

KL
A

Pilar 2 e o imposto mínimo global



Pilar 2 é discutido no KLA com participação de consultor internacional

A área de Direito Tributário do KLA realizou a sua primeira mesa redonda do ano para discutir o tema Pilar 2, abordando os principais impactos do imposto mínimo global no Brasil.

O encontro para clientes e parceiros foi coordenado pelos sócios Victor Polizelli e Luís Flávio Neto e contou com a presença do português Bruno da Silva, consultor de Tributação no World Bank e especialista BEPS no Asian Development Bank.

Os especialistas discutiram, ao longo de toda a manhã, novas regras como a cobrança ordenada de IIR, QDMTT e UTPR, a definição das entidades cobertas, a apuração do lucro GloBE, a taxa efetiva de tributação, os principais safe harbours e as interações com o atual regime brasileiro de TBU.

Embora o projeto brasileiro das regras-modelo globais anti-erosão da base tributária (GloBE) ainda não tenha sido apresentado no Congresso, empresas multinacionais sediadas ou com subsidiárias no Brasil terão impactos em 2024 em razão da implementação do Pilar 2 em outros países.

Durante o encontro, Victor Polizelli, Luís Flávio Neto e Bruno da Silva falaram sobre as etapas para a aplicação das regras do GloBE, como identificar entidades constituin-

tes abrangidas e determinar os impostos abrangidos para efeitos de cálculo da ETR.

Também contaram experiências reunidas no atendimento a clientes dentro e fora do Brasil, além das discussões sobre o tema em ambiente acadêmico.

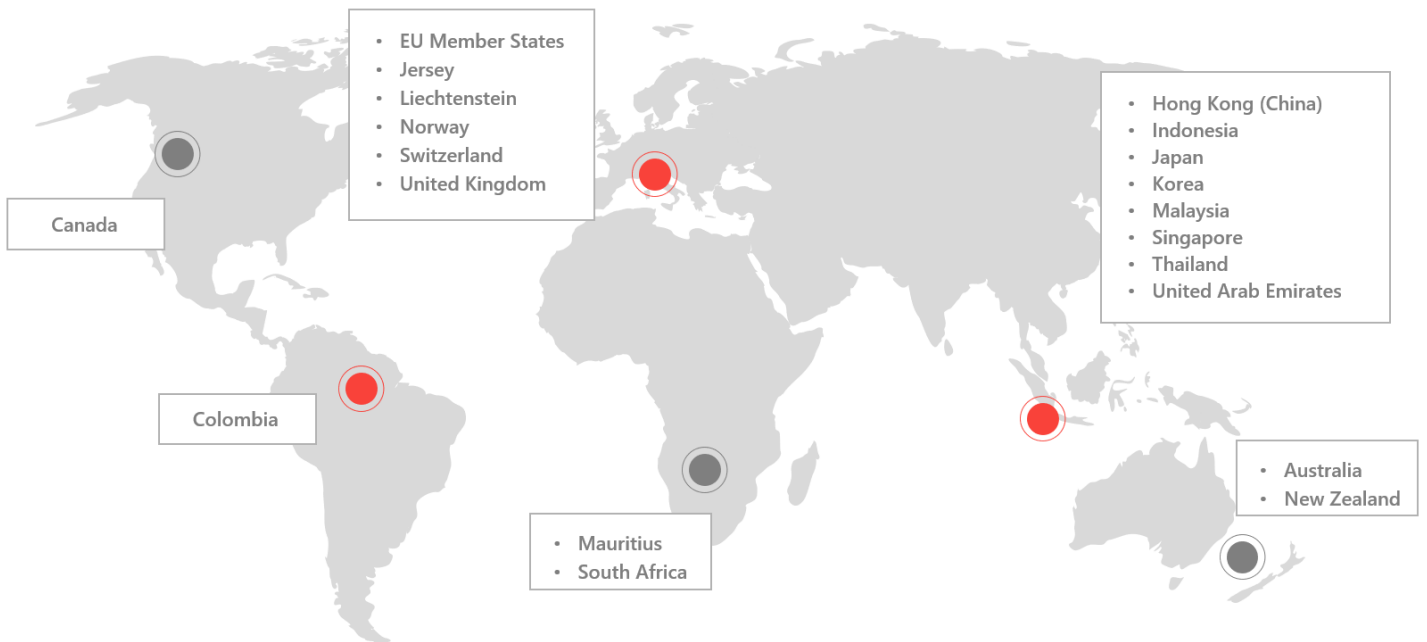
Doutores em Direito Tributário, Victor e Luís Flávio são professores e coordenadores no IBDT, e Bruno já lecionou em instituições de ensino superior em Lisboa e Amsterdã. Bruno também reúne expertise em tratados fiscais, preços de transferência e com adoção dos padrões do BEPS com os Pilares 1 e 2.

Para Victor, o tema se tornou urgente em vista das necessidades atuais de se iniciar um trabalho de estimativa dos impactos do imposto mínimo global para empresas brasileiras que têm empresas investidas em países que já adotaram esta legislação em 2023. Pode haver obrigação de pagamento de imposto complementar em países estrangeiros que vai impactar resultados no Brasil.

