

PILAR 2 – IMPACTOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE GRANDES COMPANHIAS EM 2023 (PRIMEIRO ANO). ANÁLISE PRÁTICA

Luciana Ibiapina Lira Aguiar

Mestre em Direito Tributário pela FGV. Bacharel em Ciências Econômicas e Ciências Contábeis. Professora nos cursos de pós-graduação da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Professora no IBET. Advogada em São Paulo.

Artigo recebido em 12.04.2024 e aprovado em 17.04.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O Pilar 2 3 Desafios para aplicação do Pilar 2 3.1 O desafio de formar um arcabouço legal nacional 3.2 O desafio prático de aplicar as Regras GloBE 3.3 Desafio de definir o local para o qual será recolhido o imposto complementar 4 Implicações contábeis do Pilar 2 (primeiro ano) 4.1 Exemplos da primeira menção ao Pilar 2 em demonstrações financeiras 5 Especulações sobre os possíveis desafios relacionados ao Pilar 2 e os relatórios financeiros nos anos vindouros 6 Considerações finais 7 Referências.

RESUMO: Esse artigo tem por objetivo registrar as primeiras análises sobre a intersecção entre Pilar 2 e as demonstrações financeiras, exemplificar os impactos observados nas demonstrações financeiras relativas a 31.12.2023, além de comentar as possíveis inferências num futuro próximo.

PALAVRAS-CHAVE: Pilar 2. AIS 12. CPC32. Primeira adoção.

PILLAR 2 – IMPACTS ON THE FINANCIAL STATEMENTS OF LARGE COMPANIES IN 2023 (THE FIRST YEAR). PRACTICAL ANALYSIS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Pillar 2 3 Challenges for applying Pillar 2 3.1 The challenge of forming a national legal framework 3.2 The practical challenge of applying the GloBE Rules 3.3 Challenge of defining the location for which the supplementary tax will be collected 4 Accounting implications of the Pillar 2 (first year) 4.1 Examples of the first mention of Pillar 2 in financial statements 5 Speculations on possible challenges related to Pillar 2 and financial reporting in the years to come 6 Final considerations 7 References.

ABSTRACT: This article aims to record the first thoughts about the intersection between Pillar 2 and the identified financial statements, exemplify the impacts observed in the financial statements relating to 12/31/2023, in addition to commenting on possible inferences in the near future.

KEYWORDS: Pillar 2. AIS 12. CPC32. First adoption.

1 INTRODUÇÃO

Na esteira de diversas ações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) com o intuito de mitigar a "erosão" da base tributária global, desde 2021 temos notícia de iniciativa com o objetivo de introduzir o imposto complementar mínimo global, aplicável a grupos multinacionais que estejam sujeitos a uma taxa efetiva de imposto inferior à taxa mínima de 15%. A regra tem o objetivo de desencorajar planejamentos tributários internacionais que visem à redução da carga tributária global, por meio da implementação de um novo sistema tributário contemplando uma "camada extra" à tributação doméstica dos países envolvidos¹.

Desde então foi possível verificar um movimento de algumas jurisdições no sentido de adaptar as suas leis nacionais com o intuito de incluir a previsão desse "imposto complementar", em linha com as regras do GloBE – *Global anti-base erosion*. Nesse grupo estão Noruega, Holanda, Alemanha, Suíça, Japão, entre outros que já tiveram o processo legislativo finalizado e aprovado². Outros, como a Austrália e o Canadá estão debatendo minutas em tramitação³, e, por fim, há o grupo que ainda não iniciou publicamente esse processo; é o caso do Brasil, dos Estados Unidos e da China, por exemplo⁴.

Este singelo artigo tem por objetivo registrar os primeiros impactos desse tema nas demonstrações financeiras de multinacionais com presença no País. Estima-se que, nos próximos anos, sejam observadas novas demandas a serem incorporadas nas normas contábeis e, por conseguinte nas demonstrações financeiras, de forma a garantir a transparência e o fornecimento de informações úteis aos usuários e que os próprios dados contábeis sejam utilizados como fonte de informação confiável para a apuração do imposto mínimo global.

1. YAMAMOTO, Daniel Gustavo; LUCCHINI, Lailah Rodrigues; PEREIRA, Thaisa Daniel. Pillar 2 e a implementação da tributação mínima global. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/tax/articles/pillar-2-tributacao-minima-global.html>. Acesso em: 6 abr. 2024.
2. MORRIS, William; GREENFIELD, Phil; FOX, Chloe. PwC's Pillar Two Country Tracker provides the status of Pillar Two implementation in different countries and regions. 2024. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html>. Acesso em: 6 abr. 2024.
3. MORRIS, William; GREENFIELD, Phil; FOX, Chloe. PwC's Pillar Two Country Tracker provides the status of Pillar Two implementation in different countries and regions. 2024. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html>. Acesso em: 6 abr. 2024.
4. MORRIS, William; GREENFIELD, Phil; FOX, Chloe. PwC's Pillar Two Country Tracker provides the status of Pillar Two implementation in different countries and regions. 2024. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html>. Acesso em: 6 abr. 2024.

2 O PILAR 2

O Pilar 2 está inserido no contexto da Ação 1 do BEPS⁵, projeto do Quadro Inclusivo da OCDE e do G20 para endereçar a erosão de base e a transferência de lucros.

A Ação 1 tem por escopo endereçar desafios decorrentes da digitalização e da globalização da economia, que transformaram o cenário das relações de troca e da geração de riqueza pelo mundo, bem como quebraram os paradigmas até então utilizados para fins de elaboração das matrizes tributárias dos países.

A economia digital ou a "era dos intangíveis", associada à presença cada vez mais global de enormes grupos econômicos, como é o caso das conhecidas "Big Techs"⁶, deixou evidente a inadequação da presença física como critério de alocação dos lucros para fins de tributação. É esse é apenas o reflexo tributário dos muitos desafios criados por essa nova realidade econômica global.

