

Planejamento tributário internacional e preços de transferência
APET (XV Simpósio de Direito Tributário)



Gustavo Lian Haddad

24 de novembro de 2017

Preços de transferência

- Conforme a própria exposição de motivos da Lei 9.430/96, as regras de preços de transferência brasileiras foram inspiradas nos “Guidelines” propostos pela OCDE para este assunto.
- Porém, a sistemática de preços de transferência que foi efetivamente implementada no Brasil difere significativamente daquela proposta pela OCDE, em especial pois:
 - Não contempla análise funcional e de riscos em sua aplicação; e
 - Não contempla métodos transacionais de divisão de lucros (4º método).
- Logo, a sistemática de preços de transferência brasileira não busca aplicação do arm’s length a todo custo, mas sim presume seu atingimento por meio da aplicação dos métodos previstos na legislação.
 - Prestígio ao princípio da praticabilidade x princípio do arm’s length;
 - Utilização de métodos formulários e “fechados”. Impossibilidade de utilização de outros métodos;
 - Utilização de margens fixas de lucro e de safe harbors;
 - Ausência de análise econômica das operações.

- Três tipos de métodos aplicáveis às operações de importação e de exportação:
 - Métodos baseados em preços independentes e comparáveis;
 - Método baseado no preço de revenda menos margem de lucro;
 - Métodos baseados no custo mais margem de lucro.
- Com exceção das operações com commodities, não há exigência de utilização de um método em específico. Contribuinte pode usar aquele que gere menor ou nenhum ajuste.
 - Apesar de aplicável às operações envolvendo ativos intangíveis e serviços, os métodos previstos pela legislação não são de fácil aplicação para estes casos.
- Aplicável a operações de importação e exportação envolvendo partes definidas como “relacionadas” pela legislação ou residentes e domiciliadas em paraíso fiscal.
- Alta litigiosidade, em especial no que diz respeito à aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro (“PRL”).

- O Brasil aderiu ao projeto do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE, comprometendo-se a implementar algumas das medidas propostas.
- As medidas que o Brasil se comprometeu a implementar estão em sua grande parte relacionadas à troca de informações entre os países envolvidos, o que deverá ocorrer por meio da apresentação de modelos de relatórios padronizados (*Country-by-Country Report*, por exemplo – Action 13).
- Não parece haver disposição do Brasil em adotar as medidas do BEPS relacionadas à sistemática de apuração de preços de transferência (Action 8 a 10)
 - Em grande parte como consequência das características particulares da sistemática brasileira de preços de transferência

- O forma de cálculo do PRL para produtos importados utilizados como insumo na produção (PRL60) é objeto de disputa entre contribuintes e autoridades fiscais.
- A disputa se refere à controvérsia existente entre a forma de cálculo prevista na Lei 9.430/96 e àquela que foi estabelecida pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa nº 243/2002.
- De acordo com a posição defendida pelos contribuintes, a Lei 9.430/96 determinaria que a margem de 60% fosse aplicada sobre o valor de revenda descontado o valor adicionado ao produto no Brasil. Assim, quanto maior fosse o conteúdo nacional, menor seria a margem a ser deduzida para fins de cálculo do preço parâmetro.

“Art. 18. (...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a **média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:**

- dos descontos incondicionais concedidos;**
- dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;**
- das comissões e corretagens pagas;**
- da margem de lucro de:**
 - sessenta por cento**, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e ~~o~~ **valor agregado no País**, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
 - vinte por cento**, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.”

Interpretação Correta ✓

PP = PLV – 60% (PLV-VAB)

Onde:

PP = Preço Parâmetro

PLV = Preço de Líquido de Venda (Preço de Venda menos descontos incondicionais, tributos incidentes sobre as vendas e comissões e corretagens)

60% = Margem de Lucro sobre (PLV subtraído do Valor Agregado no Brasil)

VAB = Valor Agregado no Brasil

- Na posição das autoridades fiscais, contudo, o cálculo deveria ser feito de forma diversa. Para tanto, deveria se isolar a parcela do preço de revenda referente ao insumo importado, para somente então se aplicar a margem de 60%. Ao se adotar essa metodologia, o valor adicionado no Brasil passa a ser irrelevante para fins de cálculo do PRL.

