

# Taxalert

Tax Alert: RFB divulga a IN 2.161/23 para disciplinar o novo sistema brasileiro de preços de transferência introduzido pela Lei 14.596/23

The EY logo is displayed in white, with a yellow triangle pointing upwards and to the right, partially overlapping the logo.

Building a better  
working world

---

Outubro/2023

---

Accece Tax alerts recentes  
em [ey.com.br/taxalert](https://ey.com.br/taxalert)

Após a análise por parte da Receita Federal do Brasil (RFB) das sugestões enviadas pelos contribuintes, por meio das respostas à consulta pública RFB Nº 01/2023, foi publicada no dia 29 de setembro de 2023, a Instrução Normativa 2.161/23 ("IN"), que disciplinará a Lei 14.596/23 ("Lei 14.596"), que versa sobre as novas regras de preços de transferência ("TP") no Brasil fundamentadas no princípio *Arm's Length* ("ALP").

Dentre os principais pontos trazidos pela IN se destacam:

## 1. Objeto, âmbito de aplicação e disposições gerais

A IN confirmou a aplicação das regras de preços de transferência para operações com partes relacionadas no exterior, paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados.

Em linha com as disposições da Lei 14.596, a IN ratificou que as diretrizes da OCDE "*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration 2022*" servirão como fonte subsidiária para aplicação das normas locais de preços de transferência, podendo ser utilizadas pelos contribuintes como referência para aplicação do ALP, principalmente para assuntos ainda não disciplinados pela IN. As diretrizes serão fontes subsidiárias, sempre e quando aprovadas pela RFB e não forem contrárias à Lei 14.596 ou qualquer ato normativo editado pela própria RFB.

Em relação às transações controladas, no art. 3º a IN traz mais detalhes das transações sujeitas à análise, como, por exemplo, transações envolvendo intangíveis, contratos de compartilhamento de custos, reestruturações de negócio (incluindo o encerramento ou renegociação das relações comerciais ou financeiras), operações financeiras e transferência de ativos (incluindo ações e outras participações).

Aqui cabe destaque à inclusão da necessidade de avaliação, sob a ótica de TP, das transações envolvendo a devolução ou subscrição de capital. Não obstante, é importante destacar que tal previsão carece de suporte legal, uma vez que não tenha sido objeto da Lei 14.596, para não conflitar com o previsto em legislações anteriores.

Adicionalmente, esse mesmo artigo considera no conceito de transações controladas aquelas estabelecidas ou realizadas de forma direta ou indireta, incluídos os contratos ou arranjos sob qualquer forma e série de transações, conforme exemplificado no Anexo I da IN.

Referente ao conceito de parte relacionada, a IN esclareceu um dos pontos de controvérsia da legislação anterior, deixando claro que empresas situadas no mesmo país, inclusive Brasil, são consideradas partes relacionadas, caso atendam os requisitos legais, mesmo que não sujeitas ao controle de preços de transferência.

No que tange ao conceito de influência significativa, que possui uma interpretação ampla, a IN ratifica a definição alinhada com as disposições do art. 243 da Lei nº 6.404/76 já mencionado pela Lei 14.696/22. Assim, considera-se que há influência quando:

- ▶ A investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la; e
- ▶ Quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais dos votos conferidos pelo capital da investida, sem controlá-la.

## **2. Aspectos práticos da aplicação do princípio *Arm's Length***

A IN esclarece que a adequação ao princípio *Arm's Length* será determinada com base, cumulativamente: (i) no delineamento da transação; e (ii) na análise de comparabilidade.

É importante destacar que a legislação secundária introduz, em comparação à legislação anterior, um processo mais complexo e subjetivo de delineamento das transações: ao invés da mera distinção entre importações / exportações de bens, serviços ou direitos, os contribuintes a partir de agora deverão levar em conta o contexto econômico das operações para definir com precisão o tipo de operação sob análise e avaliar a abordagem mais adequada, considerando elementos como:

- ▶ Particularidades do setor econômico em que o contribuinte atua;
- ▶ A estrutura específica do grupo multinacional sob análise;
- ▶ Os termos contratuais da transação e a conduta efetiva das partes envolvidas;
- ▶ As características dos bens e serviços transacionados;
- ▶ Circunstâncias econômicas em geral e as estratégias de negócio empregadas.

Ainda no bojo do delineamento da transação, dois aspectos merecem destaque por sugerirem a postura prática das autoridades fiscais na interpretação prática da matéria, quais sejam: (i) a preponderância da essência sobre a forma; e (ii) a necessidade de razoabilidade econômica na tomada de decisão por parte dos contribuintes.

Em relação ao primeiro ponto, a despeito da IN reconhecer os contratos *intercompany* como uma fonte importante para identificação das características economicamente relevantes das transações, resta evidente que as autoridades fiscais se basearão nos fatos quando esses divergirem dos termos formalizados em contratos ou outros documentos. A governança em torno das transações *intercompany*, tão costumeiramente deixada em segundo plano por grupos multinacionais operando no Brasil até então, passa a ser ainda mais relevante no contexto do novo sistema brasileiro de preços de transferência - especialmente pela previsão expressa de que mesmo transações não formalizadas e/ou documentadas devem, ainda assim, ser delineadas e testadas.

Já em relação à lógica econômica das transações, a IN introduziu polêmicas previsões que permitirão contestar práticas que não se sustentam do ponto de vista negocial. É o caso, por exemplo, da avaliação de "opções realisticamente disponíveis", quando do delineamento das transações (o que pode levar ao questionamento da própria existência da operação) ou da possibilidade de desconsiderar a transação quando for possível concluir que partes não-relacionadas não a teriam realizado sob as mesmas condições, inteira ou parcialmente. Embora bastante subjetivos e, portanto, sujeitos a intenso debate, os dispositivos mencionados tendem a convergir para a ideia de que toda operação *intercompany* deve se sustentar sobre um alicerce de propósito negocial (o qual não pode ser apenas uma questão de eficiência fiscal, ressalte-se) e que, na ausência desse propósito, a necessidade da transação em si poderá vir a ser questionada. É imprescindível que os grupos multinacionais operando no Brasil tenham, dessa forma, clareza sobre seus modelos operacionais e sobre a razoabilidade dos resultados gerados pelos negócios locais - lembrando que a legislação secundária dedicou um parágrafo específico para destacar a não-razoabilidade de negócios consistentemente deficitários.

