

INTANGÍVEIS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: VEDAÇÕES E NECESSIDADES DO CONTROLE

INTANGIBLES AND TRANSFER PRICING: PROHIBITIONS AND NEEDS OF THE CONTROL

Antônio Augusto Souza Dias Júnior

Procurador da Fazenda Nacional em Campinas/SP. Mestre em Direito Tributário Internacional pelo IBDT. E-mail: toniaugusto@hotmail.com

Recebido em: 23-04-2020
Aprovado em: 11-06-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n7-3>

RESUMO

Este artigo busca estabelecer uma comparação entre o conceito de intangíveis da OCDE para fins de controle dos preços de transferência e as leis tributárias brasileiras que tratam de bens e direitos que poderiam se enquadrar nesse conceito. Uma vez que a legislação tributária brasileira não possui uma definição expressa do conceito de intangíveis, cumpre investigar as disposições pertinentes a fim de identificar quais intangíveis, segundo a OCDE, podem ser classificados no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996, que veda o controle de preços de transferência nas operações de importação envolvendo royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada. Desse modo, será possível identificar os intangíveis que se amoldam ao conceito da OCDE e que podem ser objeto de controle de preços de transferência segundo a legislação tributária brasileira.

PALAVRAS - CHAVE: INTANGÍVEIS, OCDE, CONCEITO, PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.

ABSTRACT

This paper aims to establish a comparison between the OECD's concept of intangibles for transfer pricing purposes and the Brazilian tax laws that address goods and rights that could fit into this concept. Once the Brazilian tax law does not possess an explicit definition of the concept of intangibles, it is necessary to investigate the pertinent provisions in order to identify which intangibles, according to the OECD, can be classified in article 18, § 9º, of Law no. 9.430/1996, that prohibits the transfer pricing control in import operations involving royalties and technical, scientific, and administrative assistance, or similar. Thereby, it will be possible to identify the intangibles that suit the OECD's concept and that can be an object of transfer pricing control according to the Brazilian tax law.

KEYWORDS: INTANGIBLES, OECD, CONCEPT, TRANSFER PRICING, BRAZILIAN LEGISLATION

1. INTRODUÇÃO

Os intangíveis podem ser definidos como ativos não físicos e não financeiros que possuem um valor econômico e que podem ser negociados entre partes numa transação de mercado, de acordo com a definição da OCDE no relatório das ações 8 a 10 do BEPS (OECD, 2015, p. 67). Apesar de a legislação brasileira não possuir conceito similar¹ (OECD; RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019, p. 150), é possível identificar uma aproximação a essa noção por meio do tratamento diferenciado que é conferido a institutos como *royalties* (remuneração de patentes e marcas, que podem ser classificadas como intangíveis) e serviços técnicos.

A legislação tributária, em especial, trata dos *royalties* e de serviços técnicos em leis a respeito do imposto de renda, como a Lei n. 4.506/1964 e a Lei n. 9.430/1996.

Neste estudo, o conceito de intangíveis da OCDE será confrontado com os conceitos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, presentes no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996, o qual veda o controle de preços de transferência na importação a essas remunerações. Por meio desse confronto, buscar-se-á responder se é possível que alguns intangíveis, de acordo com o conceito da OCDE, estejam sujeitos ao controle pelos métodos de preços de transferência constantes do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

Esse questionamento se faz relevante diante da afirmação comum de que “a Lei n. 9.430/1996 veda o controle de preços de transferência de intangíveis”. Apesar de essa afirmação ser verdadeira quando se está diante da fatia mais relevante dos intangíveis expostos no conceito da OCDE (patentes e marcas), é possível que outros intangíveis se encaixem nesse conceito e não correspondam à expressão empregada pelo art. 18, § 9º, da

¹ A ausência de uma definição de intangíveis para fins de preços de transferência na legislação brasileira pode expor a base tributária brasileira a riscos de erosão e deslocamento de lucros, conforme relatório produzido conjuntamente pela OCDE e pela Receita Federal do Brasil (OECD; RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Lei n. 9.430/1996, dando margem, assim, ao controle de preços de transferência de intangíveis no Brasil.

2. OS INTANGÍVEIS NA VISÃO DA OCDE

Para o controle dos preços de transferência, a OCDE não criou um conceito de intangíveis partindo do zero. Pelo contrário, valeu-se de algumas noções já existentes na legislação dos Estados Unidos e de algumas linhas gerais a respeito dos intangíveis constantes nas normas internacionais de contabilidade.

2.1. Conceito e noções gerais

A OCDE possui uma proposta de definição de intangíveis quando trata de preços de transferência envolvendo ativos imateriais. Apesar de essa abordagem ser voltada aos fins do controle de preços de transferência, sua utilidade para outros aspectos do direito tributário é inegável.

Nessa linha, a organização entende que o conceito de intangível não pode ser excessivamente amplo ou estreito, e utiliza esse termo para se referir a algo que “não seja um bem físico ou um ativo financeiro, mas que seja capaz de ser detido ou controlado com fins de uso em atividades comerciais, e cujo uso ou transferência seria compensado caso ocorresse numa transação entre partes independentes em circunstâncias comparáveis”. Tal conceito assemelha-se ao encontrado em normas internacionais de contabilidade (EUROPEAN COMMISSION, 2018)².

Apesar de a organização clamar que o conceito acima não é muito amplo, é possível identificar um alto nível de abstração e generalidade, o que vai ao encontro do interesse das autoridades tributárias de não restringir a base sujeita à tributação da renda oriunda de intangíveis (LAGARDEN, 2014).

