

VISÃO GERAL SOBRE OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA¹

Toru Nakamura, PhD

NOTA: Esta visão geral sobre os preços de transferência baseia-se na minha experiência profissional, incluindo documentação variada sobre os preços de transferência, apoios de auditoria, acordos de preços avançados e testemunhos de peritos, tanto para empresas como para autoridades fiscais.

CONTEXTO

Os preços de transferência tornaram-se uma das questões fiscais internacionais mais importantes. Isso ocorre porque as empresas multinacionais (EMNs) floresceram em todo o mundo e os seus balanços patrimoniais em países individuais tornaram-se difíceis de interpretar.

Actualmente, as EMNs são responsáveis por um terço da produção e dois terços do comércio da economia global. Envolvem-se em transacções transnacionais de bens tangíveis e intangíveis, serviços, empréstimos, adiantamentos, etc. Essas transacções envolvem sempre preços de transferência.

Os preços de transferência são, geralmente, definidos como os preços das transacções entre os contribuintes controlados (relacionados, associados ou afiliados), pertencentes ou controlados pela mesma empresa controladora. A definição da parte controlada / relacionada varia entre os diferentes países, sendo definido com base no grau de participação no capital (normalmente superior a 25%) e / ou participação na gestão da EMN. A questão dos preços de transferência também se estende ao Estabelecimento Permanente (EP), que denota um local fixo (activos ou agentes) de negócios e permite cobrar impostos sobre o rendimento dos EPs.

A alocação de lucros entre os contribuintes controlados é determinada pela forma como os seus preços de transferência são regulados. O preço de transferência pode ser determinado discricionariamente porque uma estratégia comum das EMNs é evitar impostos para maximizar lucros. Como resultado, a maioria das autoridades tributárias enfrenta questões urgentes de tributação dos preços de transferência para determinar a verdadeira fonte do seu lucro tributável nas suas respectivas jurisdições fiscais. Em particular, como existem diferenças significativas nos regulamentos tributários entre os países, muitas EMNs são incentivadas a explorar diferenciais tributários através de preços de transferência.

¹ A versão em PowerPoint desta visão geral sobre os preços de transferência foi apresentada a 24 de Setembro de 2019 no seminário do CIP em Maputo, Moçambique, sobre "Preços de Transferência como Mecanismo para Saídas Ilícitas de Capital do Sector Extractivo".

PRINCÍPIO DE PLENA CONCORRÊNCIA (“ARM’S LENGTH” STANDARD) E ALOCAÇÃO DE RENDIMENTO E DEDUÇÕES

À medida que as empresas estrangeiras se espalham, a verdadeira fonte de benefícios das EMNs, obtida das suas partes relacionadas em diferentes países tornou-se menos transparente, uma vez que não pode ser identificada nas suas demonstrações financeiras. As transacções entre partes não relacionadas não têm este problema.

Neste contexto, a maioria dos países introduziu ou reforçou as leis e regulamentos sobre os impostos de preços de transferência para impedir que a sua base tributária seja corroída pelas manipulações de preços de transferência das EMNs que transferem lucros entre os membros contribuintes. Esta questão crescente da **erosão da base tributária e da transferência de lucros** (*base erosion and profit shifting*, BEPS) pelos preços discricionários de transferência de uma EMN tornou-se a mais urgente questão tributária internacional. Isto é, especialmente, verdade para países como Moçambique, onde o petróleo, o gás e outros recursos de mineração ganharam importância nos últimos anos.

As regras de preços de transferência são desenhadas para induzir as EMNs a divulgar o verdadeiro lucro tributável dos seus contribuintes controlados que pertencem à mesma empresa-mãe. A maioria dos países já adoptou, em princípio, as regras de preços de transferência iniciadas nos EUA (designadas por Secção 482 do código tributário dos EUA²), que exigem que as transacções controladas das EMNs sejam baseadas no **princípio de plena concorrência (*arm’s length standard*)**, elaborado adicionalmente pelas directrizes subsequentes da OCDE³ e pelo manual das Nações Unidas⁴.

As transacções de plena concorrência são aquelas realizadas entre contribuintes não controlados (não relacionados / não associados / não afiliados). Se as transacções entre empresas do grupo de uma EMN não forem realizadas de acordo com o padrão apropriado, com base nas transacções / negócios comparáveis e dados confiáveis, as autoridades fiscais poderão fazer alocações das receitas, deduções, créditos, provisões, etc. segundo os requisitos do princípio de plena concorrência acima mencionado.

