

Uma visão geral das regulamentações propostas para dedução de FDII e de GILTI

O IRS divulgou em março as regulamentações propostas para calcular o valor da dedução para rendimentos de bens intangíveis auferidos no exterior (FDII) e rendimento global de bens intangíveis com baixa tributação (GILTI). As regulamentações também correlacionam a dedução para FDII e GILTI com outras disposições fiscais. Apresentamos aqui uma visão geral.

Contexto

A Lei de Empregos e Redução de Impostos (*Tax Cuts and Jobs Act* – TCJA) criou um “sistema de isenção de participação” no qual determinados rendimentos de uma empresa estrangeira podem ser repatriados para um acionista de empresas dos EUA sem tributação nos EUA. (Isso é feito nos termos da Seção 245A do Código Tributário).

No entanto, o Congresso reconheceu que, sem medidas de base de proteção, o sistema de isenção de participação poderia incentivar ainda mais os contribuintes a alocar rendimentos de bens intangíveis a empresas estrangeiras controladas (*controlled foreign corporations* – CFCs) constituídas em jurisdições com pouca ou nenhuma tributação. Afinal, os rendimentos relacionados a esses rendimentos de bens intangíveis podem agora ser repatriados para os Estados Unidos sem pagamento de qualquer imposto nos EUA.

Por isso, o Congresso promulgou a Seção 951A, que sujeita o GILTI (um novo termo criado pela TCJA) de um acionista dos EUA auferido de suas CFCs a tributação nos Estados Unidos em bases correntes. É semelhante à tributação do rendimento da subparte F dessas CFCs nos termos da Seção 951(a)(1)(A).

A maioria dos países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico prevê uma isenção total ou parcial de participação com respeito ao dividendo de subsidiárias estrangeiras distribuído a acionistas nacionais. Muitos países não sujeitam a tributação em bases correntes os rendimentos de uma empresa estrangeira ativa de subsidiárias estrangeiras. O Congresso reconheceu que a tributação desse rendimento com a alíquota integral do imposto corporativo dos EUA poderia prejudicar a posição competitiva das empresas dos EUA em relação a seus pares estrangeiros. Sendo assim, decidiu que o GILTI obtido por essas empresas deveria estar sujeito a uma alíquota de imposto efetiva reduzida nos EUA.

O Congresso promulgou a Seção 250, que prevê para os acionistas de empresas nos EUA uma dedução de:

- 50% para os exercícios fiscais que comecem depois de 31 de dezembro de 2017 e antes de 1º de janeiro de 2026, com relação a seu GILTI, e
- O montante considerado como dividendo nos termos da Seção 78 que é atribuível a seu GILTI (denominado “reajuste da base de cálculo da seção 78”).

No entanto, a inclusão, por uma empresa nacional, do rendimento da subparte F de suas CFCs não está prevista na dedução da Seção 250. Por isso, é geralmente sujeito a tributação nos EUA com a alíquota corporativa integral.

Depois da promulgação da TCJA, o rendimento obtido diretamente por uma empresa nacional está sujeito à alíquota de 21%. Na falta de uma dedução relativa ao rendimento de bens intangíveis atribuíveis a atividades em um mercado estrangeiro e obtido diretamente de uma empresa nacional, a alíquota efetiva reduzida aplicável ao GILTI como resultado da dedução prevista na Seção 250 perpetuaria o incentivo anterior à reforma tributária para empresas nacionais alocarem o rendimento de bens intangíveis a CFCs constituídas em jurisdições com pouca ou nenhuma tributação.

Portanto, para neutralizar o efeito de uma alíquota efetiva reduzida nos EUA para os rendimentos ativos de uma CFC de uma empresa nacional por meio de uma dedução para GILTI, a Seção 250 prevê uma alíquota efetiva reduzida nos EUA para o FDII obtido diretamente pela empresa nacional por meio de uma dedução de 37,5%. Isso é válido para os exercícios fiscais que começarem depois de 31 de dezembro de 2017 e antes de 1º de janeiro de 2026.

