

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

WESLEY NOGUEIRA BARBOSA

**ESTUDO COMPARATIVO DO TRANSFER PRICING ENTRE
O BRASIL E OS CINCO PAÍSES DE MAIOR INVESTIMENTO
LOCAL: ESTADOS UNIDOS, HOLANDA, ESPANHA,
FRANÇA E ALEMANHA.**

São Paulo

2004

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

WESLEY NOGUEIRA BARBOSA

**ESTUDO COMPARATIVO DO TRANSFER PRICING ENTRE O
BRASIL E OS CINCO PAÍSES DE MAIOR INVESTIMENTO LOCAL:
ESTADOS UNIDOS, HOLANDA, ESPANHA, FRANÇA E ALEMANHA.**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário
Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito
para obtenção do título de Mestre em
Controladoria e Contabilidade Estratégica.

**ORIENTADOR: Prof. Dr. FRANCISCO CARLOS
FERNANDES**

São Paulo

2004

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP

Reitor: Prof. Manuel José Nunes Pinto

Vice-Reitor: Prof. Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitor de Pós-Graduação: Profa. Dra. Maria Sylvia Macchione Saes

Coordenador do Mestrado em Administração de Empresas: Prof. Dr. Dirceu da Silva

Coordenador do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Prof. Dr. João B. Segreti

FICHA CATALOGRÁFICA

B238e

Barbosa, Wesley Nogueira

Estudo comparativo do transfer pricing entre o Brasil e os cinco países de maior investimento local: Estados Unidos, Holanda, Espanha, França e Alemanha / Wesley Nogueira Barbosa. -- São Paulo : UniFecap, 2004
111 p.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes

Dissertação (mestrado) - Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap - Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

1. Contabilidade tributária 2. Preços de transferência

CDD 657.46

WESLEY NOGUEIRA BARBOSA

**ESTUDO COMPARATIVO DO TRANSFER PRICING ENTRE O BRASIL E OS
CINCO PAÍSES DE MAIOR INVESTIMENTO LOCAL: ESTADOS UNIDOS,
HOLANDA, ESPANHA, FRANÇA E ALEMANHA.**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP,
como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Controladoria e
Contabilidade Estratégica.

COMISSÃO JULGADORA:

**Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters
Fundação Armando Álvares Penteado - FAAP**

**Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP**

**Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

São Paulo, 07 de Maio de 2004

Dedicatória
A minha esposa: Andreza Vanessa de Castro Barbosa

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida e pela saúde, que foram fatores essenciais para que eu chegasse até aqui.

À minha esposa, Andreza Vanessa de Castro Barbosa, pela compreensão, paciência, incentivo, companheirismo e apoio em todos os momentos. Obrigado por poder contar com você!

Ao meu orientador, Professor Doutor Francisco Carlos Fernandes, pela dedicação no acompanhamento desse trabalho, incentivando e contribuindo para que pudéssemos chegar ao fim. Foi um privilégio tê-lo como professor e orientador!

Ao Coordenador, Professor Doutor João Bosco Segreti, representando aqui todos os professores que nos acompanharam durante o curso, contribuindo significativamente para o nosso amadurecimento profissional e acadêmico.

Aos amigos do Mestrado, pela força, motivação e pelos trabalhos que juntos realizamos, em especial ao Artur Souza, César Biancolino, William Cej, Sérgio e Luiz Carlos.

Epígrafe

*São as pequeninas coisas da vida que desenvolvem o espírito
e determinam o caráter. Os que negligenciam as coisas
pequeninas não estarão preparados para suportar
as provas severas, quando lhes sobrevierem.*

Ellen G. White

Resumo

O processo de globalização, motivado pela abertura dos mercados, facilitou o livre fluxo de capitais, proporcionando também às empresas multinacionais um crescimento acelerado, através da expansão de suas atividades para outros países.

Um dos resultados desse processo foi o surgimento de problemas relativos a transferências disfarçadas de lucros e capitais, através de transações subfaturadas ou superfaturadas, entre empresas vinculadas.

Com isso, cada país passou a adotar normas e leis para regular os Preços de Transferência de bens, produtos e serviços nessas transações, gerando para os grupos multinacionais um aumento da complexidade tributária, devido à necessidade de se conhecer as leis de cada país e o impacto tributário das transações entre matriz e filial, buscando detectar assim as situações de bitributação.

Este trabalho tem como objetivo apresentar as regras para o Preço de Transferência no Brasil e nos cinco países de maiores investimentos em ativos locais, buscando trazer ao conhecimento geral as particularidades de cada um desses países com relação ao Preço de Transferência, proporcionando aos gestores tributários dos grupos multinacionais um conhecimento dos métodos de cálculo dos Preços de Transferência em cada um dos países estudados, com a finalidade de facilitar o planejamento contábil-tributário por parte das empresas não só no contexto tributário brasileiro como também dos países onde haja transações entre empresas vinculadas.

Através deste trabalho será possível identificar as diferenças existentes de métodos entre os países, as informações necessárias, exigências legais e penalidades previstas para aqueles que não atenderem a legislação.

Palavras Chave: Preços de Transferência, Imposto de Renda.

Abstract

Globalization process, which has been motivated by markets opening, has facilitated the free capital flow, also providing an accelerated growth to multinational companies, through the expansion of their activities to other countries.

One of the results of this process is the surge of the concealed transfers of capital and profits, through either overestimate or underestimate transactions among associated companies.

Therefore, each country has decided to adopt some rules to control the Transfer Pricing of assets and services in those transactions, which caused an increase of taxation complexity to multinational companies due to their need of knowing the laws of each country and its taxation impact on transactions between the company and its branches, aiming, therefore, to identify the situations of double taxation.

This essay has the objective of presenting the rules for Transfer Pricing in Brazil and the five countries with higher investments in local assets, showing particularities of these countries, providing methodological knowledge related to Transfer Pricing estimate to multinational companies tax authorities in each studied country, to facilitate accounting and taxation management for the companies, not only in Brazilian taxation context, but also to the countries where transactions among associated companies take place.

Throughout this paper it will be possible to identify the differences of methodologies among the countries, the requested information, the legal requirements and the penalties for those who do not attend to tax legislation.

Key-words: Transfer Pricing, Income Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO AO PROBLEMA.....	16
1.1 Introdução.....	16
1.2 Problema.....	16
1.3 Hipótese.....	17
1.4 Justificativa.....	17
1.5 Delimitação do estudo.....	18
1.6 Objetivos.....	19
1.6.1 Objetivo geral.....	19
1.6.2 Objetivos específicos.....	19
1.7 Metodologia.....	20
1.7.1 Método de abordagem.....	20
1.7.2 Método de procedimento.....	20
1.7.3 A pesquisa quanto à finalidade.....	21
1.7.4 A pesquisa quanto aos recursos.....	21
1.8 Estrutura do trabalho.....	21
2 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL.....	23
2.1 Introdução.....	23
2.2 A OECD e a regulamentação dos preços de transferência.....	23
2.3 Conceitos de transfer pricing.....	24
2.4 Os preços de transferência no Brasil.....	26
2.5 Conceito de pessoas vinculadas.....	27
2.6 Métodos para cálculo do preço de transferência nas importações.....	29
2.6.1 Método dos preços independentes comparados.....	30
2.6.2 Método do preço de revenda menos lucro (PRL).....	32
2.6.3 Método do custo de produção mais lucro (CPL).....	34
2.7 Métodos para cálculo do preço de transferência nas exportações.....	35
2.7.1 Método do preço de venda nas exportações (PVEx).....	36
2.7.2 Método do preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA).....	38
2.7.3 Método do preço de venda a varejo no país de destino, diminuído do lucro (PVV).....	38

2.7.4 Método do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro (CAP).....	39
3 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NOS ESTADOS UNIDOS.....	40
3.1 Introdução.....	40
3.2 Princípio da neutralidade (<i>arm's length principle</i>).....	40
3.3 A reforma fiscal americana.....	41
3.4 Análise de comparabilidade.....	42
3.5 Métodos.....	42
3.5.1 Método dos preços independentemente comparáveis (<i>comparable uncontrolled price method – CUP</i>).....	42
3.5.2 Método do preço de revenda (<i>resale price method - RPM</i>).....	44
3.5.3 Método do custo mais margem (<i>cost plus method - CPLM</i>).....	45
3.5.4 Método do lucro desdobrado (<i>profit split method – PSM</i>).....	46
3.5.4.1 Método do desdobramento do lucro comparável (<i>comparable profit split method</i>).....	48
3.5.4.2 Método do desdobramento do lucro residual (<i>residual profit split method</i>).....	48
3.5.5 Método dos lucros comparáveis (<i>comparable profits method – CPM</i>).....	49
4 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA HOLANDA.....	51
4.1 Introdução.....	51
4.2 Regras gerais.....	51
4.3 Resoluções sobre os preços de transferência.....	52
4.3.1 Regras para grupos prestadores de serviços.....	52
4.3.2 Regras para grupos financeiros.....	53
4.3.3 Regras para grupos que concedem licença.....	53
4.3.4 Acordos avançados de precificação.....	53
4.3.4.1 Acordos unilaterais.....	53
4.3.4.2 Acordos bilaterais ou multilaterais.....	54
4.3.5 Convenção de arbitramento da União Européia.....	54
4.3.6 Informações.....	55
4.3.7 Métodos.....	57

5 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA ESPANHA.....	59
5.1 Introdução.....	59
5.2 Particularidades da legislação.....	59
5.3 Características principais dos preços de transferência na Espanha.....	60
5.4 Métodos de precificação.....	62
5.4.1 Método dos preços independentemente comparáveis (<i>comparable uncontrolled price method – CUP</i>).....	63
5.4.2 Método do custo mais margem (<i>cost plus method - CPLM</i>) e método do preço de revenda (<i>resale price method - RPM</i>).....	64
5.4.3 Método do lucro desdobrado (<i>profit split method – PSM</i>).....	64
5.5 Acordos avançados de precificação.....	65
5.6 Outros aspectos práticos.....	66
6 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA FRANÇA.....	67
6.1 Introdução.....	67
6.2 Regras gerais sobre os preços de transferência.....	67
6.2.1 Relação de dependência - <i>De Jure</i> (dependência legal).....	68
6.2.2 Relação de dependência - <i>De Facto</i> (dependência de fato).....	68
6.3 Práticas comuns das autoridades fiscais.....	69
6.4 Simulação da transferência indireta de lucro no exterior.....	70
6.5 Diferenças nos padrões de neutralidade franceses.....	71
6.6 Métodos de precificação na França.....	71
6.6.1 Método dos preços independentemente comparáveis (CUP).....	72
6.6.2 Método do custo mais margem (CPLM).....	72
6.6.3 Método do preço de revenda (RPM).....	72
6.6.4 Método da margem líquida das transações (TNMM).....	73
6.6.5 Método do lucro desdobrado (PSM).....	73
6.7 Acordos avançados de precificação.....	74
6.7.1 Objetivos do programa APA.....	74
6.7.2 Procedimento inicial.....	75
6.7.3 Procedimento pós-aplicação do acordo.....	75
6.7.4 Procedimento final.....	76
6.7.5 Vantagens e desvantagens.....	76

7 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA ALEMANHA.....	78
7.1 Introdução.....	78
7.1.1 Impacto americano.....	78
7.1.2 Questões relativas à auditoria fiscal alemã.....	79
7.2 Provisões para a determinação de preços de transferência.....	80
7.2.1 Princípios administrativos para preços de transferência.....	80
7.2.2 Distribuição de lucro disfarçado.....	80
7.2.2.1 Padrão de gerenciamento prudente de negócio.....	81
7.2.2.2 Critério distinto de neutralidade.....	81
7.2.2.3 Eliminando a distinção.....	82
7.2.3 Contribuição de capital disfarçado.....	82
7.2.4 Seção 1 do código fiscal estrangeiro.....	83
7.2.5 Artigo 9 da OECD.....	84
7.3 Princípios relevantes na derivação de preços neutros.....	84
7.3.1 Análise de comparabilidade.....	84
7.3.2 O relacionamento contratual como ponto de partida.....	86
7.3.3 Extensão de preços.....	86
7.3.4 Reunião de transações e análise plurianual.....	88
7.4 Métodos aceitáveis na Alemanha.....	89
7.4.1 Métodos padrão.....	89
7.4.2 Método da margem líquida das transações (TNMM) e método do lucro comparável (CPM).....	90
7.4.2.1 Seleção de método.....	90
7.4.2.2 Dados de comparação de lucro.....	91
7.4.2.3 Não divulgação de dados.....	92
7.4.2.4 Dados baseados na Europa.....	93
7.4.3 Estabelecimento do princípio da neutralidade na Alemanha.....	93
7.5 Administração dos acordos avançados de precificação (APA).....	94
8 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS PAÍSES.....	95
8.1 Especificidade dos países estudados.....	95
8.1.1 Brasil.....	95
8.1.2 Estados Unidos.....	96
8.1.3 Holanda.....	97

8.1.4 Espanha.....	97
8.1.5 França.....	98
8.1.6 Alemanha.....	98
8.2 Documentação.....	99
8.3 Principais leis e normas referentes aos preços de transferência de cada país.....	100
8.4 A metodologia brasileira comparada a dos outros países estudados.....	100
8.5 Penalidades nas questões relativas aos preços de transferência nos países estudados.....	101
9 CONCLUSÃO.....	103
9.1 Questões relativas aos preços de transferência.....	103
9.2 Considerações finais.....	104
9.3 Conclusão.....	105
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	108

1 INTRODUÇÃO AO PROBLEMA

1.1 Introdução

Com o advento do processo de globalização, um dos principais efeitos surgidos foi o crescimento acentuado nos últimos 20 anos dos grupos multinacionais, e com eles, o aumento da complexidade do planejamento tributário por parte das empresas e dos governos.

Assim, os países passaram a tratar o assunto tributário não só dentro de um contexto interno, mas também externo, tendo em vista os efeitos sobre a economia, causada pela facilidade dos fluxos de capitais após a abertura de mercado.

1.2 Problema

Os países, ao mesmo tempo em que precisam se precaver de práticas lesivas, que podem ser realizadas pelos grupos multinacionais, devem estar atentos para conciliar seu legítimo direito de cobrar impostos sobre os resultados, baseados nas receitas e despesas que podem ser consideradas como incorridas dentro do seu território, evitando a tributação deste mesmo item por outro país. A bitributação pode onerar as transações comerciais, impedindo o livre fluxo de bens e serviços e limitando a geração de divisas.

A diferença de legislação de um país para outro dificulta o estabelecimento do Preço de Transferência ideal, pois mudanças ou adaptações na legislação de um país irão demandar ajustes por parte de outro país, num efeito cascata.

Conforme mencionado por Feinschreiber (2000, p. 9):

Enquanto os métodos de Preços de Transferência parecem ser similares internacionalmente, uma detalhada análise sugere que as diferenças para os métodos de Preços de Transferência são mais distintas do que muitos países e empresas podem suspeitar¹.

¹ Todas as traduções de citações são do autor.

Portanto a questão problema pode ser formulada da seguinte forma:

Existem divergências relevantes nas metodologias de cálculo dos Preços de Transferência entre o Brasil, os países estudados e as diretrizes da OECD, que possam indicar a necessidade de melhoria na legislação brasileira dos Preços de Transferência?

1.3 Hipótese

A metodologia brasileira para os Preços de Transferência é divergente das metodologias adotadas pelos outros países estudados, caracterizando condições de melhoria na metodologia brasileira.

1.4 Justificativa

Por se tratar de um assunto recente no Brasil, e de grande complexidade por envolver aspectos tributários divergentes entre os países, justifica-se a realização desta pesquisa exatamente para apresentar as particularidades tributárias dos Preços de Transferência entre o Brasil e os cinco países de maior investimento local.

Este trabalho procura dar prosseguimento também a outros trabalhos acadêmicos, citados na bibliografia, como os dos professores Vicente Rossetto e Jubércio Bassotto.

Através deste estudo, as companhias multinacionais que possuem operações com empresas vinculadas entre os países estudados terão maior acesso ao conhecimento da legislação desses países, permitindo assim um melhor planejamento contábil-tributário.

Aos legisladores brasileiros, o conhecimento dará subsídios para alterações da legislação brasileira com as normas internacionais, através das propostas de alteração em nossa legislação.

Segundo a OECD (2001, p. P-3):

Os Preços de Transferência são significantes tanto para as empresas como para os governos porque eles determinam em grande parte as receitas, despesas e os impostos sobre os resultados de transações entre empresas associadas em diferentes jurisdições (países).

De acordo com Horacio Alais (2001, p. 621):

A existência dos Preços de Transferência se apresentam como um dos temas mais difíceis de se abordar na atualidade tributária, haja visto que devemos lidar com a realidade de um mundo globalizado, em que os grandes grupos econômicos internacionais, realizam todo tipo de atividades econômicas e obviamente não de repercutir no aspecto tributário dos protagonistas.

Assim, fica justificada a importância de se conhecer as principais características dos Preços de Transferência do Brasil e dos países de maiores investimentos em ativos no Brasil.

1.5 Delimitação do estudo

Esta pesquisa estará centrada na apresentação da legislação do *Transfer Pricing* no Brasil e nos cinco países com os maiores volumes de ativos investidos no Brasil², que são eles:

- a. Estados Unidos – Ativos de R\$ 171 bi;
- b. Holanda – Ativos de R\$ 93 bi;
- c. Espanha – Ativos de R\$ 88 bi;
- d. França – Ativos de R\$ 44 bi;
- e. Alemanha – Ativos de R\$ 36 bi.
- f. Total de Ativos Estrangeiros no Brasil – R\$ 914 bi.

Juntos, esses países representam mais de 47% dos totais de ativos estrangeiros no Brasil. Portanto, este estudo se concentra nos países onde há maior

² Fonte – Banco Central do Brasil – Último Censo de Capitais Estrangeiros no Brasil, data base – ano de 2000. Consultado o site: www.bcb.gov.br em 15.07.2003.

probabilidade de incidência de transações sujeitas às normas e a legislação do Transfer Pricing³.

Não faz parte do escopo desta pesquisa abordar o tema do Preço de Transferência sob a ótica da Contabilidade Gerencial⁴, mas apenas sob o enfoque da Contabilidade Tributária.

1.6 Objetivos

1.6.1 Objetivo geral

O objetivo desta pesquisa é apresentar as metodologias de cálculo do Preço de Transferência no Brasil e nos cinco países de maior investimento em ativos no Brasil, propondo mudanças na metodologia brasileira, se for o caso, devido à evolução da legislação dos principais países investidores no Brasil.

1.6.2 Objetivos específicos

- Apresentar de forma individualizada, segregada em capítulos, as principais características e métodos de cálculo do Preço de Transferência no Brasil e nos cinco países de maiores ativos locais;
- Listar as principais leis e normas referentes ao Preço de Transferência e a autoridade fiscal de cada país estudado;
- Apresentar quadro informativo com os principais documentos exigidos pelos países;

³ Não existe nenhum dado estatístico que apresente os países em que o Brasil possui o maior volume de importação e exportação entre empresas vinculadas. Portanto, ao se analisar os países que detêm o maior volume de investimentos em ativos, entende-se que possa existir a probabilidade de haver um maior volume de operações para envio (retorno) de capital com esses países.

⁴ Estuda o Preço de Transferência a fim de determinar se uma unidade é efetivamente produtiva e se gera lucros nas transações com outras empresas vinculadas.

- Comparar as penalidades impostas pelas autoridades fiscais dos países.
- Comparar a metodologia de cada país com a brasileira;
- Analisar o nível de divergência entre os países;
- Apresentar sugestões de melhoria na legislação brasileira.

1.7 Metodologia

1.7.1 Método de abordagem

O método de abordagem utilizado nesta pesquisa é o Hipotético-Dedutivo, uma vez que serão analisadas as leis e normas sobre os Preços de Transferência no Brasil e nos cinco países de maiores ativos investidos no Brasil, e a partir dessas análises serão apresentados os diferentes métodos de cálculo adotados em cada um desses países, visando um melhor planejamento contábil-tributário por parte das empresas multinacionais que possuem operações com empresas vinculadas.