Para estabelecer o resultado com base na transacção comparável não controlada, é necessário usar o método de estabelecimento de preços mais adequado, o que requer o uso de dados e suposições confiáveis, conforme descrito mais adiante neste documento. Além disso, factos relevantes e circunstâncias específicas do período em questão também devem ser considerados para estabelecer o princípio de plena concorrência que corresponde à transacção em questão.

Hoje, a maioria das autoridades fiscais exige que as EMNs documentem as suas práticas de preços de transferência. Portanto, a prova de conformidade com os regulamentos de preços de transferência recai sobre a EMN, não sobre a autoridade tributária. Este requisito de documentação ajudará a autoridade tributária a identificar qualquer abuso potencial de preços de transferência pelas EMNs. Essa documentação é, particularmente, útil para jurisdições fiscais com deficiência na fiscalização, como no caso de Moçambique. Além disso, a documentação sobre os preços de transferência deve ser contemporânea, porque estabelecer a comparabilidade e confiabilidade dos dados é crucial para determinar o método de preços de transferência mais apropriado.

Antes de escolher o método de preços de transferência mais adequado para o contribuinte que está a ser testado, devem ser analisados os termos contratuais relevantes, as funções desempenhadas,

2 <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/transfer-pricing>

3 <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

4 <http://www.un.org/esa/ffd/publications/united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-for-developing-countries-2017.html>

os riscos assumidos ou a condição económica. Se houver dados comparáveis disponíveis mas existirem algumas diferenças que não podem ser ignoradas em relação às transacções controladas e transacções não controladas comparáveis, os ajustes seriam feitos pelas autoridades fiscais considerando as práticas comerciais, princípios económicos e / ou análises estatísticas.

Além disso, tal análise deve considerar se quaisquer activos intangíveis (patentes, invenções, processos, desenhos, conhecimento, direitos autorais, marcas, nomes comerciais, franquias, licenças, listas de clientes, dados técnicos, etc.) estão incorporados na propriedade tangível e / ou serviços em causa. A razão é que, quando esses factores não rotineiros de valor são incorporados à propriedade ou serviço tangível, eles não podem ser comparados com propriedades ou serviços que não a possuem. Por este motivo, é importante, na análise dos preços de transferência, identificar se a parte controlada contribuiu para criar ou desenvolver esta valiosa propriedade intangível.

1. Termos Contratuais

Os termos contratuais entre os contribuintes relacionados são um elemento-chave que deve ser examinado relativamente aos preços de transferência. Eles incluem a forma de contraprestação paga, direitos para actualizar, rever ou alterar os termos de garantias, volume de vendas ou compra, duração do contrato (licenciamento etc.), serviços auxiliares, extensão de crédito e condições de pagamento. Se os termos contratuais são feitos por escrito, é possível determinar se esses termos são consistentes com a natureza económica das transacções subjacentes.

Muitas vezes, na prática, os termos contratuais entre empresas das EMNs não são seguidos. Por esse motivo, é importante enfatizar que, nos preços de transferência, os resultados reais são importantes.

Se os termos contratuais em questão forem inconsistentes com a natureza económica subjacente às transacções, as autoridades fiscais poderão desconsiderar esses termos e corrigi-los imputando termos consistentes com a natureza económica subjacente. Uma das principais perguntas para determinar a natureza económica da conduta real das partes controladas é se um produtor que faz parte de uma empresa multinacional vende regularmente toda a sua produção a um preço fixo (ou quase fixo) a uma parte relacionada (distribuidor) do mesmo grupo da empresa multinacional. Uma vez que o produtor não teria vendido o mesmo volume de produção a um comprador não controlado / independente a esse preço, as autoridades fiscais, normalmente, efectuariam ajustes nos preços de transferência apresentados.

2. Funções Desempenhadas

As funções desempenhadas incluem: pesquisa e desenvolvimento, desenho e engenharia, fabricação de produtos, engenharia de produção e processos, fabricação, extracção e montagem de produtos, gestão de compras e materiais, marketing e distribuição, transporte e armazenagem e serviços de gestão, tais como serviços jurídicos, de contabilidade e finanças, crédito e cobranças, formação e gestão do pessoal.

A análise funcional é necessária para estabelecer a natureza geral das transacções controladas. A análise funcional começa com a descrição da estrutura organizacional da EMN (constituição de património ou estrutura de poder de tomada de decisão) para identificar as transacções transfronteiriças das partes relacionadas e onde essas transacções ocorrem. A compreensão do(s) mercado(s) geográfico(s) envolvido(s) aumentará a comparabilidade entre as transacções controladas e não controladas.

A análise funcional também deve considerar os recursos empregues para as actividades de negócios realizadas. Tais recursos incluem instalações e equipamentos, activos intangíveis valiosos, etc. É importante observar que as transacções realizadas fora do curso normal dos negócios não podem ser comparadas com fiabilidade.

