

## **A NÃO INCIDÊNCIA DE IRRF SOBRE O GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA CESSÃO DEFINITIVA DE ATIVOS INTANGÍVEIS (DIREITOS DA PROPRIEDADE INTELECTUAL OU INDUSTRIAL) ENTRE NÃO RESIDENTES**

Ramon Tomazela Santos

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws (LL.M.) em Tributação Internacional pela Universidade de Economia e Negócios de Viena, na Áustria. Professor de Direito Tributário no Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e em diversos cursos de pós-graduação.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O contexto histórico do art. 26 da Lei n. 10.833/2003 3 A delimitação do escopo do art. 26 da Lei n. 10.833/2003 4 A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e a qualificação de bens e direitos 5 O art. 26 da Lei n. 10.833/2003 e as participações societárias 6 A inscrição no CNPJ e a falta de procurador no Brasil 7 Conclusões 8 Referências.

RESUMO: Este artigo examina a possibilidade, ou não, de incidência de imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre o ganho de capital auferido por não residentes na alienação de ativos intangíveis. O autor pretende demonstrar que, em virtude da ausência de localização geográfica determinada, os ativos intangíveis não possuem elemento de conexão com o território brasileiro, o que seria essencial para legitimar o exercício do poder de tributar pelo Brasil, em linha com o critério da fonte de produção da renda.

PALAVRAS-CHAVE: Ganho de capital. Não residente. Ativos intangíveis. Direitos da propriedade intelectual.

## **THE NON-INCIDENCE OF IRRF ON THE CAPITAL GAIN EARNED ON THE DEFINITIVE ASSIGNMENT OF INTANGIBLE ASSETS (INTELLECTUAL OR INDUSTRIAL PROPERTY RIGHTS) BETWEEN NON-RESIDENTS**

CONTENTS: 1 Introduction 2 The historical context of art. 26 of Law no. 10,833/2003 3 The delimitation of the scope of art. 26 of Law no. 10.833/2003 4 The Law of Introduction to the Norms of Brazilian Law (LINDB) and the qualification of goods and rights 5 Art. 26 of Law no. 10,833/2003 and shareholdings 6 Registration with the CNPJ and the lack of attorney in Brazil 7 Conclusions 8 References.

ABSTRACT: This article examines the possibility, or not, of withholding income tax (IRRF) on capital gains earned by non-residents on the sale of intangible assets. The author intends to demonstrate that, due to the absence of a specific geographic location, intangible assets do not have an element of connection with the Brazilian territory, which would be essential to legitimize the exercise of the power to tax by Brazil, in line with the source criterion income production.

KEYWORDS: Capital gain. Non-resident. Intangible assets. Intellectual property rights.

### **1 INTRODUÇÃO**

O presente artigo pretende examinar o art. 26 da Lei n. 10.833/2003, com o objetivo de demonstrar que o seu escopo normativo não autoriza a incidência de imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre o ganho de capital auferido por não residentes na alienação de ativos intangíveis, por ausência de localização geográfica determinada e, por consequência, de elemento de conexão com o Brasil.

Para tanto, serão analisados, inicialmente, o contexto histórico e o escopo normativo do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, com o objetivo de demonstrar que a finalidade pretendida e a redação utilizada pelo legislador limitam de maneira significativa o seu campo de incidência. Na sequência, será demonstrada a relevância da localização geográfica do bem em território brasileiro como critério relevante para o reconhecimento da existência de elemento de conexão com o território brasileiro, segundo o critério de fonte de produção da renda acolhido pelo legislador.

Para evitar dúvidas, o artigo justificará, em seguida, por que o art. 26 da Lei n. 10.833 pode ser aplicado sobre o ganho de capital gerado em alienações de participações societárias em pessoas jurídicas sediadas no Brasil, em contraposição ao que ocorre na cessão definitiva de direitos da propriedade intelectual ou industrial.

Por fim, o artigo realçará que a Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018 confirma o alcance restrito do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, ao não exigir a inscrição no CNPJ por entidades domiciliadas no exterior que detenham direitos relativos à propriedade industrial ou intelectual no Brasil.

## **2 O CONTEXTO HISTÓRICO DO ART. 26 DA LEI N. 10.833/2003**

Esse dispositivo legal foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a finalidade de permitir a tributação do ganho de capital auferido na alienação de bens no País, ainda que ambas as partes da operação estejam situadas no exterior. Antes da sua edição, o art. 18 da Lei n. 9.249/1995 determinava a tributação do ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior, mas não contemplava regra de sujeição passiva dotada de eficácia nos limites do território brasileiro. Como as partes residentes no exterior não se submetem à jurisdição brasileira, a Administração Tributária não possuía elementos para promover a cobrança de eventual ganho de capital, o que tornava a lei inexecutável.

Isso é assim porque, na persecução das suas pretensões fiscais, os Estados não podem agir coativamente fora dos limites de suas jurisdições, sem que, com isso, violem a soberania de outras nações independentes. A Administração Tributária de um país não pode praticar atos de autoridade em outro Estado soberano, para a fiscalização e cobrança dos tributos devidos em virtude da aplicação de suas leis internas. Como a força imperativa dos atos de autoridade circunscreve-se ao território, a realização de atos de fiscalização e cobrança de tributos em outras jurisdições violaria a soberania do Estado em que reside o alienante do bem localizado no Brasil.

Diante disso, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 introduziu regra de sujeição passiva tributária, atribuindo ao procurador no País a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF, na hipótese em que o adquirente for domiciliado no exterior.

O objetivo do legislador pátrio consta da Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, segundo a qual o citado dispositivo legal “tem por objetivo reduzir a possibilidade de não pagamento pelo contribuinte não residente do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital apurados na *alienação de seus bens localizados no*

Brasil, pois atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo, o que dificulta a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, sobretudo pela não residência do contribuinte em território brasileiro”.

