



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOALYSON DA SILVA AMORIM**

**LEI 14.956/23 E OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA:  
IMPACTOS E IMPLICAÇÕES**

**JOÃO PESSOA  
2024**

**JOALYSON DA SILVA AMORIM**

**LEI 14.956/23 E OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA:  
IMPACTOS E IMPLICAÇÕES**

Projeto de Pesquisa apresentado ao  
Curso de Ciências Contábeis da  
UFPB, como exigência para  
aprovação em TCC II

Orientador: Prof. Dr. Mateus  
Alexandre Costa dos Santos

**JOÃO PESSOA  
2024**

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

A5241 Amorim, Joalyson da Silva.

Lei 14.956/23 e os preços de transferência: impactos e implicações / Joalyson da Silva Amorim. - João Pessoa, 2024.  
63 f.

Orientação: Mateus Alexandre Costa dos Santos.  
TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Empresas Multinacionais. 2. Evasão Fiscal. 3. Preço de Transferência. I. Santos, Mateus Alexandre Costa dos. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

**JOALYSON DA SILVA AMORIM**

**LEI 14.956/23 E OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA:  
IMPACTOS E IMPLICAÇÕES**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela banca examinadora designada pela coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

**Banca Examinadora**

Documento assinado digitalmente  
 **MATEUS ALEXANDRE COSTA DOS SANTOS**  
Data: 07/05/2024 06:49:27-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Presidente (a): Prof. Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos

Instituição: UFPB

Documento assinado digitalmente  
 **ADRIANA FERNANDES DE VASCONCELOS**  
Data: 06/05/2024 22:12:29-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Membro: Prof. Dr. Adriana Fernandes de Vasconcelos

Instituição: UFPB

---

Membro: Prof. Dr. Robério Dantas de França

Instituição: UFPB

João Pessoa, 30 de abril de 2024

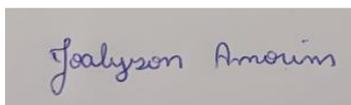
## DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, Joalyson da Silva Amorim, matrícula n.º 20180044751, autor(a) do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **Lei 14.956/23 e os Preços de Transferência: Impactos e Implicações**, orientado(a) pelo(a) professor(a) Mateus Alexandre Costa dos Santos, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2023.2 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel(a), declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmando que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

**João Pessoa, 19 de abril de 2024**



---

**Assinatura do(a) discente**

**Dedico à Deus**

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu Deus, por ser minha fortaleza durante todos esses anos, colocando os sonhos em meu coração e me fazendo realizar cada um.

Dedico aos meus pais, Joel Amorim e Maria de Fátima, por serem minha base.

A todos os meus familiares e amigos, que sempre acreditaram no meu potencial.

Aos meus professores, amigos e colegas do curso de Ciências Contábeis da UFPB, que foram essenciais para o meu desenvolvimento acadêmico.

Ao meu Orientador pelos direcionamentos dado durante a elaboração do trabalho e por ser uma referência de profissional.

Aos projetos Balcão, LabGov e a Liga de Mercado Financeiro por terem me aceitado como membro e terem colaborado com o meu crescimento acadêmico.

Agradeço aos funcionários da Prefeitura de João Pessoa e da Elizabeth/Mohawk Revestimentos por terem cedido o espaço de aprendizagem para os Estágios.

Agradeço a todos os Contadores que direcionaram o meu crescimento profissional.

Agradeço a todas as pessoas que contribuíram diretamente e indiretamente nessa jornada acadêmica que termina com a apresentação dessa pesquisa.

Sejam fortes e corajosos. Não tenham medo nem fiquem apavorados por causa deles, pois o Senhor, o seu Deus, vai com vocês; nunca os deixará, nunca os abandonará.

. Deuteronômio 31:6

## RESUMO

O crescimento das empresas multinacionais tem impactado a economia global, pois a expansão dessas empresas tem aumentado os fluxos de bens e serviços entre os países. Diversos fatores tem impulsionado o crescimento das multinacionais, como avanços tecnológicos, novos mercados e a globalização. No entanto, essas empresas têm enfrentado desafios regulatórios e políticos de suas atividades, pois devem adequar suas políticas às legislações dos países em que atuam com as suas filiais. No âmbito tributário, esses desafios podem indicar a ocorrência de casos de evasão fiscal, pois como forma de adequação as empresas podem utilizar mecanismos de diminuição da base tributária. Com isso, para combater casos de evasão fiscal, os países utilizam o Preço de Transferência para precificar os bens e serviços que as Empresas Multinacionais vendem entre suas partes relacionadas. Nos últimos anos, o Brasil tem feito esforços significativos para melhorar as regras de preços de transferência, buscando garantir maior transparência nas transações entre empresas relacionadas. As regras de Preço de Transferência são essenciais para que as empresas multinacionais não utilizem a manipulação dos preços entre suas subsidiárias para fins de evasão fiscal. Diante disso, a presente pesquisa teve como objetivo identificar os principais motivos que alinham o Brasil às práticas da OCDE. A aprovação da Lei 14956/23 é um mecanismo que busca diminuir casos de evasão dos Impostos IRPJ e CSLL, além de trazer tratamentos específicos para alguns pontos, como Intangíveis e Commodities. Para tanto, a fundamentação teórica buscou reunir informações suficientes para atingir o objetivo, utilizando a Lei 14596/23 e a IN 2.161 para justificar o alinhamento brasileiro às práticas da OCDE. Em vista do estudado e das Leis já relacionadas, foram buscadas as principais mudanças que a Lei trouxe para o Sistema Tributário Brasileiro e o impacto da Lei em diversos segmentos da sociedade. A pesquisa foi procedida por meio de levantamento bibliográficos, coletando informações suficientes sobre o tema Preço de Transferência. O principal objetivo da pesquisa foi identificar os mecanismos que o Brasil dispõe para combater a evasão fiscal, utilizando como instrumento a Lei 14.956/23. Em relação aos procedimentos da pesquisa, foi caracterizada como pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Empresas Multinacionais. Evasão Fiscal. Preço de Transferência.

## ABSTRACT

The growth of multinational companies has impacted the global economy, as the expansion of these companies has increased the flow of goods and services between countries. Several factors have driven the growth of multinationals, such as technological advances, new markets and globalization. However, these companies face regulatory and political challenges in their activities, as they must adapt their policies to the legislation of the countries in which they operate with their subsidiaries. In the tax sphere, these challenges may indicate the occurrence of cases of tax evasion, as companies can use mechanisms to increase the tax base as a form of adaptation. Therefore, to curb cases of tax evasion, countries use Transfer Pricing to price the goods and services that Multinational Companies sell between their related parties. In recent years, Brazil has made significant efforts to improve transfer pricing rules, seeking to ensure greater transparency in transactions between related companies. Transfer pricing rules are essential so that multinational companies do not use price manipulation between their subsidiaries for tax evasion purposes. Given this, the present research aimed to identify the main reasons that aligned Brazil with OECD practices. The approval of Law 14,956/23 is a mechanism that seeks to reduce cases of IRPJ and CSLL tax evasion, in addition to bringing specific treatments to some points, such as Intangibles and Commodities. To this end, the theoretical foundation sought to gather sufficient information to achieve the objective, using Law 14596/23 and IN 2,161 to justify Brazilian alignment with OECD practices. From the perspective of the trainee and the Laws already listed, the main changes that the Law brought to the Brazilian Tax System and the impact of the Law on different segments of society were sought. The research was carried out through a bibliographic survey, collecting sufficient information on the topic of Transfer Pricing. The main objective of the research was to identify the mechanisms that Brazil has to combat tax evasion, using Law 14,956/23 as an instrument. Regarding the research procedures, it was described as bibliographic research.

**Keywords:** Multinational Companies. Tax evasion. Transfer price.

## **Lista de Abreviaturas e Siglas**

BEPS *Base Erosion and Profit Shift*

OCDE Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

RFB Receita Federal do Brasil

## **Lista de Quadros e Tabelas**

**TABELA 1:** Lucro e perda de impostos dos países com o abuso de impostos corporativos globais

**TABELA 2:** Vulnerabilidades dos países em relação aos fluxos financeiros ilícitos

**QUADRO 1:** Comparativo entre o modelo de Preço de Transferência anterior com o modelo atual.

## Sumário

1. INTRODUÇÃO.....	14
1.1 Problema da Pesquisa.....	15
1.2 Objetivos .....	16
1.2.1 Objetivo Geral.....	16
1.2.2 Objetivos Específicos: .....	16
1.3 Justificativa.....	17
2 METODOLOGIA.....	18
2.1 Classificação da Pesquisa.....	18
2.2 Procedimentos Metodológicos .....	18
3 FUNDAMENTAÇÃO LITERARIA.....	20
3.1 Alinhamento Brasileiro as Práticas da OCDE: Breve Histórico .....	20
3.4 Desafios da Evasão Fiscal e a Necessidade de alinhamento .....	26
2.2.1 Erosão da Base e a Transferência de Lucros.....	29
2.2.2 Dupla Tributação.....	31
2.2.3 IRPJ e CSLL e as Multinacionais .....	32
2.3 Preço de Transferência e o Princípio Arm's Length .....	35
2.4 Nova Regra de Preço de Transferência: Principais Aspectos da Lei 14.596/23 .....	38
2.4.1 IRPJ e CSSL nas empresas .....	40
2.4.2 Métodos Praticados .....	41
2.4.3 Documentos .....	42
2.4.4 Obrigação Acessória - ECF .....	44
2.4.6 Tratamentos Específicos .....	45
2.4.6.1 Commodities .....	46
2.4.6.2 Intangíveis.....	46
2.4.6.3 Serviços Intragrupos.....	48
2.5.1 Perspectiva da Lei sobre o aspecto da Administração Tributária .....	49
2.5.2 Perspectiva da Lei sob o aspecto das Empresas Multinacionais.....	51
2.5.3 Perspectiva da Lei sob o aspecto da Sociedade.....	52
2.6 Principais Mecanismos trazidos pela Lei 14.956/23 ao Sistema Tributário Brasileiro. 54	
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	59
5. REFERÊNCIAS.....	60

## 1. INTRODUÇÃO

O aumento do fluxo de comércio entre os países é impulsionado por diversos fatores econômicos, políticos e tecnológicos. Esse aumento das transações de bens e serviços tem criado uma maior relação entre os países, pois eles estão cada vez mais interligados, e um dos principais atores neste processo são as empresas multinacionais.

Conforme Consoni (2010), nos últimos anos, o aumento das empresas multinacionais tem impactado a economia global, pois o crescimento e a expansão das suas atividades para os países, através das subsidiárias e filiais, têm proporcionado o acesso a novos mercados, recursos e mão de obra<sup>1</sup>.

Conforme relatório da Tax Justice (2023), as empresas multinacionais têm criado desafios para os países, pois com o crescimento das empresas no mundo, as transações podem se tornar mais complexas, pois muitas empresas buscam se adequar a legislação dos países em que operam, com isso, em algumas empresas essa adequação pode ser explorada para fins de evasão fiscal<sup>2</sup>. Segundo a Tax Justice (2023), o combate à evasão fiscal é um dos principais objetivos dos países, pois eles buscam encontrar mecanismos para prevenir, diminuir ou combater os casos de evasão fiscal.

O Brasil adotou algumas medidas para diminuir os casos de evasão fiscal por parte das Empresas Multinacionais, por exemplo, a aprovação da Lei 14.956/23, que versa sobre o IRPJ e CSLL, tornando-se um importante instrumento, pois esses impostos são responsáveis pela manutenção de atividades essenciais no país.

O Brasil buscou utilizar mecanismos para combater os casos de evasão, pois em relatório divulgado pela Tax Justice (2023), o país encontra-se na quinta posição entre os países que possuem mais casos de empresas que desviam seus lucros para paraísos fiscais em regiões de baixa tributação.

De acordo com a Lei 14.956, de 2023, como tentativa de combater a evasão fiscal das empresas multinacionais, o preço de transferência tem sido utilizado pelas administrações tributárias dos países para regular e controlar os casos de evasão, pois é utilizado o Princípio Arm's Length, que requer que as empresas multinacionais utilizem práticas de mercado em transações de bens e serviços com suas partes relacionadas.

---

<sup>1</sup> Para confirmar a ideia, ver CONSONI et al, 2010, p.03

<sup>2</sup> Verificar TAX JUSTICE, 2023, p.42

A aprovação da Lei 14.956/23 e a regulamentação da IN 2.161/23 foi um importante passo para um maior alinhamento brasileiro às regras de Preço de Transferência em níveis globais. O alinhamento insere o Brasil em um cenário de coerência internacional, pois as políticas fiscais brasileiras estão em consonância com os padrões desenvolvidos pela OCDE.

De acordo com a OCDE (2023), a Lei 14.956/23 desempenha um relevante papel na prevenção da erosão da base tributária e da dupla tributação, pois estabelece regras e diretrizes que as empresas devem adotar em transações com suas partes relacionadas. As novas regras de preço de transferência são fundamentais para apuração do IRPJ e CSLL, pois são impostos que incidem sobre os lucros das empresas e tem um impacto no sistema tributário do Brasil

Conforme a OCDE (2021, p. 21), uma das principais vantagens da lei foi trazer a contabilização dos intangíveis, ‘‘pois antes os intangíveis eram contabilizados de forma incorreta e não eram refletidos no Balanço Patrimonial’’. Uma outra vantagem foi a inserção das *Commodities* com um tratamento específico devido a sua relevância para o país.

