CONVITE PARA CONTRIBUIÇÃO EM QUESTÕES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA RELACIONADAS AO DESENVOLVIMENTO DE *SAFE-HARBOURS* E OUTRAS CONSIDERAÇÕES DE COMPARABILIDADE

ANTECEDENTES

1. A OCDE e a RFB lançaram em conjunto o projeto "Preços de Transferência no Brasil" em Fevereiro de 2018 para revisar e analisar as diferenças nas regras brasileiras de preços de transferência em comparação com o padrão da OCDE. Em 18 de dezembro de 2019, as conclusões foram apresentadas ao público com a publicação do Relatório Conjunto, *Preços de Transferência no Brasil: Rumo à Convergência para o Padrão da OCDE*.[1] O Relatório Conjunto identifica duas opções para o Brasil convergir com o padrão da OCDE, ao mesmo tempo em que busca aprimorar os aspectos positivos das regras de preços de transferência vigentes. Ambas as opções contemplam o alinhamento com o princípio *arm's length,* que é o cerne do padrão de preços de transferência da OCDE, ao mesmo tempo em que buscam preservar a simplicidade e segurança jurídica. Nesse sentido, *safe harbours* cuidadosamente projetados serão considerados em situações apropriadas. Safe harbours – que constituem abordagens simplificadas para determinar ou aproximar o preço *arm's length,* ou podem fornecer orientação simplificada em relação à conformidade tributária de processos complexos e onerosos - podem alcançar benefícios importantes em termos de simplicidade e segurança jurídica. Se projetados de forma adequada (de acordo com o princípio do *arm's length*) e aplicados em circunstâncias apropriadas (sob critérios específicos de elegibilidade). Os *safe harbours* também contribuem para reduzir os custos de conformidade tributária dos contribuintes e tornar administração tributária mais eficiente. Outras medidas e práticas também podem contribuir para a segurança jurídica em matéria tributária em situações em que os *safe harbours* não são adequados. Tais medidas e práticas podem incluir acordos de preços antecipados (APAs), que também podem oferecer segurança jurídica em matéria tributária em transações de maior complexidade e risco.

2. O desenvolvimento de regras de *safe harbours* tem como objetivos a segurança jurídica em matéria tributária, a simplificação e redução dos custos de conformidade, objetivos originalmente planejados com a adoção de margens fixas no Brasil. O modelo de margens fixas, que é aplicado unilateralmente pelo Brasil, foi projetado em uma realidade econômica diferente, que não é mais adequada para lidar com a dinâmica da atividade econômica atual, pois acarreta perdas de receita por meio das práticas de BEPS e dupla tributação. O desenvolvimento de regras de *safe harbours*, alinhadas ao princípio do *arm's length*, projetadas de acordo com as Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE, que leva em consideração as especificidades do Brasil, podem ajudar a alcançar o objetivo original sem gerar os efeitos adversos, como os riscos de BEPS e de dupla tributação.

3. Para informar o trabalho relacionado ao desenvolvimento de *safe harbours*, bem como de outras medidas de simplificação, é importante contar com a colaboração dos

[1] Uma brochura contendo as principais informações do relatório também está disponível em inglês e português.

contribuintes e de outras partes interessadas. As informações recebidas auxiliarão o entendimento das operações e necessidades específicas dos contribuintes, que acarretam dificuldades na análise de comparabilidade. Portanto, este documento contém um convite aberto aos contribuintes e outras partes interessadas para colaborar com o projeto em andamento da OCDE/RFB, apresentando suas experiência ou comentários específicos sobre elementos relevantes para o desenvolvimento de regras de *safe harbours* e outras medidas que contribuem para a segurança jurídica em matéria tributária no Brasil. Para estruturar a referida contribuição, foi elaborada uma pesquisa, precedida por uma nota introdutória, que apresenta os antecedentes e o contexto das perguntas.

4. Por favor, note que esta pesquisa é estritamente confidencial; informações individuais ou organizacionais específicas não serão divulgadas. Os comentários podem ser enviados em português ou em inglês.

5. As informações podem ser fornecidas diretamente pelas pessoas interessadas ou de forma coletiva por meio de entidades empresariais, ou ainda por empresas de consultoria. Se você deseja obter mais informações ou discutir questões importantes, não hesite em contatar TP.Brazil@oecd.org e Cotin.df.cosit@rfb.gov.br.

Envie sua resposta por e-mail para o seguinte endereço até **18 de Setembro** - sexta-feira:

E-mail: TP.Brazil@oecd.org e copiado para Cotin.df.cosit@rfb.gov.br

NOTA INTRODUTÓRIA

6. As regras de preços de transferência com base no princípio *arm's length* exigem a realização de uma análise de comparabilidade que envolve à identificação de comparáveis confiáveis de transações não controladas. O processo típico para identificar as relações comerciais ou financeiras entre as empresas associadas, e para identificar as condições e as circunstâncias economicamente relevantes relacionadas a essas relações, exige uma compreensão ampla do setor industrial em que a empresa multinacional opera, bem como dos fatores que afetam o desempenho dos negócios nesse setor. Mais precisamente, as características economicamente relevantes ou os fatores de comparabilidade que precisam ser identificados nas relações comerciais ou financeiras entre empresas associadas, a fim de delinear com precisão a transação real, podem ser categorizados da seguinte maneira: (i) os termos contratuais da transação; (ii) as funções desempenhadas por cada uma das partes na transação, levando em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos, incluindo como essas funções se relacionam com a geração mais ampla de valor pelo grupo de empresas multinacionais a que as partes pertencem, as circunstâncias que envolvem a transação e práticas da indústria; (iii) as características dos bens transferidos ou dos serviços prestados; (iv) as circunstâncias econômicas das partes e do mercado em que as partes operam; e (v) as estratégias de negócios adotadas pelas partes.

7. Quando os contribuintes precisam realizar a análise de comparabilidade, eles podem encontrar vários desafios que podem gerar incertezas e possíveis disputas com a administração tributária de uma ou mais jurisdições. Esses desafios podem ser ampliados ainda mais nos casos em que há uma falta de dados comparáveis internos e também uma falta de dados comparáveis externos não disponíveis publicamente.

8. Para enfrentar e superar alguns desses desafios, as Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE[2] prevê várias medidas, que, se adequadamente projetadas, podem contribuir para a segurança jurídica em matéria tributária, sem comprometer a consecução

[2] OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en.

do duplo objetivo das regras de preços de transferência, que é garantir a base tributária adequada em cada jurisdição e evitar dupla tributação. Tais medidas podem incluir regras de *safe harbour*, presunções relativas e acordos antecipados de preços (APAs).

