

# Preços de Transferência no Brasil

## Convergência para o Padrão OCDE

DESTAQUES

# Lista de conteúdos

Visão geral do projeto “Preços de Transferência no Brasil”	2
Quais foram as razões para o lançamento do projeto?	4
Principais resultados	6
Quais são as lacunas e divergências identificadas?	10
Como a estrutura vigente gera dupla tributação?	12
Por que a estrutura vigente está sujeita a riscos de BEPS?	14
Por que a simplicidade alcançada pela estrutura vigente é apenas relativa?	16
Por que prevalece a incerteza tributária no âmbito internacional?	18
Rumo à convergência para o padrão da OCDE: quais são as opções de alinhamento?	20
Quais são os benefícios do alinhamento com as Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE?	22
Como este projeto interage com as discussões mais amplas sobre a reforma do sistema tributário internacional no contexto da digitalização da economia?	23

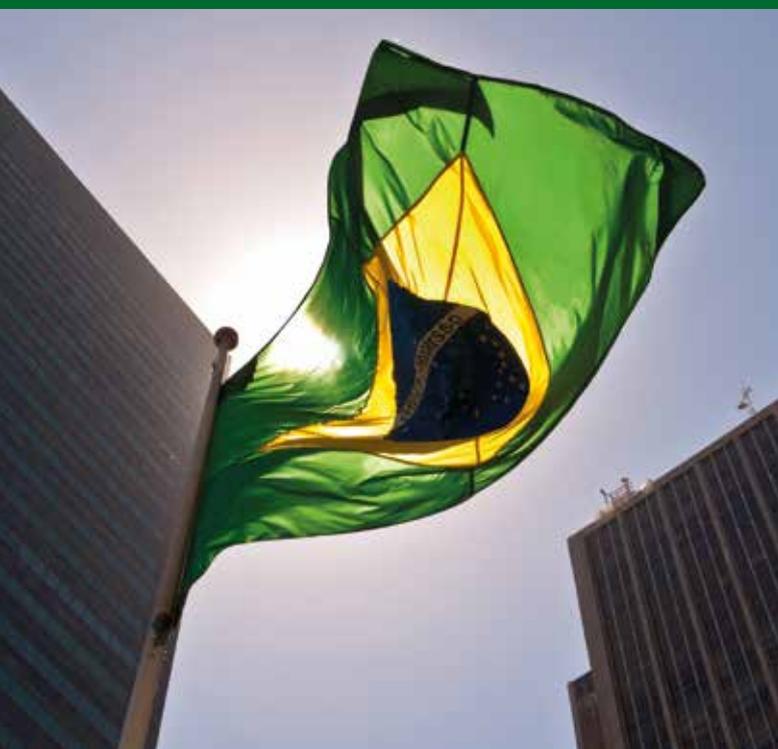
## Prefácio

É UM PRAZER APRESENTAR OS RESULTADOS do trabalho realizado em conjunto pela Receita Federal do Brasil e pela OCDE para avaliar as semelhanças e diferenças entre as estruturas de preços de transferência brasileiras e da OCDE. As conclusões refletem o fato de que, enquanto o sistema da OCDE tem evoluído ao longo do tempo — desde o lançamento do Relatório de 1979 até a edição mais recente das Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE —, as principais características do sistema brasileiro permanecem inalteradas desde a adoção do nosso sistema, em 1996. Por meio da análise mútua dos sistemas brasileiro e da OCDE, desenvolvemos um entendimento abrangente das lacunas e divergências entre os dois, descritas neste relatório e avaliadas de acordo com os objetivos de política das regras de preços de transferência. As conclusões deste trabalho mostram que, embora alguns dos recursos existentes em nosso sistema possam ter um desempenho positivo na consecução de alguns dos objetivos gerais de política das regras de preços de transferência — como facilidade de administração tributária ou segurança jurídica em matéria tributária, sob uma perspectiva doméstica — eles podem nem sempre alcançar os mesmos resultados em matéria de segurança jurídica em matéria tributária, a partir de uma perspectiva internacional.

Embora projetados para facilitar a conformidade tributária, é forçoso admitir que nossas regras nem sempre atingem esse objetivo. Quando comparado aos principais objetivos das regras de preços de transferência, nosso sistema atual apresenta resultados em alguma medida aquém do esperado, sendo coletadas evidências de dupla tributação em vários casos, e o resultado de nosso sistema na proteção da base tributária no Brasil, que foi inicialmente um dos objetivos para o estabelecimento de nossas regras, traz sérias preocupações.

Esses resultados nos fizeram refletir sobre se devemos manter o sistema atual como está ou se devemos nos esforçar para enfrentar as debilidades do nosso sistema e desenvolver seus atuais pontos fortes. Embora a resposta a essa pergunta pareça simples, a solução certamente exigirá muito esforço e conto com todas as partes interessadas para unir nossos conhecimentos e forças para projetar um sistema que esteja alinhado com o padrão internacional representado pelas Diretrizes da OCDE, mas também assegure o alcance dos objetivos que buscamos desde o princípio, quando nosso sistema foi desenvolvido.

Portanto, o relatório também descreve a direção de nossos próximos esforços, que é o alinhamento total com o padrão de preços de transferência da OCDE, e isso ocorre porque



nossa visão de futuro aponta para uma integração e abertura crescentes do Brasil. Eu gostaria também que nós fizéssemos um esforço conjunto com o objetivo de produzir um resultado que seja apropriado e que funcione para o Brasil, e que também possa ser uma inspiração para outros países seguirem. Conto para isso com todas as partes interessadas, bem como com o Secretariado da OCDE e os países que prestaram sua generosa assistência e apoio para alcançar esse objetivo.

**José Barroso Tostes Neto**

Secretário Especial da Receita Federal do Brasil

ESTE RELATÓRIO CONJUNTO MARCA mais um passo importante no fortalecimento da cooperação entre a OCDE e o Brasil em questões tributárias. Ele se baseia na colaboração iniciada em 2010, quando o Brasil ingressou no Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários, que hoje conta com mais de 155 membros em posição de igualdade. Essa parceria foi ampliada ainda mais quando o Brasil se tornou membro do Projeto G20 / OCDE BEPS em 2013. O Brasil desempenhou um papel crítico no contínuo desenvolvimento de ambas as iniciativas e se beneficiou da implementação dos padrões associados a estas iniciativas e das análises feitas por pares (peer review). O Brasil também está trabalhando com mais de 130 países e jurisdições por meio do Marco Inclusivo sobre BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*) para desenvolver uma solução de consenso para os desafios tributários decorrentes da digitalização da economia.

O diálogo iniciado com a Receita Federal do Brasil há 15 meses sobre preços de transferência representa mais um grande passo nas relações OCDE-Brasil, dada a importância da política de preços de transferência na tributação internacional e as diferenças atuais na abordagem. Portanto, estou muito satisfeita por podermos apresentar conjuntamente este relatório que contém os resultados do nosso trabalho até o momento, que inclui uma análise aprofundada das semelhanças e diferenças entre as estruturas de preços de transferência brasileiras e da OCDE, bem como uma avaliação da eficácia dessas diferenças.

As Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE evoluíram ao longo do tempo para garantir que as mesmas continuem alcançando os objetivos duplos das regras

de preços de transferência, de modo a garantir a base tributável apropriada em cada jurisdição e evitar a dupla tributação, minimizando o conflito entre as administrações tributárias e promovendo o comércio e investimento internacional. Mudanças foram realizadas como resposta às transformações nos modelos de negócios, aos novos problemas e às lições aprendidas pelas administrações tributárias em todo o mundo. Isso ficou mais evidente no Projeto BEPS e também é um objetivo fundamental no trabalho em andamento para enfrentar os desafios tributários decorrentes da digitalização da economia.

É muito positivo que o Brasil esteja, depois de décadas, realizando a primeira revisão fundamental e abrangente de suas regras de preços de transferência e a OCDE está muito satisfeita por fazer parte desse processo. Os resultados desse relatório conjunto destacam a importância que o Brasil atribui à simplicidade e à facilidade de aplicação e administração das regras de preços de transferência. Esse é um fator crítico não apenas para o Brasil, mas também para muitos outros países, e mantemos esses objetivos em mente em nosso contínuo trabalho sobre preços de transferência na OCDE. O relatório também enfatiza a importância da segurança jurídica em matéria tributária na área de preços de transferência, não apenas no contexto doméstico, mas também no contexto internacional, já que os grupos multinacionais operam internacionalmente e correm o risco de dupla tributação nos países que não seguem os mesmos padrões e princípios. Atingir esses objetivos nobres, mas deixar de garantir que o Brasil também seja capaz de determinar a base tributária apropriada e efetivamente cobrar o imposto sobre os lucros auferidos pelos grupos multinacionais no Brasil, significaria que os objetivos principais das regras de preços de transferência não foram alcançados e isso prejudicaria os objetivos de desenvolvimento e transformação do país.

A OCDE espera continuar a servir como uma parceira de confiança para a Receita Federal do Brasil na próxima fase deste projeto.

**Grace Perez-Navarro**

Vice-Diretora do Centro para Política e Administração Fiscais da OCDE (Centre for Tax Policy and Administration)

# Visão geral do projeto “Preços de Transferência no Brasil”

Em fevereiro de 2018, a OCDE e o Brasil lançaram um projeto conjunto para examinar as semelhanças e divergências entre suas respectivas abordagens de preços de transferência para avaliar transações internacionais entre empresas vinculadas para fins tributários. Essa iniciativa decorre do sólido envolvimento do Brasil no trabalho tributário da OCDE, que começou em 2010 quando o país tornou-se membro do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários, que foi posteriormente fortalecido em 2013, quando se tornou membro do Projeto do G20/OCDE para Conter a Erosão da Base e Transferência de Lucros (BEPS), tendo como um dos focos importantes preços de transferência. Além das questões tributárias, em 2017, o Brasil também expressou o interesse em iniciar o processo para tornar-se membro da OCDE.

