

Tributação Internacional de “Goodwill” e Intangíveis

Ricardo Mariz de Oliveira

Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Civil pela mesma Faculdade. Advogado e Consultor em Direito Tributário desde 1963. Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Resumo

Neste artigo pretende-se enfrentar diversos aspectos tributários derivados da titularidade, da alienação e da utilização de bens intangíveis em geral, e de “goodwill” em especial. Ele está decomposto nos seguintes capítulos: I - Definições; II - Ganho de Capital Internacional sobre “Goodwill” e Intangíveis; III - Renda Derivada de “Goodwill” e Intangíveis; e IV - Custos ou Despesas Derivados de “Goodwill” e Intangíveis.

Abstract

This article seeks to discuss several tax aspects related to the ownership, transfer, and use of intangibles in general and goodwill in particular. It is divided into the following chapters: I - Definitions; II - International Capital Gains from Transfers of Goodwill and Intangibles; III - Income from Transfers of Goodwill and Intangibles; and IV - Costs and Expenses from Transfers of Goodwill and Intangibles.

I - Definições

Abordar a tributação internacional de “goodwill” e intangíveis importa, preliminarmente, em definir termos e conceitos, mormente no Brasil, em virtude das recentes alterações nas práticas contábeis brasileiras, para alinhamento com as internacionais, e em momento no qual alguns conceitos contábeis não são compatíveis com os previstos na legislação tributária do nosso País.

Neste sentido, vou começar dizendo que a palavra da língua inglesa “goodwill” será tomada nesta exposição como correspondente a “fundo de comércio”, que na língua portuguesa tem o mesmo significado dos termos “fonds de commerce”, no francês, “aviammento”, no italiano, e outros equivalentes, como o “azienda”, do espanhol.

Qualquer estudioso do Direito brasileiro sabe que o próprio significado da expressão “fundo de comércio” não é entendido de modo unânime pelos autores jurídicos, isto porque, embora haja uma noção generalizada de que represente um conjunto de bens, tomados no sentido de utilidades à disposição da empresa ou do empresário para o desenvolvimento do seu negócio, não dispõe de uma rígida definição por norma legal¹, e tem comportado algumas dissensões doutrinárias quanto ao que integra ou não tal conjunto.

¹ Talvez o mais próximo de uma definição, que se encontre no direito positivo brasileiro, foi o conceito exarado no antigo Decreto n. 24.150 e na atual Lei n. 8.245, a que farei menção mais adiante.

Paralelamente, a ciência contábil encara fundo de comércio de uma maneira peculiar, ao menos se entendido o termo como sinônimo de “goodwill”, e digo sinônimo porque esta última palavra há muito já adentrou em nosso vocabulário corrente, quase transformando-se em verdadeiro anglicismo (em virtude do que até seria possível eliminar as aspas, ao ser grafada num texto em português).

Realmente, para os contabilistas, não só do Brasil como também do exterior, “goodwill” corresponde ao próprio resultado que se pode obter com a exploração da empresa, num sentido equivalente ao que a lei brasileira sobre o Imposto de Renda da pessoa jurídica fala em “expectativa de rentabilidade futura”. Não obstante, os Professores Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus são precisos ao dizerem, referindo-se à letra “b” do parágrafo 2º do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, cuja letra alude à expectativa de rentabilidade:

“A letra ‘b’ é exatamente o ‘Goodwill’, ou melhor, é a prova da existência de fatores e sinergias que o provocam. A rentabilidade em si não é o ‘Goodwill’, ela é a consequência de inúmeros fatores e sinergias conforme tentativa e parcialmente listados atrás. Mas ambos se vinculam totalmente.”²

Os fatores a que eles se referem constam da seguinte noção, que deram para “goodwill”, após transcrição do conceito de “aviiamento”:

“Esse conceito sempre esteve ligado à capacidade de geração de lucros anormais por conta da fidelidade da clientela, da localização, da imagem, da reputação, da marca, do monopólio, da tecnologia, da qualidade do corpo de venda, dos corpos gerencial, de produção ou outro, do treinamento, da propaganda e, quase sempre, da sinergia entre fatores como esses e tantos outros.”³

Alguns dicionaristas brasileiros explicam a palavra “fundo de comércio” como “goodwill”, e vice-e-versa, como Manoel Orlando de Moraes Pinho⁴, que, ao traduzir “goodwill” para o português, detalha:

“Fundo de comércio; bens intangíveis, tais como o valor do bom relacionamento com clientes, moral elevado dos empregados, bom conceito nos meios empresariais, boa localização, etc., os quais excedem o ativo líquido tangível de uma empresa.”

Portanto, já na nossa língua, fundo de comércio requer uma conceituação, e, em se tratando da sua consideração para fins de eventuais incidências tributárias em nível internacional, é apropriado identificar o termo português com o termo inglês.

Assim, começo acolhendo a definição dada pelo *Black’s law dictionary*⁵, segundo o qual:

² Cf. MARTINS, Eliseu; e IUDÍCIBUS, Sérgio de. Intangível - Sua relação contabilidade/direito - Teoria, estruturas conceituais e normas - Problemas fiscais de hoje. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. v. 2. São Paulo: Dialética, 2011. p. 69, trecho na p. 77.

³ MARTINS, Eliseu; e IUDÍCIBUS, Sérgio de. Op. cit., p. 75.

⁴ PINHO, Manoel Orlando de Moraes. *Dicionário de termos de negócios*. São Paulo: Price Waterhouse/Altas, 1995. p. 85 e 242.

⁵ Cf. GARNER, Bryan A. (Ed.) *Black’s law dictionary*. 8. ed. Thomson West. p. 715.

“Goodwill - A business's reputation, patronage, and other intangible assets that are considered when appraising the business, esp. for purchase; the ability to earn income in excess of the income that would be expected from the business viewed as a mere collection of assets. Because an established business's trademark or servicemark is a symbol of goodwill, trademark infringement is a form of theft of goodwill. By the same token, when a trademark is assigned, the goodwill that it carries is also assigned.”⁶

Nessa definição (que não colide com as anteriores) é possível distinguir que o “goodwill” corresponde a bens intangíveis que são levados em conta para avaliação do negócio, inclusive para sua venda, correspondendo à possibilidade de gerar renda em adição ao que seria possível obter no mesmo negócio visto como mero conjunto de bens. Porém, ao meu ver, principalmente a parte final da definição clareia ainda mais que “goodwill” não é necessariamente um bem isoladamente considerado, mas vários bens, e sempre bens intangíveis.

As mesmas noções também aparecem no *Gilbert law summaries - law dictionary*⁷:

“Good Will: An intangible asset which represents the favorable attitude of clients or customers of a business toward the operation of the business; the value of a business enterprise, above and beyond the value of the business' tangible assets, which represents the enterprise's reputation with the public and its managerial ability.”⁸

Encontro ainda, nessas definições, a minha conclusão de que o “goodwill” também depende da *expertise* do empresário em reunir o conjunto de bens que lhe propiciam a capacidade de produzir lucro em nível superior ao que seria possível obter com uma simples coleção de bens, por si, quando não acompanhados de tal capacidade gerencial.

