

As regulamentações propostas explicam como calcular o FDII

A Receita Federal dos Estados Unidos (IRS) divulgou em março regulamentações propostas que incluem o cálculo do 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 de FDII e GILTI com outras disposições fiscais. Este artigo apresenta vários detalhes específicos relacionados ao cálculo do FDII.

Neste artigo, vamos examinar por que as regulamentações propostas foram apresentadas e mostrar como calcular o FDII de acordo com as diretrizes. Para uma visão mais abrangente dessa importante mudança tributária, consulte o artigo “Uma visão geral das regulamentações propostas para dedução de FDII e GILTI”, também nesta edição.

Como calcular o FDII

De acordo com as regulamentações propostas, o FDII de uma empresa nacional seria o rendimento presumido de bens intangíveis (*deemed intangible income - DII*) de uma empresa multiplicado pelo quociente do rendimento auferido no exterior da empresa. O DII de uma empresa nacional seria o excesso (caso exista) do rendimento elegível para dedução (*deduction eligible income - DEI*) da empresa em relação ao seu imposto presumido sobre rendimentos de bens tangíveis (DTIR). O DTIR de uma empresa nacional seria 10% do investimento em ativos comerciais qualificados (QBAI) da empresa. O quociente de rendimento auferido no exterior seria o quociente do rendimento elegível para dedução auferido no exterior (FDDEI) em relação ao DEI.

O DEI de uma empresa nacional seria o excesso da sua renda bruta sem considerar certos itens excluídos (DEI bruto) em relação às deduções adequadamente alocadas ao DEI bruto. O DEI bruto exclui seis categorias de renda bruta:

1. Qualquer montante incluído na renda bruta nos termos da Seção 951(a),
2. GILTI,
3. Receitas de serviços financeiros,
4. Dividendos das CFCs,
5. Rendimentos domésticos da extração de petróleo e gás, e
6. Rendimentos de sucursais no exterior.

As regulamentações propostas explicam que, para esse efeito, um dividendo inclui qualquer montante tratado como dividendo nos termos de qualquer outra disposição do subtítulo A do Código Tributário, inclusive o reajuste da base de cálculo atribuível da Seção 78 para inclusões nos termos das Seções 951(a) e 951A(a). As regulamentações propostas definem o rendimento de sucursais no exterior tendo como referência a Seção 1.904-4(f) das regulamentações propostas, mas incluem também a venda, direta ou indiretamente, de qualquer ativo (que não seja ações) que produza renda bruta atribuível a uma sucursal no exterior, inclusive como resultado da venda de uma entidade separada ou participação em sociedade. O resultado é que o rendimento da venda de qualquer ativo desse tipo não seria incluído no DEI bruto.

Para efeitos de cálculo do quociente auferido no exterior, o FDDEI seria o excesso do FDDEI bruto em relação às deduções adequadamente alocadas ao FDDEI bruto. As regulamentações propostas definem o FDDEI bruto como a parcela do DEI bruto de uma empresa que auferido de todas as suas “vendas de FDDEI” (coletivamente, “transações de FDDEI”). Para determinar se uma venda de um bem ou prestação de serviços é uma venda de FDDEI ou serviço de FDDEI, respectivamente, a referência são as disposições das seções 1.250(b)-3 a 1.250(b)-6 das regulamentações propostas.

A parcela do DEI bruto da empresa que não é FDDEI bruto seria denominada renda bruta não-FDDEI. Assim, todos os rendimentos incluídos no DEI bruto seriam incluídos ou no FDDEI bruto ou na renda bruta não-FDDEI. Além disso, todos os rendimentos incluídos no FDDEI bruto ou na renda bruta não-FDDEI seriam incluídos no DEI bruto.