## OBJETIVO – AVALIAR OS PONTOS FORTES E FRACOS DA ESTRUTURA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

O plano de trabalho de 15 meses realizado pela OCDE em conjunto com a Receita Federal do Brasil (RFB) incluiu a análise detalhada do quadro legal e administrativo de preços de transferência, bem como a análise de sua aplicação. Com base na análise dos pontos fortes e das fragilidades desse

quadro legal, possíveis opções foram exploradas para o alinhamento do Brasil com a norma internacionalmente aceita da OCDE, usando-se as Diretrizes da OCDE relativas aos Preços de Transferência e outras recomendações da OCDE como referência.<sup>1</sup>

## METODOLOGIA – análise de lacunas e avaliação da eficácia

A análise técnica considerou se os principais elementos, conceitos e objetivos das diretrizes da OCDE sobre preços de transferência estavam refletidos no modelo brasileiro de preços de transferência (“análise de lacunas”). As lacunas ou questões identificadas no sistema brasileiro foram então avaliadas de acordo com cinco critérios objetivos derivados dos dois principais propósitos políticos da legislação de preços de transferência. Os dois primeiros critérios são derivados dos dois principais objetivos políticos da legislação sobre preços de transferência, também conhecido como objetivo duplo das regras de preços de transferência, qual seja, garantir a base

tributável apropriada em cada jurisdição e evitar a dupla tributação. Os outros três são derivados de outros objetivos gerais da política tributária, como a simplicidade da administração tributária, facilidade de conformidade tributária e segurança jurídica em matéria tributária (de uma perspectiva nacional e internacional).

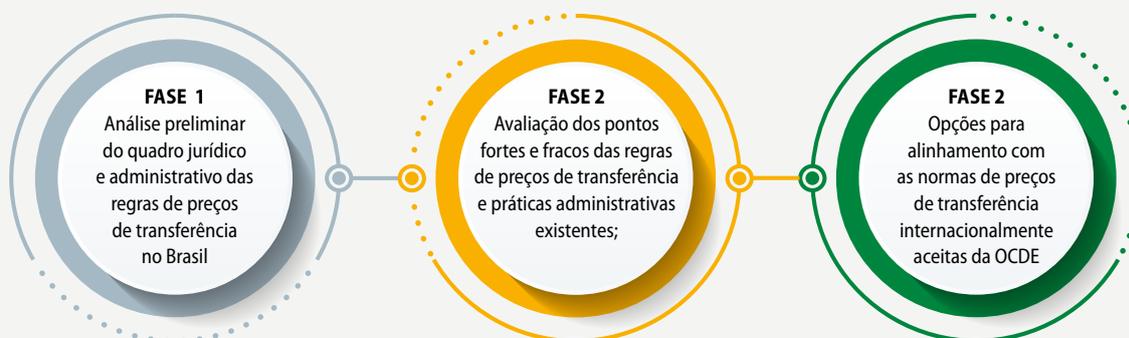
Durante esse processo, foram coletadas informações fundamentais de grupos multinacionais com operações no Brasil e importantes parceiras comerciais do país, com o intuito de complementar e concluir a análise.

1. Os três principais instrumentos da OCDE sobre preços de transferência e alocação de renda são a Recomendação do Conselho da OCDE de 1995, a Recomendação do Conselho de 2008 sobre a atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes e a Recomendação de Preços de Transferência BEPS de 2016. Eles contêm recomendações importantes relacionadas a preços de transferência e alocação de renda.



## FASES DO PROJETO

O plano de trabalho foi realizado em três fases:



## CONCLUSÃO DE ALTO NÍVEL

A análise identificou um número de questões que resultam em lacunas e divergências no sistema brasileiro de preços de transferência quando comparado ao padrão da OCDE.

A avaliação dessas questões no que diz respeito à consecução dos objetivos políticos das regras de preços de transferência revela que existem fragilidades na estrutura Brasileira que levam à BEPS e à dupla tributação. A avaliação também reconhece os pontos fortes da abordagem brasileira em termos de simplicidade no cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e a simplicidade da administração tributária, que também são objetivos importantes. Entretanto esses objetivos não devem prejudicar a consecução do objetivo duplo das regras de preços de transferência de garantir a base tributária adequada em cada jurisdição e evitar a dupla tributação. Simplicidade e administrabilidade não devem comprometer a proteção da base tributária contra a BEPS, ou criar insegurança jurídica em matéria tributária para transações internacionais por meio da dupla tributação. Facilidade da administração e conformidade tributária, são, não obstante, metas importantes para o Brasil e para qualquer sistema de preços de transferência em geral, e elas podem ser alcançadas

por meio de medidas que podem ser consistentes com o princípio arm's length e prática internacionalmente aceita.

No contexto do alinhamento do sistema do Brasil com o padrão de preços de transferência da OCDE, o objetivo de quaisquer esforços futuros é estabelecer as condições para a implementação de um sistema moderno, simples e eficiente de preços de transferência que esteja alinhado com o padrão da OCDE. Tal sistema deve alcançar o objetivo duplo de garantir a base tributária apropriada ao Brasil e em outras jurisdições envolvidas, além de evitar a dupla tributação, mas que também preserve a simplicidade para as administrações e contribuintes, em um ambiente que promova a segurança jurídica em matéria tributária no âmbito nacional e internacional.

As opções para um maior alinhamento com as Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência foram exploradas à luz dos resultados da análise técnica e duas opções possíveis de alinhamento foram identificadas - ambas levando ao alinhamento completo com o padrão da OCDE, com uma das opções que contemplam um alinhamento imediato, enquanto a outra opção contempla um processo de alinhamento gradual.



# Quais foram as razões para o lançamento do projeto?

## ANTECEDENTES

A posição do Brasil como a nona maior economia do mundo e o processo contínuo de globalização tornam a tributação de grupos multinacionais, especialmente com relação aos preços de transferência, uma questão de política tributária importante no Brasil.

As regras de preços de transferência visam a garantir que os lucros decorrentes de transações comerciais e financeiras entre membros de um grupo multinacional sejam alocados de maneira a refletir o valor da contribuição de cada uma das partes envolvidas. Nesse sentido, as regras de preços de transferência devem assegurar a base tributária adequada e também contribuir para a prevenção da erosão das bases tributárias dos países e a transferência de lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação, onde pouca ou nenhuma atividade econômica é encontrada, além de prevenir a dupla tributação e a distorção das decisões de investimento e concorrência entre as empresas.

## RAZÕES PRINCIPAIS

- O sistema de preços de transferência do Brasil foi **estabelecido em 1996 e permanece relativamente inalterado desde então**
- Apesar de ter sido inspirado no trabalho do OCDE (Relatório de 1979), mas não evoluiu significativamente desde então, enquanto que as **orientações da OCDE foram revisadas significativamente** com a publicação da Diretrizes da OCDE em 1995, e tem sido atualizadas e clarificadas regularmente, com as atualizações mais significativas em 2010 e 2017
- A mudança mais significativa decorreu do Projeto BEPS – particularmente das Ações 8 a 10 que visaram abordar e limitar abusos e a elisão tributária por meio de práticas de preços de transferência
- **O sistema brasileiro de preços de transferência contém uma série de lacunas e divergências significativas do sistema da OCDE** que, por um lado, podem dar origem à dupla tributação e, por outro lado, às oportunidades de BEPS. Portanto, foi considerado necessário entender melhor as divergências específicas e seus efeitos (impacto no investimento e na arrecadação de receita)
- Dada a manifestação do Brasil em tornar-se membro de OCDE, foi útil começar a considerar o grau de alinhamento do regime existente que seria desejável aprimorar, bem como as mudanças necessárias para evitar obstáculos para o acesso à organização.

## ORIGENS DA LEGISLAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA DO BRASIL

O Brasil promulgou uma legislação sobre preços de transferência em 1996. Foram necessárias disposições específicas em relação aos preços de transferência dado o aumento do fluxo de investimentos estrangeiros durante a década de 90 que, apesar das reduções eventuais que refletiam as crises mundiais, continuou em crescimento desde então. Com a adoção das regras de preços de transferência, o Brasil buscou “*impedir a transferência prejudicial de recursos para países estrangeiros através da manipulação de preços utilizados na importação ou exportação de bens, serviços ou direitos, em transações com partes vinculadas não residentes*”.

No contexto internacional, as orientações da OCDE consagradas nas Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE para Empresas Multinacionais e Administrações Tributárias são adotadas pela maioria dos países ao redor do mundo em seus esforços para garantir que a base tributária seja adequada e para, prevenir a dupla tributação e evitar práticas de erosão da base e transferência de lucros. Embora o sistema brasileiro tenha sido claramente inspirado na a versão das Diretrizes da



OCDE sobre preços de transferência disponível no momento da introdução da legislação em 1996, o sistema não evoluiu significativamente desde então e não incorporou o progresso das orientações encontradas nas Diretrizes da OCDE. Como resultado, o sistema de preços de transferência do Brasil não está totalmente alinhado com o padrão internacional do princípio do *arm's length*, consagrado no artigo 9 da Convenção Modelo da OCDE e da Convenção Modelo das Nações Unidas cuja aplicação é interpretada em detalhes nas Diretrizes da OCDE.

### PAPEL ATIVO DO BRASIL NOS TRABALHOS DA OCDE

Nas últimas duas décadas o Brasil participou ativamente de debates internacionais sobre questões tributárias em diferentes fóruns multilaterais, incluindo a OCDE e as Nações Unidas, e em outras iniciativas regionais. Como país membro do G20, o Brasil tem se situado na linha de frente dos projetos mais recentes e decisivos que moldam as regras da tributação internacional, como o Projeto G20 / OCDE BEPS e o trabalho em andamento sobre os desafios tributários decorrentes da digitalização da economia.

### FOCO EM PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O Projeto BEPS proporcionou uma nova oportunidade para a OCDE se envolver com o Brasil em questões de preços de transferência, com dois eventos de diálogo político realizados em 2014 e 2015. Em maio de 2017, a pedido do Brasil e com o apoio da Comissão Europeia, a OCDE realizou um terceiro evento com autoridades tributárias da Receita Federal do Brasil (RFB), focado na construção de um melhor entendimento recíproco dos sistemas brasileiro e da OCDE de preços de transferência.

O projeto "Preço de Transferência no Brasil" ofereceu uma oportunidade para que a OCDE e o Brasil realizassem uma análise detalhada dos pontos fortes e fracos, bem como das semelhanças e diferenças dos dois sistemas. À luz das conclusões dessa avaliação, o projeto também explorou o potencial do Brasil de se aproximar do padrão de preços de transferência da OCDE, que é uma referência importante para os países membros da OCDE e é seguida pela maioria dos países do mundo.

### POSIÇÃO DO BRASIL EM INSTRUMENTOS CHAVE

A garantia da primazia do princípio do *arm's length*, conforme estabelecido nas Diretrizes da OCDE em preços de transferência, como um dos princípios centrais do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE para analisar a candidatura de países (i.e. adesão às Diretrizes).

