



Declaração País-a-País

Carlos Toro

—

23 de fevereiro de 2017



Declaração País-a-País

- A Declaração País-a-País surge no âmbito do “Action 13: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”
- O “Action 13” está baseado numa abordagem tripartida:
 1. **“Master File”**: visão geral das operações globais e políticas de preços de transferência
 2. **“Local File”**: informação específica relativa às operações do contribuinte local
 3. **“Country-by-Country Report” (“CbyC Report”)**: informação sobre alocação global dos lucros e de outros fatores econômicos.
- Objetivo do Action 13 é o desenvolvimento de regras de documentação de “transfer pricing” que aumentem a transparência para as autoridades fiscais, i.e., visa municiar as autoridades fiscais de informação útil para iniciar, se for o caso, um procedimento fiscalizatório.
- IN RFB nº 1681/16: dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País.

Declaração País-a-País

Dispensa de Entrega

- Estão dispensadas da entrega da Declaração País-a-País as entidades integrantes residentes no Brasil cuja receita consolidada total do grupo multinacional no ano fiscal anterior ao ano fiscal de declaração, conforme refletido nas demonstrações financeiras consolidadas do controlador final, seja menor que (artigo 4º da IN RFB nº 1681/16):
 - i. R\$ 2.260.000.000,00 (dois bilhões, duzentos e sessenta milhões de reais), se o controlador final for residente no Brasil para fins tributários; ou
 - ii. € 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros), ou o equivalente convertido pela cotação de 31 de janeiro de 2015 para a moeda local da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final.

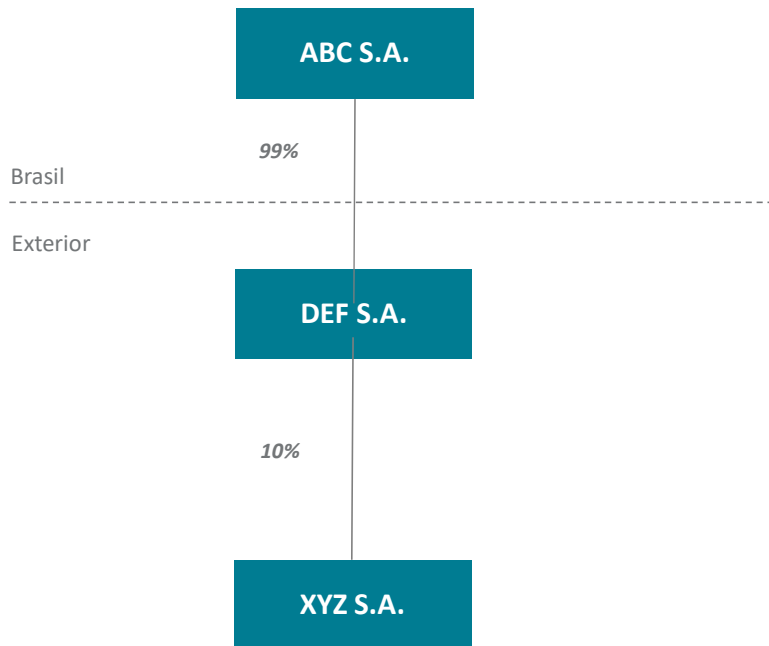
Declaração País-a-País

Obrigatoriedade de Entrega

- **Regra # 1 – Controladora final brasileira:** toda entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que seja a controladora final de um grupo multinacional.
- Controlador final do grupo multinacional é a entidade integrante que controla direta ou indiretamente 1 (uma) ou mais entidades integrantes de modo que:
 - i. seja obrigada a preparar demonstrações financeiras consolidadas sob princípios contábeis geralmente aceitos em sua jurisdição de residência para fins tributários;
 - ii. estaria sujeita a elaborar demonstrações financeiras consolidadas caso seu capital social fosse negociado publicamente (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais) em sua jurisdição de residência para fins tributários; e
 - iii. não seja controlada direta ou indiretamente por outra entidade integrante conforme definido nos itens ‘i’ e ‘ii’.

