

As regulamentações finais abordam a atribuição, por uma empresa, de impostos pagos no exterior com direito a dedução

O IRS emitiu recentemente regulamentações finais que abrangem a aplicação de uma regra de porto seguro para determinar se a atribuição, por uma empresa, de impostos pagos no exterior com direito a dedução (*creditable foreign tax expenditures* - CFTEs) para os sócios é considerada como estando de acordo com a participação dos sócios na empresa.

As regulamentações finais emitidas em julho adotam as regulamentações propostas em 2016 com uma modificação. Elas adicionam uma referência cruzada à regra de pagamento não reconhecido para a atribuição de rendimentos a uma atividade. Destacamos algumas áreas afetadas pelas regulamentações finais.

Ajustes da Seção 743(b)

Se houver transferência de uma participação numa empresa que resulte num ajuste nos termos da Seção 743(b) do Código da Receita Federal – porque a empresa fez uma escolha nos termos da Seção 754 que está em vigor ou porque há um prejuízo substancial acumulado na empresa – a empresa deve ajustar a base de participação com respeito ao sócio cessionário apenas. (Isso é chamado de reajuste nos termos da Seção 743(b).).

Não se faz nenhum ajuste à base comum de participação da empresa, e o ajuste previsto na Seção 743(b) não tem nenhum efeito no cálculo de nenhum item da empresa nos termos da Seção 703. As regulamentações finais atuais não afirmam se um ajuste nos termos da Seção 743(b) é considerado no cálculo do lucro líquido da empresa numa categoria de CFTE.

As regulamentações preveem que, para fins de cálculo do lucro líquido de uma empresa numa categoria de CFTE, a empresa determina seus itens sem levar em conta qualquer ajuste previsto na Seção 743(b) que seus sócios possam ter em relação à participação na empresa. O IRS acredita que o reajuste de um sócio cessionário nos termos da Seção 743(b) e relativo à sua participação numa empresa não deveria ser incluído no cálculo do lucro líquido da empresa numa categoria de CFTE porque o reajuste de base é exclusivo a esse sócio cessionário e geralmente não seria considerado por uma jurisdição estrangeira na base de cálculo para seu imposto pago no exterior.

Porém, o IRS também declara que uma empresa que seja um sócio cessionário poderá ter um ajuste nos termos da Seção 743(b) na sua qualidade de sócio direto ou indireto numa empresa de nível inferior. De acordo com as regulamentações, tal ajuste previsto na Seção 743(b) é considerado no cálculo do lucro líquido da empresa numa categoria de CFTE.

Pagamentos garantidos não dedutíveis

Em virtude da provisão de porto seguro, as regulamentações preveem uma regra especial que reduz o lucro líquido de uma empresa numa categoria de CFTE se a legislação estrangeira permitir uma dedução para uma atribuição (ou pagamento de um montante atribuído) a um sócio. Assim, não é necessário haver nenhuma regra especial para os pagamentos garantidos dedutíveis nos termos da Seção 707(c), que reduzem o lucro líquido da empresa numa categoria de CFTE.

Porém, se a legislação estrangeira não permitir a dedução de um pagamento garantido que é passível de dedução pela legislação dos EUA, as regulamentações preveem outra regra especial que exige um

ajuste para cima do lucro líquido da empresa numa categoria de CFTE. (Essa regra e a regra especial anteriormente mencionada são coletivamente conhecidas como “regras especiais”.)

Uma regra adicional trata o pagamento garantido como uma parcela distributiva do lucro líquido da empresa numa categoria de CFTE até o limite do ajuste para cima. No entanto, as regulamentações não abordam expressamente as situações em que uma atribuição ou distribuição de um montante atribuído ou de um pagamento garantido permitam uma dedução para efeitos de um imposto estrangeiro, mas é feita a partir de rendimentos sujeitos a outro imposto cobrado pela mesma jurisdição ou por outra jurisdição estrangeira.

As regulamentações preveem que o lucro líquido de uma empresa numa categoria de CFTE a partir do qual se faz um pagamento garantido que não seja dedutível numa jurisdição estrangeira deve ser acrescido do montante do pagamento garantido dedutível para efeitos do imposto de renda federal dos EUA. Preveem também que esse montante deve ser tratado como uma atribuição ao recebedor do pagamento garantido para fins de cálculo da participação dos sócios na categoria de CFTE - mas apenas para fins de teste de atribuições de CFTEs atribuíveis a um imposto estrangeiro que não permitam uma dedução para o pagamento garantido.

Para verificar as atribuições de CFTEs atribuíveis a um imposto estrangeiro que permita uma dedução para o pagamento garantido, o lucro líquido de uma empresa numa categoria de CFTE é aumentado apenas se o valor do pagamento garantido dedutível para fins de imposto de renda federal nos Estados Unidos exceder o valor permitido como dedução para fins de tal imposto estrangeiro. O excesso é tratado como uma atribuição ao recebedor do pagamento garantido para efeitos de cálculo da participação nos lucros na categoria de CFTE.