1.7.2 Método de procedimento

Foi utilizada ao longo desta pesquisa a Metodologia Comparativa, por ser a mais apropriada para evidenciar as similaridades e divergências entre as práticas de *Transfer Pricing* no Brasil, Estados Unidos, Holanda, Espanha, França e Alemanha, sendo apresentando ao final propostas de alteração na legislação brasileira, para adequação da mesma com as normas internacionais.

Foi realizada pesquisa bibliográfica sobre o assunto em literatura nacional e internacional, verificando a legislação pertinente a cada um dos países comparados e as práticas usuais de cada um.

1.7.3 A Pesquisa quanto à finalidade

A pesquisa quanto à finalidade é Qualitativa, pois procura conhecer as leis e normas para o Preço de Transferência nos países estudados, apresentando os principais métodos de cálculo.

1.7.4 A Pesquisa quanto aos recursos

A presente pesquisa é bibliográfica, tendo como fundamento as leis e normas dos países sobre os Preços de Transferência.

1.8 Estrutura do trabalho

Esta pesquisa foi estruturada em nove capítulos, com os respectivos conteúdos:

Capítulo 1 - Introdução

Apresenta uma visão geral do assunto, através da explanação do problema, as hipóteses, a justificativa para a realização do projeto, as delimitações do estudo, o objetivo e por fim a metodologia empregada no processo de pesquisa e elaboração.

Capítulo 2 - Estudo do preço de transferência no Brasil.

Este capítulo aborda os métodos para cálculo do Preço de Transferência permitidos pela legislação brasileira, suas sistemáticas e particularidades, dentre elas o conceito de empresas vinculadas, que é o fator necessário para que uma transação entre empresas esteja sob as regras dos Preços de Transferência.

Capítulos 3 ao 7 - *Transfer pricing* nos países de maiores investimentos em ativos no Brasil.

Os capítulos 3 ao 7 apresentam respectivamente o assunto do *transfer pricing* dentro da particularidade de cada um dos cinco países de maior investimento em ativos no Brasil, que são eles: Estados Unidos, Holanda, Espanha, França e Alemanha.

Capítulo 8 – Análise comparativa entre os países

Após o estudo realizado nos capítulos antecedentes, o capítulo oito apresenta os principais pontos de divergência e convergência do tema entre os países estudados, objetivando uma melhor compreensão do assunto dentro de uma estrutura globalizada e pluriterritorial.

Nesse capítulo são apresentados os objetivos específicos da pesquisa, através das comparações propostas entre os países estudados.

Capítulo 9 – Conclusão

Considerações Finais e conclusão do trabalho.

2 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

2.1 Introdução

Como mencionado anteriormente, o crescimento acentuado dos grupos multinacionais aumentou também a complexidade das questões tributárias, tanto para as empresas como para o governo, devido à dificuldade das empresas em lidar com diferentes leis e normas de um país para outro, e por parte do governo, em estabelecer limites de cobrança de impostos, sem afetar a competitividade das empresas devido a bitributação da renda. Cresce assim a necessidade de se otimizar os processos e o próprio planejamento contábil-tributário por parte das empresas, visando à manutenção da competitividade.

2.2 A OECD e a regulamentação dos preços de transferência

Em 1961, a OECD (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico)⁵ começou a promover políticas sobre os Preços de Transferência (Transfer Pricing), objetivando a redução de fluxos ilegais de recursos através de remessa de capital, de lucros ou dividendos de uma forma disfarçada e buscando a evasão fiscal.

A OECD é uma organização internacional, fundada em 14 de Dezembro de 1960, com sede em Paris, tendo como princípios básicos promover as seguintes políticas:

- a) Alcançar o mais alto crescimento econômico sustentável, promover o emprego e o crescente padrão de vida nos países membros, mantendo a estabilidade financeira e contribuindo para o desenvolvimento da economia mundial;
- b) Contribuir para a expansão econômica dos países membros e dos países não-membros, no processo de desenvolvimento econômico;

⁵ Organization for Economic Co-operation and Development.

- c) Contribuir para a expansão do comércio mundial numa base multilateral e não discriminatória, de acordo com as obrigações internacionais.

A OECD é mantida pelos países membros e dentro dos seus objetivos expostos, ela é responsável em elaborar normas e padrões como recomendação a ser seguida pelos países membros. No que tange aos Preços de Transferência, o objetivo da OECD é o de buscar um consenso sobre os princípios de tributação internacional, buscando respostas que atendam de certa forma a diferentes interesses.

Os países membros originais são: Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, França, Alemanha, Espanha, Estados Unidos, Grécia, Holanda, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça e Turquia. Os seguintes países tornaram-se membros subseqüentemente, nas seguintes datas: 1964 (Japão), 1969 (Finlândia), 1971 (Austrália), 1973 (Nova Zelândia), 1994 (México), 1995 (República Tcheca), 1996 (Hungria), 1996 (Polônia e Coreia), 2000 (República Eslovaca).

2.3 Conceitos de transfer pricing

As normas de Transfer Pricing têm como funções básicas⁶:

- a) Proteger os países contra práticas tributárias lesivas, realizadas por empresas multinacionais pertencentes ao mesmo grupo econômico, através de transferências de recursos entre países pela manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços e direitos⁷.

⁶ Segundo Matos (1999, p.13): “ A fixação dos Preços de Transferência pode estar vinculada a um processo de planejamento tributário, visando à eliminação e/ou redução dos impostos e taxas, ou, ainda, para evitar restrições de negócios e ganhos na repatriação de capitais”.

⁷ No art. 12 da Exposição de Motivos à Lei n. 9.430/96, menciona: “Em conformidade com as regras adotadas pelos países da OECD, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados preços de transferência, de forma a evitar a prática abusiva aos interesses nacionais, de transferência

- b) Garantir para os grupos multinacionais regras claras sobre os Preços de Transferência, permitindo um adequado planejamento contábil-tributário.

Segundo a OECD (2001, p. P-3): “ *Preços de Transferência são os preços no qual uma empresa transfere bens físicos e intangíveis ou provê serviços para empresas associadas*”.

Ainda segundo a OECD (2001, p. P-3), empresa associada é definido: “*Quando uma empresa participa direta ou indiretamente na administração, controle ou capital de outra, ou, se uma mesma pessoa participa direta ou indiretamente na administração, controle ou capital de ambas as empresas*”.

Para uma visão mais ampla do assunto, vamos citar alguns outros autores e suas respectivas visões ou definições do Transfer Pricing.

Xavier (1998, p.301) refere-se ao Transfer Pricing como: “*Transferência indireta de lucros, por se tratar da possível ampliação ou redução dos componentes positivos ou negativos do lucro que dada pessoa auferir, influenciando o preço das operações que para ele concorrem*”.

Segundo Heleno Torres (1997, p.264-265), o Transfer Pricing refere-se à:

Alteração dos preços das operações patrocinadas no interior dos grupos de sociedades e nas relações entre empresas por qualquer modo conexas, com a inequívoca finalidade de desfrutar das diferenças existentes entre os regimes tributários envolvidos, otimizando a alocação dos fatores tributáveis entre as unidades operacionais de produção, com a pretensão de redução de custos (subvaloração) ou aumento de lucros (superfaturação), transferindo rendas do Estado de produção para países que se utilizem de menores alíquotas ou oferecem isenções.

Dentro de uma visão do agente dos Preços de Transferência, Huck (1997, p. 291) dá a seguinte definição:

Denomina-se Preço de Transferência o preço de um produto (ou de serviços), preço esse manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora como a compradora.

De acordo com Matos (1999, p.13): “O Preço de Transferência é o preço fixado para negócios entre empresas abrangendo as operações de vendas ou outras transferências de produtos, serviços e/ou propriedades intangíveis”.

Conforme Schoueri (1999, p.183):

Preço de Transferência é o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou de propriedade intangível a uma subsidiária ou a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles desviar-se daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias.

Entendemos ser a definição dada por Schoueri a que melhor expressa o sentido do Transfer Pricing, pois ao contrário da definição de Matos, ele considera que para existir o Preço de Transferência deve ocorrer o fato gerador, que é a existência de transação entre empresas relacionadas. Apesar de não ter sido feita a definição do significado de empresas “relacionadas”, ou pessoas ligadas, veremos que a legislação aborda o assunto, principalmente através da Lei 9.430/96, que dentre outras coisas, define o conceito de “vinculação” da pessoa física ou jurídica brasileira com pessoa residente e domiciliada no exterior, abarcando não só relações societárias, como também as relações comerciais ou empresariais.

2.4 Os Preços de transferência no Brasil

A legislação brasileira sobre os Preços de Transferência é recente, passando a existir legalmente através da Lei 9.430 de 27 de Dezembro de 1996, que passou a ter vigência no ano de 1997, através da Portaria MF n. 95/97 e da Instrução Normativa da SRF n. 38/97.

Como a legislação do Preço de Transferência se preocupa em dispor sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens, serviços ou direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, devemos então primeiramente definir, segundo a nossa legislação, o que podemos entender por pessoas vinculadas, e depois estudarmos os métodos utilizados para a precificação dessas operações.

2.5 Conceito de pessoas vinculadas

De acordo com a Instrução Normativa n. 243/2002⁸, podemos considerar como pessoa vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- a) matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- b) a sua filial ou sucursal domiciliada no exterior;
- c) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada⁹, ou pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada;
- d) a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob o controle societário¹⁰ ou administrativo¹¹ comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

⁸ A Instrução Normativa n. 321, de 14 de Abril de 2003, que altera parcialmente a IN n. 243/02 (apresentada acima), não afetou os conceitos desenvolvidos no trabalho.

⁹ A Lei 6.404/76, no art. 243 parágrafos 1 e 2, apresenta as características que diferenciam a empresa controlada da coligada.

¹⁰ Controle societário comum existe quando uma mesma pessoa física ou jurídica, independentemente da localidade de sua residência ou domicílio, seja titular de direitos de sócios em cada um das referidas empresas, que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais daquelas e o poder de eleger a maioria de seus administradores. (IN. 243/2002)

¹¹ Controle administrativo comum ocorre quando uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas. (IN. 243/2002)

- e) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta.
- f) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento¹²;
- g) a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheira¹³ de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;
- h) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços e direitos;
- i) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços e direitos.

No tocante a estes dois últimos itens, deve-se esclarecer que a legislação de outros países, como a dos Estados Unidos, e da própria OECD, não contempla a vinculação pelo mero relacionamento comercial entre pessoas, independentemente de vínculo societário ou administrativo. Esta disposição é completamente atípica,

¹² A vinculação existirá somente pelo tempo de duração do consórcio ou condomínio. Esta disposição foi alvo de severas críticas, pois contempla a vinculação entre empresas que não mantêm qualquer laço societário ou administrativo e que apenas estão associadas para a consecução de um determinado fim.

¹³ Considera-se companheira a pessoa que conviva em caráter conjugal.(IN. 243/2002)

pois é difícil concebermos que possa haver a transferência ilícita de lucro entre empresas que possuem apenas uma relação comercial.

Esta vinculação comercial, existente na legislação brasileira, recai sobre as operações com bens, serviços e direitos onde houver a exclusividade. Já o conceito de exclusividade prevê tanto a exclusividade através de contrato, ou não, e não delimita a extensão territorial desta exclusividade, se ela deve ser nacional, estadual ou apenas municipal.

A legislação prevê também como sujeitas às regras do Preço de Transferência as operações que forem efetuadas por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à empresa brasileira. Através desta disposição, vemos um cerco maior da fiscalização buscando coibir toda e qualquer manobra que procure burlar a lei dos Preços de Transferência.

Assim, todas as empresas que praticarem operações de compra e venda de bens, serviços ou direitos, e que forem consideradas como vinculadas, de acordo com os conceitos acima descritos, estão sujeitas as regras do Preço de Transferência, e devem comunicar tal fato à Secretaria da Receita Federal, juntamente com a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

2.6 Métodos para o cálculo do preço de transferência nas importações

Nas operações de importação, a empresa brasileira deve comprovar que o preço praticado na operação com a parte vinculada foi equivalente ao preço de mercado, ou seja, que o preço seria o mesmo numa operação com um terceiro não vinculado.

Na apuração do preço de importação, a empresa poderá optar por qualquer um dos métodos disponíveis (Método dos Preços Independentes Comparados - PIC, Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL e o Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL), salvo as exceções dispostas na lei, como no caso de importação

de bens, serviços ou direitos para utilização pela própria empresa importadora para emprego ou utilização na produção de um bem, serviço ou direito, onde a margem a ser aplicada no Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) é diferenciada¹⁴.

Não serão dedutíveis da base de cálculo do lucro real e da contribuição social, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos decorrentes de importação ou aquisição, em operações realizadas com pessoa vinculada, que excederem o preço determinado por um dos métodos de comparação, que são: Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL).

Deve-se apenas salientar que se o preço de comparação nas operações com empresas vinculadas divergir em até cinco por cento (5%), para mais ou para menos, do preço constante dos documentos de importação ou exportação, não será necessário efetuar nenhum ajuste na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

2.6.1 Método dos preços independentes comparados

Este método é definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços e direitos, idênticos ou similares¹⁵, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições semelhantes de pagamento.

Os preços dos bens, serviços ou direitos importados de empresa vinculada serão comparados com aqueles¹⁶:

- a) vendidos pela mesma empresa exportadora a pessoa jurídica não vinculada, residente ou não;

¹⁴ Nessas situações a margem é de sessenta por cento, instituído a partir da IN-SRF. 32/01, sendo que até o ano 2000 estes casos não estavam devidamente legislados.

¹⁵ O Art. 28 da IN. 243/02 considera dois ou mais bens similares, em condições de uso na finalidade a que se destinam, quando: I – tiverem a mesma natureza e a mesma função; II – puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; III – tiverem especificações equivalentes.

- b) adquiridos pela mesma empresa importadora, de pessoa jurídica não vinculada, residente ou não;
- c) em operações de compra e venda entre pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não.

Na comparação dos preços praticados por pessoas vinculadas com aqueles praticados entre empresas independentes, os primeiros devem ser ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, decorrentes de diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo. Poderão ser feitos ajustes relativos:

- a) ao prazo de pagamento;
- b) às quantidades negociadas;
- c) à responsabilidade por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;
- d) à responsabilidade por promoção e publicidade;
- e) à responsabilidade pelos custos de fiscalização da qualidade;
- f) aos custos de intermediação nas operações realizadas pelas empresas não vinculadas;
- g) ao acondicionamento, ao frete e ao seguro, à natureza física e de conteúdo dos bens.

¹⁶ Art. 8. da IN. 243/02.

O método PIC apresenta os seguintes pontos fundamentais:

- a) impõe a obtenção de dados externos com o próprio fornecedor ou com o concorrente deste para a aferição do preço comparável;
- b) utiliza como critério de comparação os preços praticados em operações entre empresas independentes ou sem vinculação;
- c) é apurado pela média do mercado brasileiro ou de outro país, por opção da empresa;
- d) sobre o preço apurado poderão ser realizados ajustes, tendo em vista as diferenças de condições do negócio.

Apesar deste método ser de mais fácil aplicação pelo contribuinte, alguns problemas podem ocorrer para se encontrar os parâmetros de comparação condizentes.

Matos (1999, p.68) explica:

Em algumas situações específicas, esse método é de difícil aplicação pela inexistência de produtos idênticos e similares à venda no mercado. É o caso de aquisições das empresas vinculadas localizadas no exterior dos concentrados de refrigerantes, de produtos considerados agentes ativos dos laboratórios farmacêuticos e outros produtos resultados, muitas vezes, de fórmulas ou processos que seus detentores não pretendem divulgar.

2.6.2 Método do preço de revenda menos lucro (PRL).

Este método é definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens, serviços e direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos, considerados aqueles que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constam da respectiva nota fiscal;

- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda, cobrados pelo poder público, tais como o ICMS, ISS, PIS/PASEP e COFINS;
- c) das comissões e corretagens pagas, correspondentes aos valores pagos e os que constituírem obrigações a pagar a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos, objeto de análise;
- d) de margem de lucro de vinte por cento¹⁷, aplicada sobre o preço de venda, constante da nota fiscal, excluídos os descontos incondicionais concedidos;
- e) de margem de lucro de sessenta por cento, aplicada sobre o preço de venda, na hipótese de bens, serviços e direitos importados aplicados na produção.

O objetivo deste método é determinar o custo máximo que, dado um preço de venda, permita uma margem bruta de no mínimo vinte por cento (20%), sobre esse mesmo preço nos casos de simples revenda, ou que permita uma margem bruta de no mínimo sessenta por cento (60%), nos casos em que os itens importados forem aplicados na produção.

A média aritmética dos preços de revenda neste método será calculada de acordo com as seguintes regras:

- a) os preços médios de aquisição e de revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas;
- b) serão comparados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração;

¹⁷ Segundo a IN. 243/02 será aplicada à margem de vinte por cento quando não for agregado valor ao custo do bem, serviço ou direito importado, configurando assim o simples processo de revenda do mesmo.

- c) a média será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

Deverão ser eliminados os juros incluídos nas vendas a prazo, de acordo com seguintes critérios: (I) a taxa praticada pela própria empresa; (II) quando não comprovada a aplicação de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), quando comprador e vendedor estiverem domiciliados no Brasil e, taxa Libor mais três por cento ao ano, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

Se compararmos o método PIC com este, veremos que no anterior são previstos ajustes no cálculo do preço de comparação, em termos de condições negociais, de natureza física e de conteúdo, sendo que no PRL são admitidos apenas os ajustes relacionados às condições de pagamento (à vista ou a prazo), para se excluir o efeito dos juros embutidos nos preços.

2.6.3 Método do custo de produção mais lucro (CPL)

Este método é definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, calculando-se sobre o custo apurado uma margem de lucro¹⁸ de vinte por cento (20%).

A determinação do custo de produção no país de origem nem sempre é fácil de se obter, o que pode dificultar a utilização deste método, principalmente nos casos de empresas consideradas como vinculadas apenas por laços comerciais.

Para efeito de determinação do preço por esse método, de acordo com o parágrafo 4 da IN. 243/02 poderão ser computados como parte integrante do custo:

¹⁸ A margem de lucro será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas cobrados no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil. Art. 13 da IN. 243/02.

- a) o custo de qualquer bem, serviço ou direito aplicado ou consumido na produção, além das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem;
- b) o custo de pessoal aplicado na produção, inclusive os respectivos encargos sociais exigidos pela legislação do país de origem;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços e direitos aplicados na produção, além das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

O rateio dos custos incorridos pela unidade produtora no exterior será considerado proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil, porém no caso de se utilizar produto similar para a aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças.

2.7 Métodos para o cálculo do preço de transferência nas exportações

No caso das exportações, a legislação brasileira prevê três diferentes condições nas quais as empresas estando em uma delas não estariam sujeitas às regras dos Preços de Transferência. Essas condições são:

- a) as receitas auferidas com pessoa vinculada nas exportações ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de vendas de bens, serviços e direitos for inferior a noventa por cento (90%) do preço médio praticado na venda dos mesmos itens no mercado brasileiro, durante o mesmo período e em condições semelhantes de pagamento;
- b) quando a empresa comprovar ter apurado lucro líquido, antes do imposto de renda e da contribuição social, decorrente das vendas

nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a no mínimo cinco por cento (5%) do total dessas receitas¹⁹;

- c) quando a receita líquida das exportações, em qualquer ano-calendário não exceder a cinco por cento (5%) do total da receita líquida no mesmo período²⁰.

A legislação brasileira sobre Preços de Transferência exclui também da tributação as exportações para pessoas vinculadas visando à **conquista de novos mercados**²¹, mesmo que efetuadas a preços inferiores a noventa por cento (90%) dos preços médios praticados no território brasileiro para bens idênticos ou semelhantes, independentemente de arbitramento da receita.

