

Curso de Extensão em Transfer Pricing no Brasil/OCDE

Aula 9: Mecanismos de simplificação

7 de dezembro de 2023

Professor Leonardo Aguirra de Andrade
Mestre e Doutor em Direito Tributário – USP
LL.M in Internacional Tax – Georgetown University
Sócio do Andrade Maia Advogados



Roteiro da aula de hoje

Lei nº 14.596/2023 - Das Medidas de Simplificação e das Demais Medidas

1. Acordo de Preço Antecipado (*Advance Pricing Agreements* - APA)
2. Procedimento Amigável (*Mutual Agreement Procedure* - MAP)



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

O que é um APA?



Acordo entre um ou mais contribuintes e uma ou mais administrações tributárias que determina, antes das transações controladas, um conjunto apropriado de critérios (por exemplo, **método, comparáveis e ajustes apropriados, presunções quanto a eventos futuros**) para a determinação do preço de transferência para essas transações durante um período fixo de tempo (OECD TP Guidelines 2022, p. 213).



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

O que é um APA?

*“Advance Pricing Arrangements (“APAs”) give taxpayers and jurisdictions **tax certainty** in advance in relation to the tax treatment of the relevant covered transaction(s) for fiscal years within a defined period.*

*APAs supplement traditional administrative, judicial and treaty mechanisms for resolving transfer pricing disputes by **preventing those disputes from occurring**. APAs, and in particular, bilateral and multilateral APAs, involve both the taxpayer and the affected tax administrations and provide comprehensive tax certainty with respect to transfer pricing issues to taxpayers in a **collaborative and transparent manner**”*

OECD (2023), Advance Pricing Arrangement (APA) Statistics Reporting Framework, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/dispute/advance-pricing-arrangement-statistics-reporting-framework.pdf



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Classificação

APA unilateral

Realizado entre o contribuinte e **uma só jurisdição**.

APA bilateral

Realizado entre **duas jurisdições** e geralmente implementado por meio de acordo com o(s) contribuinte(s). Algumas jurisdições permitem ao contribuinte ser parte de um APA.

APA multilateral

Realizado entre **mais de duas jurisdições**. Oferecem maior segurança jurídica, mas requerem maiores esforços de coordenação.



OECD (2023), Advance Pricing Arrangement (APA) Statistics Reporting Framework, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/dispute/advance-pricing-arrangement-statistics-reporting-framework.pdf



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Classificação

APA bilateral

Geralmente derivam da previsão do art. 25(3) da Convenção Modelo da OCDE:

*“The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to **resolve by mutual agreement** any difficulties or doubts arising as to the interpretation of the Convention”*

No entanto, em algumas jurisdições, é necessária a lei doméstica prever o APA.

OECD (2023), Advance Pricing Arrangement (APA) Statistics Reporting Framework, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/dispute/advance-pricing-arrangement-statistics-reporting-framework.pdf



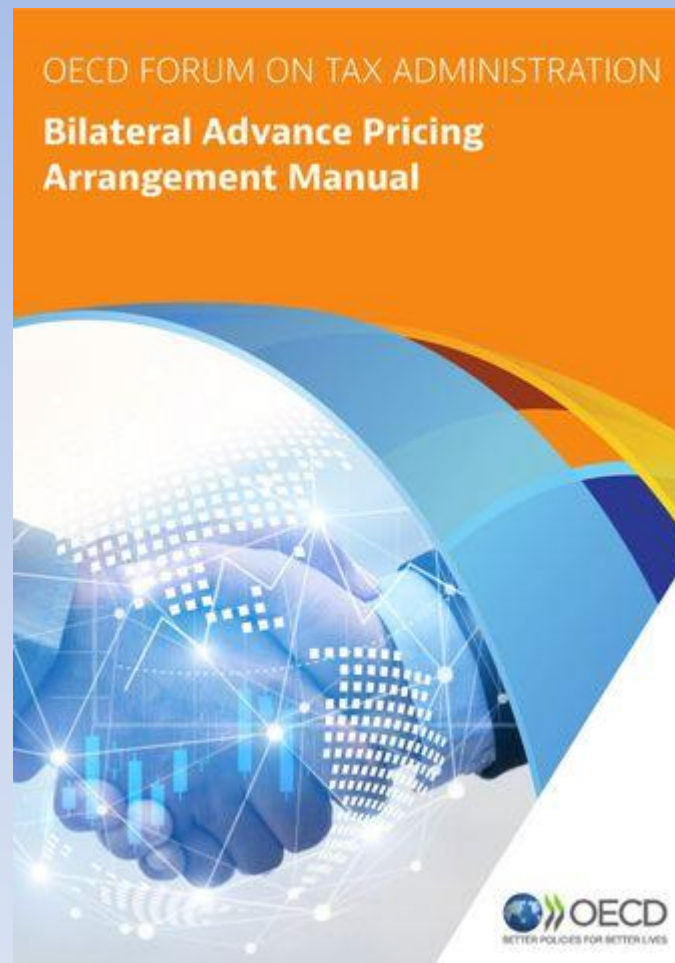
1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual

Em setembro de 2022, a OCDE divulgou um Manual identificando 29 **melhores práticas** para APA bilaterais.

Dentre elas, princípios relacionados à cooperação entre fisco e contribuinte, transparência, celeridade na resposta, validade do acordo...

OECD (2022), Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual, OECD, Paris. <https://www.oecd.org/tax/bilateral-advance-pricing-arrangement-manual-4aa570e1-en.htm>



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Estatísticas de APA

Em janeiro de 2023, a OCDE divulgou um modelo de relatório para que todos os países-membro do Inclusive Framework e que possuam APA, passem a divulgar **estatísticas a partir de 2024.**

OECD (2023), Advance Pricing Arrangement (APA) Statistics Reporting Framework, OECD, Paris.

www.oecd.org/tax/dispute/advance-pricing-arrangement-statistics-reporting-framework.pdf



1. Advance Pricing Arrangements (APA)



APA no Brasil – Lei nº 14.596/2023

OBJETO

Art. 38. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil poderá instituir **processo de consulta específico** a respeito da **metodologia** a ser utilizada pelo contribuinte para o cumprimento do princípio previsto no art. 2º desta Lei em relação a transações controladas futuras e estabelecer os requisitos necessários à solicitação e ao atendimento da consulta.

§ 1º A **metodologia** referida no caput deste artigo **compreende os critérios estabelecidos nesta Lei para a determinação dos termos e das condições que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis realizadas, incluídos** aqueles relativos:

I – à seleção e à aplicação do **método mais apropriado** e do **indicador financeiro examinado**;

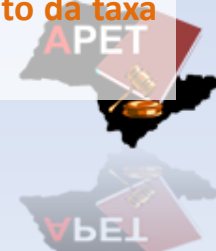
II – à seleção de **transações comparáveis** e aos **ajustes de comparabilidade apropriados**;

III – à determinação dos **fatores de comparabilidade** considerados significativos para as circunstâncias do caso; e

IV – à determinação das **premissas** críticas quanto às transações futuras.

§ 2º Caso o pedido de consulta seja aceito pela autoridade competente, o contribuinte terá o **prazo de 15 (quinze) dias úteis**, contado da data da decisão, **para o recolhimento da taxa** de que trata o § 8º deste artigo, sob pena de deserção.

TAXA



1. Advance Pricing Arrangements (APA)



APA no Brasil – Lei nº 14.596/2023

VALIDADE

§ 3º A solução da consulta terá validade de **até 4 (quatro) anos e poderá ser prorrogada por 2 (dois) anos** mediante requerimento do contribuinte e aprovação da autoridade competente.

SEM EFEITOS

§ 4º A solução da consulta poderá ser tornada **sem efeito** a qualquer tempo, com efeitos retroativos a partir da data da sua emissão, quando estiver fundamentada em:

I – **informação errônea, falsa ou enganosa**; ou

II – **omissão** por parte do contribuinte.

REVISÃO

§ 5º Fica a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil autorizada a **revisar a solução de consulta, de ofício ou a pedido do contribuinte**, nos casos de **alteração**:

I – das **premissas críticas** que serviram de fundamentação para emissão da solução; ou

II – da **legislação** que modifique qualquer assunto disciplinado pela consulta.

INVALIDADE

§ 6º Caso haja **alteração das premissas críticas** que serviram de fundamentação para a solução da consulta, esta se tornará **inválida** a partir da data em que ocorrer a alteração, exceto se houver disposição em contrário da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.



1. Advance Pricing Arrangements (APA)



APA no Brasil – Lei nº 14.596/2023

PERÍODOS
ANTERIORES

§ 7º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil poderá autorizar a aplicação da metodologia resultante da consulta a períodos de apuração anteriores, desde que seja verificado que os fatos e as circunstâncias relevantes relativos a esses períodos sejam os mesmos daqueles considerados para a emissão da solução da consulta.