O resultado da dedução da Seção 250 tanto para GILTI quanto para FDII é ajudar a neutralizar o papel que as considerações fiscais desempenham quando uma empresa nacional escolhe a localização do rendimento de bens intangíveis atribuível a atividades em um mercado estrangeiro – ou seja, quando decide se esse rendimento será auferido por meio de suas operações baseadas nos EUA ou de suas CFCs. O IRS divulgou agora regulamentações propostas para a dedução nos termos da Seção 250.

Valor da dedução

A dedução da Seção 250 está disponível apenas para empresas nacionais. Para esse efeito, o termo “empresa nacional” (“*domestic corporation*”) teria o significado estabelecido na Seção 7701(a): uma associação, sociedade anônima ou seguradora criada ou constituída nos Estados Unidos ou nos termos da legislação dos Estados Unidos ou de qualquer estado. A definição não incluiria uma companhia de investimento regulada, trust de investimento imobiliário ou uma *S corporation* (sociedade cuja renda é tributada diretamente aos acionistas, e não à própria sociedade).

A dedução da Seção 250 não está disponível para pessoas físicas, salvo em alguns casos em que a pessoa fizer uma opção nos termos da Seção 962 (Consulte “Dedução para pessoas físicas nos termos da Seção 250” abaixo, para obter mais detalhes sobre essa opção.)

A dedução da Seção 250 tem como objetivo geral reduzir a alíquota efetiva de imposto de renda nos EUA sobre FDII e GILTI para ajudar a neutralizar o papel que as considerações fiscais desempenham quando uma empresa nacional escolhe a localização do rendimento de bens intangíveis atribuível a atividades em um mercado estrangeiro. Mas o IRS observa que não existe indicação de que o Congresso pretendesse que a dedução prevista na Seção 250 reduzisse a alíquota efetiva de imposto prevista por disposições fiscais não relacionadas ao rendimento fora do Capítulo Um do Código Tributário.

Assim, para efeitos do imposto sobre a produção, venda ou consumo de bens previsto na Seção 4940(a), as regulamentações propostas preveem que uma dedução nos termos da Seção 250 não seria considerada como despesa ordinária e necessária, paga ou incorrida para a produção ou recebimento de rendimento sobre investimento bruto conforme a definição da Seção 4940(c)(3)(A).

Se, para qualquer exercício fiscal, a soma do FDII e do GILTI de uma empresa nacional ultrapassar seu rendimento tributável, o excesso será alocado proporcionalmente para reduzir o FDII e o GILTI da empresa apenas para efeito de cálculo do valor da dedução prevista na Seção 250. Para isso, o rendimento tributável de uma empresa nacional seria determinado sem levar em consideração a dedução prevista na Seção 250. O código tributário não fornece outra definição para “rendimento tributável” para efeitos da aplicação da limitação do rendimento tributável da Seção 250(a)(2).

Geralmente, o rendimento tributável de um contribuinte baseia-se, em parte, na disponibilidade e no cálculo adequado das deduções. Porém, as múltiplas disposições do código tributário limitam simultaneamente a disponibilidade de uma dedução baseada, direta ou indiretamente, no rendimento tributável do contribuinte, incluindo:

- Seção 163(j)(1) (limitação da dedução de juros comerciais), e
- Seção 172(a)(2) (limitação da dedução das perdas operacionais líquidas).

A perda operacional líquida de um contribuinte para um exercício fiscal é calculada sem levar em consideração a dedução da Seção 250 nos termos da Seção 172(d)(9), e o rendimento ajustado tributável do contribuinte é calculado sem levar em consideração a Seção 172. Mas nem a Seção 163(j) nem a Seção 250 prescrevem uma regra para cálculo do tratamento fiscal aplicável com relação à outra disposição.

As regulamentações propostas preveem uma regra de cálculo para a aplicação das seções 163(j) a 172 juntamente com a Seção 250. Preveem, especificamente, que o rendimento tributável de uma empresa nacional para efeitos da aplicação da limitação do rendimento tributável da Seção 250(a)(2) será calculado depois que todas as outras deduções da empresa forem contabilizadas.