Como se vê, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 pretendeu conferir *efetividade* ao poder de tributar do Estado brasileiro, sem ampliá-lo para abranger situações em que não há fonte de produção da renda em território brasileiro.

### 3 A DELIMITAÇÃO DO ESCOPO DO ART. 26 DA LEI N. 10.833/2003

Como visto, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 introduziu regra de sujeição passiva tributária, atribuindo ao procurador no País a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF, na hipótese em que o adquirente for domiciliado no exterior.

É justamente à luz do objetivo de conferir efetividade ao poder de tributar do Estado brasileiro que devem ser compreendidos os requisitos do escopo normativo do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, que exige um ato ou negócio jurídico que acarrete a alienação de um bem localizado no Brasil. Há, portanto, três requisitos essenciais para a subsunção de um caso concreto no art. 26 da Lei n. 10.833/2003: (i) existência de um ato ou negócio jurídico que acarrete a *alienação*; (ii) o objeto de alienação deve ser um *bem localizado* no Brasil; e (iii) o preço de alienação deve ser superior ao custo de aquisição, de modo a gerar a apuração de ganho de capital pelo não residente.

O conceito de *alienação* designa qualquer ato ou negócio jurídico formalizado para transferir a propriedade (domínio) de determinado bem. A alienação implica a transmissão (alteração da titularidade) de posição jurídica subjetiva patrimonial. Trata-se, portanto, de hipótese de deslocamento de posições jurídicas subjetivas patrimoniais, o que supõe a aquisição da titularidade por um sujeito de direito e, correlatamente, a perda de titularidade por outro.

Observe-se que a *alienação* vai além do mero deslocamento de bens econômicos que se opera no mundo dos fatos, exigindo a transmissão da posição jurídica patrimonial correspondente. Assim, o termo “alienação” indica a transferência da propriedade do bem, a título oneroso ou gratuito, como a compra e venda, a doação, a dação em pagamento, a redução de capital, a permuta, entre outros.

Mais complexa é a interpretação da expressão “bem localizado no Brasil”, para fins de delimitação do alcance do art. 26 da Lei n. 10.833/2003.

No plano do Direito Civil, Silvio Rodrigues define “bens” como coisas que, por serem úteis e raras, são suscetíveis de apropriação privada pelo homem e contêm valor econômico. Assim, “bens” seriam espécies do gênero “coisas”, que abrangeriam tudo aquilo que existe objetivamente, com exclusão do ser humano<sup>1</sup>.

Os “bens” podem ser classificados em imóveis e móveis. O art. 82 do Código Civil define como *bens móveis* aqueles suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. Os bens suscetíveis de movimento próprio, como os animais, são chamados de *semoventes*, enquanto aqueles que se movem por força alheia são os bens móveis propriamente ditos.

Há, ainda, os *bens móveis por definição de lei*, como as energias que tenham valor econômico, os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes e os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações<sup>2</sup>.

O Código Civil, ao tratar da classificação dos bens, não adentrou na distinção entre bens corpóreos e incorpóreos. Tratou a lei civil, de forma específica, dos bens fungíveis e não fungíveis, consumíveis e não consumíveis, divisíveis e indivisíveis, singulares e coletivos, públicos e particulares, além de ter disciplinado a relação entre uns bens e outros, no capítulo relativo aos “bens reciprocamente considerados”.

Essa posição seguida pelo Código Civil encontra fundamento na concepção tradicional de que a propriedade sempre teve por objeto bens corpóreos. É que a doutrina jurídica, no período clássico, adotou o entendimento platônico de que coisa é o objeto tangível, como se lê nas Institutas de Gaio: “*corporales heao sunt quae sui natura tangi possunt*”<sup>3</sup>. Nessa linha, Sílvio de Salvo Venosa, ao tratar da distinção entre coisas corpóreas e incorpóreas, ensina que “essa divisão era desconhecida dos primitivos romanos, que apenas conheciam as coisas corpóreas”, o que, na visão do autor, tinha conexão com a noção de “posse”,

---

1. RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1, p. 116.

2. Art. 83 do Código Civil.

3. BARBOSA, Denis Borges. *Tratado da propriedade intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 48.

pois “apenas as coisas corpóreas podiam ser objeto de posse”, na condição de poder físico exercido sobre a coisa<sup>4</sup>.

Ora, nessa concepção, se “bens” são espécies do gênero “coisas”, então os bens também seriam objetos tangíveis e apreensíveis pelo sentido. Logo, como a criação intelectual se afasta dessa concepção mais estrita de “bem”, sendo entendida como um abstração do Direito, que não tem existência material, mas existência jurídica, coube ao legislador proteger o direito autoral dentro da teoria das pessoas, no Capítulo II, relativo aos direitos da personalidade (arts. 11 a 21 do Código Civil)<sup>5</sup>.

É o que se verifica, por exemplo, com o direito do autor, que, embora de caráter personalíssimo, por ser uma emanção da personalidade do seu titular, pode ser cedido a terceiro para efeito de exploração comercial. Sob esse enfoque, a expressão “bem localizado no Brasil”, utilizada no art. 26 da Lei n. 10.833/2003, não alcançaria os direitos da propriedade intelectual, que integrariam os direitos da personalidade.

Essa primeira aproximação na análise do tema poderia ser questionada sob o argumento de que os direitos da propriedade industrial são equiparados a bens móveis pelo art. 5º da Lei n. 9.279/1996, segundo o qual são considerados “bens móveis, para os efeitos legais, os direitos da propriedade industrial”. Assim, com base nessa equiparação legal, seria razoável assumir, à primeira vista, que o termo “bem”, utilizado no art. 26 da Lei n. 10.833/2003, poderia ser interpretado de forma ampla, para abranger *bens corpóreos* e *bens incorpóreos*.