3. Risco Assumido

Os riscos relacionados às transacções específicas afectam os preços cobrados ou pagos. Esses riscos incluem: riscos de mercado (procura, custo, níveis de stock, etc.); sucesso e fracassos em pesquisa e desenvolvimento; riscos financeiros (taxa de câmbio e taxa de juros); riscos de crédito e cobrança, riscos de responsabilidade pelos produtos, riscos gerais de propriedade da empresa.

Os termos contratuais devem identificar qual contribuinte controlado assume o risco. No entanto, o padrão real da conduta do contribuinte controlado deve ser consistente com a suposta alocação de risco. Se o contribuinte controlado alterar o seu padrão de conduta, a modificação contratual relevante deve estar em vigor. A suposição de risco pode levar a dificuldades financeiras para um contribuinte controlado com recursos financeiros limitados. Nas transacções de plena concorrência, as partes que têm uma parte maior de riscos também têm mais recursos financeiros e controlo de gestão.

4. Condições Económicas e Circunstâncias Especiais

Os preços transaccionais cobrados ou pagos também são afectados pelas condições económicas prevalentes que, geralmente, estão fora do controlo dos gestores. As condições económicas incluem o tamanho do mercado, o nível das transacções (grossista e retalhista), as quotas de mercado, mercado contractuante versus expansionista, a localização geográfica, os custos específicos do local etc.

Se existir uma bolsa de valores internacional relevante, o preço cotado estará disponível ao público a qualquer hora e em qualquer lugar. No entanto, além de diferenças no custo de transporte e no tempo de entrega, qualquer variação de custo proveniente puramente de uma localização geográfica diferente (economia de localização) entre o contribuinte controlado e o contribuinte comparável não controlado também deve ser examinada..

Uma estratégia de mercado de um contribuinte controlado pode aumentar temporariamente as despesas de desenvolvimento de mercado, assim como as perdas. Assim sendo, essa estratégia deve ser documentada antes de ser implementada, para mostrar que produzirá retornos suficientes dentro de um curto período em relação aos custos incorridos.

MÉTODOS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA GERALMENTE ACEITES

Os métodos mais comuns para analisar a natureza de plena concorrência de propriedade tangível transaccionada entre empresas de EMNs são: (1) método de preço não controlado comparável (*Comparable Uncontrolled Price*, CUP), (2) método de preço de revenda, (3) método de custo acrescido e (4) método de lucro comparável designado por método de margem líquida transaccional (*Transactional Net Margin method*, TNMM) e método de divisão de lucro transaccional (*Transactional Profit Split method*).

(1) O método CUP avalia se o valor cobrado numa transacção controlada é do princípio de plena

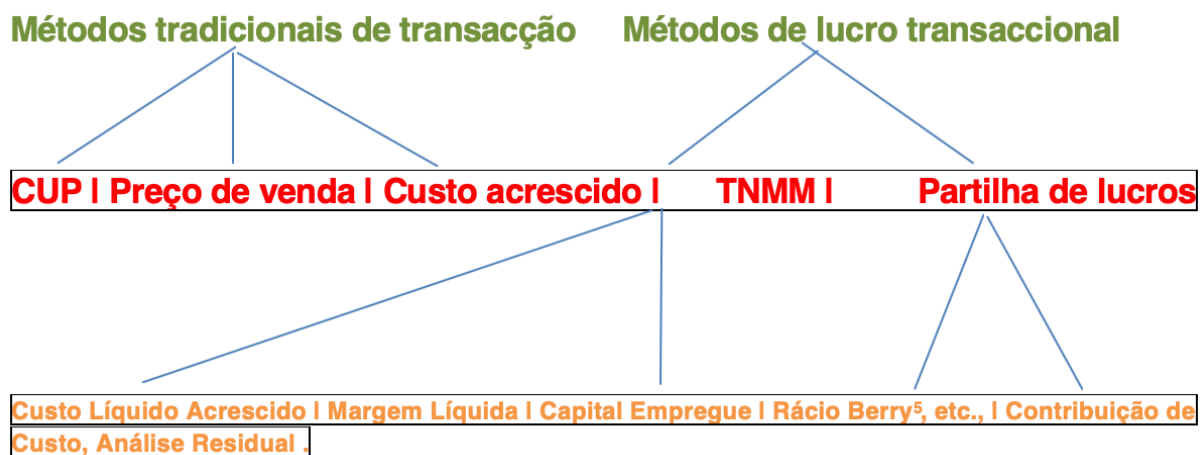
concorrência, usando como referência os valores cobrados em transações não controladas comparáveis. Os resultados derivados da aplicação do método CUP, geralmente, serão a medida mais confiável do preço de plena concorrência para a transação controlada se uma transação não controlada não tiver diferenças materiais ou se existirem apenas pequenas diferenças para as quais ajustes apropriados podem ser feitos.

