

GETAP

GRUPO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS APLICADOS

**Comissão de Tributos Diretos
05 de Março de 2015**

AGENDA

- Lei 12.973/14 e IN 1.515/14: Overview e Principais Pontos
 - Cláudio Yano (PwC) e Vinicius Slemenian (KPMG)
- Tributação de Dividendos e Juros sobre Capital Próprio
- Consolidação de Resultados Fiscais: *kick-off*
 - Carl Douglas (CCR)

GETAP

GRUPO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS APLICADOS

**Lei 12.973/14 e IN 1.515/14: Overview e
Principais Pontos**

IN 1.515 – Aspectos críticos em reorganizações societárias

➤ Ágio – Registro em subcontas

- Tratamento a ser dispensado aos saldos de ágios gerados anteriormente à Lei nº 12.973/14.
Hipóteses:
 - Ágio (rentabilidade futura) anterior a 2008 e já integralmente amortizado na contabilidade
 - O saldo remanescente na contabilidade seria a própria subconta (?)
 - Ágio (rentabilidade futura) anterior a 2008 e ainda não totalmente amortizado na contabilidade
 - Necessidade de subconta (?)
 - Ágio (rentabilidade futura) após 2008, não amortizado na contabilidade mas integralmente deduzido para fins fiscais
 - Não há necessidade de subconta (?)
 - Ágio (rentabilidade futura) após 2008, não amortizado na contabilidade e ainda não totalmente deduzido para fins fiscais
 - Parte B do LALUR (?)

IN 1.515 – Aspectos críticos em reorganizações societárias

➤ Ágio – Regras de transição

- No caso de processo de aquisição que dependa de órgão regulador não somente para a aprovação da aquisição mas também para a incorporação há risco de não se observar o prazo previsto na IN 1515, qual seja:
 - “§ 1º No caso de aquisições de participações societárias que dependam da aprovação de órgãos reguladores e fiscalizadores para a sua efetivação, o prazo para incorporação de que trata o caput poderá ser:
 - I - até 31 de dezembro de 2017, se a aprovação ocorrer até 31 de dezembro de 2016; ou
 - II - até 12 (doze) meses contados a partir da aprovação da aquisição pelo órgão regulador ou fiscalizador.”
- Dúvida quanto a interpretação do dispositivo que determina que o processo de aquisição deve ter sido iniciado até 31 de dezembro de 2014.
 - Início do processo = assinatura de um memorando de intenções (MOU/LOI); ou
 - Início do processo = assinatura do contrato de aquisição (signing); ou
 - Início do processo = efetiva conclusão da operação (closing)

IN 1.515 – Aspectos críticos em reorganizações societárias

➤ Ágio – Partes dependentes

- O conceito de partes dependentes continua amplo, como segue:
 - O adquirente e alienante são controlados direta ou indiretamente;
 - Exista relação de controle entre o adquirente e o alienante;
 - O alienante for parente ou afim até terceiro grau, cônjuge ou companheiro, das pessoas relacionadas abaixo;
 - O alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;
 - Em decorrência de outras relações não descritas acima em que fique comprovada a dependência societária.
- Preocupação especial em relação a:
 - inciso III: sócio sem influência significativa ou com participação irrelevante impediria a dedutibilidade do ágio previsto nos artigos 20 e 22
 - Inciso V: comprovação da dependência societária deve ser definido de forma mais clara
 - Aquisição em estágios: a necessidade de incluir no contrato original os termos da aquisição futura pode conflitar com as regras de mercado de capitais e necessidade de divulgação de fato relevante
 - Operações como OPA, IPO, negociações em bolsa, etc em teoria deveriam ser aceitas como válidas para fins de ágio

IN 1.515 – Aspectos críticos em reorganizações societárias

➤ Ágio – Aquisição em estágios

- Aquisição por controlador de participação societária de minoritários: Divergência entre a nova regra fiscal para dedução do ágio e a regra contábil
- ICPC 09 determina que o valor pago excedente ao valor contábil deve ser registrado em conta redutora do PL
- Transação não necessariamente se enquadra no conceito de partes dependentes da Lei 12.973/14
- A mais valia e/ou o ágio (goodwill) pago reúnem as condições para sua dedutibilidade
- A Lei 12.973 (arts 37 a 39) determina:
 - a mais valia deveria ser deduzida por meio da depreciação ou amortização do item que lhe deu causa; e
 - o ágio registrado na contabilidade na data da aquisição pode ser deduzido
- Na situação descrita não existirá nem mais valia a ser depreciada/amortizada nem ágio existente na contabilidade
- Ressalte-se que eventual ganho por compra vantajosa é tributado nos termos do art. 23