***"Eliminando a dupla tributação, garantindo a primazia do princípio do arm's length, conforme estabelecido nas Diretrizes de preços de transferência da OCDE para empresas multinacionais e administrações tributárias, para a determinação do preço de transferência entre empresas associadas"***

Os três principais instrumentos da OCDE sobre preços de transferência e alocação de renda são a Recomendação do Conselho da OCDE de 1995<sup>2</sup> a Recomendação do Conselho de 2008 sobre a atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes<sup>3</sup> e a Recomendação de Preços de Transferência BEPS de 2016.<sup>4</sup>

Até hoje, o Brasil não aderiu à Recomendação do Conselho da OCDE de 1995 ou à Recomendação de Preços de Transferência BEPS de 2016, o que significa que o país não assumiu o compromisso de seguir as Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE. O Brasil também não aderiu à Recomendação do Conselho de 2008 sobre a atribuição de lucros aos estabelecimentos permanentes. Além disso, o Brasil introduziu uma nota de rodapé nas Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais (OCDE 2011),<sup>5</sup> com a seguinte redação: *"Um país não aderente à OCDE, o Brasil, não aplica as Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE em sua jurisdição e, portanto, o uso da orientação nessas Diretrizes por empresas multinacionais para fins de determinação do lucro tributável de suas operações neste país não se aplica à luz das obrigações tributárias estabelecidas na legislação desse país."*

### CONTEXTO AMPLO DO ACESSO À OCDE

Em 29 de maio de 2019, o Brasil enviou um pedido formal para iniciar o processo de tornar-se membro da OCDE. Como mencionado acima, no contexto da possível acessão do Brasil a este organismo uma adesão completa e clara dos países membro da OCDE ao princípio *arm's length* é esperada. Portanto, mudanças na estrutura de preços de transferência do Brasil com o objetivo de alinhar as regras existentes com o padrão da OCDE também devem ser contempladas à luz de um futuro processo de acessão.

2. Recomendação do Conselho sobre a determinação do preço de transferência entre empresas vinculadas, com a última redação que lhe foi dada em 2017, OECD/LEGAL/0279.

3. Recomendação do Conselho sobre a atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes, conforme alterada em 2009 e 2010, OECD/LEGAL/0368.

4. Recomendação do Conselho sobre medidas sobre erosão de base e transferência de lucros relacionadas a preços de transferência, OECD/LEGAL/0424.

5. OECD (2011), OECD Guidelines for Multinational Enterprises, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115415-en>.

## Principais resultados

### RESULTADOS DA AVALIAÇÃO DA EFICÁCIA E CONCLUSÕES GERAIS

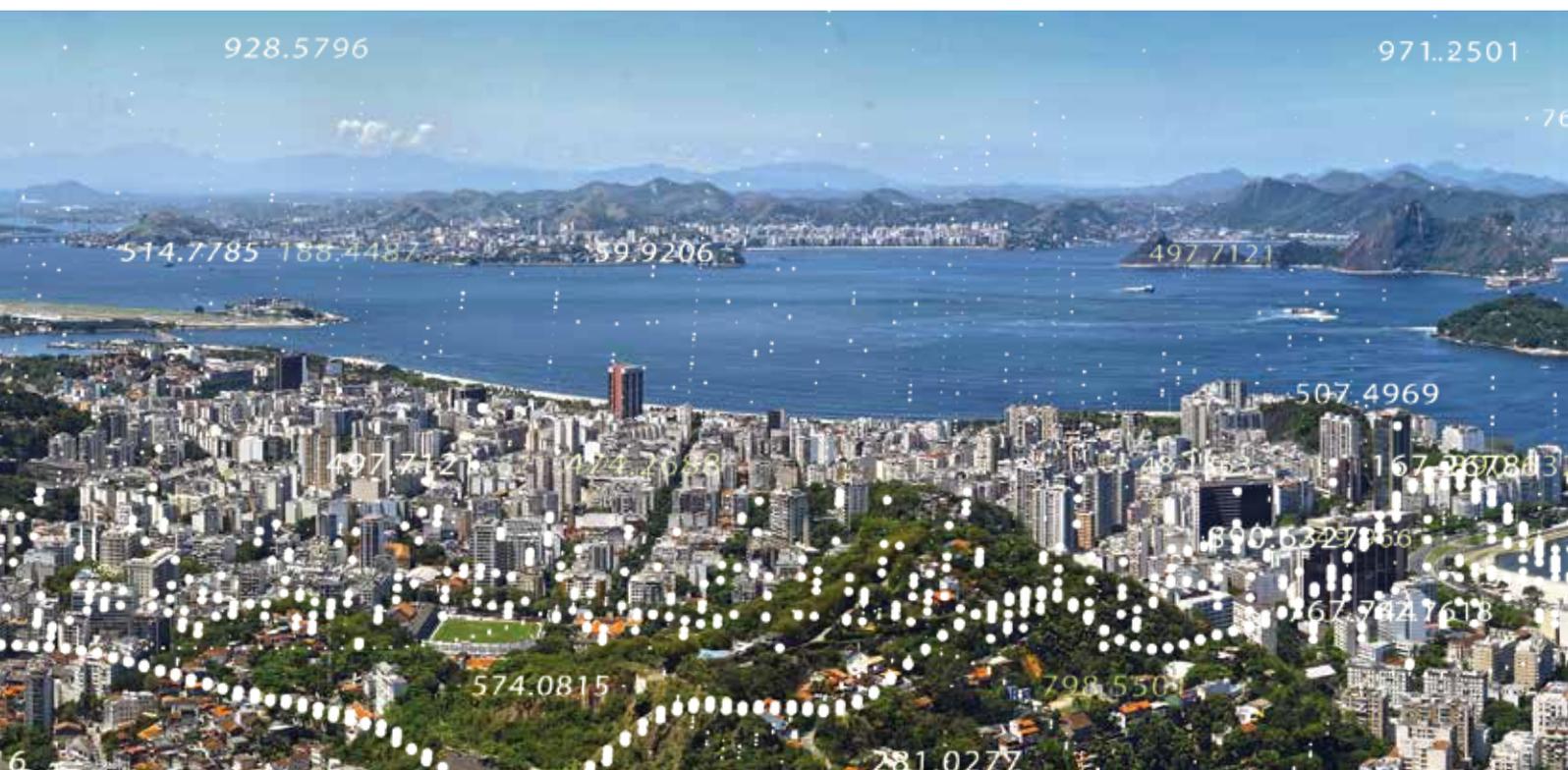
**Um número grande de lacunas e divergências leva a casos de dupla tributação.** As diferenças identificadas entre o regime brasileiro e o da OCDE aumentam o risco de dupla tributação e, portanto, dificultam tanto o comércio internacional quanto os investimentos, por criar distorções e incerteza jurídica em matéria tributária para empresas que operam no exterior. As informações coletadas da comunidade empresarial e dos principais parceiros comerciais do Brasil confirmam referida conclusão.

**Um número grande de lacunas criam riscos de BEPS, levando a uma perda de receita tributária.** Fragilidades significativas podem ser encontradas no sistema brasileiro de preços de transferência, principalmente devido à ausência de considerações especiais para transações mais complexas (por exemplo, transações envolvendo o uso ou transferência de intangíveis, transações de serviços intragrupo e transações que incluem reestruturações de negócios, entre outras) e à inadequação geral das regras atuais que lidam com essas transações. Pontos fracos também podem ser encontrados devido às características particulares do sistema, como a

abordagem de margens fixas, a liberdade de seleção do método, entre outras. As informações coletadas da comunidade empresarial e dos principais parceiros comerciais também confirmam essa conclusão.

**O sistema existente favorece algumas categorias de contribuintes em detrimento de outros e oferece oportunidades de planejamento tributário.** Algumas categorias de contribuintes ou aqueles que se encontram em situações específicas são capazes de explorar o sistema existente em proveito próprio e se beneficiar de uma subtributação, enquanto outros sofrem com o excesso de tributação que possivelmente não será resolvida.

**Aspectos da administração tributária e de conformidade tributária do sistema brasileiro geralmente favorecem a administração tributária e o cumprimento das obrigações tributárias.** O sistema brasileiro de preços de transferência é frequentemente caracterizado por sua praticidade, previsibilidade e segurança jurídica do ponto de vista doméstico. Algumas das características das atuais regras de preços de transferência podem ser percebidas como qualidades atraentes no que diz respeito à simplicidade, como a ausência de necessidade de uma análise abrangente de comparabilidade (incluindo