De maneira similar, empresas brasileiras subsidiárias de conglomerados multinacionais podem estar sujeitas a uma carga efetiva de imposto de renda menor que 15% no Brasil e causar tributação de imposto complementar no exterior.

Soluções de 2 Pilares da OCDE

Status da adoção ao redor do globo



OECD TAX TALKS. Centre for Tax Policy and Administration, 27 de fevereiro de 2023.
<https://www.oecd.org/tax/presentation-oecd-tax-talks-february-2023.pdf>

Nota: This document, as well as any data and map included herein, are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area

Resumo dos principais pontos

Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy

Pilar 2 >

Anti Global Base Erosion Rules (GloBE Rules)

Pilar 2 >

grupos multinacionais com receita anual consolidada superior a € 750M (R\$ 4,2 bi) em 2 dos 4 últimos anos.

Pilar 2

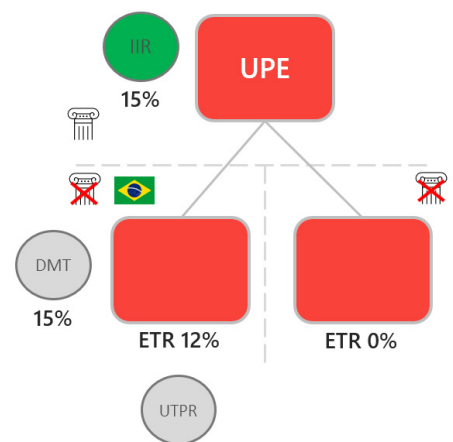
escopo limitado a ADS (automated digital services) e CFB (consumer facing business)?

Pilar 1 (amount A)

grupos multinacionais com receita anual superior a € 20 bi (R\$ 112 bi) e lucratividade superior a 10%, excluídas as atividades extrativas.

Pilar 1 (amount B)

distribuidores, agentes, comissionados sem patamar mínimo.





ÂMBITO DE APLICAÇÃO:

EMNs com receitas globais de, pelo menos, 750 milhões de euros (mas uma jurisdição pode optar por impor uma IIR às empresas multinacionais sediadas independentemente do limiar)



CARVE-OUT BASEADO NA SUBSTÂNCIA:

8% do valor contábil dos ativos tangíveis e 10% dos custos com pessoal, ambos diminuindo gradualmente para 5% ao longo de 10 anos



TAXA SUBJECT TO TAX RULE:

9%, aplicada com base na taxa de imposto nominal em cada jurisdição de residência. Pagamentos abrangidos



TAXA MÍNIMA:

15% para a regra de inclusão de renda (IIR) e a regra de lucros subtributados (UTPR), aplicadas com base na alíquota efetiva de tributação (ETR) em cada jurisdição



EXCLUSÃO DE MINIMIS:

Jurisdições em que as empresas multinacionais têm receitas inferiores a 10 milhões de euros e lucros inferiores a 1 milhão de euros



IMPLEMENTAÇÃO:

Opcional para os países (abordagem comum), através de alterações ao direito interno (e disposições de ADTs para o STTR)

Implementação do IIR a partir de 2024
UTPR adiada para 2025

Imposto Mínimo Global e P2 / Medidas interligadas

1. Regra de sujeição a imposto (Subject to tax rule)



2. Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules

a. Regra de Inclusão de Renda



b. Regra dos Lucros subtributados



1 Subject to tax rule

- **STTR:** regra primeiramente aplicável; baseada em ADTs
- Jurisdição do pagador impõe tributação na fonte limitada sobre pagamentos abrangidos que não se encontrem sujeitos a uma taxa de imposto **nominal** de $\geq 9\%$ na jurisdição do beneficiário do rendimento
- Elemento a ser introduzido em ADTs a pedido dos países em desenvolvimento (definidos por referência a PIB per capita de US\$12.535 ou menos em 2019 – sujeito a atualização periódica)

2 GloBE Rules

- A Regra de Inclusão de Renda (IIR): Imposto adicional ao nível da entidade mãe, relativamente aos rendimentos de baixa tributação (definidos como rendimentos sujeitos a uma taxa de imposto efectiva (ETR) inferior a 15%) das entidades constituintes
- Regra do lucro subtributado (UTPR) (*backstop* da IIR): O imposto adicional é atribuído a países que implementaram o UTPR se o IIR não for aplicado ao nível da entidade-mãe

Passos para aplicação das regras do GloBE

Passo 1 > identifica grupo EMN e entidades constituintes abrangidas

Passo 4 > determina os impostos abrangidos para efeitos de cálculo da ETR.

Passo 2 > determina lucros ou prejuízos do GloBE de entidade constituinte. O lucro GloBE é utilizado para calcular a alíquota efetiva de tributação (ETR) e imposto complementar (top-up tax) devido.

Passo 5 > calcula a ETR e, caso seja inferior a 15%, o imposto complementar devido.