IN 1.515 – Aspectos críticos em reorganizações societárias

- Mais valia atribuída a ativo permanente na aquisição de participação societária
 - Art. 100 da Lei 12.953:
 - “...
III - a pessoa jurídica não poderá considerar como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 92, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, quando:
...
c) o bem ou direito que deu causa a mais-valia já tenha sido alienado ou baixado à data do evento de incorporação, fusão ou cisão;”
 - A IN 1515 veda expressamente a possibilidade de se deduzir o valor de aquisição legitimamente pago e alocado a mais valia de um bem que vier a ser alienado/baixado antes da incorporação.
 - Tal norma implica na “perda” de parte do benefício fiscal da aquisição
 - Inexistência de base legal (?)
 - Note-se que a menos valia também não é tributada caso o bem tenha sido alienado

IN 1.515 – Hedge Accounting

➤ Hedge Accounting

- Em algumas situações quando a empresa adota a sistemática do hedge accounting (assumindo a comprovação da efetividade do hedge) temos:
 - a variação cambial da dívida é reconhecida com base no regime de competência em conta de patrimônio líquido;
 - a realização do Hedge Accounting (registro em resultado) somente é feito quando da liquidação/realização do objeto do hedge
- Regra fiscal: Lei 11.051/04 (art 32) - quando da liquidação do contrato ou encerramento da posição
- A liquidação do contrato pode ocorrer antes ou depois da realização do ativo objeto do hedge
- Assunto não foi tratado pela Lei 12.973/14 tampouco pela IN 1.515/15
- Resultado: há uma postergação da tributação da receita ou da dedução da despesa

GETAP

GRUPO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS APLICADOS

Tributação de Dividendos e JCP

Tributação de Dividendos e JCP: Cenário atual

❖ Congresso Nacional:

➤ PL 7.274/2014 (Câmara dos Deputados)

- Autores: Deputados Renato Simões (PT-SP) e Ricardo Berzoini (PT-SP).

➤ Mérito do Projeto

- Revoga o art. 10 da Lei 9.249/95 que dispõe sobre a isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos.
- Revoga o art. 9º da Lei 9.249/95 que dispõe sobre o JCP (juros pagos e creditados individualmente a titular, sócios ou acionistas a título de capital próprio).

➤ Últimos acontecimentos

- **Nov-2014:** Dep. Alfredo Kaefer (PSDB-PR) designado relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT).
- **Jan-2015:** Projeto arquivado. Pode ser desarquivado mediante solicitação do(s) Autor(es) do projeto no prazo de 180 dias da 1ª sessão legislativa ordinária.

Tributação de Dividendos e JCP: Cenário atual

❖ Congresso Nacional:

➤ MP 665/14 (Comissão Mista)

- Altera a legislação do Seguro-Desemprego, Abono Salarial e FAT.
- Apresentada as Emendas nº 220 e 221 pelo Senador Lindbergh Farias (PT-RJ).

➤ Mérito das Emendas

- **Emenda 220:** Torna os dividendos rendimento tributável sujeito às alíquotas de IRPF e IRPJ, com incidência de IRRF de 15% ou 25% para PF/PJ no Exterior, revogando o art. 10 da Lei 9.249/95.
- **Emenda 221:** Altera o art. 10 da Lei 9.249/95, instituindo a incidência de IRRF de 15% ou 25% nos casos de dividendos pagos a PF/PJ no exterior cujo país não conceda reciprocidade de tratamento. Nos demais casos, a isenção está mantida.

➤ Status

- **Fev-2015:** Aguardando instalação da Comissão Mista e indicação do Relator.
- **Prazo final da MP:** 02/04/2015, prorrogável por mais 60 dias.

Tributação de Dividendos e JCP: Cenário atual

❖ Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento:

➤ Nelson Barbosa (Min. do Planejamento)

- Declarações públicas a respeito da tributação dos mais ricos: taxar o “andar de cima”.
- Conversas e estudos com equipe econômica do governo a respeito da tributação de dividendos e criação de impostos sobre heranças e grandes fortunas.