As empresas que não se enquadrem em nenhuma das hipóteses acima estarão sujeitas à apuração dos seus preços nas exportações para pessoas vinculadas, por um dos quatro métodos que são: Preço de Venda nas Exportações (PVEx), Preço de Venda no Atacado no País de Destino, diminuído do Lucro (PVA), Preço de Venda a Varejo no País de destino, diminuído do Lucro (PVV) e Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros (CAP).

2.7.1 Método do preço de venda nas exportações (PVEx).

Define-se como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa ou por outra empresa exportadora de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições semelhantes de pagamento, para outros clientes não vinculados.

¹⁹ Art. 35 da IN. 243/02. Essa condição não é aplicável nas operações com empresas localizadas em paraísos fiscais, ou seja, onde a renda é tributada em menos de vinte por cento.

²⁰ Art. 36 da IN 243/02. As operações com empresas vinculadas localizadas em paraísos fiscais ficam excluídas desta exceção, ou seja, estão sujeitas as regras do Preço de Transferência.

²¹ Para se enquadrar nestas condições a empresa deve observar uma série de exigências fixadas pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT), devendo este plano abranger o prazo mínimo de um ano e demonstrar que as exportações abrangidas pelo programa não proporcionarão lucro à parte relacionada. O art. 30 da IN. 243/02 apresenta todos os requisitos.

Através deste método o fisco pretende saber se a empresa está exportando para sua empresa vinculada, nas mesmas bases praticadas com outros clientes não vinculados, ou se outras empresas concorrentes praticam um preço superior ao do contribuinte.

Visando minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, devido a diferenças nas condições de negócios, de natureza física dos bens e conteúdos, são permitidos os seguintes ajustes, referentes a:

- a) prazo de pagamento;
- b) quantidades negociadas;
- c) obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do bem, serviço ou direito;
- d) obrigação pela promoção, junto ao público do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;
- e) obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;
- f) custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;
- g) diferenças de custos dos materiais;
- h) fretes e seguros; e
- i) riscos de crédito.

2.7.2 Método do preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA).

O método PVA é definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições semelhantes de pagamento, diminuídos dos tributos²² incluídos no preço, cobrados no referido país e de margem de lucro de quinze por cento (15%) sobre o preço bruto de venda no atacado.

Conforme a própria definição do método, ele é aplicável somente para os bens, estando excluídos os serviços e direitos. Neste método, são permitidos também os mesmos ajustes elencados no método anterior ao preço a ser comparado.

2.7.3 Método do preço de venda a varejo no país de destino, diminuído do lucro (PVV).

Este método é a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições semelhantes de pagamento, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país e de margem de lucro de trinta por cento (30%), aplicada sobre o preço bruto de venda no varejo.

O método PVV difere do anterior apenas na margem de lucro, que passa a ser de trinta por cento, pois neste método leva-se em conta o preço praticado no comércio varejista do país de destino, sendo considerado haver uma maior margem de lucro no varejo, devido a um menor volume de vendas.

²² Consideram-se tributos incluídos no preço, aqueles que guardem semelhança com o ICMS, ISS e contribuições como COFINS e PIS/PASEP.

2.7.4 Método do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro (CAP).

O método CAP é a média aritmética dos custos de aquisição²³ ou de produção de bens, serviços e direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento (15%) sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

As características básicas deste método se equiparam às do CPL, utilizados nas importações, sendo que o aspecto que os diferencia seria o fato de que neste método (CAP) leva-se em conta o custo médio incorrido com a produção da empresa brasileira (exportadora), facilitando o processo de comprovação dos custos. Destaca-se ainda que neste método não estão previstos ajustes ao preço comparado, referente a diferenças negociais, de natureza física e de conteúdo.

Em todos os métodos apresentados, as médias aritméticas ponderadas serão calculadas em relação ao período base de apuração do imposto de renda da empresa brasileira, salvo nos casos em que a empresa estiver utilizando dados de outro período, onde as médias deverão refletir o respectivo período. Nesse caso, os preços apurados em moeda estrangeira deverão ser ajustados em virtude das variações nas taxas de câmbio da moeda de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação.

É importante destacar também que no caso das exportações, na hipótese de utilização de mais de um método será considerado o menor dos valores apurados, permitindo a empresa à escolha do método que melhor lhe convêm, devendo a mesma apenas manter a consistência em relação ao método. No caso onde o valor apurado segundo um dos métodos for inferior ao preço de venda praticado, prevalecerá como receita reconhecida a constante dos documentos de exportação.

²³ Integram os custos de aquisição os valores de frete e seguro pagos pela empresa adquirente e será excluída a parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições COFINS e PIS/PASEP, correspondente aos bens exportados.

3 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NOS ESTADOS UNIDOS

3.1 Introdução

Os Preços de Transferência tem assumido grande importância dentro do contexto contábil-tributário nos Estados Unidos.

A primeira legislação americana sobre os Preços de Transferência foi o artigo 45 do *Internal Revenue Code (Revenue Act, de 1928)*, onde se encontra o seguinte texto:

Em qualquer caso de duas ou mais empresas, organizações ou negócios (seja ou não constituído, seja ou não organizado nos Estados Unidos e seja ou não afiliado) possuído ou controlado direta ou indiretamente pelos mesmos interessados, o secretário ou seu delegado podem distribuir, apropriar ou alocar a renda bruta, deduções, créditos ou empréstimos entre tais organizações, comércios ou empresas, se ele determinar que tal distribuição, apropriação ou alocação é necessária para prevenir a evasão fiscal ou para refletir claramente a renda destas organizações, comércios ou empresas²⁴.

Em 1935 o governo americano regulamentou o artigo 482, que substituiu o artigo 45, adotando o Princípio da Neutralidade como padrão fundamental a ser observado nas transações entre partes relacionadas.

3.2 Princípio da neutralidade (*arm's length principle*).

Os Estados Unidos, ao lado do Reino Unido e da França, foi um dos primeiros países a adotar o Princípio da Neutralidade nas leis que tratam sobre os Preços de Transferência.

De acordo com a OECD (2001, p. I-3):

O Princípio da Neutralidade (Arm's Length Principle) é definido como aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes no mercado aberto.

²⁴ Fonte: TANG, Roger Y. W; *Transfer Pricing in the 1990s: Tax and Management Perspectives*; Quorum Books, 1993.

Portanto o Princípio da Neutralidade consiste em tratar os membros de um grupo econômico multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, voltando a atenção para a natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo.

Assim, o Princípio da Neutralidade é aplicado com base nos dados e informações disponíveis quando ocorre uma transação controlada, pois através da aplicação desse princípio encontra-se o Preço Neutro, que é o preço que seria acordado em uma transação semelhante realizada por partes independentes.

3.3 A reforma fiscal americana

Em 31 de dezembro de 1986 entrou em vigor nos Estados Unidos a Lei de Reforma Fiscal, que através do mesmo art. 482 regulou a atual legislação americana. O artigo 482 sofreu pequenas alterações, sendo finalmente regulamentado e publicado em julho de 1994, vigorando assim a partir do exercício fiscal iniciado em outubro de 1994.

Os Preços de Transferência nos Estados Unidos estão focados no preço ou na alocação da receita líquida entre entidades afiliadas, principalmente as corporações. Menor atenção é dada para filiais, sucursais ou divisões sobre os preços de transferência.

Nos Estados Unidos, os Preços de Transferência estão direcionados principalmente à propriedade legal (legal ownership) e ao controle legal da entidade (control of legal entities), mas as regras dos Preços de Transferência prevêm a permissão para que o *Internal Revenue Service* (IRS)²⁵ examine as relações contratuais entre as empresas, as sociedades e outras relações entre companhias. Portanto os Preços de Transferência nos Estados Unidos são percebidos como tendo freqüentemente dois objetivos conflitantes:

- a) Determinar uma divisão justa e equivalente dos lucros entre os países;

²⁵ Órgão americano semelhante a nossa Secretaria da Receita Federal.

- b) Determinar preços equivalentes para as transações intercompanhia.

3.4 Análise de comparabilidade

As regras americanas de Preços de Transferência não estabelecem prioridades ou seleção de métodos, como no Brasil, onde a empresa pode escolher o método que lhe for conveniente. Lá, a empresa e o Internal Revenue Service empreendem uma análise comparativa de cinco fatores, que são: função, termos do contrato, riscos, condições econômicas, propriedade ou serviços, para determinar o melhor método a ser aplicado.

Levando se em conta o Princípio da Neutralidade e a Análise de Comparabilidade, conforme Rosseto (1999, p. 53):

O melhor método será aquele que proporciona a medida mais confiável de um resultado neutro, em vista dos fatos e circunstâncias da atividade empresarial. Para tanto, o grau de comparabilidade (entre a transação controlada e a não controlada) e a qualidade das informações e as premissas utilizadas na análise serão fatores determinantes na escolha do melhor método.

3.5 Métodos

Encontramos cinco métodos básicos previstos para a determinação do Preço de Transferência, sendo que na legislação americana não existe diferenciação para as importações e exportações, como ocorre no Brasil, devendo sempre ser escolhido o método que proporcione a medida mais confiável de um resultado neutro, ou seja, que atenda ao Princípio da Neutralidade (Arm's Length Principle).

Os métodos básicos previstos na legislação americana são:

3.5.1 Método dos preços independentemente comparáveis (*comparable uncontrolled price method – CUP*).

O método CUP compara o preço cobrado pelos bens ou serviços transferidos nas transações controladas com os preços cobrados (praticados) pelos

bens ou serviços transferidos (vendidos) numa transação não controlada, em circunstâncias semelhantes. Se existir alguma diferença entre os dois preços, isto pode indicar que as condições comerciais ou financeiras das transações entre empresas associadas não estão atendendo ao Princípio da Neutralidade e que os preços das transações não controladas deverão substituir os preços das transações controladas.

Johnson (2001, p. 34) destaca: *“Transações não controladas são consideradas comparáveis com transações controladas se elas envolvem os mesmos produtos ou processos, no mesmo tipo de indústria ou mercado, e tem potencial de lucro similar”*.

Uma transação não controlada pode ser comparada com uma transação controlada, para atender o método CUP, se uma das duas condições for atendida:

- a) Nenhuma diferença entre as transações que estão sendo comparadas ou entre as empresas possa afetar materialmente o preço no mercado aberto;
- b) Ajustes razoáveis e precisos possam ser feitos para eliminar os efeitos materiais de tais diferenças.

Onde for possível aplicar a comparação com transações não controladas, o método CUP é o mais direto e confiável para se atender o Princípio da Neutralidade. Conseqüentemente, em tais casos o método CUP é preferível em relação aos demais métodos.

Pode ser difícil de se encontrar uma transação entre empresas independentes que seja similar o suficiente com a transação entre empresas associadas, que aconteça de não existir diferenças materiais sobre os preços. Mesmo assim, todos os esforços devem ser feitos para se ajustar às informações, para que possa ser utilizado o método CUP de forma apropriada. A confiança relativa do método CUP é afetada pelo grau de precisão com que tais ajustes possam ser feitos, para que se possa alcançar a comparabilidade.

3.5.2 Método do preço de revenda (*resale price method – RPM*).

O método do preço de revenda inicia com o preço de compra de cada produto adquirido de uma empresa associada, revendido para uma empresa independente. O preço de revenda é então reduzido por uma margem bruta apropriada, representando o total que cada revendedor aplicaria para cobrir as despesas da venda e outras despesas operacionais, levando-se em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos, tendo um lucro apropriado. Após a subtração da margem bruta sobre o preço de revenda encontra-se o preço neutro para a transferência original de propriedade entre as empresas associadas.

A margem sobre o preço de revenda em transações controladas pode ser determinada pela referência com a margem sobre o preço de revenda aplicada sobre itens comprados e vendidos em transações não controladas praticadas pelo mesmo revendedor. Pode ser utilizada também a margem sobre o preço de revenda praticada por uma empresa independente em transações não controladas.

O método RPM depende mais da comparabilidade ou similaridade das funções desempenhadas pelos revendedores, levando-se em conta os ativos utilizados e os riscos assumidos, nas transações controladas e não controladas. Este método pode se tornar menos confiável, quando as diferenças entre transações controladas e não controladas possuem diferenças materiais que afetem a margem bruta, sendo necessários ajustes para se equalizar tais diferenças e alcançar o preço neutro.

Uma apropriada margem sobre o preço de revenda pode ser fácil de se determinar quando o revendedor não adiciona nada de substancial ao valor do produto. Em contraste, pode ser mais difícil de se utilizar este método quando antes da revenda os bens são processados ou incorporados a outro produto, sendo sua identidade perdida ou transformada.

A margem sobre o preço de revenda pode variar também nos casos em que o revendedor possui o direito de exclusividade de revenda dos bens. O valor a ser atribuído nestes casos depende das características da exclusividade, como o escopo

geográfico e a existência de competitividade pela possibilidade de substituição dos bens.

3.5.3 Método do custo mais margem (*cost plus method - CPLM*).

Este método tem como base os custos incorridos pelo fornecedor de bens ou serviços, na transferência desses bens ou serviços ao comprador vinculado. Por este método, o preço neutro é calculado adicionando-se um sobre-preço²⁶ (mark up) aos custos, tendo um lucro apropriado, levando-se em consideração as funções desempenhadas e as condições de mercado. O preço encontrado após o acréscimo do sobre-preço ao custo será então o preço neutro para operações controladas. Este método é mais utilizado para bens semi-acabados, vendidos para outras empresas vinculadas, onde as mesmas utilizarão os bens em sua linha de produção.

Este método apresenta algumas dificuldades em sua aplicação, particularmente na determinação dos custos. Embora seja verdadeiro que qualquer empresa precisa cobrir seus custos para permanecer no mercado, esses custos podem não ser apropriados para se determinar o lucro durante algum período de tempo. Muitas empresas, direcionadas pela competitividade de mercado precisam reduzir seus preços de venda, não havendo assim uma relação direta entre os seus custos incorridos e o preço de mercado.

Outro aspecto relevante que deve ser considerado é a consistência da contabilidade ou da contabilização dos custos. Nos casos em que houver diferenças práticas de critérios de contabilização entre transações controladas e não controladas, deverão ser realizados ajustes apropriados nas informações a serem utilizadas, para garantir que os mesmos tipos de custos estão sendo utilizados em ambos os casos, dando consistência ao processo de comparabilidade entre as transações.

Neste método encontra-se ainda um outro fator limitante. O custo base para acréscimo do sobre-preço está limitado ao custo do fornecedor. Assim, podemos ter

²⁶ Este sobre-preço aplicado pode ser considerado também como uma margem de lucro sobre o custo base.

em alguns casos o problema de como alocar os custos que surgirem entre o fornecedor e o comprador, como por exemplo, quando o comprador arca com os custos de transporte dos bens adquiridos. Portanto não existe uma regra geral que atenda a todos os casos. O único critério que precisa ser atendido é a consistência no critério de formação do custo base entre as transações controladas e não controladas, para se ter uma base equivalente para comparação.

3.5.4 Método do lucro desdobrado (*profit split method – PSM*)

Este método (PSM) e o próximo (CPM), são métodos alternativos em relação aos três métodos tradicionais apresentados anteriormente.

De acordo com Feinschreiber (2000, p. 11-9): “*Os métodos alternativos devem ser utilizados para se aproximar o máximo possível do preço neutro, quando os métodos tradicionais não forem passíveis de serem aplicados com confiabilidade*”.

Estes dois métodos estão baseados no lucro operacional, gerado por operações específicas entre empresas relacionadas.

O método PSM é utilizado nas transações onde as duas partes estão tão inter-relacionadas que se torna impossível de se avaliar a operação em bases separadas. Em circunstâncias similares, empresas independentes usualmente decidiriam por algum tipo de parceria e estipulariam acordos para a divisão dos lucros. Assim, o método PSM procura eliminar os efeitos sobre os lucros nessas condições especiais em transações controladas, pela determinação da divisão dos lucros que empresas independentes fariam se estivessem envolvidas neste mesmo tipo de transação.

O método do lucro desdobrado primeiro procura identificar o lucro que será dividido entre as empresas associadas envolvidas na transação controlada. Então divide os lucros entre as empresas associadas sobre uma base econômica válida, que aproximaria ao máximo possível a divisão dos lucros em uma negociação que fosse realizada em bases neutras. A contribuição de cada empresa na transação, ou

na realização do lucro, é baseada numa análise funcional, e validada, se possível, por informações externas do mercado.

A análise funcional é uma análise das funções desempenhadas em cada uma das empresas envolvidas, levando-se em conta os ativos utilizados e os riscos assumidos por elas individualmente. Já as informações externas do mercado podem incluir, por exemplo, os percentuais de lucros divididos ou retornos observados entre empresas independentes em funções comparáveis.

Um dos pontos fortes deste método é que ele não depende diretamente de transações comparáveis, e pode ser utilizado nos casos em que transações similares entre empresas independentes não podem ser identificadas. A alocação dos lucros é baseada na divisão das funções entre as empresas associadas. As informações externas de empresas independentes são relevantes primariamente na análise de divisão dos lucros, para avaliar o valor de contribuição de cada uma das empresas na transação e não para determinar diretamente a divisão dos lucros. Como consequência, este método oferece flexibilidade, levando-se em consideração que os fatos e circunstâncias podem ser únicos entre empresas associadas, atendendo mesmo assim ao Princípio da Neutralidade, pois esta transação deve refletir, por este método, o que empresas independentes razoavelmente teriam feito nas mesmas circunstâncias.

Em contrapartida, uma das fraquezas deste método reside no fato de que as informações externas do mercado, consideradas na avaliação da contribuição de cada uma das empresas na transação, serão menos conectadas à própria transação do que nos outros métodos de avaliação do preço de transferência. Quanto mais longínqua for a natureza da informação usada do mercado externo na aplicação do método do lucro desdobrado, mais subjetivo será o resultado na alocação dos lucros.

Outra dificuldade na aplicação deste método pode residir na dificuldade de se obter as informações da empresa associada estrangeira, para se efetuar a análise das funções desempenhadas. Além disso, as empresas independentes não utilizam este critério na determinação dos seus preços de transferência. E por último,

poderíamos citar a dificuldade de se avaliar as receitas e custos de duas empresas associadas em uma transação controlada, devido às diferenças de prática e critério contábil de um país para outro, deixando de existir uma base comum para avaliação.

O método PSM pode ser dividido em dois outros métodos, que são eles: Método do Desdobramento do Lucro Comparável e o Método do Desdobramento do Lucro Residual.

3.5.4.1 Método do desdobramento do lucro comparável (*comparable profit split method*).

Neste método, o lucro operacional da operação controlada é dividido entre as empresas vinculadas, de acordo com a comparação das transações similares de empresas independentes, levando-se em consideração as funções desempenhadas por cada uma das partes (análise funcional), os ativos utilizados e os riscos assumidos.

3.5.4.2 Método do desdobramento do lucro residual (*residual profit split method*).

O método do Desdobramento do Lucro Residual está dividido em duas fases. Na primeira, os lucros operacionais são desdobrados (divididos), para se obter um retorno de mercado²⁷ sobre os serviços, bens tangíveis ou intangíveis rotineiros que cada parte relacionada proporcionou de lucro à empresa.

Na segunda etapa, se houver algum lucro residual, proveniente de atividades não rotineiras devido a intangíveis que necessitam de avaliação, ainda não apropriado, o mesmo será rateado entre as partes relacionadas com base no valor da contribuição dada pelos intangíveis na transação. Portanto na primeira fase os lucros das atividades de rotina são divididos entre as partes de acordo com um dos métodos disponíveis. Na segunda fase, o lucro residual é dividido de acordo com a contribuição que os intangíveis aplicados por cada uma das partes deram à transação.

²⁷ Retorno de mercado é o retorno alcançado por partes não relacionadas desenvolvendo atividades similares.