Assim, destacam-se os principais traços do conceito acima: a) ausência de substância física; b) caráter não monetário (não se confunde com ativos financeiros); c) sujeição a controle; d) relevância econômica; e) possibilidade de ser transferido em uma transação econômica (OECD, 2015, p. 68)³.

A OCDE é explícita, ao definir os intangíveis, em rejeitar uma metodologia exclusivamente contábil ou jurídica para fins de preços de transferência (OECD, 2015, p. 67). Mesmo diante de registros contábeis ou formas jurídicas, a OCDE privilegia a investigação das reais

2 O International Financial Reporting Standard n. 3 define ativo intangível como “um ativo identificável, não monetário e sem substância física” (EUROPEAN COMMISSION, 2018).

3 A separabilidade, contudo, não é um componente do conceito de intangível da OCDE: “(...) not all intangibles deserve compensation separate from the required payment for goods or services in all circumstances (...)” (OECD, 2015).

condições que se estabelecem entre partes independentes para situações comparáveis. Uma definição idêntica é encontrada no manual de preços de transferência da ONU (UNITED NATIONS, 2017, p. 275).

Dessa perspectiva, intangíveis, assim considerados para fins de preços de transferência, podem não ter essa classificação contábil no balanço de uma empresa. Por exemplo, custos relativos a pesquisa e desenvolvimento são contabilmente classificados como despesas no balanço, enquanto os intangíveis resultantes de tais despesas nem sempre são refletidos no balanço. Do mesmo modo, eventual proteção legal concedida não é requisito para caracterização como intangível para se determinar o controle de preços de transferência.

Tampouco se exige que o intangível seja transferível separadamente (OECD, 2015, p. 67), sendo possível sua transferência em conjunto com um bem físico. Por essa razão, há os intangíveis que podem ser negociados separadamente, como as patentes e as marcas registradas, e os intangíveis que não podem ser rigorosamente dissociados em um negócio empresarial (TAYLOR, s.d.), como o *goodwill*.

O conceito de intangíveis não necessariamente acompanha o conceito de *royalties* do artigo 12 do modelo contra bitributação da OCDE. O termo *royalties* significa a remuneração pelo uso de direitos de propriedade intelectual, como direitos relativos à exploração de obra artística, literária ou trabalho científico, bem como direito relativo a patente, marca registrada, desenho, modelo, processo, plano ou fórmula secreta, aí compreendido o *know-how*.

Percebe-se da definição acima uma zona de interseção entre os intangíveis como caracterizados para fins de preços de transferência e os direitos remunerados pelos *royalties* do artigo 12, já que estes últimos podem ser entendidos de modo genérico como algo que não seja um bem físico ou um ativo financeiro e que pode ser objeto detido ou controlado para fins de uso comercial.

Contudo, a OCDE sustenta que o conceito de intangíveis para fins de preços de transferência e o conceito de *royalties* do artigo 12 são diferentes e não se confundem, não estando necessariamente alinhados⁵. Um exemplo dessa distinção seria o *goodwill*, que, apesar de não se encontrar incluído no conceito de *royalties* do artigo 12, insere-se no conceito de intangíveis a serem controlados nos preços de transferência (OECD, 2015, p. 68-69).

4 Artigo 12, parágrafo 2, do modelo da OCDE: "The term 'royalties' as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience".

5 Mesmo o conceito de royalties previsto na legislação tributária brasileira não se confunde com o conceito de royalties do modelo de convenção contra a bitributação da OCDE, como se pode ver, por exemplo, da limitação brasileira ao direito autoral recebido pelo próprio autor ou criador (art. 22, alínea "d", da Lei n. 4.506/1964).

Ainda tratando do conceito de intangíveis, vale notar que as diretrizes de preços de transferência da OCDE publicadas em 2017 trazem duas classificações de intangíveis: *marketing intangibles* e *trade intangibles*. Numa adaptação para a língua portuguesa, os *trade intangibles* seriam intangíveis comerciais, e os *marketing intangibles*, intangíveis para comercialização (SCHOUERI, 2013, p. 359).

O *marketing intangible* seria aquele intangível que se relaciona com atividades comerciais, auxilia na exploração comercial de um produto ou serviço e/ou tem um importante valor promocional para o produto em questão. Os exemplos dados são, entre outros, marcas registradas, listas de clientes, relacionamento com clientes ou dados sobre clientes utilizados para a venda de bens ou serviços.

O *trade intangible*, por sua vez, é definido por exclusão, sendo aquele intangível que não se inclui no conceito de *marketing intangible* (OECD, 2017, p. 27-30). Exemplos de *trade intangibles* seriam as patentes, os segredos industriais, o *know-how*, usados na produção de mercadorias ou na prestação de serviços.

Alguns autores ressaltam a importância dessa diferenciação, dado que os *marketing intangibles* não podem ser tratados da mesma forma que os demais intangíveis, seguindo abordagem diferenciada (MUSSELLI; MUSSELLI, 2012).

Há quem aponte que o fator de diferenciação entre intangíveis comerciais (*trade intangibles*) e intangíveis para comercialização (*marketing intangibles*) é a capacidade de os últimos gerarem retornos econômicos crescentes ao longo do tempo, enquanto os primeiros só podem ser explorados pelo período limitado em que a atividade econômica relacionada está vinculada a uma entidade em especial (conforme fala de Steef Huibregtse e Steven Carey em seminário citado por BHATNAGAR; ROHAN; TOLANI, 2013).

