

# PERGUNTAS E RESPOSTAS

## Declaração País-a-País

27/07/2017

### I. Introdução

A Declaração País-a-País (DPP) foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016, de 28 de dezembro de 2016, em cumprimento ao compromisso acordado em âmbito internacional na Ação 13<sup>1</sup> do Projeto BEPS<sup>2</sup>, sigla em inglês para Base Erosion and Profit Shifting (Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros), coordenado conjuntamente pelos países-membros do G-20 e da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

### O que é a DPP? (art. 9º, IN 1.681/2016)

A DPP consiste em um relatório anual por meio do qual grupos multinacionais deverão fornecer à administração tributária da jurisdição de residência para fins tributários de seu controlador final diversas informações e indicadores relacionados à localização de suas atividades, à alocação global de renda e aos impostos pagos e devidos. Também deverão ser identificadas todas as jurisdições nas quais os grupos multinacionais operam, bem como todas as entidades integrantes do grupo (incluindo estabelecimentos permanentes) localizadas nessas jurisdições e as atividades econômicas que desempenham.

O compromisso assumido no âmbito do Projeto BEPS prevê que o documento deverá ser compartilhado entre os países nos quais as entidades integrantes do grupo multinacional estão presentes, por meio de acordos<sup>3</sup> que prevejam a troca automática de informações em matéria tributária, assegurando-se a confidencialidade e a segurança das informações transmitidas.

### Obrigatoriedade

Estão obrigados à entrega da Declaração País-a-País grupos multinacionais cuja receita consolidada total no ano fiscal anterior ao ano fiscal de declaração seja igual ou maior do que

---

<sup>1</sup> Para acessar o conteúdo integral do Relatório Final da Ação 13 do Projeto BEPS, consulte: <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>>.

<sup>2</sup> Para mais informações sobre o Projeto BEPS, consulte: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>. E para conhecer todos os relatórios das 15 Ações do Projeto BEPS, consulte <<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>.

<sup>3</sup> Até o dia 26 de janeiro, 57 jurisdições (incluindo o Brasil) assinaram o Acordo de Autoridades Competentes Multilateral para o compartilhamento da Declaração País-a-País (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports – CbC MCAA*). A lista atualizada dos países signatários desse Acordo pode ser acessada na página da OCDE na internet, pelo link: <[oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf)>.

R\$ 2.260.000.000,00 (ou 750 milhões de Euros, ou o equivalente na moeda local da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final do grupo, tendo como data base para conversão 31 de janeiro de 2015). Os demais grupos multinacionais estão dispensados do cumprimento da obrigação (art. 4º, IN 1.681/2016).

Em regra, a DPP deve ser apresentada por toda entidade que seja a controladora final do grupo multinacional, inclusive instituições financeiras (ver art. 3º da IN 1.681/2016). Excepcionalmente, uma entidade residente no Brasil que não seja a controladora final do grupo multinacional pode ser obrigada à entrega da Declaração País-a-País, se forem verificadas determinadas condições previstas no art. 3º, § 1º da IN 1.681/2016 (mecanismo secundário – preenchimento local)

### **Mecanismo secundário – preenchimento local da DPP**

O mecanismo secundário de entrega da DPP (preenchimento local) será acionado quando ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses dispostas no art. 3º, § 1º da IN 1.681/2016, e o grupo multinacional não designar entidade substituta residente no Brasil ou em outra jurisdição para o cumprimento da obrigação:

*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 estabelecido no art. 6º 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.*

Ainda que o grupo multinacional tenha designado entidade substituta para o cumprimento da obrigação, uma entidade integrante residente no Brasil também estará sujeita à obrigatoriedade de entrega da DPP caso não sejam satisfeitos todos os requisitos abaixo, dispostos no art. 3º, §3º da IN 1.681/2016:

*I - a jurisdição de residência para fins tributários da entidade substituta exija a entrega da Declaração País-a-País em conformidade com o art. 9º;*

*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 estabelecido no art. 6º;*

*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, conforme estabelecido no Capítulo IV, da existência e identificação da entidade declarante.*

Se existir mais de uma entidade residente no Brasil integrante do mesmo grupo multinacional, caberá a essas entidades designar qual será a entidade declarante e informar à RFB (art. 3º, §2º da IN 1.681/2016).

#### **Quando uma entidade substituta pode ser designada?**

Um grupo multinacional somente pode designar uma entidade substituta para o cumprimento da obrigação de entrega da DPP em substituição ao controlador final (e conseqüentemente evitar a ocorrência do mecanismo secundário de entrega da DPP) quando se verifique pelo menos uma das situações dispostas no art. 3º, § 1º da IN 1.681/2016, e desde que sejam satisfeitos todos os requisitos estabelecidos no 3º, § 3º da mesma Instrução Normativa (ambos os dispositivos citados reproduzidos no tópico anterior).

Destaca-se que grupos multinacionais cujo controlador final seja residente no Brasil somente podem designar entidade substituta residente no exterior, para o cumprimento da obrigação junto à respectiva jurisdição de residência para fins tributários, devendo observar a legislação doméstica daquele país.