Sob a perspectiva tributária, o que se constatou ao longo dos últimos anos foi que grandes grupos multinacionais passaram a localizar "brechas legais" (*tax loopholes*⁷) por meio dos quais são estruturadas operações globais de uma forma que lhes permita transferir lucros e alcançar alíquotas efetivas de imposto sobre seu lucro global muito inferiores às alíquotas nominais vigentes nas principais jurisdições ou mesmo às cargas tributárias pagas por pequenas e médias empresas.

Em adição às estruturas planejadas e implementadas por esses grupos, nas últimas décadas o mundo observou uma espécie de "guerra fiscal"⁸ global consistente na elaboração de medidas legais locais visando à redução da carga tributária, por meio de incentivos, com o objetivo de atrair capital e investimento e assim gerar empregos locais.

5. Base Erosion and Profit Shifting.

6. Termo utilizado para fazer referência a empresas como Google, Apple, Meta, Amazon, Microsoft, entre outras.

7. A expressão "tax loophole" pode ser definida como: "A provision in the laws governing taxation that allows people to reduce their taxes. The term has the connotation of an unintentional omission or obscurity in the law that allows the reduction of tax liability to a point below that intended by the framers of the law" (DICTIONARY.COM. Tax loophole. Disponível em: <https://www.dictionary.com/browse/tax-loophole>. Acesso em: 6 abr. 2024).

8. Explicam André Eduardo da Silva Fernandes e Nélcio Lacerda Wanderlei que "o fenômeno da 'Guerra Fiscal' trata-se, em termos econômicos, da disputa fiscal no contexto federativo, ou seja, refere-se à intensificação de práticas concorrenciais extremas e não cooperativas entre os entes da Federação, no que diz respeito à gestão de suas políticas industriais. Assim, manipular as alíquotas de determinados tributos torna-se o elemento fundamental das políticas relacionadas à atração de empresas" (FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 37, n. 148, p. 5-20, out. 2000).

Visando a mitigar a redução da arrecadação tributária em função desses fatores, a OCDE propôs 15 ações, sendo a primeira delas dividida em dois pilares. Assim, em outubro de 2021, mais de 135 jurisdições aderiram a uma solução de dois pilares para reformar o sistema internacional⁹.

O primeiro pilar consiste na realocação de direitos de tributação para mercados nos quais as maiores multinacionais realizam negócios e obtêm lucros.

Já o segundo pilar consiste num acordo sobre um conjunto coordenado de regras que impõe um nível mínimo de tributação a certos grupos multinacionais sem dar origem à dupla tributação. Esse nível mínimo equivale à carga tributária efetiva (ETR) de, pelo menos, 15%.

O Pilar 2 introduz o conceito de *covered taxes*, que consiste na somatória dos tributos incidentes sobre a renda ou lucros de uma entidade e/ou de diversas entidades de um grupo para fins de determinação da alíquota final ajustada (*adjusted covered tax*).

A ETR, por sua vez, é calculada com base na divisão entre a *adjusted covered tax* e o lucro líquido, ou pelo prejuízo apurado a partir das informações contábeis, ajustadas conforme determinado na regra e seguindo os princípios contábeis geralmente aceitos na jurisdição da controladora¹⁰. Por fim, a regra também prevê o expurgo de determinados itens para fins do cálculo do GloBE, tais como custos em folha e ativos tangíveis.

Como se vê, as regras do imposto mínimo global são bastante técnicas e enfrentam muitos desafios, entre eles: (i) a necessidade de internalizar o acordo por meio de uma lei nacional que traga a segurança jurídica e o *enforcement* em cada jurisdição, (ii) o fato de os contextos econômicos e jurídicos dos diversos países signatários do acordo serem distintos, (iii) a necessidade de elaboração de uma regra uniforme de sujeição à tributação (Subject to Tax Rule – STTR)¹¹.

Dada a complexidade inerente ao Pilar 2, para os primeiros anos (2024–2026), as regras preveem alguns *safe harbour* de transição, os quais visam a simplificar os cálculos de alíquota efetiva por jurisdição, possibilitando a transição e a adap-

9. OECD. **Minimum tax implementation handbook (Pillar Two)**: inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2023. 29 p.

10. YAMAMOTO, Daniel Gustavo; LUCCHINI, Lailah Rodrigues; PEREIRA, Thaisa Daniel. Pillar 2 e a implementação da tributação mínima global. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/tax/articles/pillar-2-tributacao-minima-global.html>. Acesso em: 6 abr. 2024.

11. O STTR é uma regra baseada em tratado que permite às jurisdições de origem exigir um imposto sobre a renda complementar sobre certas categorias definidas de rendimentos transfronteiriços intragrupo sujeitos a taxas nominais de imposto de renda corporativo abaixo de 9% (OECD. **Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – subject to tax rule (Pillar Two)**: inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2023. 66 p).

tação aos grupos multinacionais afetados, e excluindo determinadas jurisdições da aplicação das regras¹².

Em apertada síntese, portanto, o Pilar 2 parece pretender implementar um novo sistema tributário que contemplará uma "camada extra" à tributação doméstica dos países envolvidos. A seguir, passa-se a comentar os principais desafios de implementação do Pilar 2.

3 DESAFIOS PARA APLICAÇÃO DO PILAR 2

3.1 O desafio de formar um arcabouço legal nacional

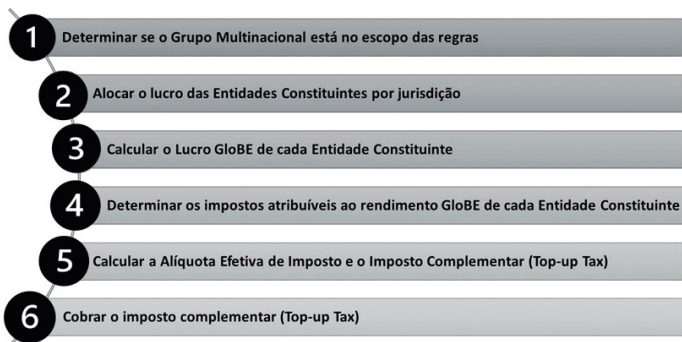
O imposto mínimo global é um conceito baseado nas regras GloBE, concebidas para funcionar em conjunto com as regras nacionais de diversas jurisdições, criando um sistema coordenado e abrangente de tributação mínima sobre a renda resultando da soma de todo o acréscimo patrimonial gerado em todas as jurisdições nas quais entidades de um conglomerado multinacional operam.