### **3. Aspectos práticos sobre o preparo de análises funcionais**

A aplicação da análise funcional permitirá aos contribuintes identificar de maneira clara as funções desempenhadas por cada parte envolvida na transação, a estrutura organizacional sob a qual tais atividades são realizadas, como essas funções se relacionam e contribuem para a geração de valor na cadeia global do grupo multinacional, o tipo dos ativos empregados na sua consecução e os riscos economicamente assumidos pelas partes envolvidas. Em linhas gerais, a análise funcional é parte do processo de delineamento das transações.

Em termos práticos, isso significa dizer que funções e riscos serão considerados e atribuídos a uma ou outra entidade envolvida na transação, à medida que o estudo dos fatos permitir fazê-lo. Quando houver divergência entre a conduta efetiva das partes e os termos formalizados, os riscos serão atribuídos à entidade que efetivamente realizar as funções relativas ao seu controle e tenha a capacidade financeira para suportá-los. Sobre esse ponto, recomendamos cuidado redobrado, principalmente com a adaptação de documentos e modelos já utilizados no exterior por grupos multinacionais, pois nem sempre as estruturas desenhadas correspondem aos fatos operacionais e o disposto na legislação secundária poderá ensejar questionamentos e interpretações diversas por parte das autoridades fiscais, incluindo a imputação de funções e riscos (e, conseqüentemente, de uma maior expectativa de lucratividade) para as entidades domiciliadas no Brasil.

#### **4. Da análise de comparabilidade e suas etapas**

A análise de comparabilidade se encontra descrita no art. 20 da IN e se baseia em comparar a transação controlada com transações não controladas. Essa análise é o coração de qualquer estudo de preços de transferência. Como aspecto fundamental para a realização da análise de comparabilidade, deverão ser consideradas: (i) as características econômicas relevantes; (ii) a data da transação; (iii) a disponibilidade de informações no momento da comparação; (iv) a seleção de método; (v) a existência de incertezas; e (vi) os efeitos de sinergia de grupo.

Para efetuar a análise de comparabilidade, devem também ser consideradas as características econômicas que podem afetar os indicadores financeiros, o seu grau de importância com base no método selecionado, o grau de comparabilidade e a fiabilidade entre os comparáveis selecionados. Na seleção das transações comparáveis não controladas, a IN estabelece a possibilidade de utilizar comparáveis internos e externos, avaliando-se em cada caso os fatos e as circunstâncias e o grau de comparabilidade. Em linhas gerais, as autoridades fiscais terão preferência pela utilização de comparáveis internos, cabendo ao contribuinte suportar, caso eles existam e não tenham sido utilizados na análise, por quais razões isso ocorreu.

As etapas típicas de uma análise de comparabilidade se encontram descritas no art. 21, que incluem: (i) a determinação do período a ser abrangido; (ii) a verificação de comparáveis internos; (iii) a identificação de fontes de informação de comparáveis externos; (iv) a seleção do método mais adequado; (v) a identificação de potenciais comparáveis; (vi) a realização de ajustes de comparabilidade; e (vii) a interpretação e a utilização dos dados coletados. Importante mencionar que essas etapas não necessariamente precisam seguir uma ordem específica.

#### **5. Do uso de comparáveis domésticas e não domésticas**

Um dos pontos de controvérsia relacionados à implementação do novo sistema de preços de transferência foi a possibilidade de utilização de comparáveis do exterior (não domésticas).

Sobre a seleção de comparáveis domésticas e não domésticas, o art. 23 estabelece que estas deverão ser avaliadas caso a caso, considerando alguns fatores, como: (i) grau de comparabilidade, tendo em conta as características economicamente relevantes; e (ii) a confiabilidade das comparáveis selecionadas.

De acordo com a IN, as comparáveis domésticas são definidas como aquelas provenientes do mercado geográfico onde a parte testada atua, enquanto as comparáveis não domésticas são definidas como aquelas advindas de outros mercados geográficos.

É importante notar que o uso de comparáveis domésticas é preferível à utilização de comparáveis não domésticas. E no caso de uso de comparáveis não domésticas, deverão ser realizados ajustes razoáveis com base nas diferenças materiais existentes (como por exemplo, o ajuste de comparabilidade pelo risco-país descrito no Anexo II da IN).

## **6. Das transações não consideradas como comparáveis**

Reforçando o conceito de partes relacionadas situadas no mesmo país e sem dar espaço a interpretações, a IN esclarece que não serão consideradas como comparáveis as transações realizadas entre partes relacionadas, ainda que as mesmas estejam localizadas no Brasil ou uma delas seja pessoa física.

Por sua vez, de acordo com o art. 24, não serão consideradas como comparáveis as transações que não tenham sido realizadas no curso normal de negócios ou quando um dos propósitos da transação tenha sido o de estabelecer uma transação comparável à transação controlada.

## **7. Das transações combinadas**

Sobre a possibilidade de avaliar transações de forma conjunta (*basket approach*), no art. 25 estipula-se que todas as transações devem ser avaliadas separadamente, porém, e em ocasiões específicas, podem ser avaliadas de forma conjunta, quando estiverem intrinsecamente ligadas ou forem transações contínuas, implicando que sua análise conjunta possa proporcionar um resultado mais confiável e em cumprimento com o princípio *Arm's Length*.

