

DESAFIOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DO INGRESSO DO BRASIL NA OCDE: LUCROS NO EXTERIOR, PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, SUBCAPITALIZAÇÃO E DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Alexandre Evaristo Pinto

Professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP); doutor em direito econômico, financeiro e tributário pela USP; e doutorando em controladoria e contabilidade pela USP; e conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN). *E-mail*: alexandre.pinto@usp.br.

DOI: <http://dx.doi.org/10.38116/td2969-port>

Este trabalho tem como objetivo principal avaliar os desafios tributários a serem enfrentados pelo Brasil no que tange à sua legislação quanto aos seguintes institutos: lucros no exterior, preços de transferência, subcapitalização e divulgação obrigatória de planejamentos tributários, tendo em vista o seu objetivo de se tornar membro pleno da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Com relação às regras brasileiras de tributação dos lucros no exterior de controladas e coligadas, vale destacar que elas são mais abrangentes do que as práticas da OCDE, alcançando os lucros no exterior, ainda que eles decorram de rendas ativas, isto é, de rendas oriundas de atividades empresariais desenvolvidas efetivamente em outro país, assim como são alcançados lucros mesmo que não haja subtributação no exterior.

Como decorrência dessas regras, as empresas brasileiras se tornam menos competitivas no cenário global, uma vez há efeitos tributários nefastos na internacionalização de empresas brasileiras por meio da constituição de filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior.

Ademais, considerando que houve a edição da Medida Provisória nº 1.152/2022, convertida

na Lei nº 14.596/2023, acerca da convergência das normas de preços de transferência, e não houve elaboração de medida provisória ou de projeto de lei sobre a convergência das normas de lucros do exterior – ainda que tenha havido uma medida provisória sobre outros temas de lucros no exterior em dezembro de 2022 –, parece que não haverá alteração nas regras de lucros no exterior no curto prazo.

Desse modo, tendo em vista o atual cenário de potencial compatibilização tributária, trata-se de oportunidade perdida, uma vez que as regras brasileiras de lucros no exterior são extremamente amplas e trazem uma desvantagem competitiva para as empresas brasileiras. Portanto, seria oportuna a convergência do modelo brasileiro às recomendações da OCDE.

No tocante às regras de preços de transferência, é importante notar que a edição da Medida Provisória nº 1.152, bem como a sua conversão na Lei nº 14.596, foram passos importantes para a compatibilização das normas tributárias brasileiras aos padrões da OCDE.

Com relação à estruturação da referida medida provisória, é notável o esforço conjunto das autoridades tributárias para tal

SUMEX

compatibilização. Membros da OCDE estiveram em forte contato com auditores fiscais da Receita Federal do Brasil (RFB), e as normas de preços de transferência foram escolhidas, então, como um dos principais pontos para harmonização das normas brasileiras às recomendações da OCDE.

O modelo de controle de preços de transferência contido na Medida Provisória nº 1.152 e na Lei nº 14.596 tem o mérito de trazer de forma expressa o princípio do *arm's length*, que anteriormente não estava explícito na Lei nº 9.430/1996, embora norteasse alguns dos preços previstos naquela lei.

Alguns métodos previstos na Lei nº 9.430/1996 continham margens fixas, tais quais o PRL e o CPL.¹ Tais margens fixas facilitavam o cálculo por parte dos contribuintes, no entanto faziam com que a margem usualmente praticada por uma entidade ou por um setor econômico fosse desconsiderada. Dessa forma, o abandono das margens fixas torna o cálculo muito mais subjetivo e complexo, mas em compensação está mais em linha com o princípio da capacidade contributiva.

Outro ponto relevante diz respeito à introdução de outros métodos que já existiam nas recomendações na OCDE, tais como a margem líquida da transação (MLT) e o método da divisão do lucro (MDL), além da previsão para outros métodos.

Por fim, é positiva também a adoção de possibilidade de consulta específica sobre preços de transferência, o que possibilita uma melhor relação entre contribuintes e autoridades fiscais, que poderão verificar qual o método mais apropriado para um determinado contribuinte.

Em resumo, a aproximação entre as regras brasileiras de preços de transferência e as recomendações da OCDE é extremamente positiva

para o Brasil, visto que irá garantir uma maior uniformidade de critérios para as empresas de um mesmo grupo transnacional, não obstante no curto prazo haja uma dificuldade maior na determinação de margens em razão de uma maior subjetividade normativa.

Com relação às regras de subcapitalização, há muitas críticas por parte da doutrina com relação à adoção, no Brasil, de regras baseadas em razões fixas entre endividamento e patrimônio líquido, uma vez que cada setor econômico pode possuir características distintas de necessidade de recursos.

Tendo em vista que a adoção das normas de subcapitalização se deu entre os anos de 2009 e 2010 e a ação 4 do plano Base Erosion and Profit Shifting (Beps)² teve a sua redação final em 2015, nota-se que o Brasil adotou normas de subcapitalização relativamente ultrapassadas.

Não é à toa, apesar da citação expressa no texto da ação 4 do plano BEPS de que alguns países adotam proporções fixas entre o endividamento e o patrimônio líquido, há recomendação expressa de que a melhor prática de combate à subcapitalização é a adoção de razão fixa entre os juros apropriados e os lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização (*earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization – Ebitda*).

Nesse sentido, para uma maior aproximação com o padrão recomendado pela OCDE de combate à subcapitalização seria necessário alterar a legislação brasileira, adotando um percentual fixo ou até um intervalo fixo sobre o Ebitda, em vez de uma razão fixa entre dívida e capital. A aproximação com o padrão constante na ação 4 do plano Beps demandaria também que o cálculo fosse feito com base nos resultados de todo o grupo econômico e não somente da entidade brasileira.

1. PRL – preço de revenda menos lucro; CPL – custo de produção mais lucro.

2. Beps – erosão de base e transferência de lucros.

O uso do Ebitda como parâmetro para determinação dos juros excessivos traria a necessidade de definição do cálculo de tal base de mensuração. Nesse caso específico, por mais que haja uma mudança de paradigma para determinação do excesso de juros pelas empresas e pela própria administração tributária brasileira, os desafios não são tão significativos, uma vez que a adoção de taxa fixa sobre o Ebitda permanece sendo um critério objetivo. Desse modo, a convergência ao padrão indicado pela OCDE permitirá que empresas, profissionais e autoridades fiscais possam trocar experiências e construir um modelo mais semelhante ao praticado por outros países.

Por fim, no que tange aos desafios de compatibilização entre a legislação brasileira e as diretrizes da OCDE acerca da divulgação obrigatória de planejamentos tributário da OCDE, é relevante notar que a definição do planejamento tributário a ser divulgado é um dos primeiros desafios a serem enfrentados.

Em duas ocasiões, quando da conversão das medidas provisórias nº 66/2002 e nº 685/2015 em lei ordinária, o Congresso Nacional expressamente rejeitou algumas formas de combate ao planejamento tributário, tais como a falta de propósito negocial e o abuso de direito.

Some-se a isso o fato de que há mais de vinte anos é discutido o alcance da inclusão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, pelo qual as autoridades tributárias poderiam desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Ainda que esse assunto possa vir a ser revisitado nos próximos anos em virtude da possível adesão do Brasil à OCDE, o cenário de combate aos planejamentos tributários no Brasil ainda se permeia fortemente pelo binômio: legalidade ou ilegalidade, isto é, a economia tributária é lícita desde que o contribuinte não tenha praticado atos ilícitos de forma a diminuir a tributação.