3.5.5 Método dos lucros comparáveis (*comparable profits method – CPM*).

O método dos Lucros Comparáveis avalia se o preço praticado numa operação controlada é neutro, através da comparação dos lucros da operação controlada com operações não controladas. Esta análise é efetuada dentro de um período de tempo de aproximadamente três anos, sendo o ano fiscal corrente e os dois anteriores, num universo de empresas do mesmo setor de atividades, que desempenham funções similares às funções das empresas envolvidas na operação controlada, e que estejam expostas a riscos semelhantes.

Como o próprio nome já diz, neste método são comparados os lucros das operações controladas com operações não controladas, através de indicadores do nível de lucros, sendo a média desses indicadores considerada como uma medida razoável de retornos gerados por transações não controladas semelhantes, sendo os mesmos aplicados aos dados financeiros de uma das partes relacionadas, permitindo assim uma apropriação do lucro entre as partes relacionadas.

Através deste método, o preço neutro para uma transação controlada corresponde ao lucro operacional que uma parte relacionada gera numa transação com empresa vinculada, se o seu indicador de nível de lucros for semelhante ao da média do lucro operacional comparável das transações não controladas.

O Método CPM adotado na legislação americana é idêntico ao Método da Margem Líquida das Transações (*Transactional Net Margin Method – TNMM*²⁸), proposto pela OECD.

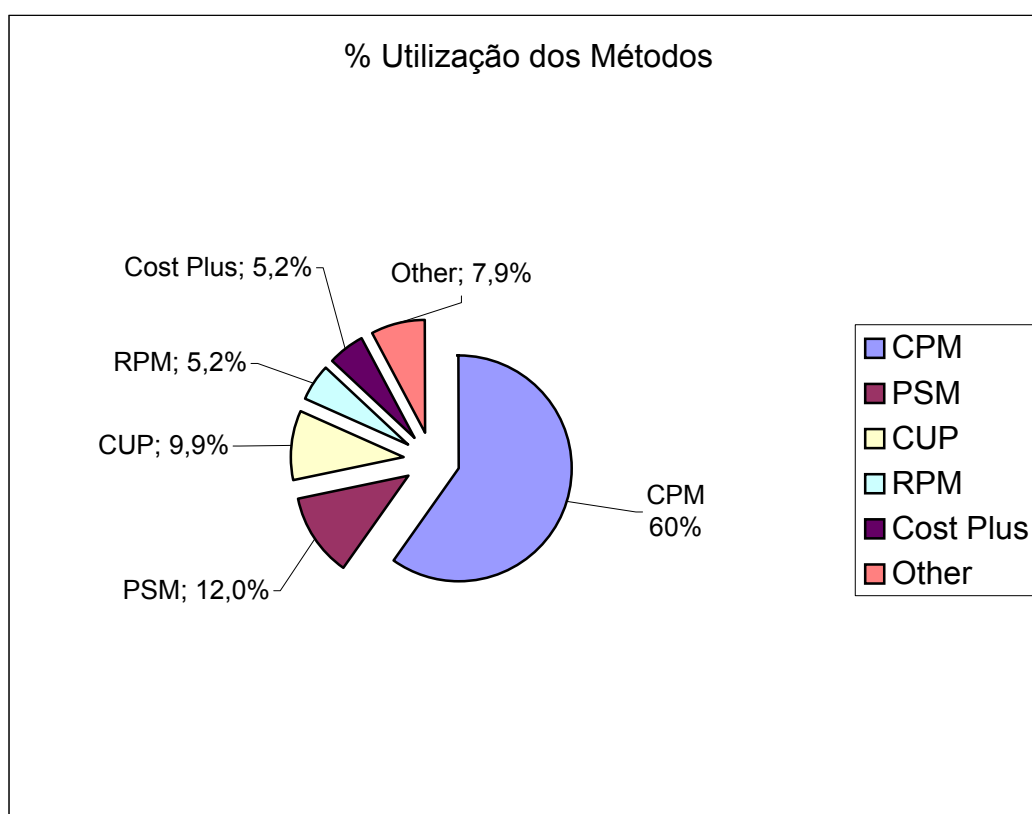
Conforme foi descrito, a legislação americana possui uma preferência pela utilização do método CUP, mas de acordo com Feinschreiber (2000, p. 11-3): "*Tanto os contribuintes como os auditores da IRS têm de forma perspicaz se*

²⁸ Segundo a OECD (2001, p.III9): "O TNMM examina a margem de lucro líquido em relação a uma determinada base (ex: custos, vendas, ativos) que o contribuinte obtém numa transação controlada. Dessa forma, o TNMM funciona de maneira semelhante aos métodos RPM e CPLM. Essa similaridade implica que, para ser adequadamente aplicado, o TNMM deve ser empregado de forma consistente com as dos métodos RPM e CPLM".

desviado desta norma, aplicando o método mais fácil, que freqüentemente é o CPM".

Ratificando a declaração de Feinschreiber, através do gráfico abaixo fica demonstrado que apesar do método CUP ser o preferido pela legislação americana, ele é utilizado em apenas 9,9% dos casos, contra uma utilização de 59,7% do método CPM.

Gráfico 1 – Utilização dos Métodos de *Transfer Pricing* nos EUA.



Fonte: Miesel et al (2002, p.18).

4 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA HOLANDA

4.1 Introdução

Na Holanda não há uma legislação detalhada e específica sobre os Preços de Transferência. Contudo o Princípio da Neutralidade é reconhecido na aplicação das regras gerais que regulam os lucros, incluso nas leis tributárias.

As regras da OECD não são oficialmente adotadas, mas de acordo com Sporken (2001: p. 27): “O *Ministro de Estado das Finanças* tem em diversas ocasiões estabelecido que a política para os Preços de Transferência na Holanda, dentro de um contexto internacional, é baseado no Princípio da Neutralidade”²⁹.

4.2 Regras gerais

As regras gerais que regulam sobre os lucros foram inclusas em 1964 através do *Personal Income Tax Act*, e em 1969 através do *Corporate Income Tax Act*. O artigo sétimo da lei de 1964, que também é aplicável às empresas, sugere que as receitas e as despesas serão eliminadas do lucro a ser tributado, conforme elas surgem de transações que não tem os preços justos de mercado. Já o artigo nove da mesma lei, faz referência às práticas de negócios e fornece as bases para a determinação dos lucros anuais.

Estes artigos da lei do imposto sobre a renda tem certa flexibilidade, desde que os preços de transferência tenham sido determinados numa base razoável, neutra, de acordo com as características próprias de cada negócio. O contribuinte deve estar apto a demonstrar, através da documentação necessária que ele tem atendido a esses princípios gerais, estando também em conformidade com as diretrizes da OECD.

As autoridades fiscais farão os devidos ajustes na base de cálculo do imposto sobre a renda da companhia, quando as transações com as partes

²⁹ O Princípio da Neutralidade está suportado pelo artigo 3.8 do *Corporate Income Tax Act*

relacionadas não atenderem ao Princípio da Neutralidade. A sub avaliação da base de cálculo do imposto sobre a renda efetuada pela empresa pode ser interpretada como uma distribuição disfarçada de dividendos, incidindo sobre esta diferença o imposto de renda retido na fonte.

Já no caso de lucro “excedente”, demonstrado pela empresa holandesa em uma transação com parte vinculada, que não tenha atendido ao princípio da neutralidade, o mesmo pode ser tratado como uma contribuição informal de capital realizada pela empresa vinculada, devendo ser tributado este capital no montante de um por cento do valor do lucro excedente, uma única vez. Esses valores podem ser em último caso requeridos como dedutíveis pela empresa, para fins de imposto sobre a renda, no montante da contribuição de capital informal.

Se a empresa não proceder aos ajustes solicitados, Vam Dam (2000, p. 103) destaca que: *“As penalidades impostas estão acima dos cem por cento (100%) do imposto devido”*.

4.3 Resoluções sobre os preços de transferência.

O Ministro das Finanças tem emitido certas resoluções para prover um guia de interpretação e aplicação das leis tributárias da Holanda em certas situações específicas. Estas Resoluções tem como objetivo garantir a aplicação consistente e uniforme das leis tributárias. As Resoluções que abordam sobre os preços de transferência, são a seguir apresentadas de forma sintetizada.

4.3.1 Regras para grupos prestadores de serviços.

A Resolução de 25 de Abril de 1985 rege sobre as empresas que prestam serviços de suporte ou auxiliares para outros membros de um mesmo grupo multinacional. Nos casos em que uma empresa de origem holandesa esteja prestando serviço à outra empresa vinculada, a receita a ser tributada pode estar restrita aos custos operacionais mais um mínimo de cinco por cento (5%) de lucro, se não houver risco para o prestador do serviço.

4.3.2 Regras para grupos financeiros

As regras aplicáveis aos grupos financeiros devem ser seguidas por todas as empresas financeiras, que façam empréstimos de uma companhia do grupo ou de terceiros, e repassem esses recursos na forma de empréstimos para outra empresa do grupo. Nessas transações com empresas vinculadas, a empresa financeira deverá realizar um lucro de no mínimo doze e meio por cento (12,5%) do spread da operação se os recursos foram emprestados (provenientes) de uma empresa do grupo, ou de vinte e cinco por cento (25%), se os recursos foram emprestados de uma terceira parte. Estes percentuais mínimos de lucro sobre o spread das operações devem ser aplicados sobre o spread líquido de impostos e custos, e nos casos em que não houver nenhum risco adicional.

4.3.3 Regras para grupos que concedem licença³⁰.

Essas regras são aplicáveis as empresas que recebem royalties de empresas holandesas licenciadas, e depois pagam royalties ao proprietário da marca (licenciador). As empresas deverão apresentar um lucro antes dos impostos de no mínimo sete por cento (7%) dos royalties recebidos para que as autoridades fiscais considerem a operação dentro do Princípio da Neutralidade.

4.3.4 Acordos Avançados de Precificação (APA)³¹.

4.3.4.1 Acordos unilaterais

Na Holanda, muitos assuntos referentes ao Preço de Transferência, são acordados previamente entre os contribuintes e a autoridade fiscal, sobre o método que melhor atenda ao Princípio da Neutralidade. Os termos desses acordos são geralmente baseados em fundamentos discutidos entre o Parlamento e o Ministério.

Esses acordos são simples procedimentos que procuram atender ao Princípio da Neutralidade, das unidades holandesas, tendo em vista as condições

³⁰ Essas empresas são o que conhecemos no Brasil como Master-Franqueados.

³¹ Advanced Pricing Agreement.

específicas em que cada negócio é realizado. De acordo com Harmen Van Dam (2000, p. 105): *“Esses acordos são unilaterais, pois procuram evitar debates dispendiosos sobre os preços praticados, depois que todas as transações tenham sido completadas”*.

4.3.4.2 Acordos bilaterais ou multilaterais.

Na Holanda, a legislação³² prevê a possibilidade de se fazer acordos bilaterais³³ ou multilaterais. Para adaptar as regras do acordo aos outros países, as autoridades fiscais da Holanda são flexíveis, considerando todo o período em que o acordo será aplicado e promovendo melhorias no sistema de preços de transferência durante este período.

Estes acordos são ferramentas úteis para reduzir a incerteza e evitar o risco de bi-tributação, particularmente em situações nas quais existe o estabelecimento preciso a respeito dos mecanismos de precificação ou de quais os pontos principais serão considerados pelas autoridades fiscais.

4.3.5 Convenção de arbitramento da União Européia

A Convenção de Arbitramento da União Européia entrou em vigor dia 1 de Janeiro de 1995. Esta convenção prevê uma resolução para as disputas sobre os preços de transferência entre companhias vinculadas nos países membros da União Européia. Ela estabelece a realização de ajustes nos preços de transferência na jurisdição (país) que está ocasionando ou irá ocasionar a bi-tributação.

A Resolução emitida pelo ministro das finanças da Holanda em 28 de Novembro de 1995 explica a metodologia holandesa para certas práticas relatadas na Convenção para eliminação da bi-tributação. A resolução apresenta também os procedimentos a serem adotados na apresentação de um caso para arbitramento (julgamento).

³² Resolução IFZ 94/844 de 19 de Outubro de 1994.

³³ O Brasil é um dos países que possui acordo bilateral com a Holanda.

A bi-tributação tem sido ultimamente eliminada através destes acordos de arbitramento. Este objetivo é considerado um progresso considerável sobre as questões tributárias bilaterais, não obrigando assim as autoridades fiscais dos países a ficarem envolvidas em disputas, buscando uma resolução para os preços de transferência.

4.3.6 Informações

De acordo com as leis tributárias da Holanda, pode ser solicitado ao contribuinte, pela autoridade fiscal, para que o mesmo providencie o acesso a todos os livros e documentos fiscais, que possam ser relevantes para a determinação da posição dos impostos da companhia.

Caso o contribuinte não forneça as informações requeridas pela autoridade fiscal, o mesmo é responsabilizado em apresentar as provas, e no caso de falha no fornecimento destas provas o mesmo poderá ser indiciado criminalmente, estando sujeito às penalidades previstas na lei e até mesmo a prisão.

É comum nas investigações sobre os Preços de Transferência a autoridade fiscal solicitar as seguintes informações ou documentos³⁴:

- a) As contas relevantes das companhias estrangeiras pertencentes ao grupo;
- b) Um demonstrativo de todas as transações intercompanhia e os montantes envolvidos, incluindo os custos da matriz repassados;
- c) Um sumário das políticas para os Preços de Transferência para bens, serviços e intangíveis, incluindo os detalhes e as recentes mudanças de políticas ou métodos;

³⁴ De acordo com Ossi et al (2003, p.284): “ A vasta diferença em cada país a respeito das regras do Preço de Transferência, penalidades e documentos, faz com que a preparação dos documentos se torne uma das tarefas mais duras para os gestores tributários”.

- d) Um resumo de todo o fluxo de produtos entre o grupo, desde a compra de matéria-prima até a venda de produtos acabados;
- e) O resultado de uma análise funcional, indicando as funções econômicas e os riscos incorridos pelas companhias do grupo, além dos intangíveis envolvidos;
- f) Uma síntese de todos os acordos sobre os Preços de Transferência realizados com as autoridades locais e estrangeiras, e os efeitos provocados na alocação dos lucros entre as companhias do grupo.

O fornecimento de informações de uma companhia estrangeira do grupo é sempre um assunto delicado. Quando a empresa holandesa possui o controle acionário de uma empresa estrangeira, as autoridades fiscais da Holanda podem, de acordo com a Resolução de 12 de Agosto de 1985, requer que o contribuinte local providencie as informações e o acesso aos livros e documentos fiscais da subsidiária estrangeira. Nos casos em que a subsidiária estrangeira fornece bens à empresa holandesa, o fiscal pode requerer as informações sobre a formação dos Preços de Transferência, incluindo os lucros auferidos pela subsidiária.

O Fisco pode requerer também que o contribuinte forneça as informações das demais companhias estrangeiras do grupo. Contudo o contribuinte não é obrigado a fornecer estas informações, se as empresas vinculadas forem domiciliadas na União Européia ou em algum país em que a Holanda tenha algum acordo bilateral onde esteja previsto um artigo de intercâmbio de informações.

Nestas circunstâncias, as informações deverão ser solicitadas diretamente das autoridades fiscais do país onde estiver domiciliada a empresa vinculada. Se este processo falhar, então poderá ser solicitada a empresa às informações da empresa vinculada, podendo a mesma ser responsabilizada no caso de não fornecimento das informações.

4.3.7 Métodos

Para demonstrar às autoridades fiscais da Holanda que as políticas de Preços de Transferência estão atendendo ao Princípio da Neutralidade, a precificação deverá estar baseada num dos métodos³⁵ geralmente aceitos e recomendados pela OECD, que são:

- a) Método dos Preços Independentemente Comparáveis (*Comparable Uncontrolled Price Method – CUP*).
- b) Método do Custo Mais Margem (*Cost Plus Method*).
- c) Método do Preço de Revenda (*Resale Price Method – RPM*).
- d) Método dos Lucros Comparáveis (*Comparable Profits Method – CPM*).
- e) Método da Margem Líquida das Transações (*Transactional Net Margin Method – TNMM*).

Apesar da aceitação de qualquer um dos métodos acima, Sporcken (2001, p. 27) destaca que os principais métodos são o CUP, RPM e CPLM.

O método selecionado deverá resultar na apresentação de margens que estejam razoavelmente alinhadas com os resultados comparados, apresentados por companhias independentes, em transações semelhantes, no mesmo tipo de indústria.

As margens devem refletir que a companhia opera com centros de resultado (lucro) em preferência aos centros de custos, devendo a companhia ao longo do tempo demonstrar assim resultados (lucros) adequados. Os preços de transferência

³⁵ Os métodos praticados na Holanda são semelhantes aos métodos adotados pelos EUA e recomendados pela OECD, estudados no capítulo anterior. Portanto as diferenças de um país para outro são mais estruturais do que metodológicas.

utilizados deverão estar preferencialmente baseados em comparações de preços ou margens, e a escolha desta comparação deverá estar suportada pelo resultado da análise funcional.

É requerido das empresas também, o fornecimento de informações legais à Câmara do Comércio local, ficando essas informações num banco de dados, podendo ser usadas por outras companhias em situações similares, para justificar ou defender uma política de preços de transferência.

As autoridades fiscais podem também obter e usar todas as informações públicas disponíveis, incluindo banco de dados externos, para dar suporte a sua posição. Eles podem também utilizar informações disponíveis, mas que não sejam públicas (ex: margem bruta, lucro operacional), provenientes de sua própria base de dados, como as declarações de imposto de renda ou de auditorias realizadas na concorrência.

Mesmo assim, as informações internas são raramente utilizadas como evidência em disputas legais, pois isto poderá colocar as autoridades fiscais em situação delicada, devido a sua obrigação de confidencialidade das informações, na busca da prova de que a metodologia de precificação não atende ao Princípio da Neutralidade.

Portanto é de suma importância o estabelecimento de políticas claras de Preços de Transferência, devido ao crescente risco de auditorias fiscais³⁶, além do problema potencial da bitributação. Isto requer das empresas a manutenção de extensa e completa documentação, que sirva de suporte ao método de precificação adotado.

³⁶ Conforme Virginia Anne Taylor (2002, p.311): *“Apenas a metade das multinacionais auditadas recentemente foram capazes de defender seus métodos de Preço de Transferência”*.

5 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA ESPANHA.

5.1 Introdução.

Em 27 de dezembro de 1978 a Lei sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (Lei 61/1978³⁷) já introduzia o Princípio da Neutralidade, mas sem providenciar detalhes³⁸ sobre os Preços de Transferência.

A Lei atual sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (Lei 43/1995 de 27 de Dezembro de 1995), que entrou em vigor a partir de Janeiro de 1996, no artigo 16 dispõe sobre os Preços de Transferência, mantendo o Princípio da Neutralidade para avaliação das transações entre partes relacionadas e apresenta os métodos de cálculo para os Preços de Transferência, de acordo com as normas da OECD.

5.2 Particularidades da legislação.

Os principais aspectos e condições sobre os Preços de Transferência na Espanha estão baseados, como visto, no artigo 16 da Lei 43/1995. Este artigo define as regras gerais sobre os Preços de Transferência, incluindo a aplicação do Princípio da Neutralidade para todas as transações entre partes relacionadas. O mesmo artigo também define o que são as “partes relacionadas” e estabelece os métodos que podem ser aplicados. Os principais aspectos da Lei são:

- a) A autoridade fiscal avaliará as operações realizadas entre partes relacionadas, verificando se a transação não gerou um imposto menor para a Espanha, do que teria gerado uma transação a valor de mercado normal.

³⁷ De acordo com Gomez-Arnau (2000, p.89): “ Sob a Lei 61/78, as transações entre partes associadas, devem ser feitas em conformidade com os preços acordados entre companhias independentes, nas condições normais de mercado”.

³⁸ A lei 61/78 não dispunha sobre os métodos de cálculo. Apresentava apenas o Princípio da Neutralidade.