Grupos multinacionais cujo controlador final é estrangeiro e que operam no Brasil podem designar uma entidade integrante residente no País para atuar como entidade substituta e realizar a entrega da DPP junto à RFB, ou designar uma entidade residente para fins tributários em outra jurisdição para o cumprimento da obrigação em nome do grupo. Devem ser observadas as condições estabelecidas na legislação brasileira, reproduzidas acima, para que seja aceita a indicação da entidade declarante e considerada cumprida a obrigação.

#### **Forma e prazo de apresentação da DPP (arts. 5º e 6º da IN 1.681/2016)**

A DPP deve ser prestada anualmente, em relação ao ano fiscal encerrado imediatamente anterior (devendo seguir o período fiscal do controlador final do grupo), mediante preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Por isso, o prazo para o cumprimento da obrigação será aquele estabelecido para o preenchimento da ECF e sua transmissão ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

A primeira Declaração País-a-País terá como ano fiscal de declaração o ano fiscal iniciado a partir de 1º de janeiro de 2016 e encerrado nesse mesmo ano, e deve ser entregue até o dia 31/07/2017. Dessa forma, grupos multinacionais cujo controlador final possui período fiscal que: i) não tenha encerrado no ano de 2016; ou ii) tenha data de encerramento em 2016, mas tenha iniciado em 2015, não encontram-se em condições de entrega da DPP durante o ano de 2017. Dessa forma, entidades residentes no Brasil que sejam integrantes de grupos multinacionais cujo controlador final é estrangeiro e encontra-se em uma das situações apresentadas deverão informar no Registro W100 da ECF que o grupo está dispensado da entrega da DPP e justificar a dispensa no Registro W300 (Observações Adicionais), informando o período fiscal ao qual o grupo está sujeito<sup>4</sup>.

### **Eventos especiais**

A DPP somente deve ser entregue na ECF regular. Nenhuma informação pertinente a essa obrigação deve ser prestada no momento da entrega de uma ECF relativa a eventos especiais.

### **Quem deve ser reportado na Declaração País-a-País**

Devem ser reportadas na DPP, no Registro W250 da ECF, todas as entidades integrantes do grupo multinacional incluídas nas demonstrações consolidadas do grupo, bem como aquelas excluídas dessas demonstrações apenas em razão de seu tamanho ou por questões de materialidade (vide definição do art. 2º, inciso III da IN 1.681/2016).

É importante destacar que os estabelecimentos permanentes dessas entidades, situados em outras jurisdições, também são considerados entidades integrantes do grupo e devem ser reportados na DPP com referência à jurisdição onde estão situados.

## **II. Questões relacionadas à obrigatoriedade de entrega das informações constantes do bloco da Declaração País-a-País (Bloco W da Escrituração Contábil Fiscal)**

### **1) Definição de receita consolidada total do grupo multinacional para fins de dispensa da entrega da DPP (art. 4º da IN 1.681/2016)**

Para fins de determinar se um grupo multinacional está dispensado da entrega da Declaração País-a-País, as receitas e ganhos extraordinários oriundos de atividades de investimentos devem ser incluídas na receita consolidada total do grupo multinacional?

*Para determinar se a receita consolidada total de um grupo multinacional é menor do que R\$ 2.260.000.000,00<sup>5</sup> (dois bilhões, duzentos e sessenta milhões de reais), toda a receita que está (ou estaria) refletida nas demonstrações financeiras consolidadas deve ser considerada.*

---

<sup>4</sup> Para orientações sobre o preenchimento dos Registros da Declaração País-a-País na ECF, consulte o Manual de Orientação e Leiaute disponível em <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1644>.

<sup>5</sup> Ou 750 milhões de Euros, ou o equivalente na moeda local da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final do grupo, tendo como data base para conversão 31 de janeiro de 2015.

*Assim, no caso de grupos cujo controlador final seja residente no Brasil, que adota o IFRS (International Financial Reporting Standards) como padrão contábil aplicável às demonstrações financeiras, deve-se observar as práticas contábeis vigentes, as quais não fazem distinção entre ganhos e receitas extraordinários provenientes das atividades de investimento e quaisquer outros ganhos e receitas ordinárias para fins de cálculo da receita consolidada total do grupo.*

*Portanto, esses valores devem ser considerados para o cálculo da receita consolidada total do grupo multinacional brasileiro e para a determinação de seu enquadramento na obrigatoriedade de entrega da DPP.*

*Para entidades financeiras, as quais podem não registrar em suas demonstrações os valores brutos das transações com relação a determinados itens, devem ser utilizados aqueles itens considerados similares a receita, sob as regras contábeis aplicáveis, no contexto de atividades financeiras. Os itens em questão podem estar classificados como “receitas líquidas” ou de outra maneira, a depender das regras contábeis adotadas. Por exemplo, se o ganho ou receita proveniente de uma transação financeira, como um **swap** de taxa de juros, é reportada em uma base líquida, sob os comandos contábeis aplicáveis, o termo “receita” abrange o montante líquido oriundo da transação.*

