativas a esses impostos, ou da apreciação de recursos a eles correspondentes. Referidas pessoas ou autoridades somente utilizarão essas informações para fins fiscais.

Exemplo: tratado Brasil - México

Troca de
Informações

A pedido

Espontânea

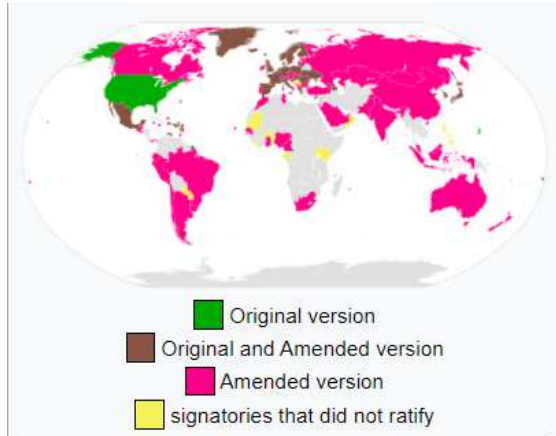
Automática



The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

AMENDED BY THE 2010 PROTOCOL

- Ratificação: Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016;
- 141 signatários;
- Troca de informações automática, a pedido e espontânea.



O *FATCA* e o IGA veiculado pelo decreto 8.506/2015

- Foreign Account Tax Compliance Act (*FATCA*):
 - Acordo Intergovernamental (IGA): o Estado se compromete a obrigar instituições financeiras localizadas em sua jurisdição a identificar contas de propriedade de norte-americanos e a transmitir tais informações aos EUA;
 - Ante a ausência das informações: retenção na fonte de 30% para remessas saindo dos EUA.
- Como o Brasil cumpre o Acordo?
 - Informações da DIRF (IN 1.406/13);
 - E-financeira (LC 105/01, IN 1.571/15).

STF e a constitucionalidade da LC 105

Ementa Repercussão geral. Tema 990. Constitucional. Processual Penal. Compartilhamento dos Relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil com os órgãos de persecução penal para fins criminais. Desnecessidade de prévia autorização judicial. Constitucionalidade reconhecida. Recurso ao qual se dá provimento para restabelecer a sentença condenatória de 1º grau. Revogada a liminar de suspensão nacional (art. 1.035, § 5º, do CPC). Fixação das seguintes teses: 1. **É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil - em que se define o lançamento do tributo - com os órgãos de persecução penal para fins criminais sem prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional;** 2. **O compartilhamento pela UIF e pela RFB referido no item anterior deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios.**

(RE 1055941, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 04/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020 REPUBLICAÇÃO: DJe-052 DIVULG 17-03-2021 PUBLIC 18-03-2021)



18. No cenário externo, são muitos os tratados que buscam o fortalecimento de mecanismos de colaboração internacional e compartilhamento de informações fiscais e financeiras, como o FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act, promulgado pelo Decreto n. 8.506/2015 e a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais, ratificada pelo Brasil em junho de 2016, junto à OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico.

Ademais, numa análise de direito comparado, tem-se que quase todos os Estados Nacionais, sobretudo os mais desenvolvidos e democráticos, seguem o entendimento de que o sigilo pode ser transferido para diversas autoridades sem necessidade de autorização judicial.

(...)

Essa constatação do cuidado da matéria em Estados nacionais afasta a tese de que o fornecimento de dados sem a prévia autorização judicial afetaria direitos fundamentais dos cidadãos, pois, a ser verídica tal assertiva, estar-se-ia, a contrário senso, sustentando que aqueles Estados que permitem a transferência direta do sigilo estariam violando esses direitos.

Obrigado!

paulo@airesbarreto.adv.br