

Antônio Augusto Souza Dias Júnior

Procurador da Fazenda Nacional.

Mestre em Direito Tributário Internacional pelo IBDT.

Preços de Transferência de Intangíveis

**Diretrizes da OCDE e sua
Compatibilidade com o
Direito Tributário Brasileiro**

Série Tributação Aplicada Vol. 1



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2021

© Antônio Augusto Souza Dias Júnior
 Todos os direitos desta edição reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Av. Brigadeiro Luís Antônio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72
 CEP 01318-902 – São Paulo – Fone/Fax: (11) 3103-8206
 e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
 Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
 Diretor Administrativo: João Francisco Bianco
 Diretor Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira
 Diretores Executivos: Fernando Aurelio Zilveti e Luís Flávio Neto

Conselho Deliberativo: Bruno Fajersztajn, Fabiana Carsoni Alves F. da Silva, Humberto Bergmann Ávila, José Maria Arruda de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Martha Toribio Leão, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira e Victor Borges Polizelli

Conselho Editorial Nacional: Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP e Universidade Federal do Rio Grande do Sul/RS), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

1224730

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza
 D532p Preços de transferência de intangíveis: diretrizes da
 OCDE e sua compatibilidade com o direito tributário brasileiro. –
 São Paulo, SP: IBDT, 2021 (Série Tributação Aplicada, 1).

268 p. : 14 x 21 cm.

ISBN 978-65-86252-26-2

1. Direito Tributário 2. Direito Tributário Internacional 3.
 Preços de Transferência 4. Intangíveis 5. OCDE 6. Brasil
 I. Antônio Augusto Souza Dias Júnior II. IBDT III. Título.

DORIS 341.39106

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário : Brasil
2. Direito Tributário Internacional : Brasil
3. Preços de Transferência : Brasil
4. Intangíveis : Brasil
5. OCDE : Brasil
6. Legislação : Brasil

Revisão: Carolina Mihoko Massanhi / **Edição:** Nelson Mitsuhashi
Impressão e acabamento: Edições Loyola

Sumário

Agradecimentos	7
Prefácio	15
Introdução	21

Capítulo 1

Preços de Transferência – O Debate sobre a Alocação de Lucros na Economia Atual

1.1. O estudo dos preços de transferência	33
1.2. A abordagem das entidades separadas e o princípio <i>arm's length</i>	33
1.2.1. O problema com a lógica do princípio <i>arm's length</i>	39
1.2.2. O problema com a viabilidade do princípio <i>arm's length</i> e as dificuldades em países em desenvolvimento	43
1.3. O método de fórmulas predeterminadas	44
1.3.1. Conceito e afastamento do <i>arm's length</i>	44
1.3.2. As vantagens das fórmulas predeterminadas	49
1.3.3. As desvantagens das fórmulas predeterminadas ..	50
1.4. Uma proposta intermediária entre o <i>arm's length</i> e as fórmulas predeterminadas	54
1.5. As propostas de distribuição de lucros com base nas vendas e no destino dos fluxos de caixa	57
1.6. Insistência da OCDE no princípio <i>arm's length</i> e sua mitigação no Pillar One do Unified Approach	60
1.7. Métodos de preços de transferência propostos pela OCDE.....	65
1.7.1. Métodos transacionais tradicionais.....	66
1.7.2. Métodos transacionais baseados em lucros: <i>transactional net margin method</i> e <i>transactional profit</i>	

<i>split method</i> – uma flexibilização do princípio <i>arm's length</i> e uma opção para os intangíveis.....	68
1.7.2.1. Método transacional da margem líquida de lucro	70
1.7.2.2. Método transacional de divisão de lucros	72
1.8. Praticabilidade nos preços de transferência – a dificuldade da valoração dos intangíveis como um argumento em prol da simplificação	75
1.8.1. A opção brasileira pela predominância da praticabilidade – impactos em eventual regulamentação de preços de transferência de intangíveis	77
1.8.1.1. Margens fixas.....	79
1.8.1.2. <i>Safe harbours</i>	82
1.9. Preços de transferência e acesso a informações – intangíveis e assimetria informacional	84
1.10. Preços de transferência e normas CFC – os intangíveis como um ponto de convergência.....	86

Capítulo 2

Os Intangíveis e a Tributação da Renda deles Oriunda

2.1. O papel de destaque dos intangíveis na economia e na tributação internacional	93
2.2. Os intangíveis e o conceito de propriedade intelectual ..	95
2.2.1. Conceitos básicos de propriedade industrial	95
2.2.2. Intangíveis na legislação tributária brasileira.....	97
2.2.2.1. O <i>software</i>	101
2.2.2.2. Serviços e <i>know-how</i>	104
2.2.3. Os intangíveis na visão da OCDE	105
2.2.3.1. Conceito e noções gerais.....	105
2.2.3.1.1. O <i>goodwill</i>	109
2.2.3.1.2. Categorias que não se enquadram no conceito de intangíveis da OCDE	111
2.2.3.2. O proprietário legal de um intangível	113
2.2.3.3. Características dos intangíveis relevantes para uma análise comparativa.....	117