Ocorre que essa conclusão precipitada não se sustenta após uma análise mais detida do tema. Isso porque, sob o prisma do direito privado, o titular de um bem, seja ele material ou imaterial, possui, na essência, um direito de propriedade, sendo, portanto, titular de uma posição jurídica subjetiva patrimonial sobre aquela coisa.

Sob esse prisma, a distinção entre “bens” e “direitos”, no contexto do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, seria inócua, pois o patrimônio seria sempre formado por direitos e obrigações<sup>6</sup>. Por consequência, se o legislador utilizou o termo

4. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p. 258.

5. RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 5, p. 244.

6. A distinção permaneceria relevante para outros fins, pois coisas incorpóreas não podem ser objeto, por exemplo, de usucapião ou de transferência mediante tradição (Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p. 265).

“bens”, em vez de “direitos” ou “bens e direitos”, como poderia ter feito se quisesse ser abrangente na descrição da hipótese normativa, não faz sentido que o intérprete, na reconstrução da norma jurídica, se valha das noções de “bens corpóreos” (materiais) e “bens incorpóreos” (imateriais) para ampliar o seu escopo normativo.

Além disso, ainda que o termo “bens” possa ser interpretado de forma ampla, o que se admite para fins de raciocínio, o legislador, ao utilizar a expressão “alienação de bens” isoladamente, sem mencionar a “cessão de direitos”, confirmou que o escopo normativo do art. 26 da Lei n. 10.833 não abrange a transferência de titularidade de direitos da propriedade intelectual ou industrial. Isso porque a transferência do direito patrimonial sobre uma obra intelectual opera-se por meio de contrato de cessão, que pode ser definido como a transferência negocial, a título gratuito ou oneroso, de um direito, a fim de que o cessionário exerça posição jurídica idêntica à do antecessor<sup>7</sup>.

Essa leitura é reforçada pela interpretação sistemática das leis tributárias pertinentes. O art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, que versa sobre o imposto de renda apurado pelas pessoas físicas, claramente distingue a *alienação* da *cessão de direitos*. Esse dispositivo legal é relevante para efeito de interpretação sistemática da legislação tributária, tendo em vista que o art. 18 da Lei n. 9.249/1995 dispõe que “o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País”.

No quadro a seguir, confirmam-se as redações de ambos os dispositivos:

Art. 26 da Lei n. 10.833/2003	Art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988
Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que <i>alienar bens localizados no Brasil</i> .	Art. 3, § 3º. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou <i>cessão ou promessa de cessão de direitos</i> à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, <i>cessão de direitos</i> ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

7. COSTA NETTO, José Carlos. *Direito autoral no Brasil*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 344.

Segundo o art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, “na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins”.

Veja-se que o art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988 reconhece a possibilidade de alienação de direitos e de cessão de direitos, mas faz clara distinção entre bens ou direitos, sendo tal distinção confirmada por outros dispositivos da mesma lei<sup>8</sup>.

A cessão de direitos, citada no art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, consiste na transferência, por ato *inter vivos*, da titularidade de direitos patrimoniais. Nesse sentido, Modesto Carvalhosa ensina que os contratos de cessão transmitem a titularidade de direitos da propriedade industrial, como as patentes de invenção e de modelo de utilidade, bem como os registros de marca. Esses contratos de cessão de direitos de propriedade industrial estão previstos, primordialmente, na Lei n. 9.279/1996 e envolvem marcas, patentes de invenção, patentes de modelo de utilidade, desenhos industriais<sup>9</sup>.

Embora tanto a alienação quanto a cessão de direitos possam dar origem à apuração de ganhos de capital, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 fez referência apenas à alienação de bens, não tendo mencionado a alienação de direitos, a cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos. Essa ausência de referência à cessão de direitos, que, como visto, consta expressamente do art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, não parece ter sido impensada pelo legislador. Não houve esquecimento ou descuido. Trata-se, na verdade, de mera decorrência do fato de que os direitos não possuem localização geográfica determinada! Daí se vê que a

8. “Art. 3º [...] § 2º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza. [...]”

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago [...]

Art. 17, [...] § 2º. Os bens ou direitos da mesma espécie, pagos em datas diferentes, mas que constem agrupadamente na declaração de bens, poderão ser convertidos na forma do parágrafo anterior, desde que tomados isoladamente em relação ao ano da aquisição.”

9. CARVALHOSA, Modesto. *Tratado de direito empresarial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. v. 4. (online).



interpretação sistemática do art. 26 da Lei n. 10.833/2003 indica que o seu escopo não abrange a *cessão de direitos*.

Idêntica conclusão se extrai da comparação entre o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 e o art. 21 da Lei n. 8.981/1995, segundo o qual “o ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da *alienação de bens e direitos* de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas [...]”. Esse dispositivo legal deixa claro que tanto a alienação de bens quanto a alienação de direitos podem, em tese, conduzir à apuração de ganho de capital. Porém, ao disciplinar especificamente o ganho de capital de não residentes, o legislador alcançou apenas a alienação de bens, em virtude da necessidade de um vínculo de fonte de produção com o Estado brasileiro.

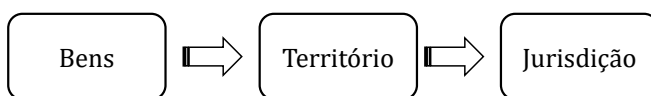
Outro elemento relevante para a interpretação sistemática reside no art. 72 da Lei n. 9.430/1996, que trata da incidência do IRRF nas situações em que haja aquisição ou remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito de radiodifusão. Segundo esse dispositivo legal, “estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela *aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito*, inclusive à transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira”.

Por mais que o art. 72 da Lei n. 9.430/1996 regule a incidência do IRRF quando há remessa de uma fonte pagadora no Brasil ao exterior, o legislador expressamente tratou das *remunerações de direitos*, distinguindo-as claramente das situações em que há remessa para remuneração de “bens”.