A OCDE inclui então como intangíveis sujeitos ao controle de preços de transferência: a) patentes; b) *know-how* e *trade secrets* (segredo industrial); c) marca registrada e nome empresarial; d) direitos contratuais e licenças governamentais (OECD, 2015, p. 71); e) licenças e direitos limitados em intangíveis (OECD, 2015, p. 72).

2.2. O “goodwill”

A OCDE introduz também como intangível o “*goodwill and ongoing concern value*”, que poderia refletir a diferença entre o valor agregado de um negócio operacional e a soma dos valores de todos os ativos tangíveis e intangíveis separadamente considerados; os ganhos econômicos futuros associados com os ativos do negócio que não sejam individualmente identificados e separadamente reconhecidos; uma expectativa de negociações futuras com base nos clientes existentes; ou ainda o valor dos ativos reunidos de um negócio sobre a soma dos valores separados dos ativos individuais.

A referência ao termo “*goodwill*” padece de uma dificuldade de compreensão do fenômeno a ser analisado, dada a multiplicidade de conceitos relativos a essa expressão (WANG, 2013).

A legislação tributária brasileira, a partir das alterações da Lei n. 12.973/2014, por exemplo, possui um conceito próprio de *goodwill*, que seria o ágio por rentabilidade futura⁶. Segundo o art. 20, inciso III, do Decreto-lei n. 1.598/1977, o ágio por rentabilidade futura (ou *goodwill*) corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de patrimônio líquido na época da aquisição e mais ou menos-valia⁷.

No Pronunciamento Técnico n. 15 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por sua vez, o *goodwill* é definido como um ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, os quais não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, s.d.)⁸.

Até mesmo a jurisprudência americana já se debruçou sobre o conceito de *goodwill*, quando o definiu, no caso *Philip Morris v. Commissioner*, como a vantagem competitiva representada por certo número de direitos de propriedade e interesses, como redes de distribuição, marca, nome empresarial e lista de clientes.

Ou seja, apesar de ser possível identificar alguns traços comuns nas definições, como a dificuldade e imprecisão quanto à valoração de ativos em conjunto e intangíveis, o conceito de *goodwill* é polissêmico e sujeito a interpretações divergentes.

A própria OCDE reconhece a fluidez das definições de *goodwill*, e admite não ser necessário estabelecer uma definição precisa de *goodwill* e *ongoing concern value*, ou mesmo precisar quando tais elementos caracterizam-se como intangíveis para os fins estabelecidos na Ação 8 do plano BEPS. O necessário seria ter em mente que uma parte significativa da compensação financeira entre partes independentes na transferência de alguns ou de todos os ativos de um negócio empresarial diz respeito às descrições acima dos conceitos de *goodwill* e *ongoing concern value*, o que atrairia a necessidade de se determinar o preço *arm's length* quando transações similares ocorrerem entre pessoas associadas (OECD, 2015, p. 72).

6 “(...) parece claro que o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) no contexto de aplicação das normas contidas na Lei n.º 12.973/14 constitui uma espécie de ativo intangível atípico que só tem substância econômica quando ligado a uma empresa em marcha e em condições de gerar benefícios futuros.” (ANDRADE FILHO, 2015, p. 147) (grifamos)

7 Decreto-lei n. 1.598/1977, art. 20 – “O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e II – mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e III – ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput”.

8 Tal definição, por sua vez, é inspirada no International Financial Reporting Standard n. 3, que se refere ao *goodwill* como um “ativo que representa os benefícios econômicos futuros decorrentes de outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos” (EUROPEAN COMMISSION, 2018).

3. A AUSÊNCIA DE CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA DE ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU ASSEMELHADA – ART. 18, § 9º, DA LEI N. 9.430/1996

Uma peculiaridade da legislação brasileira no que diz respeito aos preços de transferência e, particularmente, aos intangíveis, é a previsão contida no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996, que veda a aplicação dos métodos de preços de transferência do art. 18 para os casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada⁹.

Uma primeira observação a ser feita diz respeito à extensão do dispositivo. Caso se adote uma interpretação literal, é possível concluir que a vedação do controle de preços de transferência ali consignada abrange apenas as operações de importação, pois a vedação estaria inserida no art. 18 da Lei n. 9.430/1996, que trata apenas dos bens, serviços e direitos adquiridos do exterior (importações), enquanto o art. 19 da Lei n. 9.430/1996 trata das receitas oriundas de exportações para o exterior (exportações).

Na Instrução Normativa n. 242/2002, da Secretaria da Receita Federal, adotou-se uma posição mais abrangente, alargando a vedação ao controle de preço de transferência a operações de importação e exportação, sem distinção¹⁰. Referido diploma foi revogado pela Instrução Normativa n. 1.312/2012, da Receita Federal, que no seu art. 55 dispõe que as normas de preços de transferência não se aplicam aos casos de “pagamentos *ao exterior*” de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.

Essa nova redação do art. 55 da Instrução Normativa n. 1.312/2012 autoriza o controle de preços de transferência dos valores referentes a *royalties* e assistência na hipótese de exportação de tecnologia, pois a vedação só seria aplicável às importações (“pagamentos ao exterior”), e não às receitas oriundas do exterior (exportações)¹¹.