2.2.3.4. As transações de uso e de transferência envolvendo os intangíveis.....	119
2.2.3.4.1. Transações de transferência de intangíveis ou de direitos sobre intangíveis..	119
2.2.3.4.2. Transações envolvendo o uso de intangíveis em conexão com venda de mercadorias ou prestação de serviços	121
2.3. A tributação da renda na realidade econômica dos intangíveis	122
2.3.1. A amplitude do sentido “renda e proventos de qualquer natureza”	123
2.3.2. A incorporação de conceitos econômicos no art. 43 do CTN – a disponibilidade econômica, o produto do capital e do trabalho e a irrelevância da condição jurídica da fonte e da forma de recepção – e a adaptação desses conceitos ao contexto econômico dos intangíveis	128

Capítulo 3

Preços de Transferência de Intangíveis – Diretrizes da OCDE, Manual da ONU e Legislação Norte-Americana

3.1. Intangíveis como instrumentos de planejamento tributário	137
3.2. As recomendações da OCDE para a determinação dos preços de transferência de intangíveis	140
3.2.1. A proposta da OCDE de eleger o critério de assunção de riscos, desempenho de funções e detenção de ativos	141
3.2.1.1. A identificação dos riscos na análise funcional.....	142
3.2.1.2. A análise funcional relativa a riscos, funções e ativos aplicada aos intangíveis.....	144
3.2.1.2.1. A utilização do critério econômico nos <i>marketing intangibles</i>	152
3.2.1.3. Algumas ilustrações trazidas pela OCDE	154

3.2.2. A análise comparativa e a utilização do método de preços não controlados comparáveis	156
3.2.3. Métodos baseados em custos	158
3.2.4. Métodos transacionais de divisão de lucros	161
3.2.5. Técnicas de valoração	164
3.2.5.1. Pontos relevantes dos métodos de fluxos de caixa descontados (<i>discounted cash flows</i>)	165
3.2.5.2. <i>Real options</i> como alternativa às desvantagens do fluxo de caixa descontado	169
3.2.6. As incertezas ao tempo da transação, os intangíveis de difícil valoração e a verificação <i>ex post</i> proposta pela OCDE	171
3.3. A seleção do método de preço de transferência mais apropriado segundo a ONU	181
3.4. A disciplina norte-americana de preços de transferência de intangíveis	183
3.4.1. Os métodos elencados	183
3.4.2. Os ajustes periódicos (<i>commensurate with income</i>) ..	184
3.4.3. A definição de intangíveis	186
3.4.4. A substância econômica e a forma jurídica	187
3.4.5. Contratos de compartilhamento de custos	188
3.4.5.1. O caso Veritas	189
3.4.5.2. O caso Amazon	190
3.5. <i>Formulary apportionment</i> para intangíveis	191

Capítulo 4

Legislação Brasileira: Estágio Atual e Propostas de Alterações

4.1. Intangíveis e preços de transferência no Brasil	193
4.1.1. A ausência de controle de preços de transferência de <i>royalties</i> e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada – art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996	193
4.1.2. Os limites de dedutibilidade em contraposição ao controle de preços de transferência	195

4.1.3. Intangíveis não alcançados pela vedação do art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996	199
4.2. Conveniência e oportunidade de controle de preços de transferência de intangíveis pelo Brasil	205
4.3. Compatibilidade das propostas da OCDE de preços de transferência de intangíveis com o ordenamento brasileiro	208
4.3.1. Compatibilidade material com a Constituição Federal de 1988.....	209
4.3.2. Compatibilidade com as normas gerais de direito tributário – CTN	213
4.3.2.1. O art. 43 do CTN e o princípio da realização da renda	213
4.4. Propostas de regulamentação do controle de operações envolvendo intangíveis de difícil valoração no direito tributário brasileiro	221
4.4.1. Definição dos intangíveis de difícil valoração e compreensão da legalidade tributária	222
4.4.2. Criação de um processo administrativo de controle dos intangíveis de difícil valoração.....	226
4.4.3. Estipulação, exclusivamente para fins fiscais, de contraprestações <i>ex post</i> baseadas no valor posteriormente constatado do intangível	229
4.4.3.1. Defesa da contraprestação <i>ex post</i> para fins fiscais como alternativa de tributação da renda auferida nas transações entre partes associadas envolvendo intangíveis de difícil valoração	232
4.4.3.1.1. Compatibilidade da contraprestação <i>ex post</i> para fins fiscais com a natureza da materialidade “renda e proventos de qualquer natureza”	232
4.4.3.1.2. Introdução da contraprestação <i>ex post</i> para fins fiscais por lei ordinária.....	234
4.4.3.1.3. A contraprestação <i>ex post</i> para fins fiscais e a decadência	235

4.4.3.1.4. A contraprestação <i>ex post</i> para fins fiscais e a tributação baseada em ficções e presunções	237
4.4.4. Possíveis hipóteses de exclusão dos ajustes <i>ex post</i> no controle de preços de transferência de intangíveis de difícil valoração	241
Conclusões	243
Referências	253