- b) Para determinar o valor de mercado normal, a autoridade fiscal aplicará um dos seguintes métodos:
- b 1) Constatar o valor de mercado dos bens ou serviços em questão, ou de outros bens ou serviços similares, fazendo os devidos ajustes, em último caso, para se obter os valores equivalentes;
 - b 2) O preço de mercado de bens e serviços calculado através de um acréscimo ao preço de compra ou ao custo de produção, por uma margem que a empresa habitualmente opera em transações semelhantes, com partes não relacionadas (independentes), ou através de uma margem que as empresas usualmente operam no setor, em transações semelhantes com pessoas ou entidades independentes;
 - b 3) O preço de revenda de bens ou serviços, reduzido por uma margem que a empresa usualmente obtém, em operações similares com partes não relacionadas, ou através da margem que as empresas do setor operam em transações independentes;
 - b 4) Quando nenhum dos métodos acima for aplicável, o preço será derivado da distribuição de todos os resultados da operação em questão, levando-se em conta os riscos assumidos, os ativos envolvidos e as funções realizadas por cada uma das partes relacionadas.

5.3 Características principais dos preços de transferência na Espanha

Algumas outras características da regulação dos Preços de Transferência na Espanha são:

- a) O artigo 16 inclui a avaliação dos métodos aplicáveis para transações com partes relacionadas;
- b) O mesmo artigo provê as regras para uma correta distribuição ou divisão das contribuições para as atividades de pesquisa e desenvolvimento e gerenciamento das despesas de suporte;
- c) Pela primeira vez, foi incluído nas leis da Espanha os Acordos Avançados de Precificação, realizados entre as empresas e as autoridades fiscais;
- d) São consideradas como partes relacionadas as empresas que participam com cinco por cento (5%) ou mais de outra empresa, ou um por cento (1%) ou mais, no caso de ser uma companhia de capital aberto, com ações negociadas em bolsa;
- e) São estabelecidas no artigo 16 também as regras especiais de Preços de Transferência, para os casos de mudança de residência, fechamento permanente de estabelecimento, ou transações com residentes em territórios que são paraísos fiscais.

No artigo 15 da mesma lei, são estabelecidas as regras para avaliação e ajuste dos Preços de Transferência nas transações entre partes vinculadas, de acordo com os valores estabelecidos no mercado normal. Neste mesmo artigo fica estabelecido que somente a autoridade fiscal pode fazer os ajustes nos preços. Isto é contraditório dentro da própria lei, onde no artigo 61 estabelece que o contribuinte deve efetuar de forma voluntária e espontânea as correções de erros detectados na área tributária.

As empresas têm utilizado o artigo 15 para se defender de qualquer tipo de penalidade ou multa, se algum ajuste for efetuado nos Preços de Transferência durante uma auditoria fiscal que cause impacto sobre os impostos, pois de acordo com este artigo somente a autoridade fiscal está autorizada a efetuar os ajustes nos Preços de Transferência.

5.4 Métodos de precificação

De acordo com Feinschreiber (2000, p. 11-29):

O principal método de precificação é o Método dos Preços Independentemente Comparáveis (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP). Outros métodos podem ser utilizados, desde que o Método CUP não possa ser aplicado. O Método do Preço de Revenda (Resale Price Method - RPM) e o Método do Custo mais Margem (Cost Plus Method - CPLM) são os dois métodos que podem então ser aplicados como opção. Nos casos em que nenhum dos três métodos anteriores possa ser aplicado, então é considerado como um método alternativo o Método do Lucro Desdobrado (Profit Split Method - PSM).

Este tratamento segue as diretrizes da OECD, contudo existem algumas diferenças fundamentais que podem ser encontradas, como as seguintes:

- a) A Espanha não permite alguns métodos que são propostos pela OECD. Especificamente o Método da Margem Líquida das Transações (*Transactional Net Margin Method - TNMM*) não foi introduzido na legislação;
- b) A ordem em que os métodos devem ser aplicados não é a mesma estabelecida pela OECD. O primeiro método a ser utilizado deve ser o CUP, e no caso de inaplicabilidade deste, teríamos em segundo lugar os métodos CPLM e RPM. Como terceira e última opção aparece então o método PSM.

De acordo com as regras da OECD, os três métodos tradicionais de Preços de Transferência (CUP, CPLM e RPM) estão agrupados no mesmo nível de preferência. Estes métodos são considerados pela OECD como preferenciais em relação ao PSM e ao TNMM (não incluso nas leis da Espanha). Portanto as diferenças são apenas de estrutura de prioridade de métodos, já que os métodos tradicionais são semelhantes. Os métodos baseados nos lucros são considerados como de última alternativa sendo que o método TNMM não é reconhecido.

5.4.1 Método dos preços independentemente comparáveis (*comparable uncontrolled price method – CUP*).

O artigo 16 da Lei do imposto de renda define o método CUP como o preço de mercado de bens ou serviços, e nos casos de similaridade, considerando-se as devidas correções para se obter o mesmo preço, de acordo com as características de cada transação.

O método CUP é ideal se existe um preço de mercado para os mesmos bens ou serviços que são objeto da transação entre empresas vinculadas. O preço aplicado para estes bens ou serviços será inevitavelmente o preço de mercado aplicado nas transferências entre empresas independentes. No caso de não encontrar produtos idênticos no mercado, o método CUP permite ser considerado o preço de mercado de bens ou serviços similares. As necessárias correções ou ajustes deverão ser efetuadas para que se encontre a mesma base de comparação com os produtos ou serviços similares.

O artigo 16 não esclarece a distinção entre produtos ou serviços idênticos ou similares. Já as Diretrizes da OECD indicam que a natureza das transações entre as empresas serão objeto de consideração. Existe portanto uma diferença mínima entre os conceitos do método na legislação Espanhola e nas diretrizes da OECD. Enquanto o artigo 16 estabelece a comparação exclusiva dos bens e serviços, a OECD estabelece a comparação da transação, avaliando não somente a similaridade dos produtos mas também os diversos fatores que envolvem a transação, como quantidades, prazo etc.

Infelizmente, a complexidade das organizações na economia global atual, torna na maioria das vezes impossível a aplicação do método CUP, a não ser que estejam sendo transacionadas quotas de commodities num mercado organizado.

5.4.2 Método do custo mais margem (*cost plus method - CPLM*) e o método do preço de revenda (*resale price method - RPM*).

O método CPLM é definido como o preço de venda de bens e serviços calculado pelo acréscimo ao valor de compra ou ao custo de produção de uma margem que usualmente é obtida em transações semelhantes efetuadas com entidades independentes ou com a margem que outras empresas obtêm em operações semelhantes com pessoas independentes. A legislação espanhola define o método CPLM, sem contudo indicar o que deve ser considerado como transações semelhantes, ou quais os custos que deverão ser incluídos no custo de produção.

Já o método RPM, é definido como o preço de revenda de bens ou serviços, reduzido de uma margem que usualmente o revendedor aplica em transações semelhantes, com entidades independentes. Tanto o método RPM como o CPLM, não requer que os produtos sejam idênticos ou similares, como é requerido no método CUP. Não há dúvida que muitos produtos são comparáveis, mas a margem aqui é o foco de comparação. É mais importante prestar atenção a outros aspectos da transação como as funções desempenhadas ou as circunstâncias financeiras.

5.4.3 Método do lucro desdobrado (*profit split method - PSM*).

O método PSM, como mencionado, é considerado como secundário, e será utilizado somente nas situações em que nenhum dos três métodos anteriores for aplicável. Este método é definido como o preço que é derivado do desdobramento total dos lucros da transação, levando-se em consideração os riscos assumidos, os ativos envolvidos e as funções desempenhadas pelas partes relacionadas.

Assim como nos outros métodos, a legislação não dispõe de uma análise detalhada do método, apresentando uma interpretação do mesmo.

5.5 Acordos avançados de precificação

Os acordos avançados de precificação estão inclusos também no artigo 16 e no artigo 28, onde são estabelecidos os procedimentos detalhados para aplicação, submissão, negociação e resolução dos acordos.

De acordo com Gómez-Arnau (2000, p. 94):

Os Acordos Avançados de Precificação são esforços para adaptar o sistema de impostos para as situações particulares dos contribuintes. Assim a legislação inclui um número de provisões que oferecem acordo entre o contribuinte e a receita, para certos assuntos como: esquemas especiais de amortização, pesquisa e desenvolvimento, entre outros.

As principais características dos Acordos Avançados de Precificação na Espanha são:

- a) A proposta elaborada pelo contribuinte para a autoridade fiscal deverá ser baseada no Princípio da Neutralidade;
- b) Esta proposta deverá ser referente a transações efetuadas entre partes relacionadas, ou em relação a despesas de pesquisa e desenvolvimento, custos compartilhados ou taxas de gerenciamento acordadas entre partes relacionadas;
- c) A data do início de vigência do acordo será posterior a data do pedido elaborado pelo contribuinte. A validade será de três anos fiscais;
- d) No caso de mudanças substanciais nas circunstâncias econômicas, os acordos poderão ser modificados para se adaptarem a essas novas circunstâncias.

5.6 Outros aspectos práticos

As regras para os Preços de Transferência na Espanha não exigem a elaboração de documentação específica. Contudo, na solicitação dos Acordos Avançados de Precificação é necessário à apresentação da seguinte documentação:

- a) Descrição das transações dentro dos aspectos técnicos, legais, econômicos e financeiros;
- b) Descrição do método de avaliação proposto. As circunstâncias econômicas que foram consideradas como base para a seleção do método de precificação deverão estar incluídas;
- c) As demais informações necessárias que justifiquem o método de precificação escolhido;
- d) Valores encontrados com a aplicação do método de precificação;
- e) Informação comparativa, incluindo a identificação das companhias que operam nos mesmos mercados e os preços e margens aplicados em transações semelhantes com pessoas independentes;
- f) Distribuição dos resultados da transação entre as partes envolvidas que resultou da consequência do método proposto;
- g) Informação a respeito de outros Acordos Avançados de Precificação em vigor ou pendentes de aprovação em outros países;
- h) Informação sobre outras transações com as mesmas partes relacionadas que não estão inclusas na solicitação do acordo.

6 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA FRANÇA.

6.1 Introdução

Desde 1933 já existe a linha mestra para a legislação dos Preços de Transferência na França, mas foi dada atenção ao assunto somente a partir do ano de 1995.

Chaoul e Kouloumba (2002, p. 59) destacam que:

O artigo 57 do Código Geral de Impostos³⁹ foi introduzido na lei em 1933, mas a legislação dos Preços de Transferência sempre foi ausente. Somente a partir de 1995 são realizadas mudanças significativas na legislação dos Preços de Transferência, como resultado de uma das principais áreas focadas pelas autoridades fiscais francesas.

Assim como os Estados Unidos, a França resolveu reagir drasticamente, para garantir que sua base de cálculo do imposto de renda não sofresse declínio⁴⁰, devido à transferência de recursos disfarçados entre empresas vinculadas.

Em 1996 a França criou um time de especialistas em Preços de Transferência, que se tornou a 30ª. Brigada Central de Auditoria Fiscal⁴¹, responsável pela investigação do assunto, avaliação e regulamentação.

6.2 Regras gerais sobre os preços de transferência.

Na legislação francesa, no artigo 57 do Código Geral de Impostos, encontramos as normas equivalentes ao Princípio da Neutralidade. Este artigo é o tema de uma seção, voltada somente para empresas que têm controle sobre firmas estrangeiras, consideradas como empresas dependentes, podendo a autoridade fiscal reavaliar todas as transferências indiretas de lucros entre companhias dependentes, que são aquelas que fazem parte do mesmo grupo econômico.

³⁹ *Code Général des Impôts* - (Equivalente a nossa Lei sobre o Imposto de Renda.).

⁴⁰ Chaoul e Kouloumba (2002, p. 60) citam que: “De acordo com dados do governo, a base de cálculo do lucro cresceu mais de 6 bilhões de Euros entre 1995 e 2000, como resultado dos ajustes realizados nos Preços de Transferência”.

⁴¹ Este seria um comitê de estudos e regulamentação sobre os Preços de Transferência na França (*Direction des Vérifications Nationales et Internationales*).

Primeiramente as autoridades fiscais precisam provar que existe uma relação de dependência entre a empresa francesa e a estrangeira, para poder aplicar este artigo sobre os Preços de Transferência. Uma empresa Francesa pode ter uma empresa estrangeira dependente ou a empresa estrangeira ter uma empresa francesa como dependente.

Uma ou mais empresas estrangeiras podem estar sob o controle comum de uma mesma companhia, grupo ou consórcio de empresas. Portanto, as autoridades fiscais têm uma ampla interpretação das noções de dependência.

6.2.1 Relação de dependência - *De Jure* (dependência legal).

A dependência legal pode existir quando ocorrer uma das três situações:

- a) Uma parte possui uma porção dominante, direta ou indiretamente, das ações de outra (para se ter o controle, deve possuir mais de 50% das ações).
- b) Uma parte possui a maioria das ações com direito à voto, que pode ser usado em assembléias gerais.
- c) A autoridade fiscal pode provar que existe uma relação de dependência, demonstrando que uma companhia tem exercido o poder de decisão sobre outra⁴².

6.2.2 Relação de dependência - *De Facto* (dependência de fato).

Esta relação de dependência pode ser contratual. A dependência contratual pode existir quando uma empresa utiliza o canal de distribuição de outra companhia com exclusividade, através de acordos contratuais, dando a conotação de dependência econômica.

⁴² A autoridade fiscal pode tentar provar a dependência econômica ou a dependência de fato se não for possível demonstrar a dependência legal.

A relação contratual não é essencial. As autoridades fiscais podem considerar a situação como um todo e demonstrar a dependência econômica entre as empresas, pela existência de uma relação especial entre elas.

Conforme decisão⁴³ do Supremo Tribunal Francês, a empresa que possui um capital modesto, para operar somente nos seus primeiros anos de existência, necessita captar uma larga soma de recursos de uma companhia estrangeira, pode ser considerada também como dependente.

Apesar da França possuir regras gerais sobre os Preços de Transferência e atuar de maneira ativa nos processos de fiscalização, não possui uma regulamentação sobre os Preços de Transferência. A falta de regulamentação dá às autoridades fiscais amplos poderes de avaliação, causando vantagens e desvantagens.

Devido à falta de regulamentação sobre os Preços de Transferência, uma vantagem na visão do contribuinte é que as autoridades fiscais têm dificuldade em convencer um juiz a reconhecer seu ponto de vista.

A desvantagem é que as autoridades fiscais têm amplos poderes para analisar e avaliar, tornando o processo de auditoria ou de recurso amplamente limitado pela subjetividade de interpretação.

6.3 Práticas comuns das autoridades fiscais

Ao procurar vantagens nos propósitos de Preços de Transferência, as autoridades fiscais devem avaliar as operações da firma. A avaliação deve levar em consideração o contexto na qual a empresa opera (político, econômico e social).

Além disso, devem verificar se o pagamento do contribuinte está de acordo com a política econômica e se justifica. Ao fazer esta análise, as autoridades fiscais não interferem no gerenciamento dos executivos da empresa.

⁴³ Moção de n. 65810 RO pg. 117, de 03 de Abril de 1942, emitida pela Suprema Corte Administrativa Francesa.

As autoridades fiscais devem definir que norma está inserida numa transação similar e podem simular uma situação na qual as características sejam comparáveis à transação alvo com o objetivo de estabelecer esta norma.

As autoridades fiscais devem entender qual é a realidade econômica da transação entre duas firmas semelhantes não envolvidas. Outrossim, podem notificar o contribuinte caso a diferença entre a simulação e a realidade da transação seja significativa e projete transferências indiretas de lucro através do aumento ou diminuição dos preços de compra e venda, ou de algum outro modo.

6.4 Simulação da transferência indireta de lucro no exterior

As autoridades fiscais francesas podem presumir que haja uma transferência indireta de lucro no exterior, se conseguirem demonstrar a relação de dependência entre a companhia afiliada e a firma francesa e a existência de uma vantagem anormal dada de uma à outra.

O contribuinte pode reverter essa suspeita se puder demonstrar que a vantagem sugerida não se aplica e mesmo que exista, provar que a vantagem deve ser dada ou recebida no melhor interesse das empresas⁴⁴.

O artigo 57 do Código Tributário Francês explicita que a empresa tem o direito de invocar os interesses financeiros e comerciais que obteve das subsidiárias estrangeiras para justificar a natureza da vantagem que recebe. Sendo assim, a empresa que se estabelece num novo mercado, em um novo país e concede preços baixos a sua subsidiária de forma que esta possa estabelecer sua própria base de clientes, não pode ser sancionada pelas limitações impostas por este artigo.

⁴⁴ Conforme destacado por Chaoul e Kouloumba (2002, p.63): “Nos casos em que a empresa não apresentar documentação apropriada, a auditoria fiscal pode aplicar uma multa de 7.500 Euros por ano fiscal, podendo ser acrescida de 40% de multa sobre os impostos não recolhidos depois de recalculado os Preços de Transferência, nos casos de má fé, ou acrescida de 80% de multa nos casos de ato fraudulento”.

6.5 Diferenças nos padrões de neutralidade franceses

De fato, as conseqüências do artigo 57 do Código Fiscal Francês são muito similares às conseqüências das provisões de Preços de Transferência em qualquer lugar. Entretanto, o artigo 57, por si só, não proporciona inversão no ônus da prova, que fica nas mãos das autoridades fiscais francesas. Desde 1996, o ônus da prova fica com o contribuinte, somente se este falhar na apresentação de documentação satisfatória.

6.6 Métodos de precificação na França

As autoridades fiscais francesas aceitam todos os métodos da OECD, mas, têm seu modo próprio de analisá-los e costumam fazê-lo comparativamente:

- a) Os métodos tradicionais dependem de dados de transações similares.
- b) Os dados de lucro podem ser usados somente se não forem encontrados dados da transação.

A 30^a. brigada impôs a necessidade de dados comparativos. Assim sendo, as autoridades fiscais são minuciosas com os métodos de lucro e os profissionais tributários estão considerando se os auditores podem abrir mão de uma norma similar para procurar uma que seja específica da transação em questão, como por exemplo, os competidores diretos dos contribuintes.

No momento, a Brigada Central de Auditoria Fiscal ainda lança mão da norma similar. Os auditores reclamam que não existe uma que seja verdadeira e usam dados de outras auditorias fiscais na mesma indústria, sendo encorajados a seguir cuidadosamente a evolução desta questão.

Se as autoridades fiscais aplicarem comparações, significa que utilizarão dados tradicionais coletados durante as auditorias fiscais. Como o contribuinte não

pode ter acesso a esse tipo de dados, o uso de transações semelhantes pode significar taxaço arbitrária novamente.

6.6.1 Método dos preços independentemente comparáveis (CUP)

Como na OECD, as autoridades fiscais reconhecem que o método dos preços independentemente comparáveis   o melhor quando pode ser aplicado.

6.6.2 Método do custo mais margem (CPLM)

As autoridades fiscais francesas baseiam-se nos manuais da OECD para este método. Não há nuances específicas para este método, entretanto, os contribuintes precisam ter em mente que os custos totais sob os padrões da contabilidade francesa podem ser diferentes dos outros países.

O CPLM é o favorito para serviços. Existe uma base fácil para a alta de preço. Para empresas com matriz, as autoridades fiscais francesas asseguram normas de compensa o baseadas no CPLM para o gerenciamento de serviços com a alta entre oito a dez por cento. Estas porcentagens são apenas a base. O contribuinte tem a obriga o de evidenciar que sua alta de preço se equipara ao Princípio de Neutralidade sob sua situa o específica.

6.6.3 Método do preço de revenda (RPM)

Este método é freqüentemente usado por distribuidores na França. Como num método de margem bruta, este pode ser um mecanismo eficiente para defender um prejuízo do distribuidor.

As autoridades fiscais francesas tendem a preferir o método da margem líquida das transa es (TNMM) para este tipo de distribuidores. Sob o método de Preço de Revenda, as autoridades francesas geralmente checam se o distribuidor acompanhou o orçamento de vendas. Se o orçamento for esquecido, as autoridades usam os dados como evidência de que o método não   confiável para que o distribuidor gaste em orçamentos superfaturados.