Até podemos observar que a capacidade de gerenciar o negócio está no âmago da definição legal de empresário, dada pelo artigo 966 do Código Civil Brasileiro: “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente *atividade econômica organizada* para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Definição esta que o parágrafo único completa dizendo: “Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir *elemento de empresa*.”

⁶ Minha tradução livre: “Goodwill - Uma reputação comercial, clientela, e outros intangíveis que são considerados quando da avaliação de um negócio, inclusive para sua aquisição; a habilidade de produzir renda em excesso à renda que seria esperada do negócio visto como um mero conjunto de bens. Porque uma marca registrada de um negócio estabelecido ou uma marca de serviço é símbolo de ‘goodwill’, a violação dessa marca é uma forma de apropriação ilegal de ‘goodwill’. Pela mesma razão, quando uma marca é transferida, o ‘goodwill’ que ela carrega também é transferido.”

⁷ Harcourt Brace Legal and Professional Publications Inc., p. 131.

⁸ Minha tradução livre: “Good Will - Um ativo intangível que representa a atitude favorável de clientes e compradores de um negócio a respeito da operação do negócio; o valor de uma empresa, acima e além do valor dos ativos tangíveis do negócio, que representa a reputação da empresa perante o público e sua habilidade gerencial.”

Ou seja, o empresário não é a empresa, nem os bens materiais e imateriais que a compõem, também não é o “goodwill”, porém é aquele que dá organização a esses bens e à atividade econômica, e que imiscui nessa organização (como “elemento de empresa”) a sua própria capacidade profissional.

O empresário, portanto, também não é o dono ou o sócio da empresa, agindo nesta condição, mas é aquele que, sendo ou não sócio ou dono, exerce a atividade profissionalmente, daí mesmo ser consequência ele perceber uma remuneração por seu trabalho, independente do ganho que possa obter pela detenção do capital (ou de parte dele, se algum capital tiver), empregado na mesma empresa. Na verdade, o capital é empregado na pessoa jurídica que desenvolve a empresa como atividade do seu objeto social.

Surgem aí os conhecimentos e a experiência do empresário na gestão da empresa, sendo esta - “empresa” - uma palavra que a língua portuguesa (inclusive em seu linguajar jurídico) emprega em sentidos variados, dentre os quais o de estabelecimento, não entendido como mero local físico onde a empresa está situada (em cujo sentido a empresa pode estar situada em vários locais, isto é, ser composta por vários estabelecimentos), mas “estabelecimento” no significado do complexo de bens que estão empregados na exploração da empresa, o que também nos faz voltar ao Código Civil, para lembrar sua definição contida no artigo 1.142: “Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.”

Neste aspecto particular, portanto, a empresa corresponde ao empreendimento econômico, e estabelecimento ou empresa se aproxima do conceito de “going concern”⁹: “A commercial enterprise actively engaging in business with the expectation of indefinite continuance.”¹⁰

Entretanto, o estabelecimento pode conter muito mais do que o fundo de comércio, e geralmente é assim, pois ele, além do fundo de comércio, dispõe de outros bens, de sua propriedade ou da propriedade de terceiros, mas com uso concedido, dentre os quais o próprio prédio, os móveis, os equipamentos, as máquinas, os estoques. Por conseguinte, pode ser identificado apenas o estabelecimento, ou somente o fundo de comércio, não havendo necessidade de este estar acompanhado de fundo de comércio, ou vice-versa.

Curioso destacar que, se o empresário não se confunde com qualquer bem da empresa, principalmente com os intangíveis, sua *expertise* pode ser elemento da empresa, de tal modo que, em última análise, sua manutenção numa empresa pode representar elemento do seu fundo de comércio, a ser considerado quando da avaliação da mesma. Quero dizer com isto que uma empresa pode valer mais enquanto participar da mesma, na condição de empresário, determinado indivíduo que seja capaz de torná-la operativa e lucrativa acima do que outros conseguiriam fazê-lo. Não é por outra razão que em várias alienações ou combinações de negócios são incluídas cláusulas de obrigação desses indivíduos permanecerem na empresa ao menos por um determinado número de anos.

⁹ GARNER, Bryan A. Op. cit., p. 712.

¹⁰ Minha tradução livre: “Uma empresa comercial ativamente engajada em um negócio com a perspectiva de continuação indefinida.”

À toda evidência, nas corporações de porte médio e grande, atuam dois ou mais empresários, participando dos seus conselhos de administração ou de suas diretorias, com designações próprias dos seus cargos, variáveis de acordo com os usos e costumes, mas todos "empresários", segundo aquele conceito legal vigente no Brasil.

Em suma, empresários gerem pessoas jurídicas e suas empresas, empresas (ou estabelecimentos) que se constituem por conjuntos organizados de bens materiais e imateriais empregados organizadamente (pelos empresários) para o exercício de atividades econômicas, portanto, obviamente, na persecução de lucros.

Dentre os bens da pessoa jurídica, há os corpóreos - destinados às atividades da empresa, que nossa lei (Lei n. 6.404, de 1976, com as alterações das Leis n. 11.638, de 2007, e 11.941, de 2009) -, ao direcionar como devem ser feitas e publicadas as demonstrações financeiras, classifica e denomina como "ativo imobilizado" (artigo 179, inciso IV¹¹); em contraposição aos bens imateriais, classificados e denominados como "ativo intangível" (artigo 179, inciso VI¹²), sendo importante ter em mente que ambos os grupos não constituem a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica, pois somente reúnem os destinados à exploração da atividade econômica, portanto os bens do ativo não circulante, tidos como ativos permanentes, ou ativos fixos. Todavia, ao lado deles, outros bens materiais ou imateriais, que constituem os objetos a serem colocados em circulação econômica (matérias primas, produtos intermediários e de embalagem, produtos industrializados e mercadorias de revenda, serviços etc.), que compõem o ativo circulante e o ativo realizável a longo prazo, integram o patrimônio empresarial, tanto quanto outros direitos (caixa, bancos, contas a receber etc.) também do ativo circulante, e ainda as obrigações refletidas no passivo circulante (a diferença matemática entre todos os ativos e todos os passivos é o patrimônio líquido, ou o passivo não circulante).

Esta breve incursão na classificação contábil requerida pela lei nacional do Brasil tem uma particular importância para a presente exposição, porque permite perceber que, ao menos neste plano, bens materiais não participam do fundo de comércio, pois este está integrado no ativo intangível, juntamente com quaisquer bens intangíveis que possam ser identificados e considerados isoladamente, inclusive valorizados por si, ao passo que os bens corpóreos estão no ativo imobilizado.