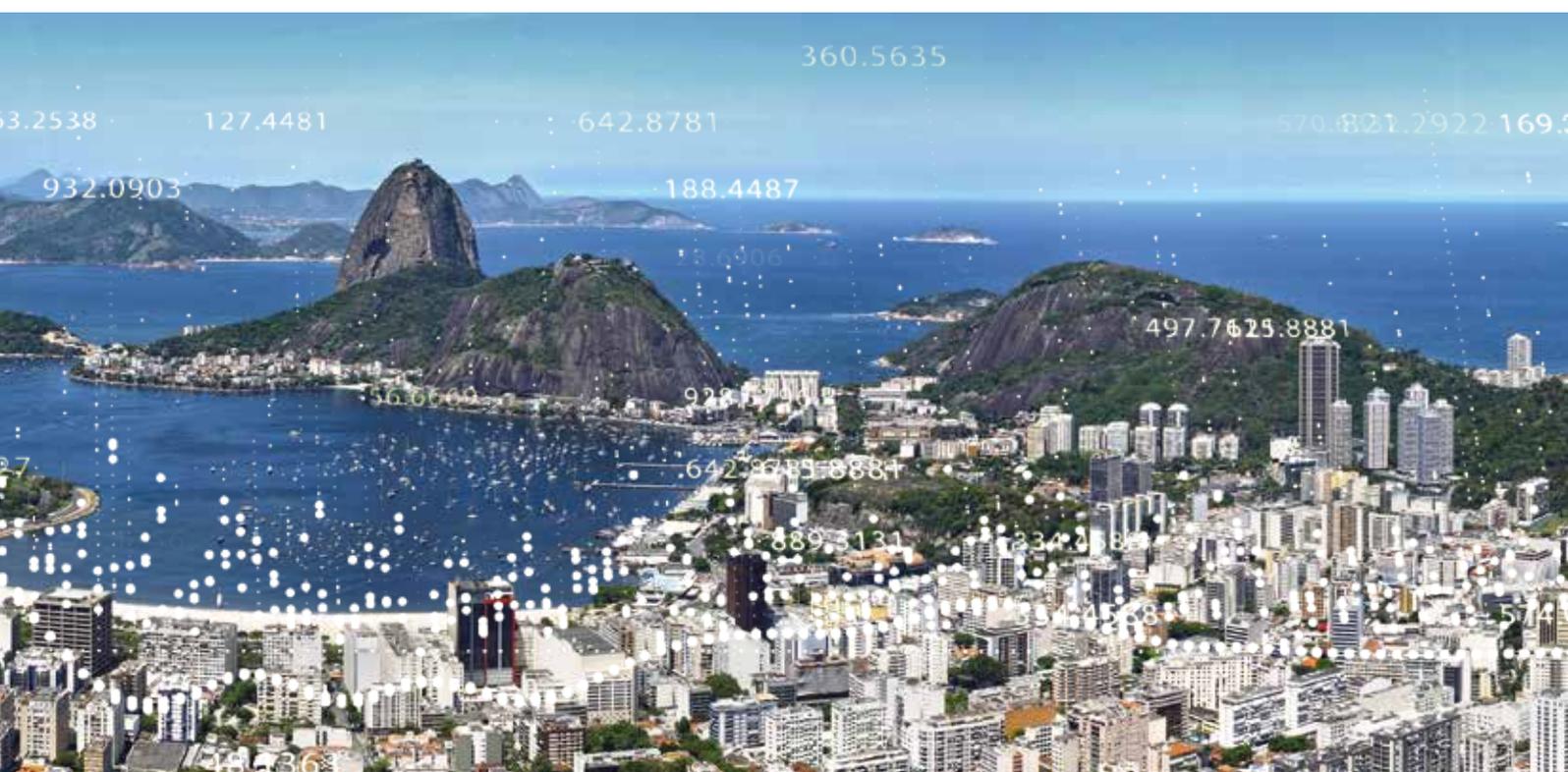


análise funcional e de risco), a liberdade de seleção do método, o uso das margens fixas, entre outros. Entretanto, insurgiu da avaliação que essas percepções de simplicidade são relativas e que a complexidade surge de outros aspectos, principalmente a abordagem item por item, o padrão estrito de comparabilidade e os requisitos de documentação em determinadas situações. Não obstante as consequências não intencionais de certos aspectos da legislação de preços de transferência no Brasil que afetam negativamente a capacidade do país de atrair comércio e investimento, e também leva à perda de receitas tributárias, o sistema brasileiro é caracterizado por sua capacidade de trazer simplicidade e praticidade no processo de realizar a análise dos preços de transferência. A metodologia aplicada no Brasil permite superar os desafios relacionados à falta de informações disponíveis sobre transações não controladas e níveis de lucratividade comparáveis, e requer apenas recursos limitados a serem aplicados, além de potencialmente reduzir custos e tempo em processos litigiosos de preços de transferência, dada a natureza prescritiva das regras.

**A segurança jurídica em matéria tributária é geralmente encontrada apenas sob uma perspectiva doméstica; uma incerteza jurídica significativa é observada no âmbito internacional.** A segurança jurídica em matéria tributária

é alcançada numa perspectiva doméstica mas também beneficia alguns contribuintes ao garantir em certos casos que as estratégias de planejamento tributário introduzidas pelos contribuintes, que trazem perdas de receita ao Brasil, não possam ser contestadas pela administração tributária brasileira. A segurança jurídica em matéria tributária, entretanto, também é importante sob a perspectiva internacional, mas por conta das divergências existentes entre o sistema brasileiro e os sistemas compatíveis com a OCDE em todo o mundo, os contribuintes enfrentam os riscos e incertezas relacionadas à dupla tributação, bem como possíveis disputas e desafios provenientes das administrações tributárias em outras jurisdições. A incerteza jurídica significativa é resultado do desalinhamento das regras brasileiras com regras que seguem o padrão da OCDE.

**Mais incertezas tributárias, mesmo no âmbito doméstico, são resultado da ausência de considerações especiais ou orientações muito limitadas para questões relacionadas a transações específicas,** isto é, transações que envolvem o uso ou transferência de intangíveis, serviços intragrupo, transações que incluem reestruturações de negócios, acordos de contribuição de custos e questões relacionadas à atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes.



## Preços de Transferência no Brasil

### SIMPLICIDADE, MAS A QUE CUSTO?

Pelo menos três aspectos do sistema de preços de transferência brasileiro simplificam a conformidade tributária e a administração tributária - margens fixas, liberdade de seleção do método, e safe harbour regimes - mas que criam preocupações por não atingirem o objetivo duplo das regras de preços de transferência.

**O sistema atual pode ser percebido como prático e previsível, mas ao custo da perda de receita para o Brasil, além de dupla tributação e incerteza tributária para os contribuintes no contexto internacional.** Reconhece-se que o Brasil implementou um sistema que tem o benefício de garantir a previsibilidade em alguns aspectos, de proteger a base tributária brasileira até certo ponto e de ser prático, conforme demonstrado em áreas em que foram observadas facilidade de administração e conformidade tributária. No entanto, em alguns casos, os principais recursos que contribuem para esses benefícios podem prejudicar o objetivo duplo das regras de preços de transferência, levando a possíveis riscos de dupla tributação e BEPS.

**Embora o uso de margens fixas apresente diversas vantagens em termos de simplicidade e praticidade, isso representa uma troca, entre simplicidade e adequação e precisão, pode criar resultados inapropriados.** A falta de clareza no desenvolvimento das margens (em termos dos dados empregados e dos critérios utilizados), e a falha evidente desta metodologia em refletir a realidade econômica em vários casos indica que as margens fixas usadas não levam a resultados alinhados com o *arm's length*.

**Outra questão ligada às margens fixas é sua rigidez.** A aplicação rígida das margens fixas pode levar a situações em que os contribuintes apliquem margens excessivamente altas e, em outros casos, permitir que determinados contribuintes apliquem margens excessivamente baixas (?). O mecanismo para contestar as margens fixas parece não favorecer seu uso pelos contribuintes – até o momento, o mecanismo nunca foi aplicado com sucesso.

**A abordagem de margens fixas oferece simplicidade, não exigindo uma análise extensiva do preço de transferência mas produz resultados inapropriados. A abordagem se baseia em cálculos matemáticos prescritivos, que são aplicáveis sem considerar as circunstâncias da transação em questão.** Por exemplo, uma margem fixa de 15% nas taxas de serviço é imposta sob a aplicação do método CAP (o equivalente ao *cost plus* nas exportações) independentemente do valor do serviço prestado. Isso significa que um serviço de alto valor agregado, ou uma atividade que gere a criação de um intangível único e valioso, que levaria a uma lucratividade elevada sob a abordagem *arm's length*, seria remunerada pelo

sistema brasileiro com base no *Cost Plus 15%*, levando a uma subtributação significativa. Outros exemplos também existem, onde a lei prescreve uma margem de lucro excessivamente alta, podendo até exceder a totalidade da margem de lucro que obtida com as transações, gerando, portanto, tributação excessiva e também dupla tributação, o que desencoraja, naturalmente, vários tipos de atividades e investimentos. Portanto, embora o processo de utilização de margens seja simples, evidentemente o resultado em si não é apropriado para o Brasil ou para o contribuinte.

**Uma segunda característica que traz simplicidade é a liberdade que o contribuinte tem em selecionar método.**

Em princípio, o contribuinte pode escolher qualquer método (exceto para as transações de *commodities*), mesmo que este leve a resultados inapropriados. Portanto, é mais provável que os contribuintes selecionem o método que leva ao resultado tributário mais favorável, o que pode levar em alguns casos a uma possível redução de dupla tributação, mas em outros casos, à subtributação e à perda de receita para o Brasil. Isso significa que, quando a escolha de mais de um método for viável, o contribuinte não levará em conta qual dos métodos é



o mais adequado para atingir se atingir o *arm's length*, mas qual dos métodos disponíveis resulta na menor tributação.

**Um terceiro aspecto de um sistema de preços de transferência que se destina a simplificar as transações de exportação são os *safe harbours* existentes**, que excluem a aplicação das regras de preços de transferência em condições específicas que devem ser atendidas pelo contribuinte.

**Por exemplo, o *safe harbour* do teste de 90% pode levar à resultados inadequados.** É um teste de transação a transação, segundo o qual, se o preço de exportação representar pelo menos 90% do preço do mercado interno, o preço de exportação adotado pelo contribuinte é considerado aceitável. A questão é que ele se baseia em uma comparação entre os preços no mercado interno brasileiro e os preços dos mesmos bens ou produtos no mercado externo, em que o potencial de lucro pode ser significativamente diferente. Por exemplo, como numa situação em que os clientes possuem um poder de compra diferente ou onde preços maiores seriam aplicados em mercados estrangeiros devido à escassez ou exclusividade de determinados produtos.

**O *safe harbour* que dispõe do teste de rentabilidade também apresenta preocupações em termos de adequação.** Tal *safe harbour* também apresenta uma preocupação em termos de adequação, pois estabelece que onde um exportador brasileiro é capaz de demonstrar que, de maneira geral, as exportações para partes relacionadas geraram uma margem de lucro líquido mínima de 10%, as condições transacionais são consideradas aceitáveis. Esse *safe harbour* não é aplicável aos contribuintes que realizam transações intragrupo de exportação cuja receita líquida de partes relacionadas represente mais de 20% da receita líquida total da transação de saída. A questão é que o *safe harbour* pressupõe que do volume total de exportação não mais de 20% seja em relação a partes relacionadas. Isso implica que 80% do volume de exportação deve ser em relação a partes não relacionadas. Nos casos em que existem transações comparáveis com partes não relacionadas, deve haver informações suficientes disponíveis para aplicar a versão brasileira do método CUP para exportações (método PVEx). Nesse sentido, a aplicação do regime de *safe harbour* pode levar à subtributação, pois tudo o que o contribuinte é obrigado a justificar é a margem de lucro líquido mínima de 10%



## Quais são as lacunas e divergências identificadas?

Um número grande de lacunas (ausência de conceitos ou características específicas) e divergências (conceitos que diferem significativamente e levam a resultados divergentes) foram identificadas na fase de análise do projeto.

Note-se que nem todas as lacunas e divergências identificadas são críticas para alcançar o alinhamento com a abordagem da OCDE. No entanto, pode ser desejável abordar essas lacunas e divergências para aprimorar a eficiência e eficácia do sistema.