## **2) Sou a controladora final de um grupo multinacional obrigado à entrega da DPP – quais são os meus deveres para o cumprimento da obrigação?**

*A entidade que configure a controladora final de um grupo multinacional, nos termos do art. 2º, inciso VI, da IN 1.681/2016, deve:*

- a) Informar à Receita Federal do Brasil (RFB), mediante preenchimento do Registro W100 da ECF, que é a controladora final do grupo multinacional (art. 7º da IN 1.681/2016)*
- b) Entregar a Declaração País-a-País, mediante preenchimento dos Registros W200, W250 e W300 da ECF*

*A forma e o prazo de cumprimento dos itens a) e b) são os mesmos, e seguem o disposto nos arts. 5º e 6º da IN 1.681/2016:*

*Art. 5º A Declaração País-a-País será prestada anualmente, em relação ao ano fiscal encerrado imediatamente anterior, mediante preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e sua transmissão ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013.*

*§ 1º A geração e o armazenamento anual da ECF e sua transmissão ao Sped não dispensam os declarantes da guarda dos documentos que deram origem às informações neles constantes, na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação aplicável.*

*§ 2º A primeira Declaração País-a-País terá como ano fiscal de declaração o ano fiscal iniciado a partir de janeiro de 2016.*

*Art. 6º O prazo para entrega da Declaração País-a-País será aquele estabelecido para preenchimento da ECF e sua transmissão ao Sped.*

**3) Sou entidade integrante de grupo multinacional obrigado à entrega da DPP e fui designada como entidade substituta – quais são as minhas obrigações?**

*Uma entidade residente no Brasil, integrante de grupo multinacional cujo controlador final é residente no exterior, pode ser designada pelo grupo para realizar a entrega da DPP junto à administração tributária brasileira caso se verifique pelo menos uma das condições estabelecidas no § 1º do art. 3º da IN 1.681/2016:*

*§ 1º (...)*

*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 estabelecido no art. 6º 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.*

*Nesse caso, a entidade deve:*

- a) Identificar, mediante preenchimento do Registro W100 da ECF, o controlador final do grupo multinacional;*
- b) Informar à RFB, no Registro W100 da ECF, que é a entidade declarante da DPP em nome do grupo multinacional, na condição de entidade substituta (art. 7º da IN 1.681/2016);*
- c) Entregar a Declaração País-a-País, mediante preenchimento dos Registros W200, W250 e W300 da ECF.*

*A forma e o prazo de cumprimento dos itens a), b) e c) são os mesmos, e seguem o disposto nos arts. 5º e 6º da IN 1.681/2016.*

*Destaca-se que quando o controlador final de um grupo multinacional for residente no Brasil, a entrega da DPP deve ser realizada, obrigatoriamente, pelo controlador final. Nesse caso, a designação de entidade substituta somente pode ocorrer para a entrega da Declaração País-a-País em outra jurisdição onde o grupo opera, e em conformidade com os dispositivos da legislação doméstica dessa jurisdição.*

**4) Sou entidade integrante de grupo multinacional obrigado à entrega da DPP, mas não sou o controlador final nem a entidade substituta do grupo – quais são as minhas obrigações?**

*Uma entidade residente no Brasil, integrante de grupo multinacional obrigado à entrega da DPP, deve:*

- a) Identificar, mediante preenchimento do Registro W100 da ECF, o controlador final do grupo multinacional;*
- b) Identificar, no Registro W100 da ECF, quem será a entidade declarante da DPP em nome do grupo multinacional e qual o papel que essa entidade desempenha - controlador final do grupo multinacional; entidade substituta; ou outra entidade integrante residente no Brasil, podendo ser a própria entidade declarante da ECF (mecanismo de entrega secundário).*

*A forma e o prazo de cumprimento dos itens a) e b) são os mesmos, e seguem o disposto nos arts. 5º e 6º da IN 1.681/2016.*

**5) Sou entidade integrante de grupo multinacional dispensado da entrega da DPP – quais são as minhas obrigações?**

*Uma entidade residente no Brasil, integrante de grupo multinacional que se enquadre na situação de dispensa da entrega da DPP estabelecida no art. 4º da IN 1.681/2016, deve:*

- a) Identificar, mediante preenchimento do Registro W100 da ECF, o controlador final do grupo multinacional (podendo ser ela mesma o controlador final do grupo);*
- b) Informar à RFB, no Registro W100 da ECF, que o grupo multinacional enquadra-se na situação de dispensa da entrega da DPP.*

*A forma e o prazo de cumprimento dos itens a) e b) são os mesmos, e seguem o disposto nos arts. 5º e 6º da IN 1.681/2016.*

**III. Questões relacionadas às informações que compõem a Declaração País-a-País (art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016)**