Nessa direção encontra-se o entendimento de Diego Marchant, segundo o qual são aplicáveis os métodos de preços de transferência para operações de exportação de tecnologia. O fundamento desse pensamento, contudo, não é o entendimento da Receita Federal, mas sim a previsão constante do art. 3º da Instrução Normativa n. 70/2017, do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI). Segundo esse dispositivo, os contratos de exportação de tecnologia estão dispensados da averbação ou registro no INPI. Adotando o critério de que a vedação do art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 alcançaria apenas os contratos sujeitos a averbação no INPI, Marchant sustenta que a não sujeição dos contratos de

9 Lei n. 9.430/1996, art. 18, § 9º – “O disposto neste artigo não se aplica aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente”.

10 IN SRF n. 243/2002, art. 43 – “As normas sobre preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa não se aplicam aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada”. Segundo Marcelo Álvares Vicente, a vedação do controle de preços de transferência às exportações envolvendo intangíveis ocorreria por conta da ausência de qualquer método que fosse passível de aplicação em tais operações (VICENTE, 2007, p. 221).

11 Nesse sentido, ver Schoueri, 2013, p. 371.

exportação de tecnologia a averbação ou registro no INPI tornaria esses mesmos contratos sujeitos ao controle de preços de transferência (MARCHANT, 2018, p. 209-210).

De qualquer modo, essa vedação ao controle de preços de transferência é amplamente criticada (GREGORIO, 2011, p. 339-340; SANTOS, 2018, p. 896) por impedir a mensuração dos valores de intangíveis admissíveis para fins fiscais nas operações entre pessoas associadas que concentram suas atividades em criação de novas tecnologias, como, por exemplo, a indústria de *softwares*. Como já reconhecido em publicação conjunta da OCDE e da Receita Federal do Brasil, a ausência de controle de preços de transferência de *royalties*, mesmo com a aplicação dos limites de dedutibilidade, pode não oferecer a mesma eficiência em termos de prevenção de erosão da base tributária e deslocamento artificial de lucros, se comparada a um controle de preços de transferência (OECD; RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019, p. 150).

Diante disso, há inclusive a proposta de, no caso de *softwares*, estabelecer uma equiparação à compra e venda de bem tangível para que se permita a aplicação do método brasileiro de preço de revenda menos lucro (PRL), com margem bruta de 20% (BORGES; BRANDÃO, 2018, p. 203)¹². Merece ser ressaltado, contudo, que o enquadramento de contratos envolvendo a utilização de *software* como compra e venda de bens tangíveis é bastante controversa entre os tributaristas brasileiros.

4. OS LIMITES DE DEDUTIBILIDADE EM CONTRAPOSIÇÃO AO CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Para os contratos entre pessoas associadas que envolvam *royalties* e serviços de assistência técnica, a não aplicação dos métodos de preços de transferência às importações dá lugar ao controle de dedutibilidade previsto nos arts. 52 (pagamentos a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante) e 71 (*royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos ou fórmulas e *royalties* pelo uso de marcas de indústria ou comércio) da Lei n. 4.506/1964.

Segundo o art. 52 da Lei n. 4.506/1964, as remessas a beneficiário domiciliado no exterior que tenham como objeto contraprestação a serviço de assistência técnica, administrativa ou semelhante só podem ser deduzidas como despesas operacionais, dentre outros requisitos, se o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda (atualmente, da Economia), de conformidade com a legislação específica. Ainda a respeito das despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, vale

¹² Os autores sustentam que seria possível vislumbrar uma compra e venda de licenças de uso de software, como se fossem bens tangíveis, mesmo em caso de software na nuvem.

lembrar que o art. 12, § 3º, da Lei n. 4.131/1962 limita sua dedução aos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção¹³.

Mais especificamente no que diz respeito a empresas associadas (ou vinculadas, de acordo com a Lei n. 9.430/1996), que são os sujeitos obrigados ao controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/1996, o parágrafo único do art. 52 da Lei n. 4.506/1964 traz duas regras de indedutibilidade¹⁴.

A primeira regra (parágrafo único, alínea “a”, do art. 52) preceitua que as importâncias pagas a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante são indedutíveis se tais despesas forem pagas ou creditadas pela “filial de empresa com sede no exterior”, em benefício da sua matriz.

A segunda regra reputa como indedutíveis as mesmas despesas, se pagas ou creditadas pela “sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto”.

Neste último caso, o art. 50 da Lei n. 8.383/1991 dispõe que tais despesas podem ser dedutíveis, observando-se os limites e condições em vigor, se os contratos posteriores a 31 de dezembro de 1991 forem averbados no INPI e registrados no Banco Central.

As duas situações correspondem a uma parcela dos sujeitos submetidos ao controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/1996, já que o seu art. 23, que enumera as pessoas vinculadas, abrange não só matriz, filial, sucursal e controladora.

De fato, o rol de pessoas vinculadas submetidas ao controle de preços de transferência alcança também coligadas e controladas, associadas na forma de consórcio ou condomínio, na forma da legislação brasileira, dentre outras hipóteses¹⁵. Tal amplitude é, inclusive, objeto de críticas de alguns autores (BARRETO, 2001, p. 121-122). Para Alberto Xavier, por exemplo, o controle de preços de transferência deveria se restringir a reais relações de

13 Lei n. 4.131/1962, art. 12, § 3º – “As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito”.

14 Presentes no art. 364, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018).

15 Destacam-se alguns incisos do art. 23 da Lei n. 9.430/1996: “Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil: (...) V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pela menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; VIII – a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta; IX – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos”.

influência dominante, que fossem aptas a afetar a objetividade dos negócios (XAVIER, 2015, p. 357). A esse respeito, vale ainda a digressão de que o relatório conjunto publicado pela OCDE e pela Receita Federal do Brasil reconhece que uma definição ampla das empresas associadas sujeitas ao controle de preços de transferência limita o risco de erosão da base tributária, e essa definição mais ampla do escopo pessoal pode ser justificada pelas preocupações da administração tributária resultantes da assimetria informacional (OECD; RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019, p. 59) (entre fisco e contribuintes).