Lei nº 9.430/96

$$PP = PLV - 60\%(PLV - VAB)$$

“Art. 18. (...)

II – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- dos descontos incondicionais concedidos;
- dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- das comissões e corretagens pagas;
- da margem de lucro:
 - sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e ~~o valor agregado no País~~, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
 - vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda nas demais hipóteses.”

IN nº 243/02

$$PP = (PLV \times PdoBI) - 60\% (PLV \times PdoBI)$$

Onde:

PP = Preço Parâmetro nos termos da IN nº 243/02

PLV = Preço Líquido de Venda (média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas)

PdoBI = relação percentual entre o valor do bem importado (VBI) e o custo total do bem (CTB)

VBI = Valor do bem, serviço ou direito importado

CTB = Custo total do bem produzido

M60% = margem de lucro aplicada sobre o resultado do percentual de participação do bem importado (%PdoBI) aplicado sobre o preço líquido de venda (PLV).

- A Lei n. 12.715 introduziu em lei critério que antes estava apenas em instrução normativa, mas reduziu as margens de lucro.

- Um dos temas que envolve maior volume de casos e valor envolvido em contencioso fiscal
- Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) firmou posição contrária à tese dos contribuintes:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária albergado no art. 150, I, da Constituição da República e no art. 9º, I, do Código Tributário Nacional estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei.

O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em valores devidos a título de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430/96. Noutros termos, a referida Instrução Normativa em hipótese alguma majorou tributo frente à Lei por ela regulamentada, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária. (Acórdão n. 9101-003.024, de 09 de agosto de 2017)

- Número significativo de casos está chegando ao Judiciário.

- 1ª instância (Justiça Federal de São Paulo). Exemplos:

Processo nº 0003561-21.2016.4.03.6121 (decisão em 21 de outubro de 2016, 2ª Vara de Taubaté)

“Assim, simples comparação entre o texto da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, e o texto da IN-SRF 243/02, já denota a diferença de metodologia de cálculo, com a inclusão dos seguintes dados: o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, parâmetros inexistentes no texto legal.

*Assim, **tendo em vista que a IN SRF 243/2002 desbordou do que estava disposto na lei**, introduzindo na metodologia de cálculo novos elementos não referidos, nem mesmo implicitamente, no texto legal, de rigor o reconhecimento de sua ilegalidade. Não se trata de mera explicitação da fórmula de cálculo disposta no artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000. Houve clara introdução de novos elementos, o que muda a fórmula e, conseqüentemente, a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Sobre o Lucro. Tanto assim é que esses parâmetros de cálculo somente vieram a constar do texto legal com o advento da 12.715/2012.”* (original sem destaques)

- 1ª instância (Justiça Federal de São Paulo). Exemplos: (cont.)

Processo nº 5006180-62.2017.4.03.6100 (decisão em 04 de outubro de 2017, 19ª Vara de São Paulo)

*“Ao contrário do alegado pela impetrante, a **IN SRF 243/2002 aperfeiçoou os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra matriz** a fim de determinar o preço parâmetro pelo método PRL na hipótese de importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior e, a partir daí, compará-lo com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercados por empresas sem vínculos, a fim de apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

Assim, a fim de dar efetividade à norma, houve a necessidade de explicitação e detalhamento pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.

Desse modo, a IN SRF 243/2002, ao dispor acerca do Método do Preço de Revenda Menos Lucro no §10 e §11, ambos do artigo 12, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 20% ou 60%, conforme o caso, com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não violou o artigo 18, II, d, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 9.959/2000.” (original sem destaques)

- No TRF da 3ª Região a posição das turmas é divergente mas nem todos os casos consideraram os impactos da Lei n. 12.715.