No caso de um bem produzido ou adquirido para revenda, a renda bruta seria geralmente calculada subtraindo-se o custo das mercadorias vendidas do recebido das vendas brutas. Para calcular o montante do renda bruta incluído no DEI bruto ou FDDEI bruto, o custo das mercadorias vendidas seria atribuído à receita total bruta relativa ao DEI bruto e ao FDDEI bruto, utilizando-se qualquer método razoável. As regulamentações propostas explicam que os custos das mercadorias vendidas associado às atividades de um exercício fiscal anterior não podem ser separados em custos de componente e atribuídos de maneira desproporcional a montantes excluídos do FDDEI bruto ou a montantes excluídos do DEI bruto.

As deduções de um contribuinte que forem “apropriadamente alocáveis” a DEI bruto e FDDEI bruto teriam que ser calculadas para efeitos de cálculo do DEI e do FDDEI. As regulamentações propostas estabelecem que as regras definidas nas seções 1.861-8 a 1.861-14T e na Seção 1.861-17 das regulamentações propostas seriam aplicadas para efeitos de cálculo do DEI e do FDDEI. Para evitar redundância na aplicação dessas regras para efeitos de cálculo do DEI e do FDDEI, a dedução da Seção 250 não seria tratada como se resultasse em isenção para ativos ou rendimentos.

Em certas circunstâncias, devido à repartição de despesas ou atribuição de custos de mercadorias vendidas, o FDDEI de uma empresa nacional poderia ser superior a seu DEI. Assim, as regulamentações propostas esclarecem que o quociente auferido no exterior não pode ser superior a 1.

Sociedades

As regulamentações propostas preveem que um sócio de uma empresa nacional de uma sociedade leve em consideração sua parcela do DEI bruto de uma sociedade, bem como o FDDEI bruto e deduções para calcular o FDII do sócio. Para calcular o DTIR de um sócio de uma empresa nacional, um QBAI de uma empresa nacional seria acrescido de sua participação da base ajustada da sociedade em bens tangíveis especificados da sociedade.

Nos termos das regulamentações propostas, a dedução da Seção 250 seria calculada e permitida apenas no nível de sócio de uma sociedade nacional. Independentemente de a dedução permitir isenção de imposto em outros contextos, e por ser calculada e permitida apenas no nível de um sócio de uma empresa nacional, a dedução prevista na Seção 250 não isentaria o rendimento deduzido para efeito da aplicação da Seção 705(a)(1)(B). Como resultado, um ajuste de base para a participação para um sócio de uma empresa nacional não seria apropriado para cálculo da dedução nos termos da Seção 250.

Empresas isentas de imposto

As regulamentações propostas esclarecem que, para esse fim, o FDII para uma empresa desse tipo é calculado em relação aos itens de rendimento, ganho, dedução ou perda da empresa, e as bases ajustadas em ativos. Eles são considerados para calcular seu rendimento comercial tributável não relacionado.

As regulamentações propostas também explicam como uma empresa isenta de imposto e sujeita a imposto de renda comercial não relacionado nos termos da Seção 511 calcularia o quociente de dupla utilização sem considerar o ativo utilizado na produção do DEI bruto e o rendimento que não seja DEI bruto para cálculo do seu QBAI.

Como calcular o QBAI

O QBAI de uma empresa nacional para FDII seria igual a sua base média ajustada agregada em ativo tangível especificado, que é definido como bem corpóreo utilizado na produção de DEI bruto. As regulamentações propostas também fornecem regras para a dupla utilização de bem, calculando o QBAI em um exercício fiscal curto e a participação de sócio corporativo no QBAI da sociedade.

Para calcular o QBAI de uma empresa nacional, as regulamentações propostas não incluiriam uma transferência de bens tangíveis especificados pela empresa nacional para uma parte relacionada cujo QBAI não tenha sido levado em consideração no cálculo do DTIR da empresa se:

- Dentro de um período de dois anos que começa um ano antes da transferência, a empresa nacional ou uma parte relacionada cujo QBAI seria incluído no cálculo do DTIR da empresa alugar a mesma propriedade ou propriedade substancialmente semelhante de uma parte relacionada, e
- O principal objetivo dessa transferência ou locação for reduzir o DTIR da empresa nacional.