6.6.4 Método da margem líquida das transações (TNMM)

Ao contrário da crença comum, as autoridades fiscais francesas não se opõem aos métodos de lucro. Na realidade, começaram a aplicar recentemente o TNMM nas auditorias de preços de transferência. Uma questão muito observada é se o TNMM da OECD é equivalente ao método CPM dos Estados Unidos. Ambos são muito similares. Entretanto, as autoridades fiscais francesas aplicam na prática o TNMM que é diferente da implementação do CPM.

As autoridades fiscais francesas procuram ter menos comparações e considerar quanto menos, melhor. Muitas comparações significam que os critérios de comparação não estão suficientemente precisos. Como uma questão prática, as comparações estabelecidas pela TNMM ou métodos de margem bruta são sempre limitadas para menos de dez comparáveis. Na França começar com a classificação do Princípio da Neutralidade é o bastante, mas as comparações que se estabelecem são em menos quantidade que nos Estados Unidos.

As autoridades fiscais francesas relutam em aceitar âmbitos muito grandes. A classificação do Princípio da Neutralidade deve ser precisa, caso contrário, significa que a comparação inclui empresas que não são verdadeiramente semelhantes, ou que os indicadores de lucro não são relevantes. Até onde os indicadores de lucro se aplicam, as autoridades fiscais francesas são abertas a qualquer tipo de indicadores.

6.6.5 Método do lucro desdobrado (PSM)

As autoridades fiscais francesas têm utilizado este método ultimamente com maior frequência. Os contribuintes relutam em aceitá-lo porque leva a um desdobramento da contabilidade gerencial e para uma discussão árdua em como dividir a receita.

As indústrias de telecomunicações e o comércio têm sido os principais alvos da implementação deste método. Até onde estão envolvidos os serviços financeiros

globais, as autoridades tendem a preferir o método PSM residual que é consistente tanto com as normas da OECD, quanto com a Receita Francesa.

6.7 Acordos avançados de precificação (APA)⁴⁵

As medidas relacionadas aos APAs objetivam ser um passo a frente para as questões relacionadas a Preços de Transferência na França.

6.7.1 Objetivos do programa APA

Este programa aplica-se aos casos complicados de questões relacionadas a preços de transferência, especialmente quando o Princípio da Neutralidade não é nem preciso, nem confiável por vários motivos diferentes como, por exemplo, falta de parâmetros para comparação.

O APA na França é um procedimento bilateral entre as autoridades fiscais de somente dois países. Sobre isso Gelin e Sardou (2000, p. 65) destacam que: *“As multinacionais que desejam cobrir todas as transações entre empresas vinculadas precisam solicitar um APA para cada país onde haja empresa filiada”*.

O programa APA objetiva eliminar qualquer bitributação. Sendo assim, um APA pode ser concluído somente com um acordo entre parceiros, sendo que os APAs unilaterais não são permitidos.

De acordo com Silberztein (2000, p. 36):

O procedimento francês aceita somente os acordos bilaterais, como definido no artigo 25 da OECD. Em princípio a França não reconhece os acordos unilaterais, mas exceções são possíveis, desde que as negociações bilaterais tenham falhado.

A neutralidade do APA pode ser maior ou menor, dependendo dos problemas pendentes e a taxa de incidência no outro país membro do acordo. Um acordo assinado entre o contribuinte e as autoridades fiscais francesas representa um contrato firme, afetando as partes como a suposição básica coberta pelo acordo.

6.7.2 Procedimento inicial

O programa APA francês permite que o contribuinte solicite uma conferência prévia a fim de estabelecer as maiores questões e sua relevância. Esta conferência ocorre antes de qualquer acordo oficial e adota a discussão de diferentes pontos, como a possibilidade de um acordo, a natureza e o alcance da informação necessária para análise de preços de transferência e a agenda proposta, assim como qualquer outra questão relacionada aos termos da APA solicitada.

No início da solicitação do APA é garantido ao contribuinte o prazo de pelo menos seis meses antes da abertura do primeiro ano fiscal coberto pelo acordo. Primeiramente, o contribuinte sugere um método de preços de transferência e tem que suprir qualquer informação financeira, comercial ou legal, propiciando que esta escolha concorde com o Princípio da Neutralidade. A solicitação deve ser apresentada à Receita Francesa e as empresas também têm que estabelecer suas solicitações no outro país que também faz parte do acordo.

6.7.3 Procedimento pós aplicação do acordo

Uma vez que a aplicação APA é recebida, a Receita Federal francesa avalia seu conteúdo e solicita maiores informações do contribuinte se julgar necessário, antes de começar a negociar com a autoridade competente.

Durante esta negociação, o contribuinte será informado de qualquer mudança na posição do governo e deverá ser capaz de apresentar relatórios a respeito da metodologia de Preços de Transferência, descrição do negócio e da natureza das transações com as empresas afiliadas mencionadas na solicitação do acordo. A documentação solicitada é semelhante à requerida para um exame de Preço de Transferência, de acordo com o código de procedimento francês.

⁴⁵ APA – Advanced Pricing Agreement.

6.7.4 Procedimento final

O próximo passo é a discussão entre a empresa e o Fisco, a respeito da concordância ou não com o acordo. Uma vez que este tenha aceitado a solicitação, começam as discussões com o Fisco do outro país envolvido que geralmente leva à conclusão do acordo. Finalmente o acordo é enviado ao contribuinte, que tem que aceitar os termos do contrato antes que o mesmo passe a ter validade. Esta carta contém:

- a) As empresas e transações relativas ao acordo;
- b) O método de preço de transferência escolhidos;
- c) O termo do acordo;
- d) As condições de renovação de contrato.

O período de aplicabilidade de um acordo de Precificação pode variar de três a cinco anos de acordo com a proposta do contribuinte, que deve solicitar sua renovação no mínimo seis meses antes dela expirar⁴⁶. Se as questões relativas aos preços de transferência relativas ao acordo existente permanecerem as mesmas, o acordo existente pode continuar. Caso contrário, o contribuinte será convidado a fazer um novo processo.

6.7.5 Vantagens e desvantagens

O acordo de Precificação é relativo somente ao método de precificação e não ao preço por si só, portanto não é um modo absolutamente seguro para evitar flutuação e risco no preço. Entretanto, permite que uma empresa multinacional discuta com o Fisco a fim de evitar uma imposição potencial do código fiscal francês, estabelecendo métodos de precificação de acordo com o Princípio de Neutralidade.

⁴⁶ Silberztein (2000, p.38) destaca que: “A autoridade fiscal irá revisar um acordo assinado somente nas seguintes condições: 1) quando os dados submetidos estavam errados ou foram omitidos na

Logo, um APA objetiva reduzir o número de atritos e facilitar a aquiescência do contribuinte, no que se refere ao Princípio de Neutralidade num momento em que as auditorias estão se tornando muito mais custosas tanto para o governo, quanto para o contribuinte.

O APA é baseado na determinação de um método de precificação a ser aplicado num dado período. O APA estabelecido pelo contribuinte e a Receita Francesa representam um forte elo entre as partes em virtude do respeito às bases assumidas pelo acordo. Assim sendo, permite que as empresas internacionais estabeleçam métodos de preços de transferência relevantes, que serão aplicados em transações futuras.

A Receita Francesa, ao implementar o programa APA, pretendeu reduzir o número de contendas, particularmente no caso de transações complexas.

O programa APA objetiva oferecer um processo para resolver a complexidade dos preços de transferência quanto às questões metodológicas nos casos de comércio e serviços financeiros globais, desdobramento de custos e outras questões intangíveis.

O programa APA deve ser aplicado especialmente quando o Princípio de Neutralidade não é preciso nem confiável em virtude da complexidade das transações e da dificuldade em se encontrar empresas semelhantes para estabelecer um valor para os Preços de Transferência.

7 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA ALEMANHA

7.1 Introdução

Os preços de transferência estão se tornando de grande importância nas relações empresariais na Alemanha atualmente. Este desenvolvimento está sendo direcionado pelas autoridades fiscais alemãs em quase todas as auditorias fiscais nas empresas multinacionais.

A respeito disso, recentemente a Alemanha propôs uma lei para redução de privilégios fiscais, que foi levada ao Parlamento no mesmo dia. Linklaters (2003, p. 72) explica:

A taxação dos negócios será afetada com novas restrições na utilização de perdas fiscais; novas provisões com respeito à taxação de grupos; proposta de tributação sobre ganhos de determinados tipos de ações; planos de redução de crédito fiscal pela imputação de sistema de crédito fiscal modificando o recolhimento de impostos.

Os auditores fiscais acreditam que os lucros são transferidos artificialmente no exterior por causa das altas taxas na Alemanha, mas, o desenvolvimento dos Preços de Transferência neste país também deve ser visto num contexto internacional.

7.1.1 Impacto americano

A atenção crescente que os auditores fiscais têm dado aos Preços de Transferência começou depois que foram lançadas as Normas Americanas em 1994. Depois disso, muitos países europeus, inclusive os países aqui estudados, adotaram uma estrutura de normatização semelhante, e aumentaram a pressão sobre as empresas multinacionais com a introdução de solicitações de documentos, penalidades e transferindo a prova do ônus para o contribuinte.

Na Europa, a Alemanha é um dos últimos maiores membros da OECD que não modificou seu regime de Preços de Transferência nos últimos dois ou três anos.

O Ministro das Finanças alemão vem estruturando seriamente a revisão dos princípios administrativos de 1983 depois da reunificação Alemã.

A respeito do processo de reestruturação Birkholz *et al* (2003, p. 24) comentam: *“Em Março de 2003 o Ministro de Finanças Alemão publicou o primeiro rascunho da nova legislação fiscal do imposto de renda, que deverá entrar em vigor a partir do final de 2004”*.

7.1.2 Questões relativas à auditoria fiscal alemã

Ao mesmo tempo, os auditores fiscais estão se tornando mais conscientes e sofisticados no que concerne às questões dos Preços de Transferência. Por exemplo, em meados dos anos 90, as autoridades fiscais alemãs começaram a melhorar o treinamento do time de auditoria para esta questão. Alguns auditores fiscais sênior anunciaram recentemente que as auditorias enfocarão os Preços de Transferência no futuro.

Outro desenvolvimento recente é a crescente agressividade do time de auditoria, que está menos preparado para negociar resultados de auditoria e cada vez mais está querendo testar sua posição no Fisco. O objetivo desta estratégia é usar as normas do Fisco para estabelecer uma estrutura regulatória densa e precedente para o trabalho de auditoria.

Os auditores são encorajados pelas decisões do Fisco a observar que o passado resultou em julgamentos desastrosos contra o contribuinte, por exemplo, o Fisco regulamentou que as empresas de distribuição não devem incorrer em perdas além de três anos.

É improvável que a pressão no contribuinte diminua após a reforma fiscal que o governo planeja implementar. Entretanto, a nova legislação pretende reduzir o incentivo para a transferência de lucros para o exterior e aumentar a atividade de auditoria. Desta forma, os preços de transferência continuarão sendo uma grande preocupação para o contribuinte alemão.

7.2 Provisões para a determinação de preços de transferência

7.2.1 Princípios administrativos para preços de transferência

O fisco alemão publicou manuais em 1983 designados a resumir os princípios governamentais de alocação de taxas entre contribuintes relacionados internacionalmente, sob as provisões contidas nas leis internas e trabalhos internacionais.

Os princípios administrativos tentaram delinear a visão das autoridades fiscais germânicas e suprir os auditores fiscais de um guia no exame das transações além fronteira. Comparada às regras americanas de 1994 e os manuais da OECD de 1999, os princípios administrativos alemães são menos compreensíveis, mas irão proporcionar ao contribuinte um guia útil.

Embora os contribuintes sigam os princípios administrativos a fim de receber certeza legal, estes não são restritos nem aos contribuintes, nem às cortes fiscais, mas sim ao Fisco.

De acordo com Findeis (2002, p. 292):

Para um guia geral, os contribuintes devem seguir os princípios administrativos. Já as regras mais específicas sobre os Preços de Transferência estão baseadas na seção 8 do Código do Imposto de Renda Empresarial, na seção 1 do Código Fiscal Estrangeiro e no artigo 9 da OECD.

7.2.2 Distribuição de lucro disfarçado

A provisão mais freqüentemente usada para ajustar impostos na Alemanha é a seção 8, parágrafo 3, sentença 2 do Código do Imposto de Renda Empresarial. Esta provisão determina que a distribuição de “*lucro não deverá diminuir os impostos de uma corporação*”. Esta provisão distingue entre pagamentos efetuados baseados em acordos contratuais e os baseados em relacionamento de acionistas. Entretanto, não dá uma definição ou uma explicação mais profunda a respeito.

7.2.2.1 Padrão de gerenciamento prudente de negócio

Através de uma perspectiva fiscal internacional é óbvio usar o Princípio da Neutralidade para avaliar se a empresa deve acordar as mesmas condições, se lidou com partes não relacionadas.

O Fisco desenvolveu o tão falado padrão de gerenciamento prudente de negócios, que deriva da lei comercial alemã. Sob este padrão, um ajuste de imposto é justificado se, ao lidar com uma não afiliada, o gerenciamento prudente de negócio não tiver acordado as condições do contrato.

No passado, profissionais da área discutiram se o padrão de gerenciamento prudente de negócios era diferente do Princípio da Neutralidade. Eles argumentaram que o padrão de gerenciamento prudente de negócios é uma prática unilateral, na qual é focada só a questão do gerenciamento de negócios da corporação, que aceita as condições das transações. A questão da aderência às condições pela outra parte da transação não é considerada.

7.2.2.2 Critério distinto de neutralidade

O padrão de gerenciamento prudente é muito diferente do Princípio da Neutralidade o qual, idealmente, observa os dois lados do contrato. Na prática, a diferença tornou-se óbvia quando o Fisco estabeleceu que o gerenciamento prudente de negócios não aceitaria perdas por mais de três anos. O contribuinte provou que uma terceira parte comprou os mesmos produtos pelo mesmo preço, mas o Fisco não analisou esta transação sob a luz da situação de perda.

Entretanto, normas recentes indicam que o Fisco alemão parece ter mudado seu ponto de vista nas normas mais recentes, elaborando o conceito de gerenciamento prudente de negócios de tal modo, que as condições das transações teriam que ser acordadas entre os dois gerentes de negócios com interesses opostos. Esta é atualmente chamada, teoria do gerenciamento prudente de negócios bilateral, significando que há duas partes participando cada uma da transação.

7.2.2.3 Eliminando a distinção

Com base nesta norma fiscal recente, parece agora que a substância do Código Fiscal Empresarial é idêntica ao padrão internacional. Entretanto, ainda há uma diferença decisiva nos padrões de formalidade. Além do teste de neutralidade, a dedutibilidade de um pagamento requer que sua base de acordo contratual que foi acordada anteriormente seja clara e tenha termos que não deixem espaço para a ambigüidade.

Tais condições são baseadas na jurisprudência desenvolvida pelo Fisco, no contexto de relações empresariais entre indivíduos pertencentes ao mesmo grupo econômico. Este padrão de relacionamento foi ampliado para englobar pagamentos efetuados para o controle de acionistas e serve como medida de uma anti-revogação e para prevenir um grupo de contribuintes de rearranjar suas situações fiscais para ganho próprio usando o benefício da retaguarda. Desta forma, o Fisco ajusta o imposto mesmo que as transações estejam sob o Princípio de Neutralidade.

7.2.3 Contribuição de capital disfarçado

Esta contribuição pode ser assumida, se um acionista ou parte relacionada faz uma contribuição à corporação, sem consideração apropriada e a razão para esta contribuição pode ser encontrada somente na relação de acionista.

Como os princípios que se aplicam às distribuições de lucro disfarçado, as normas que governam as contribuições de capital disfarçado são desenvolvidas por jurisprudência. O Fisco normatizou que há uma contribuição de capital disfarçado por causa do relacionamento corporação–acionista de uma terceira parte (não acionista). Neste caso, aplica-se o padrão de gerenciamento prudente de negócios, pois o não acionista pode não ter aceito as condições da transação, caso não tenha lidado com a empresa.

No caso em questão, o imposto das partes da transação deve ser ajustado de acordo. Este ajuste tem lugar no lado recebedor, reduzindo o imposto. O ajuste tem lugar na empresa de origem, aumentando o ativo para o investimento na

subsidiária e o imposto. É importante observar que só a propriedade tangível e intangível pode ser sujeita à contribuição. O uso da propriedade ou da prestação de serviços da empresa não está dentro do âmbito da provisão.

7.2.4 Seção 1 do Código Fiscal Estrangeiro

De acordo com a seção 1 do Código Fiscal Estrangeiro, o imposto do contribuinte aumenta, se for diminuído no curso de um relacionamento de negócios com uma parte relacionada estrangeira.

O imposto do contribuinte aumenta, caso os termos e condições da transação desviem-se daquelas que uma parte não relacionada tenha concordado sob as circunstâncias iguais ou semelhantes. Neste caso, o imposto aumenta a um nível que é comensurável com condições de uma terceira parte.

Esta seção do código fiscal estrangeiro pretende expandir as leis internas ao permitir ao Fisco aumentar os impostos do contribuinte para todas as transações de não neutralidade. Neste contexto, deve-se observar que a seção 1 deste código pode ser usada tão somente para aumentar a arrecadação interna, (Como por exemplo: Uma empresa de origem alemã concede licença de royalties gratuita para uma subsidiária). Esta provisão não pode ser usada para reduzir um imposto alemão do contribuinte (Como por exemplo: Uma empresa estrangeira de origem dá licença de royalties gratuita para uma empresa subsidiária alemã).

Na prática, esta redução de provisão tem um papel menor desde que este Código estabeleceu que as normas para a distribuição de lucro disfarçado e as normas para a contribuição de capital disfarçado tivessem precedentes. A maioria dos casos cobertos pela provisão lida com problemas que não se aplicam às regras para a contribuição de capital oculto.

Exemplos desta situação incluem casos onde o benefício recebido por uma subsidiária estrangeira não constitui propriedade tangível ou intangível ou onde a definição da parte relacionada é mais extensa que as provisões que lidam com a distribuição de lucro oculto ou contribuição de capital oculto.

7.2.5 Artigo 9 da OECD

A Alemanha tem uma extensa rede de acordos com mais de 70 países e concordou em usar o Princípio de Neutralidade em todos os seus acordos fiscais. Estes não são diretamente aplicáveis aos contribuintes, mas as provisões de tratados devem ser convertidas em leis federais. Portanto, uma vez que os estatutos foram promulgados, os acordos fiscais têm a mesma igualdade legal da legislação interna.

A lei do acordo é especial na legislação interna e questiona-se que o artigo 9 da OECD limita a aplicação da lei fiscal interna. Aparentemente, o Fisco expressou um ponto de vista diferente nos princípios administrativos. De acordo com os citados princípios, a alocação de provisões da lei fiscal alemã também pode ser aplicada nos casos de interesse relativo que não são cobertos pela alocação de provisões dos tratados fiscais.

Os princípios administrativos questionam que seria inconsistente com o senso e o propósito dos tratados fiscais impedir ajustes nos impostos requeridos por um caso em particular. Entretanto, se esta visão for correta o artigo 9 não tem efeito legal, uma vez que a lei interna governa as normas de alocação de impostos. Obviamente, esta prática logra a intenção dos tratados fiscais.

7.3 Princípios relevantes na derivação de preços neutros

7.3.1 Análise de comparabilidade

A comparação das transações entre as partes relacionadas e não-relacionadas é o alicerce para aplicação do Princípio da Neutralidade. É crítico para a comparação que as transações entre partes relacionadas e não-relacionadas sejam geradas sob condições iguais ou similares.

Todos os fatores que afetam os preços de transferência devem ser levados em consideração (funções, riscos, termos contratuais, mercado). As diferenças podem influenciar os preços entre transações relacionadas e não-relacionadas.