Passo 6 > apura o imposto complementar cobrado de entidades do grupo mediante a IIR ou UTPR

Passo 1 – Entidades constituintes abrangidas

- Identificar Grupos abrangidos e localização de cada uma das entidades constituintes do Grupo

Passo 2 – Lucro GloBE

- Calcular lucros ou prejuízos de cada entidade constituinte

Passos 3 – Impostos abrangidos ajustados

- Determinar os impostos atribuíveis aos lucros de uma Entidade Constituinte

Passo 4 – ETR e Imposto Complementar

- Calcular a alíquota efetiva de tributação (ETR) de todas as entidades constituintes na mesma jurisdição e apurar o imposto complementar devido

Passo 5 – IIR e UTPR

- Impor imposto complementar com base na IIR e UTPR e de acordo com a ordem prioridade de aplicação das regras

Passo 1

Âmbito de Aplicação

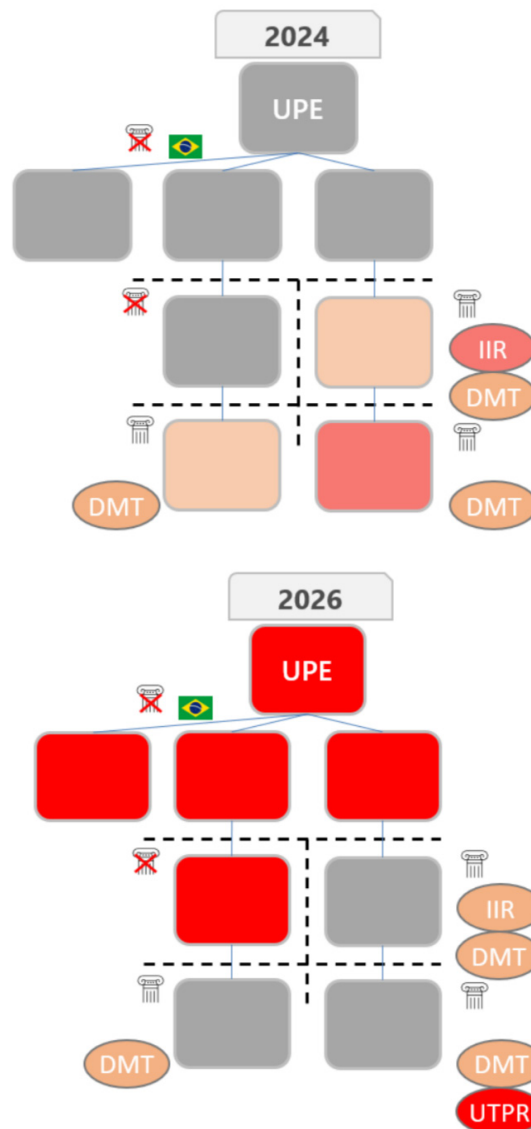
- Grupo EMN consiste em empresas que necessitam de apresentar declarações financeiras consolidadas de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis
- Em conformidade com os limiares de CbCR-grupo com rendimento consolidado de pelo menos EUR 750 milhões
- Em 2 dos 4 exercícios anteriores (averaging mechanism)
- Entidades excluídas: entidades governamentais, organizações internacionais, organizações sem fins lucrativos, fundos de pensões, fundos de investimento que são UPE, fundos de investimento imobiliário que são UPE

Exemplo de EMN sediada no Brasil

Brasil não adotou o Pilar 2 (PL ou MPV deve ser apresentado no 1º semestre de 2024)

Não obstante, unidades estrangeiras de EMNs brasileiras situadas países com legislação editada de P2 devem ser afetadas já em 2024 (IIR e DMT).

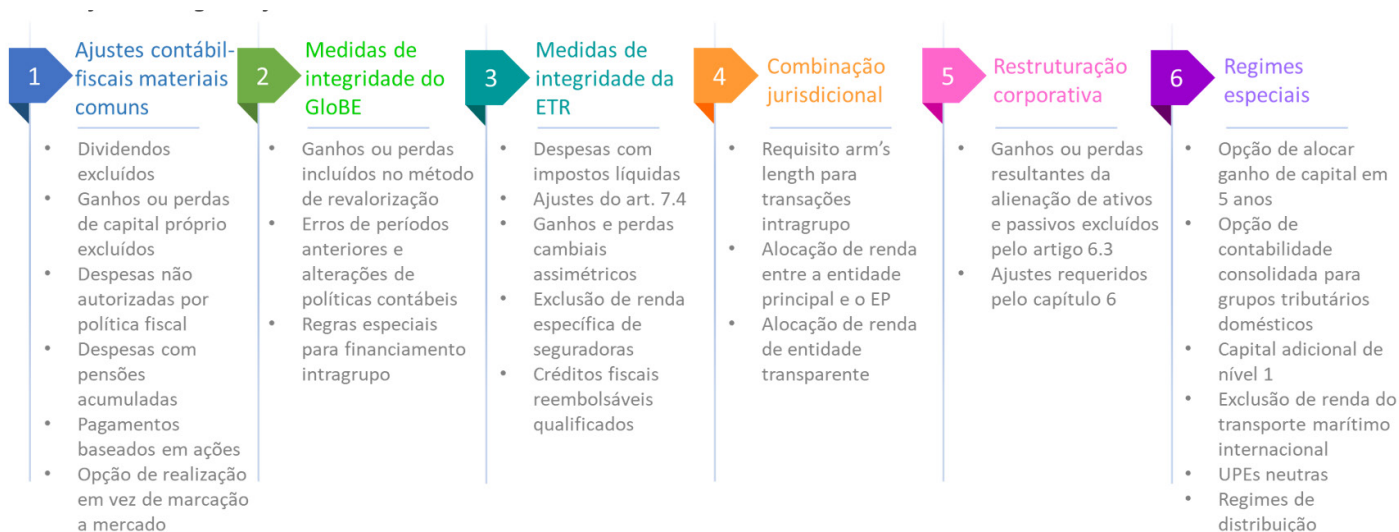
Unidades brasileiras de EMNs brasileiras serão afetadas em 2026 (UTPR) caso o conglomerado tenha presença em país que adotou esta forma de tributação.