A adoção do Pilar 2, assim como a adoção de regras baseadas em tratados internacionais, depende da introdução de norma ao sistema legal ordinário de cada país. Sendo assim, o Brasil só poderá exigir esse tipo de tributo quando e se o Congresso Nacional brasileiro aprovar efetivamente uma lei ordinária nesse sentido. Aliás, apesar de não ser o foco do presente artigo, é importante que se reflita sobre o melhor *design* legal para a introdução dessa tributação complementar, de forma a garantir que ela terá respaldo no Código Tributário Nacional e, principalmente, na Constituição Federal.

3.2 O desafio prático de aplicar as Regras GloBE

A aplicação das regras GloBE, segundo o manual disponibilizado pela OCDE, importa na adoção dos seguintes passos:

12. YAMAMOTO, Daniel Gustavo; LUCCHINI, Lailah Rodrigues; PEREIRA, Thaisa Daniel. Pillar 2 e a implementação da tributação mínima global. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/tax/articles/pillar-2-tributacao-minima-global.html>. Acesso em: 6 abr. 2024.



Fonte: OECD. **Minimum tax implementation handbook (Pillar Two): inclusive framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2023. 29 p.

No que tange ao passo 1, importa mencionar que as regras GloBE são aplicáveis a grupos multinacionais com receitas anuais iguais ou superiores 750 milhões de euros¹³, denominados “Grupos MNE”.

Como se vê, essas são voltadas especificamente para grupos com presença em mais de um país que sejam capazes de suportar o custo de conformidade que o imposto mínimo global trará para o próprio contribuinte e para as administrações tributárias. Nesse ponto, identifica-se convergência com um princípio consagrado na Contabilidade, qual seja, a avaliação do *trade-off* entre custos e benefícios (*vide* Estrutura Conceitual para o Relatório Financeiro, itens 2.5 e seguintes).

Caso o grupo esteja inserido no requisito 1, ele deve calcular a ETR para determinar se está igual, abaixo ou acima da alíquota mínima de 15%, observando que esse cálculo deve ser feito para cada jurisdição (passo 2). O ponto de partida para tanto são as informações contábeis de cada jurisdição utilizadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas do Grupo MNE.

Importante notar que a própria OCDE menciona que o uso de sistemas e padrões de contabilidade homogêneos é um fator de simplificação e redução do custo de conformidade tanto para os próprios Grupos MNE quanto para os demais *stakeholders* (incluindo administrações tributárias) que irão utilizar essas informações, tomando o benefício da asseguaração conferida pela auditoria independente a qual estão submetidas.

13. Esse limite é equivalente ao utilizado para Relatórios País por País (CbCR) no âmbito da Ação 13 do BEPS.

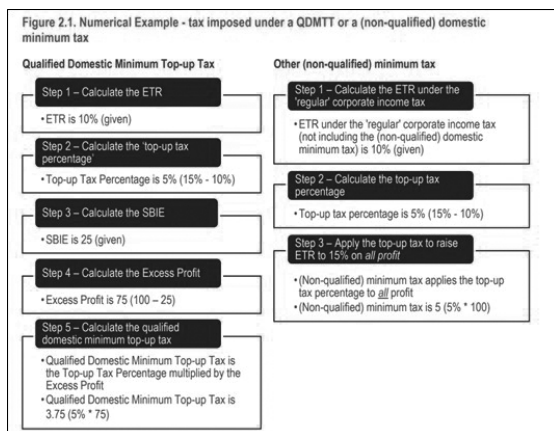
Nesse ponto, revela-se essencial o processo de convergência às normas contábeis internacionais, iniciado no Brasil no começo deste século, a partir da alteração da Lei 6.404/1976 (Lei 11.638/2007 e Lei 11.941/2009). Trata-se de mais uma evidência da importância desse processo, não apenas para fomentar o mercado de capitais brasileiro, mas também para colocar o Brasil em condições de entrar no mapa dos grandes países desenvolvidos e de aderir às regras globais, o que se mostra necessário para que sejam mantidas as trocas econômicas em níveis globais e com mais intensidade.

Embora o ponto de partida consista em informações contábeis, assim como fazemos para apuração do lucro real, alguns ajustes devem ser feitos para melhor alinhar os resultados (receitas e despesas) de cada "entidade constituinte" e assim apurar a base tributável (passo 3).

As informações contábeis também servem como ponto de partida para quantificar os impostos sobre o lucro devidos em cada jurisdição (passo 4). Em conjunto, o rendimento e os impostos ajustados são utilizados para calcular a taxa efetiva de imposto (ETR) em uma jurisdição. Sempre que este cálculo resulte numa ETR inferior a 15%, o Grupo MNE é obrigado a pagar um imposto complementar (*top-up tax*), para elevar o valor total do imposto nessa jurisdição até a alíquota de 15% (passos 5 e 6).

Vale mencionar que o imposto complementar é calculado em relação a uma base ajustada por uma "exclusão de rendimento baseada em substâncias". Esse ajuste tem por base a folha de pagamento e ativos tangíveis como indicadores de atividades substantivas, e a lógica que o fundamenta é excluir das regras do GloBE um retorno fixo das atividades substantivas que um Grupo MNE realiza dentro de uma jurisdição¹⁴. A seguir, transcreve-se o exemplo disponibilizado no manual da OCDE:

14. OECD. **Minimum tax implementation handbook (Pillar Two)**: inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2023. 29 p.



Fonte: OECD. **Minimum tax implementation handbook (Pillar Two):** inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2023. 29 p.