Com isto, e para este efeito, a lei toma partido na controvérsia doutrinária, pois vários autores brasileiros admitem que o fundo de comércio reuniria todos os bens materiais e imateriais da empresa, até mesmo a ponto de confundir-lo com esta própria, ou com o estabelecimento.

Mas não é assim, inclusive na noção de fundo de comércio como sendo algo que pode até mesmo não ser composto por bens (utilidades) identificáveis e valorizáveis isoladamente, mas que são partes integrantes de um complexo de bens que dependem uns dos outros para resultar na capacidade de geração de lucros. Até a

¹¹ "IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens."

¹² "VI - no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido."

sinergia de ativos intangíveis é considerada na conceituação de fundo de comércio.

Vale dizer que na seara contábil não existe dissenso quanto a que o fundo de comércio não se compõe por bens tangíveis, a ponto de Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus dizerem que o fundo de comércio é o mais intangível dos intangíveis¹³.

Pensemos, pois, um pouco mais sobre o que seja fundo e comércio, introduzindo algumas novas noções sobre ele, e também sobre os próprios bens imateriais (ou intangíveis) com que a empresa lida.

Um fundo de comércio pode estar representado por um único bem, se este for fundamental para o empresário e a empresa que o utilizam. Mas geralmente ele não se reduz a um só bem, no mais das vezes se apresentando como um conjunto de bens imateriais, de caráter instrumental, utilizados pelo empresário para o exercício da atividade empresarial.

Portanto, não só se trata de olhar para os bens disponíveis e considerados individualmente, mas enxergá-los como conjunto organizado, disposto organicamente para a empresa atuar, seja na totalidade desta, seja em algum dos seus setores, dado que ele pode ser útil à empresa total, integrada por mais de um estabelecimento, mas também pode servir a apenas um ou alguns, mormente quando mais de uma atividade seja exercida na mesma pessoa jurídica (portanto, quando numa única estrutura jurídica encontrem-se múltiplas empresas, isto é, múltiplos empreendimentos). Pela mesma razão, é bem possível, numa única corporação disseminada em mais de um local, principalmente com atividades distintas, que nesta mesma entidade haja mais de um fundo de comércio.

Destarte, afastando do fundo de comércio os bens materiais, vamos nele encontrar o conjunto de bens imateriais que integram (mas não esgotam) os meios de produção de uma empresa, englobando os conhecimentos técnicos, os direitos de propriedade industrial possuídos ou empregados por cessão de uso, inclusive as marcas, os logotipos e desenhos industriais, a confiança da clientela, a própria clientela, a *expertise* operacional disseminada entre os trabalhadores e não identificada apenas no empresário, a localização estratégica para a prática empresarial, e muitos outros, evidentemente variáveis de empresa para empresa.

Dos vários componentes do fundo de comércio, quero destacar dois: o local estratégico e a marca.

A localização estratégica, que muitas vezes está ligada ao que se denomina "ponto de comércio" ou "ponto comercial", pode ser essencial ao negócio, seja em relação ao mercado fornecedor de insumos (inclusive de mão de obra especializada), seja em relação ao mercado consumidor, o que se manifesta principalmente no comércio varejista, mas também não deixa de existir nas demais atividades econômicas, pois o cliente tem que estar o mais próximo possível da empresa, seja na fase de obtenção de pedidos, seja na fase da sua execução ou ainda no pós-venda, em virtude das múltiplas obrigações decorrentes do fornecimento, como transporte e respectivos seguros, garantias, assistência para implantação e para uso ou operação etc.

¹³ MARTINS, Eliseu; e IUDÍCIBUS, Sérgio de. Op. cit., p. 85.

A localização espacial do negócio pode ser tão importante que proprietários de imóveis existentes em pontos privilegiados começaram a cobrar “luvas” pelo ponto, e locatários de imóveis, para a cessão de seus contratos de locação. A antiga “Lei de Luvas” (Decreto n. 24.150, de 1934) proibiu essa prática (artigo 29), o que está mantido nas revisões e renovações contratuais pelo artigo 45 da lei que a revogou, qual seja, a Lei n. 8.245, de 1991.

É relevante trazer à baila alguns “consideranda” do Decreto n. 24.150, pois eles vincularam o ponto à noção de fundo de comércio e relacionaram a noção deste com a de bens intangíveis:

“Considerando que a necessidade de regular as relações entre proprietários e inquilinos, por princípios uniformes de equidade, se fez sentir universalmente, impondo como impôs aos povos da mais elevada educação jurídica a instituição de leis especializadas; considerando que, se de um modo geral essa necessidade se impôs, mais ainda se torna impreterível, tendo em vista os estabelecimentos destinados ao comércio e à indústria, por isso que o valor incorpóreo do ‘Fundo do Comércio’, se integra em parte no valor do imóvel, trazendo destarte pelo trabalho alheio benefícios ao proprietário; considerando assim que não seria justo atribuir exclusivamente ao proprietário tal quota de enriquecimento em detrimento, ou melhor, com o empobrecimento do inquilino que criou o valor.”

Portanto, esse decreto partia do pressuposto da existência de um intangível conhecido como “fundo de comércio”, que, desenvolvido pelo inquilino, acaba produzindo a valorização do imóvel a ele não pertencente, inclusive integrando-se a este para posteriores explorações do comércio no mesmo local. Além disso, o mesmo decreto, precisamente quanto à noção de fundo e comércio, e ainda tendo em mente que vinculava o ponto comercial a ele, garantia uma indenização pelas perdas incorridas pelo inquilino que tivesse que se mudar por não poder renovar a locação, indenização esta que se devia inclusive à “desvalorização do fundo de comércio” do comerciante que tivesse que se mudar de local (artigo 20).

Na atual Lei n. 8.245 há disposições no mesmo sentido, pois o artigo 51 garante a renovação dos contratos de locação de imóveis destinados ao comércio, nas condições que especifica, e diz, no parágrafo 2º, que

“quando o contrato autorizar que o locatário utilize o imóvel para as atividades de sociedade de que faça parte e que a esta passe a pertencer o fundo de comércio, o direito a renovação poderá ser exercido pelo locatário ou pela sociedade”.

Quer dizer, esse parágrafo reconhece que há um fundo de comércio que pode ser transferido pelo locatário a uma sociedade de que o locatário faça parte, e implicitamente reconhece, embora não o diga expressamente, que o direito de locação passa a integrar esse fundo de comércio.

Prosseguindo, no artigo 52 a mesma lei relaciona as hipóteses em que o proprietário do imóvel não é obrigado a renovar a locação, sendo que a do inciso II é a seguinte: se “o imóvel vier a ser utilizado por ele próprio ou para transferência de fundo de comércio existente há mais de um ano, sendo detentor da maioria do capital o locador, seu cônjuge, ascendente ou descendente”. Mas, neste caso, “o imóvel não poderá ser destinado ao uso do mesmo ramo do locatário, salvo se

a locação também envolvia o fundo de comércio, com as instalações e pertences" (parágrafo 1º).