Neste evento é necessário ajustar os preços de acordo. Basicamente, os princípios administrativos dão uma grande variedade de fatores possíveis que podem requerer ajuste. A visão alemã é muito semelhante aos padrões de comparabilidade dos manuais da OECD e das regulamentações americanas.

Entretanto, na prática, é decisivo a que extensão as autoridades fiscais acreditam que ajustes sejam necessários e quantos ajustes podem ser feitos. Frequentemente, este processo analítico resulta na aplicação de diferentes métodos nos países, analisando a mesma transação. A diferença na aplicação torna-se muito óbvia numa decisão final na visão das autoridades fiscais alemãs e no Fisco.

Aqui, o Fisco usou na margem bruta da transação para fornecedores não relacionados, determinar a margem bruta da neutralidade para as transações com a empresa de origem e a empresa de distribuição alemã. A transação entre as partes não relacionadas somou cinco por cento (5%) dos produtos totais recebidos pelo distribuidor comparado aos noventa e cinco por cento (95%) recebidos pela empresa de origem.

Além do mais, o distribuidor alemão sustenta o risco de inventário para os produtos comprados das partes relacionadas, mas não o faz em qualquer risco para seus produtos de origem. Nos Estados Unidos pode-se destacar a aplicabilidade de tal método de transação, em razão da falta de comparabilidade e de depender de um método orientado para o lucro.

O regulamento do Fisco no caso mencionado está de acordo com a visão fiscal alemã. As autoridades fiscais requerem que os contribuintes façam ajustes apropriados e apliquem um método de transação, ao invés da aplicação padrão de um método orientado para o lucro que geralmente não é aceito.

O contribuinte deve assegurar-se que sua análise gere resultados lógicos, pois os auditores fiscais tendem a desconsiderar transações se um distribuidor incorre em perdas por diversos anos.

7.3.2 O relacionamento contratual como ponto de partida

O ponto de partida para a determinação de um preço neutro é a comparação de termos e condições acordados pelas partes relacionadas, a menos que a conduta verdadeira das partes desvie dos acordos firmados. Este princípio é essencial para evitar o risco de bitributação.

Se um país não seguir este princípio, um empreendimento multinacional pode ser exposto ao risco de bitributação, sendo que os auditores podem substituir as transações reais por outras que melhor se adaptem a seus interesses fiscais. Além do mais, tais condições devem substituir as acordadas ainda que não sejam usuais.

Em face do ambiente empresarial em constante modificação é quase impossível determinar o que é acordado ou se as terceiras partes acordaram as mesmas condições. Neste caso, as autoridades fiscais alemãs aceitam o princípio acima mencionado.

A empresa deve determinar um preço neutro baseado nas condições acordadas pelas partes. O Fisco investiga se o preço de transferência sob estas condições é determinado pela aquiescência com o padrão de negociação prudente ou com o Princípio de Neutralidade.

Este pode ser o caso, por exemplo, de uma transação que envolve uma companhia interposta que não tenha uma função econômica e leve a uma complicação desnecessária e artificial da transação.

7.3.3 Extensão de preços

As condições de mercado não são completamente transparentes e podem criar incertezas, mesmo nas transações entre partes não relacionadas. Portanto, em razão da falta de informação de preços que pode ser observada no mercado, existe a extensão de preços ao invés de um preço único.

Geralmente, as normas da OECD se referem ao fato de que os preços de transferência não são uma ciência exata e em muitos casos é impossível determinar o preço neutro, mas ao invés disso, determinar uma extensão de preços aceitável. Este princípio é muito importante na determinação de preços de transferência, porque permite que o gerenciamento prudente dos negócios seja mais flexível no estabelecimento de preços.

O conceito de extensão de preços também é aceito pelo Fisco alemão, que não pode desafiar os preços de transferência dentro da extensão de preços derivada do mercado, se as partes vinculadas ou não vinculadas negociam seus preços para transações individuais dentro de uma extensão. Entretanto, esta prática será rejeitada em duas situações:

- a. Se as partes relacionadas usarem a prática de extensão de preços flexível, de forma que determinem sistematicamente os preços a serem cobrados entre eles, para que sejam os mais altos ou mais baixos de tal extensão.
- b. Se não houver justificativa comercial para esta prática consistente.

Os lucros em desvantagem deflacionados artificialmente serão ajustados de acordo. Sendo assim, a noção de flexibilidade vem não somente do amparo do contribuinte, mas também do crivo das autoridades fiscais.

Os princípios administrativos não proporcionam um conceito de extensão de preço, como o das regulamentações norte americanas. Entretanto, se o contribuinte escolher uma extensão bruta da terceira parte, deve-se considerar a exclusão das empresas no mais baixo e no mais alto pólo da extensão líquida, desde que a informação seja limitada e as influências extraordinárias sejam difíceis de determinar.

7.3.4 Reunião de transações e análise plurianual

O Fisco germânico tem uma clara preferência por uma prática voltada à transação. O princípio administrativo enfatiza que a análise de preços de transferência deve basear-se em cada simples transação, da mesma forma que as normas da OECD, que permitem que as empresas agreguem as transações.

Entretanto, é justo assumir que os princípios alemães permitem reuniões para determinar os preços de transferência, como nos casos em que as transações são inter-relacionadas ou múltiplas e que acontecem em curto período, ou várias transações que são parte de um pacote de negócios.

A análise plurianual sob certas condições é amparada pela OECD, tanto quanto pelo Fisco e é vista como uma ferramenta que examina os efeitos do negócio ou os ciclos de vida do produto e outros fatores de risco ou influência que podem ter um efeito nos preços de transferência. Estas influências são julgadas durante um longo período de tempo.

Os princípios administrativos não lidam com análise plurianual, pois esta é rejeitada pelas autoridades fiscais com o argumento de que é contra um preceito fundamental da lei fiscal alemã que requer que impostos se baseiem no período contábil anual.

Assim sendo, ao aplicá-la, o contribuinte e o auditor fiscal têm que assegurar que as situações de lucro de outros períodos fiscais não tenham levado à conclusão de que o imposto é muito alto ou muito baixo no período sob revisão.

Porém, se a análise plurianual é vista como uma ferramenta para julgar os preços de transferência do ano em exercício (como por exemplo, por julgar uma inicialização de perdas, uma estratégia de penetração de mercado, ou a influência de longo termo dos riscos de moeda) não deve causar problemas.

7.4 Métodos aceitáveis na Alemanha

7.4.1 Métodos padrão

O método CUP é o preferido pelas autoridades fiscais alemãs. Sua aplicação é, em geral, consistente com o padrão internacional e está em consonância com as normas da OECD e do Ministério da Fazenda.

O Método de Preço de Revenda (RPM) está de acordo com o descrito nos manuais da OECD, mas as autoridades fiscais alemãs podem ser até mais flexíveis que as regulamentações americanas. Sob o conceito desta última, não é permitido usar o RPM se o revendedor adicionar valor substancial (por exemplo: onde o distribuidor usa sua propriedade intangível).

Os princípios administrativos não limitam a aplicação do RPM desta maneira. Se, por exemplo, o revendedor compra rádios diferentes de uma parte vinculada e de uma não vinculada e vende os produtos sob sua própria marca, o Preço de Transferência para a parte vinculada pode ser determinado pela margem bruta ganha com o rádio comprado da parte não vinculada.

O Método de Custo Mais Margem (CPLM) é usado para determinar o preço do produto semi-acabado, contratos de fornecimento de longo prazo (por exemplo: contrato de fabricantes) e a provisão de serviços é, em alguns casos, para arranjos de desdobramento de custo.

O ponto de partida para o CPLM é o custo do fabricante ou o provedor de serviços. Aplicando este método, o contribuinte é comumente confrontado com alguns problemas, como a determinação de qual base de custo será usada.

A empresa deve basear o cálculo dos Preços de Transferência na política empregada para determinar os preços da terceira parte. Alternativamente, na ausência das transações da terceira parte, a empresa deve usar princípios empresariais comuns. Portanto, o contribuinte pode usar uma prática de custo

parcial ou completa. A prática de custo parcial, por exemplo, pode ser baseada em custos variáveis, custos diretos, ou custos de produtos vendidos.

O cálculo de custo não tem que seguir os padrões contábeis dos livros fiscais. A empresa pode escolher basear-se no custo real, base preferida pelas autoridades fiscais; no custo médio, ou no custo padrão, dependendo de qual base é a mais lógica. Os princípios administrativos são muito flexíveis com o custo base.

Observa-se que a prática de custo baseada no preço real é matematicamente idêntica ao Método de Lucro Comparável (CPM) baseado na margem operacional. A primeira prática é aceita, enquanto a segunda não.

7.4.2 Método da margem líquida das transações (TNMM) e método do lucro comparável (CPM)

O TNMM não é reconhecido como método padrão pelo Fisco alemão, tanto quanto o CPM. Da mesma forma que no Método de Desdobramento de Lucro (PSM), os princípios administrativos permitem usar a comparação de lucro em casos excepcionais, se os métodos padrões não gerarem resultados adequados às circunstâncias especiais.

A este respeito, a interpretação alemã dos métodos orientados pelo lucro é alinhada com as normas da OECD, aceitas como recurso de última instância. Contudo, na prática, os contribuintes alemães e os auditores fiscais têm relutado em aceitar a TNMM e a CPM.

7.4.2.1 Seleção de método

Freqüentemente é questionado que é possível usar os métodos padrão. Assim sendo, o uso da comparação da margem líquida como último recurso não é necessário. O governo alemão anunciou que não usará a TNMM, exceto nos casos de estimativas de lucro ou por causa de uma checagem plausível.

A rejeição geral da CPM foi discutida atualmente e considerada controversa, já que os dados dificilmente estão disponíveis, tornando a CPM inviável sob a lei alemã. Porém, o Fisco reconhece explicitamente os métodos de lucro orientado como último recurso.

Também, em muitos casos, as comparações de lucro não têm nem mesmo que depender de dados alemães, caso a parte testada esteja localizada fora da Alemanha ou outras empresas européias possam ser usadas como comparáveis para empresa alemã. Assim sendo, os profissionais fiscais parecem mais abertos ao uso dos métodos baseados em lucro.

Deve ser considerado também que, depois que outros países europeus de grande porte anunciarem que aceitam a TNMM, provavelmente a Alemanha reveja sua desaprovação.

Depois que os contribuintes começarem a implantar sistemas formais de Preços de Transferência, tornar-se-á mais comum depender de uma prática orientada para o lucro, a fim de receber mais amparo legal a respeito da exposição de risco de Preços de Transferência. Além do mais, muitos contribuintes têm experimentado que a posição oficial das autoridades fiscais alemães contradiz a relevância da prática da CPM em nível de auditoria.

7.4.2.2 Dados de comparação de lucro

Freqüentemente, o Fisco usa a comparação de lucro ou o retorno de propriedades quando inicia uma auditoria⁴⁷, para testar se os Preços de Transferência devem ser investigados.

Se o contribuinte não fornece aos auditores fiscais a justificativa da neutralidade para os seus Preços de Transferência, o Fisco pode usar a existência

⁴⁷ Com respeito à documentação sobre os Preços de Transferência para futuras auditorias Linklaters (2003, p.72) destaca que: *“As leis germânicas não requerem que o contribuinte tenha documentação específica sobre os Preços de Transferência; mas pode ser requerido deles a preparação de livros fiscais, relatórios e outros documentos para responderem as questões formuladas”*.

de lucros baixos ou perdas como evidência, em primeira instância, para mostrar que os Preços de Transferência não se baseiam no Princípio da Neutralidade.

O Fisco pode transferir a prova de ônus ao contribuinte. As autoridades fiscais podem usar a margem de operação ou o retorno de capital para estimar um ajuste de imposto, se a prova de ônus for transferida para o contribuinte e este falhar em convencer o Fisco do caráter da neutralidade da política de preço.

De acordo com Birkholz *et al* (2003, p. 34): *“Se o contribuinte falhar no fornecimento da documentação solicitada, as autoridades fiscais podem aplicar multa entre 5 a 10% do lucro ajustado, com valor mínimo de 5.000 Euros”*.

Vogele (2002, p. 52) destaca: *“A preparação documental deve se tornar o pivô das questões relativas aos Preços de Transferência na Alemanha”*.

7.4.2.3 Não divulgação de dados

Para o propósito de planejamento fiscal, um dos principais obstáculos no uso de comparações de lucro externo é a disponibilidade de dados. Potencialmente, a lei comercial alemã requer que empresas limitadas particulares e públicas, bem como algumas parcerias limitadas, publiquem seus balancetes e estatutos de impostos se eles excederem um certo valor em negociações ou negociarem ações.

No passado, empresas privadas limitadas relutavam em consentir com suas obrigações legais. Como consequência, os dados financeiros estão disponíveis atualmente para somente 10.000 das 15.000 empresas.

Esta tendência a não divulgação dos dados foi amparada pela falta de sanções. Esta situação deve mudar no futuro, porque recentemente a legislação alemã introduziu novas sanções por causa de resultados de normas de não divulgação financeira.

Estas sanções são também aplicáveis para parceiros limitados e não limitados, uma forma legal muito popular entre empresas alemãs de médio porte não vinculadas.

Espera-se um aumento na qualidade de dados disponíveis no futuro, que pode ser até melhor que nos Estados Unidos. Mesmo que os dados qualitativos possam ser disponibilizados, será mais difícil encontrar a informação empresarial qualitativa (como por exemplo, um perfil de produtos, funções e risco da companhia).

7.4.2.4 Dados baseados na Europa

Acompanhando o problema de disponibilidade de dados na Alemanha, os contribuintes e as autoridades fiscais têm discutido se a companhia similar de outros países europeus pode ser usada para os propósitos de cálculo de Preços de Transferência. O uso da comparação de transação entre empresas européias pode ser apropriado, desde que os custos das transações decresçam, porque as obrigações dos clientes não são taxadas dentro da União Européia e o risco monetário não existe mais entre países europeus.

Além do mais, os países europeus também tentam harmonizar condições competitivas. Estes e outros desenvolvimentos tendem a trazer preços e lucros empresariais em alinhamento com o mercado europeu. É claro que isto deve ser verificado para cada caso em particular, se as condições do mercado para as empresas estrangeiras forem comparáveis. Muitas indústrias estrangeiras estão sujeitas ao ciclo de negócios das empresas alemãs.

7.4.3 Estabelecimento do Princípio da Neutralidade na Alemanha

De acordo com os princípios administrativos, os preços neutros podem ser estabelecidos através do uso de três métodos tradicionais reconhecidos pelos manuais da OECD: o CUP, o RPM e o CPLM. O Método de Desdobramento de Lucro (PSM) é usado somente em casos especiais, onde não é possível usar os outros métodos, ou o relacionamento das partes é diverso ao normal.

Não há ordem de prioridade na escolha de um método adequado de Preços de Transferência. Ao selecionar um deles, os princípios administrativos requerem que o gerenciamento prudente dos negócios seja orientado pelo que mais se aproxima das condições sob as quais os preços neutros são estabelecidos nos mercados economicamente comparáveis. Não há obrigação da empresa de avaliar mais do que um método para justificar sua metodologia de precificação.

Sobre isso Findeis (2002, p. 292) comenta:

A legislação de impostos alemã, ao contrário de outros países como Estados Unidos, Inglaterra e Canadá, não provê nenhum detalhe a respeito das regras para os Preços de Transferência. As orientações atuais sobre os Preços de Transferência na Alemanha consistem nos Princípios Administrativos, adotados a mais de 20 anos.

O ponto de partida na investigação fiscal não é o método que os auditores fiscais acreditam ser mais apropriado, mas aquele que é escolhido por um agente prudente dos negócios.

7.5 Administração dos acordos avançados de precificação (APA)

No contexto internacional, muitos países têm introduzido acordos avançados de precificação para coordenar as normas numa base bilateral ou até multilateral.

A Alemanha ainda não tem regulamentos especiais que lidam com os Acordos Avançados de Precificação. Em 1994 e 1995 dois países lançaram cartas circulares em coordenação com outros países nos quais as autoridades fiscais alemãs anunciaram que tinham intenção de participar de acordos bilaterais.

As autoridades fiscais perceberam que iriam questionar uma solicitação de acordo somente em casos excepcionais, por causa da falta de pessoal. Como questão prática, as negociações destes acordos na Alemanha têm sido quase sempre difíceis, porque níveis diferentes de autoridades fiscais participam, o que pode tornar difícil chegar a uma conclusão que seja satisfatória para o contribuinte.

8 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS PAÍSES

8.1 Especificidade dos países estudados

Cada país apresenta pontos específicos observados em relação aos Preços de Transferência, que são descritos resumidamente a seguir.

8.1.1 Brasil

Diferente da maioria das jurisdições fiscais ao redor do mundo com regras para Preços de Transferência, as metodologias brasileiras disponíveis são formuladas em natureza e separadas em metodologias para importação e exportação.

O Brasil também é um dos únicos países a não adotar o Princípio da Neutralidade, ficando assim distante das normas da OECD.

Abaixo apresentamos a equivalência dos métodos brasileiros, comparados com os métodos da OECD:

MÉTODOS TRANSACIONAIS TRADICIONAIS

	<u>BRASIL</u>	<u>OECD</u>
Importação	PIC	CUP
	PRL ⁴⁸	RPM
	CPL	CPLM
Exportação	PVEx	CUP
	PVA / PVV	RPM
	CAP	CPLM

⁴⁸ Este método (preço de revenda menos lucro) pode ter margem bruta de 20% nos casos de simples revenda, ou margem bruta de 60% nos casos de importação de itens aplicados na produção.

MÉTODOS BASEADOS NO LUCRO⁴⁹

<u>BRASIL</u>	<u>OECD</u>
-	PSM
-	TNMM / CPM ⁵⁰

De acordo com Bassotto (2002, p. 59):

O Brasil possui 23 tratados vigentes, com os seguintes países: Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Checoslováquia, Dinamarca, Equador, Finlândia, França, Alemanha, Holanda, Hungria, Índia, Itália, Japão, Coreia do Sul, Luxemburgo, Noruega, Filipinas, Portugal, Espanha, e Suécia.

8.1.2 Estados Unidos

Apesar dos rigorosos requerimentos de comparabilidade necessários para usar os métodos baseados na transação nos Estados Unidos, as empresas multinacionais americanas continuam a depender mais dos métodos baseados no lucro.

Para melhorar as administrações e a imposição de normas de preço de transferência, o IRS tem dado crescente ênfase às trocas globais industriais de informação com parceiros que selaram acordos.

As indústrias de sucesso que se envolvem em troca de informação nos Preços de Transferência são, na grande maioria, farmacêuticas, petrolíferas, de grãos, processamento de dados, construção pesada e indústria de eletrônicos.

Atualmente os Estados Unidos têm acordos avançados com os seguintes países: Austrália, Canadá, França, Alemanha, Itália, Japão, Coreia, México, Noruega, Filipinas, Suécia e Reino Unido.

⁴⁹ O Brasil não adota os métodos baseados no lucro.

⁵⁰ O método CPM é adotado nos EUA, sendo equivalente ao método TNMM adotado pela OECD, conforme abordado no capítulo 3.

8.1.3 Holanda

O código fiscal holandês não contém legislação específica a respeito dos Preços de Transferência. Ainda assim, as autoridades fiscais holandesas confiam fortemente nos manuais da OECD, quando revisam práticas de Preços de Transferência em multinacionais. Há uma forte confiança nas metodologias baseadas nas transações, especialmente a CUP.

Alguns anos atrás um grupo de coordenação foi estabelecido pelas autoridades fiscais holandesas com o propósito de considerar as questões relativas aos preços de transferência. Apesar de todas as questões a respeito, os auditores fiscais locais conservam substancial autonomia ao lidar com assuntos relacionados aos Preços de Transferência.