## **8. Do uso de dados não transacionais**

De acordo com o art. 26, poderão ser utilizados dados não transacionais de partes não relacionadas para a realização das análises de preços de transferência, especialmente na aplicação do método da margem de transação líquida (MLT), sempre e quando tais dados representem comparáveis confiáveis para a transação controlada.

## **9. Das questões temporais**

Conforme descrito no art. 28, o contribuinte deverá coletar todas as informações necessárias para o estabelecimento das condições e termos da transação controlada no momento de sua celebração, considerando as opções realisticamente disponíveis, observado o ALP.

Adicionalmente, se na determinação do preço *arm's length* forem utilizadas estimativas ou projeções, essas devem ser justificadas com base na experiência de anos anteriores e contar com uma fundamentação econômica. Qualquer diferença identificada entre o projetado/estimado e o efetivamente realizado deverá ser ajustada, preferivelmente ao longo do ano-calendário ou até o momento de seu encerramento (caso seja utilizado o ajuste compensatório).

Para fins de análise de comparabilidade, há a preferência por transações contemporâneas à transação controlada. No entanto, caso estas informações não estejam disponíveis, o contribuinte poderá utilizar informações de outros períodos (“transações comparáveis não contemporâneas”) e efetuar os eventuais ajustes necessários. De acordo com o art. 30, o contribuinte poderá utilizar informações de múltiplos anos, caso isso aumente a confiabilidade da análise de comparabilidade (por conta de ciclos de negócios, ciclos de vida do produto etc.) para aplicação dos métodos, com exceção à aplicação do método de Preços Independentes Comparados (PIC).

Com relação ao MLT, a RFB esclarece que, quando da adoção de informações de múltiplos anos, com base em comparáveis externos, a média aritmética deverá levar em consideração os três (03) últimos anos, a depender da disponibilidade de informação. Adicionalmente, deverão ser rejeitadas do intervalo os comparáveis que apresentem média ponderada dos indicadores financeiros negativa ou que apresentem indicador financeiro negativo em mais de um período. Os detalhes dessa análise podem ser observados no Anexo III da IN.

## **10. Dos ajustes de comparabilidade**

Pelo art. 32, a RFB define que os ajustes de comparabilidade razoavelmente exatos deverão ser utilizados para eliminar efeitos materiais das diferenças em relação à transação controlada ou à parte testada, desde que aumentem a confiabilidade dos resultados. Tais ajustes devem ser devidamente justificados e documentados, inclusive com o fornecimento de informações que demonstrem sua necessidade, como: ajustes contábeis, ajustes de taxa de câmbio, ajustes decorrentes de condições de venda, segmentação das demonstrações financeiras, ajustes por *netback* (conforme Anexo IV da IN) etc.

## **11. Da seleção do método mais apropriado**

A IN estabelece que o método mais apropriado será aquele que forneça a determinação mais confiável dos termos e das condições que seriam estabelecidas entre partes não relacionadas em uma transação comparável. Para tanto, o contribuinte deverá levar em consideração os fatos e as circunstâncias da transação controlada, a disponibilidade e confiabilidade das informações de transações comparáveis, além do grau de comparabilidade e eventual necessidade de realização de ajustes de comparabilidade.

O método PIC será considerado o mais apropriado quando houver informações confiáveis de operações comparáveis (preços, valor de contraprestação etc.). Além do método PIC, a RFB esclarece sua preferência também pelos métodos Preços de Revenda menos Lucro (PRL) e Método do Custo menos Lucro (MCL), quando da possibilidade de aplicação de todos os métodos previstos na norma com igual grau de confiabilidade. Portanto, o MLT, MDL (Método da Divisão dos Lucros) ou outros métodos devem ter sua aplicação condicionada à não aplicação dos métodos diretos.

## 12. Dos métodos aplicáveis

Em relação aos métodos disponíveis para a realização das análises de preços de transferência, a IN trouxe mais detalhes sobre a forma de aplicação de cada um deles e as características específicas que devem ser consideradas na hora de decidir sobre o método mais apropriado.

### a) Método PIC - Preços Independentes Comparados

De acordo com a IN, a aplicação do método PIC consiste em comparar os preços ou valores das transações controladas com transações similares entre partes não relacionadas. A confiabilidade do método depende de uma semelhança significativa entre as características econômicas das transações comparadas.

Além dos impactos decorrentes das funções desempenhas pelas partes envolvidas nas transações, os seguintes fatores precisarão ser considerados na análise de comparabilidade, como por exemplo: (i) as características dos bens; (ii) os termos contratuais; (iii) nível de mercado (atacado ou varejo); (iv) a data e a hora das transações (especialmente para *commodities*); e (v) diferenças de preços nos mercados geográficos.

Ao discorrer sobre a aplicação do método PIC, a IN dedicou atenção especial às transações envolvendo *commodities*, trazendo definições sobre os produtos enquadrados nessa categoria, bem como do preço de cotação passível de utilização para a aplicação do método. Nessa linha, ela indicou que serão aceitos como referência aqueles preços que se referirem às cotações ou índices obtidos de fontes reconhecidas e confiáveis, como bolsas de mercadorias, agências de pesquisa ou agências governamentais, e que também sejam utilizados de forma ampla e rotineira na precificação efetuada por partes não relacionadas.

Existindo informações confiáveis, sejam de comparáveis externas (cotações de bolsas, publicações ou agências) ou internas, a IN indica que o método PIC será considerado o mais apropriado, o que não acontecerá quando o contribuinte conseguir demonstrar que outro método apresentaria um resultado mais alinhado com o princípio *Arm's Length*. Um bom exemplo dessa situação ocorre quando os preços públicos não são apropriados para o controle de preços de transferência, como no caso de cotações oriundas de bolsas de valores com baixa liquidez.

