



WILLIAM FREIRE

Pillar 2 Indústrias Extrativas

Apresentação

A implementação do **Pilar 2 da iniciativa BEPS 2.0** representa um marco significativo na tributação internacional, com **impactos relevantes sobre a estrutura fiscal das empresas multinacionais**, inclusive no setor de indústrias extrativas. Ainda que o Pilar 1 tenha expressamente excluído os recursos naturais do chamado “Montante A”, o **Pilar 2 se aplica de forma ampla**, demandando atenção redobrada dos países e empresas envolvidas com a exploração de riquezas naturais.

Neste material, **analisamos os principais dispositivos do Pilar 2** à luz da legislação brasileira – em especial a Lei nº 15.079/2024 e a Instrução Normativa RFB nº 2.228/2024 – com foco nos **desafios e oportunidades para o setor extrativo**. Também destacamos os mecanismos de mitigação de impactos, como a exclusão baseada em substância e o regime de *safe harbor*, e os riscos envolvidos na aplicação das regras de *top-up tax*.

Nosso objetivo é fornecer uma visão técnica, clara e objetiva sobre o tema, contribuindo para a compreensão estratégica das novas normas e sua aplicação prática no contexto das empresas de mineração, óleo e gás.



Paulo Honório

Sócio

paulo@wfaa.com.br
(11) 94260-0276



Bruno Feitosa

Coordenador

bruno.feitosa@wfaa.com.br



Sumário

BEPS 2.0 - Pilares 1 e 2

OVERVIEW - BEPS ACTIONS BY THEME

BEPS 2.0

4

Pilar 1

INAPLICABILIDADE DO “MONTANTE A” PARA INDÚSTRIAS EXTRATIVAS

OCDE EXCLUIU RECURSOS NATURAIS DO MONTANTE A

MONTANTE B

5

Pilar 2

REGRAS

7

Pillar 2 e o adicional da CSLL

LEI N. 15.079/2024 E INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 2.228/2024

CÁLCULO

SAFE HARBOR

COMPONENTES DE AJUSTE PARA O LUCRO GloBE

FLUXO DE CÁLCULO DO ADICIONAL DE CSLL

10

Glossário

14

BEPS 2.0

Pilares 1 e 2

OVERVIEW BEPS ACTIONS BY THEME



Coherence	Substance	Transparency	Analysis
Action 2 Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements	Action 6 Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances	Action 11 Measuring and Monitoring BEPS	Action 1 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy
Action 3 Designing Effective Controlled Foreign Company (CFC) Rules	Action 7 Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status	Action 12 Mandatory Disclosure Rules	Action 15 Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties
Action 4 Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments	Actions 8 - 10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation: Intangibles Risks & Capital High-Risk Transactions	Action 13 Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting	
Action 5 Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance		Action 14 Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective	

BEPS 2.0

Pillar 1

Modification of profit allocation + nexus rules

Taxation even without physical market presence

Pillar 2

Minimum taxation

For large multinational entities

Pilar 1

Rompimento do “nexo físico” para atribuição de competência tributária (local de constituição, registro, administração, sede ou filial, entre outros, em seu território - **nexo pessoal**; parte envolvida ou atividade produtiva fisicamente conectada àquele território - **nexo objetivo**).

“Montante A”: novo direito de tributação na jurisdição do mercado. As jurisdições de mercado elegíveis irão receber uma parte (25%) do “lucro residual” (10% de margem).

“Montante B”: tributação aos distribuidores que compram produtos de partes relacionadas para revenda e, ao fazê-lo, realizam *“atividades básicas de marketing e distribuição”* na jurisdição onde o cliente final está localizado (“jurisdição do mercado”).

Aplicável às atividades econômicas de interação com o consumidor (*Consumer Facing Businesses, “CFB”*) e aos serviços digitais automatizados (*Automated Digital Services, “ADS”*).