As regras de preço de transferência trazem implicações em diversas áreas, como Economia, custos, Direito e Contabilidade. No presente trabalho foca nas implicações contábeis, especificamente na área tributária.

### **1.1 Problema da Pesquisa**

Segundo Porter (2009, p. 307), com o aumento das relações entre os países, as multinacionais se tornaram um dos principais atores no processo, pois elas podem abranger uma ampla gama de setores. De acordo com a Tax Justice (2023), no Brasil, as empresas multinacionais contribuem para a economia do país através dos seus produtos e serviços. No entanto, elas têm enfrentado críticas por práticas de evasão fiscal, devido ao fato disso resultar em perdas de receita para o Governo local.

A evasão fiscal como crime tributário traz consequências para os países, pois arrecadando menos receita dos impostos, o governo deixa de investir em setores como saúde, segurança e educação. Segundo Oliveira (2013, p.191) a evasão ocorre quando o contribuinte deixa de transferir ou pagar integralmente à autoridade fiscal a parcela do título de imposto, que é considerada devida por força de determinação legal.

Segundo a OCDE (2021, p. 04), o Brasil tem buscado junto a organismos internacionais formas de combater a prática da evasão fiscal, tendo em vista que o país é um dos mais afetados por práticas ilícitas de evasão. O país utiliza o método de preço de transferência para precificar os bens e serviços que as empresas multinacionais vendem, trocam ou produzem através de suas partes relacionadas.

As regras de preço de transferência são essenciais para que as empresas multinacionais não utilizem manipulação dos preços entre suas subsidiárias. Conforme a OCDE (2021, p. 03), o Brasil tem alinhado sua política de preço de transferência junto à OCDE para alcançar as melhores práticas internacionais sobre o tema. A OCDE é o organismo que busca combater essas práticas ilícitas nos países, através da disseminação de boas práticas na comunidade internacional.

Nos últimos anos, o Brasil buscou melhorar as regras de preço de transferência, o país aprovou a Lei 14.956/23 que aborda sobre o preço de transferência relativa aos impostos IRPJ e CSLL. De acordo com Tax Justice (2023), a necessidade de leis e regras mais rígidas surgiu devido aos aumentos de casos de evasão fiscal por parte de empresas multinacionais na alocação da base tributária. Desta forma, é importante investigar essas práticas, levando com isso ao seguinte problema de pesquisa: Quais os mecanismos que o Brasil passou a dispor para combater a evasão fiscal com o advento da Lei nº 14.956/23?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

- Identificar os mecanismos que o Brasil dispõe para combater a Evasão fiscal, por meio da aprovação da Lei 14.956/23.

### **1.2.2 Objetivos Específicos:**

- Explicar a necessidade da Lei 14.956/23, por meio dos principais pontos das regras de preço de transferência que foram alterados em relação à lei anterior.
- Expor os impactos da Lei 14.956/23, através da perspectiva da Administração Tributária, das Empresas Multinacionais e da Sociedade Civil.

### 1.3 Justificativa

Com a globalização, as relações entre os países se intensificaram como nunca visto antes, com aumento no comércio internacional, maior integração econômica, intensificação de fluxos de capitais, informações e mercadorias. Conforme a OCDE (2011), as empresas multinacionais surgem nesse cenário, pois são empresas que têm filiais em diversos países, expandindo suas operações para além de suas fronteiras, promovendo a globalização através da transferência de tecnologia e de conhecimento para suas filiais que estão em outros países.

O crescimento das multinacionais, muitas das vezes sugere que elas busquem se adequar a realidade dos países, com isso, por mais que respondam a uma empresa sede, as filiais buscam se adaptar ao ambiente dos países em que se instalam. Nesse caso, conforme OCDE (2011, p.18), como os países possuem jurisdições próprias com leis e regulamentos específicos, as multinacionais devem adequar suas subsidiárias às mesmas políticas que as empresas locais são obrigadas.

O estudo se propõe relevante para sociedade em geral pelo fato de a ocorrência da evasão fiscal ser algo que afeta as receitas dos países, logo afeta diretamente a disponibilidade de serviços públicos para a população, como saúde, educação, segurança e infraestrutura.

Com a aprovação da Lei 14.956/23, o país promoveu mudanças em seu sistema de preço de transferência, as quais são derivadas de um maior alinhamento do Brasil com as políticas de preço de transferência da OCDE, pois conforme projeto conjunto da RFB (2023, p. 10), foi elaborado estudos na área tributária para identificar as lacunas e semelhanças das políticas de preço de transferência do Brasil e dos países que compõem a OCDE.

A lei é relevante para o Sistema Tributário Nacional, pois estabelece mudanças na forma como as empresas multinacionais transacionam com suas partes relacionadas, inclusive estabelece tratamentos específicos sobre determinados itens, como intangíveis, commodities e serviços intragrupos. Além disso, busca diminuir os casos de evasão fiscal no Brasil, pois conforme a Tax Justice (2021, p.14), o país é considerado o quinto maior perdedor de impostos no mundo.

## **2 METODOLOGIA**

### **2.1 Classificação da Pesquisa**

Essa pesquisa classificou-se, quanto à natureza, como uma pesquisa documental. Conforme Lakatos (2021, p. 69), “as características da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados se concentra em documentos, que são denominados como fontes primárias”. Portanto, no decorrer da pesquisa foi feito um estudo e análise de leis, regulamentos, normas e documentos legais que foram relevantes para o tema.

Em relação aos procedimentos da pesquisa, foi caracterizada como pesquisa bibliográfica. Conforme Lakatos (2021, p.75), a finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito sobre determinado assunto”. Esse tipo de pesquisa desempenha um importante papel na produção de conhecimento científico. Esta abordagem de pesquisa utiliza a síntese de livros, teses, artigos, dissertações para o tema

Com relação ao objetivo, foi uma pesquisa exploratória. De acordo com Gil (2019, p.48), “o que se espera como produto final é o conhecimento mais aprofundado de determinado tema.”. Esse tipo de pesquisa busca investigar um assunto de forma mais ampla e aberta, e o principal objetivo é identificar questões relevantes sobre um determinado tema.

### **2.2 Procedimentos Metodológicos**

A pesquisa foi procedida por meio de levantamento bibliográficos, coletando informações suficientes sobre o tema Preço de Transferência, assim foi identificado a Lei 14.956/23 e a IN 2.161, que versam sobre regras de preço de transferência no âmbito do sistema tributário brasileiro.

Foram pesquisados livros, teses, dissertações, artigos científicos, relatório, leis e normas. A reunião dessas informações foram algumas plataformas de pesquisas, como Scielo, Biblioteca Virtual UFPB, OCDE e Tax Justice.

O principal objetivo da pesquisa foi identificar os mecanismos que o Brasil dispõe para combater a evasão fiscal, utilizando como instrumento a Lei 14.956/23, que

propõe um tratamento sobre regras de preço de transferência relativas ao Imposto de Renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido.

Por meio dos estudos feitos para fins de pesquisa, foram verificados os desafios que motivaram o alinhamento brasileiro as regras de preço de transferência da OCDE, por exemplo, BEPS, dupla tributação e a evasão fiscal dos impostos. Além de que, foram verificados os principais pontos da Lei 14.956/23, que promoveu a alteração da lei anterior. A lei atual foi considerada um marco para o sistema tributário nacional, pois estabeleceu mudanças na forma como as empresas multinacionais.

### 3 FUNDAMENTAÇÃO LITERARIA

#### 3.1 Alinhamento Brasileiro as Práticas da OCDE: Breve Histórico

As empresas multinacionais são empresas que possuem operações em diversas partes do mundo, possuindo filiais, unidades de produção e subsidiárias. Elas tendem a promover um desenvolvimento econômico e social nos países que recebem suas filiais.

Conforme Jacquinet (2019, p.04), as empresas multinacionais podem enfrentar uma série de desafios com relação às suas transações, pois tendem a se adequarem a diversos fatores que impactam na forma de operação da empresa. Elas podem ter que adaptar suas estratégias de negócio, produtos e serviços para se adequarem a determinadas culturas, regulações, questões políticas, sociais e econômicas.

No campo tributário, um dos desafios enfrentados por essas empresas são as cargas tributárias, pois estas variam em cada país em que a empresa tenha uma subsidiária, e isso é algo que impacta diretamente nos lucros das empresas. Segundo Mirshawka (2012, p. 14), sob o ponto de vista fiscal, as empresas podem encontrar estímulos em alocar suas receitas e despesas em jurisdições mais favoráveis, e um dos fatores seria motivado pelas altas cargas tributárias.

Acerca da distribuição dos lucros das empresas, Martins (2022, p.03) salienta que:

Nas operações internacionais é praticado um preço, denominado “preço de transferência”. Tais operações envolvem matriz, filial, sucursal ou subsidiária localizada fora do país. Ocorre que durante transações intragrupos pode ocorrer distribuição entre Estados diversos da renda auferida.

A falta de padrões internacionais permitia que algumas empresas multinacionais tirassem proveito das diferenças nas legislações fiscais dos países, para assim transferir lucros para jurisdições com impostos mais baixos. Conforme Mirshawka (2012, p. 14), os preços praticados entre as empresas do mesmo grupo podem ser considerados “artificiais”, pois o lucro está sendo direcionado a uma parte relacionada em outra jurisdição.

Quando existem operações entre empresas independentes, as condições das transações são regidas pelos mecanismos de mercado. Porém, quando a transação é

entre empresas relacionadas, as empresas não utilizam dos mesmos mecanismos de mercado.

Acerca da transação do mesmo grupo, a OCDE recomenda que:

Cada empresa do grupo seja tratada como entidade separada (separate entity approach), bem como se utiliza do princípio arm's length, segundo o qual as transações entre empresas do mesmo grupo devem ser realizadas de acordo com o preço de mercado (MIRSHAWKA, 2012, p. 14).

De acordo com Mirshawka (2012), essas empresas possuem a oportunidade de estipular preços nas transações entre suas entidades relacionadas utilizando de estratégias de transferência de lucros, ou seja, ajustes no preço de transferência que minimizam a carga tributária em jurisdição com alto imposto e maximiza os lucros em jurisdição com baixo imposto, o que gera uma erosão da base tributária.

A erosão da base tributária é a prática de reduzir a base tributável de uma empresa. Conforme Martins (2022), o principal objetivo dessa prática é minimizar a carga tributária total, resultando em uma contribuição fiscal inferior à carga devida em circunstâncias normais. Isso é algo que afeta o sistema tributário dos países.

De acordo com a RFB (2023, p. 13), com relação a transferência dos lucros:

Erosão da Base e Transferência de Lucros (BEPS) frequentemente combinada com dupla não-tributação – os lucros que pelo padrão internacional seriam alocados ao Brasil acabam transferidos para entidades estabelecidas em jurisdições de baixa ou nenhuma tributação. Isso impede o Brasil de arrecadar receitas tributárias em relação aos lucros das atividades econômicas realizadas no País.

A OCDE surge nesse cenário para desenvolver a padronização das regras de preço de transferências, pois com “o estabelecimento dessas diretrizes em 1995, e posteriormente sendo revisadas e atualizadas para os desafios atuais, as ações da OCDE se tornaram relevantes para os países” OCDE (2023, p.07).

De acordo com a OCDE (2023, p.06), o principal objetivo dessas diretrizes seria garantir uma transação entre partes relacionadas que fosse precificada de maneira consistente com as transações entre partes independentes. Conforme Gomes et al. (2020, p. 21), “a relevância da OCDE está muito relacionada com a promoção de padrões internacionais para políticas públicas nas mais diversas áreas, desde a econômica, financeira, social, até a ambiental, de governança e anticorrupção”.

A adoção desse tipo de padrão contribui com os países na integração com o sistema global, pois cria um ambiente mais acessível para países membros negociarem seus acordos comerciais. Segundo Gullo e Thorstensen (2018)), o alinhamento aos princípios e diretrizes da OCDE são fundamentais para os países por diversas razões, que envolvem aspectos econômicos, sociais e políticos.

Acerca da relevância da adesão dos países na OCDE, Gomes et al. (2020, p. 25) afirmam que:

O processo de adesão à OCDE é uma oportunidade de o país realizar trocas de experiências e adotar as melhores práticas internacionais em políticas públicas, além de ter um alinhamento com os países mais desenvolvidos e indicadores favoráveis ao crescimento e progresso

As medidas desenvolvidas pela OCDE são benéficas, pois visam diminuir os conflitos entre as administrações tributárias e as subsidiárias das multinacionais. Conforme relatório da OCDE (2011) as diretrizes de preço de transferência da OCDE têm o objetivo de auxiliar as administrações tributárias e as empresas multinacionais, fornecendo soluções mutuamente satisfatórias e minimizando os conflitos entre as administrações tributárias e as empresas.

Nos últimos anos, o Brasil buscou um melhor alinhamento das suas regras de preço de transferência com as regras estabelecidas pela OCDE. A regra que até então era utilizada no país era a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que versa sobre a legislação tributária federal.

Conforme Gomes (2020, p.19), acerca do início da relação do Brasil com a OCDE:

O relacionamento do Brasil com a OCDE tem início na década de 1990, com a realização de missão exploratória para avaliar o processo de admissão de novos membros e as vantagens, para o Brasil, de aderir a comitês específicos e à organização. O Brasil torna-se membro do Centro de Desenvolvimento da OCDE em 1994 e do Comitê do Aço em 1996.

Conforme Rocha (2020), o Brasil não possuía uma regra sobre Preço de Transferência até a edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou seja, antes dessas regras específicas de preço de transferência no país, as práticas eram consideradas mais flexíveis e as empresas tinham mais liberdade com relação a determinação de preço entre suas entidades relacionadas.