❖ Receita Federal:

- Analisando as emendas apresentadas pelo Senador Lindbergh Farias.
- Demonstraram interesse no tema na reunião com o GETAP.

❖ B.E.P.S.:

- Várias discussões no sentido de se tributar os dividendos como tendência em diversos países.

Tributação de Dividendos e JCP: Action Plan

- ❖ **Atuação na MP 665/14 - Elaboração de Laudo:**
 - **Afastamento das Emendas por inadequação do modelo.**
 - **Argumentação: Econômica – Política – Técnica.**
 - Críticas técnicas às duas emendas apresentadas com relação a:
 - Questão da reciprocidade de tratamento.
 - A isenção dos dividendos como medida de equilíbrio da tributação sobre a renda no Brasil.
 - Comparação com outros países: carga tributária e tendência de desoneração dos dividendos.
 - Prejudica e inibe investimentos num momento de conjuntura econômica desfavorável no país.
 - **Responsável pela elaboração: GETAP + Conselheiros (Big 4).**
- ❖ **Alinhamento com outras Associações: CNI, Abrasca, Amcham.**
- ❖ **Plano B:** Desenvolver modelo adequado no caso da iniciativa prosperar.

GETAP

GRUPO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS APLICADOS

Consolidação de Tributos sobre o Lucro

Índice

- Consolidação de tributos sobre o lucro – Aspectos conceituais
- Consolidação na legislação brasileira
- Exemplos de consolidação em outros países
- Próximos passos

Consolidação - Conceito

- Regime de tributação em conjunto consiste em tributar o grupamento formado por uma sociedade controladora e suas controladas como se formassem um único contribuinte, adotando-se como base de cálculo do imposto de renda o lucro apurado em bases consolidadas.
- Uma das vantagens da tributação em conjunto trata-se da possibilidade de compensação de lucros e prejuízos das sociedades-membro do grupo.

Consolidação - Conceito

- Com relação aos aspectos fiscais a consolidação insere-se no contexto de política de racionalização tributária, simplificando as atividades de fiscalização e contribuindo, assim, para melhoria do sistema de arrecadação.
- O argumento para tratar um grupo de empresas como uma única entidade para fins fiscais está baseado no pressuposto da neutralidade tributária (tratamento dado às divisões/filiais deveria ser equivalente ao dado às subsidiárias, ou seja, entre diferentes formas de organização).

Consolidação - Brasil

- Decreto-Lei 1.598 de 26.12.1977, que adaptou a legislação de imposto de renda à Lei 6.404 de 15.12.1976 (Capítulo XXI), instituiu a tributação em conjunto dos grupamentos de sociedades, mas seu regime não chegou a ser aplicado pois foi revogado pelo Decreto-Lei 1.648 de 18.12.2978 (Art. 5º), um ano depois.
- Os argumentos para revogação (art. 5º do DL 1.648) foram que “durante os trabalhos de regulamentação evidenciaram-se dificuldades intransponíveis que fatalmente tumultuariam o sistema fiscal e inviabilizariam, na prática, a tributação pela unidade econômica – em oposição à jurídica – recomendando-se, por conseguinte, a revogação dos dispositivos que a autorizavam”.

Consolidação - Brasil

DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977

CAPÍTULO I - CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS

SEÇÃO I - Contribuintes Tributados em Conjunto

Requisitos

Art 2º - Duas ou mais sociedades com sede no País podem optar pela tributação em conjunto, desde que satisfaçam aos seguintes requisitos: (Revogado pelo Decreto-lei 1.648).

I - sejam a sociedade de comando e uma ou mais afiliadas de grupo de sociedades constituído nos termos do Capítulo XXI da Lei nº 6.404, de 15.12.1976; ou (Revogado pelo Decreto-lei nº 1648 , de 1978)

II - uma controle a outra, ou outras, e a controladora seja titular, direta ou indiretamente, de 80% ou mais do capital com direito a voto da sociedade ou sociedades controladas. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978)

§ 1º - Somente podem optar pela tributação em conjunto as sociedades cujos exercícios sociais terminem na mesma data, que estejam sujeitas à alíquota geral de 30% e que satisfaçam aos requisitos deste artigo no término do período-base da incidência do imposto anual e no início do exercício financeiro em que o imposto for devido. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648)

§ 2º - Não serão computadas, para efeito de determinar a porcentagem de que trata o item II, as ações com direito a voto em tesouraria, as quotas liberadas de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, e, no caso de participação recíproca entre controladas, as ações com direito a voto ou quotas do capital de uma controlada possuídas pela outra. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Consolidação - Brasil

- A MP 651 de 09.07.2014, convertida na Lei 12.973 de 13.043 de 2014, trouxe recentemente a possibilidade de transferência, entre empresas do mesmo grupo, de créditos de Prejuízo Fiscal e Base Negativa, apurados até 31.12.2013 e declarados até 30.06.2014, para pagamento de parcelamentos de débitos fiscais federais vencidos até 31.12.2013.

