

OS IMPACTOS DAS AÇÕES DO BEPS - ACTIONS 2, 4, 5, 13 E 15

Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri

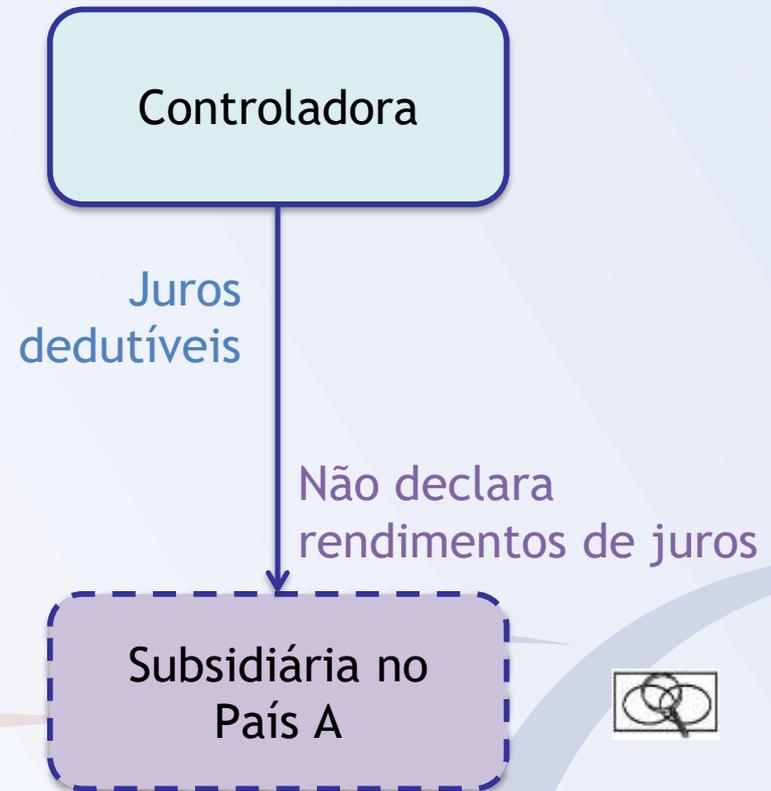


AÇÃO 2: Neutralizar os Efeitos dos Instrumentos Híbridos



O que é um híbrido?

- ❖ A subsidiária é tratada como transparente no país A;
- ❖ A controladora toma um empréstimo de sua subsidiária e os juros pagos são dedutíveis no País A;
- ❖ A subsidiária não declara rendimentos de juros porque é considerada uma entidade única com a controladora.



Relatório Final da Ação 2



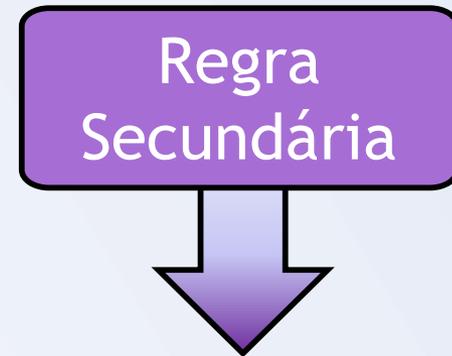
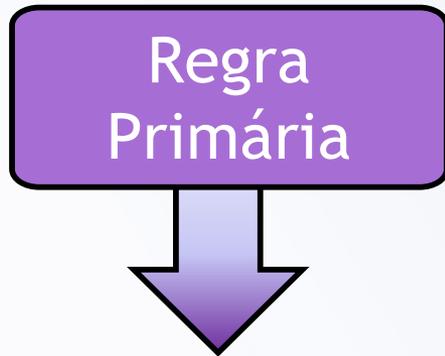
Recomendações → Como lidar com descompassos no tratamento de pagamentos oriundos de um **instrumento financeiro híbrido** ou de uma **entidade híbrida**.

Impedir uso indevido → Híbridos não sejam utilizados **indevidamente para obterem benefícios dos tratados**

Garantir que os tratados não obstem a aplicação das mudanças na lei doméstica recomendadas na Parte 1.

Parte 1: Regras de conexão

Se a regra primária não é aplicada...