Com o surgimento da Lei 9.430/96, o Brasil buscou alinhar suas regras nacionais com as diretrizes da OCDE. Um dos motivos dessa necessidade de alinhamento era o impacto da evasão fiscal na arrecadação, erosão da base tributária e a dupla tributação que afetam o país.

Conforme Thorstensen (2018, p. 21), é relevante o país possuir instrumentos com base em práticas internacionais da OCDE, assim:

Tornar-se membro da OCDE significa assumir um compromisso maior de envolvimento e participação em seus diversos órgãos, além de realizar a implementação e harmonização dos instrumentos legais negociados e desenvolvidos pela Organização, como decisões, recomendações e outros instrumentos, com a legislação e políticas públicas brasileiras, de forma a ampliar o crescimento econômico e bem-estar social.

As novas regras trouxeram mais transparência às práticas de preço de transferência em nível internacional, como, por exemplo, a base tributável apropriada em cada jurisdição e a diminuição dos casos de dupla tributação. De acordo com Rocha (2020), a lei estabelecia regras e garantias para que as transações de partes relacionadas fossem conduzidas a preço de mercado.

O principal objetivo do Brasil era diminuir os casos de evasão fiscal que afetavam o país. No entanto, o mundo foi evoluindo e mudando as formas de transações, além do crescimento no número de empresas multinacionais, aumento das subsidiárias, desenvolvimento de tecnologias, ou seja, eram necessárias medidas mais rígidas e eficazes para combater os casos de evasão.

De acordo com dados da OCDE (2023), em 2010 o Brasil se tornou membro do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de informações para fins tributários. Esse fórum foi uma iniciativa da OCDE que teve como objetivo promover a cooperação internacional na troca de informações tributárias e para o combate da evasão fiscal e fraude.

Conforme a OCDE, o relacionamento entre o Brasil e a organização foi sendo fortificado:

A OCDE e o Brasil estabeleceram uma estreita cooperação no contexto do G20, com o objetivo de fortalecer a economia global e torná-la mais inclusiva, aberta e baseada em regras. Neste contexto, a cooperação no âmbito do G20, especialmente em áreas como infraestrutura, tributação internacional, fluxo de capital, produção de aço e política digital, provaram ser uma importante plataforma para avançar a parceria OCDE-BRASIL (OCDE, 2022, p. 09).

Em 2015, o Brasil assinou um acordo de cooperação durante a reunião do Conselho de Paris, cujo principal objetivo foi fortalecer a colaboração entre o Brasil e a OCDE. Segundo Gomes et al (2020), em 2017, o Brasil formalizou sua entrada na OCDE enviando um pedido formal de acesso à organização como esforço para estabelecer uma série de reformas estruturantes.

Conforme Gomes et al.(2020), o fortalecimento das relações entre OCDE e Brasil envolveu a implementação de diversas reformas econômicas e institucionais que promoveram o alinhamento das políticas do Brasil aos padrões exigidos pela Organização.

Conforme a RFB (2023), em 2018 a OCDE e o Brasil desenvolveram um projeto em conjunto para verificar as semelhanças e divergências entre as abordagens de preço de transferência e para avaliar as transações internacionais entre empresas que possuíam partes relacionadas para fins tributários.

De acordo com a RFB (2023), acerca do projeto desenvolvido em conjunto:

Em fevereiro de 2018, a OCDE e o Brasil lançaram oficialmente um projeto conjunto para examinar as semelhanças e divergências, incluindo lacunas, entre o Brasil e as Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE, que foram amplamente adotadas em todo o mundo como padrão internacional para determinar os preços das transações internacionais entre partes relacionadas do mesmo grupo de empresas multinacionais para fins tributários (RFB, 2023, pg. 10).

De acordo com Silva (2008), as regras de preços de transferências que foram adotadas pelo Brasil tiveram origem em princípios estabelecidos pela OCDE, pois mesmo não sendo integrante da OCDE, o país buscava alinhar suas regras internas com as boas práticas que outros países já utilizavam.

Conforme a OCDE (2021), o Brasil é um dos integrantes do G20, grupo formado pelas principais economias mundiais que têm discutido questões relacionadas à tributação internacional em diversos fóruns multilaterais, incluindo regras de preço de transferência. De acordo com a OCDE (2023, p.08), o Brasil é considerado um membro atuante no G20, e está ativamente envolvido em projetos chaves que moldam as regras da tributação internacional, por exemplo, o projeto BEPS da OCDE/G20.

Gomes (2020) acrescenta a tudo isso mais um fator:

Ao entrar na OCDE, o Brasil poderá desfrutar de posição estratégica privilegiada na arquitetura financeira internacional, pois será o único país a fazer parte simultaneamente da OCDE, dos BRICS e do G20. Esses grupos recorrentemente formulam posições comuns e influenciam o curso da economia global (GOMES et al, 2020, pg.26).

Ao participar dessas iniciativas, o Brasil busca fortalecer seu Sistema Tributário Nacional, pois esses grupos são responsáveis por propor ações de melhorias em diversas áreas, principalmente em áreas econômicas, sociais e tributárias.

No âmbito tributário, um maior alinhamento internacional do Brasil com a OCDE visa alcançar objetivos comuns e promover o desenvolvimento econômico. De acordo com Rocha (2020, p. 41), no início da aproximação do Brasil com a OCDE ficou muito claro qual seria a questão principal, do ponto de vista tributário, que seriam as regras brasileiras de preço de transferência.

Rocha OCDE (2023, p.07) explora com relação às mudanças que influenciaram o alinhamento brasileiro a OCDE:

Não foi só o estágio dos debates sobre tributação internacional no Brasil que mudou. A economia mudou drasticamente de 1996 para 2020. Durante todo esse período a legislação não foi alterada para se adaptar à digitalização da economia (Rocha, 2020, p. 41).

O Brasil e a OCDE realizaram um projeto conjunto para identificar as divergências e as semelhanças entre o Brasil e as Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE. De acordo com a OCDE (2023), o estudo em conjunto com a OCDE foi relevante para o Brasil criar um mecanismo de regras de preço de transferência, pois a última regra sobre o tema foi estabelecida em 1996, essa regra tinha como inspiração os primeiros trabalhos da OCDE com relação ao tema.

Conforme Rocha (2020, p.41), acerca da aprovação da Lei 14.596/23 e o alinhamento com a OCDE:

No contexto do alinhamento do sistema do Brasil com o padrão de preços de transferência da OCDE, o objetivo de quaisquer esforços futuros é estabelecer as condições para a implementação de um sistema moderno, simples e eficiente de preços de transferência que esteja alinhado com o padrão da OCDE.

A OCDE não tem autoridade para converter suas normas em leis nacionais, mas os Governos podem aderir às diretrizes em suas legislações como parte de seus esforços de promoção, desenvolvimento social e econômico.

As leis desempenham um papel crucial no ambiente regulatório das empresas, influenciando diretamente em aspectos econômicos, sociais e políticos. Conforme Yamahaki et al. (2022), o cumprimento da lei não garante apenas a conformidade legal das entidades, mas promove um ambiente de confiança com os investidores, pois com a nova lei as empresas passaram a utilizar uma forma de tributação considerada mais justa e equitativa.

De acordo com a OCDE (2021), a Lei 14.596/23 possibilitou a criação de um ambiente de confiança, tanto para o Brasil como para as empresas multinacionais, pois elas passaram a realizar suas transferências Intercompany<sup>3</sup> de forma clara, transparente e sem distorções.

O Brasil criou um mecanismo para melhor regular a forma de tributação de empresas multinacionais e evitar medidas de diminuição no pagamento de IRPJ e CSLL. A aprovação da Lei 14.956/23 e a regulamentação da IN 2161 foi fundamental para um maior ajuste na tributação dessas empresas.

A aprovação da Lei 14.956/23 foi derivada de um maior alinhamento do Brasil com a OCDE, esse alinhamento foi motivado por alguns fatores, como a erosão da base tributária e transferência de lucro ou BEPS e a Dupla Tributação, a relação do IRPF e CSLL na arrecadação e a Evasão Fiscal das Empresas.

### **3.4 Desafios da Evasão Fiscal e a Necessidade de alinhamento**

A Evasão Fiscal é o conjunto de práticas ilegais que visam a diminuição da carga tributária. De acordo com Cosentino (2014, p. 08) a “evasão em sentido amplo seria qualquer ação ou omissão do contribuinte que impedisse a incidência do tributo ou reduzindo ou excluindo a obrigação tributária, por atos lícitos ou ilícitos.”

Conforme Cosentino (2014) a evasão considerada proposital pode ocorrer por sonegação ou por fraude, pode ser de forma simultânea ou posterior à incidência tributária, na qual se utilizam de meios ilícitos para o não pagamento de tributos devidos (CONSENTINO, 2014). De acordo com a Lei 4.502, de 30 de Novembro de 1964:

---

<sup>3</sup> Intercompany é uma relação entre empresas do mesmo grupo (intercompanhia). Este termo é muito usado na contabilidade. Normalmente é aplicado quando há uma transação direta entre duas ou mais empresas vinculadas. As operações entre as empresas do mesmo grupo podem ser de fornecimento, prestação de serviço, concessão, compra e venda, entre outras (PETRINI, 2023).

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Nos últimos anos, conforme a OCDE (2021), o Brasil tem buscado algumas estratégias para combater a sonegação, como o uso de tecnologia no rastreamento de transações financeiras, acordos bilaterais entre países, uma legislação mais rigorosa e um maior alinhamento com a OCDE.

De acordo com a OCDE (2023), o Brasil e a OCDE realizaram uma análise conjunta para identificar as lacunas e divergências no sistema brasileiro de Preço de Transferência em comparação com o sistema da OCDE. Acerca do Projeto desenvolvido em conjunto pela OCDE e o Brasil, pode-se afirmar que:

O Projeto Conjunto de Preços de Transferência Brasil/OCDE proporcionou uma oportunidade para o Brasil e a OCDE realizarem uma análise detalhada e completa das semelhanças e diferenças entre os dois sistemas, bem como das virtudes e fragilidades do sistema brasileiro de preços de transferência (OCDE, 2023, p. 11).

O Brasil aprovou diversos instrumentos e diretrizes no âmbito da OCDE, estreitando ainda mais a relação com a organização. No entanto, por mais que o Brasil tenha aprovado alguns mecanismos de melhorias e de boas práticas na tentativa de combater a evasão fiscal, o país tem alguns desafios que afetam a forma de transferência *intercompany* das multinacionais. Conforme Tax Justice (2023, p.10), “as empresas multinacionais são responsáveis por cerca de um terço da produção econômica mundial, metade das exportações mundiais e quase um quarto do emprego mundial”.

No entanto, as empresas multinacionais são atores responsáveis por alguns desafios enfrentados pelos países, incluindo o Brasil, no que se refere a obrigações fiscais. Conforme relatório do Tax Justice (2023)), os países sofrem com a perda de receitas de impostos, devido a falta de transparência e a falta de pagamento do que realmente é devido pelas empresas multinacionais aos países.

De acordo com relatório da Tax Justice (2023, p. 10), acerca dos desafios gerados pelas empresas multinacionais:

O seu abuso fiscal é um problema econômico global de primeira ordem, que priva os governos de receitas fiscais, aumenta as desigualdades entre países e no interior dos mesmos, e prejudica as empresas nacionais e de menor porte que geram a maior parte dos empregos .

Esses desafios não afetam apenas o Brasil, mas também muitos países ao redor do mundo. Conforme Tax Justice (2023, p. 26), ‘As empresas multinacionais transferem US\$ 1,1 trilhão de lucros a cada ano para paraísos fiscais, fazendo com que governos de todo o mundo percam US\$ 301 bilhões anuais em receita de impostos diretos’.

De acordo com os estudos divulgados pela Tax Justice (2023), o Brasil está na quinta colocação do país que mais perde em impostos, a principal motivação é devido a procedimentos de elisão e evasão fiscal por Empresas Multinacionais.

A tabela abaixo mostra algumas informações divulgadas no relatório da Tax Justice (2023, p.39):

Tabela 1 - Lucro e perda de impostos dos países com o abuso de impostos corporativos globais.

País	Lucros transferidos para dentro (US\$ milhões)	Lucros transferidos para fora (US\$ milhões)	Prejuízo fiscal anual: abuso fiscal corporativo (milhões de dólares)	Prejuízo fiscal anual: abuso de impostos corporativos (% do PIB)	Prejuízo fiscal infligido a terceiros: abuso fiscal corporativo (milhões de dólares)	Parcela da perda fiscal global infligida: abuso tributário corporativo
<b>Brasil</b>	7.306	22.073	7.504,8	0,4%	2.006,4	0,7%

Fonte: Tax Justice, 2023.

De acordo com o relatório Tax Justice (2023), os lucros que são transferidos para dentro do país são de 7,306 milhões, ou seja, são lucros provenientes de transações que as subsidiárias possuem e repassam para o país. Os lucros que são transferidos para fora são de 22.073 milhões, os quais são enviados para empresas multinacionais estrangeiras ou paraísos fiscais. Outros dados provenientes de relatório da Tax Justice são sobre a vulnerabilidade dos países em relação aos fluxos financeiros ilícitos.