INAPLICABILIDADE DO “MONTANTE A” PARA INDÚSTRIAS EXTRATIVAS

- Ao contrário dos lucros gerados por plataformas digitais e redes sociais, por meio de usuários globais, os lucros da extração estão vinculados a uma jazida, que é uma operação física fixa em um local específico.
- O recurso natural pertence ao Estado, conceito consagrado em muitas constituições, tornando inadequado transferir direitos de tributação para fora do país detentor do recurso.
- Setores de recursos naturais não são altamente digitalizados nem voltados diretamente ao consumidor final. Mesmo que, no futuro, as jazidas sejam explotadas integralmente de forma remota, o negócio continuará fundamentado em um recurso imóvel e específico ao local.
- Há um valor limitado gerado por ativos intangíveis de *marketing* (por exemplo, marcas). O preço de venda dos minerais, metais, óleo e gás geralmente é baseado em preços de mercado que refletem as características físicas da *commodity*.



OCDE EXCLUIU RECURSOS NATURAIS DO MONTANTE A

2.2.3. Exclusions and carve-outs

105. This section sets out the types of activities that are proposed to be specifically excluded from Amount A. These are: (i) natural resources; (ii) financial services (iii) construction, sale and leasing of residential property; and (iv) international airline and shipping businesses.

[...]

109. The term “natural resources” encompasses non-renewable extractives (such as petroleum and minerals), renewables (such as agricultural, fishery and forestry products) and renewable energy products and similar energy products (such as biofuels, biogas, green hydrogen).

[...]

110. As stated in the Outline, extractive industries and other producers and sellers of raw materials and commodities, including commodity traders, will not be within the consumer-facing business definition, even if those materials and commodities are incorporated further down the supply chain into consumer products. Taxes on profits from the extraction of a nation’s natural resources can be considered to be part of the price paid by the exploiting company for those national assets, a price which is properly paid to the resource owner.



MONTANTE B

Embora o Pilar 1 preserve a tributação dos lucros da extração no país de origem, existe um aspecto a monitorar: **o Montante B**.

O Montante B visa padronizar uma margem de lucro para remunerar atividades de distribuição e *marketing* em jurisdições de mercado. Mesmo as empresas mineradoras, por exemplo, (fora do Montante A) podem, em tese, ter partes de seu grupo sujeitas ao Montante B, caso possuam distribuidores ou centros de *marketing* em outros países.

Muitas mineradoras, por exemplo, vendem sua produção via hub de comercialização em um terceiro país (às vezes de baixa tributação). Se tais hubs forem contemplados pelo Montante B, teríamos múltiplos Montantes B na cadeia, possivelmente retirando ainda mais renda do país onde localizada a jazida.

Também pode ocorrer que equipes técnicas no país de destino (por exemplo, funcionários que auxiliam clientes industriais) gerem um Montante B local. Esse é um ponto de atenção: governos de países ricos em RNNR devem acompanhar a definição final do Montante B para assegurar que ele não diminua sua arrecadação.

Ainda assim, comparado ao Montante A, o Montante B representa efeitos incrementais menores. A maior parte dos lucros decorrentes de RNNR permanece protegido no país de origem com a exclusão do Montante A.

Pilar 2

O Pilar 2 foi concebido de forma universal, sem exceções setoriais explícitas (com exceção limitada e técnica para certas entidades governamentais e não-lucrativas específicas). Diferentemente do Pilar 1, não há *carve-out* específico para indústrias extractivas. Logo, essas indústrias estão sujeitas, como regra, ao Pilar 2.

Entretanto, algumas características das regras GloBE interagem de forma particular com o setor extractivo, como a exclusão por substância, que afasta da base de cálculo uma parcela da renda equivalente a um percentual do ativo tangível e da folha de pagamentos em cada país, que será comentada adiante.

REGRAS

1. *Income Inclusion Rule (IIR)*

Regra de Inclusão de Renda

A *Income Inclusion Rule* é a regra primária do Pilar 2.

Permite que o país da empresa matriz tribute diretamente os lucros de suas subsidiárias estrangeiras sempre que essas subsidiárias sejam tributadas abaixo da alíquota mínima global de 15%.

Na prática, se a subsidiária em outro país pagar apenas 5% sobre seus lucros, o país da matriz pode cobrar um imposto adicional de 10% para alcançar os 15%. Assim, elimina-se a vantagem fiscal de manter subsidiárias em jurisdições de baixa tributação.