Consolidação - Brasil

- Exposição de Motivos da MP 651 - Quitação antecipada de débitos:
 - *"Propõe-se também a quitação antecipada de débitos incluídos em parcelamentos com a utilização créditos decorrentes Prejuízo Fiscal ou Base de Cálculo Negativa da CSLL, mediante pagamento de, no mínimo, 30% (trinta por cento) da dívida parcelada em moeda corrente.*
 - *Tais créditos hoje não são passíveis de utilização imediata e o objetivo da proposta é possibilitar essa utilização de **forma mais ágil**, promovendo a regularidade fiscal dos contribuintes credores.*
 - *A urgência e a relevância da edição desta medida surgem a partir da necessidade de **resolver problema recorrente de dificuldade de utilização de créditos frente a existência de débitos e seu efeito sobre as finanças das empresas brasileiras em meio ao atual contexto da economia.**"*

Consolidação - Brasil

- Lucros no Exterior
 - Lei 12.973/2014 (13.05.2014) alterou a legislação que trata da tributação do acréscimo patrimonial decorrente de lucros auferidos por intermédio de empresa controlada e coligada no exterior.
 - Controladora domiciliada no Brasil poderá consolidar lucros auferidos no período de suas controladas diretas e indiretas até o ano de 2022 (art. 78).

Consolidação – outros países

- Histórico:
 - 3 fases de desenvolvimento dos regimes de tributação consolidados:
 - (i) Antes do final da 2ª. Guerra Mundial (EUA regulamentou consolidação fiscal em 1917; Espanha editou legislação de consolidação em 1942);
 - (ii) Legislação após a 2ª. Guerra Mundial (Reino Unido em 1967, França em 1971);
 - (iii) Desenvolvimentos recentes: os EUA revisaram a consolidação das declarações durante a década de 90; em 2000, a Alemanha flexibilizou os requisitos para aplicação do regime de consolidação “*Organschaft*”; Austrália (em 2002) e Nova Zelândia (em 1993) ajustaram os regimes de consolidação; novos países como Japão (em 2002), Cingapura (em 2003) e Itália (em 2004) introduziram o regime de consolidação fiscal.

Consolidação – outros países

- 20 jurisdições relevantes autorizam a consolidação quanto à compensação de lucros e prejuízos dos membros do grupo: Alemanha, Austrália, Áustria, Cingapura, Dinamarca, Espanha, EUA, Finlândia, França, Holanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Portugal, México¹, Noruega, Nova Zelândia, Reino Unido, Rússia (a partir de 2012) e Suécia.

Nota 1: Reformas na legislação tributária mexicana tiveram início em 2010 e trouxeram limitações à consolidação, que atualmente só poder aplicada pelos grupos que estejam consolidando há menos de 5 anos, que poderão manter a consolidação até que o prazo de cinco anos expire.

Consolidação – outros países

	Participação nas Subsidiárias	Informações adicionais
Alemanha	50% (direito a voto)	"Profit Pooling Agreement" pelo prazo mínimo de 5 anos
Australia	100%	Opção irrevogável
Áustria	50%	Prazo mínimo de 3 anos; as subsidiárias não-residentes também podem ser incluídas
Cingapura	75%	
Dinamarca	100%	CONSOLIDAÇÃO OBRIGATÓRIA - com relação às não residentes há regra específica (prazo de dez anos)
Espanha	75%	Há regras também de consolidação de VAT
EUA	80%	
Finlândia	90%	As subsidiárias não-residentes podem ser incluídas, desde que tenham assinado DTT com a Finlândia
França	95%	As subsidiárias não-residentes (membros da U.E. ou da European Economic Area) podem ser incluídas
Holanda	95%	
Itália	50%	Prazo mínimo de 3 anos; requisito para que haja coincidência entre período fiscal das empresas do consolidado; As subsidiárias não-residentes podem ser incluídas (prazo mínimo de 5 anos)
Japão	100%	A partir de 2010, a nova regra de consolidação tem aplicação automática
Luxemburgo	95%	Prazo mínimo de 5 anos; requisito para que haja coincidência entre período fiscal das empresas do consolidado
México	50%	Recentemente foram extintos os benefícios da consolidação
Noruega	90%	90% (participação e direito de voto)
Nova Zelândia	100%	Não autoriza compensação de prejuízos de não-residentes.
Portugal	90%	Não pode ter havido prejuízo fiscal nos últimos 3 anos (exceto se a controladora for a mesma há 2 anos)
Reino Unido	75%	
Rússia	90%	Teve início em 2012; requisitos de valores de receita, tributos pagos no passado, etc.
Suécia	90%	