Feitos tais esclarecimentos, ressalte-se que a distinção entre a *alienação de bens* e a *cessão de direitos* não representa mera tecnicidade jurídica. Ao contrário, trata-se de uma decisão técnica do legislador, que se reflete em diversos ramos do Direito e se manifesta, por exemplo, na própria inaplicabilidade do regime jurídico destinado à proteção dos bens corpóreos aos direitos da propriedade intelectual. Basta citar, a título de ilustração, uma ação de reintegração de posse, que é específica para os bens de natureza corpórea, por ter como fim a recuperação da coisa. Se o termo “bens” pudesse ser utilizado indistintamente, para abranger também os direitos, a consequência seria a aplicação, aos

direitos da propriedade intelectual, de diversos institutos jurídicos direcionados apenas aos bens (corpóreos).

No campo específico do Direito Tributário, a interface da localização do bem (elemento de conexão) com o princípio da territorialidade ganha força a partir da constatação de que, no caso de conflitos de qualificação derivados de fatos plurilocalizados, os Estados somente possuem competência para qualificar os bens que se encontram em seu território, não podendo, portanto, se admitir a aplicação da extraterritorialidade. Há, portanto, uma ordem de vinculação:



Essa constatação é sobretudo relevante, uma vez que, se interpretado de forma ampla, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 permitiria que o Brasil cobrasse IRRF sobre a cessão, por exemplo, da marca Coca-Cola no exterior, com base no argumento de que essa marca, assim como diversas outras, possui registro no INPI. Em rigor, o registro no INPI possui, unicamente, a função de cumprir a Convenção de Paris, para fins de proteção da propriedade intelectual, sem que essa formalidade tenha o condão de transformar o ativo intangível, sem localização geográfica específica, em um ativo tangível, localizado em cada uma daquelas jurisdições onde houve o registro<sup>10</sup>.

Tanto isso é verdade que o art. 29 da Lei n. 9.279/1996, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, prevê que o registro da marca assegura ao seu titular o direito ao seu uso exclusivo em todo o território nacional. Com isso, protege-se o detentor da marca em relação à sua exploração em determinado território, impedindo que terceiros possam fazê-lo. Isso significa que o registro no INPI jamais será considerado como único indicativo para a localização de uma marca, por se tratar de requisito inerente à sua proteção jurídica no mercado que será explorado. O registro não indica, portanto, onde a marca está localizada e em qual Estado ocorrem as funções que levam à sua

10. O Superior Tribunal de Justiça assentou, nos autos do AgInt no REsp n. 1.663.455/SP, que o registro serve para dar publicidade ao direito de uso exclusivo do signo em todo o território nacional, impedindo a sua utilização por terceiros.

valorização (v.g., desenvolvimento, aperfeiçoamento, manutenção, proteção e exploração da marca).

Além disso, a atividade legislativa em matéria tributária é restringida pelo princípio da territorialidade material, que afasta a possibilidade de a lei contemplar, em seu antecedente normativo, substrato econômico que não tenha qualquer relação com o Estado<sup>11</sup>. O exercício do poder de criar normas jurídico-tributárias depende da utilização de critérios de conexão que expressem um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que pretende discipliná-los fiscalmente<sup>12</sup>.

Isso significa dizer que, ainda que o art. 26 da Lei n. 10.833 pudesse alcançar direitos, o que se admite apenas por hipótese, seria forçoso reconhecer que não haveria a necessária vinculação geográfica com o território brasileiro.

De fato, ao usar a expressão “alienar bens localizados no Brasil”, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 exige que o objeto do ato ou negócio jurídico de alienação seja qualificado como bem localizado no País, que é justamente o *elemento de conexão* que permite a tributação pelo Estado brasileiro. Desse modo, a exigência de localização do bem no território nacional não é mero capricho do legislador brasileiro, que pode ser suprimido ou desconsiderado na interpretação do art. 26 da Lei n. 10.833/2003. Ao revés, o exercício do poder de tributar por parte do Estado brasileiro pressupõe a existência de relação entre o fato econômico e a sua jurisdição.

O princípio da territorialidade pode ser considerado um costume, com observância cogente na ordem internacional<sup>13</sup>, decorrente de sua observância de forma reiterada por Estados soberanos, bem como um princípio de direito geralmente reconhecido pelas nações civilizadas, na condição de corolário do princípio da capacidade contributiva<sup>14</sup>.

11. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 336-337.

12. TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 69.

13. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 337.

14. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 334-337.

Assim, no âmbito do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, a localização do bem no território brasileiro é o elemento de conexão entre o fato econômico e o Estado brasileiro, que autoriza a imposição do IRRF sobre o eventual ganho de capital. Por consequência, a lei brasileira não pode incidir na hipótese em que o objeto direto do negócio jurídico realizado no exterior não envolver bem localizado no Brasil.

Ora, a pretensão de tributar negócios jurídicos envolvendo ativos intangíveis, que *não possuem uma localização geográfica definida* (em razão da ausência de corpo material) extrapola os limites da jurisdição do Estado brasileiro, o que representa um pressuposto para a aplicação do art. 26 da Lei n. 10.833/2003.

Dessa forma, ainda que a pretexto de preservar a arrecadação fiscal, não se pode admitir a expansão da soberania tributária brasileira e a violação do princípio da territorialidade material, a fim de que a lei brasileira alcance negócios jurídicos envolvendo ativos intangíveis, que não possuem localização geográfica determinada e que, portanto, carecem de elemento de conexão com o Brasil.

Daí se afirmar que a localização do bem alienado no País é pressuposto indispensável para a aplicação da lei tributária brasileira. Não se trata de mera questão de eficácia da imposição, mas, sim, de critério de legitimação da tributação internacional, que não pode ser desprezado na interpretação do citado dispositivo.

