

Opinião: créditos presumidos de IRRF na exportação de serviços

Como se sabe, as pessoas jurídicas brasileiras estão sujeitas à tributação no Brasil em bases universais (*worldwid basis taxation*) independentemente da localização da fonte de geração ou pagamento da renda. Assim, os rendimentos recebidos por sociedades brasileiras de fontes localizadas no exterior estão sujeitos à incidência pelo IRPJ e CSL no país. Ocorre que, a depender da legislação da jurisdição localiza a fonte pagadora, pode haver também incidência do imposto de renda a ser retido e recolhido pela fonte pagadora naquele país.

Nas hipóteses em que a fonte pagadora está estabelecida em um país com o qual o Brasil possui um Acordo de Bitributação e, pelas regras desse acordo, o país onde se localiza a fonte pagadora possui competência para tributar esse rendimento, a própria convenção prevê métodos para que o imposto pago no exterior possa ser compensado com o valor do IRPJ e da CSL devidos no Brasil.

Os Acordos de Bitributação também podem prever benefícios convencionais aos residentes dos países contratantes, a fim de exonerar ou reduzir a carga fiscal incidente no país de residência do investidor e preservar incentivos tributários concedidos, pelo país da fonte, para atrair investimentos. Para tanto, esses Acordos possuem as chamadas cláusulas de *matching credit* ou *tax sparing*.

Por meio do *matching credit*, por exemplo, o Estado de residência do beneficiário do rendimento concede ao contribuinte o direito de compensar um crédito presumido calculado com base em um percentual pré-definido sobre o valor do rendimento recebido de uma fonte residente no outro Estado, independentemente do montante do imposto efetivamente pago no Estado onde reside a fonte pagadora.

Já no caso do *tax sparing*, o crédito presumido é correspondente ao imposto que deixou de ser pago em razão da concessão de determinado incentivo fiscal e, portanto, pode variar conforme o benefício concedido ao investidor. Esse crédito presumido evita que os benefícios decorrentes de eventuais renúncias fiscais concedidas pelo Estado onde está localizada a fonte dos pagamentos sejam anulados pela tributação incidente no Estado de residência do prestador de serviço.

As cláusulas de *matching credit* ou *tax sparing* foram introduzidas em diversos tratados internacionais desde a década de 50, quando foi inicialmente sugerida pela Comissão de Assuntos Fiscais do Governo Britânico visando preservar o direito de antigas colônias de concederem benefícios fiscais para atrair investimentos, bem como a competitividade as empresas inglesas. Por meio desses mecanismos, então, os Estados contratantes buscam facilitar o fluxo de investimentos produtivos para países em desenvolvimento – sendo essas cláusulas incluídas prioritariamente em tratados firmados por países que possuem uma clara relação de investidor-investido – e assegurar a competitividade de investidores estrangeiros em países cujo nível de tributação fosse reduzido (e, portanto, o custo fiscal de operação é menor).

O Brasil tornou as cláusulas de *matching credit* e *tax sparing* parte de sua política de negociação de tratados internacionais visando garantir que o investidor estrangeiro tivesse direito a um crédito presumido de imposto no seu país de residência quando realizar negócios ou transações com empresas residentes no Brasil. O objetivo era estimular a entrada de investimentos estrangeiros no país e preservar a competência tributária brasileira para o desenho de políticas fiscais internacionais.

Mais da metade dos Acordos firmados pelo Brasil possuem essa previsão, sendo que alguns deles preveem não apenas a obrigação do Estado estrangeiro de conceder um crédito presumido em relação a rendimentos pagos a partir do Brasil, mas também a obrigação de conceder, aos seus residentes, um *matching credit* e *tax sparing* correspondente ao imposto pago no exterior quando do recebimento de determinados rendimentos pagos residentes no outro estado.

As cláusulas recíprocas de *matching credit* estão previstas nos Acordos de Bitributação com a Espanha, Índia, a Coreia do Sul, o Equador, as Filipinas e a Itália, sendo este último apenas em relação a dividendos. Esses Acordos, ratificados para atrair investimentos para o país e garantir uma maior segurança jurídica em relação ao custo fiscal aplicável às operações dos investidores, podem representar novas oportunidades de expansão para grupos brasileiros que estão internacionalizando suas operações e pretendem operar em novos mercados.