Uma transferência e uma locação desse tipo seriam consideradas, em si, como tendo sido feitas de acordo com um objetivo principal de reduzir o DTIR de uma empresa nacional se tanto a transferência quanto a locação ocorressem no mesmo período de seis meses. Se essa regra contra elisão fiscal for aplicável, a empresa nacional que transferiu a propriedade será tratada como proprietária dessa propriedade a partir da última das datas entre o início do prazo de locação ou a data da transferência e o final do prazo de locação ou o final do período de recuperação, consoante ao que ocorrer primeiro.

A regra contra a elisão fiscal não se aplicaria a uma transferência e locação de uma parte não relacionada, a menos que isso fosse feito de acordo com um plano estruturado. Um plano estruturado existiria apenas se uma redução no DTIR da empresa nacional fosse um fator determinante no preço do plano com o beneficiário ou se, com base em todos os fatos e circunstâncias, a redução do DTIR da empresa nacional fosse o objetivo principal do acordo. As regulamentações propostas preveem uma lista não inclusiva de fatos e circunstâncias que indicam que o objetivo principal de um acordo é a redução do DTIR.

Transações de FDDEI

As regulamentações propostas preveem regras gerais para cálculo da renda bruta incluída no FDDEI bruto, que é um componente do cálculo do FDII. Definem uma venda de FDDEI como a venda de um bem para uma pessoa estrangeira para utilização no exterior. Para determinar se a venda de um bem é uma venda de FDDEI, as regulamentações propostas definem “venda” de modo a incluir aluguel, licença, troca ou outra alienação de propriedade, inclusive uma alienação de propriedade que resulte em ganho ou inclusão de receita nos termos da Seção 367.

Nos termos das regulamentações propostas, uma pessoa estrangeira é definida como uma pessoa que não é dos EUA. Isso inclui um governo estrangeiro ou organização internacional para efeito das regulamentações propostas. Para evitar um tratamento diferenciado de vendas para entidades em um território dos EUA (que podem se qualificar como venda de FDDEI) e vendas a pessoas físicas em um território dos EUA (que não se qualificam como venda de FDDEI), as regulamentações propostas excluem residentes *bona fide* de um território dos EUA da definição de pessoa dos EUA.

Uma sociedade é geralmente uma “pessoa” para efeito do Código Tributário. Assim, para determinar se a venda de bem para ou por uma sociedade se qualifica como venda FDDEI, ou se a prestação de um serviço para ou por uma sociedade se qualifica como serviço FDDEI, as regulamentações propostas tratam uma sociedade como uma pessoa.

Conhecimento e motivo para saber

A venda de um bem se qualifica nos termos das regulamentações propostas como uma venda FDDEI apenas se o vendedor ou prestador de serviços não souber ou não tiver motivo para saber que o destinatário não é uma pessoa estrangeira ou que o bem não se destina a utilização no exterior. As regulamentações propostas preveem que a prestação de um serviço geral se qualifica como serviço FDDEI apenas se o prestador de serviços não souber ou não tiver motivo para saber que o destinatário está nos Estados Unidos.

Confiabilidade dos documentos

Para que uma transação seja considerada uma transação FDDEI, as regulamentações propostas estabelecem tipos diferentes de documentos exigidos para cada tipo de transação.

Por exemplo, no caso de venda de um bem, o vendedor teria que obter prova de que o destinatário é estrangeiro. As regulamentações propostas preveem que, para que qualquer documento descrito nas regulamentações propostas seja considerado confiável:

- O vendedor ou prestador de serviços deve obtê-lo até a data de entrega do FDII,
- A documentação deve ser obtida no máximo um ano antes da venda ou serviço prestado, e
- O vendedor ou prestador de serviços não deve saber nem ter motivos para saber que a documentação é incorreta ou não confiável.

Transações que incluem vendas e serviços

Nos termos do código tributário e das regulamentações propostas, os critérios para estabelecer que uma transação é auferida no exterior variam para vendas e serviços. Por exemplo, uma transação com uma pessoa dos EUA situada fora dos Estados Unidos pode se qualificar como um serviço FDDEI, mas não pode se qualificar como uma venda FDDEI. Como uma transação pode incluir elementos tanto de venda quanto de serviço, as regulamentações propostas esclarecem que uma transação é classificada de acordo com o caráter predominante da transação.