Nessa linha, deve-se esclarecer que a exigência de localização do bem no País não deve ser compreendida como um mero nexu físico para justificar a pretensão fiscal do Estado brasileiro, mas, sim, como um pressuposto para a determinação da *fonte de produção da renda*. A fonte da renda determina o alcance da lei tributária a partir de um elemento de conexão objetivo, atrelado à própria situação tributável. Dessa forma, ao adotar a localização do bem no Brasil como elemento de conexão, o Estado brasileiro vinculou-se à noção de fonte econômica da renda, exercendo o seu poder de tributar em relação aos rendimentos cuja origem esteja localizada em seu território. Afinal, como a renda emana de um evento econômico, que revela a sua fonte de produção, a sua utilização para a definição do âmbito normativo da lei tributária demarca a competência do Estado para a imposição tributária.

No plano teórico, a fonte da renda pode ser analisada a partir de dois enfoques distintos: fonte de produção e fonte de pagamento. A fonte de produção da renda tem índole econômica, sendo identificada a partir do nexo causal entre o substrato econômico e o fato que o determina. Assim, o conceito de fonte de produção refere-se ao local (limite territorial) em que a renda foi efetivamente gerada<sup>15</sup>. Logo, a fonte de produção demarca o local de ocorrência do evento que produziu ou originou a renda a ser tributada, que pode decorrer do exercício de atividade econômica, da utilização de fatores de produção ou, mesmo, da detenção de bens ou direitos capazes de gerar renda para o seu titular<sup>16</sup>.

Diversamente, a fonte de pagamento estabelece conexão com o Estado de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento do rendimento. Como os recursos necessários para o pagamento do rendimento devem ser extraídos do patrimônio de um titular, esse critério estabelece a conexão entre o rendimento e o Estado competente para a sua tributação a partir da localização da fonte de pagamento<sup>17</sup>. Assim, a fonte pagadora corresponde ao titular do patrimônio ao qual são imputáveis, do ponto de vista jurídico, os respectivos pagamentos, sendo irrelevantes o local do desembolso e a moeda em que se realizam<sup>18</sup>.

Para tributar o ganho de capital auferido na alienação de bens localizados no Brasil, na hipótese em que o adquirente e o alienante são partes residentes no exterior, o art. 26 da Lei n. 10.833 vinculou-se à fonte de produção da renda, sendo indispensável que a sua origem esteja em território brasileiro.

A exigência da localização da fonte de produção da renda no País confirma a impossibilidade de cobrança do IRRF sobre o ganho de capital auferido na alienação de ativos intangíveis, uma vez que a legitimidade para onerar a renda

---

15. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 343-345.

16. ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do imposto de renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 13, p. 108-109.

17. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 343-345.

18. TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 339.

produzida na operação internacional depende, nesse caso, da realização de ato produtivo dentro dos limites do território nacional, em linha com a concepção da pertinência econômica. Logo, para que o Estado brasileiro exerça o seu poder tributário sobre negócio jurídico ocorrido no exterior, a fonte da renda, que corresponde ao local em que a riqueza foi gerada, deve possuir vínculo territorial objetivo com o Estado brasileiro.

Ora, se o ativo intangível não possui existência física e localização geográfica, não se pode afirmar que a fonte de produção da renda está no Brasil. Esse aspecto confirma que o art. 26 da Lei n. 10.833 não alcança a alienação de direitos, pois o critério de pertinência econômica eleito pelo legislador está calculado na ideia do *locus rei sitae* (local de situação do bem).

A interpretação ora preconizada é confirmada pela leitura da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), como será demonstrado a seguir.

#### **4 A LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB) E A QUALIFICAÇÃO DE BENS E DIREITOS**

No direito internacional privado, o conceito de qualificação não se resume à identificação do corpo de regras jurídicas que deve ser adotado para disciplinar um caso concreto que envolve as leis de dois ou mais países. Embora o objetivo central seja a determinação do ordenamento jurídico aplicável a um fato plurilocalizado, a qualificação envolve um procedimento complexo, que passa pela classificação da situação de fato, de acordo com as categorias normativas definidas pelas regras jurídicas dos países envolvidos, pela identificação do elemento de conexão correspondente, e, por fim, pela determinação do ordenamento jurídico aplicável<sup>19</sup>.

No direito internacional privado, o cerne da preocupação reside no fato de que a diversidade cultural, histórica e política faz com que Estados soberanos apresentem normas jurídicas com estrutura e conteúdo material distintos. Com isso, surge a necessidade de definir o sistema jurídico aplicável a um fato

---

19. COELHO, Cristiane. Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária: doutrina e prática na América Latina. In: MAZZ, Addy; PISTONE, Pasquale (coord.). *Reflexiones en torno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2010. p. 88-91.

plurilocalizado<sup>20</sup>. No âmbito do direito tributário, a questão está relacionada à superposição do exercício do poder de tributar<sup>21</sup> por dois ou mais Estados soberanos e independentes<sup>22</sup>, em razão de um concurso de normas jurídicas<sup>23</sup>. Esse concurso de normas jurídicas, derivado da entropia das relações entre os sistemas tributários, acarreta a sobreposição de pretensões fiscais<sup>24</sup> sobre um fato dotado de elemento de estraneidade.

No contexto do direito internacional privado, o art. 8º da LINDB prevê que “para qualificar os bens e regular as relações a eles concernentes, aplicar-se-á a lei do país em que estiverem situados”. Esse dispositivo legal indica, por meio de um elemento de conexão, o sistema jurídico a ser utilizado para regular os bens e as relações jurídicas correspondentes, inclusive critérios de conceituação de bens, critérios classificatórios (bem móvel, semovente, imóvel; divisível, indivisível; fungível, infungível; corpóreo, incorpóreo; consumível, inconsumível, singular, coletivo etc.)<sup>25</sup>.

Esse dispositivo reforça a noção de territorialidade, que também foi acolhida pelo legislador tributário no art. 26 da Lei n. 10.833/2003. Não há competência para qualificar – e muito menos para tributar – bens que estejam localizados em outros Estados, o que afrontaria a própria noção de soberania.