As autoridades fiscais geralmente revisam as metodologias empregadas para chegar ao preço neutro por referência ao método escolhido pelo contribuinte. Se um método de um último recurso for utilizado, como por exemplo, o Método de Margem Líquida das Transações (TNMM) ou o Método de Lucro Desdobrado (PSM), as autoridades fiscais irão tentar aplicar, ao invés, um método tradicional baseado na transação.

Somente se este método falhar, um método de último recurso será considerado aceitável. É a percepção das autoridades fiscais que o baixo número de acordos avançados é direcionado pelas normas e procedimentos flexíveis em outros países, desde que o processo unilateral de Acordo Avançado holandês tem sido extensivamente usado e aprovado através dos anos.

8.1.4 Espanha

Os espanhóis usam pouco as metodologias baseadas no lucro. Na realidade, o método TNMM nem mesmo é considerado pela legislação espanhola. O uso dos métodos CUP e do CPLM predominam para todos os tipos de transações, sendo o método CUP o preferido pelas autoridades.

Enquanto a OECD considera a natureza das transações entre as empresas como objeto de comparação, o artigo 16 da legislação espanhola estabelece a comparação exclusiva dos bens e serviços. Portanto existe uma diferença mínima entre os conceitos dos métodos da legislação espanhola com relação às normas da OECD.

8.1.5 França

As autoridades fiscais francesas defendem todas as metodologias de Preços de Transferência e respeitam métodos inovadores, se forem direcionados pelo preço neutro e se documentados apropriadamente. Os métodos da OECD são aceitos e o CUP é até mesmo favorecido como um mecanismo de dupla checagem.

Os Acordos Avançados são somente bilaterais, efetuados entre a França e outro país, devendo as multinacionais que estão presentes em vários países efetuarem os pedidos de acordos individualmente.

8.1.6 Alemanha

Os alemães preferem os métodos baseados em transação e a confiança nos métodos baseados no lucro é baixa, como resultado da relutância da autoridade fiscal alemã em reconhecer a validade deles. O uso da CUP predomina, apesar da robustez das comparáveis que devem ser abertas ao questionamento.

Por causa da falta de pessoal especializado os Acordos avançados e a extensão de seu uso são limitadas, sendo que a Alemanha hesita em promover ou reconhecer os acordos unilaterais.

A documentação apropriada de Preços de Transferência tem se tornando importante na Alemanha. As autoridades fiscais alemãs estão trabalhando nas novas regulamentações da documentação que se tornarão efetivas brevemente. Elas serão muito mais formais e detalhadas que as que são usadas na Alemanha atualmente.

8.2 Documentação

A documentação requerida em cada país depende da realidade fiscal e do tipo de negócio de cada mercado. A tabela 1 apresenta em detalhe os tipos de documentos exigidos em cada país.

Vale lembrar que, devido as enormes diferenças de cada país no que se refere à economia, à política e às leis, a complexidade das nuances dessa questão vão muito além do imaginável.

A este respeito, Ossi *et.al* (2003, pg. 283) consideram que:

Para um futuro próximo, as empresas multinacionais devem continuar analisando minuciosamente as questões envolvendo os Preços de Transferência e de todos os documentos necessários nos países nos quais conduzem negócios. A estrutura observada pode passar a ser a base para eficientemente e efetivamente gerenciar proativamente as estratégias de preços de transferência.

No quadro 1, a seguir, é apresentada a lista de documentos exigidos em cada país:

	OECD	Brasil	França	Alemanha	Holanda	Espanha	E. U.A
Visão geral do negócio	X		X	X	X	X	X
Estrutura organizacional	X		X	X	X	X	X
Método selecionado	X	X	X	X	X	X	X
Método alternativo rejeitado					X		X
Análise das transações controladas	X	X	X	X	X	X	X
Identificação das comparáveis	X	X	X	X	X	X	X
Análise econômica	X	X	X	X	X	X	X
Dados relevantes obtidos após final de exercícios							X
Índices							X
Outros documentos	X	X	X	X	X	X	X

Quadro 1 – Categoria de Documentação Requerida

Fonte: OSSI *et al.* Tax Management International Journal. 2003.

8.3 Principais leis e normas referentes aos preços de transferência de cada país

Cada país apresenta peculiaridades em suas leis no que concerne ao Preço de Transferência e a autoridade fiscal. O quadro 2 apresenta, de forma sucinta, estas leis e normas de cada país estudado:

Brasil	Secretaria da Receita Federal (SRF); Lei 9.430/96, em vigor a partir de 1° de Janeiro de 1997.
Estados Unidos	Internal Revenue Service (IRS); Internal Revenue Code (IRC), Lei de Reforma Fiscal, Artigo 482 de 31 de Dezembro de 1986.
Holanda	Receita Pública Holandesa; Artigo 7 do Corporate Income Tax Act.
Espanha	Receita Federal Espanhola; Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Lei 43/1995 de 1° de Janeiro de 1996.
França	Suprema Corte Administrativa Francesa; Código Geral de Impostos, Artigo 57; Manual de Processamento Fiscal - Artigo L13B de 1996.
Alemanha	Ministério das Finanças; Seção 8 parágrafo 3 do Ato Fiscal da Corporação de setembro de 1972, seção 1 do Ato de Transações Estrangeiras de 22 de Fevereiro de 1996.

Quadro 2 – Principais leis sobre os preços de transferência

8.4 A metodologia brasileira comparada a dos outros países estudados

A metodologia brasileira no que se refere aos Preços de Transferência diverge da metodologia da OECD e dos demais países estudados.

O quadro 3 abaixo, apresenta os métodos aceitos e a prioridade de métodos do Brasil e dos outros países estudados.

Métodos/Países	OECD	Brasil	EUA	Holanda	Espanha	França	Alemanha
CUP	X		X	X	X	X	X
RPM	X		X	X	X	X	X
CPLM	X		X	X	X	X	X
PSM	X		X	X	X*	X	X**
TNMM	X			X		X	
CPM			X				
PIC		X					
PRL		X					
CPL		X					
PVEx		X					
PVA		X					
PVV		X					
CAP		X					
Método Prioritário	CUP	Todos	CUP	CUP	CUP	CUP	CUP

Quadro 3 – Métodos utilizados e métodos prioritários

* O método PSM é considerado na Espanha como método de último recurso.

** Utilizado este método na Alemanha apenas em casos excepcionais.

8.5 Penalidades nas questões relativas aos preços de transferência nos países estudados.

Cada país tem suas peculiaridades quanto às penalidades impostas, quando são observados problemas no processo de Preços de Transferência.

Dependendo das falhas e das infrações, são aplicadas multas sobre os impostos devidos como apresentado no quadro 4 a seguir:

Brasil	Multa que varia de 75 a 150% sobre o imposto devido, se toda a documentação estiver disponível; de 112,5 a 225% sobre o imposto devido, caso a documentação e as informações requeridas pelas autoridades fiscais não forem entregues após terem sido solicitadas.
Estados Unidos	Aplica multa de 20 a 40% sobre o imposto devido, em caso de necessidade de ajuste nos cálculos de preços de transferência.
Holanda	Aplica, em caso de negligência, a multa de até 100% sobre o imposto devido para penalidades ordinárias.
Espanha	Não há provisão de multas.
França	Multa de 50.000 francos franceses sobre o imposto devido se a solicitação de documentação tiver uma resposta insatisfatória. Em caso de má fé é aplicada uma multa de 40% sobre o imposto devido.
Alemanha	Multa de 5 a 10% sobre o imposto devido, em caso de necessidade de ajuste nos cálculos de Preços de Transferência.

Quadro 4 – Penalidade e multas

Fonte: OSSI et al. Tax Management International Journal. 2003

9 CONCLUSÃO.

9.1 Questões relativas aos preços de transferência

Executivos fiscais e financeiros de todo o mundo estão sob pressão para resolver as complexas questões trazidas pela globalização de suas organizações e a crescente estruturação das autoridades fiscais.

Carter *et al* (1998, p. 37) citam a grande dificuldade de uma empresa em fazer negócio no mesmo estado, quanto mais em outro estado, ou ainda em outro país e comentam:

Além de ter que preparar inúmeros documentos fiscais e recolher taxas, uma empresa de repente se vê em outra complicação: a questão dos Preços de Transferência, na qual as autoridades fiscais vêem à divisão de uma empresa de uma determinada visão política como um cliente e o fornecedor de outra divisão em outra visão política. A questão é que o custo de produtos ou serviços que as duas unidades trocam, precisa ser determinado, quando a empresa calcula a responsabilidade fiscal de cada unidade.

Os Estados Unidos, que iniciou o modelo de Preços de Transferência, com o acompanhamento de requisições de documentos e penalidades, está espalhando este modelo rapidamente para outros países.

Novas leis e normas têm sido inseridas no contexto fiscal em muitos países, incluindo a Austrália, Brasil, Canadá, França, Dinamarca e outros. O foco na maioria desses países está na necessidade da adesão da documentação ao Princípio da Neutralidade e de como lidar com as penalidades em caso de falha.

Todo esse processo aumenta substancialmente o volume de informações a serem tratadas pelo departamento fiscal das multinacionais, tornando muito mais complexo o processo de planejamento tributário. Com isso se torna mais importante a cada dia o conhecimento das particularidades relativas aos Preços de Transferência de forma globalizada, conhecendo a legislação de cada país onde haja transação com empresas vinculadas.

O número crescente de auditorias feitas pelas autoridades fiscais, que continuamente aplicam as leis internas e as normas contidas nos manuais da OECD, não consegue acompanhar as estruturas de negócios globais em constante mudança, confirmando a necessidade de observar este assunto mais seriamente.

O planejamento tributário deve ser prioridade dentro de qualquer empresa, principalmente nos grupos multinacionais, pois ao se perder as oportunidades sobre os Preços de Transferência num ambiente já hostil, há o aumento de problemas (como por exemplo: a bitributação, penalidades, multas e outras surpresas desagradáveis) onerando a empresa e diminuindo sua competitividade no mercado, sendo que a melhor prática alcança o oposto.

9.2 Considerações finais

O objetivo geral desta pesquisa era apresentar as metodologias de cálculo dos Preços de Transferência no Brasil e nos cinco países de maiores investimentos local, que foram apresentadas no decorrer dos capítulos, de forma segregada, país a país.

No capítulo antecedente, foram demonstradas as principais leis e normas referentes aos Preços de Transferência nos países estudados, bem como os principais documentos exigidos em cada país pela autoridade fiscal e as penalidades impostas nos casos de erro ou fraude.

Ficou evidenciado também, que as metodologias brasileiras divergem das metodologias recomendadas pela OECD e utilizadas pelos países estudados, sendo o Brasil o único país que faz distinção dos métodos para importação e exportação. O Brasil também é o único país que considera empresas com vínculos comerciais, como de representação com exclusividade, como empresas vinculadas, sujeitas às normas dos Preços de Transferência.

9.3 Conclusão

Todos os países estudados, em maior ou menor grau, adotam as normas da OECD como padrão para a elaboração de suas legislações sobre os Preços de Transferência.

Os Estados Unidos, que é o país mais desenvolvido com relação à legislação para Preços de Transferência, adota as normas e métodos propostos pela OECD, com pequenas exceções, como o método TNMM que nos Estados Unidos é considerado o método CPM, que possui pequena divergência conceitual.

Portanto entendemos ser necessária a inclusão de algumas alterações na legislação brasileira, visando uma maior aproximação das normas da OECD, buscando assim uma padronização dos métodos.

Propostas de alteração:

- a) A legislação brasileira deveria buscar uma maior proximidade ao Princípio da Neutralidade, proposto pela OECD e aceito por todos os países estudados. O Princípio da Neutralidade prevê a comparabilidade das transações, enquanto que a legislação brasileira prevê a comparação dos bens, serviços ou direitos. Assim, a legislação brasileira deixa de realizar análise comparativa da transação como um todo.
- b) Desconsiderar as empresas que mantêm somente vínculos comerciais, como os consórcios de empresas, condomínios, distribuidores exclusivos e outros como empresas vinculadas. Entendemos que não há razão para remessa disfarçada de capital ou lucros entre empresas que mantêm apenas vínculos comerciais, tanto que a OECD e os outros países estudados não consideram esse grupo de empresas como vinculadas.

- c) Unificar os métodos de importação e exportação. O Brasil é o único país a adotar métodos diferenciados para a importação e exportação.
- d) Exclusão da determinação dos percentuais a serem aplicados sobre os preços ou custos, nos métodos: PRL (20% ou 60%), CAP (15%), PVA (15%), PVV (30%) e CPL (20%). Ao se determinar às margens, estamos pressupondo que todos os segmentos da economia praticam os mesmos percentuais de retorno sobre os preços ou sobre os custos, o que não é verdade. Portanto, a exemplo das normas da OECD, deve-se considerar uma margem apropriada, levando-se em consideração as funções desempenhas, os riscos envolvidos e os ativos utilizados (análise funcional).
- e) Alteração do atual critério de escolha dos métodos. Hoje, a legislação brasileira permite que o contribuinte escolha o método que for mais conveniente. Já as normas da OECD determinam que o método a ser escolhido será o que melhor atenda as condições de comparabilidade e ao Princípio da Neutralidade.
- f) Criação de declaração específica sobre Preços de Transferência a ser apresentada pelas empresas à Receita Federal.
- g) Eliminação das condições de não sujeição às regras dos Preços de Transferência nas exportações, incluindo assim todas as transações entre empresas vinculadas como sujeitas a legislação dos Preços de Transferência, independente de valor ou volume.
- h) Adoção do conceito de intervalo neutro para o preço neutro, determinando assim uma margem que os preços podem variar, ao invés dos cinco por cento (5%) adotados hoje como margem de variação ou divergência.

- i) Incluir na legislação brasileira os métodos baseados nos lucros, como métodos alternativos, quando os métodos baseados na transação não forem adequados para se chegar ao preço neutro, ou seja, quando através destes métodos não for possível atender ao Princípio da Neutralidade.

Com a implantação dessas alterações propostas, à legislação brasileira estará mais alinhada às normas da OECD e às legislações dos países estudados, contribuindo assim para o desenvolvimento da legislação brasileira sobre Preços de Transferência, facilitando o processo de planejamento tributário e eliminando os riscos de bitributação.

É interessante observar que as questões que envolvem os Preços de Transferência no mundo inteiro ainda apresentam muitos fatores que causam polêmica. O que certamente trará melhores resultados será a crescente integração entre os países e o conhecimento compartilhado das nuances econômicas, políticas e empresariais que, gradativamente, irão aparar arestas e facilitar as questões que envolvem os Preços de Transferência no mundo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACKERMAN, Robert E; HOBSTER, John. Managing Transfer Pricing Audit Risks. **The CPA Journal**. Washington, vol.2, p. 57, Feb 2002.

ALAIS, Horacio. Precios de Transferência. In: LUQUE, Alejandro; MARTINS, Ives G. (Org). **III Colóquio Internacional de Direito Tributário**. Buenos Aires: La Ley, 2001. P. 621–630.

BASSOTTO, Jubércio. **Preço de transferência à luz do planejamento contábil-tributário**. 2002. XXX f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP, São Paulo, 2002.

BIRKHOLZ, Christian et al. **German tax act: planning delayed once again**. Frankfurt: Baker&Mckenzie, 2003.

BORKOWSKI, Susan. Transfer Pricing Advance Pricing agreements: Current status by country. **The International Tax Journal**. La Salle University, Vol 26, Spring 2000.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF n. 38 de 30 de Abril de 1997**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda com pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, considerada vinculada. (DOU de 30.04.1997)

BRASIL. **Instrução Normativa SRF n. 243**. Dispõe sobre os Preços de Transferência. (DOU de 2002)

BRASIL. **Instrução Normativa SRF n. 321**. Altera a IN n. 243, que dispõe sobre Preços de Transferência. (DOU de 15.04.2003)

BRASIL. **LEI n. 9.430 de 27 de Dezembro de 1996**. Altera a Legislação do Imposto sobre a Renda e dá outras providências. (DOU de 30.12.96)

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Último Censo de Capitais Estrangeiros no Brasil, data base – ano de 2000**. Brasília, 2000. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br>>. Acesso em 15 jul. 2003.

CARTER, William K. et al. The Problems of Transfer Pricing. **Journal of Accountancy**. Charlottesville, p. 37, Jul 1998.

CHAOUL, Henri; KOULOUMBA, Longo-Joseph. FRANCE. **International Tax Review**. London, vol. 10, p. 59, 2002.

CUADRADO, Jean-Luc. France: Is the Arm's Length the best approach? **International Tax Review**. London, p. 9, Feb 1994.

DURST, Michael C. Management vs. Tax Accounting in Intercompany Transfer Pricing. **Tax Management International Journal**. Washington, p.95, Feb 8, 2002.

FEINSCHREIBER, Robert. **Transfer pricing international**. New York: John Wiley & Sons, 2000.

FINDEIS, Birgit. Documentation requirements under German transfer pricing rules. **The Tax Adviser**. New York, p. 292, May 2002.

GELIN, Sthephane; SARDOU, Sabine. FRANCE. **International Tax Review**. London, Vol 1, p. 65, 2000.

GOMEZ-ARNAU, Pilar Molina. Spanish Rules on Transfer Pricing. **The International Tax Journal**. Madrid, vol. 3, p. 89, Summer 2000.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das empresas**: interpretação e prática. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.

JOHNSON, Robert E. The role of cluster analysis in assessing comparability under the U.S. transfer pricing regulations. **Business Economics**. Boston, p. 30, Apr 2001.

KACHELMEIER, Steven J; TOWRY, Kristy L. Negotiated Transfer Pricing: Is Fairness Easier Said than Done? **The Accounting Review**. Austin, p. 571, Jul 2002.

LINKLATERS, J. Killius. Germany's proposed law for the reduction of tax privileges. **Tax Management International Journal**. Washington, Vol 32, p. 72, Feb 14, 2003.

MARCONI, Marina de A; LAKATOS, Eva M. **Metodologia do trabalho científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Ives G da Silva et al. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. Belém: Editora CEJUP, 1997.

MATOS, Fernando. **Preços de transferência no Brasil**: interpretação e prática da legislação. São Paulo: Atlas, 1999.

MEHAFDI, Messaoud. The Ethics of International Transfer Pricing. **Journal of Business Ethics**. Huddersfield, vol. 4, p. 365, Dec 2000.

MIESEL, Victor H. et al. International Transfer Pricing: Practical Solutions for Intercompany Pricing. **The International Tax Journal**. New York, vol. 28, Fall 2002.

OECD. **Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations**. Paris: OECD Publication, 2001.

OSSI, Gregory J. et al. The Search for Consistency: a global approach to transfer pricing documentation. **Tax Management International Journal**. Washington, p. 283, Jun 13, 2003.

PRICEWATERHOUSE. **Preço de transferência (transfer pricing)**. São Paulo: Atlas, 1998.

ROSSETTO, Vicente. **Tendências da sistemática brasileira de transfer pricing**. 1999. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir O. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILBERZTEIN, Caroline. French APAs Offer mixed blessings. **International Tax Review**. London, Vol. 11, p. 36, Feb 2000.

SPORKEN, Eduard. Netherlands takes further steps towards arm's length Principle. **International Tax Review**. London, vol. 12, p. 27, Jun 2001.

TANG, Roger Y. W. **Transfer pricing in the 1990s**: tax and management perspectives. New York, Quorum Books, 1993.

TAYLOR, Virginia Anne. Analytic Framework for Global Transfer-Pricing. **Journal of American Academy of Business**. Cambridge, p. 308, Mar 2002.

TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1997.

TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. Revista dos Tribunais. São Paulo: 2001.

VAN DAM, J.K. Harmen. Bits and Pieces of Transfer Pricing in the Netherlands. **The International Tax Journal**. Rotterdam, vol. 3, p. 101, Summer 2000.

VASCONCELOS, N.P. **Manual para edição de trabalhos acadêmicos**. São Paulo: Fiuza Editores, 2002. 256p.

VOGELE, Alexander. Germany: New Transfer Pricing Rules Loom. **International Tax Review**. London, vol. 14, p.51, Dec 2002.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.