9. Um *safe harbour* em um regime de preços de transferência é uma disposição que se aplica a uma categoria definida de contribuintes ou transações e isenta os contribuintes elegíveis de certas obrigações impostas pelas regras gerais de preços de transferência de um país. O objetivo dos *safe harbours* é permitir abordagens simplificadas para determinar ou aproximar o preço *arm's length*, ou fornecer orientação simplificada em relação à conformidade tributária de processos complexos e onerosos, e assim, contribuir para redução dos custos de conformidade tributária para os contribuintes, mas também para uma administração tributária mais eficiente e segurança jurídica em matéria tributária. Um *safe harbour* é, geralmente, um mecanismo eletivo, em que os contribuintes que atendem aos critérios de entrada podem optar pela aplicação das regras gerais de preços de transferência ou pelo regime de *safe harbour* - caso em que poderão ser dispensados da aplicação das regras gerais de preços de transferência com relação as operações acobertadas pelo regime de *safe harbour*.[3]

10. As Diretrizes da OCDE reconhecem os benefícios dos *safe harbours* adequadamente projetados na Seção E do Capítulo IV,[4] conforme reproduzidos no **anexo** a este documento. Essa orientação leva em conta tanto a experiência positiva com os regimes de *safe harbour* quanto os desafios enfrentados por vários países e fornece a estrutura política com base na qual essas medidas devem ser projetadas. Tais medidas devem ser adotadas somente em circunstâncias apropriadas e levando em consideração as preocupações que elas podem trazer, com o objetivo de aliviar alguns encargos de conformidade tributária e proporcionar maior segurança jurídica aos casos que envolvam contribuintes menores ou transações menos complexas. De acordo com as Diretrizes da OCDE, "*pode-se esperar que a adequação de safe harbours seja mais aparente quando direcionados a contribuintes e/ou transações que envolvam baixos riscos de preços de transferência e quando adotados em bases bilaterais ou multilaterais*".[5]

11. As recomendações a favor da adoção de safe harbours contidas nas Diretrizes da OCDE refletem o fato de que vários países adotaram safe harbours e alcançaram resultados positivos ao fazê-lo. É por isso que eles são *"geralmente avaliados favoravelmente pelas administrações tributárias e pelos contribuintes, que indicam que os benefícios de safe harbours superam as preocupações relacionadas quando essas regras são cuidadosamente direcionadas e prescritas e quando são feitos esforços para evitar os problemas que possam surgir de maneira inadequada considerados regimes de safe harbours".*[6]

12. No entanto, como o mecanismo de *safe harbour* impõe obrigações mais simples do que a pessoas sujeitas ao regime geral de preços de transferência, a disponibilidade de *safe harbours* para uma determinada categoria de contribuintes ou transações pode ter consequências adversas se não forem projetados adequadamente. A esse respeito, as Diretrizes da OCDE explicam que o *"a criação de safe harbours requer atenção minuciosa*

[3] Parágrafo 4.101 das Diretrizes da OCDE.
[4] Foi aprovado pela Comissão de Assuntos Fiscais em 26 de abril de 2013 e pelo Conselho da OCDE em 16 de maio de 2013. A Recomendação do Conselho sobre a Determinação dos Preços de Transferência entre Empresas Associadas [C (95) 126 / FINAL] foi alterada em 16 Maio de 2013, para levar em consideração a revisão do relatório sobre *safe harbours* (disponível em: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf), que substituiu a Seção E capítulo IV das Diretrizes para preços de transferência para empresas multinacionais e administrações tributárias.
[5] Veja parágrafo 4.98 das Diretrizes da OCDE.
[6] Veja parágrafo 4.97 das Diretrizes da OCDE.

às questões sobre o grau de aproximação aos preços arm's length que seriam permitidos na determinação dos preços de transferência sob regras de safe harbour para contribuintes elegíveis, sobre o potencial para criar oportunidades de planejamento tributário, incluindo a dupla não tributação de renda, tratamento equitativo de contribuintes em situação semelhante e o potencial de dupla tributação resultante da possível incompatibilidade dos safe harbours com o princípio arm's length ou com as práticas de outros países ".[7] Cada uma dessas quatro considerações é explicada mais detalhadamente nas orientações (ver anexo) e também demonstrada no exemplo a seguir.

13. Suponha, por exemplo, que um país tenha adotado um regime de *safe harbour* para lidar com um tipo comum de transação com partes relacionadas, para a qual haja falta de dados comparáveis de transações não controladas. A maior parte dessas transações são realizadas entre entidades que fazem parte de grupos de empresas multinacionais. As etapas a seguir foram executadas no processo de criação do *safe harbour*:

1) Realizou-se uma análise cuidadosa do perfil funcional das entidades que realizam esse tipo de transação, que envolve a análise das funções desempenhadas por essas entidades, dos ativos que utilizam e dos riscos que assumem no desempenho dessas funções. A análise mostrou que aproximadamente 80% dos contribuintes ativos neste setor apresentam em geral o mesmo tipo de perfil funcional (identificados como Categoria A), enquanto 20% dos contribuintes tinham um perfil funcional e de risco significativamente diferente. Dentre esses contribuintes que tinham perfil funcional e de riso significativamente diferente – 20%, aproximadamente metade (identificada como categoria B) exercia funções significativamente mais simples, mas essas funções ainda eram significativamente diferentes de uma para a outra. A outra metade (identificada como Categoria C) exercia funções significativamente mais complexas e, assim, também usava ativos únicos e valiosos, além de assumir riscos economicamente significativos adicionais. Com base nessa análise, os critérios de elegibilidade para o *safe harbour* foram estabelecidos com os objetivos de garantir que apenas os contribuintes da Categoria A estariam elegíveis a esse regime e de garantir resultados alinhados ao *arm's length*. Se os contribuintes da categoria B tivessem sido autorizados a aplicar esse regime, um risco potencial de excesso de tributação teria surgido e como consequência o risco potencial de dupla tributação. Em contrapartida, haveria risco de perda de receita para a administração tributária se os contribuintes da categoria C tivessem permissão para se beneficiar desse regime.

2) Todos os elementos-chave da análise de comparabilidade dos contribuintes da categoria A foram examinados para garantir que os resultados do regime de *safe harbour* estivessem alinhados com o princípio *arm's length* e isso levou ao desenvolvimento das demais características do regime de *safe harbour*. Dessa forma, foi determinado o método específico aplicável sob esse regime, bem como a abordagem de sua aplicação, o indicador do nível de lucro apropriado e a margem de lucro, a fim de que os contribuintes que aplicam esse regime tenham resultados confiáveis próximos ao *arm's length*.

