

Preços de Transferência – MP 1.152/22

Palestra realizada em 8.2.2023 na Câmara de Comércio e Indústria Japonesa do Brasil

HISTÓRICO DA CONVERGÊNCIA

1990	1996	2002	2012	2013 / 2015	2017	2018	2019	2020	2022
^	^	^	^	^	^	^	^	^	^
Início da relação entre Brasil e OCDE	Lei nº 9.430/96	IN nº 243/02	Lei nº 12.715/12 (IN nº 1.312/12)	Criação do BEPS	Pleito de ingresso do Brasil na OCDE	Projeto de harmonização dos modelos de TP (RFB/OCDE/CNI)	Relatório Conjunto (RFB/OCDE)	Consulta Pública (RFB/OCDE)	Medida Provisória 1.152

- Lei nº 9.430/96: cria as regras brasileiras de TP
- Modelo brasileiro: preconiza margens fixas e praticabilidade
- Período de grande litigiosidade (INs sucessivas x Lei)
- Lei nº 12.715/12 reduz litigiosidade (margens fixas setoriais)
- Pontos positivos já apontados à época:
 - Praticabilidade e segurança jurídica
 - Baixos custos de *compliance*
 - Garantia de tributação de margem mínima no Brasil

- OCDE elabora o Relatório BEPS em Fevereiro/2013
- Planos de Ação (Pilares) definidos em Julho/2015:
 - Coerência nas normas de cada país sobre tributação Internacional
 - Reforço dos requisitos de substância econômica nas estruturas
 - Transparência, segurança e previsibilidade, além de colaboração entre fiscos

- Regras brasileiras de TP atuais em xeque
- Pontos negativos apontados:
 - Dupla tributação e dupla não tributação
 - Impossibilidade de ajustes correspondentes (ausência de previsão nos Tratados)
- 1ª proposta (2018): regra brasileira atual como *safe harbour* e adesão gradual
- 2º momento (2019): OCDE/RFB se posicionam pela “convergência integral”
- (2020) Consulta pública sobre *safe harbours* e APAs
- (28.12.2022) Edição da MP 1.152/22
- (3.2.2022) Emendas à MP – 107 propostas no total



MEDIDA PROVISÓRIA – CARACTERÍSTICAS E PRODUÇÃO DE EFEITOS

- Editada em 28.12.2022
- Precisa ser convertida em lei até junho de 2023 (120 dias + recesso)
- Regime de urgência – tranca pauta a partir de 19.3.2023 (45 dias após deliberação e emendas)
- Havendo a conversão da MP em lei, entrará em vigor em 1.1.2024
- Aplicação opcional para 2023
- As novas regras ainda aguardam regulamentação pela RFB

Obs.: Em relação à vigência, há propostas de emendas para:

- (i) Regime opcional *ad eternum* (sem obrigatoriedade) – **proposta 69**
- (ii) Regime opcional para 2023 e 2024 (obrigatório a partir de 2025) – **proposta 105 e outras**
- (iii) Regime opcional para 2023 a 2025 (obrigatório a partir de 2026) – **proposta 87**
- (iv) Obrigatoriedade a partir de 2023 – **proposta 25**



ESTRUTURA DA MP 1.152/22

PARTE GERAL	PARTE ESPECIAL	DOCUMENTOS E PENALIDADES	MEDIDAS ESPECIAIS E SEGURANÇA JURÍDICA	OUTRAS DISPOSIÇÕES
<ul style="list-style-type: none">▪ Princípio <i>Arm's Length</i>▪ Transações Controladas▪ Partes Relacionadas▪ Delineamento da Transação Controlada▪ Análise de Comparabilidade▪ Métodos▪ <i>Commodities</i>▪ Parte Testada▪ Intervalo de Comparáveis▪ Ajustes à Base de Cálculo	<ul style="list-style-type: none">▪ Intangíveis▪ Serviços Intragrupo▪ Contratos de compartilhamento de custos▪ Reestruturação de Negócios▪ Operações financeiras	<ul style="list-style-type: none">▪ Documentos necessários para demonstração de conformidade▪ Consequências da inconformidade (penalidades)	<ul style="list-style-type: none">▪ Autorização para elaboração de <i>Safe Harbour</i>▪ Procedimentos de Consulta▪ Procedimentos Amigáveis	<ul style="list-style-type: none">▪ <i>Royalties</i>▪ Revogações e disposições finais



PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH*

- **Conceito:** “Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL, os termos e as condições de uma transação controlada serão estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis”.