TAXA

§ 8º A apresentação de pedido de consulta, na forma prevista no caput deste artigo, aceita pela autoridade competente ficará sujeita à cobrança de **taxa nos valores de:**

I - R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);

II - R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), no caso de pedido de extensão do período de validade da resposta à consulta.



1. Advance Pricing Arrangements (APA)



APA no Brasil – Lei nº 14.596/2023

TAXA

§ 9º A taxa de que trata o § 8º deste artigo:

I – será administrada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, que poderá editar atos complementares para disciplinar a matéria;

II – será devida pelo interessado no processo de consulta, a partir da data da aceitação do pedido;

III – não será reembolsada no caso de o contribuinte retirar o pedido após a sua aceitação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;

IV – estará sujeita às mesmas condições, aos prazos, às sanções e aos privilégios constantes das normas gerais pertinentes aos demais tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, observadas as regras específicas estabelecidas neste artigo; e

V – poderá ter os seus valores atualizados, anualmente, pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), ou pelo índice que o substituir, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, que estabelecerá os termos inicial e final da atualização.

§ 10. O produto da arrecadação da taxa de que trata o § 8º deste artigo será destinado ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf), instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975.



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



- Os Estados Unidos divulgam estatísticas de APAs **revogados, cancelados** ou com **desistência**:

Table 3: APAs Revoked or Cancelled and Applications Withdrawn
§ 521(b)(2)(C)(vii)

	Unilateral	Bilateral	Multilateral	Total
Revoked or Cancelled 1991-2000 ⁷				1
Revoked or Cancelled 2001-2021	8	2	0	10
Revoked or Cancelled in 2022	0	0	0	0
Total Revoked or Cancelled 1991-2022				11
Withdrawn 1991-2000 ⁸				49
Withdrawn 2001-2021	75	152	2	229
Withdrawn in 2022	1	5	0	6
Withdrawn 1991-2022				284

IRS (<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-23-10.pdf>)

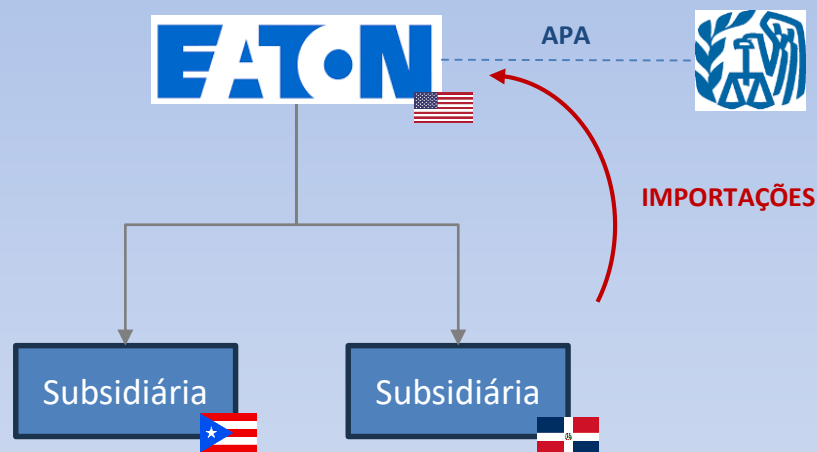


1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO EATON



- A Eaton Corporation é uma fabricante multinacional de componentes elétricos e hidráulicos.
- **Em 2014, após 18 meses de reuniões e negociações, a Eaton e o IRS concluíram um APA para os anos fiscais de 2001-2005**, abrangendo transações intragrupo relacionadas à fabricação de produtos de disjuntores e outros componentes elétricos pelas subsidiárias estrangeiras da Eaton em Porto Rico e na República Dominicana, e posterior revenda desses componentes nos EUA. **Em 2006, o APA foi renovado para os anos fiscais de 2006-2010.**



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO EATON

- Alguns anos depois de entrar nos APAs, a Eaton revisou sua apuração e detectou alguns erros de cálculo.
- Depois de informar o IRS, a Eaton corrigiu os erros.
- Mas o IRS achou que os erros da Eaton eram graves o suficiente e em 2011 decidiu cancelar os APAs para os anos fiscais de 2005 e 2006. E depois de cancelar os APAs, o IRS enviou à Eaton uma notificação cobrando um débito de dezenas de milhões de dólares.
- A Eaton questionou o cancelamento do APA no Tribunal Tributário (Tax Court) dos EUA, que decidiu que essa decisão de cancelar os APAs foi um **abuso de poder discricionário**:

“An APA is a binding agreement and it should be canceled only according to the terms of the revenue procedures. It should not be canceled because of a desire to change the underlying methodology of a method that would result in a significantly different profit split”. (Tax Court, July 26, 2017)



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO EATON

- A decisão do Tax Court foi mantida pela Court of Appeals em 2022:

*“The threshold question is this: Who has the burden? Both APAs incorporated the Revenue Procedures, which say that **the IRS “may cancel” the agreement for various enumerated grounds, including, among other things, “mistake as to a material fact” or the “failure to state a material fact.”** ... Must the IRS prove these grounds consistent with **contract-law principles**, or is it Eaton’s burden to show that the cancellation was “plainly arbitrary”?*

(...)

*The IRS has the burden. In arguing to the contrary, the IRS hides behind administrative deference to avoid the consequences of its bargain. In its view, **after the parties spent years negotiating a bargain of this complexity, the government can simply rip up the contract unless the taxpayer can show that doing so is “plainly arbitrary.”** ... Cancelling a contract is just like any other agency determination—forget about what contract law demands, says the IRS. We disagree. Neither the available cases nor the IRS’s own regulations and procedures support the IRS’s argument”.*



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO EATON

- Decisões disponíveis em:
 - <https://tpcases.com/us-vs-eaton-corp-august-2022-sixth-circuit-nos-21-1569-2674/>
 - <https://tpcases.com/us-vs-eaton-oct-2019-united-states-tax-court-docket-no-5576-12/>
 - <https://tpcases.com/us-vs-eaton-corporation-july-2017-us-tax-court-tc-memo-2017-147/>



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO APPLE



- Desde o início das suas operações na Irlanda, a Apple celebrou APAs, que determinaram o lucro tributável de duas subsidiárias irlandesas da Apple, a Apple Sales International e a Apple Operations Europe, entre 1991 e 2015. Como resultado dos APAs, em 2011, por exemplo, a subsidiária irlandesa da Apple registrou lucros europeus de € 16 bilhões, mas apenas cerca de € 50 milhões foram considerados tributáveis na Irlanda.
- Licenças de propriedade intelectual não foram alocadas às subsidiárias na Irlanda.



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO APPLE

- **INVESTIGAÇÕES**

- Em 2014 a então comissária de concorrência Margrethe Vestager iniciou uma investigação sobre os APAs da Apple na Irlanda que ela suspeitava terem reduzido artificialmente o imposto devido desde 1991.

- **COMISSÃO EUROPEIA (EUROPEAN COMMISSION):**

- Em 30 de agosto de 2016, a Comissão Europeia concluiu que os benefícios fiscais da Irlanda para a Apple eram ilegais de acordo com as regras de State aid da UE, pois permitiam que a Apple pagasse substancialmente menos impostos do que outras empresas.



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO APPLE

- **TRIBUNAL GERAL (EU GENERAL COURT)**
 - Em 15 de julho de 2020, o Tribunal Geral anulou a decisão da Comissão Europeia, entendendo que não estava demonstrada a vantagem concedida.
 - O Tribunal considerou que a Comissão tinha concluído de maneira errônea que as autoridades fiscais irlandesas teriam concedido às subsidiárias irlandesas uma vantagem pelo fato de não terem atribuído as licenças de propriedade intelectual do grupo Apple às suas subsidiárias irlandesas.
 - Segundo o Tribunal, a Comissão deveria ter demonstrado que esse rendimento representava o valor das atividades efetivamente exercidas pelas próprias subsidiárias irlandesas, tendo em conta, por um lado, as atividades e as funções efetivamente exercidas pelas sucursais irlandesas das duas filiais irlandesas e, por outro, as decisões estratégicas tomadas e executadas fora dessas sucursais.



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO APPLE

- **CORTE EUROPEIA DE JUSTIÇA (EUROPEAN COURT OF JUSTICE)**
 - A decisão do EU Tax Court aguarda revisão pela Corte Europeia de Justiça.



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO APPLE

- Decisões disponíveis em:
 - <https://tpcases.com/european-commission-vs-ireland-and-apple-july-2020-general-court-of-the-european-union-case-no-t-778-16-and-t-892-16/>
 - <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=9633794>



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO FIAT



APA



- Em 2012, as autoridades fiscais de Luxemburgo celebraram um APA em favor da Fiat Chrysler Finance Europe, uma empresa do grupo Fiat que prestava serviços de tesouraria e financiamento para as empresas do grupo estabelecidas na Europa. O APA previa um método para determinar a remuneração da subsidiária por esses serviços.