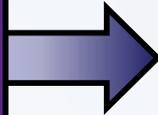
Nega dedução ao pagamento na medida em que este não é incluído como renda tributável na jurisdição do destinatário, ou é nela dedutível

A outra jurisdição pode aplicar “regra defensiva”, exigindo a inclusão do pagamento dedutível como renda tributável ou proibindo sua dupla dedução, a depender da natureza do descompasso.

Problema: Relação com os Acordos de Bitributação

O elemento híbrido

Ação 2



Define elemento híbrido a partir do resultado

Entidades

Opacidade

Transparência

Instrumentos

conflito de
caracterização

Entidades

Estrutura mais

Instrumentos

ampla

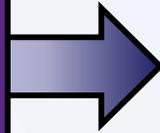


Tratamento
tributário
favorável

O foco do relatório é alinhar o tratamento de pagamentos interfronteiriços de um instrumento financeiro, de forma que o montante tido como despesa dedutível, pela jurisdição do emissor, seja tratado como receita ordinária na jurisdição do receptor.

Ação 2 e Brasil

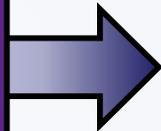
Como saber se deduz ou não?



A lei brasileira terá que olhar o tratamento do não residente no exterior

Se o não residente passa a ser o foco, por que não coincidir as deduções?

Igualdade



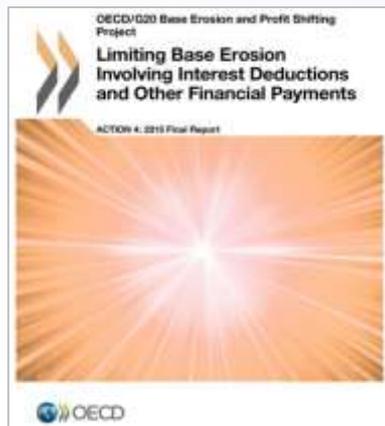
A razão pela qual não se deduz a despesa é porque outra pessoa não é tributada

Como justificar que o tratamento dado ao residente depende do tratamento estabelecido a pessoa não residente?

AÇÃO 4: Limites à Erosão da Base Tributária através da Dedução de Juros e Outras Compensações Financeiras



Ação 4



Projeto BEPS: “Desenvolver recomendações relativas às boas práticas para a elaboração de normas que **visam à prevenção da erosão da base tributária através do uso de despesas de juros**, como, por exemplo, o recurso a empréstimos de sociedades relacionadas ou terceiras, com o objetivo de obter deduções excessivas de juros ou para financiar a produção de um rendimento isento ou diferido, e outras compensações financeiras que são economicamente equivalentes ao pagamento de juros”.

Lei nº 12.249/10

Introduziu limites de dedução das despesas com juros em operações de endividamento com pessoas vinculadas

Mantém as regras de preços de transferência

É preciso que a despesa seja necessária à atividade

- i. O endividamento não pode ser superior a **2 (duas) vezes** o **valor da participação** societária no patrimônio líquido da empresa brasileira detida por pessoa jurídica vinculada no exterior, por ocasião da apropriação dos juros (Art. 24, I);
- ii. O endividamento não pode ser superior a **2 (duas) vezes** o **valor do patrimônio líquido** da empresa no Brasil, por ocasião da apropriação dos juros, quando a pessoa jurídica vinculada no exterior não for sócia da brasileira (Art. 24, II);
- iii. O somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior não pode ser superior a **2 (duas) vezes** o **valor do somatório das participações** de todas as vinculadas no patrimônio líquido da empresa no Brasil (Art. 24, III);
- iv. A somatória dos endividamentos com **entidades em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado** não pode ser superior a **30%** do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica no Brasil (Art. 25);



Lei nº 12.249/10

As regras brasileiras são mais restritivas que as sugeridas no Projeto BEPS

Há um *discrîmen* para endividamentos com entidades em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, o que não está previsto na Ação 4.



Ação 4 e a Realidade Brasileira

Juros sobre Capital Próprio

Empresa

“Juros” para quem emite

→ Dedução

JCP

“Dividendo” para quem recebe

Por que as regras de subcapitalização são necessárias?