Conforme a tabela 2, cada país analisado possui um fator que o torna vulnerável em determinadas transações:

Tabela 2 - Vulnerabilidades dos países em relação aos fluxos financeiros ilícitos

Pais	Canal de comércio mais vulnerável	Pontuação de vulnerabilidade para este canal	Vulnerabilidade média na região para este canal	Parceiro comercial mais responsável pela vulnerabilidade	O segundo parceiro comercial mais responsável pela vulnerabilidade	O terceiro parceiro comercial mais responsável pela vulnerabilidade
<b>Brasil</b>	Depósitos bancários (para fora)	69	61	Ilhas Cayman (50.0%)	Estados Unidos (21.9%)	Bahamas (13.5%)

Fonte: Tax Justice, 2023

De acordo com o relatório Tax Justice (2021, p.67), no Brasil, o canal de comércio mais vulnerável para práticas de evasão fiscal é o de depósitos bancários, os quais são enviados para fora do país. O estudo estabelece qual parceiro comercial brasileiro é responsável por promover a vulnerabilidade, e o primeiro seria as Ilhas Cayman (50,0%), em seguida os Estados Unidos (21,9%) e as Bahamas (13,5%).

O Brasil tem se baseado em estudos, como o da Tax Justice (2021), para buscar, junto a OCDE, a adoção de medidas de medidas mais eficazes de combate à evasão fiscal, o que tem como objetivo garantir que as empresas multinacionais paguem o que realmente é devido em impostos e que contribuam para o desenvolvimento econômico e social do país.

Em 2018, a OCDE e a RFB elaboraram um estudo conjunto para identificar lacunas e divergências no sistema brasileiro de preço de transferência quando comparado ao padrão da OCDE. Conforme Rocha apud OCDE (2020) o estudo revelou que existem fragilidades na estrutura brasileira que levam à BEPS e à Dupla Tributação.

Assim, alguns desafios enfrentados pelo Brasil que justificaram o alinhamento do país com as práticas de preço de transferência são comentados a seguir.

### **2.2.1 Erosão da Base e a Transferência de Lucros**

Segundo Godinho (2018), o BEPS é uma iniciativa liderada pela OCDE para abordar estratégias usadas por empresas multinacionais para diminuir a carga tributária, promovendo a transferência de lucros de jurisdição com altas taxas de imposto para aquelas com taxas mais baixas.

Segundo Brisola e Baracho (2021)), isso tem se caracterizado como um dos principais problemas que os países enfrentam no seu âmbito interno, pois é algo que afeta a forma de tributação das Empresas Multinacionais e o desenvolvimento socioeconômico do país.

De acordo com Brisola e Baracho (2021, pg. 105):

No âmbito tributário, dois dos principais problemas enfrentados pelos Estados para a tributação dessas corporações multinacionais são a erosão das bases tributáveis e as movimentações de lucros. A erosão das bases tributáveis e as movimentações de lucros são chamadas em inglês de “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS).

Brisola e Baracho (2021) afirmam que as empresas encontram diferenças em leis fiscais de diferentes países, ou seja, aproveitam-se das divergências e lacunas nos sistemas tributários dos países para promover o desvio dos seus lucros e investimentos com o intuito de não serem tributados.

De acordo com Godinho (2018, p. 139), as empresas podem utilizar o preço de transferência para manipular os preços de bens e serviços em transações entre suas subsidiárias para transferir lucros para jurisdições com impostos mais baixos, ou podem utilizar de estruturas de planejamento tributário complexas para buscar vantagens em regimes fiscais favoráveis.

Segundo a OCDE (2021), o Brasil é considerado a nona maior economia do mundo, com isso, é relevante que o país direcione esforços para questões de política tributária, pois é crescente a entrada de empresas multinacionais no país.

Conforme a OCDE (2023, p. 13), com relação à destinação dos lucros:

Os lucros que pelo padrão internacional seriam alocados ao Brasil acabam transferidos para entidades estabelecidas em jurisdições de baixa ou nenhuma tributação. Isso impede o Brasil de arrecadar receitas tributárias em relação aos lucros das atividades econômicas realizadas no País.

O BEPS se tornou um desafio para os países e as organizações internacionais, como a OCDE e o G20, pois o impacto do BEPS nos sistemas tributários dos países prejudica a arrecadação e a capacidade do país fornecer serviços básicos à população.

Conforme a RFB (2023, p. 9) acerca do projeto BEPS da OCDE/G20:

Desde o início do Projeto BEPS da OCDE/G20, o Brasil tem participado em posição de igualdade no desenvolvimento de padrões sobre questões relacionadas ao BEPS, ao mesmo tempo em que desempenha papel ativo no processo de revisão e monitoramento da implementação do Projeto BEPS da OCDE/G20.

Conforme a OCDE (2021), muitas iniciativas têm sido tomadas pelos países e organizações para combater o BEPS, que incluem iniciativas para desenvolver padrões e

recomendações que ajudam os países a cooperar e a coordenar suas políticas fiscais. No entanto, é necessário que os países busquem implementar essas medidas em níveis nacionais, por exemplo, aumentando a transparência das informações e reformando seus sistemas tributários.

Portanto, ao promover a garantia que os preços de transferência estejam alinhados com os praticados no mercado, os governos buscam proteger suas bases tributárias e garantir uma tributação justa das empresas que operam em seu território.

### **2.2.2 Dupla Tributação**

De acordo com a RFB (2023) a dupla tributação ocorre quando uma transação entre entidades relacionadas, que estão situadas em diferentes jurisdições, se sujeita à tributação nos dois países envolvidos, ou seja, a mesma renda ou lucro é tributado em ambos os países. Isso resulta na chamada dupla tributação, em que as duas pessoas jurídicas são tributadas relativamente ao mesmo montante de lucro.

Conforme Mirshawka (2012), para evitar o fenômeno da dupla tributação muitos países estabelecem acordos bilaterais e multilaterais que definem como os impostos serão aplicados, a fim de evitar a tributação do mesmo rendimento. Se os países não possuem acordo bilateral podem surgir divergências na forma de apuração e promoção de disputas entre administrações tributárias.

De acordo com a RFB (2023) acerca do alinhamento das regras brasileiras de preços de transferência, afirma que:

Alinhar as regras brasileiras de preços de transferência ao padrão internacionalmente aceito é fundamental para alcançar o objetivo duplo de garantir a base tributária apropriada e evitar a dupla tributação das empresas multinacionais que fazem negócios no Brasil, minimizando assim disputas entre a RFB e as administrações tributárias estrangeiras e promovendo o comércio internacional e o investimento no Brasil (RFB, 2023, p. 10).

De acordo com a OCDE (2021) essas parceiras incluem disposições para créditos fiscais, isenções ou reduções de impostos para garantir que os rendimentos das empresas não sejam tributados duas vezes. Os acordos bilaterais também criam um ambiente de confiança, pois delimita os valores, custos e regras do contrato estabelecidos.

Segundo a OCDE (2023, p.05), no Brasil, a dupla tributação aumenta o custo das relações comerciais no país, pois provoca um desestímulo ao investimento estrangeiro, criando um cenário de desconfiança e prejudicando o crescimento do país.

Conforme a RFB, a dupla tributação tem um impacto no comércio e no investimento, ao afirmar que:

Essa dupla tributação coloca um custo mais elevado para o comércio e investimento no Brasil quando comparado com outros países, o que desencoraja a expansão do investimento estrangeiro existente, bem como de novos investimentos, e prejudica a integração do Brasil nas cadeias de valor globais (RFB, 2023, p. 13)

A dupla tributação cria um cenário de insegurança nas relações comerciais, pois o mesmo investimento seria cobrado duas vezes. Com isso, aumentaria o custo dos investimentos e criaria um ambiente que desencorajaria o investimento de empresas no país.

### **2.2.3 IRPJ e CSLL e as Multinacionais**

As empresas multinacionais que possuem operações no Brasil precisam estar em conformidade com as regras tributárias internacionais e as regras locais dos países em que operam. Sendo assim, essas empresas são obrigadas a seguirem o arcabouço tributário que as empresas brasileiras são obrigadas a seguir.

No Brasil, quase sempre as empresas multinacionais são optantes pelo Lucro Real, devido ao alto rendimento e complexidade das suas operações, que podem envolver diferentes moedas, grande volume de transação financeira e a conformidade tributária dessas empresas.

Conforme o Art. 14. da Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito,

empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do [art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996](#);

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de crédito.

As empresas multinacionais cumprem algumas obrigatoriedades da Lei 9.718/98, por exemplo, no que refere-se a receita total auferida ao ano, pois quase sempre as multinacionais possuem um faturamento alto. O Lucro Real é um regime complexo, mas pode ser o mais adequado para empresas de grande porte, pois é considerado um dos métodos mais transparentes e preciso de apuração de impostos (BRASIL, 2017).

Conforme o art. 247 do RIR/1999, ‘‘o Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal’’. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais. É o regime de tributação utilizado para apuração do IRPJ e CSLL.

A Instrução Normativa RFB nº 1700 no art. 61 descreve que:

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou pela legislação do IRPJ. Esse regime de tributação além de ser o mais viável para muitas empresas ele também é o mais complexo, mas a principal vantagem dessa tributação é que os valores diminuem e aumentam conforme o lucro do período (BRASIL, 2017).

Conforme Pegas (2017), a alíquota do IRPJ tem uma variação que depende da atividade que a empresa exerce, mas é de 15% e um adicional de 10% sobre o lucro excedido, e para a CSLL a alíquota utilizada é de 9%. O IRPJ é considerado uma das

principais fontes de arrecadação do Governo Brasileiro, e tal imposto foi criado por meio da Lei 4.506/64, e incide sobre os lucros apurados pela empresa.

Genta (2021) descreve que “Imposto de Renda é o tributo cobrado sobre os ganhos de pessoas (IRPF) e de empresas (IRPJ). O seu valor é calculado a partir dos rendimentos declarados e, por ser um imposto com alíquotas progressivas, onera mais aqueles que apresentam maior renda”

De acordo com Pegas (2017), a CSLL foi criada pela Constituição Federal em 1988 e teve sua regulamentação no ano seguinte, tendo algumas semelhanças com o IRPJ, por exemplo, fato gerador, base de cálculo e contribuintes semelhantes.

Com relação ao preço de transferência, a Lei 14.596/23 estabelece, em seu primeiro artigo, que:

A referida lei dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo aplicável para fins de determinação da base de cálculo dos referidos tributos devidos pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que realizem transações controladas com partes relacionadas no exterior (BRASIL, 2023).

Na legislação brasileira, as regras de preço de transferência são fundamentais para a apuração do IRPJ e da CSLL das empresas multinacionais, pois esses impostos são apurados a partir da disponibilidade econômica das empresas.

De acordo com o CTN, Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1996, o Imposto de Renda possui como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Devido ao alto volume de transações, as multinacionais quase sempre precisam garantir a conformidade tributária em níveis nacionais e em níveis internacionais, com isso, existe a complexidade de ter que se adequar às normas internas de cada país. A conformidade com as leis fiscais dos países pode ser alcançada através da determinação dos preços de transferência, pois eles são importantes para que a empresa possa pagar os

impostos de forma justa, e que os lucros sejam distribuídos de forma correta entre as partes relacionadas.

### **2.3 Preço de Transferência e o Princípio Arm's Length**

Os preços de transferências são os preços cobrados pela venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intelectual que são vendidos entre empresas relacionadas. Conforme Mirshawka (2012, p.13), o estabelecimento do preço de transferência é relevante para garantir que as transações entre unidades relacionadas dentro de uma empresa sejam abordadas de forma justa e clara com o mercado.

De acordo Schoueri (2013, p.11), a definição de preço de transferência seria:

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

De acordo com a OCDE (2023, p.09), o padrão internacional de preço de transferência baseia-se na abordagem de empresa separada, que trata cada empresa do grupo como entidade separada, ou seja, as transações entre as partes relacionadas seriam realizadas a preço de mercado.

Conforme Schoueri (2013), o objetivo dos preços de transferência é garantir que as transações ocorram a Preço de Mercado utilizando como base o “Princípio Arms Length”, ou seja, as empresas devem realizar suas transações entre partes relacionadas como se fossem transações semelhantes entre empresas não relacionadas em condições de mercado.

Segundo Schoueri (2013, p.37), com relação ao princípio Arm's Length:

O princípio Arm's Length consiste, sinteticamente, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas (separate entity approach), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo.

As transações devem ser tratadas como se fossem transações entre partes independentes, onde o determinante do preço é o mercado. O objetivo principal dessa medida é garantir uma tributação justa, que siga regras e bases justas do mercado. Conforme a OCDE (2023), com o objetivo de aplicar a abordagem da entidade separada nas transações intragrupo, as partes no grupo devem ter suas transações tributadas conforme o princípio do Arms Length.

Conforme Mirshawka apud Torres (2012, p.24), “o princípio Arm’s Length é a espinha dorsal da problemática dos preços de transferência. É considerado pela OCDE como o princípio norteador dos preços de transferência”

A relevância do “Princípio Arms Length” é trazer bases confiáveis para as transações, pois evita a manipulação de preço de transferência com o objetivo de reduzir os lucros tributáveis, transferindo para outra jurisdição onde os impostos são considerados mais baixos. Conforme a OCDE (2023), esse princípio é o arcabouço jurídico de diversas jurisdições ao redor do mundo, inclusive é utilizado pelos principais parceiros comerciais do Brasil.

As leis e regulamentos estabelecem alguns requisitos que as empresas multinacionais devem adotar, os quais são necessários para que as empresas estejam em conformidade com as regulamentações fiscais dos países em que operam. Segundo Mirshawka (2012), os documentos e as transações devem estar em conformidade com os regulamentos e as diretrizes das autoridades fiscais, e devem atestar que os preços que são praticados atendem ao padrão do Arm’s length.