Consequentemente, o rendimento tributável de uma empresa nacional para efeitos da Seção 250(a)(2) seria seu rendimento tributável calculado independentemente da Seção 250. Seu rendimento tributável seria calculado aplicando-se as seções 163(j) a 172(a), inclusive os valores que podem ser deduzidos dos prejuízos do exercício nos exercícios subsequentes como resultado das seções 163(j)(2) e 172(b).

Cinco passos para calcular as deduções

Devido a essas regulamentações propostas na Seção 250 e às regulamentações propostas na Seção 163(j), a participação comercial permitida para uma empresa nacional de acordo com a Seção 163(j), sua dedução para perdas operacionais líquidas nos termos da Seção 172(a) e sua dedução nos termos da Seção 250 seriam calculadas utilizando-se os cinco passos abaixo:

1. Uma empresa nacional calcularia o montante provisório de seu FDII e de sua dedução nos termos da Seção 250 considerando todas as deduções, mas sem incluir qualquer postergação ou rejeição nos termos da Seção 163(j), o valor de qualquer dedução de perda operacional líquida nos termos da Seção 172(a) e a limitação de rendimento tributável das seções 250(a)(2) a 1.250(a)-1(b)(2) das regulamentações propostas.
2. Calcularia o montante da sua participação comercial permitida após a aplicação da Seção 163(j), contabilizando o valor da sua dedução provisória nos termos da Seção 250 sem incluir o valor de qualquer dedução de perda operacional líquida nos termos da Seção 172(a).
3. Calcularia o montante de sua dedução de perda operacional líquida nos termos da Seção 172(a), considerando o valor da sua participação comercial permitida após a aplicação da Seção 163(j) e a limitação de rendimento tributável da Seção 172(a)(2), mas sem levar em consideração o valor da sua dedução nos termos da Seção 250 (inclusive sua dedução provisória nos termos da Seção 250).
4. Calcularia o montante do seu FDII, contabilizando o valor de sua participação comercial permitida após a aplicação da Seção 163(j) e o valor da sua dedução de perda operacional líquida nos termos da Seção 172(a) (determinado nos passos 2 e 3, respectivamente).
5. Calcularia o valor da sua dedução nos termos da Seção 250 após a aplicação da limitação de rendimento tributável das seções 250(a)(2) e 1.250(a)-1(b)(2) das regulamentações propostas, considerando o montante da sua participação comercial permitida após a aplicação da Seção 163(j) e o valor de sua dedução de perda operacional líquida nos termos da Seção 172(a).

Dedução para pessoas físicas nos termos da Seção 250

Conforme discutido no tópico “Valor da dedução”, acima, a dedução prevista na Seção 250 para FDII e GILTI está à disposição apenas para empresas nacionais. Mas a Seção 962(a)(1) prevê que uma pessoa física que seja acionista nos EUA poderá, em geral, escolher ser tributada sobre os valores incluídos na renda bruta da pessoa física nos termos da Seção 951(a) em um “montante igual ao imposto que seria cobrado nos termos da Seção 11 se tais valores tiverem sido recebidos por uma empresa nacional”. (Se essa for a sua situação, consulte seu assessor para assuntos tributários para obter mais detalhes.)

Aplicação da Seção 250 a grupos consolidados

A dedução prevista na Seção 250 está à disposição de um membro de um grupo consolidado (“membro”) da mesma maneira que se faz para qualquer empresa nacional. O IRS, porém, está preocupado com o fato de um cálculo de uma dedução de um membro nos termos da Seção 250, baseado apenas nos seus itens de rendimento e investimento em ativo comercial qualificado (*qualified business asset investment* - QBAI) poder não refletir a obrigação tributária exata do grupo consolidado.