Projeto de Lei 3461/1992

- Projeto de Lei 3.461 de 16.12.1992, de autoria de Nelson Jobim, dispunha sobre a tributação em conjunto das PJs, foi arquivado após mudança de legislatura. Tramitou nas Comissões de Economia, Indústria e Comércio (até 11.05.1993), Finanças e Tributação e Constituição e Justiça.
- Justificativa: “Após quase 14 anos da promulgação do DL 1598 verifica-se a maior presença dos grupamentos de sociedades na economia nacional o que indica a necessidade da legislação do IR se atualizar, reconhecendo esta realidade, e da Adm. Tributária também se aprimorar tecnicamente”;
- “Embora organizados sob a forma de diferentes PJs, o grupamento de sociedades sob controle comum constitui uma única organização produtiva”;
- **“A legislação das nações mais adiantadas tem adotado esse regime tributário como instrumento para facilitar e induzir o desenvolvimento de empresas”;**
- **“A simplificação dos procedimentos de avaliação de gestão empresarial concorre para viabilizar investimentos de risco e de longa maturação que não seriam concluídos caso não fosse possível absorver os prejuízos iniciais”.**

Projeto de Lei 3461/1992

- Ponto central da regulação do regime é o princípio de que ele somente é aplicável a um grupamento de sociedades que formem um conjunto estável, de forma a assegurar a compensação dos resultados em vários exercícios e a impedir que a admissão ou retirada de sociedades, ou a livre dissolução do conjunto possam ser usadas para formação de grupos eventuais ou transitórios, que busquem, tão somente, as vantagens que possam auferir do regime em determinado exercício;
- Restrito a empresas brasileiras tributadas pelo lucro real e à mesma alíquota de IRPJ e não beneficiárias de isenção de IR ou redução de alíquota (art. 1º.);
- Tributação em conjunto seria uma opção e sujeitaria ao regime pelos próximos cinco exercícios (arts. 2º e 3º).

Outras razões

- Simplificação das obrigações tributárias dos grupos empresariais – consolidação das demonstrações, LALUR, etc.
- Pesquisa de Compliance Tributário conduzida pelo GETAP em 2014 – abordar a RFB fazendo “gancho” com o resultado da pesquisa GETAP– é latente a necessidade de redução dos custos com as obrigações tributárias para permitir o aumento da capacidade de investimento dos contribuintes;
- CND Consolidada: Tributos Federais e Contribuições Previdenciárias – a própria RFB reconhece que é necessário otimizar seus processos para atender as urgências dos contribuintes – unificação.
- Necessidade urgente de caixa de curto prazo no Governo pode ser moeda de troca para esta legislação, a exemplo do que ocorreu na MP 651

Possíveis Próximos Passos

- Criação de sub-grupos para aprofundar a aplicação das regras de consolidação nas jurisdições específicas
 - Na próxima reunião será apresentada análise sobre as regras de Reino Unido e Portugal
- Comparação entre as disposições do Decreto-Lei 1.598 e do Projeto de Lei 3.461
- Apoio de lideranças na Área Contábil
- Interlocução com autoridades fiscais de alguns países
- Interlocução com especialistas em contas públicas
- Definir a melhor forma de fazer a interlocução em Brasília
- Pesquisa e revisão de publicações sobre o tema
- Pesquisa de eventuais restrições na legislação comercial brasileira, bem como se há nos outros países características da legislação comercial que viabilizem a consolidação fiscal
- Identificar qual seria a moeda de troca junto à Receita Federal