Passo 2

Cálculo do Lucro GloBE

- Regras específicas para cálculo do lucro tributável baseadas em princípios contábeis (IFRS ou similares)
- Lucro ou Prejuízo Líquido Apurado Conforme a Contabilidade Financeira (FANIL)
- Sujeitos a alguns ajustes:



Fonte: Treinamento da OCDE em Pilar Dois

Passo 3

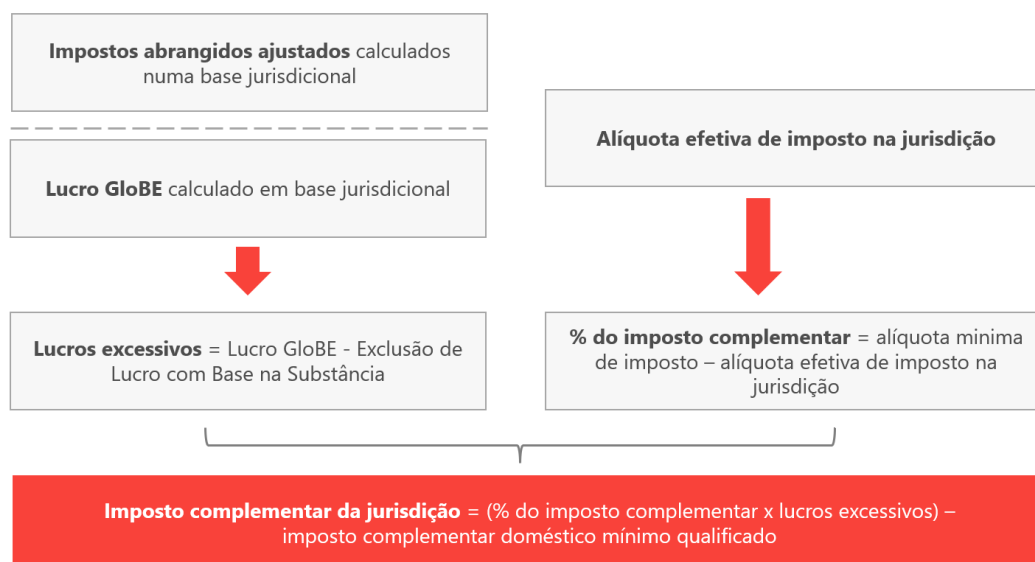
Impostos abrangidos ajustados

- Noção ampla de imposto sobre lucro
- Relevante apenas para efeitos de aplicação das regras do GloBE
- Exclui impostos indiretos
- Ajustamentos relacionados com diferenças permanentes e diferenças temporais (impostos diferidos)
- **Princípio geral:** os impostos cobertos ajustados seguem o Lucro GloBE (e.g. exclusões carregam também o imposto correspondente).
- Os impostos sobre o rendimento dos EPs por entidade principal no país de residência são atribuídos ao EP.
- Os impostos incluídos nas contas financeiras de uma entidade fiscalmente transparente relativamente ao Lucro GloBE atribuído ao proprietário dessa Entidade Constituinte são atribuídos ao proprietário dessa Entidade Constituinte (a menos que já tenham sido atribuídos a um EP).

- Os impostos CFC pagos por uma Entidade Constituinte Mãe em relação aos rendimentos das CFC são atribuídos à CFC (que é uma Entidade Constituinte) – sujeito a limitações.
- Os impostos pagos por uma Entidade Constituinte-mãe em relação a uma Entidade Híbrida são atribuídos à Entidade Híbrida – sujeitos a limitações.
- Os impostos pagos sobre distribuições entre CEs (por exemplo, dividendos) são atribuídos à Entidade Constituinte distribuidora.