Aqui, portanto, a lei aproxima mais a locação do fundo de comércio, e este das instalações e pertences, isto no sentido de que a locação cobria o próprio estabelecimento.

Uma outra disposição da Lei n. 8.245, ainda no artigo 52, é seu parágrafo 3º, segundo o qual

"o locatário terá direito a indenização para ressarcimento dos prejuízos e dos lucros cessantes que tiver que arcar com mudança, perda do lugar e desvalorização do fundo de comércio, se a renovação não ocorrer em razão de proposta de terceiro, em melhores condições, ou se o locador, no prazo de três meses da entrega do imóvel, não der o destino alegado ou não iniciar as obras determinadas pelo Poder Público ou que declarou pretender realizar".

A hipótese de não renovação da locação por melhor proposta de terceiro também é objeto do inciso III do artigo 72, a propósito da qual o artigo 75 determina que o juiz fixe a indenização e que são responsáveis solidários por esta o proprietário e o terceiro proponente.

Enfim, a localização do estabelecimento pode representar parte integrante do seu fundo de comércio, e sua perda pode acarretar desvalorização do fundo remanescente, pois este terá que ser explorado em outro local.

O segundo intangível que pode integrar um fundo de comércio, e que destaca neste trabalho, é a marca (industrial, comercial ou de serviços), acompanhada ou não de um logotipo.

Sua importância é de tal monta que agências internacionais de avaliação atribuem valores exclusivamente às marcas, sem maior, ou com nenhuma, atenção aos demais elementos das empresas que as detenham.

Para este estudo teórico, a lembrança da marca tem particular relevância porque ela põe à vista de todos dois aspectos importantes.

O primeiro deles é que a marca, como qualquer outro intangível, pode ser objeto de alienação, eis que, não fosse assim, sequer a marca ou outro intangível teria um valor no mercado.

Significa isto que, em tese, qualquer intangível pode ser alienado a outra pessoa sem a alienação da empresa (do estabelecimento ou dos estabelecimentos em que ele vinha sendo utilizado), e que esta pode sobreviver, ainda que com perda de parte do seu potencial de lucratividade, perda maior ou menor a depender da relevância do intangível que deixou de lhe pertencer. Esta situação, de sobrevivência com perda de um intangível do fundo de comércio, quando este é o local da atividade, está na hipótese fática dos artigos da Lei n. 8.245, acima referidos.

O segundo aspecto é que a marca, como outros intangíveis, também pode ser alienada em conjunto com a totalidade do fundo de comércio de que participa, ou em conjunto apenas com alguns dos outros intangíveis desse mesmo fundo, ou até mesmo isoladamente.

Também nestes casos, a empresa alienante pode subsistir, provavelmente com grau maior de perda de lucratividade.

O importante, contudo, é ver o intangível como um bem singular ou como um bem coletivo, ao que me dedicarei logo após dar um exemplo de como as coisas podem ocorrer.

Assim, tomemos como hipótese explicativa uma marca de um produto, mundialmente conhecida, mas que esteja vinculada a uma fórmula de fabricação desse produto, a qual pode representar um simples conhecimento secreto ("know how") não patenteado, ou mesmo uma patente registrada internacionalmente. Nesta hipótese, a marca nada vale sem a tecnologia de fabricação do produto.

Mas há marcas mundiais, certamente aliadas a determinadas espécies de produtos, que podem ser transferidas sem a concomitante transferência de tecnologia, pois esta pode ser de domínio público, ou ao menos conhecida por um concorrente da alienante da marca, que venha a adquiri-la para passar a vender os seus produtos sob a marca famosa que acaba de lhe ser transferida.

Por fim, não se afasta a possibilidade de alienação não de uma marca apenas, com ou sem tecnologia de produção, mas de todo um fundo de comércio, situação em que dificilmente a pessoa jurídica alienante conseguirá sobreviver, ao menos no mesmo ramo de negócio, ainda que no contrato de alienação não haja cláusula de não competição. Também, é claro, a totalidade do fundo de comércio pode ser alienada com a totalidade dos demais bens da empresa, ou com somente os do ativo não circulante ou também com os dos ativos circulante, ou mesmo com a totalidade do negócio em andamento, incluindo nele os respectivos passivos, a transferência de mão de obra, e outros componentes ou elementos da empresa.

A lei brasileira, inclusive, está atenta a esta variabilidade de situações possíveis no mundo dos negócios, pois, por exemplo, ao disciplinar a responsabilidade tributária por sucessão, o Código Tributário Nacional distingue a sucessão por aquisição de estabelecimento da sucessão por aquisição de fundo de comércio, isto é, o adquirente de um ou de outro pode ser responsável pelas dívidas tributárias do alienante, nas condições do artigo 133 desse Código¹⁴.

A partir deste ponto, resta introduzir uma derradeira observação sobre o fundo de comércio, a qual está aliada a tudo quanto já foi dito anteriormente.

Com efeito, se os intangíveis, tidos cada um *de per se*, correspondem ao conceito legal de bens singulares, os fundos de comércio se adéquam ao de bens coletivos.

Segundo o artigo 89 do Código Civil, "são singulares os bens que, embora reunidos, se consideram *de per se*, independentemente dos demais".

Portanto, todo e qualquer bem intangível é bem singular, ainda que reunido a outros intangíveis para formar um fundo de comércio, ou mesmo a outros bens tangíveis reunidos no estabelecimento.

¹⁴ "Art. 133 - A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão."

Já o fundo de comércio é um bem coletivo, ou universalidade, pois reúne aquele conjunto orgânico e funcional para a exploração empresarial, apresentando uma identidade própria, ainda que cada bem intangível que o componha possa ser identificado com bem singular.

Assim sendo, de certo modo o fundo de comércio se identifica com as universalidades de fato, já que, segundo o artigo 90 do Código, “constitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária”, isto independentemente de cada intangível manter sua individualidade e poder ser objeto de relações jurídicas próprias¹⁵.

Afinal, é o mesmo que ocorre com qualquer universalidade de fato, e é por isso que um intangível pode ser retirado da universalidade para readquirir sua identidade singular e ser objeto de uma relação jurídica qualquer, inclusive de alienação.

Não obstante, o fundo de comércio, enquanto existindo pela reunião de vários intangíveis, mais se afeiçoa à natureza jurídica de universalidade de direito, pois, segundo o artigo 91, “constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”.