- (2) O método do Preço de Revenda (PR) estabelece o preço de plena concorrência usando como referência a margem de lucro bruto (lucro bruto dividido pelas vendas líquidas) realizada em transações não controladas. O método PR é, normalmente, usado em situações em que um distribuidor controlado compra uma propriedade tangível de uma parte relacionada e o distribuidor não altera fisicamente a propriedade tangível (bens) ou usa qualquer propriedade intangível para agregar o valor substancial aos bens. O método PR é, particularmente, confiável se o distribuidor tiver também transações comparáveis com contribuintes não relacionados num volume significativo.
- (3) O método de Custo Acrescido (CA) avalia se o preço de transferência é de plena concorrência, examinando a rentabilidade do produtor de partes relacionadas (por exemplo, na fabricação ou mineração) em relação à rentabilidade dos produtores em transações não controladas. Ele mede as vendas em relação ao custo dos produtos vendidos. No entanto, a classificação dos custos operacionais, geralmente, difere de empresa para empresa porque os produtores podem usar diferentes princípios contábilísticos. Se a empresa-mãe vendesse o seu produto tanto para distribuidores independentes como para a sua subsidiária, o uso do método CA, usando transações comparáveis (externas) poderia produzir resultados confiáveis. Além disso, o uso dessas transações externas comparáveis pressupõe que o produtor das partes relacionadas e os produtores independentes sejam suficientemente semelhantes em relação à propriedade de activos intangíveis valiosos.
- (4) Os métodos de lucro comparável (TNMM e *Transactional Profit Split method*): o TNMM avalia se o valor cobrado numa transação controlada é *arm's length*, com base nos indicadores de nível de lucro operacional ou índices financeiros da transação da entidade testada em comparação com os indicadores do lucro operacional derivados de transações de entidades não controladas envolvidas em funções comerciais semelhantes e com o risco assumido em condições semelhantes. O método da divisão de lucro transaccional avalia se a alocação do resultado operacional combinado atribuível a uma ou mais transações controladas é de plena concorrência por referência ao valor relativo da contribuição de cada participante para esse lucro ou essa perda.
- (5) Os métodos de propriedade intangível são: método CUP ou transação não controlada comparável (*Comparable Uncontrolled Transaction, CUT*), método de divisão de lucro transaccional, método de acordo de contribuição de custo (*Cost Contribution Arrangement, CCA*) e método de lucro residual. Existem pequenas diferenças metodológicas entre os diferentes países nos métodos utilizados. Por exemplo, o CCA, conforme definido pela OCDE é um pouco diferente do que é usado nos EUA, o Acordo de Partilha de Custos (*Cost Sharing Agreement*). Contudo, todos permitirão determinar o princípio de plena concorrência.

Os métodos para serviços são: os métodos CUP ou Preço de Serviço Não Controlado Comparável (*Comparable Uncontrolled Service Price, CUSP*), método de margem bruta de serviço, método de custo de serviço acrescido e métodos baseados no lucro comparável (margem líquida e divisão de lucro).

Para empréstimos ou adiantamentos, o CUP é o método mais apropriado, porque informações e análises não controladas comparáveis estão facilmente disponíveis. Contudo, os ajustes devem ser feitos no caso de diferenças no valor e na duração do empréstimo, na taxa de juros cobrada ou paga, nos valores mobiliários envolvidos e da notação de crédito do mutuário. Outros possíveis factores de ajuste a serem considerados incluem: práticas comerciais de um membro do grupo que seja um credor ou de outros membros no sector financeiro, propriedades adquiridas para revenda num país estrangeiro, empréstimos sem juros, prazo médio de reembolso, etc.

Métodos de Preços de Transferência nas Diretrizes da OCDE



Resultado baseado no CUP do produtor versus margens brutas da filial de distribuição

A aplicação comum do método de Preço não Controlado Comparável (CUP) usa mercados à vista de artigos e produtos homogêneos. O uso de mercados futuros de produtos também é possível. No entanto, os preços de transferência de um contribuinte controlado pode ser definido de forma diferente da transacção não controlada porque os preços referenciados de alguns produtos, como petróleo e gás, podem flutuar amplamente num dia. Portanto, o uso do método CUP é sensível ao tempo, o que significa que os dados ou a documentação comparáveis usados para a prática de preços de transferência devem ser contemporâneos à transacção.