Passo 4

Calcular ETR e imposto complementar



Calcular ETR e imposto complementar

Exclusão de lucro com base na substância

- Com base em folha de salários e ativos tangíveis como indicadores de atividades substantivas / investimento
- Remuneração fixa "de rotina" (%) sobre estes fatores excluída do imposto complementar. As regras do GloBE centram-se na remuneração «excessiva» com maior probabilidade de estarem associados a ativos intangíveis e outras atividades altamente móveis e mais propensas a BEPS

- Período de transição durante 10 anos (iniciado em 2023) com % de 10% para folha e 8% para ativos tangíveis a diminuir progressivamente até ao valor de 5%
- Exclusão ocorre porque indicadores de substância reduzem o lucro GloBE (lucros excessivos) que serão sujeitos ao imposto complementar devido na jurisdição

CbCR Safe-Harbours (“portos seguros” transitórios)

Simplificar cálculos e ajustes ao lucro e impostos abrangidos

Teste De Minimis	Teste ETR simplificado	Teste de lucros de rotina
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Receitas totais inferiores a 10 milhões de euros e ▪ Lucro antes do Imposto sobre a Renda inferior a 1 milhão de euros <p>Apenas por referência ao ano fiscal em causa</p>	<p>O ETR Simplificado do Grupo MNE deve ser igual ou superior à alíquota de transição:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 15% (2024) ▪ 16% (2025) ▪ 17% (2026) <p>Cálculo baseado em lucro antes de imposto (na CbCR) e imposto pago (nas demonstrações financeiras)</p>	<p>O Lucro (Prejuízos) do Grupo antes do Imposto sobre a Renda é igual ou inferior ao montante da Exclusão do Lucro com Base na Substância</p>

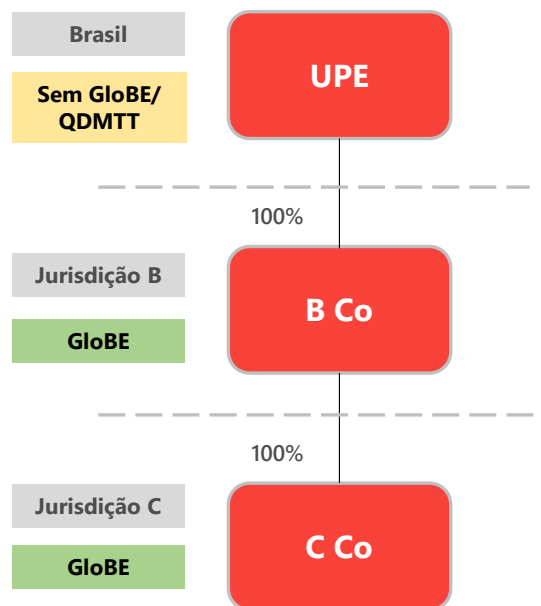
Deve cumprir pelo menos um dos três critérios para excluir uma jurisdição

- Pode cumprir qualquer um dos três testes descritos no slide anterior num dos anos de transição para beneficiar deste safe harbour – sem exigência de aplicar um único teste de forma consistente
- Permite que um Grupo evite cálculos detalhados do GloBE em jurisdições elegíveis durante o período de transição, que abrange todos os exercícios fiscais com início em ou antes de 31 de dezembro de 2026, mas não incluindo um exercício fiscal que termine após 30 de junho de 2028
- Consequência é que se presume que o imposto complementar é **zero**

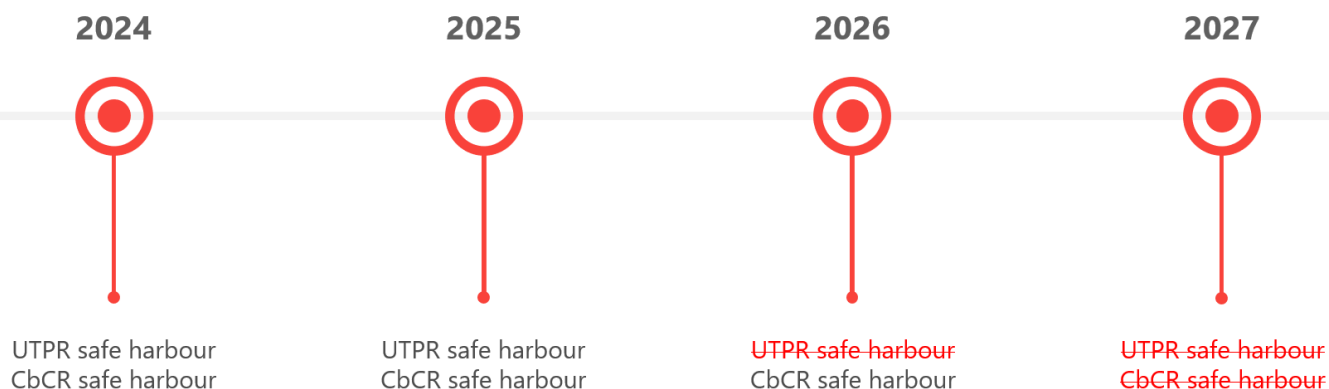
UTPR Safe-harbour

- Safe-harbour transitório na jurisdição da UPE durante os dois primeiros anos em que as regras GloBE entram em vigor.
- O Imposto complementar via UTPR calculado para a Jurisdição da UPE será considerado como sendo zero para cada Exercício Fiscal durante o Período de Transição se a Jurisdição da UPE tiver uma alíquota de imposto de renda de pelo menos 20%.