As relações jurídicas formativas das universalidades de direito (“universitas iuris”) podem ter por objeto bens materiais ou imateriais¹⁶, como se percebe por duas das suas espécies mais conhecidas, que são a herança e o patrimônio, de tal arte que, no seu conceito, enquadra-se perfeitamente o fundo de comércio, se percebermos que ele, na verdade, muito mais do que constituído por coisas (bens, ainda que imateriais), é o conjunto de direitos sobre esses bens (direitos de propriedade ou direitos de uso), direitos esses pertencentes a uma pessoa (a pessoa jurídica que o detém para a sua empresa) que os emprega em sua utilidade comum e organizada.

Tanto é assim que o fundo de comércio pode ser objeto de alienação ou de outras relações jurídicas que tenham por objeto a sua própria totalidade, podendo, no caso de alienação, ocorrer a título singular (por cessão de direitos) ou universal (por fusão, incorporação, cisão, ou outra espécie de sucessão universal). Outrossim, em virtude de ser formado por direitos do seu titular, há a possibilidade e a garantia legal de que ele seja objeto de exploração continuada e até, por isso mesmo (como requisito), possa ser alienado como um conjunto coletivo¹⁷.

¹⁵ Segundo o parágrafo único do artigo 90, “os bens que formam essa universalidade podem ser objeto de relações jurídicas próprias”.

¹⁶ Por exemplo, o objeto de uma relação jurídica de propriedade, oponível “erga omnes”, pode ser um veículo, uma casa, uma patente etc.

¹⁷ O Código Civil não trata da alienação de fundo de comércio, entidade esta sobre a qual ele é silente. Mas, consentaneamente com o que foi aqui exposto, o Código rege o conteúdo do estabelecimento e a possibilidade da sua alienação, “in verbis”:

“Art. 1.143 - Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza.

Art. 1.144 - O contrato que tenha por objeto a alienação, o usufruto ou arrendamento do estabelecimento, só produzirá efeitos quanto a terceiros depois de averbado à margem da inscrição do empresário, ou da sociedade empresária, no Registro Público de Empresas Mercantis, e de publicado na imprensa oficial.”

Já vimos que o fundo de comércio, a rigor, não se confunde com o estabelecimento, uma vez que neste existem (e são empregados) outros bens que não fazem parte do fundo de comércio, como o prédio onde está o estabelecimento, os móveis e outros bens do seu ativo imobilizado, seus ativos circulantes e não circulantes, e muito mais. Nem se confunda o prédio com a localização do negócio, embora aquele esteja no mesmo local deste: o que pode participar do fundo de comércio é a localização do prédio, por sua circunstância de utilidade ao negócio, e não o prédio em si, sendo que ambos têm (ou podem ter) valores próprios e quase sempre diferentes.

Pois bem, se os outros bens intangíveis estiverem em uso dentro do prédio, e estiverem dispostos para a atividade empresarial a ser nele executada, pode ocorrer uma transferência que englobe os dois conjuntos (situação de alienação do fundo e do estabelecimento), mas também pode se dar a alienação de apenas um desses conjuntos (situação de alienação tão somente do fundo de comércio sem a do estabelecimento, ou deste sem a daquele), isto tanto quanto pode haver alienação do prédio e não do estabelecimento, caso em que este se muda para outro local. Como também pode haver a venda de um estabelecimento no qual, devido às suas peculiaridades e sua atividade econômica, não exista um fundo de comércio identificado.

Evidentemente que as incidências tributárias serão as decorrentes da situação fática concreta existente em cada caso.

Para finalizar este segmento de definições, é importante notar que é no sentido de conjunto universal de meios intangíveis que a expressão "fundo de comércio" deve ser compreendida perante a legislação ordinária do Imposto de Renda, quando esta se refere aos fundamentos econômicos dos ágios ou deságios derivados da aquisição de participações societárias avaliadas pelo método da equivalência patrimonial (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, artigo 20, parágrafo 2º¹⁸).

A discriminação legal-fiscal dos possíveis fundamentos de ágios ou deságios apurados quando da aquisição desses investimentos ainda nos é útil porque reflete, mais uma vez, o reconhecimento legal da variabilidade de situações econômicas e negociais possíveis, e também porque, para fins tributários:

- o fundo de comércio não se confunde com outros bens do ativo (nem com o valor de mercado destes) da pessoa jurídica objeto do investimento, eis que aquele está na letra "c" e estes na letra "a" do parágrafo 2º do artigo 20;
- o fundo de comércio tem identidade distinta de intangíveis distinguíveis e avaliáveis *de per si*, eis que a alínea "c" menciona as duas entidades separadamente;
- o fundo de comércio também não se confunde com a expectativa de rentabilidade futura, pois esta está na letra "b" e aquele na letra "c".

¹⁸ "Parágrafo 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; c) *fundo de comércio*, intangíveis e outras razões econômicas."

Aliás, a propósito desta última distinção, e perante tudo o que foi exposto anteriormente, pode-se concluir que fundo de comércio, intangíveis isolados e quaisquer outros bens do ativo de uma empresa são instrumentos para gerar lucros, de modo que a expectativa destes sempre depende desses elementos, tanto quanto dos demais meios de produção, mas não se confunde com eles. Ou melhor, o trato tributário para o ágio ou deságio lastreado em expectativa de rentabilidade não se confunde com o trato devido quando o fundamento econômico simplesmente for o fundo de comércio ou um específico bem intangível, até porque a expectativa de rentabilidade pode existir onde não existam intangíveis apreciáveis.

II - Ganho de Capital Internacional sobre “Goodwill” e Intangíveis

Por tributação internacional entendam-se as incidências tributárias que podem ocorrer em operações que extravasem as fronteiras de uma jurisdição tributária competente, segundo suas normas próprias, ou limitadas por normas internacionais derivadas de convenções para evitar a dupla tributação.

Portanto, neste sentido a tributação internacional pode abranger o ganho auferido num negócio realizado em país diferente daquele em que reside uma das partes, ou ambas, ou num negócio cujo objeto seja um bem situado em outro país que não o de residência das partes, ou de um delas. Também é possível que o critério de conexão seja o da nacionalidade das partes.

Não é este o espaço para analisar as leis de outros países que não o Brasil, nem para levar em conta este ou aquele tratado específico entre o Brasil e algum outro Estado Nacional. Aqui, portanto, vou considerar a tributação segundo a lei brasileira e a Convenção Modelo da OCDE¹⁹, esta devido ao seu emprego generalizado e por ter sido adotada como base para a realização das convenções firmadas pelo Brasil.

Começando pela Convenção Modelo, e sendo suficiente para os limites desta exposição, tenha-se em mente que os ganhos de capital derivados da alienação de bens intangíveis (artigo 13):

- como os ganhos de capital da alienação de quaisquer bens móveis, podem ser tributados no Estado contratante em que esteja localizado o estabelecimento permanente de cujo negócio esses bens façam parte, o mesmo ocorrendo no caso da sua alienação juntamente com a de todo o estabelecimento (parágrafo 2), ou de todo um “goodwill”;
- são tributáveis apenas no Estado contratante em que reside o titular do direito (parágrafo 5, que se refere à alienação de outras propriedades não incluídas nos demais parágrafos, sendo que intangíveis não estão referidos em qualquer destes).