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO FIAT

- **COMISSÃO EUROPEIA (EUROPEAN COMMISSION):**
 - Em outubro de 2015, a Comissão concluiu que o APA constituía um State aid nos termos do artigo 107 do tratado da UE e que era um auxílio ao funcionamento incompatível com o mercado interno.
- **TRIBUNAL GERAL (EU GENERAL COURT)**
 - Em setembro de 2019, o Tribunal Geral negou provimento aos recursos interpostos pela Fiat e confirmou a validade da decisão da Comissão.
- **CORTE EUROPEIA DE JUSTIÇA (EUROPEAN COURT OF JUSTICE)**
 - Em dezembro de 2021, foi publicada a Opinião do Advogado Geral. O AG opinou que as decisões do Tribunal Geral deveriam ser anuladas porque o princípio de arm's length havia sido interpretado incorretamente como referência para a tributação “normal” em Luxemburgo naquela época.



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Problemas com APAs



CASO FIAT

- Decisões disponíveis em:
 - <https://tpcases.com/the-european-commission-vs-fiat-chrysler-finance-europe-november-2022-european-court-of-justice-case-no-c-885-19-p-and-c-898-19-p/>
 - <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=T-755/15&language=en>



1. Advance Pricing Arrangements (APA)

Questões sobre APAs para reflexão



- *Se houver uma divergência entre a qualificação (para fins de TP) para uma operação de acordo com um precedente do CARF e a qualificação que vem sendo adotada pela RFB, qual prevalece?*
- *Se houver alteração das "premissas críticas", aplica-se o art. 146 do CTN?*

CTN. Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do **lançamento** somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.