Turma Julgadora	nº Processo	Data	Relator	Votação	Decisão
3ª Turma	0001368-09.2010.4.03.6100	16/05/2016	Antônio Cedenho	Unânime	Desfavorável para o Contribuinte
	0004621-67.2013.4.03.6110	27/06/2016	Carlos Muta	Unânime	Desfavorável para o Contribuinte
	0028594-62.2005.4.03.6100	08/10/2014	Nery Junior	Majoria	Desfavorável para o Contribuinte
4ª Turma	0014709-97.2004.4.03.6105	18/10/2017	Marcelo Saraiva	Unânime	Favorável para o Contribuinte *
	0028202-25.2005.4.03.6100	14/06/2016	André Nabarrete	Unânime	Favorável para o Contribuinte *
6ª Turma	0014576-36.2005.4.03.6100	19/08/2013	Consuelo Yoshida	Unânime	Desfavorável para o contribuinte

* Decisões que consideram o impacto da Lei n. 12.715

Processo 0014709-97.2004.4.03.6105 (decisão em 18 de outubro de 2017, 3ª Turma do TRF da 3ª Região)

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE.

- 1. Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro".*
- 2. À guisa de complementar a disposição legal regente, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, incluindo a IN nº 243/2002, que flagrantemente extrapolou o poder regulamentar que lhe é outorgado, logo, patente a ofensa ao princípio da reserva da lei formal.*
- 3. Filio-me ao entendimento existente nesta E.turma no sentido de que as IN/SRF nº 32/2001 e a IN 243/02 mantiveram em comum que o preço de transferência pelo método PRL da Lei nº 9430/96, com a redação da Lei 9.959/2000, é o resultado do preço de revenda menos descontos incondicionais, impostos, comissões e o percentual de sessenta por cento. Porém, são completamente distintas no que se refere à forma de obtenção da margem de lucro de sessenta por cento, que a primeira simplesmente determina que incida sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado no país, ao passo que a segunda obriga a apuração do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, para então aplicá-lo sobre o preço líquido de venda e, assim, obter a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido. Não se cuida de um mero detalhamento ou explicitação de conceitos, como alega o fisco, mas em clara modificação da sistemática legal e, mais grave, de modo a indevidamente majorar o tributo, em afronta aos artigos 5º, 150, inciso I, CF e 3º, 97, incisos II e III, §1º, e 114 do CTN.*
- 5. A edição da Lei nº 12.715, em 17 de setembro de 2012, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei 9430/96 e revogou a dada pela Lei 9.959, de 27/01/2000, expõe de modo cabal que a Instrução Normativa nº 243 havia desbordado desta última, porquanto o legislador encampou inteiramente - com praticamente texto idêntico - o que a regulamentação havia indevidamente antecipado.*

Dedução de royalties por intangíveis a não residentes

- Royalties envolvendo transferência de tecnologia ou registro no INPI ficam sujeitos a limites específicos em função da receita, não se aplicando as regras de preços de transferência
- Royalties não envolvendo transferência de tecnologia ou registro no INPI pagos a não residentes do mesmo grupo econômico da pessoa jurídica brasileira. RFB entende serem completamente indedutíveis na apuração do lucro real por aplicação do art. 71, d da Lei 4.506/64

Art. 71. *A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:*

a) *quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e*

b) *se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de PJ.*

Parágrafo único. *Não são dedutíveis: (...)*

d) *os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (...)*

- Solução de consulta COSIT nº 310, de 14 de junho de 2017:

CSLL. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.

As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária à atividade da empresa. (...)

DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 69 e 85 e Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido, item 99

IRPJ. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas. (...)

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 352, 353, 354, 355; Portaria MF nº 436, de 1958; Instrução Normativa nº 16, de 2013, do Presidente do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, art. 2º

- Aspectos envolvidos na aplicação da limitação à dedutibilidade
 - apenas para royalties atribuídos a sócios pessoas físicas ou também pessoas jurídicas?
 - apenas para royalties pagos a sócios diretos da pessoa jurídica brasileira ou também a outras empresas do grupo?
 - remuneração de direito de autor quando o intangível foi desenvolvido por pessoa jurídica se inclui do conceito de royalty para estes fins (artigo 22, d da Lei 4.506/1964)?