Declaração País-a-País

Obrigatoriedade de Entrega

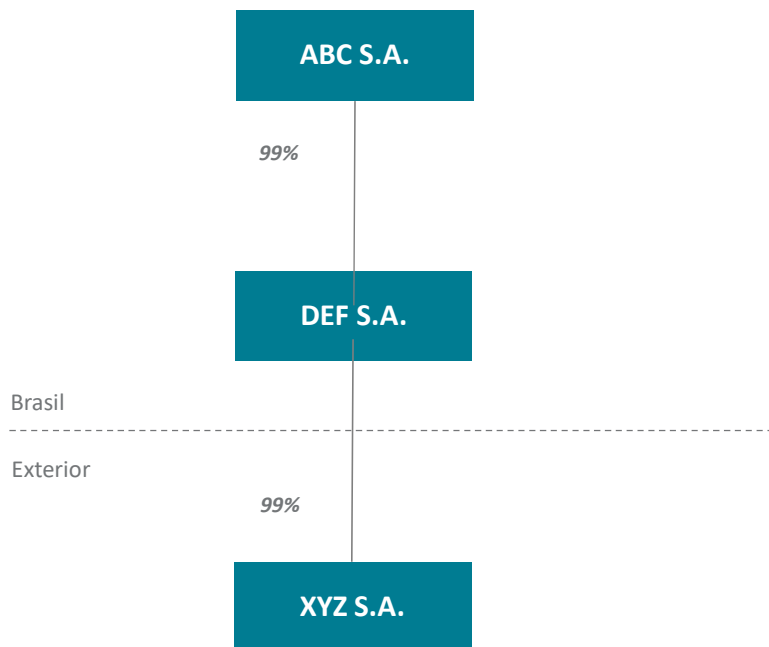


- ABC S.A. está obrigada à entrega da Declaração País-a-País por ser controladora final de um grupo multinacional
- DEF S.A. é uma entidade integrante do grupo multinacional, logo deve ter suas informações prestadas no âmbito da Declaração País-a-País a ser entregue pela ABC S.A.
- E com relação a XYZ S.A., que é uma coligada?

1.2 Entidades integrantes – Quem deve ser reportado na Declaração País-a-País

Devem ser reportadas na Declaração País-a-País, no registro W250, todas as entidades integrantes do grupo multinacional que estejam incluídas nas demonstrações consolidadas do grupo, e também aquelas que estejam excluídas dessas demonstrações apenas em razão de seu tamanho ou por questões de materialidade (vide definição do artigo 2º, inciso III da IN 1.681/2016).

Declaração País-a-País Obrigatoriedade de Entrega



- Controlador final para fins da IN RFB nº 1681/16 é a ABC S.A.
- DEF S.A. não é considerada como um controlador final por ser controlada direta ou indiretamente por outra entidade integrante (art. 2º, VI, 'c' da IN RFB nº 1681/16)
- Logo, a obrigação de apresentar a Declaração País-a-País é da ABC S.A.

Declaração País-a-País

Obrigatoriedade de Entrega

- **Regra # 2 – Controlada brasileira:** uma entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que não seja a controladora final de um grupo multinacional caso se verifique pelo menos 1 (uma) das seguintes situações:
 - i. o controlador final do grupo multinacional do qual faz parte não seja obrigado a entregar a Declaração País-a-País em sua jurisdição de residência para fins tributários;
 - ii. a jurisdição de residência para fins tributários do controlador final tenha firmado acordo internacional com o Brasil, mas não tenha acordo de autoridades competentes com o País até o prazo final de entrega da Declaração País-a-País para o ano fiscal de declaração; ou
 - iii. tenha ocorrido falha sistêmica da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final do grupo multinacional que tenha sido notificada pela RFB à entidade integrante residente para fins tributários no Brasil.

Declaração País-a-País

Obrigatoriedade de Entrega

- **Regra # 3 – Entidade Substituta:** ainda que se verifique 1 (uma) ou mais das situações descritas acima, uma entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que não seja a controladora final do grupo multinacional do qual faz parte não será obrigada à entrega da Declaração País-a-País à RFB caso o grupo multinacional tenha a disponibilizado por meio de uma entidade substituta, observadas as seguintes condições:
 - i. a jurisdição de residência para fins tributários da entidade substituta exija a entrega da Declaração País-a-País;
 - ii. a entidade substituta entregue a Declaração País-a-País à administração tributária de sua jurisdição de residência para fins tributários em até 12 (doze) meses a contar do último dia do ano fiscal de declaração do grupo multinacional;
 - iii. a jurisdição de residência para fins tributários da entidade substituta tenha firmado acordo de autoridades competentes com o Brasil no prazo para preenchimento da ECF e sua transmissão ao Sped;
 - iv. a jurisdição de residência para fins tributários da entidade substituta não tenha notificado a RFB nem tenha sido por ela notificada da ocorrência de falha sistêmica;
 - v. a entidade substituta informe à sua jurisdição de residência para fins tributários que é a entidade declarante; e
 - vi. a RFB tenha sido informada da existência e identificação da entidade declarante.

