

**KL
A**



Transfer Pricing e Pilares 1 e 2: alterações e ajustes

Pilar 2 é abordado em evento de preços de transferência no KLA

O time de Direito Tributário do KLA reuniu clientes e parceiros para o terceiro encontro da série anual sobre as normas de preços de transferência aprovadas no Brasil no ano passado. A discussão do encontro teve ênfase no Pilar 1 e no Pilar 2, projetos de tributação internacional, e como eles afetam as regras de transfer pricing para as empresas. A série anual é coordenada pelos sócios de Direito Tributário do KLA, Henrique Lopes, Victor Polizelli, Álvaro Lucasechi, Luís Flávio Neto, José Flávio Pacheco, Felipe Omori e Juliana Nunes, além do advogado e economista Marcelo Laplane, de Direito Econômico e Concorrencial.

Para a primeira mesa-redonda, em abril, o tema foram as regras de preços de transferência em commodities, incluindo o agronegócio e o extrativismo. Já o segundo encontro tratou das regras de transfer pricing no que diz respeito à valoração aduaneira.

Na terceira mesa-redonda, Victor Polizelli abriu o papo explicando que é esperado para o 2º semestre deste ano que seja aberta uma nova consulta pública de Instrução Normativa Complementar da Receita Federal (IN RFB Complementar) sobre::

- Processo de consulta específico (APA brasileiro);
- Commodities, operações financeiras, intangíveis, reestruturação de negócios, acordos de gestão centralizada de tesouraria;
- Medidas de simplificação (montante B).

Além disso, contou o especialista, o Pilar 2 traz novidades para este ano, como a 4ª Orientação Administrativa Acordada, a 2ª Versão dos Comentários às regras GloBE e o Guia sobre Implementação de Declaração País-a-País (DPP).

Por fim, o sócio tributarista explicou alguns dos materiais lançados acerca do Pilar 1, sendo eles:

- Guia adicional: Montante B
- Relatório Pilar 1 – Montante B
- Atualização de cronograma do Pilar 1 (MLC para Junho-2024)
- Convenção multilateral (MLC) para implementar o montante A
- Consulta sobre o montante B.

Próximos eventos de preços de transferência

- 13/8 – Documentação de transfer pricing
- 10/9 – Modelagem de TP para operações financeiras
- 15/10 – Transfer pricing na manufatura
- 12/11 – Fiscalizações e litígios internacionais

Os eventos serão realizados das 8h30 às 10h30, com café da manhã, à exceção do evento de encerramento, em novembro, que será realizado à tarde, das 17h às 19h, com happy hour. Todos eles são realizados de forma presencial, no escritório do KLA, em São Paulo (Av. Brigadeiro Faria Lima, 1.355, 18º andar).

Para se inscrever, escreva para eventos@klalaw.com.br com seu nome completo e nome da empresa.

Novidades e Perspectivas

Alterações recentes e vindouras em matéria de TP, P1 e P2

Transfer Pricing

Nova Consulta Pública de IN RFB complementar sobre:

- Processo de consulta específico (APA brasileiro)
- Commodities, operações financeiras, intangíveis, reestruturação de negócios, acordos de gestão centralizada de tesouraria
- Medidas de simplificação (montante B?)

Previsão: Agosto/2024

Pilar 1

Materiais lançados no último ano:

- Guia adicional: Montante B
- Relatório Pilar 1 – Montante B
- Atualização de cronograma do Pilar 1 (MLC para Junho-2024)
- Convenção multilateral (MLC) para implementar o montante A
- Consulta sobre o montante B

Pilar 2

Novidades de 2024:

- 4ª Orientação Administrativa Acordada
- 2ª Versão dos Comentários às regras GloBE
- Guia sobre Implementação de Declaração País-a-País (DPP)