2. Mutual agreement procedure (MAP)

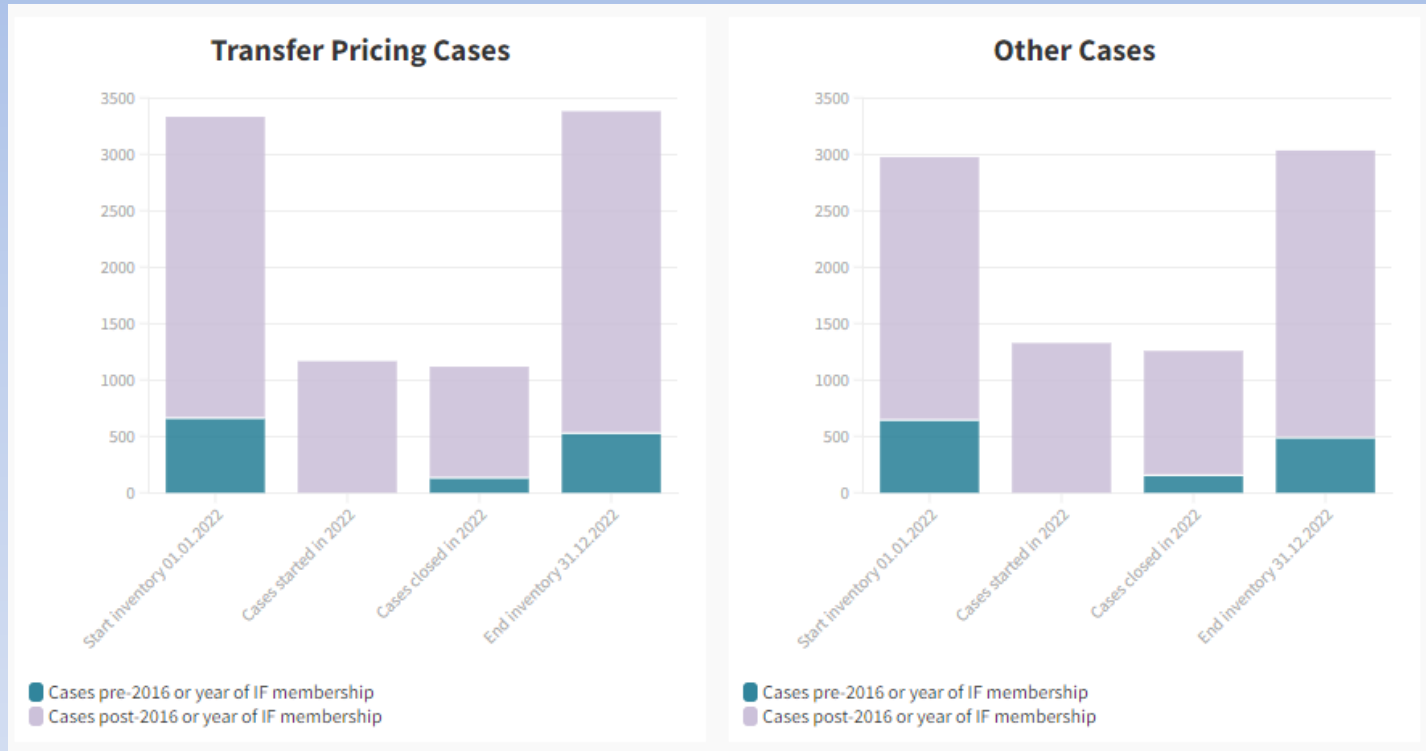
Estatísticas de MAP

2022

Todos os membros do Inclusive Framework se comprometeram, no âmbito da Ação 14 do BEPS, a divulgar estatísticas de MAPs.

Transfer pricing cases = atribuição de lucros a estabelecimento permanente (art. 7) e alocação de lucros entre entidades associadas (art. 9).

Other cases = todos os demais



<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>



2. Mutual agreement procedure (MAP)

Estatísticas de MAP

2022

Transfer pricing cases*	Start inventory	Cases started	Cases closed	End inventory
Cases received prior to 1 January 2016 or of the year of joining the BEPS Inclusive Framework	662	0	133	529
Cases received on or after 1 January 2016 or of the year of joining the BEPS Inclusive Framework	2670	1166.5	984	2853
Other cases*	Start inventory	Cases started	Cases closed	End inventory
Cases received prior to 1 January 2016 or of the year of joining the BEPS Inclusive Framework	645	0	156	489
Cases received on or after 1 January 2016 or of the year of joining the BEPS Inclusive Framework	2320	1327	1101.5	2545

<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>



2. Mutual agreement procedure (MAP)

Estatísticas de MAP

2022

Type of case	Average time
Transfer pricing cases	28.9 months
Other cases	22.17 months

<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>



2. Mutual agreement procedure (MAP)

Estatísticas de MAP

2022

Country	Start inventory, Status	Cases started, Status	Cases closed, Status	End inventory, Status	Time (in months), Status	Closing ratio, %, Status	Portion of pre-IF cases in end inventory, %, Status
Brazil 🇧🇷	42	7	7	42	37.57	0	7

Country	Start inventory, Status	Cases started, Status	Cases closed, Status	End inventory, Status	Time (in months), Status	Closing ratio, Status	Portion of pre-IF cases in end inventory, %, Status
Brazil 🇧🇷	7	1	1	7	46.75	0	14

<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2022-per-jurisdiction.htm#tpcases>



2. Mutual agreement procedure (MAP)



MAP no Brasil – Lei nº 14.596/2023

Art. 39. Nos casos de resultados acordados em **mecanismo de solução de disputa previstos no âmbito de acordo ou de convenção internacional para eliminar a dupla tributação dos quais o Brasil seja signatário**, incluídos aqueles que tratem de matérias não disciplinadas por esta Lei, **a autoridade fiscal deverá revisar, de ofício, o lançamento efetuado, a fim de implementar o resultado acordado em conformidade com as disposições**, o objetivo e a finalidade do acordo ou da convenção internacional, observada a regulamentação editada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.



2. Mutual agreement procedure (MAP)



MAP no Brasil – Instrução Normativa nº 1.846/2018

- O MAP já é disciplinado no âmbito da RFB na IN nº 1.846/2018, a qual dispõe sobre o procedimento amigável no âmbito dos acordos e das convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário.
- A IN nº 2.161/2023, que regulamenta as regras de preços de transferência, apenas acrescenta um artigo à IN nº 1.846/2018:

*“Art. 14-A. O disposto no art. 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, **não se aplica** ao procedimento amigável de que trata esta Instrução Normativa”.*

Por sua vez, o art. 24 da Lei nº 11.457/2007 dispõe que:

*“Art. 24. **É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte**”.*



Obrigado!

Havendo qualquer dúvida,
fique à vontade para entrar em contato:

site: leonardoaguirradeandrade.com
e-mail: leonardo.andrade@andrademaia.com

Professor Leonardo Aguirra de Andrade
Mestre e Doutor em Direito Tributário – USP
LL.M in Internacional Tax – Georgetown University
Sócio do Andrade Maia Advogados