Mesmo que pareça que o CUP possa ser usado com confiança após ter garantido a sincronização adequada dos preços referidos, ainda existe a possibilidade de nem todos os ajustes necessários terem sido feitos. Uma maneira de detectar essa possibilidade é usar o método PR (Preço de Revenda), aplicado ao comprador / distribuidor da transacção em questão, e comparar a margem bruta realizada em transacções não controladas comparáveis. Se o método PR mostrar que a transacção do distribuidor relacionado não está ao alcance do princípio da plena concorrência, faltam ajustes significativos, de modo que estes têm que ser feitos ao resultado inicial do CUP.

A margem bruta (expressa em percentagem) é a soma das despesas operacionais relacionadas às vendas (em percentagem), mais uma margem operacional razoável (em percentagem). Portanto, o método PR pode ser reduzido, em princípio, à margem operacional ou à comparação “custo líquido mais margem de lucro”. Se a empresa é uma sociedade anónima, os dados financeiros estão disponíveis e também são confiáveis. Nesse caso, o nível de lucro relevante é um indicador para a empresa como um todo. Por exemplo, a Secção 482 dos EUA especifica o uso de índices

financeiros em toda a empresa como representantes desses indicadores de nível de lucro: retorno sobre o capital empregue, lucro operacional para vendas e lucro bruto para despesas operacionais (rácio berry), todos calculados com base nas declarações financeiras da empresa.

O rácio berry é, frequentemente, criticado porque a composição das despesas operacionais da parte testada não é, necessariamente, semelhante à da parte comparável não controlada. No entanto, se uma parte controlada for uma empresa comercial, como a japonesa Sogo-Shosha⁵, que não detém a titularidade do seu capital como um distribuidor normal de compra / venda, o rácio berry será um indicador útil do nível de lucro ao examinar a natureza do princípio de plena concorrência das suas transacções. Como a empresa comercial, geralmente, não assume risco de stock, a sua margem bruta é uma taxa de comissão, que é menor que a dos distribuidores de compra e venda que assumem a titularidade do seu stock.

DIMENSÃO DA PLENA CONCORRÊNCIA E DADOS MÉDIOS PLURIANUAIS

Qualquer método de preços de transferência seleccionado pode ser a medida mais confiável para testar a natureza de um contribuinte controlado, desde que as suas funções, risco, capital empregue e sincronização sejam estabelecidos e os dados de transacções e negócios comparáveis não controlados estejam disponíveis.

É raro encontrar dados comparáveis exactos de preço / rentabilidade. Portanto, a não ser que um método de preços de transferência seleccionado produza um único resultado pontual que seja o resultado mais confiável da plena concorrência, uma gama de resultados relativamente confiáveis deve ser estimada. Além disso, conforme descrito acima, para confirmar um resultado de CUP usando o método preço de revenda aplicado a transacções de uma parte relacionada, também pode haver métodos alternativos de preços de transferência que podem determinar, de forma confiável, o alcance de plena concorrência das transacções controladas.

Para derivar um resultado confiável para a dimensão da plena concorrência podem ser usadas técnicas estatísticas. Na prática, a aplicação das técnicas estatísticas da dimensão interquartil e o uso de dados médios plurianuais pode eliminar valores extremos que podem não ser adequadamente comparáveis para produzir o resultado de plena concorrência.

Um dos problemas das análises de preços de transferência para países africanos como Moçambique é que, muitas, se não a maioria, das transacções e dos negócios são realizados por partes controladas / relacionadas. Portanto, em muitos desses países, não estão disponíveis dados confiáveis para transacções ou negócios comparáveis realizados entre partes não controladas.

Essa limitação de dados comparáveis cria dificuldades na aplicação dos métodos de preços de transferência com base no princípio de plena concorrência. Uma possível solução para esse problema é usar a base de dados dos países da OCDE para derivar uma estimativa da dimensão da plena concorrência. Contudo, para estabelecer qualquer estimativa confiável da plena concorrência, esses dados devem ser ajustados com segurança. Outra possibilidade é desenvolver e usar uma base de dados agregada específica de um produto ou de um sector, classificando grupos de produtos de acordo com as características homogéneas / semelhantes do produto. Com o tempo, isso, provavelmente, permitirá às autoridades fiscais estimar, de forma confiável, a dimensão da plena concorrência a partir desses dados. Contudo, para desenvolver esta base de dados, será necessária a cooperação internacional.

⁵ Sogo-Shosha é o nome da empresa comercial geral (sogo) do Japão.