Na hipótese de diferenças que afetem materialmente o preço da *commodity* e, conseqüentemente a comparabilidade, ajustes que assegurem a comparabilidade das transações serão efetuados. Todavia, esses ajustes não serão aceitos caso afetem a confiabilidade do método PIC, hipótese na qual outro método precisará ser considerado.

Ainda sobre *commodities*, a IN deu ênfase às datas das cotações utilizadas para a precificação dos produtos transacionados no âmbito *intercompany*. A esse respeito, os seguintes pontos merecem destaque:

- ▶ Deve ser fornecida documentação precisa e confiável comprovando as datas acordadas na transação, inclusive sobre as datas das transações efetivas com clientes finais e partes não relacionadas.
- ▶ A transação precisará ser registrada pelo contribuinte. Todavia, a RFB ainda definirá a forma e os meios pelos quais esse registro será efetuado.
- ▶ As datas na documentação devem ser consistentes com a conduta real das partes.
- ▶ Na hipótese de inconsistências, a autoridade fiscal poderá se valer de cotações alinhadas com os fatos e circunstâncias da transação ou, quando isso não for possível, da média do preço de cotação da data do embarque ou do registro da declaração de importação.

## **b) Método PRL - Preços de Revenda menos Lucro**

O método PRL consiste na comparação entre as margens brutas (razão entre o lucro bruto e a receita líquida) obtidas nas aquisições controladas e não controladas, com posterior revenda a partes não relacionadas. Essa comparação também precisa levar em consideração funções desempenhadas, ativos utilizados e os riscos assumidos nas transações controladas e não controladas.

A respeito da aplicação do método, a instrução normativa indica que:

- ▶ Esse método é geralmente mais apropriado para transações de comercialização.
- ▶ A confiabilidade do método tende a diminuir de valor à medida que o revendedor agrega valor ao produto revendido por meio do exercício de funções (processamento, manutenção, agregação de intangíveis etc.). Todavia, a RFB destaca que não constituem agregação de valor processos de embalagem, rotulação e pequenas montagens.
- ▶ As transações comparadas podem contar com produtos distintos. Todavia, a confiabilidade da aplicação do PRL aumentará à medida que houver maior grau de comparabilidade entre os produtos envolvidos na análise, e desde que não reflitam diferenças não identificadas nas funções.



- ▶ Dentre os fatores de comparabilidade relevantes, destacam-se: funções; riscos; ativos; termos contratuais; os programas e serviços de vendas, marketing e publicidade; nível do mercado; e os riscos cambiais.
- ▶ Para a aplicação do método, será demandada uma consistência entre os critérios contábeis utilizados nas informações da transação controlada e das transações comparáveis, havendo a necessidade de ajustes quando essas diferenças apresentarem diferenças materiais.

## **c) MCL - Método do Custo menos Lucro**

O método MCL envolve comparar a margem de lucro bruto sobre os custos do fornecedor (razão entre o lucro bruto e a soma dos custos diretos e indiretos associados à transação) em uma transação controlada com margens de lucro bruto em transações semelhantes entre partes não relacionadas.

A respeito da aplicação do método, a instrução normativa indica que:

- ▶ Trata-se do método mais adequado às transações com fornecimento de produtos semiacabados ou prestação de serviços.
- ▶ As transações comparadas podem contar com produtos distintos. Todavia, a confiabilidade da aplicação do MCL aumentará à medida que houver maior grau de comparabilidade entre os produtos envolvidos na análise, e desde que não reflitam diferenças não identificadas nas funções.
- ▶ Dentre os fatores de comparabilidade relevantes, destacam-se: funções (testagem, compras e controle de inventário, por exemplo); riscos (cambiais, por exemplo); ativos; termos contratuais (garantias, volumes, crédito, condições de transporte, por exemplo).
- ▶ Na mesma linha do PRL, para a aplicação do método será demandada uma consistência entre os critérios contábeis utilizados nas informações da transação controlada e das transações comparáveis, havendo a necessidade de ajustes quando essas diferenças apresentarem diferenças materiais.

## **d) MLT - Método da Margem Líquida da Transação**

O método MLT compara a margem líquida de uma transação controlada com margens líquidas de transações não controladas, levando em consideração um indicador de rentabilidade apropriado.

A margem líquida é definida como a razão entre o lucro operacional e um denominador que reflita um indicador de rentabilidade apropriado. Para obtenção da margem líquida da transação, deverão ser:

- ▶ incluídos itens de natureza operacional que se relacionem, direta ou indiretamente, à transação controlada;

- ▶ excluídos itens não relacionados com a transação controlada e que afetem materialmente a comparabilidade; e
- ▶ não devem ser computados receitas ou despesas financeiras, no geral, bem como provisões com tributos sobre o lucro.

Por sua vez, a seleção do denominador do indicador de rentabilidade deverá levar em consideração o perfil funcional da parte testada, visando determinar a fonte de criação de valor da entidade. Adicionalmente, para a determinação do indicador de rentabilidade deverá ser considerada a necessidade de contar com um nível apropriado de segmentação financeira.

Dentre os fatores que podem afetar a confiabilidade da aplicação do MLT, destacam-se:

- ▶ A posição competitiva.
- ▶ A eficiência na gestão e estratégia comercial.
- ▶ As diferenças de custo de capital.
- ▶ Grau de experiência nos negócios.
- ▶ A consistência e o grau de comparabilidade das informações contábeis utilizadas na análise.

Uma vez identificados fatores que possam afetar materialmente a comparabilidade, eles deverão ser ajustados, incluindo potenciais ajustes de critérios contábeis das informações das transações controladas e das transações comparáveis.

A seleção do indicador de rentabilidade apropriado à aplicação do MLT deve ser norteada por elementos que assegurem uma adequada comparabilidade, tal como descrito no art. 34 da IN.