Exemplo:

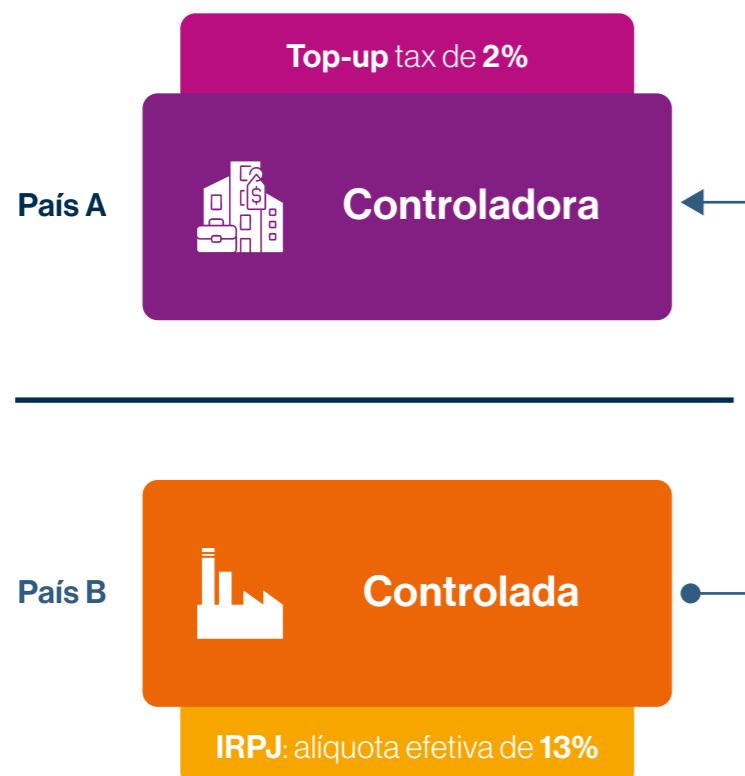
- Matriz em Alemanha (tributação 25%) e subsidiária em Bermudas (tributação 0%). Sob a IIR, a Alemanha cobrará os 15% mínimos sobre os lucros da subsidiária nas Bermudas.



Empresas multinacionais se sujeitarão a uma alíquota efetiva mínima de 15%, a partir de 2023.

MNEs: receita bruta mínima de EUR 750 milhões, vide Ação 13 do BEPS (CbC-Report)

Principal regra é a de inclusão de renda (*income inclusion rule - IIR*): se uma filial ou empresa controlada no exterior se sujeitar a uma alíquota efetiva inferior a 15% na origem, a diferença será objeto de tributação na jurisdição da matriz/controladora (“*top-up tax*”).



2. ***Undertaxed Payments Rule (UTPR)***

Regra sobre Pagamentos Subtributados (ou “Top-up tax secundário”)

A UTPR funciona como um complemento secundário à IIR. É aplicada quando a matriz não tributa suficientemente (ou não aplica a IIR) sobre subsidiárias estrangeiras subtributadas.

Permite que países onde outras subsidiárias do mesmo grupo multinacional operam apliquem a tributação complementar (“*top-up tax*”) até alcançar a alíquota mínima global. Ela impede que grupos multinacionais evitem o Pilar 2 reorganizando a localização de suas matrizes em países que não adotam ou não aplicam a IIR adequadamente.

Exemplo

- Se a matriz estiver localizada em país sem IIR (ex.: Emirados Árabes) e uma subsidiária do mesmo grupo na França fizer pagamentos para outra subsidiária na Irlanda (tributada a 5%), a França poderá aplicar o UTPR e cobrar um imposto adicional para atingir os 15%.

3. ***Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)***

Imposto Complementar Mínimo Doméstico Qualificado

O QDMTT é um imposto doméstico opcional que os países podem introduzir para evitar que outras jurisdições tributem o lucro que deixou de ser tributado na origem.

Ou seja, seu objetivo é permitir que os países de origem tributem a diferença entre o imposto doméstico efetivo aplicado a multinacionais e o piso global de 15%. É uma maneira do país reter receitas fiscais que, caso contrário, seriam cobradas pelo país sede (via IIR) ou outro país (via UTPR).

O imposto doméstico (QDMTT) é projetado para ser reconhecido pelas regras GloBE, eliminando dupla tributação.