Quando a tributação competir ao Brasil, e o alienante for uma pessoa jurídica aqui sediada (ou um estabelecimento permanente no Brasil, de uma pessoa jurídica sediada no exterior), independentemente de quem seja o adquirente e de onde este resida, o ganho de capital integra o lucro tributável pelo Imposto de

¹⁹ Site OECD, versão consolidada de julho de 2010.

Renda da pessoa jurídica, cujo alíquota total é de 34%²⁰. Na hipótese de o titular do ganho de capital ser pessoa física residente no Brasil, a alíquota geral é de 15%.

Por outro lado, se o alienante for pessoa física ou jurídica residente no exterior, e o Brasil for competente para tributar o ganho de capital, há incidência do imposto de renda na fonte pela alíquota de 15%.

Na situação em que o bem esteja situado fora do Brasil, e em que este não esteja impedido de tributar o ganho de capital, a tributação somente ocorre se o alienante for pessoa física ou jurídica residente no Brasil, e é feita pelas mesmas alíquotas de 15% e 34%, acima referidas.

Se houver incidência do imposto de renda no país de onde provém o ganho de capital, há "tax credit" no Brasil em qualquer caso se o titular do ganho de capital for pessoa jurídica, e, se for pessoa física, no caso de haver tratado com o referido país ou se, mesmo não havendo tratado, esse país também garantir crédito do imposto brasileiro quando tributar o ganho de capital havido no Brasil por seus residentes.

Ainda na hipótese de o Brasil não estar impedido, se o bem estiver situado no Brasil, este tributará o ganho de capital obtido pelo residente no exterior. Claro que neste caso também ocorre a tributação de pessoas físicas ou jurídicas residentes no Brasil (ou se for estabelecimento permanente no Brasil, de pessoa jurídica residente no exterior), mas neste caso nada há a considerar quanto a tratados, nem se trata de tributação internacional.

Importante, pois, é considerar a tributação de não residentes no Brasil, por seus ganhos de capital na alienação de bens existentes no Brasil, ainda na situação de haver competência tributária para o Brasil. Neste caso, não há diferença entre alienante pessoa física ou pessoa jurídica, e a tributação de 15% ocorre na fonte sobre o valor do ganho de capital.

Em qualquer dos casos acima, de tributação brasileira, é necessário identificar e comprovar o custo de aquisição do bem alienado, se tiver havido custo, sob pena de a tributação incidir sobre o ganho bruto correspondente ao preço da alienação. Tratando-se de investimento em moeda ou em bens, feito na integralização de capital estrangeiro em pessoa jurídica situada no Brasil, o seu valor deve ser registrado perante o Banco Central do Brasil, e o registro é prova do custo.

Além disso, vale registrar que a alíquota de 15%, em todas as hipóteses acima aludidas quanto a não residentes no Brasil, é alterada para 25% quando o ganho de capital tributável for auferido por pessoa física ou jurídica residente em país ou dependência que não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (Lei n. 10.833, de 2003, artigo 47).

Com relação à responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto sobre o ganho de capital, cuja retenção na fonte deve ser feita no momento da alienação, o responsável é o adquirente ou o procurador do alienante, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior (RIR/1999, artigo 685, parágrafo 2º).

²⁰ No Brasil, o imposto que incide sobre ganhos de capital é o Imposto de Renda, e não um imposto específico e distinto deste. Outrossim, a alíquota de 34% totaliza dois tributos distintos, o Imposto de Renda propriamente dito e a Contribuição Social sobre o Lucro.

Ao lado dessa regra geral, convive outra especial, segundo a qual, quando o adquirente for pessoa física ou jurídica residente no Brasil, é ele o responsável tributário, mas, se ele também residir fora do Brasil, a responsabilidade é atribuída ao procurador. Tal disposição consta do artigo 26 da Lei n. 10.833, que diz literalmente:

“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 alienar bens localizados no Brasil.”

É também necessário lembrar que o artigo 18 da Lei n. 9.249 determina 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”.

Desse conjunto normativo decorre a seguinte norma:

- a responsabilidade tributária é do adquirente do bem alienado, quando ele for pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil; ou
- a responsabilidade tributária é do procurador, quando o adquirente não for residente ou domiciliado no Brasil.

Assim, por força dessa norma passou a ser possível a incidência da tributação brasileira se ambas as partes de um negócio jurídico forem residentes ou domiciliadas no exterior, desde que o objeto da tributação seja ganho de capital relativo a bem situado no território brasileiro. Antes do artigo 26, todos os aspectos do fato gerador estavam previstos em lei, mas não havia como ser feita a cobrança sobre pessoas não jurisdicionadas à lei brasileira. Portanto, o artigo 26 completou a norma de incidência ao atribuir a responsabilidade tributária a alguém aqui residente, ou seja, ao adquirente pessoa física ou jurídica e, caso este também não resida no Brasil, a procurador aqui residente ou domiciliado.

Com isso, passou a ser possível a tributação do ganho de capital obtido por residentes ou domiciliados no exterior sobre bens localizados no Brasil, sejam os respectivos negócios concluídos dentro ou fora do território nacional.

Todavia, o artigo 26 é vago quanto à figura do procurador como responsável tributário, pois não especifica procurador de qual das partes ele seja, e quais os poderes de que ele precisa estar investido para ser responsabilizado pela obrigação tributária do alienante do bem, residente no exterior e titular do ganho de capital.

Esse dispositivo também não alude a que o procurador deva ser residente ou domiciliado no Brasil, mas tal condição é inerente à própria situação fática e jurídica atingida pela norma, eis que uma pessoa não jurisdicionada às leis brasileiras não tem como ser compelida a cumprir uma obrigação tributária em nosso País, ao menos na prática e na generalidade dos casos.

No tocante a quem seja o mandante do procurador responsável, a omissão da lei pode conduzir ao entendimento de que seria o procurador de qualquer uma das partes. Mas não pode ser assim, pois a sujeição passiva deve ser claramente definida na lei e, não se tratando de solidariedade entre alienante e adquirente, a res-

ponsabilidade não pode ficar distribuída aleatoriamente, ao critério da administração tributária, entre mais de uma pessoa.

Ademais, especificamente em relação ao Imposto de Renda devido na fonte, o parágrafo único do artigo 45 admite que a responsabilidade pelo recolhimento seja atribuída à fonte pagadora, de modo que procurador de alguém que não seja a fonte pagadora está bem mais distante da condição de responsável.

O próprio artigo 26 da Lei n. 10.833 é categórico ao chamar à responsabilidade o procurador quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, o que já induz à conclusão de que se trata do procurador do adquirente, que também é a fonte pagadora.