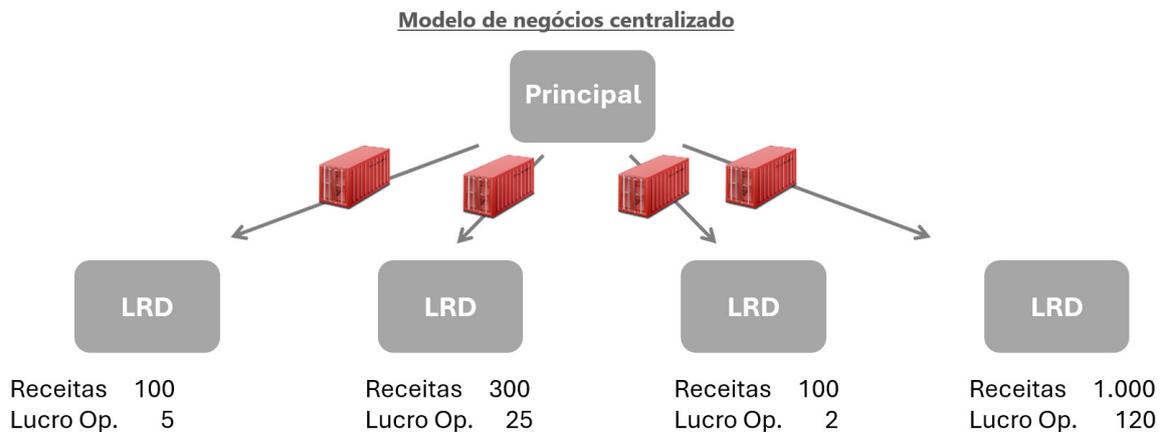
STTR

Materiais lançados no último ano:

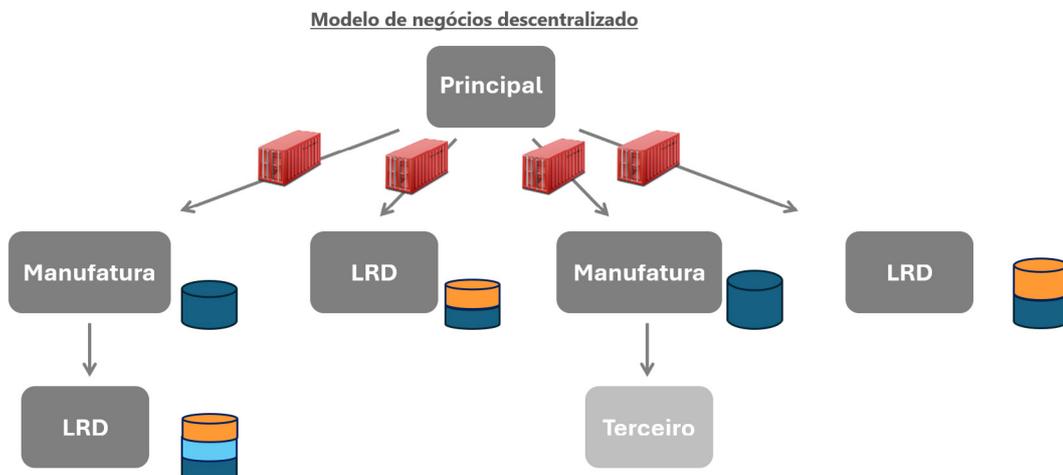
- Relatório sobre regra de sujeição a tributação (STTR)
- Convenção multilateral (STTR MLI) para STTR

Alocação de lucros em Preços de transferência

Modelos de negócios e alocação de lucro residual



Elementos de atração de lucros



Atividades praticadas por entidades do grupo que geram a atração de maior **parcela do lucro:**