3) No processo de determinação do método apropriado e do indicador do nível de lucro, juntamente com a margem de lucro aplicável, foram analisados os dados disponíveis (ainda que limitados) sobre transações não controladas comparáveis. Para garantir a confiabilidade desses dados, foi feita uma análise adicional dos dados disponíveis à administração tributária, com base nas declarações fiscais apresentadas pelos contribuintes envolvidos em transações não controladas. Além disso, foram analisados os dados disponíveis sobre transações não controladas

[7] Veja parágrafo 4.99 das Diretrizes da OCDE.

comparáveis realizadas por contribuintes em outras jurisdições, levando em consideração as especificidades dessas outras jurisdições. Por fim, consultas acerca dos resultados pretendidos do regime de *safe harbour* foram realizadas com as administrações tributárias das principais jurisdições dos parceiros comerciais potencialmente afetados pelos resultados desse regime para garantir que quaisquer resultados adversos potenciais sejam identificados antecipadamente e refletidos no desenho do *safe harbour*.

14. Como observado acima, o objetivo do regime de *safe harbour* é fornecer uma abordagem padronizada para determinar ou aproximar o resultado *ao arm's length* para grupos de contribuintes, ou para fornecer orientação simplificada em relação à conformidade tributária de processos complexos e onerosos, onde é razoável padronizar esses resultados. Dados os esforços necessários para projetar um *safe harbour*, talvez esse não seja o instrumento mais eficaz para os contribuintes que estão em situações significativamente diferentes entre si ou cujas circunstâncias são tão únicas e complexas que inviabilizaria a criação de uma abordagem padronizada. Conforme declarado nas Diretrizes da OCDE, *"para questões de preço de transferência mais complexas e de maior risco, é improvável que safe harbours forneçam uma alternativa viável para uma aplicação rigorosa caso a caso do princípio arm's length".*[8] Para tais casos, uma análise completa do preço de transferência, examinando todos os aspectos e especificidades relevantes da transação, tende a produzir resultados mais adequados. Isso se deve principalmente ao fato de que as características únicas e complexas das transações, assim como suas principais diferenças, não possibilitam o desenvolvimento de uma abordagem confiável e padronizada que possa ser igualmente relevante e aplicável a outros contribuintes.

15. Para transações únicas ou complexas e de alto risco, a estrutura da OCDE oferece outros mecanismos que também são capazes de fornecer segurança e previsibilidade aos contribuintes e às administrações tributárias, reduzindo o risco de disputas - por exemplo, os APAs.

16. Um APA é um processo que determina, antes das transações controladas, um conjunto apropriado de critérios (por exemplo, método, comparáveis e ajustes adequados, premissas críticas sobre eventos futuros) para a determinação do preço de transferência para essas transações por um período fixo de tempo. Objetivos políticos semelhantes aos perseguidos por *safe harbours* poderiam ser alcançados para questões de preço de transferência mais complexas e de alto risco por meio de APAs, pois nesses casos raramente haverá duas ou mais transações suficientemente semelhantes para justificar os esforços administrativos de projetar um *safe harbour*. Em vez disso, uma estrutura legal de APAs pode ser projetado para facilitar a conclusão de APAs para um determinado setor/indústria ou tipos específicos de transações mais complexas. A estrutura legal para os APAs pode ser usada para abarcar situações mais complexas e de alto risco, uma vez que o APA oferece uma oportunidade para o aprimoramento das condições específicas relevantes para os diferentes contribuintes, a fim de levar em conta condições específicas, circunstâncias e outros fatores de comparabilidade – o que tornaria inadequada a criação e aplicação um regime de *safe harbour.*

17. Um dos méritos de um *safe harbour* bem projetado é que os contribuintes elegíveis pode reduzir a necessidade de encontrar dados comparáveis não controlados e realizar um estudo de *benchmarking* em todos os casos. *Safe harbours*, portanto, também são úteis em situações em que os dados comparáveis são escassos, eliminando as dificuldades decorrentes da ausência de dados comparáveis, especialmente porque eles podem ser

[8] Veja o paragrafo 4.132 das Diretrizes da OCDE.

projetados com base nas informações disponíveis à administração tributária em bancos de dados internos, que podem não estar disponíveis em domínio público.[9]

18. Poderá haver casos em que transações não controladas de mercados que não sejam o da parte testada[10] possam constituir comparáveis confiáveis ou podem ser aceitas e usadas como as melhores comparáveis disponíveis na ausência de comparáveis no mercado local. Onde comparáveis locais não estão disponíveis, os critérios de seleção geralmente enfatizam a proximidade geográfica na seleção de comparáveis provenientes do mercado externo. No entanto, em alguns casos, pode ser mais relevante considerar os critérios de seleção que se concentram na semelhança das condições econômicas entre os mercados externo e local (em geral, ou no que se refere ao setor industrial específico), em vez da proximidade. Essa alternativa, no entanto, pode exigir que ajustes de comparabilidade sejam realizados para levar em conta as diferenças entre as características (inclusive geográficas) dos países/regiões em questão, incluindo *location savings* (singularidade de seus fatores econômicos e geográficos) e outras características do mercado local.

19. À luz das considerações acima, o objetivo deste questionário é identificar os tipos de transações para as quais existe potencialmente a necessidade de *safe harbours* e convidar os contribuintes e outras partes interessadas a fornecer informações sobre essas necessidades, bem como informações adicionais que possam ser relevantes para o desenvolvimento de *safe harbours* ou estruturas de APA para setores e circunstâncias específicas.

[9] Veja o parágrafo 3.36 das Diretrizes da OCDE. Consulte também a Seção 4.1.1 da Parte I do PCT *Toolkit* para solucionar dificuldades no acesso a dados comparáveis para análises de preços de transferência.

[10] Veja os paragrafos 3.18-3.19 das Diretrizes da OCDE para mais informações acerca da escolha da parte testada.

QUESTIONÁRIO

As pesquisa a seguir busca opiniões com relação às circunstancias em que os futuros regimes de *safe harbour* e/ou estruturas de APA específicas do setor devem ser desenvolvidos no Brasil e dar a partes interessadas a oportunidade de relatar suas necessidades específicas com base na sua experiência com questões específicas.