**1) Padrões contábeis aplicáveis e fonte dos dados**

*Para fins de preenchimento da Declaração País-a-País, a entidade declarante deve usar as mesmas fontes de dados, de maneira consistente, ao longo dos anos. A entidade declarante pode escolher entre usar dados oriundos de suas demonstrações consolidadas, das demonstrações financeiras obrigatórias individuais das entidades integrantes do grupo ou de controles gerenciais internos. Portanto, diferentes princípios contábeis aplicáveis (**General Acceptable Accounting Principles - GAAP**) podem ser utilizados no preenchimento da DPP, conforme cada jurisdição reportada em que o grupo opera, desde que isso seja feito consistentemente de um ano para outro. Além disso, devem ser informados no Registro de*

*Observações Adicionais da ECF (Registro W300) os padrões contábeis sob os quais os dados da DPP estão sendo reportados.*

*A entidade declarante deve fornecer uma breve descrição das fontes de dado utilizadas para a entrega da DPP no Registro de Observações Adicionais (Registro W300) da Declaração. Em caso de mudança na fonte de dados utilizada de um ano para outro, a entidade declarante deve justificar a decisão e suas consequências no mesmo Registro.*

### **Moeda**

*Se as demonstrações financeiras obrigatórias separadas das entidades integrantes forem utilizadas como base para o preenchimento da DPP, todos os montantes devem ser convertidos para a moeda funcional do controlador final do grupo multinacional pela taxa de câmbio do último dia do ano fiscal de declaração, a qual deve ser indicada no Registro de Observações Adicionais da DPP (Registro W300). Não são necessários ajustes em razão de diferenças nos princípios contábeis aplicados entre as jurisdições.*

## **2) Definição de Receitas**

Receitas e ganhos extraordinários oriundos de atividades de investimento devem ser incluídos no item “Receitas” (de partes relacionadas e de partes não relacionadas) da Declaração País-a-País?

*Conforme as instruções de preenchimento previstas no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), as informações referentes a Receitas constantes da Declaração País-a-País devem incluir valores provenientes de vendas de estoque e propriedades, de serviços, royalties, juros, prêmios e qualquer outro montante. Assim, devem ser incluídos também valores referentes a receitas e ganhos extraordinários provenientes de atividades de investimento.*

*Destaca-se que somente as receitas expressamente definidas como excluídas não devem ser informadas, quais sejam: pagamentos recebidos de outra entidade integrante do mesmo grupo multinacional que sejam considerados dividendos pela jurisdição de residência tributária da entidade pagadora.*

## **3) Definição de partes relacionadas**

Que entidades devem ser consideradas partes relacionadas para fins de fornecimento da informação “Receitas Provenientes de Partes Relacionadas” na DPP?

*Para fins da Declaração País-a-País, devem ser consideradas partes relacionadas as entidades integrantes do grupo multinacional identificadas no Registro W250 do Bloco W da ECF, as quais enquadram-se no conceito de entidade integrante constante do art. 2º, inciso III, da IN 1.681/2016.*

#### 4) Definição de ativos tangíveis

Qual a definição de ativos tangíveis, para fins de preenchimento da DPP?

*As instruções de preenchimento referentes ao item Ativos Tangíveis constantes do Manual de Orientação do Leiaute da ECF, as quais reproduzem os comandos estabelecidos no Relatório Final da Ação 13, estabelecem que, para a Declaração País-a-País, ativos tangíveis não incluem caixa, itens equivalentes de caixa, ativos intangíveis e ativos financeiros.*

*Assim, deve-se levar em consideração a definição de ativos intangíveis (presente no Pronunciamento Técnico CPC 04) e de ativos financeiros (presente no Pronunciamento Técnico CPC 39), para fins de exclusão destes, bem como as instruções de preenchimento, de modo a corretamente identificar os ativos tangíveis a serem reportados na DPP.*

#### 5) Imposto pago e imposto devido

Quando o imposto de renda de determinado ano fiscal houver sido pago antecipadamente (por exemplo, no caso do Brasil, para aquelas entidades que adotam Lucro Real com apuração anual), como devem ser reportados os campos “Imposto Pago” e “Imposto Devido” (Registro W200 da ECF)?

*Para fins da Declaração País-a-País, imposto devido deve incluir a obrigação fiscal devida em relação aos lucros tributáveis do respectivo ano fiscal de declaração. Pagamentos antecipados são irrelevantes no que diz respeito a essa informação.*

*Imposto de renda pago representa o montante de impostos efetivamente pagos (regime de caixa) durante o ano fiscal de declaração, o que inclui não apenas os pagamentos antecipados em cumprimento à obrigação fiscal do ano pertinente, mas também os pagamentos relativos à obrigação fiscal de anos anteriores. Imposto de renda pago inclui também impostos pagos sob disputas, isto é, valores pagos que podem, posteriormente, vir a ser devolvidos em razão de determinação judicial ou administrativa invocada pelo contribuinte. Todo reembolso de impostos recebido no ano (que pode não ser relativo ao ano fiscal de declaração) deve ser deduzido do montante a ser reportado como imposto pago.*