Declaração País-a-País

Obrigatoriedade de Entrega

- **Regra # 3 – Entidade Substituta**

- A despeito da IN RFB nº 1681/16 não ser clara a este respeito, o Manual de Orientação do Leiaute da ECF veda a indicação de entidade substituta na hipótese em que o controlador final é residente no Brasil:

— *Observação: No caso de grupo multinacional cujo controlador final é residente no Brasil, a obrigatoriedade de entrega da DPP à Receita Federal será sempre do controlador final, não existindo possibilidade de designação de entidade substituta ou realização de entrega da Declaração por outra entidade integrante do grupo. A hipótese de designação de entidade substituta e as situações que ensejam a obrigatoriedade de entrega local ocorrem apenas nos casos em que o controlador final do grupo multinacional é residente no exterior. Dessa forma, o grupo multinacional cujo controlador final seja residente no Brasil somente poderá designar entidade substituta para a entrega da DPP em outra jurisdição onde o grupo opere, bem como poderá estar sujeito à exigência de entrega local no exterior, em conformidade com os dispositivos do Relatório Final da Ação 13 do Projeto BEPS e da legislação doméstica das demais jurisdições em que o grupo está presente.*

Declaração País-a-País

Indicação da Entidade Declarante – Entrega Voluntária

- **Entrega voluntária:** serão aceitos como entidades declarantes controladores finais de grupos multinacionais residentes no exterior em jurisdições que estejam em fase de implementação da Declaração País-a-País e não exijam o documento em relação ao ano fiscal de declaração de 2016, desde que essas entidades realizem a entrega voluntária da Declaração País-a-País às suas respectivas administrações tributárias, observadas as seguintes condições:
 - i. o controlador final do grupo multinacional entregue à administração tributária de sua jurisdição de residência para fins tributários uma Declaração País-a-País em até 12 (doze) meses a contar do último dia do ano fiscal de declaração do grupo multinacional;
 - ii. a jurisdição de residência para fins tributários do controlador final do grupo disponha do sistema normativo necessário para a exigência da Declaração País-a-País em vigor no momento do prazo final de entrega da Declaração, mesmo que o cumprimento da obrigação para o ano fiscal de declaração em questão não seja exigido;
 - iii. a jurisdição de residência para fins tributários do controlador final do grupo multinacional tenha celebrado acordo de autoridades competentes com o Brasil até o prazo final de entrega da Declaração País-a-País; e
 - iv. a jurisdição de residência para fins tributários do controlador final do grupo não tenha sido enquadrada pelo Brasil na situação de falha sistêmica nem tenha enquadrado o País nessa situação..

Declaração País-a-País Indicação da Entidade Declarante

- Toda entidade integrante residente para fins tributários no Brasil deve indicar à RFB (artigo 7º da IN RFB nº 1681/16):
 - i. se é a controladora final do grupo multinacional;
 - ii. se é a entidade substituta; ou
 - iii. quando não se enquadrar nos itens i e ii, a identificação e a jurisdição de residência para fins tributários da entidade declarante.
- A falta de indicação implicará o impedimento de transmissão da ECF (artigo 8º da IN RFB nº 1681/16):

Declaração País-a-País

Prazo de Apresentação

- A Declaração País-a-País será prestada anualmente, em relação ao ano fiscal encerrado imediatamente anterior, mediante preenchimento da ECF e sua transmissão ao Sped (artigo 5º da IN RFB nº 1681/16).
- A primeira Declaração País-a-País terá como ano fiscal de declaração o ano fiscal iniciado **a partir** de janeiro de 2016.
 - ✓ Ano fiscal representa o período contábil anual em relação ao qual o controlador final do grupo multinacional prepara suas demonstrações financeiras (artigo 2º, inciso VIII da IN RFB nº 1681/16).
 - ✓ Ano fiscal de declaração representa o ano fiscal a respeito do qual os resultados financeiros e operacionais do grupo multinacional estão refletidos na Declaração País-a-País (artigo 2º, inciso VIII da IN RFB nº 1681/16).