Exemplo 1: Estimativa da dimensão da plena concorrência por dimensão interquartil

No seguinte exemplo de eliminação de valores extremos do primeiro e quarto quartil, a dimensão da plena concorrência da margem operacional fica entre 0,73% e 2,35%. Se a margem operacional realizada por uma transacção / negócio controlado estiver além desse intervalo, levará à alocação ou dedução de receita pela autoridade tributária. Geralmente, o ajuste da margem de receita será baseado no valor mediano, que neste exemplo é de 1,79%.

Tabela 1: Margens líquidas transaccionais de distribuidores comparáveis:

Margem Operacional (%)

| Transacções comparáveis | 2015 | 2016 | 2017 | Média ponderada de 3 anos |
|-------------------------|--------------|-------------|-------------|---------------------------|
| AAR | 1.21 | 2.26 | 2.04 | 1.90 |
| AST | -1.80 | -0.99 | -8.56 | -3.80 |
| AVN | 3.34 | 3.93 | 4.41 | 4.10 |
| CD | 2.15 | 1.95 | 2.59 | 2.30 |
| DC | 6.36 | 0.88 | 0.78 | 1.70 |
| ES | 5.36 | -12.94 | 5.25 | 1.60 |
| NO | 4.31 | 4.18 | 3.91 | 4.10 |
| POL | -15.33 | 3.56 | -0.87 | -2.00 |
| REX | 1.66 | 1.85 | 2.00 | 1.90 |
| SBM | -2.76 | 0.68 | 4.17 | 1.70 |
| TEI | -5.46 | -3.80 | 0.03 | -2.70 |
| VD | 5.21 | 1.33 | 0.38 | 2.50 |
| Percentil 25 | -2.04 | 0.26 | 0.27 | 0.73 |
| Mediana | 1.91 | 1.59 | 2.02 | 1.79 |
| Percentil 75 | 4.53 | 2.59 | 3.97 | 2.35 |

Fonte: Simulações do autor.

ALOCAÇÕES CORRELATIVAS, COMPENSAÇÕES E RESTRIÇÕES JURÍDICAS ESTRANGEIRAS

Se se considerar que a transacção do contribuinte relacionado a uma EMN não segue o princípio de plena concorrência, o valor ajustado da receita pode ser tratado como uma conta a receber do (s) outro (s) membro (s) da EMN, com juros acumulados. O valor ajustado da renda também pode levar a uma alocação correlativa, isto é, um ajuste consequente do rendimento de um contribuinte relacionado em sua jurisdição tributária.

Se for feita uma alocação correlativa da receita, qualquer outra transacção onde não estejam a seguir o princípio de plena concorrência, os contribuintes de uma empresa multinacional na mesma jurisdição tributária, poderá resultar numa compensação sobre a alocação original.

Mesmo com as directrizes ou manual de preços de transferência da OCDE e da ONU, a existência de diferentes leis e regulamentos nacionais em cada país pode resultar em disputas entre países em relação à dupla tributação. Se houver um tratado tributário, a questão da dupla tributação,

geralmente, pode ser resolvida. No entanto, se as autoridades fiscais não concordarem, a dupla tributação não será evitada. Portanto, como algumas EMNs argumentaram, a questão dos preços de transferência não é apenas uma questão de alocação de receita tributária entre as autoridades fiscais afectadas.

Exemplo 2: Disputa de risco assumido nos termos contratuais da Comeco

A Comeco Corporation (Comeco) é uma empresa multinacional de comércio de minerais, sediada no Canadá. A afiliada europeia da Comeco (CEL) na Suíça (um paraíso fiscal) assumiu o risco do preço de urânio e o preço de urânio aumentou muito acima das previsões.

Esse risco de preço assumido pela CEL resultou num lucro significativo para a CEL, bem acima do que era esperado das funções simples de negociação executadas pela CEL. Por outro lado, o lucro da Comeco foi insignificante, embora tenha desempenhado funções cruciais e decisões estratégicas.

Surgiu um conflito tributário entre a Comeco e a autoridade de receita do Canadá (CRA). O tribunal tributário do Canadá decidiu que o papel do tribunal era determinar, não como as empresas estruturaram as transacções (re-caracterização), mas se as transacções são comercialmente racionais.

Os termos contratuais da Comeco com a CEL podem ser incomuns ou únicos. Mas foi uma vitória para a Comeco e uma perda para o CRA. No entanto, este caso está agora em recurso.

Exemplo 3: Pagamento em excesso para a propriedade intangível de uma empresa membro que não é o principal factor de valor do lucro do grupo

A Glaxo Smith Kline PLC (GSK), uma multinacional farmacêutica, transferiu um conflito de preços com o Internal Revenue Service (IRS) sobre como tributar as transacções inter-empresariais entre a empresa-mãe britânica (que possui activos intangíveis de produtos) e a sua subsidiária nos EUA (que desenvolve activos intangíveis de marketing). Após muitos anos de conflito, a GSK concordou em pagar ao Governo dos EUA uns 3,4 bilhões de dólares americanos para resolver o conflito.