O projeto conjunto OCDE-RFB considerou, com base na avaliação realizada, como tratar cada questão com recomendações direcionadas ao explorar as possíveis opções de alinhamento. As questões são agrupadas abaixo de acordo com dez áreas-chaves, que foram cuidadosamente revisadas e consideradas pela OCDE durante o processo de acesso à organização.

### LISTA DE QUESTÕES RESULTANTES DAS LACUNAS E DIVERGÊNCIAS

#### 1. Recomendação do Conselho da OCDE sobre a determinação do preço de transferência entre empresas associadas e futuras recomendações do BEPS

O Brasil ainda não aderiu aos instrumentos relevantes da OCDE

#### 2. Declaração e aplicação do princípio do princípio do *arm's length*

- Falta de reafirmação do princípio do *arm's length* na legislação doméstica
- Âmbito de aplicação das regras de preços de transferência

#### 4. Questões de comparabilidade

- Ausência da noção de delimitação precisa da transação efetiva
- Uso de margens fixas, que não levam a resultados *arm's length*
- Ausência de uma análise de comparabilidade completa / processo de análise de comparabilidade
- Uso estrito de comparáveis
- Aplicação rigorosa da abordagem item por item, não permitindo a combinação de transações
- Ajustes limitados de comparabilidade

#### 3. Métodos de preços de transferência

Liberdade de seleção do método de preços de transferência

- Uso de "outros métodos" não permitido
- Ausência do método TNMM
- Ausência do método *profit split*

### 5. Considerações especiais

- Fragilidade nas regras de safe harbour
- Ausência de definição de intangíveis para fins de preços de transferência
- Ausência de regras de preços de transferência ou medidas especiais para intangíveis, incluindo intangíveis de difícil valoração
- Tratamento dos pagamentos de royalties ao exterior (dedutibilidade limitada)
- Ausência do teste do benefício (*benefit test*) para fins de preços de transferência
- Ausência de considerações especiais para se estabelecer o preço arm's length para serviço intragrupo
- Ausência de abordagem simplificada para serviços de baixo valor agregado
- Regulação limitada dos acordos de contribuição de custos
- Ausência de considerações especiais para os aspectos de preços de transferência das reestruturações de negócios
- Ausência de considerações especiais para os aspectos de preços de transferência das transações financeiras

### 6. Conformidade e práticas de análise de preços de transferência

- Fragilidades relacionadas às práticas de conformidade de preços de transferência

### 8. Decisões tributárias e acordos de precificação antecipada (*advance pricing arrangements*)

- Ausência de acordos de precificação antecipada (*advance pricing arrangements*) / inabilidade de prevenção da dupla tributação

### 10. Determinação dos lucros dos estabelecimentos permanentes

- Ausência de regras para atribuição de lucros aos estabelecimentos permanentes
- Questões relacionadas às regras denexo

### 9. Ajustes correspondentes e procedimento amigável

- Preocupações com a resolução de disputas sobre preços de transferência
- Ausência de ajustes secundários

### 7. Documentação

- Requisitos de documentação limitados e multas relacionadas

## Como a estrutura vigente gera dupla tributação?

### EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO COMO UM OBJETIVO POLÍTICO FUNDAMENTAL

Preços de transferência tipicamente envolvem mais de uma jurisdição tributária. Como resultado, qualquer ajuste no preço de transferência em uma jurisdição implica que a menos que esse ajuste seja refletido nas outras jurisdições, resultados divergentes surgirão, pois os mesmos lucros serão tributados como receita de duas entidades diferentes pertencentes a um único grupo de empresas multinacionais, criando assim a dupla tributação.

Tais resultados podem ser evitados quando as respectivas jurisdições seguem os mesmos padrões e abordagens de preços de transferência para sua aplicação e interpretação ou, nos casos em que resultados divergentes se materializaram, a dupla tributação pode ser evitada fazendo uma alteração correspondente na outra jurisdição. No entanto, se a outra jurisdição não concordar em fazer um ajuste correspondente, o grupo multinacional será tributado duas vezes sobre esta parte de seus lucros, pois ficarão sujeitos à tributação em duas jurisdições diferentes. Para minimizar esse risco, um consenso internacional envolvendo princípios e abordagens comuns (qual seja, o princípio *arm's length*) foi estabelecido para determinar preços de transferência em transações internacionais foi estabelecido. Na falta de adesão a princípios e abordagens comuns, os riscos de dupla tributação são ampliados.

### PRINCIPAIS FONTES DE DIVERGÊNCIA QUE LEVAM À DUPLA TRIBUTAÇÃO

- Ausência de adesão ao princípio do *arm's length*, que é seguido pela maioria dos países ao redor do mundo. Isso impede o Brasil de aplicar a mesma abordagem como outros países para a determinação da base tributária de grupos multinacionais localizadas no Brasil e, portanto, inerentemente, leva a um risco de dupla tributação, que não é impedido desde o início
- Ausência de métodos como o TNMM e *profit split*
- Divergências importantes relacionadas à análise de comparabilidade incluem a ausência da noção de delineamento preciso da transação, a análise de comparabilidade limitada (desconsiderando amplamente o perfil funcional e de risco) combinada com o uso estrito de comparáveis, a abordagem item por item e ajustes limitados de comparabilidade
- Ausência de considerações especiais para tipos específicos de transações, incluindo aquelas que envolvem o uso ou transferência de intangíveis, serviços intragrupo, acordos de contribuição de custo, reestruturações de empresas e transações financeiras
- Regras de limitação de dedutibilidade aplicáveis a certos tipos de pagamentos efetuados para o exterior - fora do escopo das regras de preços de transferência
- Questões relacionadas aos mecanismos de prevenção e de efetiva resolução de disputas sobre preços de transferência
- Divergências na área de atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes

### EXPLICANDO AS RAZÕES E ILUSTRAÇÕES DAS DIVERGÊNCIAS

#### Ausência de uma análise de comparabilidade completa e o papel desempenhado pelas margens fixas

A ausência de uma análise de comparabilidade (inclusive funcional) provavelmente resultará em dupla tributação quando a aplicação dos métodos produzir resultados que divergem dos resultados do *arm's length*, que seriam produzidos caso fosse feita uma análise de comparabilidade completa. Em outras palavras, as especificidades da aplicação de alguns dos métodos brasileiros que substituem a necessidade de uma análise de comparabilidade pelas margens fixas, podem levar a resultados diferentes que não estão de acordo com o *arm's length*, e, portanto, podem levar à dupla tributação.

A manifestação das empresas e parceiros comerciais externos confirma as preocupações sugeridas sobre ocorrências de dupla tributação porque as margens fixas podem, em alguns casos, ser mais baixas ou mais altas do que seriam se determinadas de acordo com o *arm's length*. Essa abordagem também pode resultar em tributação que não é compatível com a lucratividade da empresa.

A aplicação dos métodos PRL e CAP (amplamente equivalente aos métodos *resale price* e *cost plus* reconhecido pela OCDE, respectivamente) requer o uso das margens fixas e geralmente resulta em ajustes de preços de transferência no Brasil devido à falta de análise funcional e margens fixas definidas no nível do produto. Frequentemente, essa margem fixa que presume um determinado setor estar de acordo com o *arm's length* é muito alta ou muito baixa em comparação com os resultados de uma análise completa de comparabilidade conforme a OCDE. Esta permite levar em consideração as realidades econômicas



relevantes, sendo crucial para estabelecer um resultado que esteja alinhado com o *arm's length*.

### Ilustrações das divergências com base nos serviços intragrupo

O risco de dupla tributação pode surgir em transações de entrada e de saída (importação e exportação), especialmente quando os métodos que se utilizam de margens fixas são utilizados e surge uma discrepância entre jurisdições.

Por exemplo, nas exportações, as regras podem forçar a empresa brasileira que fornece apenas serviços de baixo valor agregado, como os de suporte administrativo, a cobrar um montante que excede o verdadeiro valor econômico do serviço prestado mas, na jurisdição estrangeira, apenas o valor do

*arm's length* será permitido como dedução. Neste exemplo, uma quantia de lucro maior do que seria estabelecida por meio do *arm's length* é incluída na base tributária da empresa brasileira.

Nas importações, as regras podem forçar a empresa brasileira a limitar a dedução ao valor da margem fixa, enquanto o valor do serviço efetivamente prestado pela empresa estrangeira pode ser significativamente maior. Na jurisdição estrangeira, o provedor de serviços será tributado integralmente sob o valor *arm's length* do valioso serviço prestado e, portanto, a receita apropriada decorrente do serviço será incluída na base tributária da empresa estrangeira, mas uma dedução correspondente não será levada em consideração na determinação da base tributária da empresa brasileira.

# Por que a estrutura vigente está sujeita a riscos de BEPS?

## O QUE É BEPS?

Um dos principais objetivos políticos das regras de preços de transferência é garantir a base tributável apropriada em cada jurisdição. Deixar de garantir a alocação de uma base tributável apropriada para membros do grupo de empresas multinacionais, que reflita as atividades econômicas realizadas na jurisdição em questão, pode não apenas levar à dupla tributação conforme estabelecido acima, mas também pode levar a resultados em que a base tributária alocada é menor. Portanto, a base tributária é erodida e também transferida para os membros do grupo de empresas multinacionais em outras jurisdições (que não tributam ou oferecem baixa tributação sobre esses lucros). Isso diz respeito ao risco de tributação inadequada (inclusive subtributação) e, em particular, riscos de erosão da base e transferência de lucros (os chamados “riscos de BEPS”) que são em muitos casos explorados e leva a uma dupla tributação não intencional.

O alinhamento das regras domésticas de preços de transferência com os princípios internacionalmente aceitos estabelecidos nas Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência também fornece condições equitativas entre os países. Esse campo de atuação equitativo reduz ainda mais os riscos de BEPS e a prática internacional de explorar as diferenças entre os sistemas tributários de diferentes países (*tax arbitrage*).