De acordo com a OCDE (2023), as empresas multinacionais devem seguir regras e diretrizes estabelecidas pelas administrações fiscais dos países, como também algumas regras que são derivadas de acordos internacionais e regulamentos aprovados no âmbito da OCDE.

Os regulamentos são administrados pelas administrações tributárias nos países, que são responsáveis pela garantia de que as transações estão sendo geradas em conformidade com as leis e regulamentos. No Brasil, a administração tributária é representada pela Receita Federal do Brasil, que é o órgão responsável pela administração e fiscalização dos tributos federais.

As administrações tributárias possuem diversas funções no que se refere ao preço de transferência. Uma delas é a transação controlada, que seria uma transação que envolve partes relacionadas. Conforme a IN 2.161 ela surge quando a administração tributária solicita que seja documentado o preço que foi acordado entre a matriz e a

filial, ou seja, demonstrando que a empresa está em conformidade com as regras de preços de transferência.

Conforme a Lei 14.956/23 acerca da definição de transação controlada:

Art. 3º Uma transação controlada compreende qualquer relação comercial ou financeira entre duas ou mais partes relacionadas, estabelecida ou realizada de forma direta ou indireta, incluídos os contratos ou arranjos sob qualquer forma e série de transações.

Empresas multinacionais possuem filiais em muitos países e realizam diversas transações comerciais, *Intercompany*, por exemplo, venda de produtos, prestação de serviços, transações com commodities e transferência de intangíveis. Conforme Martins (2022), nessas transações os preços cobrados podem interferir nos lucros que são informados nas jurisdições envolvidas afetando a carga tributária das empresas, e matriz e filiais são consideradas partes relacionadas.

As partes relacionadas são entidades dentro de um mesmo grupo empresarial que promovem transações comerciais uma com a outra, que estão em diferentes jurisdições, geralmente, em diferentes continentes. A parte relacionada pode acontecer na relação de influência entre a matriz e as suas subsidiárias, filiais ou unidades produtoras.

Conforme o art. 4 da Lei 14.956/23, que aborda as partes relacionadas:

Art. 4º Considera-se que as partes são relacionadas quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e condições em suas transações que diverjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.

Partes relacionadas podem ser exercidas através da influência, ou seja, o controle surge quando existe uma entidade que tem o poder significativo sobre a outra entidade, diferente da coligada que é quando uma entidade exerce influência significativa sobre outra empresa, portanto, uma participação de 20% é significativa para ser considerada uma coligada.

Conforme a Lei 14.596/23, uma transação comparável é uma transação entre partes não relacionadas, que pode ser utilizada como referência para determinar se uma transação entre partes relacionadas está sendo realizada a preço de mercado. Segundo a Lei 14.956/23, as transações comparáveis são utilizadas como parâmetro para comparar

se os preços de transferência entre as partes relacionadas estão em conformidade com as regulamentações fiscais dos países que as empresas operam.

Conforme a IN 2.161/23, acerca da transação comparável entre partes não relacionadas:

Art. 7º Uma transação entre partes não relacionadas será considerada comparável à transação controlada quando:

I - não houver diferenças que possam afetar materialmente os indicadores financeiros examinados pelo método mais apropriado de que trata o art. 33; ou

II - puderem ser efetuados ajustes razoavelmente precisos para eliminar os efeitos materiais das diferenças, caso existentes

De acordo com Mirshawka (2012), com relação a transações comparáveis, as leis devem estabelecer alguns critérios de como serão feitas essas comparações, ou seja, deve determinar que o uso das transações comparáveis deve ser feito com ou entre partes não relacionadas.

Com isso, a empresa multinacional utiliza como base uma transação com outra empresa, que não faz parte do seu grupo, para determinar o valor da transação. Conforme a IN 2.161/23, alguns fatores podem incidir, como o tipo de produto, termos de contrato, quantidade e qualidade dos produtos.

Conforme Mirshawka (2012), para ser considerada uma transação comparável, não deve ter significativas diferenças que afetem o valor ou o lucro da transação, e se houver diferenças, elas devem ser ajustadas para serem eliminadas.

## **2.4 Nova Regra de Preço de Transferência: Principais Aspectos da Lei 14.596/23**

O Brasil tem procurado melhorar sua legislação fiscal no que diz respeito às regras de preço de transferência. Conforme Silva (2015), antes da norma atual, o país só tinha aprovado a Lei 9.430/96, mas o mecanismo era considerado distante da prática internacional e do alinhamento com as diretrizes da OCDE.

Conforme Silva (2015, p. 122):

Cumprir observar que a legislação de preços de transferência brasileira só foi aprovada em 1996 (Lei nº 9.430/96). E, desde sua aprovação, sofreu significativas mudanças, notadamente na sua interpretação pelas autoridades fiscais. Isso significa que as regras de preços de transferência estão se desenvolvendo gradativamente.

A Lei 9.430/96 não era específica para preço de transferência, mas estabelecia os poderes que a Receita Federal teria para combater e fiscalizar práticas ilícitas entre partes relacionadas que operavam no país, tornando-se um importante instrumento de combate da evasão fiscal no Brasil.

O Brasil aprovou alguns mecanismos em convenções, princípios e regras de alinhamento entre os anos de 1996 a 2023. No entanto, as empresas foram evoluindo e aprendendo novas práticas de evasão fiscal, tendo ainda as tecnologias que promoveram uma mudança na forma que as filiais transacionavam com suas partes relacionadas.

O sistema brasileiro de preço de transferência anterior, a Lei 9.430 de 27 de Dezembro de 1996, já era considerada distante das práticas internacionais, pois tinha alguns aspectos que afastavam a forma de tributação do Brasil com a de outros países.

Conforme relatório conjunto da OCDE e RFB (2019, p.04):

A posição do Brasil como a nona maior economia do mundo e o processo contínuo de globalização tornam a tributação de grupos multinacionais, especialmente com relação aos preços de transferência, uma questão de política tributária importante no Brasil.

A nova Lei 14.956, de 14 de junho de 2023, que dispõe sobre regras de preço de transferência relativas ao IRPJ e CSLL é resultado de um projeto conjunto que foi desenvolvido entre a Receita Federal e a OCDE. Conforme a OCDE (2023), a aprovação da lei é parte dos esforços desenvolvidos pelo Brasil para promover a transparência fiscal e incentivar a atração de investimento estrangeiro e fortalecer suas relações econômicas com países que já utilizam as regras sobre preço de transferência.

De acordo com o RFB (2023, p.06), em sua Instrução Normativa nº2.161, de 2023:

São estabelecidas as novas regras para preços de transferência. A nova legislação está alinhada às diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e visa estabelecer a alocação dos lucros realizados em operações entre empresas multinacionais do mesmo grupo para fins de tributação da renda (IRPJ/CSLL).

A RFB estabelece a regulamentação, em 29 de setembro de 2023, da Instrução normativa nº 2161, acerca dos preços de transferências que serão praticados nas

transações efetuadas tanto por empresas brasileiras com presença no exterior, quanto para as empresas de outros países que tenham operação no Brasil.

A IN nº 2.161 traz medidas de simplificação para algumas transações realizadas, bem como traz o cumprimento de obrigações acessórias. Além disso, a IN 2.161 trouxe algumas definições de transações controladas, métodos de cálculo, documentações e procedimentos necessários para a conformidade da empresa no âmbito tributário brasileiro.

A seguir são apresentados, com mais detalhes, os principais pontos de mudança da Lei 14.956/23:

#### **2.4.1 IRPJ e CSLL nas empresas**

As empresas que devem utilizar o preço de transferência são aquelas que realizam transações comerciais entre suas partes relacionadas, ou seja, entre empresas que pertencem a um mesmo grupo empresarial. O objetivo do preço de transferência é garantir que essas transações sejam realizadas a preço de mercado.

De acordo com o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional (1966), “o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”.

A Constituição Federal (1988), em seu art. 153, inciso III, estabelece que compete à União a instituição do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. A União também detém a capacidade tributária ativa para a cobrança do Imposto de Renda, cuja administração tributária é realizada pela Receita Federal do Brasil.

Conforme Pegas (2017), a CSLL é um imposto que incide sobre o lucro das pessoas jurídicas. No caso, se a empresa apurar lucro tem-se o surgimento da obrigação tributária. A contribuição vai variar de acordo com o regime tributário que a empresa estará enquadrada.

O IRPJ e CSLL possuem um papel relevante para o funcionamento das empresas e para o desenvolvimento econômico do país, pois são impostos que contribuem para a manutenção das atividades essenciais do Governo.

Com a aprovação da Lei 14.956/23 ocorreram mudanças no cálculo do preço de transferência, com isso houve um impacto no IRPJ e CSLL para empresas que utilizam como regimes de apuração o Lucro Real e o Lucro Presumido.

As empresas multinacionais no Brasil estão sujeitas às mesmas regras tributárias que as empresas brasileiras com relação a IRPJ e CSLL, uma vez que os lucros das empresas multinacionais são tributados nos países em que é gerado.

#### 2.4.2 Métodos Praticados

A escolha do melhor método de preço de transferência depende da natureza das transações que serão realizadas, a disponibilidade dos dados e as preferências da própria empresa. Conforme Schouri (2013), a escolha do método de preço de transferência pode ser uma decisão crítica para empresas multinacionais, pois a empresa pode ter complicações em termos de conformidade fiscal, alocação de lucros e gestão de riscos.

A Lei 14.956/23 trouxe algumas mudanças com relação aos métodos utilizados no preço de transferência. A seguir apresenta-se com mais detalhes os principais métodos:

- **Método do Preço Independente Comparável - PIC:** De acordo com o art. 11, inciso I, da Lei n. 14.956/23, esse método consiste em comparações entre o preço ou valor da contraprestação da transação controlada com os preços ou os valores das contraprestações de transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas. Conforme a IN 2.161, se esse método possuir informações confiáveis, pode ser considerado o método mais apropriado, sendo assim, deve ser o primeiro a ser considerado no momento da escolha.
- **Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL:** De acordo com o art. 11, inciso II, da Lei n. 14.956/23, consiste em comparações entre a margem bruta que um adquirente de uma transação controlada obtém na revenda subsequente que é realizada para partes não relacionadas com as margens brutas que são obtidas em transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas. Conforme a IN 2.161, esse método seria o mais apropriado para transação de comercialização, pois sua confiabilidade tende a diminuir com a aplicação de processos que agregam valor.
- **Método do Custo mais Lucro (MCL):** De acordo com o art. 11, inciso III, da Lei n. 14.956/23, consiste em comparar a margem de lucro bruto obtida sobre os custos do fornecedor em uma transação controlada com as margens de lucro bruto obtidas sobre os custos em transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas. Conforme a IN 2.161, esse método é o mais indicado para transação de produtos semiacabados e prestação de serviços.

- **Método da Margem Líquida da Transação (MLT):** De acordo com o art. 11, inciso IV, da Lei n. 14.956/23, consiste em comparar a margem líquida da transação controlada com as margens líquidas de transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas, ambas calculadas com base em indicador de rentabilidade apropriado;
- **Método da Divisão do Lucro (MDL):** De acordo com o art. 11, inciso IV, da Lei n. 14.956/23, consiste na divisão dos lucros ou das perdas, ou das partes deles, em uma transação controlada de acordo com o que seria estabelecido entre partes não relacionadas em uma transação comparável.

De acordo com a Lei 14.956/23, é relevante que as empresas sempre busquem escolher um método que seja razoável e que reflita o preço de mercado de forma adequada e confiável, pois a escolha do método poderá evitar problemas fiscais e regulatórios para as empresas.

De acordo com a Lei 14.956 (2023, p.04), a " escolha de um método depende da disponibilidade de dados confiáveis sobre transações entre partes independentes comparáveis", pois se não tiver dados suficientes disponíveis, pode ser necessário optar por método que não tenha dependência de comparações, por exemplo, método baseado em custos.

### 2.4.3 Documentos

Conforme o art. 54 da IN 2.161/23, o contribuinte precisará fornecer a documentação e as informações necessárias à demonstração de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas às suas transações realizadas estão sujeitas ao controle de preços de transferência.

De acordo com o art. 55 da IN 2.161/23, os documentos que deverão ser apresentados pelos contribuintes são Declaração País-a-País, Arquivo Global e Arquivo Local:

Art. 55. Para fins do disposto no art. 54, o contribuinte deverá apresentar:

I - Declaração País-a-País, contendo informações relativas à alocação global das receitas e dos ativos e ao imposto sobre a renda pago pelo grupo multinacional a que pertence, juntamente com os indicadores relacionados à atividade econômica global do grupo multinacional;

II - Arquivo Global, contendo informações relativas à estrutura e às atividades do grupo multinacional a que pertence e às demais entidades integrantes do grupo multinacional; e

III - Arquivo Local, contendo informações relativas às transações controladas e às partes envolvidas nas transações controladas.

A declaração País-a-País é um relatório anual que as empresas multinacionais fornecem à administração tributária da jurisdição de residência. De acordo com a RFB (SPED, 2017), o principal objetivo do relatório é fornecer informações tributárias para o controlador final, por exemplo, informações de indicadores relacionados à localização de suas atividades, alocação global de renda e dos impostos pagos e devidos.

Essa declaração foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016, e foi um compromisso acordado do projeto BEPS, teve a coordenação de países membros do G20 e da OCDE.