Poderão ser utilizados como indicadores de rentabilidade:

- ▶ **Margem operacional:** lucro operacional da transação / receita líquida da transação, geralmente utilizada nos casos de revendas a partes não relacionadas.
  - ▶ **Mark-up on total costs:** lucro operacional da transação / os custos diretos e indiretos do bem ou serviço, geralmente utilizado nos casos de atividade industrial ou prestação de serviços.
  - ▶ **Retorno sobre os ativos (ROA):** lucro operacional da transação / ativos operacionais, geralmente utilizados em atividades que sejam intensivas em capital.
- Outros indicadores:** na hipótese de os resultados obtidos com a aplicação dos indicadores acima não se mostrarem confiáveis.

Os indicadores de rentabilidade não devem ser materialmente afetados por transações controladas, sob pena de distorcer a confiabilidade da aplicação do método.

Em condições excepcionais o *Berry ratio* (razão entre lucro bruto / despesas operacionais) poderá ser utilizado como indicador financeiro da análise, sempre e quando sejam consideradas as condições estabelecidas na IN.

## e) Disposições comuns dos métodos PRL, MCL e MLT

A IN também destacou alguns aspectos comuns de aplicação aos métodos PRL, MCL e MLT:

- ▶ Na hipótese em que as partes envolvidas na transação façam contribuições únicas e valiosas é improvável a confiabilidade dos métodos, devendo ser avaliadas alternativas, como a aplicação do MDL, que tende a ser o método mais apropriado nessas circunstâncias.
- ▶ Para garantir a comparabilidade, nas hipóteses de aplicação desses métodos, uma atenção especial deve ser dedicada à similaridade das funções desempenhadas, dos ativos utilizados e dos riscos assumidos.
- ▶ A aplicação desses métodos poderá ser realizada mediante a utilização de comparáveis internos ou externos.

## f) MDL - Método da Divisão dos Lucros

O método MDL consiste na divisão dos lucros ou das perdas ou de parte deles, em uma transação controlada, de acordo com o que seria estabelecido entre partes não relacionadas em uma transação comparável. Essa divisão considera as contribuições relevantes fornecidas pelas partes na forma de funções desempenhadas, de ativos utilizados e de riscos assumidos.

Esse método é geralmente o mais apropriado quando:

- ▶ Uma das partes da transação realiza contribuições únicas e valiosas, que representem uma fonte essencial para a geração de benefícios econômicos reais ou potenciais nas operações, especialmente com o envolvimento de ativos intangíveis.
- ▶ Houver operações altamente integradas, em que a avaliação isolada do desempenho de funções, utilização de ativos e assunção de riscos de cada uma das partes da transação controlada não possa ser realizada de forma confiável; ou
- ▶ As partes compartilharem riscos significativos ou estreitamente interrelacionados.

O MDL pode ser aplicado a partir de duas abordagens:

- ▶ **Análise de Contribuição** - divide o lucro ou perda total baseado em um critério que reflita as contribuições das partes, similar ao que seria feito entre partes não relacionadas.

- ▶ **Análise Residual** - é realizada em duas etapas:
  - ▶ É definida a remuneração das contribuições menos complexas com base nos demais métodos (PIC, PRL, MCL ou MLT); e
  - ▶ Posteriormente é feita a divisão do lucro residual baseado em um critério que reflita as contribuições das partes, similar a transações entre partes não relacionadas.

Os critérios de rateio utilizados, tanto na análise de contribuição quanto na segunda etapa da análise residual, devem respeitar o princípio *Arm's Length*, ou seja, devem observar termos que seriam utilizados por terceiros independentes em circunstâncias semelhantes, inclusive no que diz respeito à divisão dos riscos identificados.

Como exemplos de critérios de rateio, destacam-se: ativos; capital; custos; incremento de receita; remuneração de empregados; e a quantidade de pessoas ou tempo gasto por empregados qualificados. Esses critérios devem considerar o uso de dados objetivos e verificáveis, embasados por comparáveis ou dados internos, sempre à luz do contexto funcional das transações.

Para a aplicação do MDL, diferenças de padrões contábeis, quando identificadas, deverão ser uniformizadas.

Na celebração da transação, deve se determinar os resultados a dividir e fatores de rateio, baseados no conhecimento ou previsibilidade das partes, mantendo-os consistentemente durante o acordo, exceto se circunstâncias extraordinárias indicarem a necessidade de renegociação, como ocorreria entre partes não relacionadas.

Por fim, cabe destacar que a simples ausência de comparáveis não é suficiente para justificar a aplicação do MDL como o método mais apropriado. Nesse caso, antes da aplicação do método, o contribuinte deve se certificar de que outros métodos não apresentariam resultados mais alinhados ao princípio *Arm's Length*.

## **g) Outros métodos**

Um dos pontos de maior diferença em comparação com o regime antigo é a possibilidade de utilização de outros métodos. Nesse sentido, de acordo com a IN, o contribuinte terá a liberdade de utilizar outros métodos sempre e quando:

- ▶ Proporcionarem resultados consistentes com transações comparáveis entre partes não relacionadas; e
- ▶ Os demais métodos previstos na IN forem inaplicáveis ou não fornecerem resultados confiáveis, e o método alternativo for mais adequado para realizar a análise de preços de transferência.

A adoção de outros métodos deve ser balizada por técnicas aceitas de avaliação econômica, principalmente de conceitos baseados em renda, como o fluxo de caixa descontado, útil para transações com ativos intangíveis de difícil valoração (*hard-to-value intangibles*) ou participações societárias.

Ao selecionar outros métodos, requerimentos adicionais de documentação são exigidos, devendo o contribuinte:

- ▶ Comprovar conformidade por meio da documentação de preços de transferência.
- ▶ Adotar critérios e premissas razoáveis e confiáveis, como projeções financeiras e taxas de crescimento/desconto, vida útil; e
- ▶ Detalhar na documentação os critérios utilizados, riscos da técnica de avaliação e outros elementos relevantes para a análise.