Contato

Nome:

Afiliação:

E-mail:

Telefone:

Indique se você está respondendo a esta pesquisa

☐Como um indivíduo

☐Como empresa

☐ Outro (e.g. consultoria, escritório de advocacia, associação empresarial, instituição acadêmica, ONGs etc.)

Se você estiver respondendo em nome de outras pessoas, especifique qual organização ou grupo de contribuintes você está representando

Identificação de cenários onde regimes específicos de *safe harbour* podem ser necessários

1. Você considera os esforços para desenvolver *safe harbours* específicos necessário e relevante para sua empresa?

☐ Sim.

☐ Não.

Se sim, forneça uma descrição dos tipos de transações que na sua visão deveriam ser abarcadas por *safe harbours* específicos e apresente os motivos que justificam tal necessidade. Ao descrever cada categoria de transações específicas para as quais um regime de *safe harbour* deveria ser desenvolvido, descreva os o perfil funcional/de risco da entidade que se beneficiaria do *safe harbour*, bem como outros fatores de comparabilidade, que podem ser relevantes para os objetivos do projeto de porto seguro (termos contratuais das transações; características da propriedade transferida ou serviços) fornecidas; circunstâncias econômicas das partes e do mercado em que as partes operam; estratégias de negócios) fatores de comparabilidade relevantes (termos contratuais das transações;; características de propriedade transferida ou serviços prestados; circunstâncias econômicas das partes e do mercado em que as partes operam; estratégias de negócios).

Os *safe harbours* se aplicariam às transações cobertas por regras de preços de transferência em outros países?

☐ Sim.

☐ Não.

Se sim, você pode fornecer as jurisdições das contrapartes relevantes (essas informações serão úteis para priorizar um potencial diálogo bilateral para garantir a aceitação dos regimes de *safe harbours* pelas jurisdições indicadas).

Ademais, você tem conhecimento de como o *arm's length* é determinado nessas outras jurisdições? Se possível, forneça detalhes sobre a abordagem usada pela contraparte da transação.

2. O desenvolvimento de *safe harbours* exige esforços significativos, por isso pode ser mais apropriado e razoável que um *safe harbour* seja projetado para lidar com situações em que existam numerosos contribuintes nas mesmas circunstâncias. Os parâmetros específicos de um *safe harbour* seriam aplicados a vários contribuintes para justificar os esforços administrativos e torná-lo relevante para diversas transações, e não meramente para algumas poucas transações ou empresas multinacionais (que no caso poderiam ser cobertas pelos APAs ou estruturas de APAs).

Nesse sentido, pergunta-se: Existem outros contribuintes que compartilham pontos comuns descritos em suas transações?

☐ Sim.

☐ Não.

Em caso afirmativo, você pode identificar outros contribuintes relevantes que podem se beneficiar do mesmo tipo de *safe harbour*?

3. Em cada um dos casos específicos em que você propõe o desenvolvimento de um *safe harbour*, qual método de preços de transferência seria o mais apropriado no caso em questão? Forneça também detalhes sobre o uso desse método - por exemplo, indicadores do nível de lucro (*profit level indicators* - PLI) - que você sugeriria, e forneça também, as informações usadas como base para suas sugestões.

4. Você poderia fornecer uma análise econômica para o seu caso específico para justificar a abordagem proposta?

5. Para quais etapas da análise de preços de transferência você considera que um *safe harbour* poderá oferecer alívio em seus esforços de conformidade tributária (e.g. *safe harbour* relacionado ao processo - como a escolha do método mais apropriado ou *safe harbour* contendo orientações sobre a determinação da seleção de comparáveis ou também fornecendo orientações sobre a aplicação apropriada do método específico e comparáveis)?

6. Os *safe harbours* que você propõe correspondem às políticas de preços de transferência aplicadas pelos membros do seu grupo no outro lado da transação específica?

7. Para as transações que seriam cobertas pelos *safe harbours*, há situações nas quais você prevê uma falta de dados comparáveis? Especifique o motivo (por exemplo, ausência de comparáveis internas, falta de dados publicamente disponíveis ou comparáveis externas, etc.).

Uso de informações comparáveis disponíveis

8. Caso existam dados comparáveis que você possa usar no seu caso específico, você pode fornecer detalhes sobre quais são os dados comparáveis locais relevantes disponíveis?

9. Você tem alguma preocupação com a confiabilidade desses dados? Se sim, você poderia explicar o porquê?

10. Na ausência de dados comparáveis locais, a aplicação de ajustes de comparabilidade em dados comparáveis estrangeiros representa um desafio para você? Você acha oportuno o desenvolvimento de orientações sobre como realizar esses ajustes de comparabilidade?

11. Quais países/regiões são fontes potenciais de dados comparáveis estrangeiros relevantes no seu caso específico?

12. Você considera que tipos específicos de ajustes que refletem a diferença entre as jurisdições em questão devem ser considerados nesse caso, como por exemplo, ajustes específicos relacionados à localização serão necessários para refletir possíveis diferenças geográficas no Brasil? Se sim, você poderia especificar quais ajustes?

Considerações para o uso de APAs específicos para determinado setor

13. Você vê necessidade de APAs específicos para determinado setor?

14. Caso você veja a necessidade de uma estrutura de APA para determinado setor, poderia nos fornecer os detalhes relevantes que seriam úteis para o desenvolvimento da mesma (por exemplo, setor industrial, natureza da transação, detalhes sobre fatores de comparabilidade, seleção e aplicação do método mais apropriado etc.)?

15. Quais seriam as semelhanças e diferenças em suas transações específicas em comparação com outras empresas que operam no mesmo setor?

16. Quais devem ser os principais parâmetros da estrutura da APA que você propõe e quais devem ser os elementos que devem permanecer flexíveis para serem determinados em cada caso específico?

Outras medidas

17. Você vê necessidade de outras medidas de simplificação para aumentar a segurança jurídica em matéria tributária? Se sim, você poderia especificar quais medidas?