Não há razão para fazer uma subcapitalização.

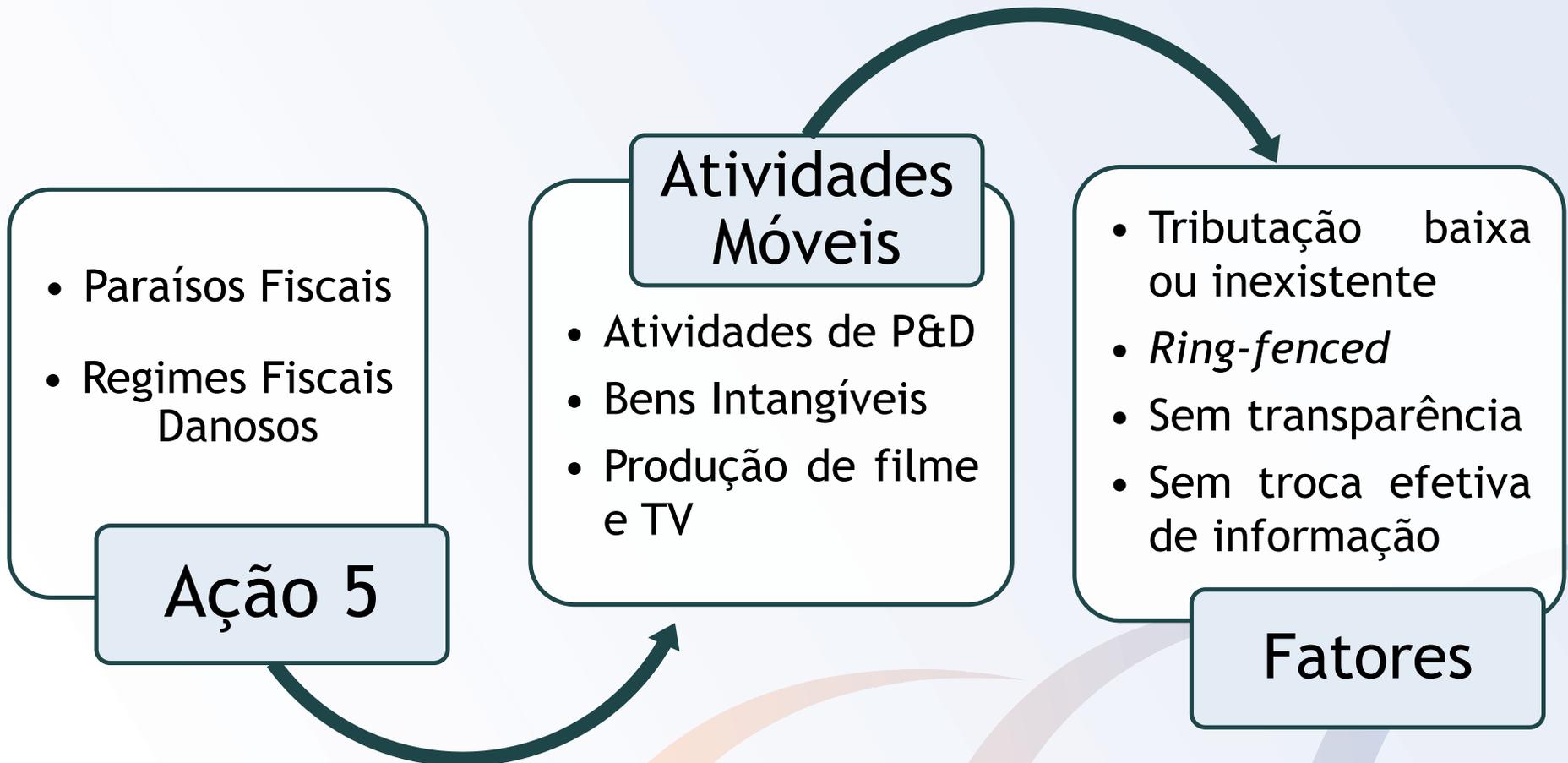
Há muito controle para algo que não é um problema