Conforme IN 2.161/23, o arquivo global é um documento que as empresas multinacionais elaboram para as autoridades fiscais dos países. O principal objetivo do arquivo global é fornecer o modo como as empresas multinacionais atuam. Com isso, as administrações tributárias têm o conhecimento de como funciona a estrutura de negócio das empresas, os mercados e as políticas de preço que são utilizadas.

Segundo a IN 2.161/23, o arquivo local é um relatório que traz informações relativas às transações controladas e as partes que são envolvidas nas transações controladas. Um dos objetivos do arquivo local é mostrar se os preços de transferência praticados estão de acordo com as regras e diretrizes estabelecidas

As autoridades fiscais têm o trabalho de verificar se os preços praticados estão em conformidade com as regras estabelecidas. De acordo com a IN 2.161 (2023) outra importante função desse relatório é avaliar se os impostos estão direcionados às operações dentro de cada jurisdição.

De acordo com o Art. 56 da IN 2.161/23, a empresa multinacional deverá apresentar o arquivo global e o arquivo local em um processo digital pelo e-Cac da Receita Federal. A empresa multinacional terá um prazo de até três meses após o prazo assinado para transmissão da ECF do ano-calendário correspondente.

Conforme a IN 2.161 (2023), acerca dos prazos:

§ 2o Para o ano-calendário de 2024 ou, caso seja feita a opção prevista no art. 45 da Lei no 14.596, de 2023, para o ano-calendário de 2023, o prazo de apresentação do Arquivo Global e do Arquivo Local será o último dia útil, respectivamente, dos anos-calendários de 2025 e de 2024.

Segundo a IN 2.161/23, a apresentação da documentação não impede que o contribuinte apresente os documentos, provas ou quaisquer esclarecimentos adicionais que sejam solicitados pela autoridade fiscal. Além dessa documentação que é exigida, existe uma obrigatoriedade do preenchimento do Bloco X da ECF.

#### **2.4.4 Obrigação Acessória - ECF**

Escrituração contábil fiscal é uma obrigação acessória exigida pela Receita Federal para todas as pessoas jurídicas no país. Essa obrigação é utilizada para consolidar as informações contábeis e fiscais que se referem à apuração do IRPJ e da CSLL.

De acordo com Paulsen e Melo (2022) a ECF deve ser preenchida anualmente e transmitida eletronicamente para o Sistema Pública de Escritório Digital (SPED) da Receita Federal, pelas pessoas jurídicas no país. No caso, se a empresa não transmitir ou enviar incorretamente a obrigação acessória pode incidir multa ou até mesmo a empresa pode ser penalizada pela Receita Federal.

O arquivo global e o arquivo local apresentam as informações sobre as operações financeira e as operações fiscais das empresas multinacionais no Brasil. Essas informações são exigidas pela regulamentação fiscal, mais especificamente a IN 2.161/RFB que regulamenta a Lei 14.956/23, e que exige que essas informações sejam divulgadas pelas empresas multinacionais em um prazo específico.

De acordo com o art. 67 da IN 2.161/23, caso a autoridade fiscal tenha discordância acerca da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL que foi paga pela empresa multinacional no formato da Instrução Normativa, a autoridade fiscal poderá, conforme a IN 2.161/23 “previamente à realização do lançamento de ofício, dar ciência ao contribuinte mediante Termo de Constatação, facultando-lhe, no prazo de 30 (trinta) dias, retificar a ECF e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, exclusivamente em relação aos ajustes de preços de transferência, para a sua regularização”.

Segundo o art. 56 da IN 2.161/23, as informações que devem ser prestadas na ECF devem utilizar como base as definições e instruções contidas no manual de orientação do leiaute da ECF.

### 2.4.5 Penalidades

As penalidades são aplicadas pelas administrações fiscais para evitar procedimentos que estimulem a evasão fiscal, dependendo da lei e regulamentações fiscais. Os países podem cobrar multas para as empresas que descumprirem regras e diretrizes estabelecidas, por meio de suas administrações tributárias.

Um dos objetivos das penalidades é garantir que as empresas trabalhem em conformidade com as leis e regulamentos, assim as autoridades fiscais buscam garantir que as empresas paguem o que é justo em impostos nos países em que operam.

Conforme a IN 2.160/23, no Brasil, foram estabelecidas penalidades aplicadas caso as empresas faltem com suas obrigações. Com relação a entrega do arquivo local, as empresas podem ser multadas se faltarem com a apresentação tempestiva ou apresentarem o arquivo local sem atender aos requisitos mínimos.

A IN 2.160/23 estipula o equivalente a multa:

Multa equivalente a 0,2% (dois décimos por cento), por mês-calendário ou fração, sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação, na hipótese de falta de apresentação tempestiva; e b) multa equivalente a 3% (três por cento) sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação, na hipótese de apresentação sem atendimento aos requisitos para sua apresentação

A falta de apresentação em tempo hábil gerará uma multa em torno de 0,2% sobre o valor da receita bruta do contribuinte. De acordo com a IN 2.161/23 se a empresa apresentar o arquivo incompleto ou sem o mínimo necessário a empresa será multada em 3% sobre o valor da receita bruta. Com relação ao arquivo global, de acordo com o art. 66 da IN 2.161/23, a multa equivale a 3% sobre o valor da receita consolidada do grupo multinacional do ano anterior às informações prestadas.

De acordo com o art. 66 da IN 2.161/23, as multas têm um valor mínimo e máximo estabelecido. O valor mínimo é de R\$20.000,00 (vinte mil reais) e valor máximo de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais). Com relação à falta de apresentação tempestiva de informação ou de documentação requerida pela autoridade fiscal durante procedimento fiscal, a multa pode equivaler a 5% sobre o valor da transação.

### 2.4.6 Tratamentos Específicos

### **2.4.6.1 Commodities**

As commodities desempenham um importante papel na economia brasileira, pois representam uma parte considerável das exportações do país. Elas são consideradas produtos primários que são comercializadas em escala global.

De acordo com Belluzzo e Laplane (2014, p.21), acerca dos preços da commodities:

Os preços das commodities estão sujeitos a uma grande volatilidade, o que acaba por afetar, positiva ou negativamente, o orçamento dos países dependentes dos recursos naturais. Quando os seus preços sobem, o resultado natural é o aumento das receitas dos governos.

Conforme Belluzzo e Laplane (2014), o Brasil é um dos principais exportadores de commodities no mundo, sendo uma das principais fontes de receita brasileira proveniente do exterior, logo o preço das commodities no mercado exterior impacta a economia brasileira. De acordo com Belluzzo e Laplane (2014), se o preço estiver alto, o país tende a se beneficiar com maior entrada de receita, mas se o preço estiver abaixo do esperado, o país pode sofrer um impacto na sua economia. Devido a sua relevância para economia brasileira as commodities receberam na lei 14.956/23 um tratamento específico.

O art. 12 da Lei 14.596/23 aborda dois importantes conceitos sobre as commodities. Primeiro, a commodity é um produto físico, que independe de seu estágio de produção e dos seus derivados, para os quais os preços de cotação são utilizados como referência para partes não relacionadas. Segundo o preço de cotação ou índices que são obtidos de agências de pesquisa, reconhecidas e confiáveis, que também seja utilizado como referência para preço de transações comparáveis.

No entanto, de acordo com a Lei 14.956/23, na lei existe uma preferência pelo método PIC como o mais apropriado para determinar o valor da commodity transferida na transação controlada, a menos que se possa determinar os ativos e os riscos de cada entidade na cadeia de valor, e que possa aplicar outro método de forma apropriada.

### **2.4.6.2 Intangíveis**

Conforme a OCDE (2021), os intangíveis são ativos não físicos que possuem valor econômico, como marcas, patentes, direitos autorais e tecnologia. Os intangíveis

são reconhecidos como um dos principais geradores de lucro em diversos setores da economia.

A Lei 14.596 (2023) versa sobre a definição de intangível:

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

A transferência intercompany dos intangíveis pode afetar os lucros que são declarados pelo contribuinte nos países que as empresas operam. Conforme a IN 2.161/23, a falta de declaração pode causar problemas de conformidade entre as empresas e os países, pois se a empresa deixar de declarar, ou os dados forem insuficientes, isso pode acabar gerando multas e penalidades com os países.

De acordo com o relatório da OCDE (2015), os intangíveis que são considerados relevantes para efeitos dos preços de transferência nem sempre são reconhecidos como ativos intangíveis para fins contábeis. De acordo com a OCDE (2015), antes da atual legislação, existia uma falha ao contabilizar o intangível, que era contabilizado de forma incorreta e não era refletido no balanço patrimonial.

De acordo com a OCDE, com relação aos custos para desenvolver intangíveis:

Os custos associados para desenvolver intangíveis internamente por meio de gastos como pesquisa e desenvolvimento e a publicidade são por vezes contabilizadas como despesas em vez de capitalizadas para fins contábeis e os intangíveis resultantes de tais despesas nem sempre são refletidos no balanço (OCDE, 2015, pg. 67).

De acordo com a OCDE (2021), as regras anteriores não lidavam de forma eficiente com as transações que envolviam intangíveis, e essa dificuldade gerava situações em que os intangíveis desenvolvidos no Brasil eram transferidos para fora do país, e muitas vezes eram explorados comercialmente em jurisdições com baixa tributação.

Rocha (2020, p.42) ao abordar as transações com intangíveis salienta que:

A economia mudou drasticamente de 1996 para 2020. Durante todo esse período a legislação não foi alterada para se adaptar à digitalização da economia. Pelo contrário, as regras brasileiras que regem transações com intangíveis entre partes vinculadas datam das décadas de 1950 e 1960. A mudança parece inevitável.

Segundo a OCDE (2021), o principal objetivo da nova regra é evitar situações de evasão fiscal, elas visam evitar tal prática e implementar uma regra de preço de transferência para os intangíveis baseado em diretrizes e regras que a OCDE estabelece para os países membros.

De acordo com o art. 20 da Lei 14.596/23, as transações controladas que envolvam intangíveis serão estabelecidas de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes que não são relacionadas em transações comparáveis.

As transações serão delineadas fundamentando-se nas análises dos fatos, das circunstâncias das transações e das evidências da conduta entre as partes (BRASIL, 2023).

Conforme a Lei 14.596/23, alguns pontos que devem ser considerados:

I – os termos contratuais da transação, que derivam tanto dos documentos e dos contratos formalizados como das evidências da conduta efetiva das partes;

II – as funções desempenhadas pelas partes da transação, considerados os ativos utilizados e os riscos economicamente significativos assumidos;

III – as características específicas dos bens, direitos ou serviços objeto da transação controlada;

IV – as circunstâncias econômicas das partes e do mercado em que operam; e

V – as estratégias de negócios e outras características consideradas economicamente relevantes.

Conforme a IN 2.161/23, o delineamento das transações deverá considerar outros pontos, por exemplo, a identificação dos intangíveis que são envolvidos na transação, ou seja, quais são e o tipo do intangível.

Segundo a IN 2.161/23, a determinação da titularidade do intangível é considerada a parte identificada como titular do contrato ou que exerça controle das decisões relacionadas à exploração do intangível. A titularidade deve ser identificada também quando o titular possuir a capacidade de restringir a utilização do intangível.

### **2.4.6.3 Serviços Intragrupos**

Os serviços intragrupos são serviços prestados por uma empresa filial, que podem estar em outra jurisdição, ou para outra empresa dentro do mesmo grupo que fazem parte. De acordo com o art. 23 da Lei 14.596/23, uma atividade se classifica como intragrupo quando fornece à empresa relacionada o valor econômico ou comercial para outra parte da transação controlada, de forma a melhorar ou manter sua posição comercial.

Os procedimentos específicos para serviços intragrupo não existiam, o que havia era a aplicação de regras gerais, que eram consideradas incompatíveis com as práticas utilizadas em outros países e com a natureza das operações.

Pestana (2016, p. 25), sobre operações intragrupos, explica que:

Situações são frequentes no seio dos grupos econômicos e que o processo de determinação do preço de transferência aplicável às operações intragrupo pode ser manipulado em função da influência que uma empresa tem sobre a gestão da outra.

De acordo com a IN 2.161(2023), ao identificar os procedimentos de serviços intragrupo que são sujeitos a regras de preço de transferência, as empresas precisam determinar se a taxa de serviço cobrada estava de acordo com o princípio do Arm's Length. Com isso, é necessário determinar se dentro do grupo das partes relacionadas as empresas cobram de forma direta ou indireta as suas empresas associadas à prestação de serviços.

### **2.5.1 Perspectiva da Lei sobre o aspecto da Administração Tributária**

A Receita Federal do Brasil é o órgão responsável pela administração e fiscalização dos tributos federais, e desempenha um papel fundamental na arrecadação de recursos e manutenção da ordem tributária no país.

De acordo com a IN 2.161/23 “a RFB é um órgão subordinado ao Ministério da Economia e é responsável pela administração dos tributos de competência da União, incluindo os previdenciários e os que incidem sobre as operações de comércio exterior”.

De acordo com IN 2.161/23, o principal objetivo da utilização do preço de transferência é garantir que as transações das partes relacionadas sejam a preço de mercado, impedindo a erosão da base tributável (BEPS), ou seja, a manipulação de preços nas transferências para jurisdições com baixa tributação.

Conforme OCDE (2021, p.14), com relação à erosão da base tributária:

A base tributária é erodida e também transferida para os membros do grupo de empresas multinacionais em outras jurisdições (que não tributam ou oferecem baixa tributação sobre esses lucros). Isso diz respeito ao risco de tributação inadequada (inclusive subtributação) e, em particular, riscos de erosão da base e transferência de lucros.