[TRADUÇÃO NÃO-OFICIAL]

ANEXO. ORIENTAÇÕES DA OCDE SOBRE *SAFE HARBOURS* NO CAPÍTULO IV DAS DIRETRIZED DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA DA OCDE

E. Safe harbours

E.1. Introdução

4.95 A aplicação do princípio *arm's length* pode ser um processo que despende muitos recursos. Pode impor uma carga administrativa pesada aos contribuintes e às administrações tributárias que podem ser exacerbadas por regras complexas e por exigências de conformidade decorrentes dessas regras. Esses fatos levaram os países membros da OCDE a considerar se as regras de *safe harbour* seriam apropriadas na área de preços de transferência e quando tais regras seriam apropriadas

4.96 Quando essas Diretrizes foram adotadas em 1995, a opinião expressa em relação às regras de *safe harbour* era em geral negativa. Sugeriu-se que, embora os *safe harbous* possam simplificar a conformidade e a administração dos preços de transferência, as regras de *safe harbours* poderiam levantar problemas fundamentais que podem potencialmente ter efeitos perversos nas decisões de preços de empresas envolvidas em transações controladas. Sugeriu-se que os *safe harbours* unilaterais podem ter um impacto negativo nas receitas tributárias do país que implementa o *safe harbour*, bem como nas receitas tributárias de países cujas empresas associadas realizam transações controladas com contribuintes que elegem um safe harbour. Foi sugerido ainda que safe harbours podem não ser compatíveis com o princípio *arm's length*. Portanto, concluiu-se que os *safe harbours* de preços de transferência não são em geral aconselháveis e, consequentemente, o uso de *safe harbours* não foi recomendado

4.97 Apesar dessas conclusões geralmente negativas, vários países adotaram regras de *safe harbour*. Essas regras têm sido geralmente aplicadas a contribuintes menores e/ou transações menos complexas. Eles geralmente são avaliados favoravelmente pelas administrações tributárias e pelos contribuintes, que indicam que os benefícios apresentados pelos *safe harbours* superam as preocupações relacionadas quando essas regras são cuidadosamente direcionadas e prescritas e quando são feitos esforços para evitar os problemas que possam surgir de regimes de *safe harbours* inadequadamente formulados.

4.98 A adequação dos *safe harbours* pode ser mais aparente quando eles são direcionados a contribuintes e/ou transações que envolvam baixos riscos de preço de transferência e quando são adotados em bases bilaterais ou multilaterais. Deve-se reconhecer que uma disposição de *safe harbour* não vincula nem limita de nenhuma forma qualquer administração tributária que não seja aquela administração tributária que adotou expressamente o *safe harbour*.

4.99 Embora os *safe harbours* beneficiem principalmente os contribuintes, ao proporcionar um uso mais otimizado dos recursos, eles também podem beneficiar as administrações tributárias. As administrações tributárias podem transferir recursos de auditoria e análise de contribuintes menores e transações menos complexas (que na prática geralmente podem ser resolvidas de maneira consistente tanto na metodologia de preços de transferência quanto nos resultados reais) para casos mais complexos e de maior risco. Ao mesmo tempo, os contribuintes podem precificar transações elegíveis e arquivar suas declarações fiscais com mais segurança jurídica e com menores encargos de conformidade. No entanto, o projeto de *safe harbours* exige atenção cuidadosa às preocupações sobre o grau de aproximação aos preços *arm's length* que seriam

permitidos na determinação de preços de transferência sob regras de *safe harbour* para contribuintes elegíveis, o potencial para criar oportunidades inadequadas de planejamento tributário, incluindo dupla não tributação de renda, tratamento equitativo de contribuintes em situação semelhante e o potencial de dupla tributação resultante da possível incompatibilidade dos *safe harbours* com o princípio *arm's length* ou com as práticas de outros países.

4.100 A discussão a seguir considera os benefícios e as preocupações com relação às disposições *de safe harbours* e fornece orientação sobre as circunstâncias em que os *safe harbous* podem ser aplicados em um sistema de preços de transferência com base no princípio *arm's length*.

E.2. Definição e conceito de *safe harbours*

4.101 Algumas das dificuldades que surgem na aplicação do princípio *arm's length* podem ser evitadas fornecendo circunstâncias nas quais contribuintes elegíveis podem optar por seguir um conjunto simples de regras de preços de transferência prescritas em conexão com transações definidas de forma clara e cuidadosa, ou podem ser isentas da aplicação das regras gerais de preços de transferência. No primeiro caso, os preços estabelecidos sob essas regras seriam automaticamente aceitos pelas administrações tributárias que adotassem expressamente essas regras. Essas disposições eletivas são frequentemente chamadas de "*safe harbours*".

4.102 Um *safe harbour* em um regime de preços de transferência é uma disposição que se aplica a uma categoria definida de contribuintes ou transações e isenta os contribuintes elegíveis de certas obrigações impostas pelas regras gerais de preços de transferência de um país. Um *safe harbour* substitui as obrigações contidas nas regras gerais de um regime de preços de transferência por obrigações mais simples. Essa disposição poderia, por exemplo, permitir que os contribuintes estabelecessem preços de transferência de uma maneira específica, por exemplo, aplicando uma abordagem simplificada de preços de transferência fornecida pela administração tributária. Como alternativa, um *safe harbour* poderia isentar uma categoria definida de contribuintes ou transações da aplicação de toda ou parte das regras gerais de preços de transferência. Frequentemente, os contribuintes elegíveis que cumprirem a disposição do *safe harbour* serão dispensados de obrigações de conformidade onerosas, incluindo alguns ou todos os requisitos de documentação de preços de transferência.

4.103 Para os fins da discussão nesta seção, os *safe harbours* não incluem medidas administrativas de simplificação que não envolvem diretamente a determinação de preços *arm's length*, por exemplo requisitos simplificados ou isenção de documentação (na ausência de uma determinação de preço) e procedimentos pelos quais uma administração tributária e um contribuinte acordam com o preço de transferência antes das transações controladas (acordos de preços antecipados), discutidos na Seção F deste capítulo. A discussão nesta seção também não se estende às provisões tributárias destinadas a evitar dívidas "excessivas" em uma subsidiária estrangeira (regras de "*subcapitalização*").

4.104 Embora não atendam totalmente a descrição anterior de um *safe harbour*, pode ser que alguns países adotem outras medidas de simplificação administrativa que usem pressupostos para obter alguns dos benefícios discutidos nesta seção. Por exemplo, uma presunção relativa pode ser estabelecida sob a qual uma meta obrigatória de preço seria estabelecida por uma autoridade tributária, sujeita ao direito do contribuinte de demonstrar que seu preço de transferência é consistente com o princípio *arm's length*. Sob esse sistema, seria essencial que o contribuinte não arque com uma carga maior para demonstrar que seu preço é consistente com o princípio do comprimento do braço do que seria se não houvesse esse sistema em vigor. Em qualquer sistema desse tipo, seria

essencial permitir a resolução de casos de dupla tributação decorrentes da aplicação da presunção obrigatória por meio do procedimento amigável.