Um grupo consolidado poderia, por exemplo, isolar todos os seus QBAI para um membro, reduzindo assim o imposto sobre rendimento presumido de bens tangíveis (*deemed tangible income return* - DTIR) de outros membros em relação ao DTIR do grupo consolidado se fosse determinado em nível do grupo. Outra situação seria uma aplicação rigorosa, para entidade separada, da Seção 250, o que poderia reduzir de maneira inadequada um montante agregado da dedução de um grupo consolidado para seu FDII. Isso poderia ocorrer, por exemplo, porque o rendimento presumido de bens intangíveis (DII) de um dos membros, que é o excesso do rendimento elegível para dedução (DEI) em relação ao DTIR, não seria levado em consideração no cálculo do FDII de outro membro que tivesse rendimento de bens intangíveis auferidos no exterior elegível (FFDEI) superior a seu DEI.

Como resultado, as regulamentações propostas preveem que a dedução de um membro nos termos da Seção 250 seriam determinadas por referência aos itens relevantes de todos os membros do mesmo grupo consolidado. As definições na Seção 1.1502-50(f) das regulamentações propostas resultariam na agregação de DEI, FDDEI, DTIR e GILTI de todos os membros. Esses valores agregados e o rendimento tributável consolidado do grupo consolidado seriam então utilizados para calcular um valor geral de dedução para o grupo. A Seção 1.1502-50(f) das regulamentações propostas alocaria esse valor geral de dedução entre os membros de acordo com as suas respectivas contribuições ao montante agregado do FDDEI do grupo consolidado e o montante agregado do GILTI do grupo consolidado.

As regulamentações propostas também abordam duas questões relacionadas a transações entre empresas. Em primeiro lugar, acrescentam um exemplo à Seção 1.1502-13 das regulamentações propostas demonstrando a aplicabilidade da regra de nova determinação de atributos da Seção 1.1502-13(c)(1)(i) das regulamentações propostas para cálculo do FDDEI. Esse exemplo se aplica às regras para transações entre empresas para refletir o rendimento tributável consolidado exato. Não indica uma mudança na lei. Nesse exemplo, a regra de nova determinação de atributos se aplica ao DEI bruto e ao FDDEI bruto, que são atributos de um item correspondente ou entre empresas.

Em segundo lugar, as regulamentações propostas preveem que, para calcular o QBAI de um membro, a base de bem corpóreo especificado não seria afetada por uma transação entre empresas. Assim, uma transação entre empresas não resultaria no aumento ou redução de um montante agregado de DTIR do grupo consolidado ou em um valor agregado de uma dedução.

Obrigações de declaração

Para requerer uma dedução nos termos da Seção 250 em razão da existência de FDII, um contribuinte deve calcular seu DII, DEI e FDDEI. Nenhum desses termos é utilizado em outras disposições do Código Tributário. Portanto, os formulários atuais não coletam dados relevantes para o cálculo desses valores.

Além disso, ao calcular sua dedução nos termos da Seção 250, um contribuinte deve calcular a aplicação da limitação de rendimento tributável da Seção 250(a)(2). Para administrar com eficácia e fazer cumprir a Seção 250, as regulamentações propostas exigiriam a coleta de informações relevantes nos formulários atuais e novos.

De acordo com a Seção 1.250(a)-1(d) das regulamentações propostas, uma empresa nacional ou uma pessoa física que fizer sua opção nos termos da Seção 962 e requerer uma dedução nos termos da Seção 250 para um exercício fiscal terá que apresentar uma declaração de imposto anual no Formulário 8993, “Dedução prevista na Seção 250 para Rendimentos de Bens Intangíveis Auferidos no Exterior (FDII) e Imposto Global Intangível de Baixa Tributação (GILTI)” (“*Section 250 Deduction for Foreign-*

Derived Intangible Income (FDII) and Global Intangible Low-Taxed Income (GIILTI)" (ou qualquer formulário que o substitua) para o referido exercício.

Nos termos da Seção 6038(a)(1), pessoas físicas dos EUA que controlam entidades comerciais estrangeiras ("pessoas físicas controladoras dos EUA") devem declarar determinadas informações a respeito dessas entidades, inclusive informações que "a Secretaria estabelecer que são apropriadas para cumprir as disposições desta seção".