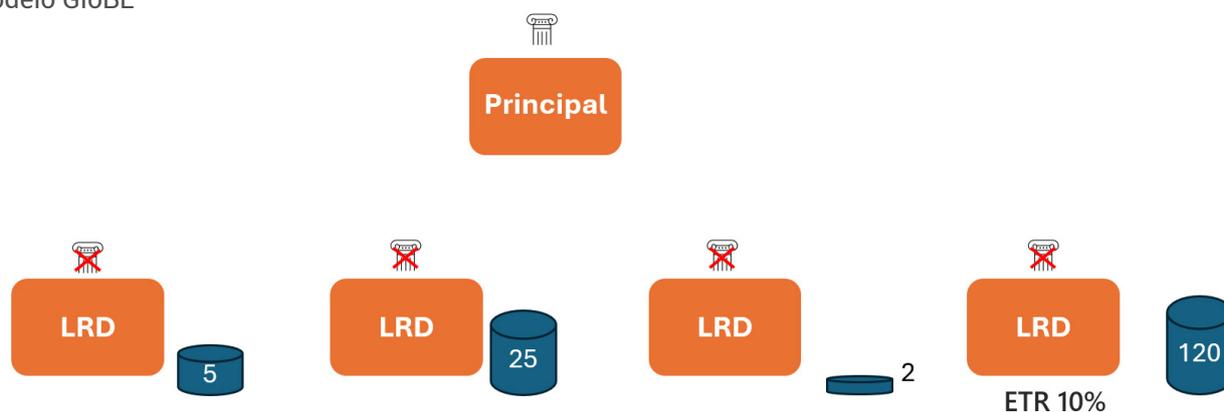
- Pesquisa e desenvolvimento
- Atividades DEMPE
- Gastos de marketing
- Geração de intangíveis de marketing locais
- Vantagens locacionais
- Economias obtidas

Tributos sobre Lucro GloBE (Pilar 2)

Tributos sobre Lucro GloBE

Interação com regras de preços de transferência

Tributação do lucro total (incluindo lucro residual) de qualquer entidade do grupo multinacional em qualquer país que adote as regras-modelo GloBE