As regulamentações preveem também que se uma legislação estrangeira permitir uma dedução de sua base tributável para uma alocação (ou distribuição de um montante alocado) a um sócio, então, apenas para fins de alocações de CFTEs atribuíveis àquele imposto estrangeiro, o lucro líquido da empresa na categoria de CFTE a partir do qual a alocação é feita será reduzido no montante da dedução permitida pela legislação estrangeira. Esse montante não é tratado como uma atribuição para fins de cálculo das participações dos sócios na categoria de CFTE. Para fins de verificação de atribuições de CFTEs atribuíveis a um imposto estrangeiro que não permita uma dedução para uma alocação (ou distribuição de um montante alocado) a um sócio, o lucro líquido da empresa numa categoria de CFTE não é reduzido.

Além disso, as regulamentações esclarecem que um pagamento garantido ou uma alocação preferencial são considerados dedutíveis nos termos da legislação estrangeira para fins das regras especiais se a jurisdição estrangeira permitir uma dedução de sua base tributável, seja naquele ano fiscal ou num ano fiscal diferente.

Pagamentos entre subsidiárias

Para os anos fiscais que começam antes de 1º de janeiro de 2012, as regulamentações confirmam que determinados pagamentos entre subsidiárias conforme descritos nas regulamentações dentro da “regra para pagamentos entre subsidiárias” (*interbranch payment rule*) não estavam sujeitos às regras especiais. Em 14 de fevereiro de 2012, foram emitidas regulamentações provisórias para tratar das situações nas quais os impostos de renda pagos no exterior foram separados dos rendimentos a eles relacionados. Como parte dessas regulamentações, a regra de pagamentos entre subsidiárias foi

eliminada porque permitia que os contribuintes separassem impostos de renda pagos no exterior e os rendimentos a eles relacionados, e a referência cruzada à regra eliminada também foi removida.

As regulamentações finais esclarecem que a regra especial para alocações preferenciais aplica-se apenas às alocações (ou distribuições de montantes alocados) a um sócio que sejam dedutíveis nos termos da legislação estrangeira, e não a outros itens que possam resultar em deduções nos termos da legislação estrangeira. Por exemplo, essa regra especial não se aplica para reduzir o lucro numa categoria de CFTE devido a um pagamento não considerado entre subsidiárias – mesmo se o rendimento sobre a qual o pagamento entre subsidiárias é feito não estiver sujeito a tributação em nenhuma jurisdição estrangeira. Como um pagamento entre subsidiárias não é feito a um sócio, não pode ser tratado como uma participação distributiva e não é coberto pelas regras especiais. A inclusão, e posterior eliminação, da referência cruzada não alterou a finalidade da regra atual aplicável nem ampliou seu escopo para prever reduções de renda numa categoria de CFTE se uma empresa fizer um pagamento não reconhecido que possa ser deduzido de acordo com a legislação estrangeira.

Além disso, o IRS está ciente das transações que envolvem vários pagamentos não reconhecidos e nas quais os contribuintes assumem que os impostos retidos na fonte e incidentes sobre o primeiro pagamento de uma série de pagamentos não reconhecidos consecutivos não precisam ser distribuídos entre as categorias de CFTE que incluem os rendimentos sobre os quais o pagamento foi efetuado. As regulamentações finais apresentam novos exemplos que esclarecem que, nos termos das regulamentações, os impostos retidos na fonte devem ser distribuídos entre as categorias de CFTE que incluem o rendimento relacionado.

Regra de transição

As regulamentações finais modificam também uma regra de transição atual (para determinados pagamentos entre subsidiárias para empresas cujos acordos tenham sido celebrados antes de 14 de fevereiro de 2012). Essa regra prevê que, se não houver nenhuma modificação relevante desses acordos em ou após 14 de fevereiro de 2012, então, para os anos fiscais que se iniciem em ou após 1º de janeiro de 2012, as empresas podem aplicar as regulamentações aplicáveis (revisadas em 1º de abril de 2011).

A regra de transição foi modificada e agora prevê que, para os anos fiscais que começam em ou após 1º de janeiro de 2016 e terminam após 4 de fevereiro de 2016, essas empresas poderão continuar aplicando as duas regulamentações aplicáveis. Para fins desta regra de transição, qualquer mudança na propriedade constitui uma modificação relevante do acordo de constituição de empresa. Esta regra de transição não se aplica a nenhum ano fiscal (e todos os anos fiscais posteriores) no qual pessoas relacionadas tenham coletivamente o poder de modificar o acordo de constituição de empresa sem o consentimento de qualquer outra parte relacionada.

Atualização importante

Essas regulamentações finais representam uma atualização importante no que se refere a empresas estrangeiras. Se você acredita que podem afetar sua situação fiscal, discuta o assunto com seu contador credenciado (CPA, *certified public accountant*). •