- Os objetivos das novas regras são:
 - (i) a correta alocação de lucros tributáveis entre as partes (condições *arm's length*); e
 - (ii) evitar a dupla tributação (e a dupla não tributação)

- Fim da possibilidade de escolha do método mais benéfico e das margens fixas

- Não visa mais garantir a tributação de uma margem de lucro mínima no Brasil



PARTES RELACIONADAS

- Conceito de partes relacionadas pressupõe relação de **influência**
- Rol de partes relacionadas é meramente **exemplificativo**
- Regras se aplicam automaticamente quando praticadas com partes localizadas em RFP (que não tribute a renda ou a tribute com **alíquota inferior a 17%**)

Obs.: Há propostas de emendas para:

- (i) Substituir o termo partes relacionadas por partes afiliadas – **proposta 49**
- (ii) Tornar restritivo (e não exemplificativo) o rol de partes consideradas como vinculadas – **proposta 18**
- (iii) Alterar o conceito de RFP para país que não tribute a renda ou a tribute com alíquota inferior a 50% da aplicável ao IRPJ/CSL – **proposta 83 e outras**
- (iv) Alterar o conceito de RFP para país que não tribute a renda ou a tribute com alíquota inferior a 15% (Pilar 2) – **proposta 98 e outras**

DELINEAMENTO DA TRANSAÇÃO CONTROLADA E ANÁLISE DE COMPARABILIDADE

Transação controlada

Transação *arm's-length*

ANÁLISE DA TRANSAÇÃO CONTROLADA

Termos contratuais (documentos e efetiva conduta das partes)



Avaliação das funções realizadas, riscos assumidos e ativos empregados pelas partes



Características específicas dos bens, direitos ou serviços objeto da transação controlada



Circunstâncias econômicas das partes e do mercado



As estratégias de negócios e outras características economicamente relevantes

CRITÉRIOS DA ANÁLISE

- Devem ser considerados os dados / opções **realisticamente disponíveis**
- As características econômicas reais devem prevalecer em detrimento das previsões contratuais / formais
- Os riscos relevantes são aqueles que influenciam o resultado econômico da transação
- Se for constatado que partes independentes não teriam realizado a transação controlada, essa **transação poderá ser desconsiderada** ou substituída por uma transação alternativa