3.3 Desafio de definir o local para o qual será recolhido o imposto complementar

Como se vê, muitas são as etapas para apurar o *top-up tax*. Mas para além de apurar o quanto, é preciso definir de quem é a competência para exigir o referido tributo, o que se torna especialmente desafiador quanto se fala de diversos países, com sistemas legais distintos e que preservam sua autonomia para a elaboração de suas regras tributárias.

As regras GloBE contemplam a possibilidade de as jurisdições introduzirem o seu próprio imposto complementar doméstico, que valerá para fins de imposto mínimo global desde que as suas regras sejam consistentes com as GloBE. Nessa situação, esse imposto denominado no Pilar 2 como “Qualified Domestic minimum top-up tax” (QDMTT), será considerado como o complemento mínimo e compensará a responsabilidade fiscal complementar sobre esse rendimento ao abrigo das regras da GloBE.

O QDMTT reforça o direito primário de uma jurisdição de tributação sobre o seu próprio rendimento. Trata-se de um incentivo interessante à aderência dos países às diretrizes do Pilar 2, reduzindo as eventuais resistências à adoção das regras GloBE e contribuindo para evitar a perda de arrecadação em determinados países.

A Income Inclusion Rule (IIR) é a regra geral para identificar o responsável pelo *top-up tax*. Caso o QDMTT não seja a opção aplicável¹⁵, o imposto adicional deve ser recolhido pela entidade e jurisdição controladora do grupo (entidade final controladora ou *ultimate parent company* – UPE).

Caso a controladora esteja localizada em um país que ainda não possui regra de IIR vigente para o ano-calendário em que se encontra, uma regra secundária do Undertaxed payments rule (UTPR) poderá alocar a responsabilidade do *top-up tax* residual para outra jurisdição onde o Grupo MNE atue. Em outras palavras, quando a UPE não adotar a regra IIR em sua jurisdição, deve-se considerar a estrutura societária que está abaixo dela e avaliar quais de suas controladas estrangeiras estariam sujeitas ao recolhimento do imposto complementar (*top-up tax*), assumindo que tais jurisdições possuem a regra de UTPR vigente¹⁶.

Como se vê, o Pilar 2 envolve a criação de novos tributos (QDMTT, IIR, UTPR) com alcance extraterritorial, o que tem o potencial de gerar muitas dúvidas quanto à sua aplicação e a seus reflexos contábeis para as entidades em cada jurisdição e de forma consolidada. É o que se passa a analisar.

4 IMPLICAÇÕES CONTÁBEIS DO PILAR 2 (PRIMEIRO ANO)

Na esteira das discussões tributárias sobre o imposto complementar mínimo ou (*top-up tax*) surgiram dúvidas sobre os impactos contábeis que podem decorrer do Pilar 2.

Por essa razão, o International Accounting Standards Board (IASB) e outros órgãos equivalentes nacionais iniciaram discussões e trabalhos preparatórios sobre os impactos do Pilar 2 nos relatórios financeiros, os quais foram concluídos em maio de 2023¹⁷.

Dessas discussões resultou a proposta de alteração no IAS 12 – Income Taxes –, equivalente ao Pronunciamento Técnico Contábil CPC 32, para (i) isentar

15. A Diretiva n. 2022/2523, de 15 de dezembro de 2022, da União Europeia, por exemplo, prevê que os Estados-membros adotem como regras obrigatórias: a Regra de Inclusão de Rendimentos (IIR) e a Regra dos Lucros Insuficientemente Tributados (UTPR). Por outro lado, a Regra do Imposto Complementar Nacional Qualificado (QDMTT) é uma regra opcional. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/sala-imprensa/artigos-opiniaao/2023/pilar-2-calculo-imposto-complementar.html>. Acesso em: 5 abr. 2024.

16. YAMAMOTO, Daniel Gustavo; LUCCHINI, Lailah Rodrigues; PEREIRA, Thaisa Daniel. Pillar 2 e a implementação da tributação mínima global. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/tax/articles/pillar-2-tributacao-minima-global.html>. Acesso em: 6 abr. 2024.

17. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. International tax reform – Pillar Two model rules. 2023. Disponível em: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2023/international-tax-reform-pillar-two-model-rules/#final-stage>. Acesso em: 6 abr. 2024.

temporariamente a contabilização de impostos diferidos decorrentes da implementação das regras do Pilar 2 e (ii) requerer sejam divulgadas nas demonstrações financeiras algumas informações sobre esse tema. São elas:

- o fato de a entidade ter aplicado a exceção temporária mencionada anteriormente;
- o valor da despesa com imposto corrente (se houver) relacionada a tributos sobre o lucro do Pilar 2; e
- informações conhecidas ou razoavelmente estimáveis para possibilitar aos usuários das demonstrações financeiras o entendimento da exposição da entidade ao tributo sobre o lucro decorrente do Pilar 2. Se estas informações não forem conhecidas, ou razoavelmente estimáveis, a entidade deverá divulgar esse fato, bem como as informações sobre o progresso na avaliação dessa exposição.

Aqui no Brasil, em linha com o compromisso de manter a convergência às normas contábeis internacionais, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), editou a Resolução CVM 197/2023, que incluiu, no CPC 32 (Tributos sobre o Lucro), os itens 4A, 88A a 88D e 98M, além de exemplos ilustrativos sobre informações contábeis relativas a efeitos do Pilar 2.

Em linhas gerais, a norma brasileira seguiu a mesma diretriz da internacional, sendo as principais alterações introduzidas pela Resolução CVM 197, as seguintes:

- (i) ampliação do escopo do CPC32 para abarcar dentre os tributos sobre o lucro, o tributo decorrente de legislação e/ou de regulação tributária promulgada ou substancialmente promulgada para implementar as regras-modelo do Pilar 2 publicadas pela OCDE;
- (ii) divulgação, em separado, da despesa /receita de imposto corrente relacionada aos tributos sobre o lucro do Pilar 2.
- (iii) divulgação, nos períodos em que a legislação do Pilar 2 for promulgada ou substancialmente promulgada, mas ainda não estiver em vigor, das informações conhecidas ou razoavelmente estimáveis que ajudem os usuários das demonstrações financeiras a entenderem a exposição da entidade aos "tributos sobre o lucro do Pilar 2".