*Deve-se destacar, portanto, que os montantes de imposto de renda devido e imposto de renda pago devem ser reportados de maneira independente.*

*No Brasil, é necessário ter atenção para os casos de compensação, visto que é possível utilizar créditos de um determinado tributo para compensar débitos de outro tributo de diferente espécie.*

*a) Imposto de renda/CSLL compensado com créditos de Imposto de renda/CSLL*

*Nesse caso, o valor de crédito do tributo utilizado para pagamento deve ser deduzido do valor a ser reportado em “Imposto Pago” na DPP, e, ao mesmo tempo, somado ao valor informado nesse mesmo item, ocasionando, assim, um efeito neutro.*

*Por exemplo: em determinado ano (X2), a empresa A apura 100 a título de imposto devido. Para quitar o imposto devido, paga 80 em dinheiro no próprio ano e utiliza 20 de crédito de*

*imposto pago em X1, via compensação. Nesse caso, a apuração do montante a ser reportado no item “Imposto Pago” ocorre da seguinte forma:*

*80 (total do imposto pago em dinheiro) – 20 (valor do tributo restituído de X1) + 20 (utilização do valor do tributo restituído para pagamento compensação)*

*Tal fato ocorre, pois no ano que originou a restituição (X1) ocorreu um pagamento a maior do que o devido.*

**Valor de “Imposto Pago” = 80**

*Recomenda-se que os contribuintes utilizem o Registro de Observações Adicionais (W300), se necessário, para facilitar a compreensão dos dados informados no item “Imposto Pago”.*

*b) Imposto de renda/CSLL compensado com créditos de outro tributo*

*O pagamento é considerado imposto pago, e o valor deve ser somado ao montante reportado no item “Imposto Pago” da DPP.*

## **6) Lucros/Prejuízos acumulados**

Se uma entidade integrante do grupo multinacional apresentar um valor negativo para lucros acumulados em suas demonstrações financeiras, o prejuízo acumulado deve ser reportado no campo “Lucros Acumulados” do Registro W200 da ECF?

*Sim. Os prejuízos acumulados devem ser considerados e reportados no campo “Lucros Acumulados” da Declaração País-a-País, o que significa que o campo será preenchido com o montante em sua base líquida (podendo, inclusive, apresentar valor negativo).*

## **7) Dados agregados X Dados consolidados**

*Se existir mais de uma entidade integrante em determinada jurisdição, os dados referentes a essa jurisdição devem ser informados de maneira agregada ou consolidada (isto é, com eliminações das transações intragrupo realizadas entre as entidades integrantes residentes naquela jurisdição)?*

*A Ação 13 do Projeto BEPS estabelece que as informações da Declaração País-a-País devem ser prestadas de maneira agregada, por jurisdição reportada. Assim, essa forma de preenchimento da DPP deve ser adotada independentemente de terem ocorrido transações internacionais ou transações internas, e entre partes relacionadas ou não relacionadas.*

*Essa orientação é especialmente relevante no que diz respeito ao preenchimento dos campos Receitas de Partes Relacionadas e Receita Total. Caso o grupo multinacional entenda ser necessário fornecer informações ou esclarecimentos adicionais, recomenda-se a utilização do campo Observações (Registro W300).*

#### **IV. Questões relacionadas às entidades que devem ser reportadas na Declaração País-a-País (entidades integrantes)**

##### **1) Que padrões contábeis devem ser adotados para determinar a existência de um grupo multinacional e suas entidades integrantes?**

*No caso de controlador final residente para fins tributários no Brasil, para determinação de um grupo e de suas entidades integrantes, sempre deverá ser utilizado o padrão contábil IFRS.*

##### **2) Tratamento de participações minoritárias**

Quando há participações minoritárias de partes não relacionadas em uma entidade integrante do grupo multinacional, para que o grupo possa determinar se está enquadrado ou não na obrigatoriedade de entrega da Declaração País-a-País<sup>6</sup> a receita consolidada do grupo deve incluir 100% da receita da referida entidade integrante? Ou a receita deve ser considerada proporcionalmente? Além disso, as informações financeiras da entidade a serem reportadas na Declaração devem ser incluídas em sua integralidade ou de maneira proporcional?

*No caso de controlador final residente para fins tributários no Brasil, em conformidade com os padrões internacionais de contabilidade adotados no País, para fins de determinação da receita consolidada do grupo multinacional devem ser considerados 100% da receita dessas entidades, e ser reportadas na Declaração País-a-País as informações financeiras em sua integralidade.*

##### **3) Operações em conjunto**

Quando uma entidade controlada ou operada em conjunto por entidades integrantes de grupos multinacionais não relacionados (por exemplo, um empreendimento controlado em conjunto – *joint venture*) é consolidada nas demonstrações financeiras consolidadas de um ou mais grupos multinacionais envolvidos no negócio, inclusive no caso de consolidação proporcional, a referida entidade objeto do negócio em conjunto deve ser considerada uma entidade integrante desses grupos multinacionais para fins da Declaração País-a-País (isto é, deve ser reportada no Registro W250 da ECF)?