ANÁLISE DE COMPARABILIDADE

Data da transação



Disponibilidade de informações



Seleção do método mais apropriado

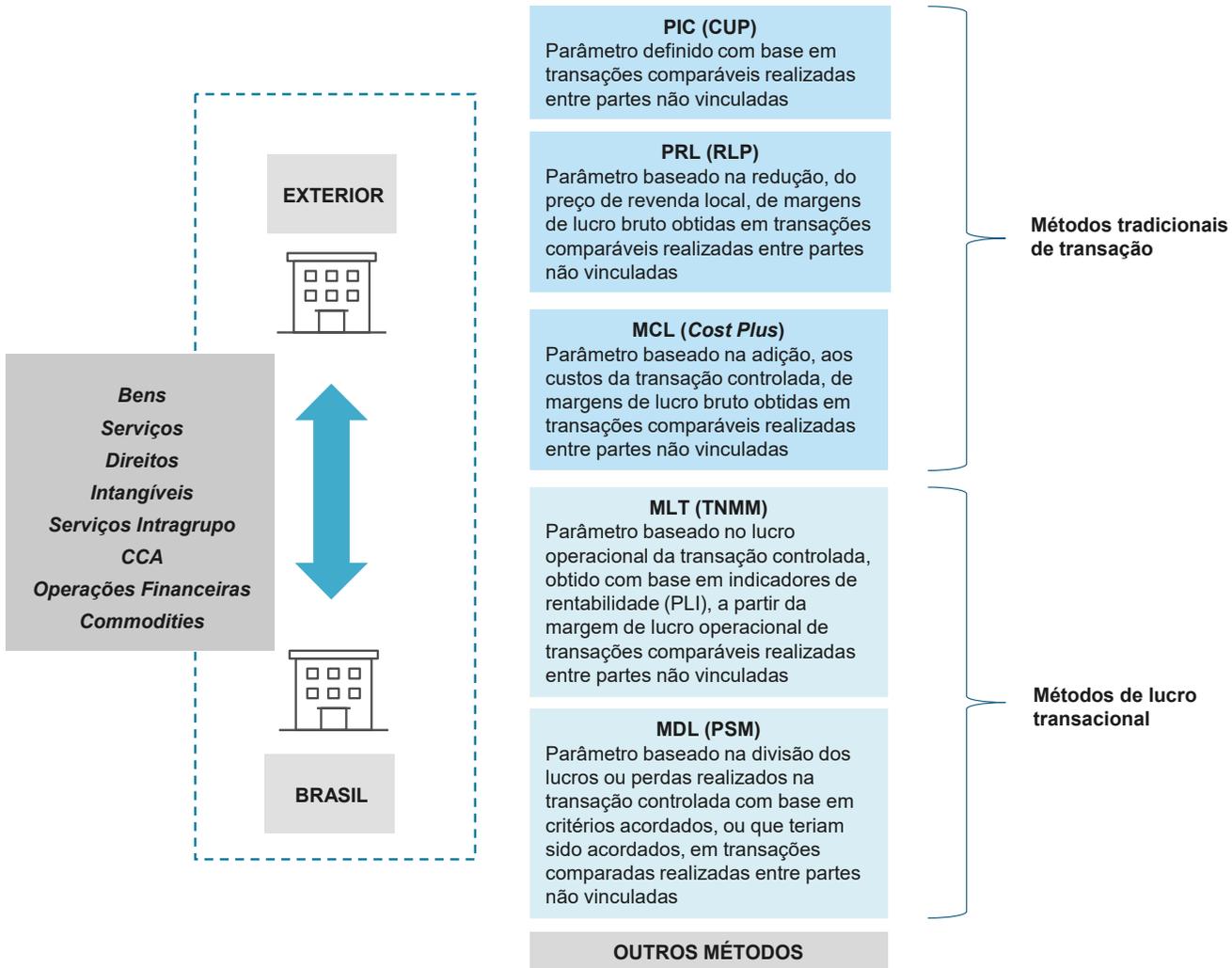


Existência de incertezas de precificação



Existência e relevância de sinergias intragrupo

PARTE GERAL – MÉTODOS



Obs.: Há proposta de emendas para que a legislação traga definição mais clara sobre o termo “margem líquida”, para fins de aplicação do MLT (TNMM) – **Proposta 66**



PARTE GERAL – *COMMODITIES*

COMMODITIES

- **Commodity:** o produto físico, independentemente de seu estágio de produção, e os produtos derivados, para os quais os preços de cotação sejam utilizados como referência por partes não relacionadas para se estabelecer os preços em transações comparáveis
- **Preço de cotação:** as cotações ou os índices obtidos em bolsas de mercadorias e futuros, agências de pesquisa ou agências governamentais, reconhecidas e confiáveis, que sejam utilizados como referência por partes não relacionadas para estabelecer os preços em transações comparáveis
- Quando houver dados disponíveis de preços de transações comparáveis, incluindo preços de cotação, **o PIC será considerado o método mais apropriado**

Obs.: Há propostas de emendas para:

- (i) Limitação e restrição do conceito de preços de cotação – **propostas 2, 7, 8, 9, 28, 75, 79 e outras**
- (ii) Afastar aplicação prioritária do PIC para operações com *commodities* – **propostas 4, 5 e outras**