Portanto, o procurador passível de responder pela obrigação tributária é apenas o procurador do adquirente de bem localizado no Brasil, quando esse adquirente não for residente ou domiciliado no País, porque é o adquirente que deve efetuar o pagamento do qual se deve retirar o montante do imposto devido.

Quanto à extensão dos poderes do procurador que pode ser colocado no polo passivo da relação jurídica tributária, este também não pode ser aquele constituído para qualquer ato em nome do adquirente residente ou domiciliado no exterior, mas tão somente o que seja constituído para a prática do próprio ato de aquisição do bem localizado no território nacional. Isto é assim por força do artigo 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o responsável pelo crédito tributário deve ser uma terceira pessoa "vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação", ou seja, alguém que tenha vínculo com a situação material que constitua o fato gerador.

Tal exigência, ademais, também tem supedâneo num princípio maior do Direito Tributário brasileiro (e internacional), isto é, somente pode ser chamado a contribuir para o Erário público aquele que detenha capacidade contributiva. É por isso, por exemplo, que a fonte pagadora de rendimentos pode ser colocada como responsável tributária, pois ela está diretamente vinculada ao fato gerador através do pagamento ou crédito da renda ao respectivo beneficiário, e tem o direito e a efetiva possibilidade de descontar, do respectivo pagamento, o montante do imposto de renda devido pelo beneficiário, que é o detentor da correspondente capacidade contributiva e o contribuinte do imposto.

Portanto, o procurador a que alude o artigo 26 deve estar munido de igual possibilidade de responder pelo tributo com recursos devidos por seu constituinte ao alienante do bem, no mínimo por participar do próprio ato de aquisição deste.

Além disso, o artigo 134, inciso III, do Código Tributário Nacional estabelece a responsabilidade do administrador de bens de terceiros pelos tributos por estes devidos, mostrando que deve se tratar de pessoa com poder e controle sobre os bens patrimoniais onde está situada a capacidade contributiva. E isto é assim porque, neste caso, o Código ("caput" do artigo 134) somente permite a responsabilidade tributária de terceiros exatamente "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", como ocorre com a situação prevista no artigo 26.

Por fim, o artigo 135 também permite a responsabilidade tributária em caráter pessoal dos mandatários (inciso II) e das pessoas a que alude o artigo 134 (in-

ciso I), mas apenas quando eles ajam com excesso aos poderes que lhes foram concedidos ou com infração da lei ou do contrato ou estatuto social.

Em suma, a conclusão é de que a responsabilidade é do procurador, residente no Brasil, do adquirente residente no exterior, e a responsabilidade desse procurador depende de que ele tenha efetiva participação na realização do negócio de alienação do bem.

Finalmente, sobre ganhos de capital, é necessário tratar da disciplina legal brasileira para preços de transferência, que consta da Lei n. 9.430, de 1996, artigos 18 e seguintes.

Diferentemente de outras legislações, a lei do Brasil contém métodos específicos e inafastáveis para serem determinados os valores de comparação com os preços praticados²¹, os quais são de aplicação obrigatória para o Fisco e os contribuintes, ainda que estes demonstrem que praticaram preços e condições de pagamento compatíveis com os que terceiros independentes teriam praticado nas mesmas situações, ou se o Fisco demonstrar o contrário.

As limitações de custos máximos dedutíveis e de preços mínimos tributáveis, apuradas de acordo com esses métodos, são aplicáveis em relação a negócios entre partes vinculadas ou a negócios com partes, mesmo não vinculadas, que sejam residentes em países ou dependências que não tributem a renda, ou a tributem por alíquota máxima inferior a 20%, ou que garantam sigilo quanto à titularidade da empresa ou sobre a participação no seu capital social, ou ainda que contenham algum regime fiscal privilegiado²².

Além disso, o controle dos preços nas alienações para o exterior somente ocorre quando os respectivos preços forem inferiores a 90% dos preços praticados no mercado interno, em relação aos mesmos bens pelo próprio alienante, ou, se ele não fizer vendas locais, caso o preço por ele praticado nas alienações internacionais for inferior a 90% dos preços internos de produtos assemelhados, praticados por terceiros.

Este patamar de 90% praticamente afasta qualquer controle de preço de transferência relativamente à alienações de intangíveis (inclusive fundos de comércio) feitas por pessoas jurídicas do Brasil ao exterior, pois dificilmente se encontrará operações internas que possam ser consideradas como parâmetros para as alienações feitas ao exterior.

Todavia, admitindo-se em tese que fosse possível estabelecer essa comparação, e que dela redundasse a conclusão de que o limite de 90% não foi atingido, o controle de preço mínimo somente poderia ser feito por um dos métodos legais, que seria o Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), com a margem de lucro mínima de 15% sobre a soma dos custos e dos tributos.

Os outros três métodos não teriam como ser aplicados, pois pressupõem mercado ativo para os mesmos bens, nas exportações brasileiras ou nos mercados de destino, o que praticamente não existe quando se trata de intangíveis.

²¹ Três métodos para as aquisições ocorridas no exterior, e quatro para as alienações feitas ao exterior.

²² A lei descreve minuciosamente todas essas situações, aqui referidas de maneira genérica.

Em suma, nas alienações de intangíveis por residentes no Brasil, para residentes no exterior, os controles de preços de transferência são teóricos.

O mesmo ocorre, em geral, na hipótese de alienações de intangíveis por residentes no exterior, para pessoa jurídica residente no Brasil.

Realmente, no tocante aos custos máximos de aquisição no exterior, dois dos métodos também ficam praticamente afastados porque um pressupõe mercado ativo e outro revenda do bem adquirido ou de bem fabricado para o qual o bem importado seja custo de produção²³. Assim, resta o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), com a margem de 20% sobre o custo e o acréscimo dos tributos devidos no país de origem.

Todavia, mesmo o CPL é de difícil aplicação prática em virtude da impossibilidade de o Fisco brasileiro apurar os custos de produção de algum bem no exterior, mormente tratando-se de intangíveis, salvo se houver acordo de troca de informações com o Fisco do país do alienante.

III - Renda Derivada de "Goodwill" e Intangíveis

Segundo a Convenção Modelo da OCDE, artigo 7, a renda derivada da exploração de bens intangíveis integra a renda do estabelecimento permanente que a recebe como parte do seu negócio, e pode ser tributável no Estado contratante em que esse estabelecimento estiver situado. Nos demais casos, é tributável somente no Estado de residência do seu titular (artigo 21).

Mas também se deve considerar, mais especificamente, que a renda pode advir da concessão da exploração de bens intangíveis, quando abrangida pela definição ampla de "royalties", contida no artigo 12, parágrafo 2²⁴, caso em que é tributável apenas no Estado contratante em que residir o seu titular (parágrafo 1), sendo que, no caso de a renda ser parte do negócio de estabelecimento permanente de uma empresa residente num Estado contratante, mas situado no outro Estado contratante, a tributação cabe a este (parágrafo 3).