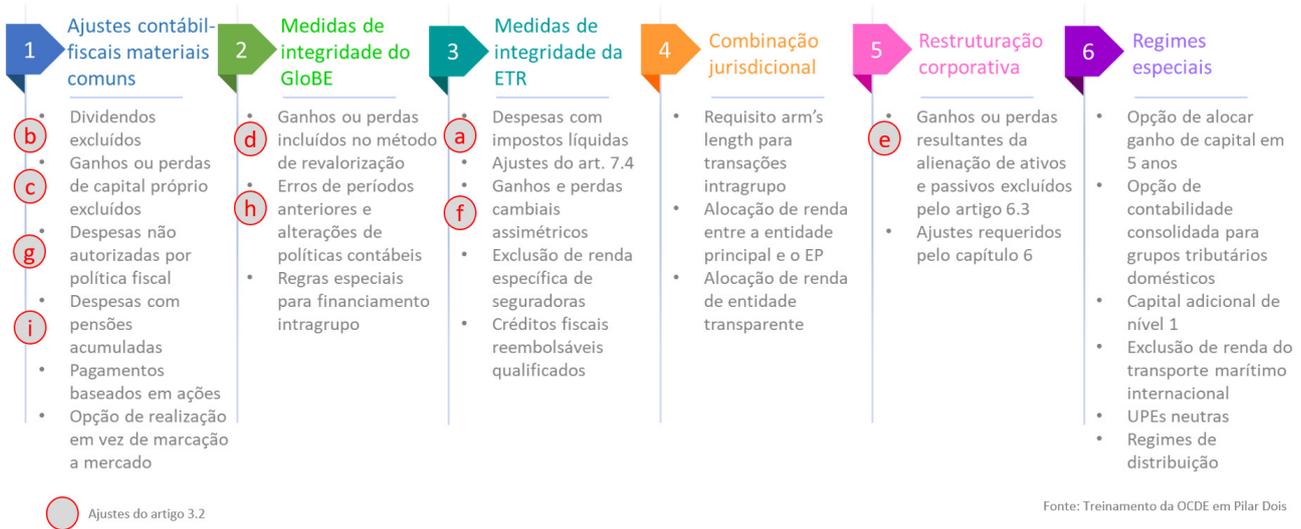


- **Demonstrações financeiras** utilizadas para cálculo do Lucro GloBE devem refletir preços intragrupo alinhados com o princípio arm's length (ALP)
- ALP também se aplica em operações domésticas (art. 3.2.3)
- Nova definição de ALP no Pilar 2:
 - transações entre entidades constituintes devem tomar como referência as condições (+montante e preço) que seriam obtidas por partes independentes
- Definição de ALP nas Diretrizes:
 - operações comerciais e financeiras entre partes relacionadas devem tomar como referência as condições que seriam obtidas por partes independentes
- Definição de ALP na legislação brasileira:
 - comparação dos termos e condições e circunstâncias econômicas relevantes
 - extensão do ALP para o âmbito doméstico (IN RFB 2.161/23, art. 4º, §5º)

Base do Lucro GloBE e Ajustes Adicionais

Detalhamento do cálculo do Lucro GloBE (art. 3.2.1)

- 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:



- a) Despesas líquidas com impostos (de renda)
- b) Dividendos excluídos
- c) Ganhos ou perdas de capital próprio excluídos
- d) Ganhos ou perdas do método de reavaliação incluídos
- e) Ganhos ou perdas resultantes da alienação de ativos e passivos excluídos por força do artigo 6.3
- f) Ganhos ou perdas cambiais assimétricos
- g) Despesas não autorizadas por política fiscal
- h) Erros de períodos anteriores e alterações de políticas contábeis
- i) Despesas incorridas por benefícios previdenciários

Despesas líquidas com impostos (de renda) - Adição

Exemplo:

Alíquota 10%

Lucro GloBE parte do lucro pós IR

Adição de IR também das receitas excluídas

LAIR	120
IR (10%)	-12
Lucro líquido	108

Receita excluída	20
IR correspondente	-2

	Cômputo GloBE	
	Antes do ajuste	Após ajuste
Lucro líquido	108	108
Receita excluída	-20	-20
(+) despesas líquidas de impostos	10	10
(+) impostos sobre receita excluída		2
Lucro GloBE	98	100

IR devido sobre lucro GloBE (10%)	10	10
-----------------------------------	----	----

ETR	10,20%	10,00%
-----	--------	--------

Dividendos excluídos - Exclusão

Não engloba receitas de MEP (tema coberto no art. 3.2.1.c)

Exclusão não cobre participações de portfólio (<10% e <1 ano)

Ganhos ou perdas de capital próprio excluídos - Exclusão

- Engloba ganhos ou perdas de AVJ, receitas de MEP e da alienação de investimentos
- A exclusão de ganhos deve também resultar numa exclusão do IR correspondente no cômputo dos tributos cobertos (para fins de cálculo da ETR)
- Justificativa: montantes considerados não tributados ou sujeitas a tributação diferenciada (menor) em muitos países
- Brasil: a tributação de ganho de capital pelo IRPJ não é menor.

Ganhos ou perdas de reavaliação incluídos - Manutenção (não exclusão)

- Ganhos ou perdas de reavaliação de ativos do imobilizado ("propriedade, planta e equipamentos - PPE")
- Justificativa: os valores correspondentes de depreciação relativos ao bem reavaliado também serão mantidos
- Brasil: CPC 27 (IAS 16) está bloqueado pela LSA (que banuiu o método de reavaliação)

Ganhos ou perdas resultantes da alienação de ativos e passivos excluídos por força do artigo 6.3 - Exclusão

- Determinadas reorganizações societárias intragrupo são consideradas "reorganização GloBE" (quando a transação envolve contraprestação em ações, sem tributação para o vendedor e com aumento de custo para o comprador)
- Os ganhos/perdas em reorganizações GloBE devem ser excluídos do Lucro GloBE
- Demais reorganizações societárias intragrupo não geram ajustes