E.3. Benefícios dos s*afe harbours*

4.105 Os benefícios básicos dos *safe harbours* são os seguintes:

1. Simplificação da conformidade tributária e redução dos custos de conformidade tributária para contribuintes elegíveis na determinação e documentação de condições apropriadas para a qualificação de transações controladas

2. Garantir aos contribuintes elegíveis que o preço cobrado ou pago em transações controladas qualificadas será aceito pelas administrações tributárias que adotaram o *safe harbour* com uma auditoria limitada ou sem uma auditoria além de garantir que o contribuinte cumpra as condições de elegibilidade e demais disposições do *safe harbour*

3. Permitir que as administrações tributárias redirecionem seus recursos administrativos da avaliação de transações de menor risco para avaliação de transações e contribuintes mais complexos ou de maior risco.

E.3.1. Alívio na conformidade tributária

4.106 A aplicação do princípio *arm's length* pode exigir a coleta e análise de dados que podem ser difíceis ou dispendiosos para sua obtenção e/ou avaliação. Em certos casos, esses encargos de conformidade podem ser desproporcionais ao tamanho do contribuinte, às suas funções desempenhadas e aos riscos de preços de transferência inerentes às suas transações controladas.

4.107 Os s*afe harbours* adequadamente projetados podem facilitar significativamente os encargos de conformidade, eliminando a coleta de dados e os requisitos de documentação associados em troca das transações qualificadas de preços dos contribuintes, dentro dos parâmetros estabelecidos pelo *safe harbour*. Especialmente em áreas onde os riscos de preços de transferência são pequenos e o ônus da conformidade e documentação é desproporcional à exposição ao preço de transferência, essa troca pode ser mutuamente vantajosa para os contribuintes e administrações tributárias. Sob um *safe harbour*, os contribuintes poderiam estabelecer preços de transferência que não serão desafiados pelas administrações tributárias que fornecem o *safe harbour* sem serem obrigados a procurar transações comparáveis ou gastar recursos para demonstrar conformidade com os preços de transferência para essas administrações tributárias.

E.3.2. Segurança jurídica

4.108 Outra vantagem oferecida por um *safe harbour* é a certeza de que os preços de transferência do contribuinte serão aceitos pela administração tributária que fornece o *safe harbour*, desde que cumpram as condições de elegibilidade as disposições do *safe harbour*. A administração tributária aceitaria, com pouca ou nenhuma fiscalização, os preços de transferência dentro dos parâmetros do *safe harbour*. Os contribuintes poderiam receber parâmetros relevantes que forneceriam um preço de transferência considerado apropriado pela administração tributária para a transação qualificada.

E.3.3. Simplicidade administrativa

4.109 Um *safe harbour* traria um grau de simplicidade administrativa para a administração tributária. Embora a elegibilidade de contribuintes ou transações específicas para o *safe harbour* precise ser cuidadosamente avaliada, dependendo da disposição específica do *safe harbour*, essas avaliações não necessariamente terão que ser realizadas por auditores com experiência em preços de transferência. Uma vez estabelecida a elegibilidade para o *safe harbour*, os contribuintes qualificados exigiriam um exame mínimo em relação aos preços de transferência das transações controladas que se qualificam para o *safe harbour*. Isso permitiria às administrações tributárias garantir receitas tributárias em situações de baixo risco com um limitado comprometimento de recursos administrativos, e concentrar seus esforços no exame de transações e contribuintes mais complexos ou de maior risco. Um *safe harbour* também pode aumentar o nível de conformidade tributária entre os pequenos contribuintes que, de outra forma, poderiam acreditar que suas práticas de preços de transferência não seriam minunciosamente analisadas.

E.4. Preocupações sobre *safe harbours*

4.110 A disponibilidade de *safe harbours* para uma determinada categoria de contribuintes ou transações pode ter consequências adversas. Essas preocupações decorrem do fato de que:

1. A implementação de um *safe harbour* em um determinado país pode levar à geração de receita tributável que não está de acordo com o princípio *arm's length*;

2. Os *safe harbours* podem aumentar o risco de dupla tributação ou não tributação quando adotados unilateralmente;

3. *Safe harbours* abrem potenciais caminhos para um planejamento tributário inadequado, e

4. Safe harbours podem levantar questões de equidade e uniformidade.

E.4.1. Divergência do princípio arm's length

4.111 Quando um *safe harbour* oferece uma abordagem simplificada do preço de transferência, ele pode não corresponder em todos os casos ao método mais apropriado aplicável aos fatos e circunstâncias do contribuinte, de acordo com as disposições gerais do preço de transferência. Por exemplo, um *safe harbour* pode exigir o uso de um método específico quando, de outra forma, o contribuinte possa ter determinado que outro método era o método mais apropriado de acordo com os fatos e as circunstâncias. Tal ocorrência pode ser considerada inconsistente com o princípio do *arm's length*, que requer o uso do método mais apropriado.

4.112 Os *Safe harbours* envolvem uma troca entre a estrita conformidade com o princípio do *arm's length* e 'administrabilidade'. Eles não são adaptados para atender exatamente aos diversos fatos e circunstâncias dos contribuintes e transações individuais. O grau de aproximação dos preços determinado nos termos de um *safe harbour* com preços determinados de acordo com o princípio do *arm's length* pode ser melhorado coletando, agrupando e atualizando frequentemente um conjunto de informações sobre preços e desenvolvimentos de preços em relação aos tipos relevantes de transações entre partes não controladas de natureza relevante. No entanto, os esforços para definir

parâmetros de *safe harbour* com precisão suficiente para satisfazer o princípio do *arm's length* podem minar a simplicidade administrativa do *safe harbour.*

4.113 Quaisquer potenciais desvantagens para os contribuintes decorrentes de *safe harbours* que divirjam do preço *arm's length* são evitadas quando os contribuintes podem optar por eleger o *safe harbour* ou precificar as transações de acordo com o *arm's length*. Com essa abordagem, os contribuintes que acreditam que o *safe harbour* exigiria que fosse declarado uma quantia de renda superior ao valor *arm's length* podem aplicar as regras gerais de preços de transferência. Embora essa abordagem possa limitar a divergência do preço *arm's length* sob um regime de *safe harbour*, também limitaria os benefícios administrativos do *safe harbour* à administração tributária. Além disso, as administrações tributárias precisariam considerar a possível perda de receita tributária de tal abordagem, em que os contribuintes pagariam impostos apenas sobre o valor menor dentre o valor do *safe harbour* ou o valor *arm's length*. Os países também podem estar preocupados com a capacidade dos contribuintes de entrar e sair de um *safe harbour*, dependendo se o uso do *safe harbour* é favorável ao contribuinte em um determinado ano. Os países podem obter maior segurança com relação a esse risco, controlando as condições sob as quais um contribuinte pode ser elegível para o *safe harbour*, por exemplo, exigindo que os contribuintes notifiquem a autoridade tributária antes de usar o *safe harbour* ou se comprometam com seu uso por um certo número de anos.