PARTE GERAL – AJUSTES

AJUSTE ESPONTÂNEO	AJUSTE COMPENSATÓRIO	AJUSTE PRIMÁRIO	AJUSTE SECUNDÁRIO
<ul style="list-style-type: none">Ajuste positivo (i.e., para mais) implementado pelo próprio contribuinte na apuração do IRPJ e da CSL, de forma contemporânea à transação	<ul style="list-style-type: none">Ajuste (positivo ou negativo) implementado pelo próprio contribuinte na apuração do IRPJ e da CSL, até o final do ano-calendárioNão poderão ser utilizados para reduzir a base de cálculo de IRPJ/CSL ou para aumentar prejuízos fiscais (art. 18, § 4º)	<ul style="list-style-type: none">Ajuste implementado pela Autoridade Fiscal, na apuração do IRPJ e da CSL do contribuinte. Será feito caso o contribuinte não efetue o ajuste espontâneo ou compensatório.Caso o contribuinte retifique sua ECF para refletir os ajustes determinados pela RFB, poderá haver dispensa da imposição de penalidades	<ul style="list-style-type: none">O valor do ajuste espontâneo ou primário será considerado crédito concedido à parte relacionada, remunerado a taxa de juros de 12% ao anoTrata-se de mecanismo destinado a coibir a dupla tributação, balanceando as alocações de recursos entre as partes vinculadas, em observância ao princípio <i>arm's length</i>

Obs.: Há propostas de emendas para:

- (i) Que ajustes espontâneos também não possam resultar em redução de IRPJ/CSL e majorar prejuízo fiscal – **proposta 19 e outras**
- (ii) Exclusão dos ajustes secundários – **proposta 88 e outras**



PARTE ESPECIAL – INTANGÍVEIS

CONCEITO DE INTANGÍVEL

- Ativo que, não sendo ativo tangível ou financeiro, seja suscetível de ser detido ou controlado para uso nas atividades comerciais e cujo uso ou transferência seria remunerado caso a transação ocorresse entre partes não relacionadas, independentemente de ser passível de registro, proteção legal ou de ser caracterizável como ativo ou ativo intangível para fins contábeis

INTANGÍVEL DE DIFÍCIL VALORAÇÃO

- É o intangível para o qual não seja possível identificar comparáveis confiáveis, no momento de sua transferência entre partes relacionadas, e as projeções de fluxos de renda ou de caixa futuros, ou as premissas utilizadas para sua avaliação, sejam altamente incertas

FUNÇÕES RELEVANTES DESEMPENHADAS

- São as atividades relacionadas ao desenvolvimento, aprimoramento, manutenção, proteção e exploração do intangível

Obs.:

- Há proposta de emenda para que análise de intangíveis não seja feita “transação a transação”, mas com base em “transações combinadas” – **proposta**

84



PARTE ESPECIAL – SERVIÇOS INTRAGRUPU, COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E REESTRUTURAÇÃO DE NEGÓCIOS

SERVIÇOS INTRAGRUPU

- se sujeitam ao controle de preços de transferência, exigindo-se que sejam praticados em condições *arm's length*, sempre que proporcionarem expectativa razoável de valor econômico ou comercial para a outra parte da transação controlada, de forma a melhorar ou manter a sua posição comercial, de tal modo que partes não relacionadas em circunstâncias comparáveis estariam dispostas a pagar pela atividade ou realizá-la por conta própria

CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS

- caracterizados como contratos de compartilhamento de custos aqueles em que duas ou mais partes relacionadas acordam em repartir as contribuições e os riscos relativos à aquisição, à produção ou ao **desenvolvimento conjunto de serviços, intangíveis ou de ativos tangíveis** com base na proporção dos benefícios que cada parte espera obter no contrato. O controle dessas operações pode exigir a revisão de estruturas de rateio internacional de despesas com remessas de reembolsos não tributáveis

REESTRUTURAÇÃO DE NEGÓCIOS

- estão sujeitas ao controle de preços de transferência as modificações nas relações comerciais ou financeiras entre partes relacionadas que resultem na transferência de lucro potencial ou em benefícios ou prejuízos para qualquer uma das partes e que seriam remuneradas caso fossem efetuadas entre partes não relacionadas de acordo com o princípio *arm's length*. A compensação pela transferência do lucro potencial deverá considerar o valor que os itens transferidos têm em conjunto