Determinadas transações com prejuízo

O IRS concluiu que seria inadequado permitir que os contribuintes escolhessem excluir perdas relacionadas a vendas para pessoas estrangeiras para serviços e utilização no exterior para pessoas que estivessem situadas fora dos Estados Unidos simplesmente não cumprindo as exigências de documentação.

Assim, as regulamentações propostas preveem que, se um vendedor ou prestador de serviços souber ou tiver motivo para saber que o bem está sendo vendido para uma pessoa estrangeira para utilização ou serviço geral no exterior fornecido a uma pessoa situada fora dos Estados Unidos – mas o vendedor ou prestador de serviços não tiver cumprido as exigências de documentação aplicáveis para tal venda ou serviço – a venda de um bem ou prestação de serviços será, no entanto, considerada uma transação FDDEI se o tratamento da venda ou do serviço como uma transação FDDEI reduzir o FDDEI de uma empresa nacional.

Essa regra especial para transações com prejuízo não se aplicaria a serviços prestados em locais próximos e serviços de propriedades e de transportes, como definidos nas regulamentações propostas. Isso acontece porque eles não exigem documentação relacionada a tais serviços.

Serviços FDDEI

Nos termos das regulamentações propostas, determinar se um serviço foi prestado a uma pessoa ou bem situado fora dos Estados Unidos dependeria do tipo de serviço prestado e, no caso de um serviço geral, do tipo de destinatário. As regulamentações propostas diferenciam as seguintes categorias:

- Serviços em que o provedor (ou prestador de serviços) e o destinatário estão fisicamente próximos quando o serviço é executado (serviços prestados em locais próximos),
- Serviços a bens e relacionados a um bem corpóreo,
- Serviços de transporte para transportar pessoas ou bens, e
- Todos os outros serviços gerais.

Para determinar se um serviço pode ser considerado um serviço FDDEI, as regulamentações propostas verificam a localização ou origem dos serviços acima relacionados.

Regras para intermediários nacionais

A Seção 250(b)(5)(B)(i) prevê que, se um contribuinte vender um bem a outra pessoa (que não seja uma parte relacionada) para posterior fabricação ou outra modificação nos Estados Unidos, o bem não é tratado como tendo sido vendido para uso no exterior mesmo se a outra pessoa posteriormente o utilizar para uso no exterior. Quanto às vendas de bens, as regulamentações propostas preveem que bens gerais não se destinam a uso no exterior se, antes que sejam sujeitos a fabricação, montagem ou outro processamento fora dos Estados Unidos, os bens forem utilizados dentro dos EUA.

Para esse efeito, o uso dentro do país incluiria a fabricação, montagem ou outro processamento dentro dos Estados Unidos. Além disso, a venda de um bem para um pessoa dos EUA não pode se qualificar como uma venda FDDEI em circunstância alguma. Portanto, a venda de um bem para posterior fabricação a uma pessoa estrangeira nos Estados Unidos ou para uma pessoa dos EUA não se qualificaria para uma venda FDDEI, independentemente do uso final do bem.

No que diz respeito aos serviços, as regulamentações propostas preveem que um serviço é um serviço FDDEI apenas se o destinatário ou o bem ao qual o serviço está relacionado estiver situado fora dos Estados Unidos. Assim, um serviço fornecido a uma pessoa ou bem situado nos Estados Unidos não seria um serviço FDDEI, independentemente da utilização final do serviço.

Transações com partes relacionadas

A venda de um bem ou a prestação de um serviço pode se qualificar como transação FDDEI, independentemente de o destinatário desse serviço ser uma parte relacionada do vendedor ou do prestador de serviços. Porém, no caso da venda de um bem geral ou prestação de um serviço geral a uma parte relacionada, é necessário satisfazer exigências adicionais para que a transação se qualifique como venda FDDEI ou serviço FDDEI.