## A FONTE DOS PRINCIPAIS RISCOS DE BEPS

- Ausência de adesão ao princípio *arm's length*, seguido pela maioria dos países ao redor do mundo
- Critério diferente para a seleção do método (liberdade de escolha ao invés do critério do método mais apropriado)
- Ausência de métodos de lucro transacional (método de margem líquida transacional e método de divisão de lucro)
- Divergências específicas em relação à realização de uma análise de comparabilidade, incluindo a ausência da noção de delineamento preciso da transação, a análise de comparabilidade limitada (desconsiderando amplamente o perfil funcional e de risco) e o uso estrito de comparáveis
- Fragilidades nas regras de *safe harbours* em vigor, que podem fornecer benefícios tributários indesejados adicionais, desativando as regras de preços de transferência existentes
- Ausência de considerações especiais para transações específicas, incluindo aquelas que envolvem o uso ou transferência de intangíveis, serviços intragrupo, acordos de contribuição de custos, reestruturações de negócios e transações financeiras
- Questões relacionadas à atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes



### Ilustrações de riscos de BEPS

#### Ausência de delineamento preciso da transação na identificação das relações comerciais ou financeiras

A análise do preço de transferência no Brasil não se baseia em uma análise de comparabilidade completa, que inclui a identificação apropriada das relações comerciais ou financeiras e a consideração cuidadosa das circunstâncias economicamente relevantes do contribuinte, das funções desempenhadas, dos ativos utilizados e dos riscos assumidos, e de outros fatores de comparabilidade. O conceito de delineamento preciso da transação estabelecida nas Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência também não é encontrado na estrutura de preços de transferência do Brasil, levando potencialmente à subtributação e criando significativos riscos de BEPS.

O exemplo a seguir ilustra como esclarecer e complementar os termos contratuais escritos com base na identificação das relações comerciais ou financeiras reais. A Empresa P é a controladora não residente de um grupo de empresas multinacionais situado no país P. A empresa B, localizada no Brasil, é uma subsidiária integral da Empresa P e atua como um agente para os produtos da Empresa P no mercado brasileiro. O contrato de agência entre a Empresa P e a Empresa B não faz referência a nenhuma atividade de marketing e publicidade no Brasil que as partes devam realizar. A análise de outras características economicamente relevantes e, em particular, as funções desempenhadas, determina que a Empresa B lançou uma campanha intensiva de mídia no Brasil para desenvolver o reconhecimento da marca. Esta campanha representa um investimento significativo para a Empresa B. Com base nas evidências fornecidas pela conduta das partes, pode-se concluir que o contrato por escrito pode não refletir toda a extensão das relações comerciais ou financeiras entre as partes. Consequentemente, a análise não deve ser limitada pelos termos registrados no contrato escrito, mas deve-se buscar mais evidências sobre a conduta das partes, inclusive sobre a base na qual a Empresa B empreendeu a campanha na mídia. De acordo com as regras brasileiras de preços de transferência, a conduta das partes nesse caso pode não ser considerada adequadamente na análise do preço de transferência e a extensão total das relações comerciais ou financeiras entre a Empresa P e a Empresa B não seria totalmente levada em consideração.

#### Ausência do método *profit split*

O *profit split* é o método mais apropriado quando as empresas fazem contribuições únicas e valiosas e / ou controlam conjuntamente riscos economicamente significativos. Nesses casos, o potencial de lucro (ou de prejuízo) das empresas pode ser significativamente maior do que em situações envolvendo atividades simples e rotineiras. Nesses casos, a ausência do método *profit split* pode comprometer a alocação adequada de receita e limitar a capacidade da administração tributária de alocar a base tributável apropriada aos contribuintes no Brasil, aumentando assim a probabilidade de riscos de BEPS.

#### Ausência de considerações especiais para reestruturações de negócios e intangíveis

Significativos riscos de BEPS e perda de receita para o Brasil ocorrem como consequência da ausência de dispositivos específicos no sistema de preços de transferência com relação às reestruturações de negócios. As divergências e lacunas no sistema existente em comparação ao Capítulo I-III das Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE ressurgem no contexto de reestruturações de negócios. Combinada com a ausência de uma análise de comparabilidade completa, incluindo uma análise funcional e uma análise de risco, a ausência de regras específicas sobre os aspectos de preços de transferência das reestruturações de negócios cria preocupações significantes de BEPS e a transferência do potencial de lucro para fora do Brasil.

É importante ressaltar que as transferências de intangíveis valiosos nem sempre são devidamente reconhecidas, uma vez que a definição de intangíveis contida nas regras brasileira atuais pode não ser tão ampla quanto a apresentada nas Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência. Como consequência, tais transferências ou uso de intangíveis também não serão devidamente refletidas na base tributária brasileira. O Brasil provavelmente está perdendo receita de empresas que possuem potencial de lucro significativo já que o mesmo não é considerado na estrutura atual como parte de transações recorrentes, ou em situações que envolva a transferência como parte da reestruturação. Na situação inversa, onde funções, riscos e ativos são transferidos para o Brasil, na maioria dos casos não haverá receita adicional reconhecida e alocada para as funções desempenhadas, riscos assumidos e ativos pertencentes ao país, porque apenas o valor mínimo de tributação prescrita pela lei seria pago. O lucro remanescente será reconhecido pela empresa estrangeira localizada em países com baixa ou nula tributação, para que os lucros referidos permaneçam no exterior e não no Brasil, onde o valor foi criado.



## Preços de Transferência no Brasil

# Por que a simplicidade alcançada pela estrutura vigente é apenas relativa?

### A SIMPLICIDADE COMO META POLÍTICA ESSENCIAL

A simplicidade pode ser favorável à administração tributária e à conformidade tributária. Os benefícios da simplicidade são especialmente procurados na área de preços de transferência. Facilidade de administração tributária se refere à redução da carga administrativa suportada pelas autoridades fiscais e à mobilização de recursos necessários a serem empregados na verificação de questões acerca de preços de transferência. Os custos da administração tributária devem ser equilibrados com a receita arrecadada. Portanto, aumentar a eficácia da administração tributária é um objetivo desejado do ponto de vista político tributário.

A facilidade de conformidade tributária se refere a extensão da carga e dos custos suportados pelo contribuinte. Quando os custos de conformidade tributária excedem os custos da carga tributária, os objetivos gerais da política tributária podem não ser necessariamente alcançados.

A facilidade de administração tributária e a facilidade de conformidade tributária são considerações gerais importantes da política tributária, e também importante no contexto específico de preços de transferência.

### A SIMPLICIDADE É APENAS RELATIVA NA ESTRUTURA BRASILEIRA VIGENTE

- A maioria dos aspectos do sistema brasileiro de preços de transferência geralmente conduz à facilidade de administração tributária e à facilidade de conformidade tributária e o sistema é frequentemente caracterizado por sua praticidade, previsibilidade e segurança jurídica em matéria tributária do ponto de vista doméstico.
- No entanto, emergiu da avaliação que as percepções de simplicidade são relativas e a complexidade surge em outros elementos existentes, principalmente na abordagem item por item, no padrão estrito de comparabilidade e na carga de documentação em determinadas situações
- Ainda mais importante, os principais recursos que contribuem para a simplicidade no sistema vigente podem prejudicar o objetivo duplo das regras de preços de transferência, levando a possíveis riscos de dupla tributação e BEPS

### O OBJETIVO DE ALCANÇAR A SIMPLICIDADE PODE SER PREJUDICIAL AO SISTEMA ATUAL

A relativa simplicidade do sistema existente é atribuída principalmente a uma possível redução da carga de conformidade tributária (por exemplo, devido ao uso das margens fixas, que eliminam a necessidade de uma análise abrangente de comparabilidade), a uma possível redução



## Por que a simplicidade alcançada pela estrutura vigente é apenas relativa?

liberdade de seleção do método, consideração limitada de funções e riscos, bem como direcionadores de lucro, aplicação de margens fixas rígidas, etc.).

### MEIOS MAIS EFETIVOS PARA SIMPLIFICAR A APLICAÇÃO DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O objetivo de simplificar a administração das regras de preços de transferência e reduzir a carga da conformidade tributária pode ser alcançado por outros meios que não prejudiquem a consecução do objetivo duplo de garantir a base tributável adequada e, assim, garantir a proteção contra os riscos de BEPS e a prevenção da dupla tributação.

A abordagem da OCDE contempla a necessidade de simplicidade ao abordar alguns dos desafios práticos de execução e aplicação das regras de preços de transferência, mas reconhece a importância de desenvolver tais medidas de maneira a não afetar de forma negativa o propósito das regras de preços de transferência.

### REGIMES DE SAFE HARBOURS CUIDADOSAMENTE ELABORADOS PODEM SER UMA SOLUÇÃO

Algumas das dificuldades que surgem na aplicação do princípio *arm's length* podem ser evitadas ou reduzidas, por meio de orientações cuidadosamente elaboradas nas quais contribuintes elegíveis podem seguir um conjunto simples de regras de preços de transferência prescritas em conexão com transações definidas de forma clara e cuidadosa. Essa orientação simplificada pode incluir a abordagem recomendada sobre a aplicação do método mais apropriado, bem como o lucro apropriado para a categoria de transações especificada, levando em consideração o perfil funcional e de risco do contribuinte, para garantir resultados alinhados com o princípio do *arm's length*. Essa orientação também pode ser acompanhada de obrigações acessórias (documentação) simplificadas, que auxiliariam a estabelecer e documentar que o contribuinte atende aos critérios de elegibilidade para aplicar o regime específico de simplificação. Os resultados (preços) estabelecidos sob essas regras seriam então aceitos pelas administrações tributárias (sujeito a verificação dos critérios de elegibilidade). Essas disposições eletivas são frequentemente chamadas de “*safe harbours*”.

O objetivo da simplificação poderia então ser alcançado por meio de regras de *safe harbours* cuidadosamente projetadas e revisadas regularmente, que garantiria resultados *arm's length*.

dos esforços de administração tributária (ou seja, esses esforços são limitado à aplicação de regras geralmente mais prescritivas e objetivas) e à suposta segurança jurídica em matéria tributária de uma perspectiva doméstica (ou seja, os contribuintes podem confiar em resultados previsíveis, desde que cumpram essas regras mais prescritivas). No entanto, essa simplicidade percebida nem sempre é alcançada na realidade. A complexidade não é completamente evitada, conforme evidenciado pela abordagem item por item (*item per item approach*) exigida nas regras vigentes, que não permite o agrupamento de transações e não as considera parte de um conjunto coerente de atividades comerciais que precisam ser avaliadas na íntegra e não analisadas isoladamente. As outras características do sistema atual, como carga de documentação necessária, ligada à abordagem item por item e como o padrão estrito de comparabilidade (quando existente), podem criar complicações significativas, que em alguns casos superam o objetivo de simplificação pretendido. Outras dificuldades está relacionada à aplicação de regras inadequadas, por exemplo, transações envolvendo intangíveis e serviços intragrupo, que podem criar complexidades adicionais que precisam ser resolvidas através de um processo muito demorado e oneroso.