Para fins do objeto deste estudo, é possível concluir que há situações em que pagamentos relativos a serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante a pessoas vinculadas, nos termos do art. 23 da Lei n. 9.430/1996, não serão indedutíveis por força do art. 52, parágrafo único, da Lei n. 4.506/1964.

Isso porque a indedutibilidade é expressa apenas em relação a pagamento pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz, e a pagamentos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

Nos demais casos de pessoas vinculadas do art. 23 da Lei n. 9.430/1996, o art. 52, parágrafo único, da Lei n. 4.506/1964 não veda a dedutibilidade, ao mesmo tempo que o art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 veda o controle de preços de transferência aos casos de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.

Ou seja, nas situações em que os pagamentos de tais serviços não forem indedutíveis pelo parágrafo único do art. 52 da Lei n. 4.506/1964, haverá a sua sujeição aos limites de dedutibilidade previstos no *caput* do art. 52, que traz, dentre outros requisitos, a condição de que o montante anual dos pagamentos não exceda ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda (Economia), de conformidade com a legislação específica.

Atualmente, esses limites são previstos no art. 88 da Instrução Normativa da Receita Federal n. 1.700/2017, que traz o limite máximo de 5% da receita líquida para a dedução das quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

O art. 71 da Lei n. 4.506/1964, por sua vez, traz condicionantes à dedução de pagamento de *royalties*, em moldes semelhantes ao disposto em relação aos serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.

Traz também uma série de indedutibilidades.

Assim, não serão dedutíveis os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, a seus parentes ou dependentes. Ainda, não são dedutíveis os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de

comércio, quando pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz, ou quando pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto.

Há também uma indedutibilidade referente à ausência de registro do contrato. Dessa maneira é que não são dedutíveis os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e pelo uso de marcas de indústria e comércio que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito (Banco Central do Brasil, no Decreto n. 9.580/2018) e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial.

Com isso, a sujeição dos *royalties*, serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante aos limites de dedutibilidade ou ao controle de preços de transferência dependerá, em última instância, da legislação de propriedade industrial¹⁶, em uma aproximação com a regra do art. 50 da Lei n. 8.383/1991, que permite a dedutibilidade de certas despesas de *royalties* desde que o respectivo contrato seja averbado no Instituto Nacional da Propriedade Industrial.

Os limites fixos de dedutibilidade estabelecidos pela legislação brasileira contrapõem-se à experiência da grande maioria dos países, onde em geral os valores de *royalties* pagos entre empresas do mesmo grupo são definidos casualmente, após estudo específico (MARCHANT, 2018, p. 208).

A opção brasileira privilegiou a praticabilidade, evitando uma análise funcional, especialmente complexa em se tratando de intangíveis, quando a escassez de comparáveis torna mais difícil a aferição de uma conduta de manipulação de preços entre partes associadas. Apesar dessa vantagem na redução das exigências da administração tributária, recente relatório conjunto da OCDE e da Receita Federal ressaltou que essa opção do Brasil pode levar a um cenário de insegurança quando se leva em consideração a perspectiva internacional, na medida em que a abordagem brasileira difere da abordagem adotada em outras jurisdições que possuem regras de preços de transferência alinhadas com o padrão da OCDE, o que poderia acarretar risco de dupla tributação. Tal pode ocorrer quando os tetos de dedutibilidade permitem que um valor aqui tributado também seja incluído na base tributária no exterior com base no princípio *arm's length* lá adotado (OECD; RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019, p. 150).

A seguir serão analisados os casos não alcançados pela vedação do controle de preços de transferência.

¹⁶ Nesse sentido: POLIZELLI, V. B. Tratamento dos serviços na legislação brasileira de preços de transferência. In: SCHOUERI, L. E. (coord.). Tributos e preços de transferência. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3. p. 252.

5. INTANGÍVEIS NÃO ALCANÇADOS PELA VEDAÇÃO DO ART. 18, § 9º, DA LEI N. 9.430/1996

Já foi mencionado que é possível apontar um “núcleo” do conceito de intangíveis, representado pelas patentes de invenção e modelos de utilidade e pelas marcas. Esses intangíveis não são sujeitos ao controle de preços de transferência no Brasil em relação às importações, uma vez que sua remuneração (*royalties*) é afastada do controle pelo art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996. Também não são sujeitas ao controle de preços de transferência as remessas ao exterior que tenham como causa os serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.

Contudo, é possível vislumbrar alguns negócios entre partes vinculadas que, não obstante possuam intangíveis como objeto da transação, ao menos nos moldes do conceito da OCDE (ativo incorpóreo e não financeiro sujeito a controle e que possa ensejar retribuição econômica), não serão alcançados pela vedação de controle de preços de transferência do art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996.

É o caso, por exemplo, da remuneração de alguns serviços técnicos que não envolvem a transferência de tecnologia, e dos pagamentos por direitos autorais, quando percebidos pelo autor ou criador da obra¹⁷. Na última hipótese, não há subsunção ao conceito de *royalty* constante do art. 22 da Lei n. 4.506/1964 (art. 44 do Decreto n. 9.580/2018).