Exemplo

- Se uma multinacional tem operações no Brasil com carga tributária efetiva de 10%, o Brasil pode instituir o QDMTT para cobrar os 5% adicionais localmente, evitando que sejam cobrados no país da matriz ou outro país por meio da IIR/UTPR.

4. Subject to Tax Rule (STTR)

Regra Sujeita à Tributação (regra complementar separada)

O STTR é uma regra separada (mas associada ao Pilar 2), destinada a pagamentos específicos entre empresas relacionadas, como juros e *royalties*.

Aplica-se especialmente a países em desenvolvimento que frequentemente perdem receita tributária por meio de pagamentos passivos para jurisdições de baixa tributação.

A STTR estabelece que os países-fonte podem reter na fonte até 9% sobre pagamentos passivos entre empresas relacionadas se o beneficiário estiver sujeito a uma baixa tributação.

Exemplo

- Uma subsidiária mineradora no Chile paga *royalties* para uma afiliada em um paraíso fiscal com tributação próxima a 0%. Pelo STTR, o Chile pode reter 9% desses *royalties* na fonte, independentemente das demais regras GloBE.



Pelas regras do Pilar 2, somente impostos sobre renda ou lucros contam para atingir os 15%. *Royalties ad valorem* ou específicos sobre produção não são considerados “Covered Taxes” no cálculo da alíquota efetiva.

A OCDE esclarece que “*imposições fiscais sobre recursos naturais estreitamente vinculados à extração* (por exemplo, aqueles cobrados de maneira fixa ou com base na quantidade, volume ou valor dos recursos extraídos, em vez de sobre o lucro líquido ou os resultados) não são considerados Covered Taxes, exceto quando tais imposições fiscais atendam ao critério do teste ‘in lieu of’”. Assim, incentivos concedidos sobre *royalties* incidentes sobre a produção, calculados *ad valorem* e não em substituição ao imposto sobre a renda, não são afetados pelas regras do GloBE. No entanto, *royalties* calculados sobre lucros, semelhantes ao imposto sobre a renda, podem ser considerados como tributos abrangidos.

Isso significa que uma mineradora poderia estar pagando, por exemplo, 5% do faturamento em *royalties* a um país (o que pode equivaler a uma carga substancial), mas se o imposto de renda dela for, digamos, 10%, a regra GloBE enxerga apenas 10% – resultando em 5% de *top-up tax* devido em outro lugar para chegar a 15%. O país fonte, nesse caso, apesar de ter capturado receita via *royalties*, poderia perder 5% de arrecadação em favor de um país estrangeiro porque seu imposto sobre lucros era baixo.

Essa distorção parece afrontar a soberania nacional quanto à definição da composição de incidências fiscais sobre os seus RNNR.

Pillar 2 e o adicional da CSLL



LEI N. 15.079/2024 E INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 2.228/2024

- **Tributação mínima global:** objetivo de conter a competição fiscal (limite de 15%) e problemas residuais de BEPS.
 - Cenário de declínio da alíquota do IR corporativo
 - Fragmentação de atividades e criação de regimes especiais de tributação
 - Tributação mínima de 15%, independentemente da jurisdição (QDMTT, IIR ou UTPR)
- Limita **indiretamente** o poder dos Estados de usar o sistema tributário de forma **indutora** ou **extrafiscal**
- **Eficácia:** Estados permanecem soberanos para conceder o incentivo, mas se a ETR for inferior a 15% para grupos multinacionais abrangidos, o incentivo fiscal se torna inefetivo.
 - Manter o incentivo pode representar **transferência (parcial) do poder de tributar** para outras jurisdições via IIR e UTPR
 - Países **não podem** conceder incentivos fiscais relacionados ao Pilar 2 (*"any benefits that are related to such rules"*), sob pena de o tributo complementar não ser qualificado.

Apesar de inexistir *carve-out* para indústrias extractivas no Pilar 2, a regra da exclusão do lucro baseada na substância pode ter o efeito prático de excluir os RNNR do âmbito das novas regras ou reduzir seu impacto. Isto é: setores intensivos em capital e mão-de-obra, como mineração, óleo e gás, poderão se beneficiar da previsão legal de que uma parte dos lucros associados a investimentos substanciais não seja afetada pelo QDMTT ou *top-up tax*.