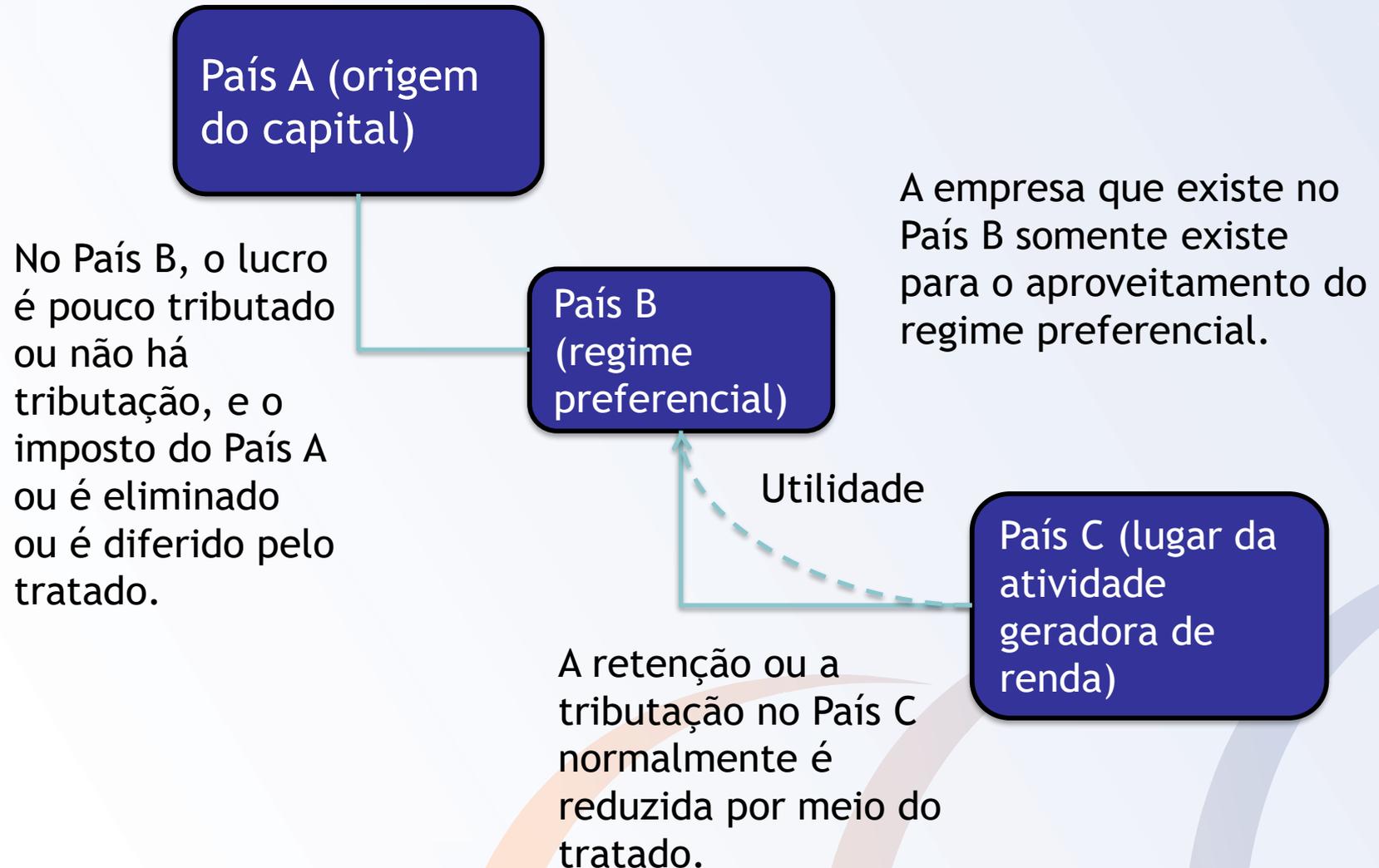
AÇÃO 5: Combater de modo mais eficaz as Práticas Tributárias Prejudiciais, tendo em conta a Transparência e a Substância



Ação 5



Exemplo para a Ação 5



Exemplos para a Ação 5

➤ Os regimes preferenciais para holdings, para a posse de intangíveis ou para a posse de títulos no exterior são abundantes, especialmente nos países desenvolvidos.