Ganhos ou perdas cambiais assimétricos – Adição ou exclusão

- Relevante para empresas que adotam moeda funcional distinta na apuração contábil em relação à apuração fiscal

Recebível em US\$	\$ 200,00
Cotação original	5,5
Recebível em R\$	R\$ 1.100,00

Cotação atual	5
Recebível em R\$	R\$ 1.000,00

Apuração fiscal (em R\$)	
Lucros	800
Despesa variação cambial	\$ -100,00
Lucro total	\$ 700,00
IRPJ	\$ 140,00

ETR	20%
-----	-----

Apuração contábil (em US\$)	
Lucros	\$ 160,00
Aj. ganhos/perdas cambiais assimétricos	\$ -20,00
Lucro total	\$ 140,00
IRPJ	\$ 28,00

ETR	20%
-----	-----

Apuração contábil (em US\$)	
Lucros	\$ 160,00
Despesa variação cambial	\$ -
Lucro total	\$ 160,00
IRPJ	\$ 28,00

ETR	18%
-----	-----

Despesas não autorizadas por política fiscal - Exclusão

- Pagamentos ilegais (subornos, propinas, pagamentos de multas e penalidades em geral)
- Limite mínimo de €50.000/ano. Inclui multas periódicas ou diária, aplicada até o cessamento da conduta punida
- Juros de mora não são considerados multas

Erros de períodos anteriores e alterações de políticas contábeis

Adição ou exclusão

- Relevante para anos futuros de cálculo do lucro GloBE quando os erros decorram de anos já tributados anteriormente no regime GloBE
- Ajustes feitos prospectivamente (e não retroativamente)

Despesas incorridas com benefícios previdenciários - Exclusão

- No cálculo do lucro GloBE, essas despesas consideradas em regime de caixa e desprezam metodologias contábeis diferenciadas adotadas pelas empresas

Ajustes por diferenças temporárias (art. 4.1 e 4.4)

Tributos cobertos inclui os tributos diferidos

- Diferenças temporárias entre lucro contábil e lucro fiscal são tratadas no cômputo de tributos cobertos (e não no cálculo do lucro GloBE)
- Este mecanismo pressupõe uma "recaptura" (pagamento de IR) num período máximo de 5 anos
- Valor de IR diferido deve considerar alíquota de 15%

Apuração do lucro tributável	
Lucro operacional	100
Depreciação imediata	-100
Lucro tributável	0
IRPJ/CSLL pagos	0

Apuração do lucro contábil	
Lucro operacional	100
Depreciação	-20
Lucro contábil	80

Imposto mínimo (15%)	12
----------------------	----

(antes de aplicar o ajuste de IR diferido)

Apuração do lucro GloBE	
Lucro operacional	100
Depreciação	-20
Lucro tributável	80
Imposto corrente (a 15%)	12
Ajuste imposto diferido	-12
Imposto mínimo (15%)	0

(baseado no passivo fiscal diferido de 12 = 80 x 15%)

Alocação de lucros e tributação no Pilar 1

Apuração dos Montantes A e B

Interação com regras de preços de transferência

- Técnicas distintas de alocação (e tributação) do lucro residual
- Podem causar dupla contagem em relação à alocação feita pelas regras de TP

Montante A

- reconhece a importância do mercado como fundamento da criação de valor
- permite a alocação de lucros para países mesmo sem a presença de entidade tributável do grupo multinacional

- representa um desvio em relação ao ALP (alocação de lucros é baseada no lucro consolidado e num cálculo formular)
- pode resultar na alocação de lucros para países com mercados menos rentáveis e volumes maiores de receitas

Montante B

- medida de simplificação para atividades de distribuição e marketing
- pode ser implementado como um porto seguro ou como regra obrigatória