### **13. Da Seleção da Parte Testada**

Na aplicação da maioria dos métodos de preços de transferência (PRL, MCL, MLT e a primeira etapa da análise residual do MDL) deve-se selecionar uma das entidades envolvidas na operação controlada como parte testada. A seleção desta entidade testada deve considerar os seguintes aspectos:

- ▶ Ser consistente com a análise funcional;
- ▶ O método selecionado possa ser aplicado da forma mais apropriada;
- ▶ Disponibilidade de dados confiáveis de transações comparáveis com partes não relacionadas; e
- ▶ Em geral, deve ser escolhida a entidade menos complexa localizada no Brasil ou exterior.

Caso o contribuinte não consiga apresentar de forma adequada as informações consistentes a respeito das funções, dos riscos e dos ativos que justifiquem a seleção da entidade testada, especialmente se os dados da entidade do exterior forem limitados, as autoridades fiscais poderão direcionar suas análises para a entidade brasileira.

### **14. Do intervalo dos comparáveis**

Para fins de aplicação do método de Preços de Transferência mais adequado, deve-se calcular um intervalo “apropriado” de observações de indicadores financeiros das transações comparáveis e compará-lo com a transação controlada para determinar se os termos e as condições da operação testada foram estabelecidos conforme o ALP.

Neste sentido, na apuração do intervalo apropriado dos comparáveis para fins de análise econômica, o intervalo interquartil deve ser utilizado caso permaneçam incertezas sobre o grau de comparabilidade das transações comparáveis. Contudo, caso não haja incertezas sobre o grau de comparabilidade das comparáveis, o intervalo completo pode ser adotado.

Quando o indicador financeiro da transação controlada examinado, sob método mais apropriado, estiver compreendido no intervalo adequado, será considerado que atendeu ao princípio *Arm's Length*. O Anexo V da IN apresenta orientações práticas a respeito do cálculo da mediana e do intervalo interquartil.

## 15. Dos ajustes à base de cálculo

Quando o indicador financeiro da transação controlada não atender o princípio *Arm's Length*, a IN dispõe de três tipos de ajustes que impactam o cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"):

- ▶ **Ajuste espontâneo:** aquele que é efetuado pelo contribuinte visando adicionar o montante do ajuste fiscal diretamente nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL;
- ▶ **Ajuste compensatório:** aquele que deve ser feito pelas partes envolvidas na transação controlada até o encerramento do ano-calendário, visando ajustar o valor e impactar a contabilidade do período sob análise; e
- ▶ **Ajuste primário:** aquele que é efetuado pela autoridade fiscal visando adicionar o valor na base de cálculo dos tributos.

Conforme a IN, não serão permitidos ajustes visando:

- ▶ Reduzir a base de cálculo dos tributos, exceto nos casos de ajuste compensatório ou de resultados acordados em mecanismo de solução de disputas previstos em acordos ou convenções internacionais para eliminar a dupla tributação dos quais o Brasil seja signatário.
- ▶ Aumentar o valor do prejuízo fiscal do IRPJ e base negativa da CSLL.

Por fim, cabe salientar que o ajuste espontâneo e o ajuste compensatório devem ser computados na base de cálculo do IRPJ e CSLL para o período encerrado em dezembro de cada ano, ainda que o regime de apuração seja trimestral, exceto em hipótese de evento especial (incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades) em que o ajuste será realizado na data do evento especial.

Em relação ao ajuste compensatório, ele deve observar as seguintes condições:

- ▶ Ser efetuado de forma simétrica (mesmo valor e natureza) e definitiva na contabilidade da entidade brasileira e da parte relacionada no exterior;

- ▶ Estar suportado pela emissão de nota de débito, crédito ou documento fiscal e comercial, indicando natureza e valores;
- ▶ Ser ratificado por declaração emitida por representante legal da parte relacionada no exterior;
- ▶ Não se referir a transações efetuadas com qualquer entidade localizada em país com tributação favorecida, exceto se resultarem em aumento da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Esse item foi acrescido neste ato normativo final em comparação ao texto da consulta pública.

O ajuste compensatório deve ser feito até a entrega da ECF, desde que seu registro contábil seja efetuado na escrituração contábil do ano-calendário relativo ao período de apuração a que se refere a operação controlada.

Cabe salientar que a nova IN dispõe que a realização dos referidos ajustes não implica automaticamente na realização de ajustes na base de cálculo de outros tributos, que devem ser apurados em observância à legislação aplicável de cada tributo. Neste trecho, a IN passa toda responsabilidade por disciplinar os demais efeitos tributários para as normas correlatas aos outros tributos.

## **16. Das medidas de simplificação - *safe harbor***

A IN dispõe sobre a possibilidade de implementar medidas de simplificação para analisar determinadas operações controladas.

Nesse sentido, o contribuinte poderá optar por uma abordagem simplificada para analisar serviços de baixo valor agregado (“SBVA”), segundo a qual a remuneração terá uma margem de lucro bruto, calculada sobre a totalidade dos custos diretos e indiretos relativos à transação de:

- ▶ no mínimo 5%, quando o prestador de serviço for a entidade brasileira; e
- ▶ no máximo 5%, quando o prestador de serviço for a parte relacionada no exterior.

O referido ato normativo dispõe que serviço de baixo valor agregado possui as seguintes características: (i) natureza de suporte; (ii) não seja parte da atividade principal da parte relacionada ou do grupo multinacional; (iii) não requer uso de intangíveis únicos e valiosos; (iv) que não envolve riscos significativos; e (v) não representa criação significativa de valor para o grupo.

## **17. Da documentação**

Os contribuintes devem apresentar a documentação e informações sobre suas transações sujeitas ao controle de preços de transferência, para demonstrar a conformidade destas ao princípio *Arm's Length* e computação da base cálculo do IRPJ e da CSLL.

A documentação de Preços de Transferência inclui:

- ▶ Declaração país-a-país: conforme regulamentada pela IN RFB 1.681/2016;
- ▶ Arquivo global; e
- ▶ Arquivo local.