E.4.2. Risco de dupla tributação, dupla não tributação, e preocupações com procedimento amigável

4.114 Uma grande preocupação criada por um *safe harbour* é que ele pode aumentar o risco de dupla tributação. Se uma administração tributária definir parâmetros de *safe harbour* em níveis acima ou abaixo do preço *arm's length*, a fim de aumentar os lucros declarados em seu país, poderá induzir os contribuintes a modificar os preços que, de outra forma, teriam sido cobrados ou pagos a partes controladas, a fim de evitar o controle dos preços de transferência no país do *safe harbour*. A preocupação com a possibilidade de declaração em excesso da renda tributável no país que fornece o *safe harbour* é maior quando o país impõe multas significativas por subavaliação do imposto ou por não atender aos requisitos da documentação, com o resultado de que podem ser adicionados incentivos para garantir que o preço de transferência seja aceito nesse país sem revisão adicional.

4.115 Se o *safe harbour* levar os contribuintes a relatarem renda acima do nível do *arm's length*, isso funcionaria em benefício da administração tributária que aplica o *safe harbour*, pois mais renda tributável seria declarada por esses contribuintes domiciliados naquele país. Por outro lado, o *safe harbour* pode resultar em uma menor receita tributável sendo declara na jurisdição fiscal da empresa associada estrangeira que é a outra parte da transação. As outras administrações tributárias podem contestar os preços derivados da aplicação de um *safe harbour*, com o resultado de que o contribuinte enfrentaria a perspectiva de dupla tributação. Consequentemente, quaisquer benefícios administrativos obtidos pela administração tributária do país de *safe harbour* seriam potencialmente obtidos às custas de outros países que, a fim de proteger sua própria base tributária, teriam que determinar sistematicamente se os preços ou resultados permitidos sob o *safe harbour* são consistentes com o que seria obtido com a aplicação de suas próprias regras de preços de transferência. Os encargos administrativos economizados pelo país que oferece o *safe harbour* seriam, portanto, transferidos para as jurisdições estrangeiras.

4.116 Nos casos de contribuintes menores ou transações menos complexas, os benefícios de *safe harbours* podem superar os problemas criados por essas disposições. Desde que o *safe harbour* seja eletivo, os contribuintes podem considerar que um nível

moderado de dupla tributação, caso haja alguma como causa do *safe harbour*, é um preço aceitável a ser pago para obter alívio da necessidade de cumprir regras complexas de preços de transferência. Pode-se argumentar que o contribuinte é capaz de tomar sua própria decisão ao eleger o *safe harbour* e determinar se a possibilidade de dupla tributação é aceitável ou não.

4.117 Onde os *safe harbours* são adotados de forma unilateral, deve-se ter cautela na definição de parâmetros do *safe harbour* para evitar a dupla tributação, e o país que adota o *safe harbour* deve geralmente estar preparado para considerar a modificação do resultado do *safe harbour* em casos individuais, sob o procedimento amigável para atenuar o risco de dupla tributação. No mínimo, para garantir que os contribuintes tomem decisões de maneira totalmente informada, o país que oferece o *safe harbour* precisaria explicitar antecipadamente se tentaria ou não aliviar qualquer eventual dupla tributação resultante do uso do *safe harbour*. Obviamente, se um *safe harbour* não for eletivo e se o país em questão se recusar a considerar um alívio da dupla tributação, o risco de dupla tributação resultante do *safe harbour* seria inaceitavelmente alto e inconsistente com as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação.

4.118 Por outro lado, se um *safe harbour* unilateral permitir que os contribuintes declarem renda abaixo do nível *arm's length* no país que fornece o *safe harbour*, os contribuintes teriam um incentivo para eleger a aplicação do *safe harbour*. Nesse caso, não haveria garantia de que o contribuinte declararia renda em outros países de forma consistente ou em níveis acima do nível *arm's length*, com base no *safe harbour*. Além disso, é improvável que outras administrações tributárias tenham autoridade para exigir que a renda seja declarada acima do nível *arm's length*. Embora o ônus da subtributação em tais situações recaia exclusivamente sobre o país que adota a disposição de safe harbour e não deva afetar adversamente a capacidade de outros países de tributar as quantias de renda *arm's length*, a dupla tributação seria inevitável e poderia resultar em distorções de investimento e comércio.

4.119 É importante observar que os problemas de resultados distantes do *arm's length* e potencial dupla tributação e dupla não tributação decorrentes de *safe harbours* poderiam ser amplamente eliminados se os *safe harbours* fossem adotados em uma base bilateral ou multilateral por meio de acordos de autoridade competente entre países. De acordo com esse procedimento, dois ou mais países poderiam, por acordo, definir uma categoria de contribuintes e/ou transações às quais uma cláusula de *safe harbour* seria aplicada e estabelecer parâmetros de preços que seriam aceitos por cada um dos países contratantes se aplicados de maneira consistente em cada um dos países. Tais acordos podem ser publicados com antecedência e os contribuintes podem reportar resultados de forma consistente em cada um dos países afetados, de acordo com o acordado.

4.120 O rigor de ter dois ou mais países com interesses potencialmente divergentes concordando com um *safe harbour* deve servir para limitar parte da arbitrariedade que, de outra forma, poderia caracterizar um *safe harbour* unilateral e eliminaria amplamente as preocupações de dupla tributação e dupla não tributação criadas por *safe harbours*. Particularmente para alguns contribuintes menores e/ou transações menos complexas, a criação de *safe harbours* bilaterais ou multilaterais por acordo de autoridade competente pode fornecer uma abordagem valiosa para a simplificação dos preços de transferência que evitaria algumas das armadilhas potenciais de regimes unilaterais de *safe harbours*.

4.121 O anexo I do capítulo IV destas diretrizes contém exemplos de memorandos de entendimento que as autoridades competentes dos países podem usar para estabelecer *safe harbours* bilaterais ou multilaterais em situações apropriadas para categorias comuns de casos de preços de transferência. O uso desses memorandos de entendimento não deve ser considerado obrigatório ou prescritivo no estabelecimento de *safe harbours* bilaterais

ou multilaterais. Pelo contrário, visam fornecer um quadro possível para a adaptação às necessidades específicas das autoridades fiscais dos países em questão.