Recentemente, a RFB publicou a Solução de Consulta COSIT nº 82/19 reconhecendo o direito de o contribuinte compensar esse *matching credit* no Brasil no valor de 25% dos *royalties* pagos por residentes da Espanha a pessoas físicas ou jurídicas residentes no Brasil, com base no Acordo de Bitributação firmado entre os países.

No caso analisado, a sociedade consulente era prestadora de serviços de consultoria, focada em pesquisa de mercado e elaboração de relatórios técnicos. No entendimento do contribuinte que realizou a consulta, o artigo 12(3) do Acordo de Bitributação entre o Brasil e a Espanha e do item 5 do Protocolo definiria que os pagamentos por serviços técnicos e de assistência técnica baseados em "*informações correspondentes à experiência adquirida [pelo prestador] no setor industrial, comercial ou científico*" devem ser qualificados como *royalties*, nos termos do acordo internacional.

A consulente sustentou ainda que o artigo 23(2) da Convenção autorizaria o beneficiário de tais *royalties* no Brasil a compensar um crédito presumido de imposto pago no exterior equivalente a 25% do valor do rendimento, seja qual for o valor do tributo efetivamente retido na Espanha.

Na Solução de Consulta, a RFB não analisou se os rendimentos recebidos pela sociedade brasileira poderiam ser considerados *royalties*, tendo declarado o questionamento ineficaz nesse ponto. Entretanto, a RFB confirmou que, quando determinado rendimento se qualificar como *royalties* nos termos do acordo, o beneficiário desse pagamento no Brasil faria jus a um crédito presumido equivalente a 25% do valor bruto do rendimento (e não do valor líquido, descontado o imposto pago no exterior), a ser convertido com base na taxa de câmbio da data do balanço no qual os valores forem contabilizados para fins da incidência do IRPJ e da CSL.

Vale destacar que a conclusão da RFB quanto à base de cálculo do crédito presumido não decorreu de uma análise pormenorizada do artigo 23(2) do Acordo, mas do fato de que não havia qualquer imposto a pagar na Espanha e, portanto, não havia uma diferença prática entre o valor do rendimento bruto e líquido. Diferentemente de outras Convenções assinadas pelo Brasil, o Acordo de Bitributação firmado com a Espanha não define uma fórmula para determinar o crédito presumido, de modo que há amplo espaço para a interpretação das autoridades fiscais.

A Consulta COSIT nº 82/19 é bastante relevante, pois, entre 2014 e 2017, a exportação de serviços de empresas brasileiras para o exterior aumentou em 43% (de aproximadamente R\$ 20 bilhões para cerca de R\$ 29 bilhões), ao passo que o *déficit* do balanço de pagamentos de serviços foi reduzido a menos da metade, no mesmo período. Desconsiderados os pagamentos realizados a título de arrendamento de bens e equipamentos, efetuados particularmente pelo setor de petróleo e gás, a atividade de exportação de serviços por empresas brasileiras teve um saldo positivo de quase R\$ 3 bilhões em faturamento. Esse saldo decorre tanto do fortalecimento do setor de serviços no Brasil, hoje responsável por mais de 50% do PIB nacional, como do aumento do estoque de investimentos brasileiros no exterior, que saltou de R\$ 111 bilhões para R\$ 307 bilhões entre 2007 e 2016.

Particularmente na Espanha, o estoque de investimento direto brasileiro aumentou de R\$ 4,083 bilhões para R\$ 12,536 bilhões (valor cerca de três vezes maior) e o valor dos serviços exportados passou de R\$ 169 milhões em 2014 para R\$ 323 milhões em 2017, um aumento de 91%. Evidente que o aumento no estoque de capitais brasileiros na Espanha e o resultado das exportações ainda são insuficientes para equilibrar a relação econômica entre os países, porém indicam uma mudança progressiva na composição dos fluxos econômicos de parte a parte^[1].

Espera-se que esse movimento de expansão e internacionalização da economia brasileira continue sendo incentivado por uma política tributária internacional proativa, calcada na expansão de rede de acordos internacionais e um maior respeito às regras acordadas com os países parceiros, conforme se observou na Solução de Consulta COSIT nº 82/19.

^[1] Os dados mencionados nesse artigo foram extraídos da base de dados do Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (SISCOSERV), do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e do Banco Central do Brasil (BACEN).

Date Created

08/10/2019