Em caso positivo, quando a entidade estiver sujeita à consolidação proporcional, sob as regras contábeis aplicáveis, as informações referentes a essa entidade devem ser reportadas na DPP de maneira proporcional? Ainda, para determinação da receita consolidada total do grupo, para fins de enquadramento na obrigatoriedade de entrega da DPP, a receita da entidade deve ser considerada em base proporcional?

---

<sup>6</sup> O Relatório da Ação 13 estabelece que estão dispensados da entrega da Declaração País-a-País os grupos multinacionais cuja receita consolidada total do ano anterior ao ano fiscal de declaração seja menor que € 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 (ver art. 4º da IN 1.681/2016). No caso do Brasil, o valor convertido para a moeda Real é de R\$ 2.260.000.000,00 (dois bilhões, duzentos e sessenta milhões de reais).

*O tratamento de uma entidade, para fins da Declaração País-a-país, deve seguir o padrão contábil aplicável. No caso de uma entidade controlada ou operada em conjunto por entidades pertencentes a grupos multinacionais não relacionados, o tratamento deve ser determinado conforme as regras contábeis aplicáveis a que estão submetidas cada uma das partes não relacionadas envolvidas no negócio (controladores/operadores) separadamente.*

*Se as regras contábeis exigem que a entidade seja consolidada nas demonstrações financeiras consolidadas de um grupo multinacional, será considerada entidade integrante desse grupo e, portanto, as informações financeiras da entidade deverão ser reportadas na Declaração País-a-País do respectivo grupo multinacional. Isto se aplica tanto às entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional de maneira integral, quanto àquelas reportadas em base proporcional.*

*Se as regras contábeis aplicáveis não exigem que uma determinada entidade seja consolidada, esta não deve ser considerada uma entidade integrante do grupo multinacional e, portanto, suas informações financeiras não deverão ser reportadas na DPP. Assim, uma entidade avaliada com base no método de equivalência patrimonial nas demonstrações financeiras consolidadas de um grupo multinacional não deve ser considerada uma entidade integrante do grupo para fins da Declaração País-a-País.*

*É importante destacar que esse entendimento é aplicável apenas nos casos em que as entidades controladoras em conjunto não sejam integrantes do mesmo grupo multinacional.*

*No caso de entidades controladoras em conjunto integrantes do mesmo grupo multinacional, a entidade controlada deverá ser considerada integrante do grupo multinacional e, portanto, reportada na DPP.*

*Exemplo: entidade A e entidade B, integrantes do mesmo grupo multinacional, controlam/operam em conjunto a entidade C (por exemplo, uma **joint venture**). Nesse caso, entende-se que se duas entidades integrantes do mesmo grupo multinacional controlam conjuntamente outra entidade, esta é controlada indiretamente pelo controlador final do grupo. Assim, a entidade C estaria incluída nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional, devendo ser considerada uma entidade integrante do grupo e, portanto, ter suas informações reportadas na Declaração País-a-País.*

*Além disso, vale ressaltar que o entendimento exposto é aplicável para fins de preenchimento da DPP, e não altera as obrigações relacionadas ao Registro X340 da ECF (Identificação da Participação no Exterior). Dessa forma, toda participação no exterior caracterizada como de controle conjunto deverá ser informada no Registro, independentemente do tipo de relacionamento entre as entidades controladoras em conjunto.*

#### **Notificação – Registro W100**

*As entidades residentes no Brasil, integrantes de grupo multinacional, que estiverem sob controle conjunto, em um cenário em que dois ou mais controladores envolvidos no negócio configurem como controladores finais de grupos multinacionais obrigados à entrega da Declaração País-a-País, devem preencher o Registro W100 identificando um de seus controladores como o controlador final do grupo multinacional, bem como a entidade declarante da DPP. As entidades também devem informar no Registro W300 (campo Observações) sobre a existência de controle conjunto e identificar os demais controladores.*

*Ressalta-se que para a indicação da entidade declarante por meio do Registro W100 deve-se levar em consideração a rede de acordos da jurisdição de residência para fins tributários da entidade que possibilitem o compartilhamento automático da DPP.*

#### **4) Eventos especiais – fusão, aquisição, cisão**

Como o conteúdo a ser reportado na Declaração País-a-País é afetado pela ocorrência de fusões, aquisições ou cisões durante o ano fiscal de declaração?