- Recentes precedentes da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (pelo voto de qualidade)

Acórdão 9101-003.062, de 13 de setembro de 2017 (no mesmo sentido, acórdão 9101-003.063, de mesma data)

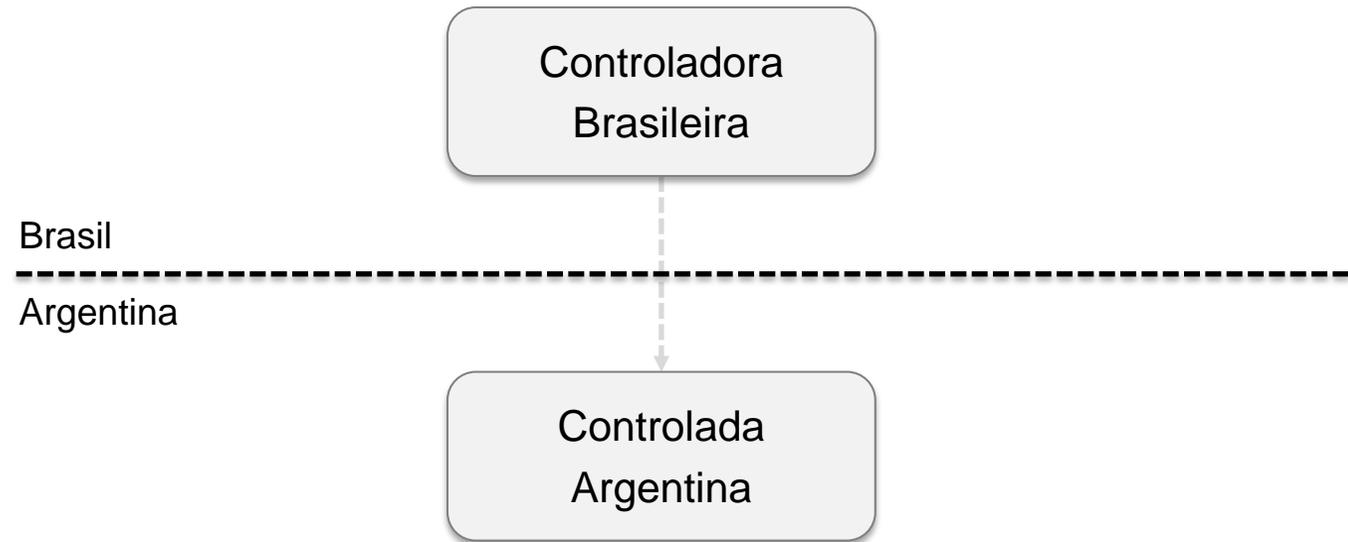
REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A IBM USA não cabe dentro da figura do "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que "atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais" no Brasil, a Lei nº 9.610/1998, disse com todas as letras em seu art. 11, que o "autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica".

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes. (...)

Lei n. 12.973 x Tratados para Evitar a Dupla Tributação



Tratado Brasil / Argentina

Artigo VII – Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente. (...)

Artigo XXIII – Métodos para evitar a dupla tributação

(...) 2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que sejam tributáveis na Argentina de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão isentos do imposto no Brasil. (...)

Atenção: Artigo XXIII foi alterado pelo protocolo assinado pelo Brasil e Argentina em julho deste ano – não haverá mais previsão para isenção de imposto brasileiro sobre dividendos recebidos da Argentina. O protocolo está pendente de aprovação pelo Congresso Nacional (MSC 413/2017).

- Posição da RFB (**SC COSIT n. 400 de 05/09/2017**) – Lei n. 12.973 não tributa lucros auferidos ou dividendos pagos pela controlada, mas sim a parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada. Assim, não há contrariedade ao tratado.

CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS. INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO SOBRE PAGAMENTO DE DIVIDENDOS.

A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, não se aplica ao pagamento do IRPJ devido no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina. (...)