E.4.3. Possibilidade de abrir caminhos para planejamento tributário

4.122 Os *safe harbours* também podem oferecer aos contribuintes oportunidades de planejamento tributário. As empresas podem ter um incentivo para modificar seus preços de transferência a fim de transferir lucros tributáveis para outras jurisdições. Isso também pode possivelmente induzir a evasão fiscal, na medida em que sejam adotados acordos artificiais com o objetivo de explorar as disposições do *safe harbour*. Por exemplo, se *safe harbours* se aplicam a transações "simples" ou "pequenas", os contribuintes podem ficar tentados a dividir as transações em partes para fazê-las parecer simples ou pequenas.

4.123 Se um *safe harbour* fosse baseado na média da indústria, poderiam existir oportunidades de planejamento tributário para contribuintes com rentabilidade maior que a média. Por exemplo, uma empresa com boa relação custo-benefício que vende a preço de mercado pode estar recebendo uma margem de 15% em vendas controladas. Se um país adotar um *safe harbour* que exija uma margem de 10%, a empresa poderá ter um incentivo para cumpri-lo e transferir os 5% restantes para uma jurisdição com baixa tributação. Consequentemente, a renda tributável seria deslocada para fora do país. Quando aplicado em larga escala, isso pode significar perda significativa de receita para o país que oferece o *safe harbour*.

4.124 Essa preocupação pode ser amplamente evitada pela solução observada no parágrafo 4.119 que trata da adoção de *safe harbours* em uma base bilateral ou multilateral, limitando assim a aplicação de *safe harbours* às transações envolvendo países com preocupações semelhantes em preços de transferência. Ao adotar *safe harbours* bilaterais e multilaterais, as administrações tributárias precisariam estar cientes de que o estabelecimento de uma extensa rede de tais acordos poderia potencialmente incentivar a busca por aproveitamento de benefícios conferidos por *safe harbours* (*safe harbours shopping)* através da realização de transações em territórios com *safe harbours* mais favoráveis e tomar as medidas necessárias para evitar essa possibilidade. Da mesma forma, os países que adotam *safe harbours* bilaterais seriam aconselhados a atingir faixas razoavelmente estreitas de resultados aceitáveis e a exigir relatórios consistentes de renda em cada país que é parte do acordo de *safe harbours*. As disposições de troca de informações do Tratado podem ser usadas pelos países sempre que necessário para confirmar o uso de relatórios consistentes em um *safe harbour* bilateral.

4.125 É decisão do país que está implementando um *safe harbour* se o mesmo está preparado para sofrer alguma erosão de sua própria base tributária. A ponderação básica a que deve-se fazer ao tomar tal decisão política é considerar, de um lado, a segurança e a simplicidade administrativa do *safe harbour* para contribuintes e administrações tributárias, e de outro, a possibilidade de erosão da receita tributária.

E.4.4. Questões de equidade e uniformidade

4.126 *Safe harbours* podem levantar questões de equidade e uniformidade. Ao implementar um *safe harbour* criaríamos dois conjuntos distintos de regras na área de preços de transferência. São necessários critérios claros e cuidadosamente projetados para diferenciar os contribuintes ou transações elegíveis para o *safe harbour*, a fim de minimizar a possibilidade de contribuintes similares e possivelmente concorrentes se encontrarem em lados opostos do limiar do *safe harbour* ou, inversamente, de permitir a aplicação do *safe harbour* a contribuintes ou transações não intencionais. Critérios insuficientemente precisos podem resultar em contribuintes semelhantes recebendo

tratamento tributário diferente: um pode cumprir as regras de *safe harbour* e, portanto, isentar-se das disposições gerais de conformidade com as regras de preços de transferência e o outro é obrigado a precificar suas transações de acordo com as disposições gerais de preços de transferência. O tratamento tributário preferencial sob regimes de *safe harbour* para uma categoria específica de contribuintes pode potencialmente envolver discriminação e distorções competitivas. A adoção de *safe harbours* bilaterais ou multilaterais pode, em algumas circunstâncias, aumentar o potencial de divergência no tratamento tributário, não apenas entre contribuintes diferentes, mas semelhantes, e também entre transações semelhantes realizadas pelo mesmo contribuinte com empresas associadas em jurisdições diferentes.

E.5. Recomendações sobre o uso de *safe harbours*

4.127 A conformidade e administração dos preços de transferência geralmente são complexas, demoradas e custosas. Disposições de *safe harbour* projetadas adequadamente, aplicadas em circunstâncias apropriadas, podem ajudar a aliviar alguns desses encargos e proporcionar maior segurança aos contribuintes.

4.128 As disposições sobre *safe harbour* podem levantar questões como possíveis efeitos perversos nas decisões de preços de empresas envolvidas em transações controladas e um impacto negativo nas receitas tributárias do país que implementa o *safe harbour*, bem como nos países cujas empresas associadas se envolvem em transações controladas com contribuintes que aplicam um *safe harbour*. Além disso, *safe harbours* unilaterais podem levar à potencial dupla tributação ou dupla não tributação.

4.129 No entanto, nos casos de contribuintes menores ou transações menos complexas, os benefícios dos *safe harbours* podem superar os problemas levantados por essas questões. Tornar esses *safe harbours* eletivos para os contribuintes pode limitar ainda mais a divergência em relação ao preço *arm's length*. Nos países em que há a adoção de *safe harbours*, é aconselhável um empenho em modificar os resultados de *safe harbours* em procedimentos amigáveis para limitar o risco potencial de dupla tributação.

4.130 Nos casos em que os *safe harbours* podem ser negociados de maneira bilateral ou multilateral, eles podem proporcionar alívio significativo dos encargos de conformidade tributária e da complexidade administrativa, sem criar problemas de dupla tributação ou dupla não tributação. Portanto, o uso de *safe harbours* bilaterais ou multilaterais, nas circunstâncias certas, deve ser incentivado.

4.131 Deve-se reconhecer claramente que um *safe harbour*, adotado de maneira unilateral ou bilateral, não é de forma alguma vinculativo ou precedente para países que não adotaram o *safe harbour*.

4.132 Para questões mais complexas e de maio risco de preço de transferência, é improvável que *safe harbours* forneçam uma alternativa viável a uma aplicação rigorosa, caso a caso, do princípio *arm's length* de acordo com as disposições destas Diretrizes.

4.133 As administrações tributárias dos países devem ponderar cuidadosamente os benefícios e preocupações com relação aos *safe harbours*, fazendo uso dessas disposições quando julgarem apropriado.