Exemplos:

- Estados Unidos (e.g., regime de Nevada combinado com a transparência fiscal);
- Países Baixos (regime de isenção de royalties);
- Cidade de Londres (regime de isenção para investimentos em portfólio).

Regimes
latinoamericanos
que se
encaixariam



Exemplos de regimes latinoamericanos não cobertos

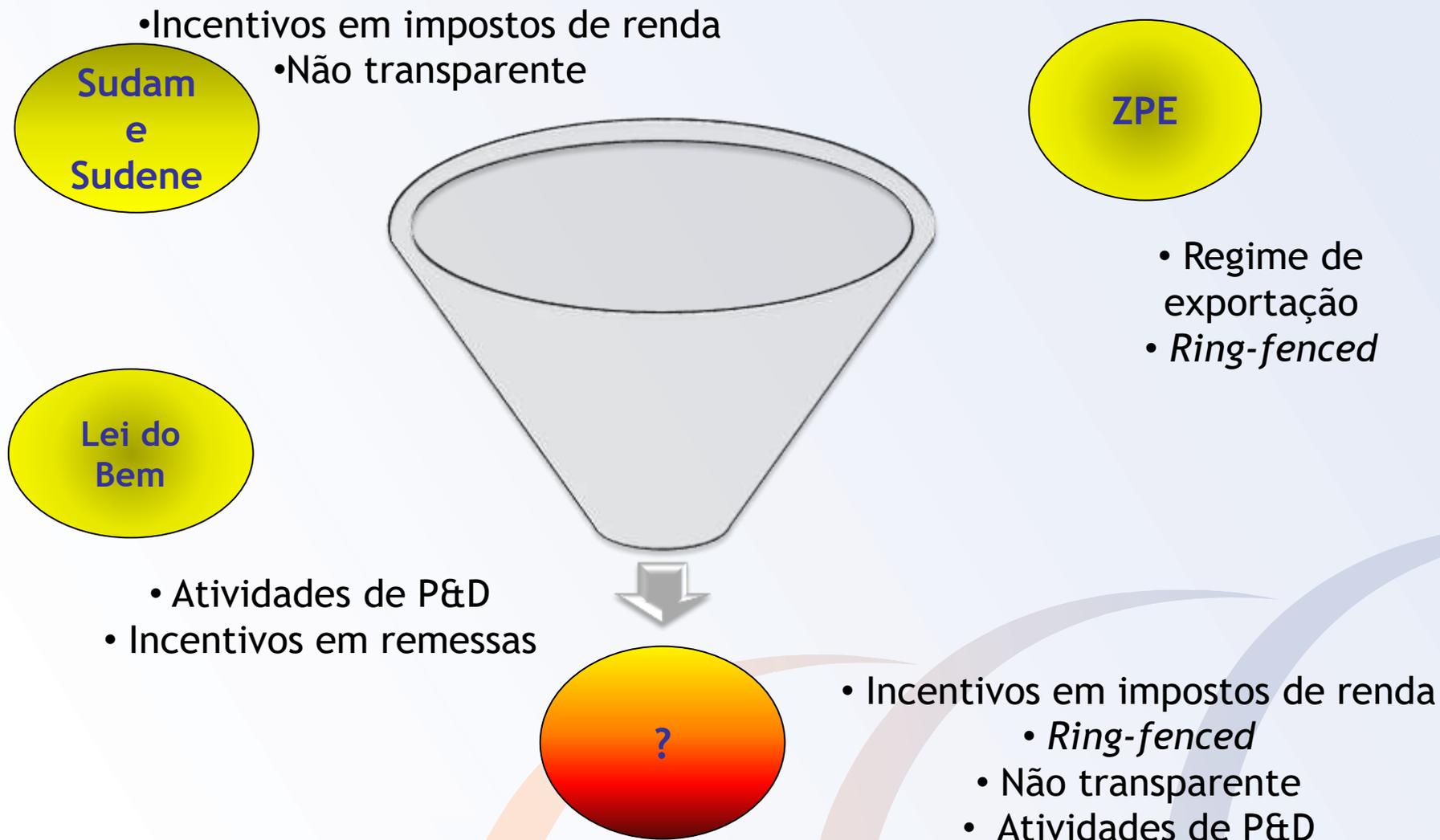
**Plan Vallejo
for Services**
PVSS Imports free of tariffs
and VAT for service exporters