Essas exigências devem ser satisfeitas como acréscimo às exigências gerais que se aplicam a tais vendas e serviços, tal como previsto nas seções 1.250(b)-3 a 1.250(b)-5 das regulamentações propostas. Essas regulamentações propostas definem uma parte relacionada com relação a qualquer pessoa como qualquer membro de um grupo afiliado modificado que inclua tal pessoa. Um grupo afiliado modificado seria definido como um grupo afiliado tal como previsto na Seção 1504(a) por meio da substituição de “mais de 50%” ou “um mínimo de 80%” em todos os lugares em que aparecerem e sem

considerar a Seção 1504(b)(2) e (3). Um grupo afiliado modificado incluiria também qualquer pessoa que não fosse uma empresa e que fosse controlada por um ou mais membros de um grupo afiliado modificado ou que controlasse tal membro.

Vendas para uma parte relacionada

O código tributário prevê que um bem vendido a uma parte relacionada que não seja uma pessoa dos EUA “não será tratado como se fosse para utilização no exterior a menos que (I) esse bem seja vendido por uma parte relacionada ou utilizado por uma parte relacionada em conexão com um bem que foi vendido ou com serviços prestados a outra pessoa que seja parte não relacionada e que não seja uma pessoa dos Estados Unidos, e (II) o contribuinte demonstrar, para satisfação da Secretaria, que esse bem se destina a utilização no exterior”.

Nos termos das regulamentações propostas, se uma parte relacionada estrangeira revender o bem comprado (como no caso de a parte relacionada estrangeira ser distribuidor ou fabricante de um produto que incorpore o bem comprado como seu componente), a venda para a parte relacionada estrangeira se qualificará como venda FDDEI apenas se uma transação com parte não relacionada e relativa a tal venda ocorrer e a transação com a parte não relacionada for uma venda FDDEI. Uma transação com uma parte não relacionada seria geralmente uma transação entre a parte relacionada estrangeira e uma pessoa estrangeira não relacionada na qual o bem comprado pela parte relacionada estrangeira é vendido ou utilizado.

Geralmente, a venda para a parte não relacionada teria que ocorrer até a data de entrega do FDII; caso contrário, a renda bruta da venda da parte relacionada seria incluída no DEI bruto da empresa nacional para o exercício tributável da venda da parte relacionada, mas não seria incluída no seu FDDEI bruto.

Para as transações que não forem revenda do bem adquirido, a venda do bem não se qualificaria como venda FDDEI salvo se, na data de entrega do FDII, o vendedor razoavelmente esperasse que mais de 80% da receita obtida pela parte relacionada estrangeira do uso do bem em todas as transações fosse obtida com transações com partes não relacionadas que sejam FDDEI.

As regras aplicáveis a vendas para partes relacionadas deveriam ser aplicadas apenas para determinar se as vendas de bens gerais se qualificam como vendas FDDEI. Vendas de bens intangíveis, seja para uma parte relacionada ou não relacionada, seriam para utilização no exterior apenas se esses bens intangíveis gerarem receita com a exploração fora dos Estados Unidos.

Serviços para partes relacionadas

O código tributário prevê que um serviço prestado a uma parte relacionada que não está situada nos Estados Unidos “não deve ser tratado [como um serviço FDDEI] salvo se o contribuinte mostrar, de maneira satisfatória, para o ministério da Fazenda, que tal serviço não é substancialmente semelhante aos serviços prestados por tal parte relacionada a pessoas situadas nos Estados Unidos”.

Assim, as regulamentações propostas geralmente preveem que a prestação de um serviço geral a um destinatário comercial que seja uma parte relacionada se qualificaria como um serviço FDDEI apenas se o serviço não fosse substancialmente semelhante a um serviço prestado pela parte relacionada a pessoas situadas nos Estados Unidos. As regulamentações propostas preveem que a regra de serviços prestados a uma parte relacionada é aplicável apenas para determinar se um serviço geral prestado a um destinatário comercial que seja uma parte relacionada é um serviço FDDEI.