Na sequência, para os casos de bens que não possuem uma localização determinada, o § 1º do art. 8º da LINDB usou a lei do país de domicílio do proprietário, justamente para evitar uma aplicação extraterritorial (“§ 1º. Aplicar-se-á a lei do país em que for domiciliado o proprietário, quanto aos bens móveis que ele trouxer ou se destinarem a transporte para outros lugares”). Houve, assim, a adoção de um elemento de conexão distinto para os bens móveis, incluindo os ativos intangíveis.

---

20. MONACO, Gustavo Ferraz de Campos. *Conflitos de leis no espaço e lacunas (inter)sistêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 52.

21. GEST, Guy; TIXIER, Gilbert. *Droit fiscal international*. 2. ed. Paris: PUF, 1990. p. 19.

22. MIRAULO, Anna. *Doppia imposizione internazionale*. Milano: Giuffrè, 1990. p. 4.

23. TARIGO, Paola. *Diritto internazionale tributario*. Torino: Giappichelli, 2018. v. 1, p. 49.

24. PISTONE, Antonio. *La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri ramo del diritto*. Padova: Cedam, 1994. p. 113-134.

25. MONACO, Gustavo Ferraz de Campos. *Conflitos de leis no espaço e lacunas (inter)sistêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 78.

É o que também se verifica em matéria tributária. Não estando o bem localizado no Brasil, a tributação do ganho de capital deve ser exclusiva no Estado de residência do seu proprietário.

Veja-se que problema semelhante ao enfrentado pelo § 1º do art. 8º da LINDB coloca-se no art. 26 da Lei n. 10.833/2003.

Suponha-se que um não residente possua um quadro extremamente valioso (v.g., uma obra de Pablo Picasso), que está localizado em um museu no Brasil (para os fins didáticos do exemplo, é irrelevante ter havido importação definitiva ou mera admissão temporária). Imagine-se que esse não residente decida vender essa obra para outro não residente. Teria o Brasil competência para tributar o ganho de capital, ainda que o quadro estivesse localizado no Brasil? A resposta seria negativa, pois a valorização do quadro não possui qualquer elemento de conexão com o Brasil, sendo integralmente arcada pelo seu proprietário.

Isso ocorre em virtude das próprias características de mobilidade e circulação dos bens móveis. Retomando o exemplo anterior, suponha-se que o quadro de Pablo Picasso permaneceu por 40 anos nos Estados Unidos, tendo sido enviado ao museu no Brasil no mês em que viria ocorrer a sua venda. O mero fato de o referido quadro estar localizado no Brasil no momento da alienação permitiria a cobrança de IRRF sobre eventual ganho de capital? É evidente que não!

Esses problemas derivados da natureza móvel de um bem se agravam ainda mais no caso de ativos intangíveis, em virtude da impossibilidade de se estabelecer uma localização geográfica (*situs*). Em tais situações, como visto, não há como se aplicar o critério da localização geográfica.

De fato, os ativos intangíveis se localizam na jurisdição do seu titular, pois o seu valor intrínseco decorre da propriedade jurídica e da possibilidade de exploração econômica mediante licenciamento para terceiros. Se o titular alterar sua residência fiscal, os direitos relativos aos ativos intangíveis passarão a ser exercidos nessa nova jurisdição. Se houver a cessão da titularidade do ativo intangível para um terceiro, será o Estado de residência do alienante que poderá tributar o ganho de capital. Em suma, a ausência de elementos corpóreos predominantes no ativo intangível demonstra que não se pode atribuir a ele outra localidade que não a jurisdição do seu titular.



Essa breve exposição a partir da LINDB mostra que a interpretação do art. 26 da Lei n. 10.833/2003 ora exposta é a única compatível com os elementos de conexão que orientam o direito tributário aplicável a fatos plurilocalizados.

## 5 O ART. 26 DA LEI N. 10.833/2003 E AS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

A interpretação ora exposta pode levar dúvidas a respeito da possibilidade de aplicação do art. 26 da Lei n. 10.833 às alienações de participações societárias, que envolvem o direito de propriedade sobre as ações ou quotas de uma sociedade.

Essa indagação é relevante, entre outras razões, porque o CARF já reconheceu a aplicação do art. 26 da Lei n. 10.833 em casos de *alienação indireta de participações societárias* no Brasil<sup>26</sup>, como no Acórdão n. 2202-00346, de 02.12.2009 (“Caso Mineração Marulis”), no Acórdão n. 2201-002.666, de 10.02.2015 (“Caso Cosan”) e no Acórdão n. 2402-011.061, de 03.02.2023 (“Caso CPFL Energia”).

No primeiro caso citado (Acórdão n. 2202-00346), as ações da sociedade no Brasil foram transferidas para uma pessoa jurídica recém-constituída no Uruguai (Givors), cujas quotas foram adquiridas pela Sociedade de Mineração Tijuca Ltda. (“Tijuca”). Os principais indícios invocados pelo Fisco para a caracterização da simulação relativa foram os seguintes: (i) o titular das ações havia manifestado expressamente seu interesse de aliená-las antes de efetuar a transferência para a sociedade no Uruguai; (ii) a sociedade no Uruguai adquiriu as ações da empresa brasileira um dia antes do contrato de compra e venda celebrado com a Tijuca; e (iii) o único ativo da sociedade no Uruguai era a participação societária detida na empresa brasileira. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), na Decisão n. 12-16114, de 20.09.2007, manteve o auto de infração lavrado sob a acusação de alienação indireta de bem situado no Brasil, mediante a venda de quotas de sociedade controladora constituída no exterior<sup>27</sup>. Posteriormente, essa decisão veio a ser reformada pelo CARF, no Acórdão n. 2202-00346, de 02.12.2009, sob a alegação

26. Trata-se de situações em que o objeto do negócio jurídico envolve uma sociedade no exterior, mas cujo principal ativo é uma sociedade localizada no Brasil.