- Regime que permite a importação temporária, com incentivos fiscais, de bens que se destinem a prestação de serviços diretamente vinculada a produção ou exportação desses bens.
- Redução/isenção de impostos aduaneiros e do IVA.

INOVAR > AUTO

- Lei nº 12.715/12 => tem o objetivo de estimular o investimento na indústria automotiva nacional.
- Crédito presumido de até 30% no IPI para automóveis produzidos ou vendidos no País

Possibilidade de regimes combinados



Críticas à Ação 5

➤ Os critérios são muito amplos

✓ Tributação efetiva baixa ou nula

+

✓ Ring-fenced

✓ Falta de transparência

✓ Sem troca efetiva de informação

✓ Definição artificial da base de cálculo

✓ Falha em aderir aos princípios internacionais de preços de transferência

✓ Renda de fonte estrangeira é isenta no país de residência

✓ Alíquota ou base de cálculo negociável

✓ Existência de cláusulas de sigilo

✓ Acesso a uma rede ampla de acordos de bitributação

✓ O programa é promovido como um veículo minimizador de tributação

✓ O programa estimula operações ou estruturas que são feitas puramente por questões tributárias e não envolvem atividades substanciais



Críticas à Ação 5

➤ Focar apenas em imposto de renda é ingênuo.

- *“Consumption taxes are explicitly excluded”* (BEPS)
- Programas de investimento envolvendo tributação pelo consumo e tributação indireta tem provado sua efetividade

➤ Os países em desenvolvimento devem concordar em limitar sua capacidade de atrair investimentos?

- BEPS: *“Does the tax regime shift activity from one country to the country providing the preferential tax regime, rather than generate significant new activity?”*

Patent box: “Modified Nexus Approach”

- A Ação 5 permite regimes fiscais para *Patent Box* desde que atendidas certas condições - *nexus approach*
- Parte do princípio de que haveria um nexo direto entre a renda decorrente de patentes e as despesas que contribuem para essa renda;
- Elaborada para prevenir elisão fiscal permitida por paraísos fiscais;
- Ignora o direito de tributar do Estado da Fonte.



AÇÃO 13: Reexaminar a Documentação de Preços de Transferência



Ação 13: Revisão da documentação de PT

Implementação de um modelo de relatório

Multinacionais indicam a dotação global de sua renda, suas atividades econômicas e sua carga tributária.

Parte-se da assimetria de informação entre as multinacionais e as administrações tributárias

Sua implementação depende da edição de regras domésticas pelos países

- Há ainda preocupações sobre informações confidenciais de negócios (industrial ou comercial) que estão incluídas na informação prestada. Há também preocupação com a obtenção de informações fora da sede da matriz.



Ação 13: Revisão da documentação de PT

Master File

Informação completa e exaustiva sobre as atividades econômicas globais e as políticas gerais sobre preços de transferência. Deve-se trocar com todos os países interessados.

Local File

Informações detalhadas sobre operações específicas, identificando transações entre partes relacionadas, os montantes dessas operações e a análise feita pela empresa na determinação dos preços de transferência dessas transações.

CbC

Country-by-country report (declaração país-a-país), indicando o nível de receita, o lucro antes de impostos e o valor do imposto anual, em cada uma das jurisdições em que operam. Deverá também indicar o número total de empregados, o capital próprio declarado, ganhos não distribuídos e ativos tangíveis com os que conta em cada jurisdição. Inclui a identificação de cada uma das entidades do grupo para desenvolver a sua atividade em uma jurisdição particular, especificando o tipo concreto da atividade econômica exercida por cada entidade.

Avaliação de riscos com novos formatos

O objetivo dos novos formatos de documentação é facilitar a tarefa de avaliação de risco pelas autoridades.