A norma ainda esclareceu que a divulgação acima referida deveria contemplar informações qualitativas e quantitativas sobre a exposição da entidade aos referidos tributos, sendo possível fornecer apenas uma faixa indicativa, ou, na

impossibilidade de estimar razoavelmente essa exposição, que esse fato fosse objeto de divulgação, assim como o progresso da entidade em sua avaliação.

Conforme o exemplo mencionado na norma, as informações qualitativas em relação a esse tema se referem a como a entidade é afetada pela legislação do Pilar 2, nas principais jurisdições em que essas exposições podem existir. Já as informações quantitativas são indicação da proporção dos lucros da entidade que poderiam estar sujeitos aos tributos sobre o lucro do Pilar 2 e a alíquota média efetiva aplicável a esses lucros, ou a indicação de como a alíquota média efetiva da entidade teria sido alterada se a legislação do Pilar 2 já estivesse em vigor.

4.1 Exemplos da primeira menção ao Pilar 2 em demonstrações financeiras

Em atendimento a essa nova regulação, algumas companhias brasileiras com atuação global incluíram em suas demonstrações financeiras, relativas à data-base 31.12.2023, informações sobre o Pilar 2, como a seguir se exemplifica a partir dos relatórios financeiros da JBS¹⁸, Embraer¹⁹, Petrobras²⁰:

- JBS S.A.

10. Imposto de renda e contribuição social

[...]

Imposto Mínimo Global: [...]

O Pilar II faz parte de uma das iniciativas mais recentes da OCDE, conhecida como BEPS 2.0. Ele tem como objetivo abordar questões fiscais relacionadas às mudanças nos modelos de negócios em um ambiente globalizado. O objetivo do Pilar II é criar um sistema global de tributação mínima para empresas multinacionais com um faturamento global anual superior a EUR 750 milhões. Essa tributação adicional visa equilibrar a arrecadação global de impostos de renda dessas empresas e garantir o pagamento de uma taxa global efetiva mínima de 15%, por jurisdição, onde o grupo multinacional opera.

A partir de 2024, as regras do Pilar II entrarão em vigor em diversos países, impactando diversas multinacionais que operem nesses países. Durante os três primeiros

18. JBS S.A. Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas (4T23). São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ri.jbs.com.br/informacoes-financeiras/central-de-resultados/>. Acesso em: 7 abr. 2024.

19. EMBRAER S.A. Demonstrações financeiras (ITR/ DFP). São José dos Campos, 2023. Disponível em: <https://ri.embraer.com.br/informacoes-financeiras/central-de-resultados/>. Acesso em: 7 abr. 2024.

20. PETROBRAS S.A. Demonstrações financeiras em R\$. Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <https://www.investidorpetrobras.com.br/resultados-e-comunicados/central-de-resultados/>. Acesso em: 7 abr. 2024.

anos, haverá algumas regras de transição (*Safe Harbour*) com o objetivo de simplificar os cálculos da alíquota efetiva por jurisdição, permitindo a adaptação aos grupos multinacionais afetados.

Embora a implementação do Pilar II apresente incertezas no sistema jurídico brasileiro, a Companhia e suas subsidiárias estão monitorando os impactos potenciais que essa nova regra pode trazer ao Grupo.

Para o ano-calendário de 2022, durante 2023, a Companhia realizou uma análise de *Safe Harbour* utilizando dados financeiros de 2022 para as jurisdições onde a Companhia opera. Os resultados dessa análise preliminar indicam que alguns países dentro do Grupo podem estar sujeitos ao pagamento adicional de imposto de renda, de acordo com as regras do Pilar II. No entanto, a porcentagem estimada de pagamento adicional não pode ser precisamente calculada até o momento da divulgação dessas Demonstrações Contábeis, especialmente devido ao fato de que o impacto do Pilar II será baseado nos resultados de 2024, que ainda não podem ser conhecidos.

Além disso, em dezembro de 2023, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) publicou a Resolução n. 197, que introduziu alterações no CPC 32 e IAS 12 "Tributos sobre o Lucro". De acordo com essa Resolução, devido às incertezas de mensuração e impactos, a Companhia decidiu aplicar a exceção de reconhecimento e divulgação de informações sobre ativos e passivos fiscais diferidos relacionados ao imposto de renda do Pilar II, até que tenhamos informações mais definitivas disponíveis.

• Embraer S.A.

23.5 Regras modelo globais antierosão da base tributária (Pilar 2)

[...]

A Companhia está presente na França, Irlanda, Espanha, Suíça, Holanda e Reino Unido, que introduziram novas legislações para implementar a referida tributação mínima global e que podem afetar a Companhia no futuro. Em todos esses países, a nova legislação introduzida produz efeitos apenas a partir de 1 de janeiro de 2024, sem qualquer impacto na posição do imposto sobre a renda da Companhia para o ano de 2023. A Companhia está desenvolvendo análises detalhadas das novas regras introduzidas com o suporte de consultores externos para identificar potenciais impactos futuros para os anos de 2024 em diante e com base nas diretrizes publicadas pela OCDE, bem como pelos países em que a Companhia possui presença.

Baseado em uma avaliação inicial realizada com as informações mais recentes disponíveis, até a data de autorização para emissão dessas demonstrações financeiras, a Companhia não espera ter impactos relevantes da legislação recentemente introduzida e, portanto, não reconheceu qualquer impacto na sua posição do imposto sobre a renda corrente ou diferido.

• Petrobras S.A.