O arquivo global e o arquivo local deverão ser enviados em formato digital pela plataforma e-CAC da RFB, dentro de três (03) meses após o prazo da transmissão da ECF. O prazo de apresentação do arquivo global e local para o ano-calendário de 2024 (ou para o ano-calendário de 2023, caso haja a opção prevista na Lei 14.596) será o último dia útil dos anos-calendários de 2025 e 2024, respectivamente.

A elaboração do Arquivo Local segue diferentes critérios, dependendo do valor total das transações controladas dos contribuintes. Caso esse valor seja igual ou superior a R\$ 500 milhões no ano-calendário anterior, o arquivo local deverá ser elaborado considerando diretrizes mais amplas e detalhadas das transações. Se o valor estiver entre R\$ 15 milhões e R\$ 500 milhões, o Arquivo Local terá requerimentos e complexidade amenizados. Por fim, o contribuinte fica dispensado de apresentar o Arquivo Local nos casos em que as transações controladas sejam inferiores a R\$ 15 milhões. O Arquivo Global também será dispensado nessa última situação. Vale ressaltar que esses montantes terão, por referência, os valores transacionados no ano-calendário anterior ao ano-calendário a que se refere a documentação de Preços de Transferência.

Ainda em relação ao Arquivo Local, cumpre mencionar que a IN trouxe requerimentos adicionais àqueles previstos nos *Guidelines* da OCDE. Dentre eles, citamos:

- ▶ Detalhamento das condições das transações controladas, incluindo funções, ativos e riscos não somente do contribuinte, mas também da contraparte.
- ▶ Indicação das condições de entrega dos produtos ou da prestação dos serviços, incluindo serviços pós-vendas, garantias e assistência técnica.
- ▶ Descrição da forma de cálculo do preço das transações controladas, dos pressupostos e circunstâncias da precificação, de eventuais ajustes plurianuais de preço, do cálculo de juros e mora, dentre outros aspectos.
- ▶ Detalhamento, caso o contribuinte não opte pela adoção antecipada da nova regra para o ano de 2023 e elabore o arquivo local somente referente ao ano de 2024, da transferência de intangíveis ocorridas durante o ano-calendário de 2022 de forma mandatória.



Quanto à tradução dos documentos, a IN flexibilizou essa questão. Assim, o arquivo global, se redigido em outro idioma além do português, deverá vir acompanhado de uma tradução simples para o português, a menos que ele tenha sido escrito em inglês ou em espanhol, caso em que a tradução só será solicitada pela autoridade fiscal se necessário. A RFB poderá solicitar uma tradução feita por um tradutor público, se for necessário em processo de fiscalização.

Como ponto importante, no caso em que o estudo técnico seja elaborado por um terceiro e o contribuinte disponibilize o referido estudo, será necessário apresentar uma “declaração de responsabilidade” das informações e técnicas contidas no estudo realizado, emitida por quem elaborou o respectivo estudo.

De forma geral, para justificar as análises realizadas, o contribuinte deve organizar e manter em sua posse, de forma contemporânea às transações, os documentos que comprovem a aplicação da legislação de Preços de Transferência. Esses documentos devem ser disponibilizados às autoridades fiscais quando solicitados. Os documentos escritos em uma língua estrangeira devem seguir o mesmo mecanismo de tradução aplicável ao Arquivo Global, sendo documentos em inglês e espanhol aceitos bem com a tradução simples, podendo a autoridade fiscal vir a solicitar uma tradução por um tradutor público.

Em relação ao atendimento às autoridades fiscais, quando solicitado, o contribuinte deverá reproduzir, em suas instalações e na presença da autoridade fiscal, as consultas realizadas nos sistemas ou bancos de dados que foram usados para selecionar os comparáveis.

Nos casos em que o contribuinte não fornecer as informações necessárias para uma análise precisa da transação controlada ou para a comparação com outras transações, a autoridade fiscal poderá atribuir à entidade brasileira as funções, os riscos e os ativos que pertencem à outra parte da transação controlada, desde que não haja evidências confiáveis de que essas atribuições tenham sido efetivamente desempenhadas, assumidas ou utilizadas pela entidade brasileira. Além disso, a autoridade fiscal pode realizar estimativas e assumir premissas razoáveis para fazer a análise da transação e a comparação com outras transações.

Especial atenção deve ser dada ao método PIC, quando utilizado para justificar preços de cotação, uma vez que os dados das transações comparáveis deverão ser informados na plataforma e-CAC da RFB de forma recorrente.

Vale destacar que, ainda que não tenha feito a adoção antecipada, o contribuinte deverá prestar informações no Arquivo Local, caso tenha realizado transferência de intangíveis durante o ano-calendário de 2022.

## 18. Das penalidades

As penalidades aplicáveis em relação ao Arquivo Global e Local são:

- ▶ Multas de 0,2% a 3% sobre o valor da receita bruta do contribuinte, em caso de falta de apresentação tempestiva ou de apresentação sem atender aos requisitos.
- ▶ Para o Arquivo Global, há uma multa de 0,2% sobre o valor da receita consolidada do grupo multinacional se as informações estiverem incorretas, incompletas ou omitidas. Além disso, a falta de apresentação tempestiva de informações ou documentação requerida durante o processo fiscal pode resultar em uma multa de 5% sobre o valor da transação correspondente, conforme determinado pela autoridade fiscal.
- ▶ As multas têm um valor mínimo de R\$ 20 mil e um valor máximo de R\$ 5 milhões.

Durante o processo fiscal, se a autoridade fiscal não concordar com a base de cálculo do IRPJ e da CSLL feita pelo contribuinte de acordo com as regras da IN, ela deve informar ao contribuinte, por meio de um “Termo de Constatação”. Neste aviso, o contribuinte terá um prazo de 30 dias para corrigir a ECF e a DCTF, exclusivamente em relação aos ajustes de Preços de Transferência, a fim de regularizar a situação antes que a autoridade fiscal faça o lançamento de ofício.