Admite-se a modificação dos formatos para incluir mais informações como pagamentos específicos pelo conceito de juros, royalties e serviços entre empresas.

- Posição da maioria das economias emergentes
- Espera-se revisar, para 2020, o conteúdo final dos formatos.
- Para obter o *CbC*, é necessária a existência de acordos de troca automática de informações com o país de residência da multinacional.

Prevê-se um aumento das disputas internacionais pela nova avaliação de risco em matéria de preços de transferência.

IN RFB N° 1.681 de 28 de dezembro de 2016

Art. 1º Esta Instrução Normativa institui e disciplina a obrigatoriedade de entrega anual da **Declaração País-a-País**.



CTN, Art. 113: A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no **interesse** da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

↳ ***Qual o interesse da Declaração País-a-País?
Arrecadação do outro Estado?***



IN RFB Nº 1.681 de 28 de dezembro de 2016

Art. 3º Está **obrigada à entrega** da Declaração País-a-País toda entidade integrante **residente para fins tributários no Brasil** que seja a **controladora final de um grupo multinacional**.

Art. 4º 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**:

- I - R\$ 2.260.000.000,00 [...], se o controlador final for residente no Brasil para fins tributários; ou
- II - € 750.000.000,00 [...]



IN RFB N° 1.681 de 28 de dezembro de 2016

Art. 9º A Declaração País-a-País consiste:

I - em informações agregadas por jurisdição na qual o grupo multinacional opera relativas:

- a) aos montantes de **receitas** total e das obtidas de partes relacionadas e não relacionadas;
- b) ao **lucro** ou prejuízo antes do imposto sobre a renda;
- c) ao **imposto sobre a renda pago**;
- d) ao imposto sobre a renda **devido**;
- e) ao **capital social**;
- f) aos lucros acumulados;
- g) ao **número de empregados, trabalhadores e demais colaboradores**; e
- h) aos **ativos tangíveis diversos de caixa e equivalentes de caixa**;

II - na **identificação de cada entidade integrante do grupo multinacional**, mediante a indicação:

- a) da sua **jurisdição de residência** para fins tributários e, quando diferente desta, da jurisdição sob cujas leis a entidade integrante está estabelecida; e
- b) da **natureza de suas principais atividades econômicas**; e

III - em informações em texto livre, para prestação de esclarecimentos adicionais, a critério do grupo multinacional.

§ 1º Nas informações relativas ao Brasil, os valores constantes das alíneas “c” e “d” do inciso I do caput abrangem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).



AÇÃO 15 : um Mandato para o Desenvolvimento de um Instrumento Multilateral



Ação 15

Principal Objetivo

- Evitar a necessidade de se renegociar individualmente cada um dos tratados bilaterais já celebrados;



Premissa

- O sistema fundado em acordos bilaterais permite que os contribuintes explorem as diferenças entre os tratados.
- Dupla não tributação é sempre um problema?

MLI e expectativas



“Não podemos esperar outros 150 anos para que a extensiva rede de acordos de bitributação existente seja alterada pelo vagaroso processo de renegociação bilateral.

(Angel Gurría, OECD Secretary-General)

**Implementação
rápida e
coordenada**



Complexidade

Interpretação dos Tratados e do MLI

Acordos de
Bitributação

MLI

Relatórios
Finais do BEPS

CVDT

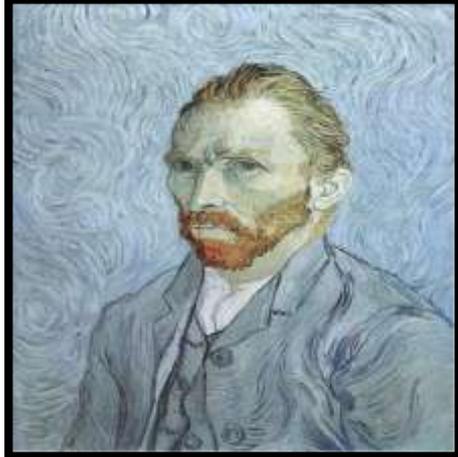
Comentários da
CM-OCDE

*Explanatory
Statement*



Interpretação dos acordos de bitributação e do MLI

Explanatory Statement de acordo consigo mesmo



Autorretrato

- Pretende esclarecer o seu papel, bem como o dos Relatórios Finais do BEPS na interpretação dos dispositivos do MLI.
- Reflete o “entendimento acordado pelos negociadores a respeito da Convenção” e inclui “descrições dos tipos de disposições dos tratados que se pretende abranger e a forma pela qual se pretende modificá-los”.