De acordo com a RFB (2023), as novas estruturas de preço de transferência trazem novos desafios para a administração tributária, pois as regras anteriores eram consideradas processos e métodos mais simples, e as novas regras exigem novas competências e revisão dos processos.

Conforme a RFB (2023, p.24), acerca da diferença entre as normas anteriores e as atuais:

Enquanto a estrutura anterior demandava processos de administração tributária relativamente simples, exigindo apenas testes limitados de conformidade das fórmulas e dos valores lançados que afetam essas fórmulas, as novas regras de preços de transferência exigem novas competências e a revisão dos processos de conformidade da administração tributária.

A RFB (2023) deverá revisar as abordagens para conformidade com os preços de transferência, verificando os riscos e as resoluções de disputas entre as jurisdições. Com as novas regras de preço de transferência espera-se a diminuição de conflitos entre as administrações tributárias dos países que as empresas multinacionais operam.

Com a Lei 14.956/23, o Brasil busca diminuir os casos de conflitos internacionais, pois as regras e diretrizes utilizadas pelo país estarão em conformidade com as regras utilizadas em outros países. Conforme a RFB (2023), as regras de preços de transferência por mais que sejam antigas em algumas partes do mundo, são consideradas atuais e dialogam com as regras de outros países, como Estados Unidos e os países da Europa.

De acordo com a RFB (2023, p. 25), acerca da responsabilidade da RFB:

As autoridades tributárias da RFB responsáveis pela auditoria e avaliação dos riscos podem também se beneficiar ao conhecer melhor os diferentes modelos de operações das empresas multinacionais e do aprofundamento dos seus conhecimentos sobre os diferentes setores industriais.

A RFB (2023) poderá utilizar de práticas utilizadas em outras jurisdições, pois como existe uma padronização, muitos métodos e diretrizes utilizados em outros países podem ser enquadrados com as multinacionais que operam no Brasil.

A modernização de mecanismos de controles será um fator positivo, pois a administração tributária utilizará de mecanismos mais eficazes e eficientes com relação aos métodos mais apropriados das transações entre partes relacionadas de multinacionais.

### **2.5.2 Perspectiva da Lei sob o aspecto das Empresas Multinacionais**

Os impactos das novas regras de preço de transferência nas empresas multinacionais serão em diversos aspectos, pois atualmente as empresas utilizam de um método que é considerado mais simples e prático.

A mudança nos métodos praticados é uma das principais diferenças em comparação com o antigo método, pois as empresas terão que encontrar um método adequado que seja reflexo do preço de mercado. Conforme a OCDE (2023), a escolha do método correto é relevante para que a empresa não tenha problemas de conformidade fiscal, inclusive problemas de regulação nos países em que operam.

Segundo a IN 2.161/23, a documentação será um outro ponto de mudança, pois as empresas terão que se adequar às regras e diretrizes que já são estabelecidas pela OCDE, como o preenchimento da Declaração País-a-País, Arquivo Global e Arquivo Local, que será apresentado junto ao e-CAC da RFB.

Conforme a IN 2.161/23, o preenchimento da ECF já existia na antiga regra, porém com as novas regras serão necessários alguns ajustes. O diferencial será o preenchimento do Bloco X no SPED, que se tornou obrigatório. A falta ou o preenchimento incorreto da ECF gerará multa e penalidade para a empresa.

Com relação às penalidades, caso a empresa deixe de enviar o arquivo local terá multa de 0,2% sobre sua receita bruta do período a que se refere a obrigação. Se o arquivo local não apresentar requisitos mínimos poderá incidir uma multa de até 3% sobre a receita bruta. De acordo com a IN2.161, a falta de entrega do arquivo global gerará multas e penalidades para as empresas, e as multas serão de até 3% sobre a receita consolidada do grupo multinacional .

As empresas multinacionais estrangeiras terão suas subsidiárias brasileiras em alinhamento com as regras globais de preço de transferência. Muitas dessas empresas já

utilizam de regras de preço de transferência em outras jurisdições que atuam, com isso, a aprovação da Lei 14.956/23 pode ser benéfica para a uniformidade de suas políticas contábeis e fiscais.

Conforme Rocha (2020, p. 43), a lei estabelece objetivos a serem alcançados:

Tal sistema deve alcançar o objetivo duplo de garantir a base tributária apropriada ao Brasil e em outras jurisdições envolvidas, além de evitar a dupla tributação, mas que também preserve a simplicidade para as administrações e contribuintes, em um ambiente que promova a segurança jurídica em matéria tributária no âmbito nacional e internacional.

O aumento da confiança dos investidores será um aspecto positivo, pois com a criação de ambiente regulatório confiável, as empresas e os investidores serão estimulados a expandir suas operações para o Brasil. Conforme Rocha (2020), as empresas multinacionais brasileiras deverão adequar suas partes relacionadas ao Princípio Arm's Lengths, ou seja, em suas transações entre as filiais, unidades de produção e subsidiária deverão ser utilizadas as regras do mercado.

### **2.5.3 Perspectiva da Lei sob o aspecto da Sociedade**

Um dos objetivos da Lei 14.956/23 é diminuir os casos de evasão fiscal, pois os impostos IRPJ e CSLL são impostos federais que incidem diretamente sobre as multinacionais.

As empresas exercem um papel social nas localidades que atuam, pois contribuem para o crescimento social e econômico da população e no desenvolvimento das regiões que operam. Conforme Feitosa e Lupi (2016, p. 14), ‘‘a responsabilidade social das empresas vem desenvolvendo um papel que antes era de responsabilidade do Estado’’.

O IRPJ e CSLL são impostos que incidem sobre os lucros das empresas. Tais impostos são progressivos, então tendem a aumentar conforme o lucro da empresa aumenta. É relevante que as empresas sejam tributadas de forma justa e com equidade, pois espera-se que os valores arrecadados voltem para a sociedade através de serviços oferecidos pelo governo.

De acordo com Feitosa e Lupi (2016, p. 14), com relação aos objetivos das empresas em uma sociedade salientam que:

As empresas devem se comprometer com o desenvolvimento da comunidade, pois dela extraem recursos empregados em sua produção. E essa preocupação também faz com que a responsabilidade social além de um conceito estritamente social, também é visto como ação estratégica na qual a empresa entende que sua permanência no mercado está diretamente associada às respostas dadas aos anseios da comunidade.

De acordo com Feitosa e Lupi (2016), as empresas são atores relevantes na sociedade, pois são ambientes que geram o desenvolvimento econômico, social e ambiental nas localidades que operam. A geração de emprego para a população, o pagamento de impostos, o fornecimento de produtos ou a prestação de serviços são contribuições que uma empresa pode oferecer a uma sociedade

Conforme a OCDE (2011), os preços de transferência são uma questão fundamental para a cidadania e a tributação das empresas, pois com o aumento do comércio internacional e a expansão das empresas no mundo significa que os preços de transferências são essenciais para determinação das obrigações fiscais.

Segundo a Tax Justice (2023), os impostos são necessários para os países, como o Brasil, pois quando as empresas deixam de pagar esses impostos, elas promovem diminuição dos valores arrecadados pelo Governo, e isso tem um impacto no fornecimento de serviços públicos, como educação, saúde e segurança.

De acordo com a OCDE (2011), é importante que as empresas multinacionais atuem com responsabilidade e transparência para garantir a conformidade com as leis e regulamentos dos países que operam. Os preços de transferência são uma influência sobre a divisão da base fiscal dos países em que a empresa multinacional opera.

A lei pode ser observada por diversos aspectos e visões. A administração tributária deve se ater às mudanças nos processos e métodos utilizados, pois as multinacionais deverão alinhar as políticas com suas partes relacionadas deixando as transações entre as empresas mais claras e objetivas no momento da tributação.

## **2.6 Principais Mecanismos trazidos pela Lei 14.956/23 ao Sistema Tributário Brasileiro**

Conforme a RFB (2023), o sistema brasileiro de preço de transferência anterior era considerado distante das práticas internacionais, pois tinha sido aprovado nos anos 1990, por meio da Lei nº 9.430/96, ou seja, muitas mudanças ocorreram no mundo no decorrer desses anos.

Diversas fragilidades poderiam ser encontradas no sistema brasileiro de preço de transferência. De acordo com a OCDE (2021), o principal motivo do surgimento dessas fragilidades seria devido à ausência de considerações específicas em determinadas transações e clareza dos processos de transferência.

De acordo com a RFB (2023), o principal objetivo das novas regras é promover a alocação justa da renda de forma que evite situações de dupla tributação ou a evasão fiscal dos impostos que são apurados sobre o lucro dessas empresas. Conforme a OCDE (2021, p.08), o sistema anterior era considerado mais simples e prático, mas promovia uma perda de receita para o Brasil, além de promover a dupla tributação e a incerteza tributária para as empresas.

A Lei 14.956/23 trouxe uma série de mecanismos para lidar com os preços de transferência no Brasil, o objetivo desses mecanismos é garantir a equidade fiscal e evitar os processos de evasão fiscal que poderia acontecer pela manipulação de preço entre as partes relacionadas.

### **Mecanismos de Aplicação**

O mecanismo de aplicação descreve como a lei será aplicada, com isso, a nova regra de preço de transferência será aplicada conforme o Princípio Arm's Length, que consiste em que as transações entre as partes relacionadas devem ser realizadas como se fossem entre partes independentes, ou seja, utilizando as regras de mercado.

O principal objetivo desse mecanismo é garantir que os preços sejam praticados pela regra do mercado, assim evitando a manipulação de preço por parte das empresas.

### **Mecanismo para Seleção do Método mais apropriado**

A Lei 14.956/23 estabeleceu que a escolha do melhor método de preço de transferência vai depender da natureza das transações que serão realizadas pela empresa. Os mecanismos que as empresas terão que escolher entre os métodos mais apropriados, ou seja, o que apresente o resultado mais consistente.

De acordo com Schoueri (2013), a escolha do método é um momento delicado para empresa, pois as empresas devem buscar enquadrar a transação no método mais apropriado. Seis métodos são utilizados: Preço Independente Comparável (PIC), Preço de Revenda menos Lucro (PRL), Custo mais Lucro (MCL), Margem Líquida da Transação (MLT), Divisão do Lucro (MDL) e outros métodos alternativos.

### **Mecanismos de Comparação**

Um outro mecanismo que a Lei 14.956/23 abordou foi o mecanismo de transação comparável, que consiste em utilizar dados e informações acerca das condições da transação para identificar se foram baseadas em regras de mercado, como se a transação estivesse ocorrido entre entidades não relacionadas.

Esses mecanismos utilizam como base os preços do mercado, mais precisamente a comparação com outras empresas não relacionadas. Conforme Benevides, Souza e Beni (2023) a análise segue algumas etapas: determinação do período de análise, verificação de comparáveis internos e externos, seleção de método adequado, identificação de potenciais comparáveis, ajustes de comparabilidade e interpretação de dados coletados.

### **Mecanismo de Conformidade**

Em um processo legal a apresentação de documento pode ser considerada um novo mecanismo que o país adotou, pois as empresas passaram a fornecer documentos relevantes em suas transações. Os documentos que deverão ser apresentados pelos contribuintes são: Declaração País-a-País, Arquivo Global e Arquivo Local.

Segundo a IN 2.161/23, a importância desses documentos será para verificar informações, validar transações ou mesmo cumprir requisitos específicos nos processos de venda entre as partes relacionadas.

### **Mecanismos de Penalidades e Sanções**

As penalidades podem ser consideradas um mecanismo para garantir a conformidade e aplicação das regras de preço de transferência, e são consequência da violação de regras estabelecidas pela administração tributária. Elas podem ser utilizadas para diminuir os comportamentos indesejados e garantir a conformidade fiscal no país.

De acordo com a IN 2.160/23, as penalidades são um mecanismo aplicado pela administração fiscal para diminuir procedimentos que estimulem a evasão fiscal. As multas têm um valor mínimo e um valor máximo. O valor mínimo é de R\$20.000,00 e o valor máximo é de R\$5.000.000,00.

### **Mecanismo para contabilização de intangível**

A Lei 14.956/23 trouxe a contabilização dos intangíveis para questões de preço de transferência. Os intangíveis são algo que não é ativo físico ou um ativo financeiro, que possa ser controlado ou que a empresa tenha posse.

Conforme Petrini (2023), os intangíveis que são importantes para os preços de transferência nem sempre são reconhecidos como ativos intangíveis para fins contábeis, ou seja, não eram refletidos no balanço patrimonial.

De acordo com a OCDE (2021), as transferências de intangíveis nem sempre são devidamente reconhecidas, pois a definição de intangíveis nas regras de preços de transferência não era tão ampla quanto às regras que a OCDE estabelecia. Para a OCDE (2021), essas transferências também não tinham um reflexo na base tributária brasileira, ou seja, o Brasil estava perdendo receitas de empresas com alto potencial de lucro.

### **2.6.8 Mecanismos para transação intragrupos**

A transação intragrupo é uma transação entre duas entidades que pertencem ao mesmo grupo, e podem envolver serviços ou transferência de bens entre empresas subsidiárias. Essas transações ocorrem por diversos motivos, por exemplo, a alocação de um recurso em determinada região ou a centralização de operações.

Conforme a Lei 14.956/23, considera-se prestação de serviço qualquer atividade que é desenvolvida por umas das partes relacionadas, que incluem o uso ou a disponibilização pelo prestador de ativos ou outros recursos, que tenha como resultado benefícios para as partes.