Reconciliação do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro

A reconciliação dos tributos apurados conforme alíquotas nominais e o valor dos impostos registrados estão apresentados a seguir:

	Consolidado		Controladora	
	2023	2022	2023	2022
Lucro do exercício antes dos impostos	177.481	274.998	172.969	270.856
Imposto de renda e contribuição social às alíquotas nominais (34%)	(60.344)	(93.499)	(58.810)	(92.091)
Ajustes para apuração da alíquota efetiva:				
Juros sobre capital próprio	6.481	6.417	6.481	6.408
Alíquotas diferenciadas de empresas no exterior	2.977	4.285	-	-
Tributação no Brasil de lucro de empresas no exterior ⁽¹⁾	(2.685)	(3.866)	(2.685)	(3.866)
Incentivos fiscais	1.489	982	1.488	981
Prejuízos fiscais	104	1.136	-	-
Exclusões/(edições) permanentes, líquidas ⁽²⁾	1.807	(57)	(1.709)	(196)
Benefício pós emprego	(1.734)	(2.029)	(1.679)	(1.994)
Resultado de equivalência patrimonial no país e exterior	(495)	451	6.745	8.058
Não incidência do IRPJ/CSLL sobre atualização pela Selic dos débitos tributários	268	172	267	172
Outros	17	15	-	-
Imposto de renda e contribuição social	(52.315)	(85.993)	(48.363)	(82.528)
- Imposto de renda e contribuição social diferidos	(4.542)	(4.518)	(3.997)	(5.028)
- Imposto de renda e contribuição social correntes	(47.773)	(81.475)	(44.366)	(77.500)
Alíquota efetiva de imposto de renda e contribuição social	29,5%	31,3%	28,0%	30,5%

(1) Imposto de renda e contribuição social no país referentes aos lucros auferidos nos exercícios por investidas no exterior, conforme dispositivos previstos na Lei nº 12.973/2014.

(2) Início efeito sobre acordos judiciais e sobre o pagamento de contribuição administrativa sobre o valor do TCF Pré-70 para custeio administrativo dos planos PPSP-R pré-70 e PPSP-NE pré-70.

Tributação Mínima Global (Pillar II)

Em dezembro de 2021, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) divulgou as regras do Pillar II para reformular a tributação internacional, visando garantir que as multinacionais elegíveis, isto é, aquelas com receitas globais superiores a 750 milhões de euros, paguem um imposto complementar mínimo sobre os lucros de suas subsidiárias que estejam sendo tributados a uma alíquota efetiva inferior a 15% por jurisdição (*Global Minimum Top-up Tax*).

Se a entidade controladora final estiver localizada em uma jurisdição que não tenha implementado o Pillar II, esse imposto será devido pela próxima entidade da estrutura organizacional localizada em uma jurisdição que tenha regulamentado o regime, seguindo sempre uma perspectiva descendente. Em 19 de dezembro de 2023, a Holanda promulgou a legislação de imposto de renda do Pillar II, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2024.

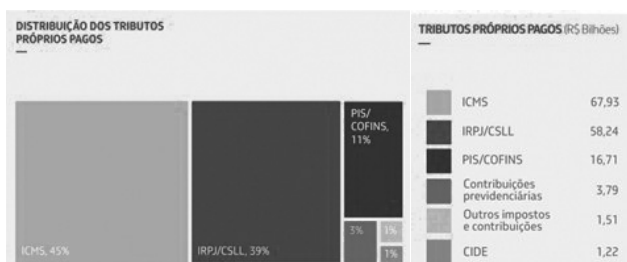
A Petrobras está em processo de avaliação se há alguma exposição decorrente da legislação do Pillar II. Com base em uma avaliação preliminar das novas regras, não se espera uma exposição relevante. Considerando que as informações para uma análise abrangente ainda estão sendo avaliadas e devido à complexidade da nova legislação, a Petrobras espera concluir a avaliação no decorrer de 2024.

A Petrobras aplicou a exceção temporária emitida pelo IASB em maio de 2023 dos requisitos contábeis para reconhecimento de impostos diferidos pelo IAS 12. Consequentemente, a Petrobras não reconhece nem divulga informação sobre ativos e passivos fiscais diferidos relacionados ao imposto de renda do Pillar II.

Como se vê, a Petrobras usou a isenção temporária concedida pela Resolução CVM 197/2023 quanto ao imposto de renda diferido. Além disso, já que o Brasil ainda não editou legislação “nacionalizando” as regras do Pilar 2, ela mencionou

o fato de a Holanda já ter promulgado tal legislação, sendo possível então que a Holanda seja o centro de aplicação do UTPR para apuração do imposto mínimo complementar global (*top-up tax*) até que o Brasil, jurisdição da *ultimate parent company* (UPE), publique a sua própria legislação.

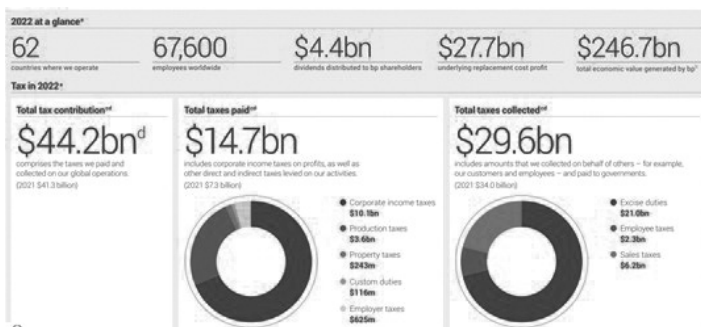
Importante notar que a ETR da Petrobras gira em torno de 29,5% em 2023 (28% em 2022), equivalente a R\$ 52 bilhões de despesa registrada a título de tributos sobre o lucro. Nesse ponto, cabe comentar que em 2022, último relatório fiscal anual disponível, a Companhia declarou que recolheu \$ 149,4 bilhões a título de impostos próprios, sendo que apenas 39% desse total se refere a IRPJ e CSSL, como demonstra o quadro abaixo:



Fonte: PETROBRAS S.A. Relatório fiscal (4T22). Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://www.investidorpetrobras.com.br/resultados-e-comunicados/central-de-resultados/>. Acesso em: 7 abr. 2024.

O mesmo não é verdade em muitos outros países, como é possível extrair do "Tax report" publicado pela British Petroleum (BP) relativo ao mesmo ano de 2022²¹, por meio do qual é possível concluir que os tributos sobre o lucro representam \$ 10,1 bi ou 68,7% do valor total (\$ 14,7 bi) pago a título de impostos. Veja-se:

21. BRITISH PETROLEUM. Tax report 2022. London, 2022. Disponível em: <https://www.bp.com/en/global/corporate/sustainability/our-approach-to-sustainability/tax-transparency.html>. Acesso em: 7 abr. 2024.