Declaração País-a-País

Prazo de Apresentação

Regra #1 – Controladora final brasileira com ano fiscal (período contábil) **igual** ao ano-calendário

FY – 01/01/16 – 31/12/16

Prazo: ECF (art. 6º da IN 1.681/16)

Regra #1 – Controladora final brasileira com ano fiscal (período contábil) **diferente** do ano-calendário

FY – 01/10/16 – 30/09/17

Prazo: O ano fiscal não terá se encerrado (30/09/17) no prazo de entrega da ECF. Entregar CbyC somente em 2018? Considerar o período proporcional (Out/16-Dez16)? É possível utilizar o prazo de até 12 meses a contar do último dia do ano fiscal de declaração do grupo multinacional previsto para entidade substituta (art. 3º, §3º, II da IN 1.681/16)?

Regra #2 – Controlada brasileira cujo ano fiscal (período contábil) do controlador final seja **igual** ao ano-calendário

FY – 01/01/16 – 31/12/16

Prazo: ECF (art. 6º da IN 1.681/16)

Regra #2 – Controlada brasileira cujo ano fiscal (período contábil) do controlador final seja **diferente** do ano-calendário

FY – 01/10/16 – 30/09/17

Prazo: O ano fiscal não terá se encerrado (30/09/17) no prazo de entrega da ECF. Entregar CbyC somente em 2018? Considerar o período proporcional (Out/16-Dez16)? É possível utilizar o prazo de até 12 meses a contar do último dia do ano fiscal de declaração do grupo multinacional previsto para entidade substituta (art. 3º, §3º, II da IN 1.681/16)?

Regra #3 – Entidade Substituta cujo ano fiscal (período contábil) do controlador final seja **igual** ao ano-calendário

FY – 01/01/16 – 31/12/16

Prazo: regra dos 12 (doze meses), i.e, até 31/12/2017 (art. 3º, §3º, II da IN 1.681/16)

Regra #3 – Entidade Substituta cujo ano fiscal (período contábil) do controlador final seja **diferente** do ano-calendário

FY – 01/10/16 – 30/09/17

Prazo: regra dos 12 (doze meses), i.e, até 30/09/2018 (art. 3º, §3º, II da IN 1.681/16)

Declaração País-a-País

Prazo de Apresentação

- Manual de Orientação do Leiaute

“Data de Início do Período Societário.

Observação: A Declaração País-a-País deve cobrir o ano fiscal do controlador final do grupo multinacional. Dessa forma, caso o contribuinte seja a entidade declarante na condição de entidade substitua ou na forma de preenchimento local, hipótese em que o controlador final do grupo é residente no exterior, o ano fiscal de declaração deve ser o período societário do controlador final, mesmo que não coincida com o período societário do próprio contribuinte.

Exemplo: O ano fiscal do contribuinte brasileiro vai de 01/01/XXXX a 31/12/XXXX, enquanto que o ano fiscal do controlador final do grupo multinacional do qual faz parte, residente no exterior, vai de 01/10/XXXX a 30/09/XXXX. Nesse caso, o período que deve ser abrangido pela Declaração País-a-País, e que deve ser devidamente informado neste campo e no campo 13, é o ano fiscal do controlador final, ou seja, 01/10/XXXX a 30/09/XXXX.”

Declaração País-a-País

Questões Polêmicas

- **Necessidade acordo de autoridades competentes**
- De acordo com a própria OCDE, a Declaração País-a-País deve ser compartilhada entre os países por meio de mecanismos de troca automática de informações, tais como a Convenção Multilateral para Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários, acordos internacionais bilaterais em matéria tributária ou um acordo para intercâmbio de informações tributárias (os chamados “Tax Information Exchange Agreements – TIEA”)
- A IN RFB nº 1681/16, porém, estabelece no artigo 3º, §1º, inciso II que uma entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que não seja a controladora final de um grupo multinacional será obrigada a entregar a Declaração País-a-País do grupo do qual faz parte na hipótese em que a jurisdição de residência para fins tributários do controlador final tenha firmado acordo internacional com o Brasil, mas não tenha acordo de autoridades competentes com o País até o prazo final estabelecido para preenchimento da ECF e sua transmissão ao Sped.