- O termo “*Explanatory Statement*” foi escolhido para evitar confusão com os já existentes Comentários da CM-OCDE.
- Previamente à promulgação do MLI, foi sugerido que deveria ser concedido ao *Explanatory Statement* o status legal de *contexto*, nos termos do art. 31 (2) da CVDT

O “Explanatory Statement” e as Ações do BEPS



« As Ações do BEPS são objeto e propósito»

- “O objeto e o escopo da Convenção é implementar os medidas do BEPS”. Nesse sentido, todos os Relatórios Finais do BEPS têm “relevância particular a esse respeito”.



- O *Explanatory Statement* expressamente recusa-se a assumir um papel na interpretação das “medidas subjacentes do BEPS”, e se volta a atribuir importância aos Relatórios Finais das Ações relevantes do projeto quanto à interpretação dos dispositivos correspondentes do MLI.

A nova tarefa dos profissionais

Determinar qual o dispositivo do acordo de bitributação que se relaciona com o MLI

Novos problemas metodológicos

Abordagem caso a caso

Sem regoção expressa de dispositivos

Mais um nível de insegurança

Quando um Acordo de Bitributação está abrangido pelo MLI?



Os Estados são obrigados a incluírem todos os Acordos de Bitributação?

Não há obrigação de incluir todos os tratados como CTAs

- O *Explanatory Statement* esclarece que “pretende-se” que o MLI seja aplicável “ao número máximo possível de acordos existentes”.
- Este trecho do parágrafo não cria (e nem poderia criar) uma obrigação legal de listar todo e qualquer acordo de bitributação como um CTA (*Covered Tax Agreement*)
- Esclarece o *Explanatory Statement* que a abordagem escolhida pelo MLI “garante a flexibilidade sobre quais acordos existentes são abarcados pela Convenção.”



Privilegiando Soluções Bilaterais: MLI como “2º melhor mundo”

O MLI reconhece suas próprias limitações

- Deve assumir uma função somente quando uma solução bilateral não for alcançada
- Se os Estados Contratantes já foram capazes de chegar a uma solução bilateral quanto à “implementação das medidas do BEPS” ou há razoável expectativa nesse sentido para um futuro próximo, não existe razão para incluir o acordo de bitributação correspondente como um CTA
- O MLI traz bastante incerteza quanto às regras aplicáveis

MLI é um quadro regulamentar?

Art. 30 As disposições desta Convenção não prejudicarão subsequentes modificações em um CTA que venham a ser acordadas entre as jurisdições contratantes.

- Não se pretende impactar o direito das partes de alterar seus acordos de bitributação em momento posterior, independente de serem as futuras alterações relativas a dispositivos que tenham sido modificados pela aplicação do MLI.
- O artigo reflete o fato de que o MLI não pretende “congelar no tempo” as negociações, uma vez que as jurisdições podem (obviamente) negociar novos dispositivos, mesmo que para alterar o que fora modificado pela aplicação do MLI.

Não é quadro regulamentar

As decisões de alterar futuramente acordos bilaterais de bitributação não são influenciadas pelo MLI

- O MLI não opera como veículo de requisitos mínimos para (re)negociações futuras de acordos de bitributação. A principal função do MLI é substituir decisões tomadas no passado.
- Sob o MLI, os Estados não limitam sua liberdade de negociar acordos bilaterais para evitar a bitributação com outros Estados integrados ao MLI.
- Não há dispositivo obrigatório referente a futuras negociações, mesmo se tais negociações tenham como claro resultado a supressão de dispositivos do MLI.

Obrigado!

schoueri@lacazmartins.com.br