Fonte: BRITISH PETROLEUM. Tax report 2022. London, 2022. Disponível em: <https://www.bp.com/en/global/corporate/sustainability/our-approach-to-sustainability/tax-transparency.html>. Acesso em: 7 abr. 2024.

Por fim, a BP, em suas demonstrações financeiras relativas a 31.12.2023²², divulgou as seguintes informações relativas ao Pilar 2 e seus reflexos para o grupo:

Nota 1. Material Accounting Policy Information

In May 2023, the IASB issued International Tax Reform – Pillar two Model Rules – Amendments to IAS 12 Income Taxes to clarify the application of IAS 12 to tax legislation enacted or substantively enacted to implement Pillar Two of the Organisation for Economic Co-operation and Development’s Base Erosion and Profit Shifting project, which aims to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. The amendments include a mandatory temporary exception from accounting for deferred tax on such tax law. In July 2023, the UK government enacted legislation to implement the Pillar Two rules. The legislation is effective for bp from 1 January 2024 and includes an income inclusion rule and a domestic minimum tax, which together are designed to ensure a minimum effective tax rate of 15% in each country in which the group operates. Similar legislation is being enacted by other governments around the world. In line with the amendments to IAS 12, the exception from accounting for deferred tax for the Pillar Two rules has been applied and there are no impacts on the consolidated financial statements for 2023. Based on an assessment of historic data and forecasts for the year ending 31 December 2024, the Group does not expect a material exposure to Pillar Two income taxes for the year ending 31 December 2024.

22. BRITISH PETROLEUM. Annual report 2023. London, 2023. Disponível em: <https://www.bp.com/en/global/corporate/investors/results-reporting-and-presentations.html>. Acesso em: 7 abr. 2024.

Constata-se, como era esperado, que em 2023 o tema Pilar 2 foi mencionado de forma muito cautelosa e bastante preliminar nos exemplos transcritos. As companhias limitaram-se a relatar em suas notas explicativas a existência do Pilar 2 como movimento promovido pela OCDE/G20, a dificuldade em estimar os impactos e a adoção da isenção concedida pela norma quando aos efeitos diferidos. E não poderia ser diferente, já que o objetivo do relatório financeiro é fornecer informações que sejam úteis para investidores, credores e outros credores existentes e potenciais, na tomada de decisões referente à oferta de recursos à entidade, como ensina o *Conceptual Framework*, equivalente à Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (CPC 00-R2).

5 ESPECULAÇÕES SOBRE OS POSSÍVEIS DESAFIOS RELACIONADOS AO PILAR 2 E OS RELATÓRIOS FINANCEIROS NOS ANOS VINDOUROS

Certamente nos próximos anos veremos novos desdobramentos nos relatórios financeiros, quer seja nos quadros que os compõem (balanço patrimonial, demonstração de resultado, entre outros), quer seja nas notas explicativas, especialmente na nota de conciliação da alíquota efetiva de tributos sobre o lucro, atualmente normatizada pelo CPC 32.

Mas outras questões poderão emergir, ou serem colocadas em evidência, partir da necessidade de fornecer informações sobre o Pilar 2.

Vislumbra-se, por exemplo, a possibilidade de evidenciação mais clara dos efeitos de incentivos fiscais regionais promovidos por países cuja alíquota nominal é bastante superior aos 15%, mas que, na prática, proporcionam carga tributária recorrentemente inferior a isso.

Embora o objetivo das regras do GloBE seja coibir os planejamentos tributários globais que provoquem vantagem competitiva "desleal" pela redução da carga tributária enfrentada de forma agregada, os incentivos fiscais concedidos por determinados países, envolvendo tributos sobre a renda, também podem perder sua atratividade, já que o impacto da redução da alíquota efetiva poderá acabar neutralizado pela aplicação do *top-up tax*. Mais do que incentivos fiscais, regras tributárias nacionais poderão entrar no centro de certas discussões, quando evidenciadas como efeitos comuns e recorrentes nas notas de conciliação entre alíquota nominal e efetiva de tributos sobre o lucro.

Outra questão que poderá surgir é como alocar contabilmente (demonstrações contábeis individuais) a eventual despesa com o imposto complementar do Pilar 2. Parece relevante que se analise se ele deveria estar na entidade controladora, na que gerou a despesa por ter ETR inferior a 15% ou em alguma outra

quando houver a aplicação do UTPR. Certamente o desenvolvimento das normas tributárias dos países e do próprio IAS 12/CPC 32 trará respostas a esses e muitos outros pontos lacunosos relacionados ao tema "Pilar 2".

As regras GloBE/Pilar 2 deverão trazer desafios sem precedentes aos departamentos tributários e contábeis das empresas brasileiras, sejam elas controladoras de grupos internacionais, sejam elas parte de Grupos MNE oriundos de outros países.

Mesmo as entidades que apurem alíquota efetiva acima de 15%, ainda deverão garantir o fornecimento das informações requeridas para o reporte do cálculo GloBE, o que, por sua vez, vai demandar que a qualidade das informações contábeis oriundas de cada entidade, em cada jurisdição, seja acurada e padronizada para que seja possível demonstrar corretamente a ETR.

Grupos multinacionais já incorporaram há muito tempo formulários que são preenchidos por suas diversas entidades ao redor do mundo (*tax report*), de forma a garantir a adequada elaboração da nota explicativa sobre tributos sobre o lucro, nos termos requeridos pelo IAS 12/CPC 32. Esses formulários visam a padronizar as informações imputadas por cada jurisdição, considerando um padrão médio definido, normalmente, pela matriz.