## 19. Da opção pela aplicação antecipada para 2023

Os contribuintes passam a ter a opção de aplicar as disposições da Lei 14.596 para o ano-calendário de 2023 de forma opcional. Tal opção deverá ser manifestada entre 1º de Setembro e 31 de Dezembro de 2023. Uma vez realizada a opção, ela é irretratável e passa a valer a partir de 1º de Janeiro de 2023 para todas as operações da companhia.

A adoção antecipada será informada por meio da plataforma e-CAC, em formulário apresentado no Anexo VI da IN.

## 20. Das disposições finais

Dentre os aspectos cobertos pelas disposições finais, merecem destaque:

O art. 74, que introduz alteração na Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014 (referente a lucros auferidos no exterior), que permite a dedução na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora no Brasil de valores relacionados às adições espontaneamente efetuadas, decorrentes da aplicação das regras de Preços de Transferência, para atualização da referência legislativa ali contida.

Os artigos 75 e 76, que tratam das modificações do texto legal da Instrução Normativa nº 1.681, de 2005, que disciplina a Declaração País-a-País (*County-by-country Report*), passa a incluir também a Lei 14.596/23 em seus efeitos, bem como adição de multas no caso de não apresentação de tal documentação em substituição aos esclarecimentos antes previstos na identificação de omissão ou inexatidão.

Da mesma forma, o art. 77 modifica a Instrução Normativa RFB nº 1.846, de 2018, referente ao Procedimento Amigável (MAP), ao estabelecer que a autoridade fiscal deve revisar, de ofício, o lançamento efetuado para implementar os resultados acordados em conformidade com acordos ou convenções internacionais relacionadas a impostos. Além disso, o artigo traz outra alteração na Instrução Normativa RFB nº 1.846, de 2018, ao afirmar que o disposto no art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, não se aplica ao procedimento amigável especificado na Instrução Normativa, o que permite que o fisco não profira a decisão administrativa sobre procedimentos amigáveis no prazo máximo de 360 dias, a contar do protocolo das petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

O art. 78 tratou do tema da indedutibilidade de importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante a partes relacionadas, a que faz referência o artigo 44 da Lei 14.596. Esperava-se que, neste ponto, a Instrução Normativa trouxesse elementos adicionais para disciplinar o art. 44 da Lei, conforme previsão de seu parágrafo único. Não obstante, o art. 78 tratou apenas de replicar o texto do dispositivo legal, não cumprindo, portanto, com seu objetivo.

## Próximos passos

A publicação da IN RFB 2.161/23, disciplinando a implementação do novo sistema brasileiro de preços de transferência, representa um importante passo dentro do contexto de adoção do ALP pelo Brasil. Além de trazer relevantes esclarecimentos sobre a aplicação das novas regras de Preços de Transferência, a IN indica qual será a provável abordagem da RFB em relação a pontos que demandam um grau maior de julgamento, algo inerente a um modelo fundamentado em princípios, como o proposto pela OCDE.

Ainda existem temas específicos e relevantes que precisarão ser disciplinados pela RFB. Como exemplo: (i) *commodities*; (ii) intangíveis; (iii) operações financeiras; (iv) acordos de contribuição de custos; (v) reestruturações de negócio, dentre outras. No contexto da redação das normas associadas a esses temas, há a expectativa de que a RFB também realize consultas públicas, o que contribuirá para a elaboração de uma norma de qualidade e compatível com uma lógica de mercado, elementos essenciais à aplicação do ALP.

Com o intuito de avaliar os potenciais impactos das novas regras de preços de transferência, e visando o desenho de políticas de preços alinhadas com os novos princípios, recomendamos aos contribuintes a realização de um diagnóstico de preços de transferência. Com resultado dessa análise, o contribuinte terá uma visão clara das fragilidades e potenciais benefícios decorrentes da aplicação das novas regras.

A equipe da EY continuará acompanhando as mudanças associadas à matéria, atualizando o mercado tempestivamente com novas e relevantes informações.

Como a transformação das áreas fiscal e financeira pode ajudar na estratégia do negócio?  
[Clique aqui para ler o estudo.](#)

## EY | Building a better working world

### Sobre a EY

A EY existe para construir um mundo de negócios melhor, ajudando a criar valor no longo prazo para seus clientes, pessoas e sociedade e gerando confiança nos mercados de capitais.

Tendo dados e tecnologia como viabilizadores, equipes diversas da EY em mais de 150 países oferecem confiança por meio da garantia da qualidade e contribuem para o crescimento, transformação e operação de seus clientes.

Com atuação em assurance, consulting, strategy, tax e transactions, as equipes da EY fazem perguntas melhores a fim de encontrarem novas respostas para as questões complexas do mundo atual.

EY se refere à organização global e pode se referir a uma ou mais afiliadas da Ernst & Young Global Limited, cada uma delas uma pessoa jurídica independente. A Ernst & Young Global Limited, companhia britânica limitada por garantia, não presta serviços a clientes. Informações sobre como a EY coleta e utiliza dados pessoais, bem como uma descrição dos direitos individuais de acordo com a legislação de proteção de dados, estão disponíveis em [ey.com/privacy](https://ey.com/privacy). As afiliadas da EY não exercem o direito se essa prática for proibida pelas leis locais. Para mais informações sobre a nossa organização, visite [ey.com](https://ey.com).

Este comunicado foi emitido pela EYGM Limited, integrante da organização global da EY que também não presta serviços a clientes.

©2023 EYGM Limited.

Todos os direitos reservados.

[ey.com.br](https://ey.com.br)

Facebook | EYBrasil

Instagram | eybrasil

Twitter | EY\_Brasil

LinkedIn | EY

YouTube | EYBrasil