Cálculo dos montantes A e B

Detalhes e exemplo de cálculo do Montante A

Montante A

- Obrigação de pagamento se aplica a grupos multinacionais com receitas superiores a € 20b e lucratividade superior a 10%.
- Nexo com determinado país se verifica quando receitas superam € 1M

Exemplo:

Lucro residual (W)

$$W = [P - (R \times z)]$$

P: Profits
R: Revenue
Z: 10%

$$W = [2.500 - (10.000 \times 10\%)]$$

$$W = [2.500 - 1.000] = 1.500$$

Parcela Alocável para Montante A

$$A = y \times W$$

y: 25%

$$A = 25\% \times 1.500$$

$$A = 375$$

Base tributável para cada país de mercado (M)

$$M = \frac{S}{R} \times A$$

S: Receita local no país

$$M = \frac{1.000}{10.000} \times 375$$

$$M = 10\% \times 375 = 37,5$$

fórmula completa

$$M = \frac{S}{R} \times 25\% \times [P - (R \times 10\%)]$$

- Percentuais e formato final ainda em discussão
- Regras (e ajustes) de preços de transferência se aplicam antes do cálculo do montante A
- Ajuste de Safe Harbour para atividades de marketing e distribuição (MDSH) busca eliminar dupla contagem com lucro já alocado para a jurisdição de mercado em razão da aplicação das regras de preços de transferência

Montante B

- Simplificação de regra de preços de transferência para empresas dedicadas a atividades de distribuição ou intermediação (agente ou comissionado)
- Direcionamento para avaliação de características quantitativas e qualitativas.

Exemplo OCDE – Retorno sobre as vendas

Industry Grouping	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
Factor Intensity			
(A) OAS 45% or more, any level of OES	3.50%	5.00%	5.50%
(B) OAS 30% to 44.99%, any level of OES	3.00%	3.75%	4.50%
(C) OAS 15% to 29.99%, any level of OES	2.50%	3.00%	4.50%
(D) OAS less than 15%, OES 10% or more	1.75%	2.00%	3.00%
(E) OAS less than 15%, OES less than 10%	1.50%	1.75%	2.25%

- OAS = operating assets / sales
- OES = operating expenses / sales

Implementação dos Pilares 1 e 2 no Brasil

- Adoção das regras-modelo em outros países potencialmente causa tributação sobre empresas brasileiras (subsidiárias de grupos estrangeiros) cuja alíquota efetiva seja menor que 15%
- Risco maior para empresas nas regiões SUDAM/SUDENE e com deduções fiscais elevadas (JCP, ágio, subvenções para investimento)

Adoção dos Pilares no Brasil

Pilar 2: Adoção completa / DMT obrigatório / DMT optativo / DMT não alinhado

Pilar 1: montante B (medida de simplificação)

Tributação IRPJ/CSLL sobre lucro contábil

Tributação consolidada

Mudança no regime de TBU brasileiro

Disclaimer

- O conteúdo desta apresentação não constitui opinião legal, mas apenas um resumo meramente informativo dos principais temas da legislação de preços de transferência para fins de discussão das principais alterações trazidas com as novas regras no Brasil.
 - Este conteúdo não constitui opinião jurídica ou tributária, portanto não deverá ser utilizado como base para aconselhamento legal ou de preços de transferência sob qualquer título, pretexto ou natureza.
 - A presente apresentação tomou como base a legislação e minuta de IN publicados até o momento, dessa forma, qualquer futura alteração na legislação ou regulamento trazidos pelas casas legislativas e autoridades fiscais poderá alterar o conteúdo e a extensão dos temas aqui apresentados.
-

Nosso time



Victor Polizelli



Luís Flávio Neto



Henrique Lopes



Juliana Nunes



Marcelo Laplane



**KL
A**

KLA Advogados

klalaw.com.br
+55 11 3799-8100
contato@klalaw.com.br