27. Confira-se a ementa da decisão: “IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO INDIRETA DE BEM SITUADO NO BRASIL POR EMPRESA ESTRANGEIRA. A alienação de cotas de empresa estrangeira por sua controladora, também do exterior, a empresa nacional, enseja a apuração de ganho de capital, se o patrimônio da primeira formado por bem situado no

de vício formal no lançamento de ofício, que deveria ter sido lavrado contra as pessoas físicas vendedoras. Apesar do cancelamento da autuação fiscal, houve o reconhecimento da possibilidade de aplicação do art. 26 da Lei n. 10.833/2003.

No segundo precedente (Acórdão n. 2201-002.666), as autoridades fiscais cobraram o IRRF incidente na alienação de ações da Esso Brasileira de Petróleo Ltda. (“Esso Brasil”), por meio da alienação de quotas de duas sociedades constituídas na Holanda (ExxonMobil International Holdings B.V. e ExxonMobil Brazil Holdings B.V.). Os principais indícios invocados pelo Fisco para a caracterização da simulação relativa foram os seguintes: (i) as sociedades holandesas não existiam no momento em que começaram as negociações entre o Grupo Cosan (adquirente) e o Grupo ExxonMobil (vendedor); (ii) o contrato de compra e venda de ações fazia referência à aquisição da empresa operacional localizada no Brasil; (iii) o curto período de existência das sociedades holandesas; e (iv) a liquidação das sociedades holandesas, após a aquisição pelo Grupo Cosan. Ao examinar o tema, o CARF entendeu que as pessoas jurídicas interpostas no exterior, para evitar a incidência de IRRF sobre o ganho de capital auferido no Brasil, devem ser desconsideradas para fins do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, reconhecendo, portanto, sua aplicação a participações societárias.

No terceiro precedente (Acórdão n. 2402-011.061), a CPFL Energia adquiriu ações de uma sociedade sediada na Espanha (Jantus SL), que detinha participação societária direta em duas empresas no Brasil (SIIF Energies do Brasil Ltda e SIIF Desenvolvimento de Projetos Eólicos Ltda.). A turma julgadora, por maioria de votos, manteve o lançamento de ofício, e, por consequência, a exigência do IRRF sobre o ganho de capital, sob os seguintes argumentos: (i) a Jantus não tinha funcionários e dirigentes; (ii) os únicos ativos da Jantus eram as duas sociedades no Brasil; (iii) o único interesse da CPFL, enquanto adquirente, era nas duas empresas no Brasil, como forma de obter hegemonia na produção de energias renováveis; (iv) o objeto da negociação, evidenciado em relatórios de auditorias, atos de concentração, laudos de avaliação e no próprio contrato de compra e venda, envolvia as empresas no Brasil.

---

Brasil, tendo em vista que a situação de fato é a alienação de bem situado no País por empresa estrangeira a empresa brasileira”.

Essa breve exposição da jurisprudência demonstra que a dúvida é pertinente, sendo necessário esclarecer por que a expressão “alienar bens localizados no Brasil” pode alcançar as participações societárias, mas não os ativos intangíveis.

As ações ou quotas são títulos emitidos por pessoas jurídicas, que conferem ao seu titular uma participação em seu capital social, com uma série de direitos políticos e econômicos (direito de voto, direito de participar dos lucros sociais, direito de fiscalização, direito de preferência, entre outros). As ações ou quotas representam, portanto, direitos sobre uma participação societária, que, diferentemente dos ativos intangíveis, possuem uma localização geográfica possível.

Tullio Ascarelli, em 1955, já advertia que as ações ou quotas não tinham um valor em si mesmas, mas, sim, no que elas representavam, ou seja, uma fração do patrimônio (universalidade jurídica) que forma o seu substrato econômico<sup>28</sup>. Assim, ainda que o contrato de compra e venda de participação societária tenha por objeto transferência das participações sociais e dos direitos políticos na sociedade adquirida, é inegável que são os bens e direitos integrantes do seu patrimônio que atribuem valor aos títulos negociados (ações ou quotas). A sociedade permanecerá como titular dos bens integrantes do seu patrimônio, mas o poder de direção em relação ao uso dos bens e direitos na consecução dos negócios sociais fica a cargo do adquirente<sup>29</sup>.

É essa particularidade que faz com que os títulos ou valores mobiliários representativos do capital social de uma pessoa jurídica possam ter uma localização geográfica possível. Nesse sentido, o art. 1.126 do Código Civil considera como nacional a sociedade que seja constituída e tenha a sua sede de administração no País<sup>30</sup>. Esse critério também é aplicável às sociedades anônimas no Brasil, tal como previsto no art. 60 do Decreto-lei n. 2.627/1940, mantido em vigor pelo art. 300 da Lei n. 6.404/1976<sup>31</sup>.

---

28. ASCARELLI, Tullio. Riflessioni in tema di titoli azionari e società tra società. In: ASCARELLI, Tullio. *Saggi di diritto commerciale*. Milano: Giuffrè, 1955. p. 242.

29. PIVA, Luciano Zordan. *O earn-out na compra e venda de empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 54.

30. “Art. 1.126. É nacional a sociedade organizada de conformidade com a lei brasileira e que tenha no País a sede de sua administração.”

31. “Art. 60. São nacionais as sociedades organizadas na conformidade da lei brasileira e que têm no País a sede de sua administração.”

No campo do Direito Tributário, o art. 202 do RIR/2018 define o domicílio da pessoa jurídica, que corresponderá ao estabelecimento expressamente indicado em seu ato constitutivo, ou, quando existir mais de um, o local do estabelecimento centralizador ou a sede de administração no País<sup>32</sup>.