Uma vez que o conceito de *royalty* mencionado foi trazido pelo art. 22 da Lei n. 4.506/1964, é possível adotar o entendimento segundo o qual o art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 pretendeu excluir do controle de preços de transferência apenas os contratos que estão sujeitos aos limites de dedutibilidade constantes da Lei n. 4.506/1964.

Nessa linha, o controle de preços de transferência seria renunciado apenas em prol do controle representado pelo limite de dedutibilidade da Lei n. 4.506/1964, havendo uma coincidência entre a terminologia adotada no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 e os conceitos expostos no art. 22 da Lei n. 4.506/1964, acrescentando-se os serviços de assistência técnica que igualmente se sujeitam a regras e limites de dedutibilidade na Lei n. 4.506/1964.

Seguindo esse raciocínio, os contratos que não estejam adequados ao conceito de *royalties* e serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada previstos na Lei n. 4.506/1964 estarão sujeitos à regra geral de preços de transferência, sendo alcançados pelo conceito genérico de “bens, serviços e direitos” constante do *caput* dos arts. 18 e 19 da Lei n. 9.430/1996.

¹⁷ No caso de software, o CARF adota o entendimento de que a pessoa jurídica não pode ser autora ou criadora, possibilitando o enquadramento como royalties da remuneração (a pessoa jurídica) de um contrato de licenciamento de software. Nesse sentido: Acórdão n. 9101-003.055, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de julgamento de 12.09.2017.

Uma vez que o conceito de *royalty* é explicitado na Lei n. 4.506/1964, as maiores dificuldades de delimitação são encontradas nos serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, principalmente diante da posição brasileira nos tratados internacionais acerca da extensão do conceito de *royalties* aos serviços técnicos, independentemente da presença do requisito “transferência de tecnologia” ou do caráter acessório a um contrato que envolva transferência de tecnologia.

Caso se adote o entendimento de que os serviços associados ao conceito de *royalties* do art. 22 da Lei n. 4.506/1964 são apenas os que envolvem a transferência de tecnologia, haverá serviços técnicos alheios à transferência de tecnologia que estarão fora do limite de dedutibilidade e, conseqüentemente, deverão ser objeto do controle de preços de transferência. Isso, repita-se, de acordo com o raciocínio de que a legislação de preços de transferência acompanha os mesmos conceitos da Lei n. 4.506/1964, inclusive para os serviços.

Esse requisito atinente à transferência de tecnologia é definido, em última análise, pela averbação do contrato no INPI, critério este adotado de longa data pelo Conselho de Contribuintes¹⁸.

Seguindo nessa linha, caso uma empresa brasileira celebre com sua vinculada um contrato de licença para distribuição de *software*, e esse contrato tenha sua averbação recusada pelo INPI sob o fundamento de não envolver transferência de tecnologia, deverá haver o controle de preços de transferência nos termos da Lei n. 9.430/1996, podendo ser aplicável, por exemplo, o método de preço independente comparado ou preço de revenda menos lucro (MALHEIRO, 2009, p. 61-63).

É possível, todavia, entender que a expressão “assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada” utilizada no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 é mais ampla que a mesma expressão adotada na Lei n. 4.506/1964, argumentando que apenas esta última lei traria uma associação dos serviços em questão aos contratos de transferência de tecnologia. Isso permitiria a conclusão de que haveria “assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada” dissociada de contratos de transferência de tecnologia.

Ao se analisar a Lei n. 10.168/2000, pode-se entender que o legislador concebeu prestação de assistência técnica associada ao fornecimento de tecnologia (art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000) de um lado, e, do outro, “serviços técnicos e de assistência administrativa e

18 “A dedutibilidade das despesas com assistência técnica está condicionada a que haja efetiva transferência de tecnologia, e que esta seja necessária, usual e normal em face das atividades do adquirente. Após o advento das Leis 5.648/70 (art. 2º) e 5.772/71 (art. 126), a perquirição do cumprimento desses requisitos legais passou à alçada do INPI, o qual, no particular, atua, até certo ponto, como órgão subsidiário do controle fiscal. Por isso, tornou-se obrigatória a averbação dos contratos de transferência de tecnologia” (Conselho de Contribuintes, Acórdão n. 101-77-337/87, D.O. 14.06.1988).

semelhantes”, que não necessariamente guardam relação com o fornecimento de tecnologia¹⁹.

Essa construção permitiria afirmar que haveria uma parcela de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada prevista no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 que não se enquadraria no âmbito dos serviços sujeitos aos limites de dedutibilidade da Lei n. 4.506/1964.

Para essa compreensão, os serviços ora tratados que não fossem vinculados aos contratos de transferência de tecnologia também seriam alcançados pela vedação do art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996, mas não estariam submetidos aos limites de dedutibilidade da Lei n. 4.506/1964, posição da qual se discorda. A prevalecer esse entendimento, haveria a situação em que os serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada não seriam sujeitos ao controle de preços de transferência nem possuiriam limites de dedutibilidade.

A posição que parece mais correta é a de que a Lei n. 9.430/1996 vinculou a exclusão do controle de preços de transferência à sujeição aos limites de dedutibilidade da Lei n. 4.506/1964. Desse modo, caso se entenda que determinado serviço de assistência técnica ou administrativa não se enquadra no conceito da Lei n. 4.506/1964, também não haverá subsunção à vedação presente no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996, exigindo-se o controle de preços de transferência do serviço em questão.