Quando o Brasil for competente de acordo com a Convenção Modelo, ou no caso de não haver acordo com o país de onde provém a renda, as pessoas físicas ou jurídicas residentes no Brasil serão submetidas à incidência sobre as rendas que adquirirem pela concessão da exploração dos seus direitos a residentes no outro país, sendo as alíquotas de 27,5% (pessoas físicas) e 34 % (pessoas jurídicas).

Se houver incidência do imposto de renda no país de onde provém a renda, há "tax credit" no Brasil em qualquer caso se o titular do ganho de capital for pessoa jurídica, e, se for pessoa física, no caso de haver tratado com o referido país ou se, mesmo não havendo tratado, este também garantir crédito do imposto brasileiro quando tributar a renda dos seus residentes havida no Brasil.

²³ Como se verá no último item, o custo de aquisição de intangíveis somente é amortizável fiscalmente se houver prazo para a sua utilização: neste caso, se a amortização for parte do custo de produção, pode ocorrer a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL.

²⁴ Que traduzo assim: "Parágrafo 2 - O termo 'royalties', tal como empregado neste Artigo, significa pagamentos de qualquer espécie em retribuição pelo uso de, ou pelo direito de usar, qualquer direito de propriedade literária, artística ou científica, inclusive filmes cinematográficos, qualquer patente, marca, desenho ou modelo, plano, fórmula secreta ou processo, ou informação concernente à experiência industrial, comercial ou científica."

Na hipótese de haver tributação no Brasil, relativa à renda da concessão da exploração de bens intangíveis pertencentes às pessoas físicas ou jurídicas não residentes no Brasil, dada a pessoas jurídicas residentes no Brasil, há tributação na fonte pela alíquota de 15% (caso o pagamento possa se caracterizar como "royalty", inclusive por transferência de tecnologia, ou se for por serviço técnico, há incidência de uma contribuição social - Cide - de 10%). O responsável pelo recolhimento do imposto é a pessoa jurídica residente no Brasil, ou o procurador do titular do pagamento, se não tiver dado notícia à fonte pagadora de que o titular reside no exterior.

Estas regras aplicam-se indubitavelmente à renda de intangíveis que se enquadre no amplo conceito de "royalties" contido no parágrafo 2 do artigo 12 da Convenção Modelo.

Mas, por outro lado, considerando a amplitude do que se considera bem intangível, e mesmo a noção de "goodwill" como conjunto ou universalidade de intangíveis, é bem possível que haja renda derivada de intangíveis que não sejam passíveis de enquadramento como "royalties". Mesmo sob o ponto de vista da legislação brasileira, é possível haver rendimentos derivados da concessão do uso de intangíveis que não sejam considerados "royalties".

Para as situações em que não se aplique o artigo 12 da Convenção Modelo, a renda da concessão da exploração de intangíveis, desloca-se para o artigo 21, sendo tributável somente no Estado contratante em que se residir o titular dos intangíveis, ou é parte da renda do estabelecimento permanente que explora os direitos (artigo 7).

Seja como for, se o Brasil for competente para tributar, ele também cobra imposto de renda pelas mesmas alíquotas acima referidas, aplicando-se igualmente as mencionadas regras de "tax credit".

IV - Custos ou Despesas Derivados de "Goodwill" e Intangíveis

As pessoas jurídicas residentes do Brasil e que aqui operam, assim como os estabelecimentos permanentes no Brasil, de pessoas residentes do exterior, podem deduzir do seu lucro tributável no Brasil, relativo às suas atividades dentro do território nacional, os custos e despesas que tenham com a utilização de "goodwill" e bens intangíveis pertencentes a outra pessoa que resida ou não no Brasil.

A dedução decorre de se tratar custo ou despesa necessário à produção da renda tributável no País ou à manutenção da respectiva fonte produtora (RIR/1999, artigos 290 e 299).

Neste caso, não se trata de custo de aquisição da propriedade dos bens, que seriam debitados ao ativo intangível e não gerariam qualquer dedução, salvo se fossem direitos de duração limitada no tempo, por lei ou contrato, caso em que caberia amortização em proporção ao tempo de vigência do direito (RIR/1999, artigo 325, inciso I), e o custo amortizável seria submetido às regras de preços de transferência, referidas no capítulo II acima.

Portanto, agora estamos tratando de custos ou despesas pelo licenciamento do uso de propriedades mantidas por terceiros, que configuram típicos custos operacionais (de produção) ou típicas despesas operacionais (não relacionadas à pro-

dução, mas às atividades empresariais), e que são dedutíveis segundo as normas gerais dos artigos 290 e 299 do RIR/1999.

Todavia, há disposições específicas para a dedução desses custos ou despesas, quando eles representarem a remuneração da concessão da exploração de propriedades industriais (patentes, marcas, desenhos etc., registrados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Inpi) ou da transferência de tecnologia não passível de registro no Inpi por não representar direito de propriedade exclusiva.

Essas disposições estão nos artigos 351 a 355 do RIR/1999, das quais as principais são as seguintes:

- em se tratando de contratos internacionais, que gerem pagamentos ou remessas a pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, devem ser registrados no Banco Central do Brasil e averbados no Inpi, mesmo quando não se referirem à propriedades exclusivas;
- a dedução é limitada à porcentagens da receita líquida obtida com a exploração do intangível ou com o emprego da tecnologia transferida, porcentagens estas que variam de acordo com a essencialidade do produto ou da atividade, atingindo o máximo de 5%, e sendo de 1% no caso de marcas;
- a dedução relativa à transferência de tecnologia é limitada a cinco anos, com a possibilidade de prorrogação por até mais cinco anos.

Nestes casos, as normas relativas a preços de transferência não são aplicáveis, em virtude dos referidos limites e condições específicos constantes dos artigos 351 a 355 do RIR/1999.

Outras disposições legais específicas, que podem envolver fundo de comércio e intangíveis, são as dos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532, de 1997, que tratam de ágio ou deságio formados quando da aquisição de investimentos em sociedades controladas ou coligadas, sujeitos à avaliação pelo método da equivalência patrimonial, segundo o artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598, referido no primeiro item desta exposição.

Se as sociedades investidora e investida forem objeto de fusão, cisão ou incorporação ("up stream" ou "down stream"), a amortização dos ágio ou deságio que tiveram por fundamento econômico a existência de fundo de comércio ou de intangíveis individualizáveis não é dedutível para efeito do lucro tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica, mas eles são considerados como perda dedutível ou como ganho tributável no encerramento das atividades a que o fundo de comércio ou os intangíveis estavam ligados, salvo se ainda sobreviverem ao encerramento e puderem ser utilizados novamente.