Ao mesmo tempo, os principais elementos do sistema vigente que contribuem para a simplicidade comprometem o objetivo duplo das regras de preços de transferência, pois eles levam à dupla tributação e à BEPS. As implicações da dupla tributação incluem o impacto negativo nos fluxos de comércio e investimento (que atualmente se limitam principalmente a investimentos em busca de mercado e recursos) e na integração do Brasil às cadeias globais de valor (que representaria os investimentos em busca de eficiência). A perda significativa de receita também é causada pelas lacunas nas regras existentes e pela possibilidade de manipular os resultados dos preços de transferência oferecidos por esses recursos (por exemplo,

# Por que prevalece a incerteza tributária no âmbito internacional?

## AS IMPLICAÇÕES DA INCERTEZA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS E INVESTIMENTOS

Evidências crescentes sugerem que várias formas de incerteza jurídica em matéria tributária afetam negativamente o investimento e o comércio. Uma fonte principal de incerteza jurídica em matéria tributária no contexto das Diretrizes sobre preços de transferência da OCDE refere-se ao desalinhamento das regras de preços de transferências domésticas com os princípios internacionalmente aceitos estabelecidos nas mesmas.

As principais causas de incerteza jurídica em matéria tributária para empresas e administrações tributárias estão relacionadas a:

- Administração tributária (burocracia para cumprir a legislação tributária, incluindo requisitos de documentação, custos de conformidade e tratamento imprevisível ou inconsistente pela autoridade tributária);
- Questões tributárias internacionais (inconsistência ou conflito entre duas ou mais administrações tributárias na aplicação de normas tributárias internacionais, falta de experiência internacional na administração tributária e a evolução de novos modelos de negócios);
- Mecanismos de resolução de disputas (processos demorados, aplicação imprevisível ou inconsistente de padrões internacionais); e
- Desenho de políticas legislativas e tributárias (complexidade da legislação tributária, legislação pouco clara e mal elaborada)

## A SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SOB UMA PERSPECTIVA DOMÉSTICA É RECONHECIDA, MAS O RISCO SIGNIFICATIVO DE INCERTEZA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO INTERNACIONAL É OBSERVADO

- A segurança tributária é geralmente alcançada pela estrutura brasileira de preços de transferência dentro de uma **perspectiva doméstica**
- Os contribuintes também tem a certeza de que seus planos de planejamento tributário e elisão fiscal não serão contestados se cumprirem os métodos disponíveis
- No entanto, uma incerteza tributária significativa é observada de uma perspectiva internacional
- Isso é consequência do desalinhamento das regras com o padrão de preços de transferência da OCDE

## ILUSTRAÇÕES SELECIONADAS DOS RESULTADOS DA INCERTEZA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### *Margens fixas*

Do ponto de vista doméstico, o uso de margens fixas parece proporcionar segurança aos contribuintes, gerando expectativas objetivamente confiáveis e garantir que as margens não serão contestadas pela administração tributária. De uma perspectiva



internacional, no entanto, o impacto das margens fixas (que divergem da realidade econômica) é uma abordagem que difere da interpretação dos padrões internacionais de tributação pela maioria das jurisdições, e pode levar a um aumento da incerteza tributária.

### Ausência do método *Transactional Net Margin (TNMM)*

A ausência do método *Transactional Net Margin (TNMM)* pode não levar ao aumento da incerteza jurídica em matéria tributária sob a perspectiva doméstica, principalmente quando os contribuintes sabem que esse método não faz parte do padrão aplicável. O efeito dos métodos de lucro bruto nem sempre reflete adequadamente os resultados econômicos líquidos das operações comerciais e, devido ao uso de margens fixas, podem levar à dupla tributação. Portanto, pode haver casos em que os contribuintes estão sendo tributados com uma margem fixa em uma base bruta, enquanto podem estar realizando muito pouco ou nenhum lucro com base no lucro líquido (por exemplo, devido às circunstâncias econômicas reais). Isso pode não ser do conhecimento do contribuinte antes do término do exercício fiscal e incerteza jurídica tributária pode se originar pelo fato do contribuinte não poder prever os resultados econômicos finais, e também se há uma obrigação de pagar o imposto de renda quando não houver lucro ou até mesmo quando houver prejuízo líquido resultante das operações comerciais. Da mesma forma, as margens fixas podem exceder o lucro econômico real gerado nas transações

econômicas relevantes dentro do grupo multinacional, o que pode representar uma barreira fundamental para alguns investimentos no Brasil.

A ausência desse método internacionalmente aceito, que também fornece um grau de simplificação, é um ponto de potencial dificuldade e incerteza para os contribuintes no estabelecimento de sua política global de preços de transferência. Por esse motivo, a ausência do TNMM aumenta o risco de incerteza do ponto de vista internacional.

### *Transações financeiras*

De uma perspectiva internacional a maioria dos países atualmente também aplicam o princípio geral *arm's length* nas transações financeiras. Espera-se que os países obtenham maior consistência e segurança seguindo as orientações futuras sobre transações financeiras produzidas pelo Marco Inclusivo sobre BEPS da OCDE, que fornecerão esclarecimentos adicionais sobre a aplicação do princípio *arm's length* nestas situações. As regras no Brasil, entretanto, contém um número limitado de métodos, incluindo margens fixas para alguns deles, que nem sempre levam necessariamente aos mesmos resultados, ou a resultados razoáveis, o que significa que há potencial incerteza no sistema atual sob uma perspectiva internacional.

## Rumo à convergência com o padrão da OCDE: quais são as opções de alinhamento?

Opções para um maior alinhamento com as Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE foram exploradas à luz dos resultados da análise técnica.

### ALINHAMENTO TOTAL: IMEDIATO VERSUS GRADUAL

As duas opções de alinhamento que estão sob consideração são as seguintes:

- **Alinhamento total e imediato:** a primeira opção procuraria alinhar imediatamente as regras brasileiras de preços de transferência com o padrão da OCDE, incluindo o princípio *arm's length* e as orientações para sua aplicação contidas nas Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência e outras orientações relevantes, e faria as novas regras aplicáveis a todos os contribuintes imediatamente.
- **Alinhamento completo e gradual:** a segunda opção envolve o mesmo resultado que a primeira, mas por meio de um processo estruturado em etapas, de modo a permitir a implementação gradual das disposições novas e / ou alteradas por um período mais longo. Essa abordagem também oferece a oportunidade de priorizar as diferentes necessidades com relação à estrutura tributária, aspectos administrativos, experiência da força de trabalho, incluindo a preparação dos contribuintes, etc., conforme as mudanças são implementadas progressivamente. Um alinhamento gradual pode seguir diferentes abordagens. Parece que a abordagem mais razoável seria estabelecer as condições para uma transição progressiva na entrada de contribuintes. No curto prazo, seriam admitidos no novo sistema os grandes grupos de multinacionais (a ser determinado com base num limite razoável que leva em conta a receita do grupo), enquanto permite os grupos multinacionais menores a opção voluntária ao novo regime. Gradualmente, diminuindo o limiar com base em uma análise das categorias de contribuintes, quantas vezes forem necessárias (a longo prazo), todos os contribuintes começarão a aplicar o novo regime. Enquanto isso, as medidas de simplificação necessárias serão desenvolvidas para garantir facilidade contínua de conformidade tributária, eficiência da administração tributária e segurança tributária, tanto do ponto de vista doméstico quanto do internacional.

### POR QUE NÃO UM ALINHAMENTO PARCIAL E/- OU UM SISTEMA DUPLO?

Um alinhamento parcial também foi considerado e avaliado durante o projeto. Um alinhamento parcial, que pode implicar num alinhamento apenas em determinadas áreas (por exemplo, tipos específicos de transações) implica que lacunas significativas permaneceriam no sistema com efeitos negativos sobre a segurança jurídica em matéria tributária, a carga de conformidade, bem como os riscos de persistência da dupla tributação e perda de receita tributária. O alinhamento parcial foi, portanto, descartado como uma opção viável, juntamente com qualquer ideia conectada de um sistema duplo que oferecesse aos contribuintes a opção de continuar aplicando as regras existentes. Um sistema duplo poderia ter consequências desastrosas para a arrecadação de receita, pois abriria ainda mais as portas ao planejamento tributário, o qual permitiria ao contribuinte aplicar em seu benefício o regime mais favorável do ponto de vista tributário.

Um alinhamento parcial que abordaria apenas os elementos ausentes na estrutura atual, mas manteria todas as outras características do sistema brasileiro ainda traria como consequência a dupla tributação e perdas de receita, e dificultaria o Brasil a se integrar nas cadeias de valor globais, além de dificultar o acesso à OCDE. Um alinhamento parcial na forma de permitir a possibilidade de optar pelo regime atual para aplicar regras que seguem o princípio do *arm's length* levaria a uma busca pelos contribuintes do melhor sistema de preços de transferência ("regime shopping") e, conseqüentemente, a perda de receitas. Permitiria práticas continuadas de BEPS, pois os contribuintes escolheriam o regime que desejam aplicar com a motivação de pagar menos impostos. Manter o sistema atual como uma opção também pode ser oneroso para a administração tributária, que precisaria administrar dois sistemas completamente diferentes.

### Ilustração de questões decorrentes de um alinhamento parcial

Um alinhamento parcial pode significar que novas regras totalmente alinhadas às orientações da OCDE serão introduzidas para tratar apenas de algumas transações (e.g. transações envolvendo intangíveis). Esse tipo de abordagem levaria a um cenário em que as regras existentes continuam a se aplicar a transações envolvendo bens ou serviços físicos (incluindo as margens fixas), enquanto as regras baseadas nas orientações da OCDE se aplicam a transações que envolvem intangíveis. Isso poderia levar a resultados em que o valor dos intangíveis embutidos nos bens e serviços seria desconsiderado



e apenas poucas transações envolvendo transferências de intangíveis e pagamentos pelo uso de intangíveis na forma de pagamentos isolados de royalties estariam sujeitas às novas regras. Tais resultados claramente não estariam alinhados com o princípio do *arm's length*.