### **2.6.9 Mecanismos para commodities**

As commodities são essenciais para economia mundial, pois são as principais fornecedoras de matéria prima para muitas indústrias ao redor do mundo. No Brasil, as commodities desempenham um importante papel nas exportações do país, que é considerado um dos maiores exportadores de commodities do mundo.

Devido a sua importância, a lei trouxe um tratamento especial para as commodities, tendo em vista sua importância para economia do país e para o desenvolvimento nacional. A Lei sugere que nas transações sejam utilizadas o método PIC para determinação dos preços entre partes relacionadas.

O quadro 1 traz as principais diferenças entre o modelo de preço de transferência que o Brasil utilizava e o que o país passou a utilizar:

Quadro 1 - Comparativo entre o modelo de Preço de Transferência anterior com o modelo atual.

<b>Tópicos</b>	<b>Modelo anterior</b>	<b>Modelo atual</b>
Princípio Arm's Lenght (ALP)	Alinhamento parcial ao princípio, que visa determinar o preço que seria praticado entre partes independentes	Pleno alinhamento ao princípio, conforme estabelecido nas diretrizes de preços de transferência da OCDE
Métodos de preços de transferência	Possibilidade de aplicação apenas dos métodos atualmente previstos nas regras locais	Possibilidade de aplicação de todos os métodos reconhecidos pela OCDE, como o Transactional Net Margin Method (TNMM) e o Profito Profit Split Method (PSM).
	Possibilidade de escolha do método de cálculo que apresente o resultado mais benéfico.	Necessidade de escolha do método mais apropriado (que apresente o resultado mais consistente).
	Parte testada necessariamente precisa ser o contribuinte brasileiro.	Parte testada poderá ser o contribuinte brasileiro ou a entidade no exterior
Análise de comparabilidade	Modelo baseado em margens de lucratividade fixas, pré-definidas por setor de atividade econômica.	Modelo baseado em comparáveis de mercado, a partir dos riscos e funções assumidos por cada entidade.
Ajustes de preços de transferência	Previsão apenas para a realização dos ajustes às bases tributáveis ao final do exercício fiscal, com base nos resultados apurados através dos métodos	Previsão para: i) ajustes primários, a serem realizados em eventual descumprimento do ALP; ii) ajustes secundários, para compensar eventual excesso/falta de lucratividade via nota de débito/crédito; e iii) ajustes de eliminação dos efeitos de dupla tributação, através de procedimentos administrativos.

Commodities	Existência de método de cálculo específico para commodities, com definição da amplitude de produtos sendo realizada primordialmente pela RFB.	Existência de método de cálculo específico para commodities, com definição da amplitude de produtos sendo realizada primordialmente com base nas práticas de mercado.
Intangíveis	Inexistência de método ou procedimentos específicos para intangíveis, devendo ser aplicadas as regras gerais, que por vezes são incompatíveis com a natureza destas operações. Previsão para exclusão de certos royalties da aplicação das regras de preços de transferência.	Definição do conceito de intangível para fins de preços de transferência e aplicação de conceitos específicos para estas transações, incluindo direcionamentos para os casos em que ocorra a inaplicabilidade das regras. Introdução do conceito DEMPE (development, improvement, maintenance, protection, and exploitation) como base para precificação de intangíveis/royalties.
Serviços intragrupo	Inexistência de método ou procedimentos específicos para serviços intragrupo, devendo ser aplicadas as regras gerais, que por vezes são incompatíveis com a natureza destas operações.	Definição dos serviços intragrupo sujeitos às regras de preços de transferência, com orientações sobre a centralização de serviços e as possíveis formas de cobrança. Serviços de baixo valor agregado terão safe harbor específico.

Fonte: AYUB, ROTTA e MOTTA (2023, p.02)

Conforme o quadro 1 (2023) o preço de transferência trouxe uma série de mudanças para o sistema tributário brasileiro, algumas mudanças são de processos e métodos, outras são novas práticas que deverão ser adotadas pelo país

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O impacto do preço de transferência para o Brasil é relevante. A aprovação da Lei 14.956/23 e a regulamentação da IN 2.161/23 foi um importante passo para um maior alinhamento brasileiro às regras de preço de transferência em nível global. O alinhamento insere o Brasil em um cenário de coerência internacional, pois mostra que as políticas fiscais brasileiras estão em consonância com os padrões desenvolvidos pela OCDE.

A Lei 14.596/23 desempenha um relevante papel na prevenção da erosão da base tributária e no combate a dupla tributação, pois estabelece regras e diretrizes que as empresas devem seguir e adotar em suas transações. Porém, o principal objetivo da Lei 14.596/23 é estabelecer uma regra acerca dos preços de transferência relativos a IRPJ e CSLL, que são impostos que incidem sobre o lucro das empresas.

O estabelecimento de regras usa como base o princípio estipulado pela OCDE, Arm's Length, o qual estabelece que os preços de transferência devem ser estipulados como se as partes envolvidas agissem de forma independente e não relacionada, ou seja, o mercado que regularia a transação entre as empresas.

O combate à evasão fiscal é um dos principais objetivos dos países. O Brasil adotou alguns mecanismos de controle para diminuir os casos de evasão fiscal por parte das empresas multinacionais, mas o país precisou de medidas mais claras e rígidas para um maior controle da tributação dos lucros.

A aprovação da Lei 14.956/23, que versa sobre a IRPJ e CSLL, foi um importante passo dado pelo Brasil, pois esses impostos são responsáveis pela manutenção de atividades essenciais no país. Esses impostos são cobrados em cima dos lucros das empresas, ou seja, se houver a erosão da base tributária das empresas, a longo prazo, pode comprometer a arrecadação brasileira.

A adoção pelas empresas foi outro aspecto importante, as multinacionais estrangeiras em sua maioria já utilizavam o Princípio Arm's Length em suas transações, pois em seus países de origem já existiam regras e alinhamentos com princípios da OCDE. No Brasil, as empresas deverão alinhar suas transações ao Princípio Arm's Length estabelecido pela OCDE, pois assim o país poderá criar um ambiente de conformidade entre as práticas nacionais e internacionais.

## 5. REFERÊNCIAS

AYUB, C; ROTTA, G; MOTTA, P. Novas Regras de Preço de Transferência e o impacto sobre as empresas brasileiras. Deloitte. São Paulo, 20 Jan. 2024. Disponível em: < <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/audit/articles/regras-preco-transferencia.html>> Acesso em: 15 Mar. 2024.

BELLUZO, L; LAPLANE, C. Produção de Commodities e Desenvolvimento Econômico. Campinas: Unicamp. Instituto de Economia, 2014. Disponível em: <[https://www.eco.unicamp.br/neit/images/stories/arquivos/producao\\_de\\_commodities\\_e\\_desenvolvimento\\_economico.pdf](https://www.eco.unicamp.br/neit/images/stories/arquivos/producao_de_commodities_e_desenvolvimento_economico.pdf)> Acesso em: 09 Jan. 2024.

BENEVIDES, D; SOUZA, D; BENI, J. Novas Regras de Preço de Transferência no Brasil. Grant Thornton. São Paulo, 21 jan. 2024. Disponível em: < <https://www.granthornton.com.br/insights/artigos-e-publicacoes/novas-regras-de-precos-de-transferencia-no-brasil/>> Acesso em: 21 abr. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm)> Acesso em: 04 Fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998. Dispõe sobre a Alteração da Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm)> Acesso em: 05 Fev. 2024.

BRASIL. DECRETO nº3.000 , de 26 de Março de 1999. Regulamenta a Tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)> Acesso em: 20 Fev. 2024.

BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA nº1.700, de 14 de Março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>> Acesso em: 28 Fev. 2024.

BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA nº2.161, de 28 de Setembro de 2023. Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras

providências.. Brasília, DF, 2023. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=133782>> Acesso em: 21 Fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.956, de 14 de Junho de 2023. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/114596.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/114596.htm)> Acesso em: 04 Jan. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Decreto nº 6.022, de 22 de Janeiro de 2007. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/2209>> Acesso em: 09 de Março de 2024.

BRISOLA, A; BARACHO, H. A Estreita Relação entre Tributação e Responsabilidade Social Corporativa das Empresas Multinacionais. IBDT. São Paulo. 2021. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1061/1630>> Acesso em: 09 Mar 2024.

CONSENTINO, R. S. Planejamento tributário: Uma análise sobre Evasão e Elisão fiscal. 2014. 19. - EMERJ, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <[https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1\\_2014/pdf/RomuloSoutoCosentino.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/RomuloSoutoCosentino.pdf)> Acesso em: 04 Abr. 2024.

GENTA, João Paulo C. **Tributação sobre o consumo e o lucro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. *E-book*. ISBN 9786553560796. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553560796/>. Acesso em: 06 abr. 2024.

GIL, Antonio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social, 7ª edição**. São Paulo: Grupo GEN, 2019. *E-book*. ISBN 9788597020991. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020991/>. Acesso em: 17 abr. 2024.

GOMES, M. ET AL, BRASIL NA OCDE. IPEA, 2020. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.38116/bepi28art1>> Acesso em: 25 Mar. 2024.

JAQUINET. M. Desafios da Empresa Internacional. Global Bussiness. 2019. Disponível em:<<https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/8890/1/3%20Desafios%20da%2>

[Oempresa%20internacional%2061041%20Global%20business%20quest%C3%B5es%20de%20exame%20%281%29.pdf](#)> Acesso em: 13 abr. 2024.

MIRSHAWKA, Valéria Zimpeck. **Preços de transferência**: diferentes visões. 2012. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22042013-093407/>. Acesso em: 13 abr. 2024.

LAKATOS, Eva M. **Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: Grupo GEN, 2021. *E-book*. ISBN 9788597026610. Disponível em: [<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597026610/>](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597026610/) Acesso em: 17 abr. 2024.

LUPI, A; FEITOSA, R. Direito empresarial II. Florianópolis: Conpedi, 2016. Disponível em: [em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/s724w721/y1SrCvWgWg6rj1ZE.pdf>](http://site.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/s724w721/y1SrCvWgWg6rj1ZE.pdf) Acesso em: 16 de Jan de 2024.

ROCHA, S. Acessão do Brasil à OCDE e a Política Fiscal Internacional Brasileira. Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais. Brasília: Ipea. Dinte, 2021. Disponível em: [em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10538/1/BEPI\\_28.pdf>](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10538/1/BEPI_28.pdf) Acesso em: 14 Jan. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2013, p. 12.

OECD, Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais, Edição 2011, OECD Publishing, Paris, 2011. Disponível: [em: <https://doi.org/10.1787/39ad30a0-pt.>](https://doi.org/10.1787/39ad30a0-pt.)

OECD, Preços de Transferência no Brasil Convergência para o Padrão OCDE, OECD Publishing, Paris, 2021. Disponível em [em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf>](https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf) Acesso em: 09 abr. 2024.

OECD, O Novo Sistema de Preços de Transferência: APERFEIÇOAMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E PROMOÇÃO DO COMÉRCIO E DO INVESTIMENTO, OECD Publishing, Paris, 2023. Disponível em: [em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/receita-federal-e-ocde-reforcam-apoio-ao-novo-sistema-de-precos-de-transferencia/o-novo-sistema-de-precos-de-transferencia-aperfeicoamento-do-sistema-tributario-brasileiro-e-promocao-do-comercio-e-do-investimento.pdf>](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/receita-federal-e-ocde-reforcam-apoio-ao-novo-sistema-de-precos-de-transferencia/o-novo-sistema-de-precos-de-transferencia-aperfeicoamento-do-sistema-tributario-brasileiro-e-promocao-do-comercio-e-do-investimento.pdf) Acesso em: 08 abr. 2024.

OLIVEIRA, G. P. Contabilidade Tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, L; MELO, J. **Impostos federais, estaduais e municipais**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786553620001. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620001/>. Acesso em: 01 abr. 2024.

PETRINI, S. Intercompany o que é?. TPDigital, São Paulo. 16 Mar 2023. Disponível em: <https://www.transferpricingdigital.com.br/ocde/intercompany-o-que-e/> Acesso em 10 Mar. 2024.

PEGAS, P. Manual de Contabilidade Tributária. São Paulo: Atlas, 2017.

PORTER, M.E. **COMPETIÇÃO**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

QUEIROZ, S; CARVALHO, R. Empresas Multinacionais e Inovação Tecnológica no Brasil. São Paulo em Perspectiva, v. 19, n. 2, p.51-59, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/spp/a/nJBD4Gg7bbCG3CRWFgdfM9M/?lang=pt&format=pdf>  
> Acesso em: 08 Mar. 2024.

TAX JUSTICE NETWORK. O Estado Atual da Justiça Fiscal 2021. Relatório Tax Justice. 2 Ed. 2021. Disponível: [https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The\\_State\\_of\\_Tax\\_Justice\\_2020\\_PORTUGUESE.pdf](https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_PORTUGUESE.pdf)  
Acesso em: 16 Abr. 2024.

TAX JUSTICE NETWORK. O Estado Atual da Justiça Fiscal 2023. Relatório Tax Justice. 2 Ed. 2023. Disponível: <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2023/08/State-of-Tax-Justice-2023-Tax-Justice-Network-Portuguese-ARCHIVED-VERSION.pdf>> Acesso em: 08 Mar. 2024

THORSTENSEN, V; GULLO, M. **O BRASIL NA OCDE: membro pleno ou mero espectador**. Working Paper Series. 2018. Disponível: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/48664c80-3166-4739-8f97-16f06b5b550c/content>> Acesso em: 01 abr. 2024.