Obs.: Há proposta de emenda para

- (i) Excluir reembolsos de custos (rateio internacional) do controle de TP – **proposta 126**
- (ii) Diferimento do ganho de capital resultante de reestruturação de negócios – **proposta 3 e outras**



PARTE ESPECIAL – OPERAÇÕES FINANCEIRAS

EMPRÉSTIMOS

- Operações de dívida deverão ser estabelecidas de acordo com ALP, conforme características econômicas relevantes da transação, inclusive risco de crédito do devedor, capacidade financeira do credor e controle do credor sobre os riscos da transação

GARANTIAS

- Quando a transação controlada envolver a prestação de garantia na forma de um compromisso legal da parte relacionada de assumir uma obrigação específica no caso de inadimplemento do devedor, o princípio *arm's length* e demais regras serão aplicadas para determinar se a prestação da garantia deverá ser delineada, total ou parcialmente como serviço ou contribuição de capital

TESOURARIA

- Operação de centralização, sob qualquer forma, dos saldos de caixa de partes vinculadas como parte de um acordo que tenha por objetivo a gestão de liquidez de curto prazo

SEGUROS

- . Os termos e as condições de uma transação controlada que envolva uma operação de seguro entre partes relacionadas, em que uma parte assuma a responsabilidade de garantir o interesse da outra parte contra riscos predeterminados mediante o pagamento de prêmio, e que seja delineada como serviço deverão ser estabelecidos de acordo com o princípio *arm's length*

Obs.:

- Caso a operação de empréstimo seja requalificada como operação de capital, não será dedutível
- Há propostas de emendas para excluir garantias intragrupo do controle de TP (equiparando-a a serviços/atividades de sócio não remuneradas) – **proposta 70**



DOCUMENTAÇÃO

- **Documentação.** O contribuinte deverá apresentar documentação e fornecer as informações para demonstrar que as bases de cálculo do IRPJ e da CSL relativas às suas transações controladas estão em conformidade com o princípio ALP, incluindo aquelas necessárias para o delineamento da transação e para a análise de comparabilidade.

- **Relatórios Base e Formulários:**
 - (i) **Country-by-Country Report.** Relatório anual por meio do qual grupos multinacionais deverão fornecer à autoridade fiscal da jurisdição do controlador final informações e indicadores relacionados à localização de suas atividades, à alocação global de renda e aos impostos pagos e devidos (já regulado pela IN RFB nº 1.681/2016)
 - (ii) **Master File.** Traz às autoridades fiscais uma visão geral dos acordos econômicos, legais, financeiros e tributários dentro de um grupo multinacional (ainda não regulamentada no Brasil)
 - (iii) **Local File.** Suporta o master file e se refere a um contribuinte específico. Ele fornece uma visão mais detalhada das transações com partes relacionadas que são realizadas por esse contribuinte (ainda não regulamentada no Brasil).



PENALIDADES

- Em caso de falta de apresentação da **obrigação acessória** que será instituída pela RFB:
 - (i) Multa de 0,2%, por mês ou fração, sobre o valor da receita bruta do período em caso de atraso (*Obs. Proposta de emenda para limitação a 1% do valor da receita bruta – proposta 31*)
 - (ii) Multa de 5% do valor da transação, ou 0,2% da receita consolidado do grupo multinacional no ano anterior, em caso de apresentação de informações inexatas, incompletas ou omitidas, a respeito do grupo multinacional (*Obs. Proposta de emenda para limitação a 1% do valor da receita bruta – proposta 31*); e
 - (iii) Multa de 3% do valor da receita bruta do período correspondente, em caso de não atendimento aos requisitos para apresentação da obrigação acessória (*Obs. Proposta de emenda para limitação a 0,5% do valor da receita bruta – proposta 31*)

- Em caso de **embaraço à fiscalização**: 5% do valor da transação correspondente.