Essa orientação é adotada pela Receita Federal nas “Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2019”, onde se adotou como critério de diferenciação entre os serviços técnicos e de assistência que serão ou não sujeitos ao controle do art. 18 da Lei n. 9.430/1996 a transferência de tecnologia (RECEITA FEDERAL, 2018)²⁰. Também é esse o entendimento de Elídie Palma Bifano (2009, p. 38), Eliete de Lima Ribeiro Malheiro (2009, p. 61), Ricardo Marozzi Gregorio (2011, p. 332) e Victor Borges Polizelli (2009, p. 249).

Outro exemplo em que não incide a vedação do art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996, como já mencionado, é o direito autoral quando percebido pelo autor ou criador da obra. Nesse caso, não haverá subsunção ao conceito de *royalty* da Lei n. 4.506/1964, nem, conseqüentemente, o limite de dedutibilidade previsto na mesma lei, não havendo razão para subtrair tais

19 Decreto n. 4.195/2002, art. 10. “A contribuição de que trata o art. 2º da Lei n. 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto: I – fornecimento de tecnologia; II – prestação de assistência técnica: a) serviços de assistência técnica; b) serviços técnicos especializados; III – serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; IV – cessão e licença de uso de marcas; e V – cessão e licença de exploração de patentes”.

20 “A prestação de serviços técnicos, de assistência técnica e serviços administrativos que não envolvam a transferência de tecnologia ou processos, assim como os rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (direitos autorais), estão sujeitos às regras de preços de transferência” (RECEITA FEDERAL, 2018).

remunerações ao controle de preços de transferência, se houver caracterização de pessoas vinculadas na hipótese. Esse, inclusive, o entendimento da Receita Federal (2018).

Constatada a possibilidade de operações envolvendo serviços e intangíveis serem passíveis do controle de preços de transferência, cumpre apontar brevemente as possibilidades de aplicação dos métodos.

O método dos preços independentes comparados seria aplicável para os intangíveis sujeitos a cotação na bolsa de mercadorias e futuros, como seria o caso das criptomoedas ou moedas virtuais, se fossem classificadas como bens ou direitos (o mesmo ocorre com o método do preço sob cotação na exportação).

O método do preço de revenda menos lucro poderia ser utilizado na hipótese de revenda de serviço ou intangível ou ainda na sua aplicação em outro bem, serviço ou direito, a ser revendido a terceiro, como no licenciamento, entre empresas do mesmo grupo, de um aplicativo destinado a motoristas independentes (MARCHANT, 2018, p. 210-212).

O método do custo de produção mais lucro, como já comentado anteriormente, é de difícil aplicação a intangíveis, devido à imensa dificuldade de se vincularem os custos aos retornos obtidos com os intangíveis.

Além dos intangíveis mencionados acima, é possível também apontar o *goodwill* como um intangível (assim classificado pela OCDE como sujeito às recomendações de preços de transferência de intangíveis)²¹ que não é alcançado pela vedação de controle presente no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996. Com efeito, a contraprestação pela transferência de *goodwill* não pode ser conceituada como *royalty*, de modo que não há subsunção à vedação de controle de preços de transferência.

6. CONCLUSÃO

Os intangíveis adquirem um papel de relevo na economia mundial, principalmente diante do avanço tecnológico, o que desperta a atenção de organismos internacionais como a OCDE a respeito da tributação desses ativos. Em relação aos preços de transferência, essa preocupação pode ser constatada no relatório das ações 8 a 10 do plano BEPS. Nesse relatório, a OCDE define intangível como “algo que não seja um bem físico ou um ativo financeiro, mas que seja capaz de ser detido ou controlado com fins de uso em atividades

21 “(...) It is important to recognise, however, that an important and monetarily significant part of the compensation paid between independent enterprises when some or all of the assets of an operating business are transferred may represent compensation for something referred to in one or another of the alternative descriptions of goodwill or ongoing concern value. When similar transactions occur between associated enterprises, such value should be taken into account in determining an arm's length price for the transaction. When the reputational value sometimes referred to by the term goodwill is transferred to or shared with an associated enterprise in connection with a transfer or licence of a trademark or other intangible that reputational value should be taken into account in determining appropriate compensation. (...)” (OECD, 2017, p. 256).

comerciais, e cujo uso ou transferência seria compensado caso ocorresse numa transação entre partes independentes em circunstâncias comparáveis”.

A legislação tributária brasileira não possui um conceito explícito de intangíveis. A Lei n. 4.506/1964 traz o conceito de *royalties*, espécie de remuneração que abarca uma parcela significativa dos intangíveis, quais sejam, as patentes e as marcas. A mesma lei aproxima o tratamento dos *royalties* do regime de dedutibilidade dos pagamentos por serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada. Na Lei n. 9.430/1996, essa aproximação é repetida ao se vedar o controle de preços de transferência, nas importações tanto dos *royalties* quanto dos serviços mencionados (art. 18, § 9º). Diante da ausência de um conceito expresso de intangíveis na legislação brasileira, surge a questão sobre a amplitude da vedação do art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996, e se esse dispositivo abrangeria total ou parcialmente os intangíveis segundo a definição ampla e aberta da OCDE.

Sobre o conceito amplo da OCDE, observou-se que os intangíveis a serem controlados nos preços de transferência não necessariamente coincidem com os direitos remunerados por *royalties* de acordo com a definição constante do modelo de convenção contra a bitributação da própria OCDE. Daí já se pode perceber que não há uma correspondência exata entre intangíveis e os direitos remunerados por *royalties*, o que também se revela verdadeiro em relação aos *royalties* como reconhecidos pela legislação tributária brasileira.