- Premissa adotada pela SRF parece não se apoiar em elementos normativos constantes da própria Lei n. 12.973:

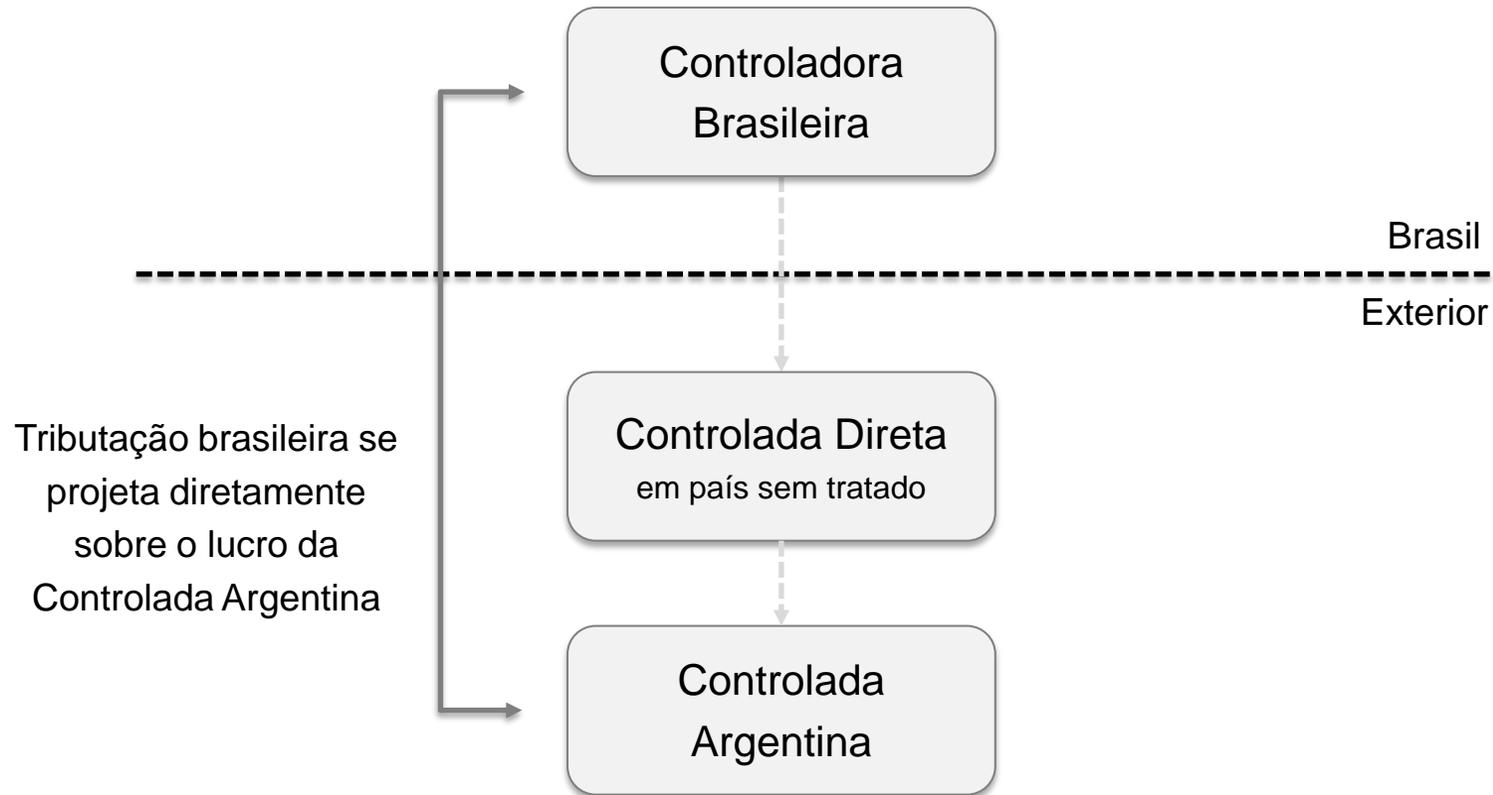
***Art. 76.** A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.*

***§ 1º** Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto. (...)*

***Art. 77.** A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.*

***§ 1º** A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior. (...)*

- Interpretação teleológica e ratio do método da isenção previsto no tratado



É possível aplicar o tratado entre Brasil e Argentina?

Obrigado