### RAZÕES A FAVOR DE UM ALINHAMENTO GRADUAL

À luz da avaliação das vantagens e desvantagens das duas opções, a opção gradual em sua conceituação horizontal (i.e., se aplicando a um grupo estabelecido de contribuintes e não a um grupo de transações) ao invés de sua conceptualização vertical (ou seja, aplicar gradualmente a diferentes tipos de transações) parece ser o caminho mais sensato pelos seguintes motivos:

- Permite que o processo aborde os desafios específicos das pequenas e médias empresas, distinguindo-os com base em sua capacidade e provável preparação para aplicar um novo sistema de regras;
- Permite que pequenas e médias empresas continuem aplicando as regras existentes por um período curto até que sejam projetados e implementados *safe harbours* específicos e medidas de simplificação;
- Evita os desafios relacionados à interação entre tipos de transações (por exemplo, transações inter-relacionadas e embutidas); e
- Oferece a oportunidade de priorizar e sequenciar a implementação dos diferentes componentes do sistema.

### PRESERVAR A SIMPLICIDADE É UMA META POLÍTICA ESSENCIAL

O alinhamento total não significa que o Brasil perderá os aspectos “positivos” do atual sistema de preços de transferência. Ambos os cenários consideram simplificação, facilidade de administração tributária, facilidade de conformidade tributária e segurança jurídica em matéria tributária como objetivos críticos, e a simplicidade e certeza devem permanecer no topo da agenda de prioridades no processo de alinhamento do sistema.

Portanto, as opções de alinhamento também consideram como manter vários elementos de simplificação, que proporcionam facilidade de administração tributária, facilidade de conformidade tributária e segurança jurídica em tributária. Uma consideração importante refere-se à preservação de benefícios do sistema atual em termos de simplicidade e previsibilidade. Isso pode significar transformar as margens fixas existentes em *safe harbours* e refiná-las para garantir a conformidade com o princípio *arm's length* e refletir a realidade econômica e as práticas da indústria, o que não ocorre na aplicação das margens fixas atualmente.

Uma série de *safe harbours* cuidadosamente projetados, i.e., abordagens simplificadas para determinar ou aproximar o preço *arm's length*, pode proporcionar benefícios semelhantes em termos de simplicidade e segurança jurídica e contribuir para reduzir os custos de conformidade tributária para os contribuintes, e para uma administração tributária e segurança tributária mais eficientes. Esses vários *safe harbours*, se adequadamente projetados (de acordo com o princípio do *arm's length*) e aplicados em circunstâncias apropriadas (obedecendo critérios de elegibilidade específicos), podem provar ser uma ferramenta mais eficaz do que a atual abordagem de margens fixas rígidas e, ao mesmo tempo, neutralizar seus efeitos negativos (dupla tributação e perda de receita tributária).

# Quais são os benefícios do alinhamento com as Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE?

## MOTIVAÇÕES PARA O ALINHAMENTO

Divergências e lacunas são prejudiciais ao Brasil de várias maneiras:

- Certos aspectos do sistema atual podem ser explorados em detrimento da base e receita tributária do Brasil, e foram identificados riscos significativos de BEPS;
  - As regras em vigência trazem resultados que levam a condições de concorrência não equitativas, porque alguns contribuintes enfrentam cargas tributárias excessivas em relação aos lucros auferidos no Brasil, enquanto outros se beneficiam de cargas tributárias significativamente menores onde as regras permitem que eles reconheçam apenas um montante mínimo de renda no Brasil, e então permitindo que parte dos lucros seja transferida para jurisdições com baixa ou nulas tributação.
  - Diversos contribuintes com operações no Brasil sofrem dupla tributação, que algumas vezes é chamada de “custo irrecuperável” de fazer negócios no país;
  - Outros contribuintes evitam o Brasil como destino de seus investimentos devido aos riscos inerentes à dupla tributação, que aumentam significativamente o custo dos negócios no Brasil, além de outras barreiras que atualmente impedem o Brasil de integrar às cadeias globais de valor dos grupos de empresas multinacionais;
  - As regras existentes não conseguem alcançar adequadamente os tipos de transações mais complexas e sofisticadas e não reconhecem alguns dos principais fatores de lucro dos modelos de negócios modernos, o que significa que as regras atuais não conseguem lidar com o mundo empresarial de hoje, baseado em tecnologia e na maneira integrada de fazer negócios em muitos aspectos;
  - A simplicidade e a segurança oferecidas pelo sistema atual são compreendidas como um recurso importante, mas da maneira como as regras interagem atualmente, os resultados de simplificação oferecidos são, na melhor das hipóteses, em apenas alguns casos e somente sob perspectiva doméstica, enquanto a incerteza jurídica em matéria tributária no âmbito internacional claramente prevalece;
- O Brasil está perdendo oportunidades de comércio e investimento como resultado dos riscos de dupla tributação e o Brasil está perdendo receita significativa devido às lacunas e divergências trazidas pela abordagem brasileira de preços de transferência, que diverge das políticas e práticas internacionalmente aceitas e é parcialmente responsável por impedir investimentos estrangeiros.

Portanto, mudanças abrangentes na estrutura de preços de transferência do Brasil têm o potencial de abordar algumas das questões / lacunas descritas acima e, juntamente com medidas coordenadas com outras políticas, têm o potencial de contribuir para o alcance de benefícios importantes em termos de receita, comércio e oportunidades de investimento. Além de movimentar receita tributária adicional que está sendo confiscada atualmente, o alinhamento promoverá o comércio e o investimento no Brasil e contribuirá para a integração do país nas cadeias globais de valor, além de minimizar o conflito e disputas com outras administrações tributárias

Os principais benefícios do alinhamento são:

- Evitar e eliminar a dupla tributação, que é ensejada pelas lacunas e divergências;
- Prevenção de perda de receita devido às práticas atuais de BEPS, que também criam desigualdade no sistema atual, em que alguns contribuintes são tratados de maneira mais favorável que outros;
- Aumentar a segurança jurídica em matéria tributária no âmbito internacional; e
- Integrar o Brasil nas cadeias globais de valor e promover o comércio e o investimento no Brasil
- Facilitar a acessão do Brasil à OCDE



## Como este projeto interage com as discussões mais amplas sobre a reforma do sistema tributário internacional no contexto da digitalização da economia?

**Estaria o Brasil alinhando-se a um conjunto de regras e princípios que será alterado em decorrência das discussões mais amplas sobre a reforma do sistema tributário internacional no contexto da digitalização da economia?**

A solução atualmente contemplada para enfrentar os desafios tributários da digitalização mantém em grande parte as regras atuais de preços de transferência com base no princípio *arm's length*, mas as complementa com soluções baseadas em fórmulas em áreas onde as tensões no sistema atual são mais altas. Portanto, não há nada inconsistente em o Brasil avançar para alinhar suas regras com o padrão de preços de transferência da OCDE e com o trabalho em andamento para enfrentar os desafios tributários da digitalização.

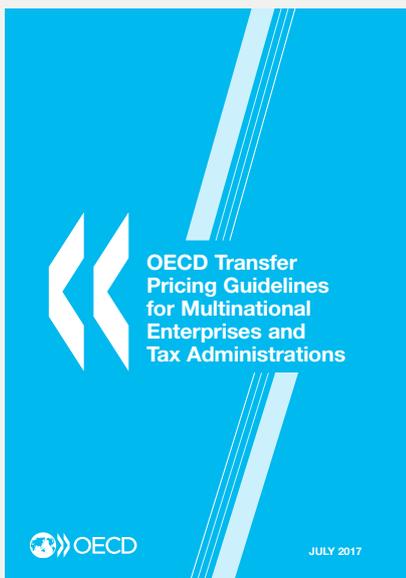
Na verdade, seria muito difícil para o Brasil implementar a solução de acordo com o que está sendo discutido no Marco Inclusivo sobre BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*) na ausência de alinhamento. O Brasil está totalmente engajado neste trabalho como membro do Marco Inclusivo sobre BEPS e pode adaptar suas regras conforme necessário, uma vez que seja alcançado um acordo sobre a solução.





### **TRANSFER PRICING IN BRAZIL: TOWARDS CONVERGENCE WITH THE OECD STANDARD** A Joint Assessment of the Similarities and Differences Between the Brazilian and Oecd Frameworks

This report is an outcome of the joint project on transfer pricing between OECD and Receita Federal do Brasil (RFB). It contains the findings of the in-depth analysis of similarities and differences between the transfer pricing framework currently in place in Brazil as compared to the OECD guidance (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administrations*), which is the international consensus on transfer pricing.



### **OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISE AND TAX ADMINISTRATIONS**

The *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administrations* provide guidance on the application of the “arm’s length principle”, which is the international consensus on transfer pricing, i.e. on the valuation for tax purposes of cross-border transactions between associated enterprises.



## AVISO LEGAL

---

Este documento, assim como quaisquer dados e qualquer mapa aqui incluído, não prejudicam o status ou soberania de qualquer território, a delimitação de fronteiras e limites internacionais e o nome de qualquer território, cidade ou área.

Os dados estatísticos de Israel são fornecidos e sob a responsabilidade das autoridades israelenses competentes. O uso de tais dados pela OCDE não prejudica o status das colinas de Golã, Jerusalém Oriental e assentamentos israelenses na Cisjordânia, nos termos do direito internacional.

Você pode copiar, baixar ou imprimir o conteúdo da OCDE para seu próprio uso e incluir trechos de publicações, bancos de dados e produtos multimídia da OCDE em seus próprios documentos, apresentações, blogs, sites e materiais de ensino, desde que o reconhecimento adequado da fonte e do proprietário(s) dos direitos autorais seja dado. Todas as solicitações de uso público ou comercial e direitos de tradução devem ser enviadas para [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Os pedidos de permissão para fotocopiar partes deste material para uso público ou comercial devem ser endereçados diretamente ao Copyright Clearance Center (CCC) em [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com) ou ao Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) em [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).



Para mais informações:



[ctp.contact@oecd.org](mailto:ctp.contact@oecd.org)



[www.oecd.org/tax/transfer-pricing](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing)



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)

---

Este relatório é um resultado do projeto conjunto sobre preços de transferência entre a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Receita Federal do Brasil e contém os resultados da análise aprofundada das semelhanças e diferenças entre a estrutura de preços de transferência atualmente em vigor no Brasil em comparação com as Diretrizes da OCDE (Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE para Empresas Multinacionais e Administrações Tributária), que é consenso internacional sobre preços de transferência. O relatório também explora as opções para o Brasil convergir com o padrão de preços de transferência da OCDE ao mesmo tempo em que busca aprimorar os atributos positivos de da estrutura vigente.