Um serviço prestado por um prestador de serviços a uma parte relacionada seria “substancialmente semelhante” a um serviço prestado pela parte relacionada a uma pessoa situada nos Estados Unidos se os serviços desse prestador de serviços (ou “serviço para parte relacionada”) fossem utilizados pela

parte relacionada para prestar um serviço a uma pessoa situada nos Estados Unidos e caso se realizasse com sucesso um “teste de benefício” ou um “teste de preço”.

O teste de benefício teria sucesso se 60% ou mais dos benefícios conferidos pelo serviço da parte relacionada fossem para pessoas situadas nos Estados Unidos. Portanto, um serviço para uma parte relacionada forneceria um benefício a um cliente da parte relacionada se fornecesse um “aumento razoavelmente identificável do valor econômico ou comercial” a um cliente, em vez de um benefício indireto ou remoto.

Nos termos do teste de preço, um serviço prestado por um prestador de serviços a uma parte relacionada seria “substancialmente semelhante” a um serviço prestado pela parte relacionada a uma pessoa situada nos Estados Unidos se:

- O prestador do serviço fosse usado pela parte relacionada para prestar um serviço a uma pessoa situada nos Estados Unidos, e
- 60% ou mais do preço que as pessoas situadas nos Estados Unidos pagassem pelo serviço prestado pela parte relacionada fossem atribuíveis ao serviço do prestador de serviços.

Se um serviço prestado a uma parte relacionada for tratado como substancialmente semelhante a um serviço prestado por uma parte relacionada a uma pessoa situada nos Estados Unidos apenas por causa do teste de preço, a regra geral que desqualifica totalmente o serviço da parte relacionada como um serviço FDDEI não seria aplicada. Em vez disso, a parcela da renda bruta do serviço da parte relacionada seria considerada como serviço FDDEI correspondente à relação entre os benefícios concedidos pelo serviço da parte relacionada a pessoas não situadas nos Estados Unidos e a soma de todos os benefícios conferidos pelo serviço para a parte relacionada.

Datas aplicáveis

As seções 1.250(b)(1) a 1.250(b)(6) das regulamentações propostas seriam aplicadas aos exercícios fiscais que terminem após 4 de março de 2019, inclusive. Porém, o IRS reconhece que as regras poderão ser aplicadas a transações que tenham ocorrido antes da apresentação das regulamentações propostas e que os contribuintes talvez não possam obter os documentos necessários para as transações já concluídas.

Assim, para os exercícios fiscais tributáveis que começem até 4 de março de 2019, os contribuintes poderão utilizar qualquer documentação razoável que tenha sido guardada no curso normal das atividades comerciais do contribuinte e que demonstre que:

- Um destinatário é uma pessoa estrangeira,
- O bem se destina a utilização no exterior nos termos das regulamentações propostas, ou
- Um destinatário de um serviço geral está situado fora dos Estados Unidos de acordo com as regulamentações propostas aplicáveis e em substituição à documentação exigida pelas regulamentações propostas, desde que tal documentação cumpra os critérios de confiabilidade.

Documentação razoável inclui, entre outros, documentos descritos nas regulamentações propostas aplicáveis ou semelhantes a eles. Uma prova razoável inclui também a documentação descrita nas regras especiais para pequenas empresas e transações de pequeno porte nas regulamentações propostas – mesmo que o contribuinte não se qualifique de outro modo para as regras especiais. Os contribuintes podem usar as seções 1.250(b)-1 a 1.250(b)-6 das regulamentações propostas como referência para os exercícios fiscais tributáveis que terminem antes de 4 de março de 2019.

LOPEZ LEVI LOWENSTEIN GLINSKY

Global Perspective. Individual Focus.

Elemento importante

A dedução de FDII e GILTI é um elemento importante para as empresas e, em alguns casos, para pessoas que poderão reivindicá-la. Consulte seu contador credenciado para verificar se essa dedução se aplica a você e, se for o caso, como seria aplicada. •