- As multas terão o valor mínimo de R\$ 20 mil e valor máximo de R\$ 5 milhões. Caso a Autoridade Fiscal discorde dos procedimentos adotados pelo contribuinte para o controle de TP, poderá ser autorizada a retificação de obrigações acessórias **sem penalidades**



MEDIDAS ESPECIAIS – *SAFE HARBOURS E PROCESSOS DE CONSULTA*

- **Safe harbours.** A RFB poderá estabelecer regramentos específicos (*safe harbours*) para disciplinar a aplicação do princípio *arm's length* a determinadas situações

Obs. Há proposta de emenda para inclusão de safe harbour de margem de divergência – **proposta 86**

- **Processos de Consulta.** A RFB poderá instituir processo de consulta específico a respeito da metodologia a ser utilizada em transações futuras (MP não usa terminologia do Acordo de Preços Antecipado – APA da OCDE)
 - (i) a solução emitida terá validade de até 4 anos, podendo ser prorrogada por mais 2 anos
 - (ii) deverá ser paga uma taxa de R\$ 80 mil por consulta, e R\$ 20 mil por pedido de prorrogação de consulta anterior
 - (iii) não se aplica o prazo de 360 dias (Lei 11.457/07) para que a RFB emita solução de consulta

Obs. Há proposta de emenda para que a RFB responda à consulta em 1 ou 2 anos – **propostas 80, 86 e outras**

- **Procedimento amigável.** Além do processo de consulta, será possível celebrar MAPs, na forma prevista nos Tratados e INs sobre o tema



ROYALTIES

- **Royalties**: não são dedutíveis no Brasil quando:
 - Pagos a paraísos fiscais;
 - Quando a dedução resultar em dupla não tributação

- **Revogações da legislação anterior**:
 - Art. 74 da Lei 3.470/58 e os arts. 12 e 13 da Lei 4.131/62 (que previam o limite de 5% de royalties)
 - Art. 52 e trechos do art. 71 da Lei 4.506/64 (que fixavam requisitos e condições para a dedução de despesas de royalties)
 - Art. 50 da Lei 8.383/91 (que exigia o registro do contrato no INPI)

Obs.: Há propostas de emendas para excluir a restrição à dedutibilidade de royalties – **proposta 36 e outras**



PARA ONDE VAMOS?

- Cenário de maior incerteza e subjetividade
- Contribuinte está mais exposto – trabalho prévio para comprovar que fez a lição de casa é relevante
- Multas pesadas por falta de documentação + *penalty protection*
- Documentação – pontos mais relevantes:
 - Master file – caso ainda não feito pelo grupo / relevante para grupos brasileiros
 - Local file – relevante para todos
 - Estudos de TP e *benchmark*: são a matéria-prima do local file
 - Documentação da efetividade: relevante especialmente para serviços e *cost sharing*



PARA ONDE VAMOS?

Curto prazo

- Documentação
- Revisão de contratos
- Para grupos internacionais com empresa brasileira importadora: mapeamento, compilação e formatação
- Para grupos com atividades de exportação: *benchmark*

Médio prazo

- Planejamento
- Consultas (APAs)

Longo prazo

- Contencioso
- MAPs

Recorrente: revisão de contratos, atualização de *benchmark*, atualização de documentação, estudos para novas transações

Felipe Cerrutti Balsimelli
fbalsimelli@pn.com.br
(11)3247-6238



[Privacy Policy](#)

Pinheiro Neto Advogados. All rights reserved. For further information, please access: www.pinheironeto.com.br.

PINHEIRONETO
ADVOGADOS

SÃO PAULO
Rua Hungria, 1100
01455-906
São Paulo – SP | Brasil
t. +55 (11) 3247-8400

RIO DE JANEIRO
Rua Humaitá, 275 - 16º andar
22261-005
Rio de Janeiro – RJ | Brasil
t. +55 (21) 2506-1600

BRASÍLIA
SAFS, Qd. 2, Bloco B
Ed. Via Office - 3º andar
70070-600
Brasília – DF | Brasil
t. +55 (61) 3312-9400

PALO ALTO
228 Hamilton Avenue,
3rd floor
Palo Alto CA 94301 | USA
t. +1 (650) 798 5222

TOKYO
1-6-2 Marunouchi,
Chiyoda-ku, 21st floor
100-0005
Tokyo | Japan
t. +81 (3) 3216 7191

