

Rafael Benevides: Crédito de IR brasileiro nos EUA

14/09/2022

Historicamente, o sistema de tributação de bases universais dos Estados Unidos permite o creditamento de tributos pagos no exterior por entidades controladas. A permissão do crédito sobre o tributo pago no exterior evita a dupla tributação de grupos multinacionais e segue a lógica do conceito de neutralidade na exportação (*capital export neutrality*), com base no qual as regras americanas foram desenhadas. Na neutralidade de exportação, ao país de origem da entidade controlada é reconhecido o direito de impor a primeira fatia de tributação sobre a renda (também referenciada como "*first bite at the apple*"), sendo esta, posteriormente, descontada da tributação final devida ao país base da entidade controladora. Sem dúvida, uma mecânica consuetudinária nos padrões de tributação internacional.



Em 28 de dezembro de 2021, contudo, [novas](#)

[regulações](#) trazidas pelo Tesouro Americano (TD9959) criaram um novo requisito para o reconhecimento do crédito tributário sobre tributos no exterior. Aplicável a partir de anos fiscais iniciados após a edição da nova regra, os requisitos consolidados para o creditamento passaram a refletir a seguinte lista, se vista de um modo simplificado:

Requisito #1: *Realization*

Requisito #2: *Gross Receipts*

Requisito #3: *Net Income*

Requisito #4: *Attribution* (novos requisitos)

Em linhas gerais, o quarto e novo requisito impõe a necessidade de um nexo de conexão (ou atribuição) entre a origem/fonte da renda líquida sujeita ao tributo e a jurisdição estrangeira cuja competência tributária é exercida sobre o fato gerador. O objetivo da regra de atribuição foi, originalmente, negar o crédito a tributos estrangeiros que não apresentassem conformidade aos padrões de tributação americano. Entende-se que a regulação lançada pelo tesouro americano tem certa conexão com a tentativa de limitar os esforços unilaterais de países que decidiram tributar empresas não residentes com renda altamente móvel, naquilo que tem se

convencionado chamar de "digital taxes". Esse intuito pode ser interpretado em falas da secretária do tesouro americano, Janet Yellen, notadamente em seu pronunciamento perante o congresso americano e, mais especificamente, em [resposta a indagações](#) feitas pelo senador Rob Portman (R-OH) relacionadas à nova regra.

Observando os requisitos de uma forma consolidada, a mensagem que se depreende é que o crédito de (a) tributos sobre a renda e de (b) retenções que representem substituição à tributação sobre a renda (*in leau of income taxes*) devem guardar semelhança com a maneira como os Estados Unidos tributam a renda de não residentes. Em outras palavras, a regra da jurisdição de origem do tributo submetido ao crédito em potencial deve, cumulativamente: (1) se assentar sobre um fato gerador que represente evento de efetiva realização de renda, (2) utilizar uma metodologia que reconheça ingressos brutos como ponto de partida, (3) permitir a dedução de despesas para se chegar a uma renda líquida, (4) e respeitar a existência do nexo de atribuição entre a origem da renda e a jurisdição que exerce competência sobre o não-residente ou sobre a subsidiária local.

Note-se que a exigência de similaridade à regra americana não necessariamente representa semelhança aos padrões OCDE. Há certas medidas que, em algum momento, foram alvo de ação da OCDE no contexto de esforços para conter a erosão de base, mas que não foram internalizadas pela legislação americana. Um exemplo é a chamada presença econômica significativa introduzida pela Índia e pela Nigéria, que aparece como um componente de determinada ação do Beps, mas vai de encontro ao conceito tradicional de estabelecimento permanente adotado pelos Estados Unidos.

Como parte da nova regra, o próprio contribuinte deve submeter os tributos estrangeiros ao teste de atribuição para que o crédito seja aceito. Um dos principais exemplos mencionados pela legislação é o de uma entidade estrangeira controlada (exemplo, Entidade A localizada no País X) que recebe um direito de exploração de mercados internacionais (exportando serviços para clientes no País Y). Num eventual royalty pago pelo licenciado como contrapartida à licença de exploração, as retenções na fonte impostas pelo País X nos pagamentos realizados pela Entidade A a um beneficiário situado nos Estados Unidos não deverão ocorrer se o tributo retido desejar obedecer ao novo nexo de atribuição.

De forma excepcional, houve sinalização recente de que o departamento do tesouro dos Estados Unidos pode vir a editar, ainda no ano de 2022, uma regra de presunção de atribuição para royalties ligados a licenças restritas ao país de residência do licenciado. Usando a terminologia do exemplo acima, um imposto de renda na fonte incidente sobre royalty pago por direito utilizado no mercado do país X pela Entidade A seria presumidamente atribuível a renda cuja fonte deriva desse mesmo mercado.

Para o creditamento de retenções de imposto sobre a renda incidentes sobre serviços, há um certo consenso interpretativo de que a regra impede o crédito em qualquer caso, partindo-se da premissa imposta de que serviços prestados por uma empresa residente nos EUA serão sempre entendidos como de fonte americana.



Com base na regulação, é possível listar alguns exemplos de dispositivos tributários que poderiam gerar dificuldade para a realização de um teste de creditamento bem sucedido:

- Ausência ou distorções no conceito de estabelecimento permanente.
- Ausência de adoção do princípio *arm's length* em substância (não somente em forma).
- Tributos unilaterais que buscam exercer jurisdição tributária além dos limites impostos pelos conceitos de estabelecimento permanente e sobre rendas cuja fonte é estrangeira, tais como os DSTs (*digital services taxes*).
- Retenção de imposto de renda na fonte com base em pagamento/remessa, e não com base na fonte da renda.
- Retenção de imposto de renda na fonte sobre serviços.
- Retenções voluntárias, incidentes sobre receita e com *overlap* de escopo sobre o imposto de renda local em geral (ainda que se caia aqui em exigência preexistente anterior à nova regulamentação de 2021).

Em referência ao potencial de creditamento dos tributos brasileiros sobre a renda, a impressão inicial pode vir a ser a de que as condicionantes exigidas pela jurisdição americana não seriam cumpridas. Contudo, a análise merece uma discussão aprofundada. A similaridade não implica espelhamento total das regras de retenção com base na fonte da renda. As regras brasileiras, ainda que sejam produto de diversos dispositivos com vigência recente, compreendem um apanhado de atos normativos compilados desde a década de 1950 (em alguns casos, até anteriores). De modo complementar, a iminente proposição das novas regras brasileiras de preços de transferência pode trazer um componente positivo ao teste de creditamento perante o Estados Unidos.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2022-set-14/rafael-benevides-credito-ir-brasileiro-eua/>