Ao determinar a não aplicação do controle de preços de transferência aos *royalties* e serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, o art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 limita a vedação às operações de importação, inexistindo, portanto, vedação ao mesmo controle no que diz respeito aos *royalties* ou serviços de assistência técnica nas exportações.

Em relação às importações, é possível vislumbrar serviços de assistência técnica ou administrativa que podem ser objeto do controle de preço de transferência. Isso porque os serviços alcançados pela vedação do art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 devem ser os mesmos abrangidos pelos limites de dedutibilidade previstos na Lei n. 4.506/1964. Uma vez que os serviços cujos pagamentos têm sua dedutibilidade limitada são os vinculados a contratos de transferência de tecnologia, é possível afirmar que outros serviços estarão sujeitos ao controle de preços de transferência, mesmo em se tratando de operações de importação.

Por fim, também não incide a vedação do art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 em relação ao direito autoral quando percebido pelo autor ou criador da obra. Nesse caso, não haverá subsunção ao conceito de *royalty* da Lei n. 4.506/1964, nem, conseqüentemente, o limite de dedutibilidade previsto na mesma lei, não havendo razão para subtrair tais remunerações ao controle de preços de transferência, se houver caracterização de pessoas vinculadas na hipótese.

Com isso, demonstra-se a existência de intangíveis que se enquadram no conceito da OCDE para fins de controle de preços de transferência, mas que não são alcançados pela vedação do art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, E. O. O regime jurídico tributário da mais-valia sobre investimentos e do ágio por rentabilidade futura na vigência da Lei nº 12.973/14. In: ROCHA, S. A. *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 6.

BARRETO, P. A. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BHATNAGAR, A.; ROHAN, S.; TOLANI, A. Transfer pricing issues relating to marketing intangibles, 19 Asia-Pac. Tax Bull. *Journals IBFD*, 2013.

BIFANO, E. P. Apuração de preços de transferência em intangíveis, contratos de prestação de serviços, intragrupo e *cost sharing agreements*. In: SCHOUERI, L. E. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2009.

BORGES, A. S.; BRANDÃO, I. S. Preços de transferência e criação de valor: distribuição de *software* no Brasil. In: SILVEIRA, R. M. D.; FARIA, R. V.; MONTEIRO, A. L. M. R. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL. *Lei n. 4.131, de 3 de setembro de 1962*. Brasília: Presidência da República, 1962.

_____. *Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Brasília: Presidência da República, 1977.

_____. *Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964*. Brasília: Presidência da República, 1994.

_____. *Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Brasília: Presidência da República, 1996.

_____. *Decreto n. 4.195, de 11 de abril de 2002*. Brasília: Presidência da República, 2002.

_____. *Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Brasília: Presidência da República, 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1). *Static*. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/235_CPC_15_R1_rev%2004.pdf. Acesso em: 30 ago. 2018.

EUROPEAN COMMISSION. Internal Market. *European Commission*, 2018. Disponível em: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs3_en.pdf. Acesso em: 30 ago. 2018.

GREGORIO, R. M. *Preços de transferência: arm's length e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. (Série Doutrina Tributária, 5.)

LAGARDEN, M. Intangibles in a transfer pricing context: where does the road lead? *International Transfer Pricing Journal. IBFD*, p. 331-346, Sept./Oct. 2014.

MALHEIRO, E. L. R. Preços de transferência – intangíveis, serviços e *cost-sharing*. In: SCHOUERI, L. E. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3.

MARCHANT, D. A economia digital e as regras brasileiras de preços de transferência: os problemas na aplicação dos métodos aos serviços, intangíveis e direitos. In: SILVEIRA, R. M. D.; FARIA, R. V.; MONTEIRO, A. L. M. R. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

MUSSELLI, A.; MUSSELLI, A. Saving arm's length pricing: from economists' myths of tax avoidance by taxpayers, to the reality of uncertain application of rules, 19 Intl. Transfer Pricing J. 6. *Journals IBFD*, 2012.

OECD. *Aligning transfer pricing outcomes with value creation, actions 8-10 – 2015 final reports, OECD/G20 base erosion and profit shifting project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration*. Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Transfer pricing in Brazil: towards convergence with the OECD Standard*. Paris: OECD, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm. Acesso em: 7 fev. 2020.

POLIZELLI, V. B. Tratamento dos serviços na legislação brasileira de preços de transferência. In: SCHOUERI, L. E. (coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3.

RECEITA FEDERAL. *Instrução Normativa SRF nº 242*. [S.l.]: [s.n.], 2002.

_____. *Instrução Normativa RFB nº 1312*. [S.l.]: [s.n.], 2012.

_____. Capítulo XIX – IRPJ e CSLL – Operações Internacionais 2019. *Perguntas e respostas pessoa jurídica 2019*, atualizado até 31.12.2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/erguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2019-arquivos/capitulo-xix-irpj-e-csll-operacoes-internacionais-2019.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2019.

SANTOS, R. T. A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial. In: SILVEIRA, R. M. D.; FARIA, R. V.; MONTEIRO, A. L. M.

R. *Tributação da economia digital*: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, L. E. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

TAYLOR, W. B. The international taxation of goodwill and other intangibles. *IBDT*. Disponível em: <http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Biblioteca/Willard%20B.%20Taylor.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2018.

UNITED NATIONS. *United Nations practical manual on transfer pricing for developing countries*. New York: United Nations, 2017.

VICENTE, M. Á. *Controle fiscal dos preços de transferência*. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

WANG, J. A Tentative improvement: comments on OECD discussion draft on the transfer pricing of intangibles. *International Transfer Pricing Journal*, maio/jun. 2013.

XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.