- O teste da taxa nominal de 20% garante que apenas EMNs cujas UPEs estão localizadas numa jurisdição com um sistema e taxas de IRC suficientemente elevadas para beneficiar deste safe harbour.
- Período de transição: os Exercícios fiscais com duração não superior a 12 meses, que começam em ou antes de 31 de Dezembro de 2025 e terminam antes de 31 de Dezembro de 2026.



Deadlines safe-harbours transitórios



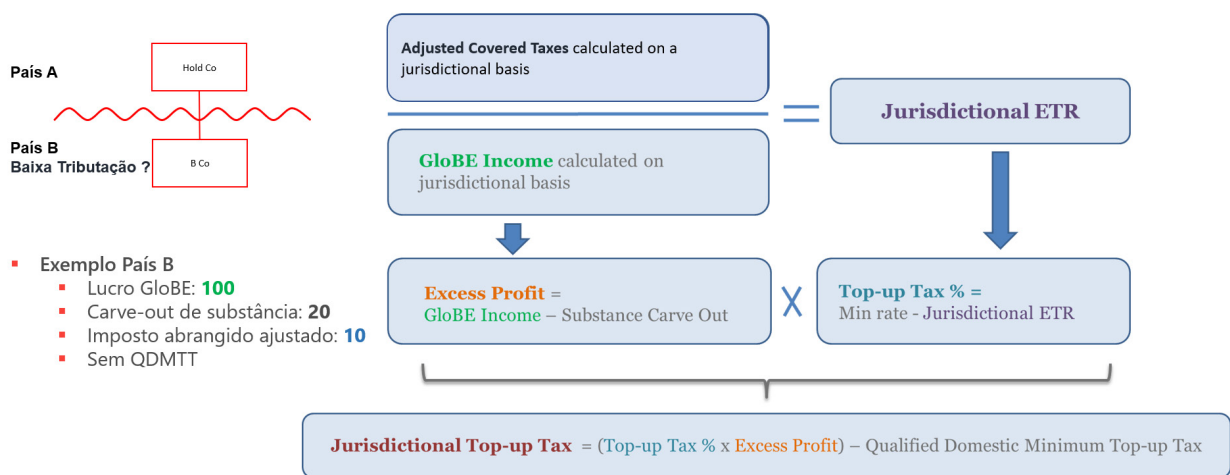
Calcular ETR e imposto complementar

Imposto Complementar Doméstico Mínimo Qualificado (QDMTT)

- O teste da taxa nominal de 20% garante que apenas EMNs cujas UPEs estão localizadas numa jurisdição com um sistema e taxas de IRC suficientemente elevadas para beneficiar deste safe harbour.
- Período de transição: os Exercícios fiscais com duração não superior a 12 meses, que começam em ou antes de 31 de Dezembro de 2025 e terminam antes de 31 de Dezembro de 2026.

Definição:

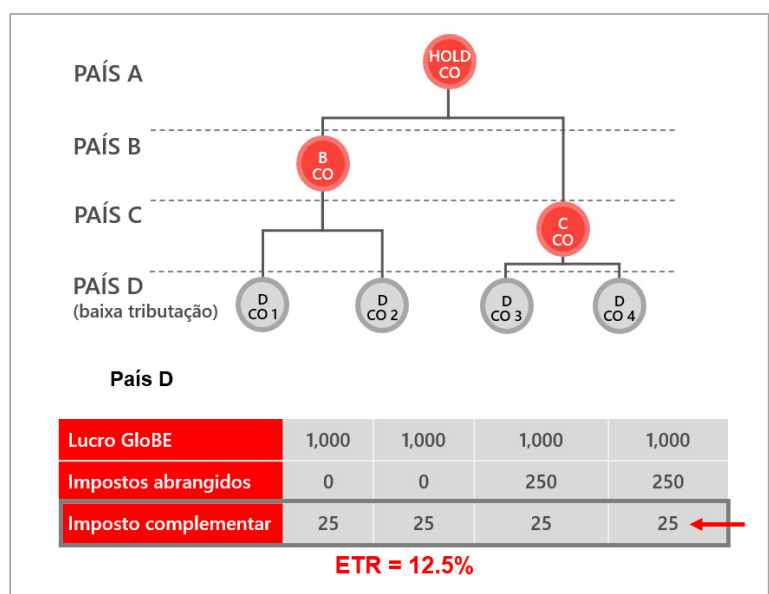
- Determina os Lucros Excessivos da Entidade Constituinte de forma equivalente às Regras GloBE.
- Aumenta a o montante de imposto em relação aos lucros excessivos nacionais para a taxa mínima.
- Implementados e administrados de forma consistente com os resultados fornecidos pelas Regras e Comentários do GloBE, desde que nenhum benefício seja fornecido pela jurisdição em relação a tais regras.
- Guidelines



- Neste exemplo, a ETR é de 12,5% (500/4000) representando % de imposto complementar de 2,5%.
- O Imposto Complementar devido é assim de 100 (ou seja, 4000 x 2,5%), assumindo zero Exclusão de Lucro com Base na Substância:

Valor do imposto complementar por CE:

- D Co 1: $1.000/4.000 \times 100 = 25$
- D Co 2: $1.000/4.000 \times 100 = 25$
- D Co 3: $1.000/4.000 \times 100 = 25$
- D Co 4: $1.000/4.000 \times 100 = 25$



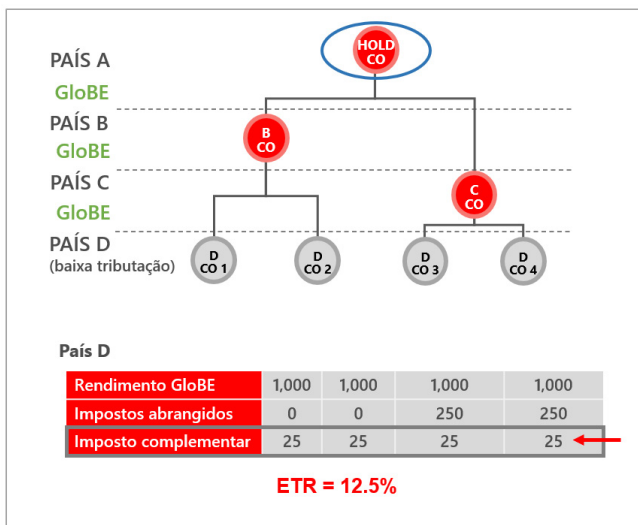
Passo 5

Aplicação da IIR/UTPR: a IIR

- Opera como regra CFC
- IIR aplicável na percentagem de participação no lucro de qualquer entidade na qual detém (direta ou indiretamente) um interesse de capital.
- Inclui regra de prioridade para assegurar que IIR não pode ser aplicado duplicadamente sobre o lucro de uma mesma entidade: top-down approach.
- Prioridade de aplicação da IIR na jurisdição da entidade constituinte que se encontra ou está

mais perto do topo da cadeia de participações, começando pela UPE.

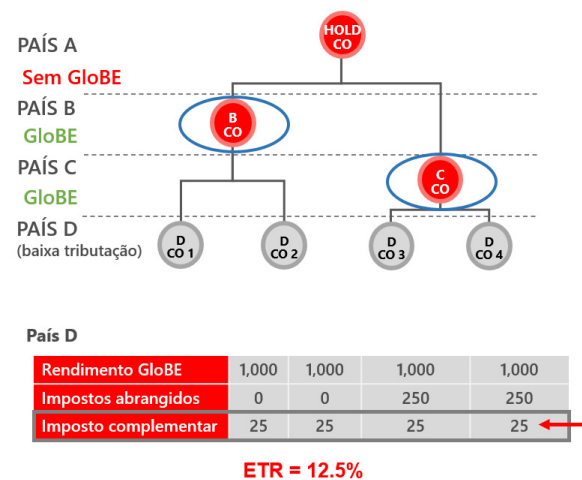
- Na medida em que UPE não se encontre numa jurisdição que implementou a IIR, então a responsabilidade de aplicar a IIR passa para a entidade constituinte que é diretamente detida e controlada pela UPE e daí sucessivamente por toda a cadeia de participações.



- Hold Co como UPE do grupo tem prioridade de aplicação do imposto complementar devido (100)

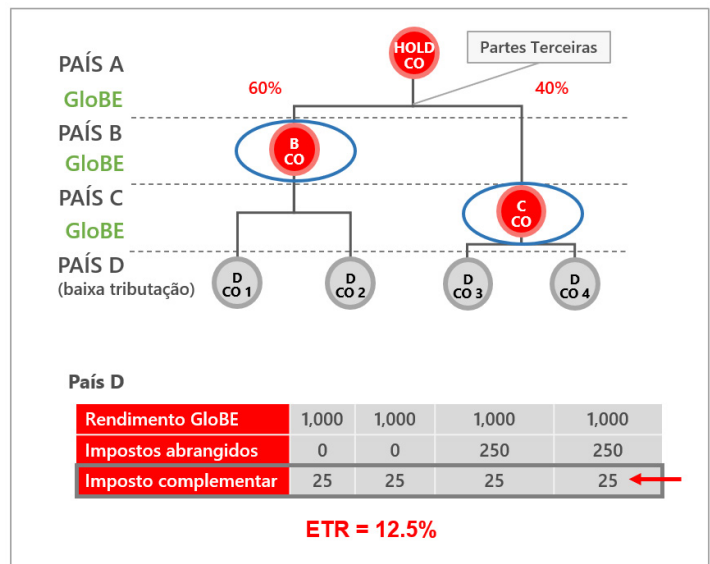
Top-down approach

- Se UPE não está localizada numa jurisdição que implementou a IIR, então a entidade seguinte na cadeia de participações tem prioridade na aplicação da regra.
- B Co (50) e C Co (50)



POPE

- Excepção ao top-down approach em caso de situações de propriedade repartida com partes terceiras.
- Uma entidade-mãe parcialmente detida (POPE) aplica a IIR com prioridade sobre a empresa-mãe final. Isto garante que os lucros de uma Entidade Constituinte de baixa tributação estejam sujeitos à IIR sem exigir que uma empresa-mãe aplique a IIR relativamente a lucros que não detém integralmente.