Declaração País-a-País

Questões Polêmicas

- **Necessidade acordo de autoridades competentes**
- A IN RFB nº 1681/16 traz as seguintes definições:
 - ✓ acordo de autoridades competentes: significa um acordo executivo em vigor, entre representantes autorizados de 2 (duas) ou mais jurisdições signatárias de um acordo internacional, que exija a troca automática de Declarações País-a-País entre tais jurisdições; e
 - ✓ acordo internacional: refere-se a um acordo do qual o Brasil seja signatário que autorize a troca de informação tributária, incluindo intercâmbio automático, entre o País e outra jurisdição, ou outras jurisdições, podendo ser: a Convenção Multilateral para Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários; qualquer convenção ou acordo internacional bilateral ou multilateral em matéria tributária que contenha cláusula específica para troca de informação tributária; ou um acordo para intercâmbio de informações tributárias.
- Tudo indica que quando a Instrução Normativa RFB nº 1681/16 refere-se a acordo de autoridades competentes está a se referir ao “Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA - CbC)” assinado pelo Brasil em 21 de outubro de 2016.

Declaração País-a-País

Questões Polêmicas

- **Necessidade acordo de autoridades competentes**
- De acordo com a OCDE, até 26 de janeiro de 2017, 57 países, incluindo o Brasil, haviam assinado o “Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA - CbC)”.
- **O caso das subsidiárias de empresas norte-americanas** 
 - ✓ O Decreto nº 8.003/13 promulgou o Acordo, entre o Brasil e os Estados Unidos, para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos (“TIEA”), firmado em Brasília, em 20 de março de 2007.
 - ✓ O Decreto nº 8.506/15 promulgou o Acordo entre o Brasil e os Estados Unidos para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014.
 - ✓ Os EUA, porém, não assinaram o “Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA - CbC)”
- Esclarecimento quanto a este tema deve vir da própria RFB: de acordo com o Art. 2º, §6º da Instrução Normativa RFB nº 1681/16 “A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) divulgará anualmente, em seu sítio na Internet, a lista de jurisdições com as quais o Brasil possui acordo de autoridades competentes definido nos termos do inciso X.”

Declaração País-a-País

Questões Polêmicas

- O caso das subsidiárias de empresas suíças



- ✓ Diferentemente dos EUA, a Suíça assinou o “Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA - CbC)”
- ✓ Logo, em princípio, as subsidiárias brasileiras de empresas suíças estariam dispensadas da apresentação da Declaração País-a-País
- ✓ Acontece que a legislação sobre CbC ainda está em discussão na Suíça. A expectativa é que a legislação seja promulgada em 2017
- ✓ Esta legislação irá prever que um grupo multinacional suíço poderá apresentar, voluntariamente, o CbC relativo ao FY 2016 até 31/12/2017
- ✓ A administração fiscal suíça irá então compartilhar o CbC com as demais autoridades fiscais até 30 de junho de 2018
- ✓ Caso a legislação suíça não seja promulgada e o controlador final não entregue o CbC na Suíça relativo ao FY 2016, estaria a controlada brasileira obrigada a entregar?

Declaração País-a-País

Questões Polêmicas

1. **Tratamento da equivalência patrimonial: deve ser expurgada da receita, do lucro antes do IR e dos lucros acumulados?**
2. **Imposto pago: deve-se considerar Perdcomp? “Refund” de outros países? Impostos pagos relativo a períodos anteriores?**
3. **Capital social e lucros acumulados: estabelecimentos permanentes - onde reportar?**
4. **Atividades desempenhadas, somente as efetivamente desempenhadas em 2016? As que "geralmente" são desempenhadas (mesmo que não em 2016)? Todas as que estão no estatuto/contrato social?**
5. **Qual GAAP deve ser adotado?**
6. **No caso de uma aquisição de um grupo empresarial com controlada no exterior qual entidade será responsável pela entrega da Declaração País-a-País?**
7. **Nos casos em que o país não assinou o acordo de troca de informações automáticas, ainda assim é necessário o envio das informações dessas subsidiárias na Declaração do Controlador final?**



Obrigado

Carlos Toro

ctoro@kpmg.com.br

www.kpmg.com.br

[f](#) [in](#) [t](#) [@](#) /kpmgbrasil

© 2019 KPMG, uma [estrutura legal] brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International Cooperative ("KPMG International"), uma entidade suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.

O nome KPMG e o logotipo são marcas registradas ou comerciais da KPMG International.