A Seção 6038A exige que as empresas nacionais com 25% de capital estrangeiro ("empresas declarantes") declarem determinadas informações sobre essas empresas, incluindo informações relacionadas a transações entre a empresa declarante e cada pessoa estrangeira que seja parte relacionada da empresa declarante. Essas informações são declaradas no Formulário 5472, "Informações para declaração de empresa americana com 25% de capital estrangeiro ou de empresa estrangeira envolvida em comércio ou negócios nos EUA" (*"Information Return of a 25% Foreign-Owned U.S., Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business"*).

As regulamentações propostas abordam pessoas físicas controladoras dos EUA ou empresas declarantes, conforme descrito acima, que solicitam uma dedução nos termos da Seção 250 e calculada tendo-se como referência o FDII relativo aos valores declarados. Essas pessoas ou empresas teriam que fornecer determinadas informações relacionadas a transações com entidades comerciais estrangeiras ou partes relacionadas de acordo com as seções 6038 e 6038A.

As regulamentações propostas preveem que uma sociedade que tiver um ou mais sócios diretos ou indiretos que sejam empresas nacionais e que seja obrigada a apresentar uma declaração para a sociedade terá que fornecer, na Tabela K-1:

- A participação do sócio no DEI bruto e no FDDEI bruto da sociedade, deduções definitivamente relacionadas com o DEI bruto e com o FDDEI bruto da sociedade, e

- QBAI da sociedade para cada exercício fiscal no qual a sociedade tiver DEI bruto, FDDEI bruto ou bem corpóreo especificado da sociedade.

De acordo com a Seção 1.6038-3(g)(4) das regulamentações propostas, uma pessoa física dos EUA que tiver 10% ou 50% de participação em uma sociedade estrangeira controlada por pessoas físicas dos EUA deveria cumprir uma exigência semelhante em relação à Tabela K-1.

Datas aplicáveis

A Seção 1.250(a)(1) das regulamentações propostas deveria ser aplicada aos exercícios fiscais que terminem após 4 de março de 2019, inclusive. Porém, nos termos da seção 1.250-1(b) das regulamentações propostas, o IRS reconhece que as regras da Seção 1.250(a)(1) das regulamentações propostas poderão se aplicar a transações que tenham ocorrido antes da apresentação das regulamentações propostas, e que os contribuintes poderão não ser capazes de obter a documentação necessária para as transações que já tiverem sido concluídas.

Nos termos da Seção 1.962-1(d) das regulamentações propostas, as regras nos termos da "dedução prevista na Seção 250 para pessoas físicas" acima deveriam ser aplicadas aos exercícios fiscais de uma empresa estrangeira que termine depois de 4 de março de 2019, inclusive, e relativos a uma pessoa física dos EUA para o exercício fiscal no qual ou com o qual tal exercício fiscal da empresa estrangeira termine.

Os contribuintes podem utilizar as seções 1.250(a)-1 e 962-1(b)(1)(i)(B)(3) das regulamentações propostas para os exercícios fiscais que terminem antes de 4 de março de 2019. Entretanto, a Seção

1.1502-50 das regulamentações propostas deveria ser aplicada aos anos consolidados que terminem na ou após a data de publicação da decisão do ministério da Fazenda que adotou estas regras como normas finais no Diário Oficial da União (*Federal Register*). Os contribuintes podem utilizar a Seção 1.1502-50 das regulamentações propostas para os exercícios fiscais que terminarem antes da data de publicação da decisão do ministério da Fazenda adotando essas regras como normas definitivas no *Federal Register*.

As seções 1.6038-2(f)(15) e 1.6038A-2(b)(5)(iv) das regulamentações propostas deveriam ser aplicadas a informações para períodos contábeis anuais que comecem depois de 4 de março de 2019, inclusive. Além disso, a Seção 1.6038-3(g)(4) das regulamentações propostas deveria ser aplicada aos exercícios fiscais de uma sociedade estrangeira que comecem depois de 4 de março de 2019, inclusive.

Máxima importância

A TCJA trouxe muitas modificações para a legislação tributária. A dedução para FDII e GILTI não tem sido muito destacada, mas é de extrema importância para pessoas físicas e empresas que possam se qualificar para esses incentivos fiscais. Consulte seu contador credenciado (CPA) para verificar o impacto da dedução na sua situação fiscal. •