Reforçando a interpretação ora exposta, o art. 11 da LINDB prevê que “as organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem”. Assim, o elemento de conexão para as sociedades, para fins de qualificação no direito internacional privado, corresponde ao Estado no qual elas estão constituídas.

Daí se vê que, na alienação de ações ou quotas de uma pessoa jurídica constituída no Brasil, há elemento de conexão apto a autorizar a incidência de IRRF sobre o ganho de capital, tendo em vista que sempre haverá um vínculo fixo com o Brasil, representado pela sede de administração ou pelo *estabelecimento*.

## 6 A INSCRIÇÃO NO CNPJ E A FALTA DE PROCURADOR NO BRASIL

Outra evidência de que o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 não alcança os ativos intangíveis pode ser encontrada no art. 4º, XV, da Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018, no qual não há previsão de inscrição no CNPJ por entidades domiciliadas no exterior que detenham direitos relativos à propriedade industrial.

Ao contrário, para além da ausência de exigência de inscrição, o art. 4º, § 4º, da citada Instrução Normativa expressamente prevê que a inscrição no CNPJ não é necessária para ativos intangíveis, como marcas e patentes. Essa constatação é relevante porque a entidade domiciliada no exterior, para obter a inscrição do CNPJ, deve ter procurador ou representante legalmente constituído domiciliado no Brasil, nos termos do art. 7º, § 1º, da Instrução Normativa.

Assim, enquanto o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 atribui ao procurador (representante) do adquirente residente no exterior a responsabilidade de reter e recolher o IRRF sobre o ganho de capital auferido por alienante residente no exterior em relação a “bens localizados no Brasil”, o art. 4º da

32. “Art. 202. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é:

I – em relação ao imposto sobre a renda de que trata este Livro:

a) quando existir um único estabelecimento, o lugar onde este esteja situado; e

b) quando existir mais de um estabelecimento, à opção da pessoa jurídica, o lugar onde esteja situado o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa no País [...].”

Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018 somente obriga o residente no exterior a se inscrever no CNPJ e indicar um procurador ou representante no caso de bens tangíveis ou ativos financeiros. Para bens intangíveis, como os relativos à propriedade industrial, ainda há expressa dispensa de inscrição no CNPJ e de indicação de representante.

Ora, como a regra de sujeição passiva do art. 26 da Lei n. 10.833 exige procurador no Brasil, é evidente que esse dispositivo legal não pretendeu alcançar os proprietários de ativos intangíveis, que não precisam ter procurador no País. Do contrário, haveria uma clara incongruência entre a hipótese normativa da regra (alienação de bens por não residente) e o seu consequente (recolhimento do IRRF pelo procurador no Brasil), já que não haveria procurador no caso de ativos intangíveis.

A pretensão de aplicar o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 para bens ou direitos que não possuem um representante indicado no CNPJ equivale a impor sujeição passiva a terceiro que não possui relação com o fato gerador da obrigação tributária, o que extrapolaria os limites do art. 128 do Código Tributário Nacional.

Afinal, o procurador administra aquilo que exige registro no CNPJ, o que não compreende os intangíveis. Tanto isso é verdade que o registro no CNPJ é o elemento que, na visão de Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha, evidencia o vínculo do procurador com o fato gerador da obrigação tributária. Nas palavras desses autores, “o procurador do não residente junto ao CNPJ atua como administrador de bens de terceiros. Ora, se é esta a função do procurador, parece-nos que a mesma é compatível com o art. 128 do Código Tributário Nacional, que exige que o responsável seja ao menos indiretamente vinculado ao fato gerador da obrigação tributária”<sup>33</sup>.

Diante disso, constata-se que a Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018 confirma a interpretação ora exposta em relação ao alcance do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, ao não exigir a inscrição no CNPJ por entidades domiciliadas no exterior que detenham direitos relativos à propriedade industrial ou intelectual no Brasil.

---

33. GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 341.

## 7 CONCLUSÕES

Por todo o exposto, é possível concluir que o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 não autoriza a incidência de IRRF sobre o ganho de capital auferido na alienação de ativos intangíveis por não residentes, tendo em vista que: (i) o texto normativo utiliza a expressão “alienação de bens” de forma isolada, sem mencionar a “cessão de direitos”; (ii) a localização geográfica do objeto do ato ou negócio jurídico de alienação no território brasileiro é o *elemento de conexão* que permite o exercício do poder de tributar pelo Brasil; (iii) ativos intangíveis, que não possuem localização geográfica determinada, carecem de elemento de conexão com o Brasil, por ausência de fonte de produção da renda localizada em território brasileiro.

## 8 REFERÊNCIAS

- ASCARELLI, Tullio. Riflessioni in tema di titoli azionari e società tra società. In: ASCARELLI, Tullio. *Saggi di diritto commerciale*. Milano: Giuffrè, 1955.
- BARBOSA, Denis Borges. *Tratado da propriedade intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.
- CARVALHOSA, Modesto. *Tratado de direito empresarial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. v. 4. (online).
- COELHO, Cristiane. Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária: doutrina e prática na América Latina. In: MAZZ, Addy; PISTONE, Pasquale (coord.). *Reflexiones en torno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2010.
- COSTA NETTO, José Carlos. *Direito autoral no Brasil*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.
- GEST, Guy; TIXIER, Gilbert. *Droit fiscal international*. 2. ed. Paris: PUF, 1990.
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012.
- MIRAULO, Anna. *Doppia imposizione internazionale*. Milano: Giuffrè, 1990.
- MONACO, Gustavo Ferraz de Campos. *Conflitos de leis no espaço e lacunas (inter) sistêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- PISTONE, Antonio. *La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri ramo del diritto*. Padova: Cedam, 1994.

PIVA, Luciano Zordan. *O earn-out na compra e venda de empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 5.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do imposto de renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 13.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TARIGO, Paola. *Diritto internazionale tributario*. Torino: Giappichelli, 2018. v. I.

TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