*Para fins de preenchimento da Declaração País-a-País, com relação a situações de eventos especiais, deverão ser observadas as regras aplicáveis às demonstrações consolidadas sob o padrão contábil adotado.*

*Dessa forma, os grupos multinacionais cujo controlador final seja residente para fins tributários no Brasil deverão incluir na DPP os valores relativos a entidades integrantes envolvidas em situações de eventos especiais, considerando-se o período em que as entidades estiveram sob controle do grupo ao longo do ano fiscal de declaração.*

*As entidades também deverão ser identificadas no Registro W250 da ECF, e o grupo multinacional deverá fornecer uma breve descrição, por meio do Registro W300 (Observações Adicionais) ou do Registro W250 (campo Observação, referente a cada entidade reportada), indicando os eventos especiais ocorridos, as entidades integrantes envolvidas, as datas dos eventos e qualquer informação adicional que o grupo julgar necessário para complementar e facilitar a compreensão desses dados.*

#### **Notificação – Registro W100**

*As entidades residentes no Brasil, integrantes de grupos multinacionais, em cujo ano fiscal de declaração tenham passado por eventos especiais e/ou reestruturações societárias que resultaram na mudança de grupo multinacional o qual integram, devem preencher o Registro W100 da ECF identificando o controlador final do grupo do qual atualmente fazem parte. Adicionalmente, também deverão informar no Registro W300 (campo Observações) o evento pelo qual passaram, a data do evento e indicar o grupo multinacional de que eram integrantes anteriormente à mudança.*

### **V. Questões relacionadas aos mecanismos secundários de entrega da DPP e ao compartilhamento da Declaração entre os países**

#### **1) Mecanismo de entrega transitório – entrega voluntária (art. 7º, § 2º da IN 1.681/2016)**

Sou entidade integrante de um grupo multinacional cujo controlador final é residente para fins tributários em uma jurisdição que está em fase de implementação da DPP e não exigirá a entrega do documento para o ano fiscal de declaração iniciado a partir de 1º de janeiro de 2016. A Receita Federal do Brasil exigirá, automaticamente, que a DPP seja entregue localmente, considerando que houve enquadramento no art. 3º, § 1º, inciso I da IN 1.681/2016?

*O Relatório Final da Ação 13 recomenda que os países implementem o arcabouço legal para a exigência da Declaração País-a-País com relação a períodos fiscais iniciando a partir de 1º de janeiro de 2016. Ao mesmo tempo, o Relatório reconhece que algumas jurisdições podem precisar de mais tempo para concluir o processo legislativo doméstico necessário para adaptar suas normas e implementar a nova obrigação acessória.*

*Para o caso de jurisdições que estejam implementando a DPP, mas não serão capazes de exigir a Declaração com relação ao período fiscal iniciado a partir de 1º de janeiro de 2016, será possível acomodar um mecanismo transitório de entrega da Declaração País-a-País. Esse mecanismo permite que o documento seja entregue pelo controlador final do grupo multinacional voluntariamente a sua respectiva administração tributária, com relação a períodos fiscais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2016.*

*Se o mecanismo de entrega voluntária for adotado, nenhuma outra jurisdição onde o grupo multinacional opera poderá exigir a DPP localmente, de entidades integrantes do grupo residentes em seu território. No entanto, uma série de requisitos devem ser satisfeitos para que a obrigação seja considerada cumprida e não ocorra a exigência de entrega local da DPP pelas demais jurisdições. No caso do Brasil, os requisitos estão dispostos no art. 7º, § 2º da IN 1.681/2016, e se satisfeitos, não ensejarão a obrigatoriedade de entrega local da DPP por parte de uma entidade integrante residente no País.*

*Até o momento, as seguintes jurisdições confirmaram que permitirão a entrega voluntária da DPP por grupos multinacionais cujos controladores finais sejam seus residentes para fins tributários, com relação a períodos fiscais iniciando a partir de 1º de janeiro de 2016:*

- *Hong Kong, China*
- *Japão*
- *Liechtenstein*
- *Nigéria*
- *Rússia (legislação sob consulta)*
- *Suíça (legislação sujeita à aprovação pelo parlamento e referendo)*
- *Estados Unidos*

## **2) Identificação da entidade declarante – mecanismos transitórios**

Sou entidade integrante de um grupo multinacional obrigado à entrega da DPP e devo efetuar a identificação, junto à Receita Federal do Brasil, da entidade responsável pelo cumprimento da obrigação (entidade declarante), conforme disposto no art. 7º da IN 1.681/2016.

Como deve ser realizada a indicação da entidade declarante nas seguintes situações:

- i) o controlador final do grupo multinacional realizará a entrega da DPP junto à sua respectiva administração tributária por meio do mecanismo de entrega voluntária;
- ii) a jurisdição de residência tributária do controlador final do grupo multinacional ainda não possui acordo de autoridades competentes em vigor com o Brasil que possibilite o compartilhamento automático da Declaração País-a-País;
- iii) a jurisdição de residência tributária do controlador final do grupo multinacional possui acordo de autoridades competentes em vigor com o Brasil que permite o compartilhamento automático da Declaração País-a-País apenas com relação a períodos fiscais iniciados a partir de 2017;

*i) Mecanismo de entrega voluntário – jurisdições que ainda não implementaram a DPP*