Todos que já tiveram a oportunidade de preencher formulários dessa natureza sabem da dificuldade de "enquadrar" as peculiaridades brasileiras nos formulários padrões, a começar pelo fato de termos dois tributos sobre o lucro com bases distintas, apesar de semelhantes. Essas dificuldades tendem a aumentar diante de um cenário com novas e diversas camadas de complexidades envolvendo operações *intercompany* e transfronteiriças.

Por outro lado, os responsáveis pelas áreas de consolidação desses grandes grupos poderão colaborar para a adequada aplicação das regras tributárias, como explica Perry Hatch²³. De acordo com o autor, os profissionais com *expertise* em consolidação poderão contribuir, especialmente para:

- identificar corretamente os dados para aplicação das regras do Pilar 2, uma vez que os sistemas de consolidação contêm informações valiosas sobre entidades de um Grupo MNE e sobre características dessas entidades (ex.: estabelecimento permanente, "CFC" – empresas estrangeiras controladas, entre outras);

23. HATCH, Perry. How BEPS Pillar Two will impact your financial consolidation process. Disponível em: <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/how-beps-pillar-two-will-impact-your-consolidation>. Acesso em: 6 abr. 2024.

- qualificar entidades para elegibilidade de *safe harbours* em suas jurisdições;
- determinar as entidades responsáveis pelo imposto mínimo global complementar – o que deve considerar as estruturas do Grupo MNE e as participações acionárias que unem as empresas. Segundo o autor, para obter informações precisas, é necessário deter um sistema de consolidação confiável.

Os cálculos do Pilar 2 são derivados de demonstrações financeiras consolidadas, porque os resultados e ajustes IFRS (ou outro GAAP) constituem a receita GloBE. Os sistemas de consolidação deverão ser provedores de muitas informações para os cálculos do Pilar 2, tais como receitas consolidadas, lucro/perda financeira líquida, ativos tangíveis líquidos, ajustes de valor justo, taxas de câmbio de moeda estrangeira.

Dessa forma, é possível inferir que, no futuro, muitas etapas necessárias ao cumprimento das regras do Pilar 2 serão parte dos processos de trabalho atribuídos às equipes de consolidação – o que possivelmente irá mudar o próprio processo de consolidação e as competências requeridas para os profissionais dessa área.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O imposto mínimo complementar global é parte do segundo pilar da solução de dois pilares propostos da OCDE para o enfrentamento dos desafios tributários decorrentes da globalização e da digitalização da economia.

Em um mundo de economia globalizada, muitos já foram os passos dados no sentido de uniformizar a linguagem contábil, sendo a criação dos princípios internacionais de contabilidade o mais importante.

A contabilidade é uma técnica de registro de informações, por meio de uma linguagem própria e codificada a partir de padrões que visam a permitir ao leitor que entenda um determinado relatório e possa compará-lo a outros da mesma entidade relativos a períodos pretéritos ou outros de outras entidades referentes ao mesmo período. Para que possa se adaptar às demandas sempre em transformação, a contabilidade segue normas emitidas por órgãos técnicos, as quais não passam por processos legislativos.

Já as leis seguem um processo muito diferente, bem menos dinâmico, inclusive para que seja possível garantir a segurança jurídica e todas as prerrogativas próprias de um Estado de Direito. Assim, nos próximos anos veremos as normas contábeis e as leis tributárias fazerem movimentos para se adaptarem ao Pilar 2

e será, no mínimo, interessante seguir estudando esse tema e as mudanças que se seguirão, e como elas afetarão os processos de elaboração das demonstrações financeiras individuais e consolidadas dos grandes grupos multinacionais.

7 REFERÊNCIAS

BRITISH PETROLEUM. Annual report 2023. London, 2023. Disponível em: <https://www.bp.com/en/global/corporate/investors/results-reporting-and-presentations.html>. Acesso em: 7 abr. 2024.

BRITISH PETROLEUM. Tax report 2022. London, 2022. Disponível em: <https://www.bp.com/en/global/corporate/sustainability/our-approach-to-sustainability/tax-transparency.html>. Acesso em: 7 abr. 2024.

DICTIONARY.COM. Tax loophole. Disponível em: <https://www.dictionary.com/browse/tax-loophole>. Acesso em: 6 abr. 2024.

EMBRAER S.A. Demonstrações financeiras (ITR/ DFP). São José dos Campos, 2023. Disponível em: <https://ri.embraer.com.br/informacoes-financeiras/central-de-resultados/>. Acesso em: 7 abr. 2024.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nêlio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 37, n. 148, p. 5-20, out. 2000.

HATCH, Perry. How BEPS Pillar Two will impact your financial consolidation process. Disponível em: <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/how-beps-pillar-two-will-impact-your-consolidation>. Acesso em: 6 abr. 2024.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. International tax reform – Pillar Two model rules. 2023. Disponível em: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2023/international-tax-reform-pillar-two-model-rules/#final-stage>. Acesso em: 6 abr. 2024.

JBS S.A. Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas (4T23). São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ri.jbs.com.br/informacoes-financeiras/central-de-resultados/>. Acesso em: 7 abr. 2024.

MORRIS, William; GREENFIELD, Phil; FOX, Chloe. PwC's Pillar Two Country Tracker provides the status of Pillar Two implementation in different countries and regions. 2024. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html>. Acesso em: 6 abr. 2024.

OECD. **Minimum tax implementation handbook (Pillar Two)**: inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2023.

OECD. **Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – subject to tax rule (Pillar Two)**: inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2023.

PETROBRAS S.A. Demonstrações financeiras em R\$. Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <https://www.investidorpetrobras.com.br/resultados-e-comunicados/central-de-resultados/>. Acesso em: 7 abr. 2024.

PETROBRAS S.A. Relatório fiscal (4T22). Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://www.investidorpetrobras.com.br/resultados-e-comunicados/central-de-resultados/>. Acesso em: 7 abr. 2024.

YAMAMOTO, Daniel Gustavo; LUCCHINI, Lailah Rodrigues; PEREIRA, Thaisa Daniel. Pillar 2 e a implementação da tributação mínima global. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/tax/articles/pillar-2-tributacao-minima-global.html>. Acesso em: 6 abr. 2024.