De acordo com o IRS, a GSK estava a dever impostos de 1989 a 2005 porque a subsidiária da empresa nos EUA, indevidamente (não no princípio de plena concorrência), pagou em excesso à sua empresa-mãe britânica por medicamentos, principalmente, o medicamento anti-úlceras Zantac. Esses pagamentos em excesso reduziram o lucro da empresa nos EUA, diminuindo a sua conta de impostos nos EUA.

Nos termos do contrato assinado no tribunal tributário, a GSK concedeu quase 2/3 do valor total contestado. Este acordo expôs o abuso de preços de transferência pela GSK no contexto dos regulamentos dos EUA e reforçou a aplicação de medidas duras subsequente do IRS em muitas EMNs.

Exemplo 4: Evasão fiscal por preços de transferência e paraíso fiscal

Os países da OCDE vêm reprimindo o abuso potencial de empresas multinacionais do uso de paraísos fiscais para minimizar os pagamentos de impostos. Por exemplo, conflitos fiscais entre a Apple (e o Google) com a UE continuam em curso.

As práticas existentes, em muitos países, para as subsidiárias de uma EMN em paraísos fiscais são o tratamento do lucro dessas subsidiárias como parte do lucro da empresa-mãe. As taxas para se ser classificado como paraíso fiscal variam de 17% a 25% em muitos países da OCDE e o método de tributação é baseado na abordagem da entidade (Japão, Reino Unido e França) ou na abordagem do rendimento (EUA e Alemanha)⁶. Por exemplo, se essas subsidiárias, em

⁶ A abordagem da entidade implica que, independentemente do tipo de rendimento, a autoridade tributária impõe impostos. A abordagem de rendimento

paraísos fiscais, forem empresas de papel, ou seja, sem substância económica em termos de funções desempenhadas e risco assumido, as regras tributárias do paraíso fiscal de cada país são impostas. Se elas tiverem substância económica, serão impostas regras de impostos sobre preços de transferência da respectiva autoridade tributária. Além disso, um preço de transferência pode ser um canal importante para a autoridade tributária detectar evasão de impostos.

RESOLUÇÃO DE CONFLITO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E CONTRATO AVANÇADO DE PREÇOS

Se uma empresa multinacional tiver um conflito tributário com preços de transferência com as autoridades fiscais, poderá recorrer ao tribunal tributário, solicitar a intervenção das autoridades competentes ou solicitar um Contrato de Preços Antecipados (CPA) sob um Procedimento de Contrato Mútuo (PCM) que possa estar no tratado tributário sob o qual a EMN opera no país.

O CPA é um acordo entre contribuintes e uma autoridade tributária (unilateral) ou várias autoridades tributárias (bilaterais ou multilaterais) sobre o preço de mercado de uma transferência transfronteiriça de propriedades e/ou serviços entre as empresas relacionadas contribuintes de impostos. No entanto, um contrato CPA aplica-se, não apenas aos preços de transferência futuros da EMN, mas também a qualquer conflito passado sobre preços de transferência. O contrato pode ser retroactivo para resolver conflitos anteriores sobre preços de transferência.

BEPS e CPA

A Erosão de Base e Transferência de Lucro (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) é um tema importante de preços de transferência enfrentado pelos países em desenvolvimento. Se não contida, permite que as multinacionais posicionem os seus ganhos em países com a menor taxa de imposto, minimizando a receita tributária das actividades da multinacional para países em vias de desenvolvimento.

O CPA fornece um fórum não-contraditório para discutir questões complexas de preços de transferência, incluindo o BEPS, utilizando negociações baseadas em princípios para alcançar resultados aceitáveis, tanto para o contribuinte, quanto para a autoridade tributária. Também reduz o tempo (e, portanto, o custo e a incerteza para os contribuintes) para resolver o conflito.

Para iniciar um programa de CPA, no entanto, é necessário criar uma equipe dedicada ao CPA dentro da autoridade tributária. Em África, apenas a Nigéria e o Uganda têm esses programas, até à data. Actualmente, o mesmo não existe em Moçambique. Além disso, embora exista o Decreto 70/2017 sobre preços de transferência, actualmente não existem regulamentos sobre preços de transferência e, portanto, nenhum método de preço de transferência estipulado. No entanto, de acordo com o Guia Mundial para Preços de Transferência 2018-2019 da Ernest and Young (páginas 364-366), Moçambique adoptou o uso do princípio de plena concorrência.