*As entidades integrantes de grupo multinacional cujo controlador final realizará a entrega da DPP junto a sua respectiva administração tributária por meio do mecanismo de entrega voluntária (em razão de sua jurisdição de residência tributária ainda estar em fase de implementação da Declaração País-a-País e não exigir o cumprimento da obrigação para anos fiscais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2016) poderão realizar a indicação do controlador final do grupo como entidade declarante normalmente, no Registro W100 da ECF, nos termos do art. 7º da IN 1.681/2016.*

*Destaca-se que para que a obrigação de entrega da DPP seja considerada cumprida, e a entidade integrante residente no Brasil não venha a ser intimada a realizar a entrega do documento localmente, devem ser satisfeitos todos os requisitos dispostos no art. 7º, § 2º da IN 1.681/2016.*

*ii) acordo de autoridades competentes para o compartilhamento da DPP não concluído*

*Tendo em vista que durante todo o ano de 2017 os países participantes do projeto BEPS estarão em processo de conclusão e assinatura de acordos para o compartilhamento da DPP, a RFB aceitará, como mecanismo transitório, para o primeiro ano de entrega da Declaração País-a-País, que seja indicado como entidade declarante o controlador final do grupo multinacional mesmo que este seja residente para fins tributários em jurisdição que ainda não possui acordo de autoridades competentes em vigor com o Brasil para a troca automática da DPP.*

*Portanto, até 31 de dezembro de 2017, ainda que se verifique o enquadramento no disposto no art. 3º, § 1º, inciso II<sup>7</sup> da IN 1.681/2016 e não seja designada entidade substituta na forma do art. 3º, § 3º da referida IN, a entidade integrante residente no Brasil não será obrigada a entregar a Declaração País-a-País junto à RFB e poderá efetuar a indicação do controlador final do grupo multinacional como entidade declarante normalmente, no Registro W100 da ECF.*

*Caso não seja concluído acordo de autoridades competentes entre o Brasil e a jurisdição de residência do controlador final do grupo multinacional até 31 de dezembro de 2017, a entidade integrante residente para fins tributários no Brasil deverá, no prazo de até 60 (sessenta) dias, retificar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) apresentando a Declaração País-a-País ou indicar, nos termos do art. 7º, entidade substituta para apresentação da Declaração País-a-País relativa ao ano fiscal 2016 em nome de todo o grupo (vide §§ 4º e 5º do art. 3º da IN 1.681/2016).*

***iii) acordo de autoridades competentes em vigor para o compartilhamento da DPP relativa a períodos fiscais iniciados em 2017***

<sup>7</sup> § 1º 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, em relação a determinado ano fiscal de declaração, caso se verifique pelo menos 1 (uma) das seguintes situações:

(...)

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 estabelecido no art. 6º para o ano fiscal de declaração;

Para o ano fiscal de declaração de 2016, a Receita Federal aceitará, como mecanismo transitório, que as entidades residentes no Brasil integrantes de grupo multinacional cujo controlador final é residente para fins tributários em jurisdição que possui acordo de autoridades competentes em vigor com o País para o compartilhamento da DPP apenas com relação a períodos fiscais iniciados a partir de 2017<sup>8</sup> indiquem como entidade declarante o controlador final do grupo.

Dessa forma, até o dia 31 de dezembro de 2017, as entidades residentes no Brasil enquadradas na situação descrita não serão obrigadas à entrega local da Declaração País-a-País, e poderão efetuar a indicação do controlador final do grupo multinacional como entidade declarante normalmente, no Registro W100 da ECF. Após a referida data, as entidades poderão ser intimadas a apresentar a DPP do grupo multinacional referente ao ano fiscal de declaração de 2016 por meio de retificação da ECF, no prazo de até 60 (sessenta) dias, caso verifique-se, cumulativamente, a ocorrência das seguintes condições:

- não foi implementada a retroatividade do acordo de autoridades competentes permitindo o compartilhamento da DPP relativa ao ano fiscal de declaração de 2016 entre o Brasil e a jurisdição de residência do controlador final do grupo multinacional, indicado como entidade declarante; e

- a jurisdição de residência do controlador final do grupo multinacional exige de uma ou mais entidades integrantes que sejam suas residentes para fins tributários e integrantes de grupo multinacional cujo controlador final é residente no Brasil a entrega da DPP referente ao ano fiscal de 2016.

Portanto, nesse caso, a Receita Federal somente poderá exigir de uma entidade integrante residente no Brasil a entrega local da DPP referente ao ano fiscal de 2016 caso não tenha sido ativada a retroatividade do acordo de autoridades competentes entre o País e a jurisdição de residência do controlador final do grupo o qual a entidade integra e, ainda, se a referida jurisdição aplicar esse mesmo tratamento (exigência de entrega local da DPP) às entidades integrantes de grupo multinacional cujo controlador final seja residente para fins tributários no Brasil (vide §§ 4º e 6º do art. 3º da IN 1.681/2016).

---

<sup>8</sup> É possível consultar a lista de países com os quais o Brasil ativou o acordo de autoridades competentes para o compartilhamento automático da DPP, bem como o marco inicial alcançado pelo instrumento em vigor, pelo link: <<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>>