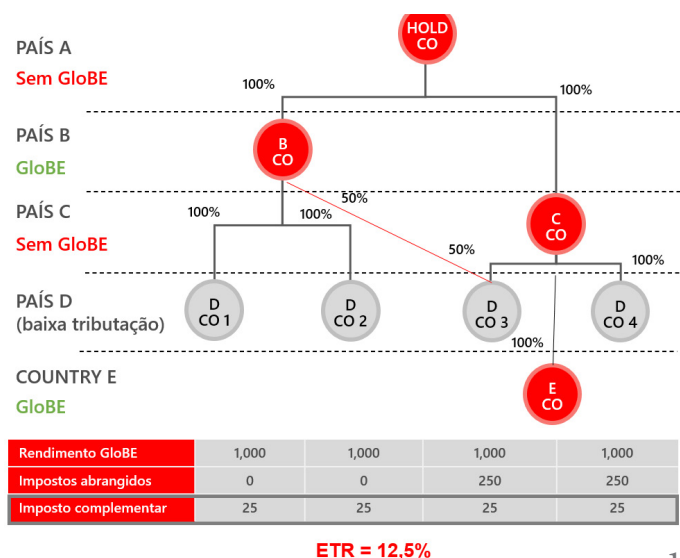


Aplicação da IIR/UTPR: a UTPR

- Funciona como regra secundária da IIR.
- Apenas aplicável quando IIR não se aplica
- Ou para cobrar remanescente de imposto complementar que não foi cobrado através da IIR.
- Não é aplicável se imposto complementar devido é cobrado através da UPE ou outras sociedades-mãe do grupo de EMNs.
- UTPR funciona como negação de dedução (ou ajustamento equivalente).
- Com base numa fórmula para atribuir montante de imposto complementar a cobrar por meio da UTPR entre as jurisdições que implementaram UTPR e onde estão localizadas entidades constituintes do Grupo

Aplicação da IIR/UTPR: a UTPR

- Países A e C não implementaram as regras do GloBE
- Países B e E implementaram
- B Co cobra imposto complementar de 62,5 (25 D Co 1 + 25 D Co 2 + 12,5 D Co 3 (50% da participação))
- 37,5 remanescentes a cobrar (12,5 D Co 3 + 25 D Co 4) via UTPR
- UTPR a ser alocado entre jurisdições que implementem essa regra (no caso Países B e E)



	Regras GloBE				Exemplo	
	Lei	1. Regras de imposto complementar	2. Base do imposto complementar	Top-up Tax	Valor devido	
 KLA Matriz	IIR e DMTT (2024) UTPR (2025)	NÃO Entidade-mãe final Não implementou P2	NÃO Brasil não implementou P2	0	0	
 KLA França	IIR e DMTT (2024) UTPR (2025)	SIM Entidade-mãe intermediária França aplicará DMTT e IIR	SIM IIR sobre SG – DMTT SG DMTT sobre entidades da FRA	0	0	
 KLA Singapura	Regras em discussão	SIM Entidade constituinte Singapura aplicará DMTT e IIR	SIM DMTT sobre entidade de SG	0	0	
 KLA Itália	IIR e DMTT (2024) UTPR (2025)	SIM Entidade-mãe intermediária Itália aplicará DMTT e IIR	SIM IIR sobre HOL – DMTT HOL DMTT sobre entidades da ITA	0	0	
 KLA Holanda	IIR e DMTT (2024) UTPR (2025)	SIM Entidade constituinte Holanda aplicará DMTT e IIR	SIM DMTT sobre entidades da HOL	0	0	
 KLA Argentina	Não há regras P2	NÃO Entidade constituinte Não implementou P2	NÃO Argentina não implementou P2	0	0	
				0	0	

Calcular ETR e imposto complementar

	A	B	C (Lei + CPC 07)	D (Lei)
Receita tributável	200	200	200	200
(-) ICMS	-10	-36	-36	-10
Receita de Subvenção		26	26	
(-) Custos/despesas	-150	-150	-150	-150
Crédito MP 1185			6,5	???
Lucro líquido	40	40	46,5	40
(+) Adições				
(-) Exclusões		-26		
(=) Base Cálculo de IRPJ/CSLL	40	14	46,5	40
IRPJ/CSLL (34%)	13,6	4,76	15,81	13,6
IRPJ/CSLL pago	13,6	4,76	9,31	???
		-8,84		
(a) ETR (Impostos)	13,6	4,76	15,81	13,6
(b) ETR (base)	40	66	46,5	40
(a)-(b) ETR	34,00%	7,21%	34,00%	34,00%
IIR		5,14		

Nosso time



Victor Polizelli



Juliana Nunes



Henrique Lopes



Luís Flávio Neto



**KL
A**

KLA Advogados

klalaw.com.br

+55 11 3799-8100

contato@klalaw.com.br