No passado, vários estudiosos, incluindo as autoridades fiscais japonesas, antes de 1980, defenderam uma abordagem de preços de transferência baseada numa fórmula ou no método de divisão de lucro utilizando apenas dados internos do grupo de empresas multinacionais. No entanto, ambas as abordagens podem aumentar ainda mais o abuso de preços de transferência da EMN, agravando assim o problema da BEPS. Isso ocorre porque os benefícios / retornos futuros para uma empresa multinacional realizada por cada afiliado não são iguais ao custo real contribuído por cada membro. Da mesma forma, no desenvolvimento do activo intangível, o Acordo de Contribuição de Custo da OCDE assume que a contribuição de custo do afiliado e os benefícios realizados sejam os mesmos, enquanto para o Contrato de Partilha de Custo dos EUA este não é o caso. Essa diferença pode-se tornar significativa se as actividades em curso e a aquisição de activos intangíveis existentes não

implica que a autoridade tributária impõe impostos apenas sobre o tipo específico de rendimento.

forem avaliadas adequadamente quando o projecto em questão for iniciado.

QUESTÕES ESPECÍFICAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA INDÚSTRIA EXTRACTIVA

Conforme afirmado anteriormente, é importante que os países em desenvolvimento acelerem a cooperação internacional em relação aos regulamentos de preços de transferência. Neste contexto, em 2017, o Comité de Peritos das Nações Unidas sobre Cooperação Internacional em Matéria Tributária discutiu muitas questões específicas de preços de transferência que podem surgir na indústria extractiva. O Comité identificou possíveis problemas de preços de transferência resultantes dos estágios consecutivos da cadeia de valor da indústria extractiva. Isso pode ser de grande interesse para Moçambique.

Os problemas de preços de transferência identificados para a cadeia de valor da indústria extractiva pela Comissão das Nações Unidas de 2017 são: negociação / licitação, exploração / avaliação, desenvolvimento, estágio de produção / extracção, processamento (refinação e fundição) e vendas e marketing.

Espera-se que a futura receita tributária de Moçambique venha, principalmente, de petróleo e gás, o que implica que o Governo deve prestar muita atenção ao manual das Nações Unidas e às recomendações sobre preços de transferência. Actualmente, dados comparáveis de transacções não controladas ou quaisquer dados de referência relativos a muitos países em desenvolvimento não são confiáveis.. Contudo, será possível para Moçambique, assim como para outros países, encontrar os preços com base no princípio de plena concorrência, usando os métodos de preços de transferência existentes. Além disso, dados comparáveis serão descobertos ao longo do tempo através da cooperação internacional. Uma vez acumulados, estarão amplamente disponíveis - incluindo para Moçambique.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme acima apresentado, a questão dos preços de transferência é uma questão tributária internacional importante. Assim, espera-se que as autoridades tributárias moçambicanas tenham, ou criem, uma equipa com formação aprofundada que se concentre exclusivamente nesta questão.

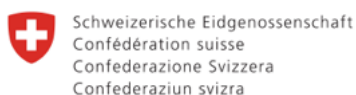
Para Moçambique, a questão dos preços de transferência crescerá exponencialmente de acordo com a futura exploração de gás. Portanto, como preparação, o país deve:

1. Criar uma base de dados sobre preços de transferência usando informações dos países vizinhos;
2. Adotar e implementar regulamentos para operacionalizar o Decreto 70/2017 sobre preços de transferência;
3. Envolver-se com as EMNs representadas em Moçambique para chegar a um acordo sobre os Contratos de Preços Antecipados (CPA), de modo a garantir a transparência nas operações de preços de transferência.

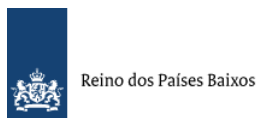


CENTRO DE INTEGRIDADE PÚBLICA
Anticorrupção - Transparência - Integridade

Parceiros:



Embaixada da Suíça em Moçambique



Informação editorial

Director: Edson Cortês
Autora: Inocência Mapisse

Equipa técnica: Baltazar Fael, Borges Nhamire, Ben Hur Cavelane, Celeste Banze, Inocência Mapisse, Stélio Bila

Propriedade: Centro de Integridade Pública
Maquetização: Liliana Mangove

Rua Fernão Melo e Castro,
Bairro da Sommerschild, nº 124
Tel: (+258) 21 499916 | Fax: (+258) 21 499917
Cel: (+258) 82 3016391

@CIP.Mozambique @CIPMoz
www.cipmoz.org | Maputo - Moçambique

+ 258 84 389 0584