A Lei n. 15.079/2024 estabeleceu essa previsão nos artigos 22 a 25. O art. 23 estabelece que a exclusão do lucro baseada na substância para a jurisdição será a soma da exclusão baseada na folha de pagamento com a exclusão baseada nos ativos tangíveis para cada entidade constituinte.

A exclusão baseada na folha de pagamento é aplicável às entidades constituintes situadas na jurisdição. Essa exclusão corresponde a 5% dos custos elegíveis da folha salarial dos empregados elegíveis que desempenhem atividades para o grupo multinacional naquela localidade. Não são considerados nesse cálculo os custos capitalizados e incluídos no valor contábil dos ativos tangíveis elegíveis. Também ficam excluídos os custos relacionados aos Rendimentos do Transporte Marítimo Internacional e às Atividades Auxiliares relacionadas. Essa exclusão ocorre desde que tais rendimentos sejam retirados do cálculo do lucro ou prejuízo GloBE no ano fiscal, conforme definido no ato mencionado pelo artigo 3º da mesma lei.

Já a exclusão baseada em ativos tangíveis corresponde a 5% do valor contábil dos ativos tangíveis elegíveis situados na respectiva jurisdição. A Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024, que regulamenta a Lei n. 15.079/2024, estabelece em seu artigo 77, §2º, que consideram-se “Ativos Tangíveis Elegíveis”: (1) ativos imobilizados localizados na jurisdição; (2) recursos naturais localizados na jurisdição; (3) direito de uso do arrendatário sobre ativos tangíveis localizados na jurisdição; e (4) licença ou acordo similar com o governo para uso de bens

imóveis ou exploração de recursos naturais que implique investimentos significativos em ativos tangíveis.

Vê-se que todos os itens listados na Instrução Normativa atendem à realidade das indústrias extractivas, favorecendo o reduzido impacto do Pilar 2 para suas atividades.

CÁLCULO

- **Aliquota Efetiva:** calculada como a razão entre os “Tributos Abrangidos” sobre a Renda e o Lucro “GloBE” (lucro contábil ajustado conforme a Lei e a IN).
- **Percentual do Adicional de CSLL:** definido pela diferença entre a Alíquota Padrão de 15% e a Alíquota Efetiva. Caso não haja diferença positiva, o Adicional não será devido.
- **Lucros Excedentes:** base de cálculo para o Adicional, obtida pela subtração do Lucro “Substancial” do Lucro Líquido GloBE.
- **Lucro Baseado na Substância:** apurado com base nos custos relacionados à folha de pagamento e aos ativos tangíveis.
- **Exigibilidade do Adicional de CSLL:** entra em vigor a partir de julho de 2026, utilizando como referência as apurações de 2025.

Caso o Grupo de Empresas Multinacional de uma Entidade Constituinte tenha auferido receita de, no mínimo, EUR 750 milhões, em dois dos quatro últimos anos e não esteja amparada pelas regras de safe harbor, essa Entidade Constituinte deverá aplicar as regras GloBE.

SAFE HARBOR



Teste da Jurisdição de Baixa Relevância

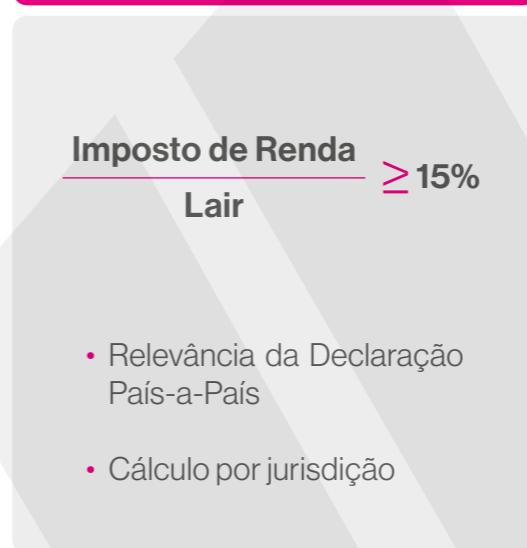


Receita GloBE < EUR 10 mi
Prejuízo Globe < EUR 1 mi

Cálculo simplificado que deve considerar:
(i) a receita total;
(ii) os lucros antes dos impostos.



Teste da Alíquota Efetiva



Imposto de Renda
Lair $\geq 15\%$

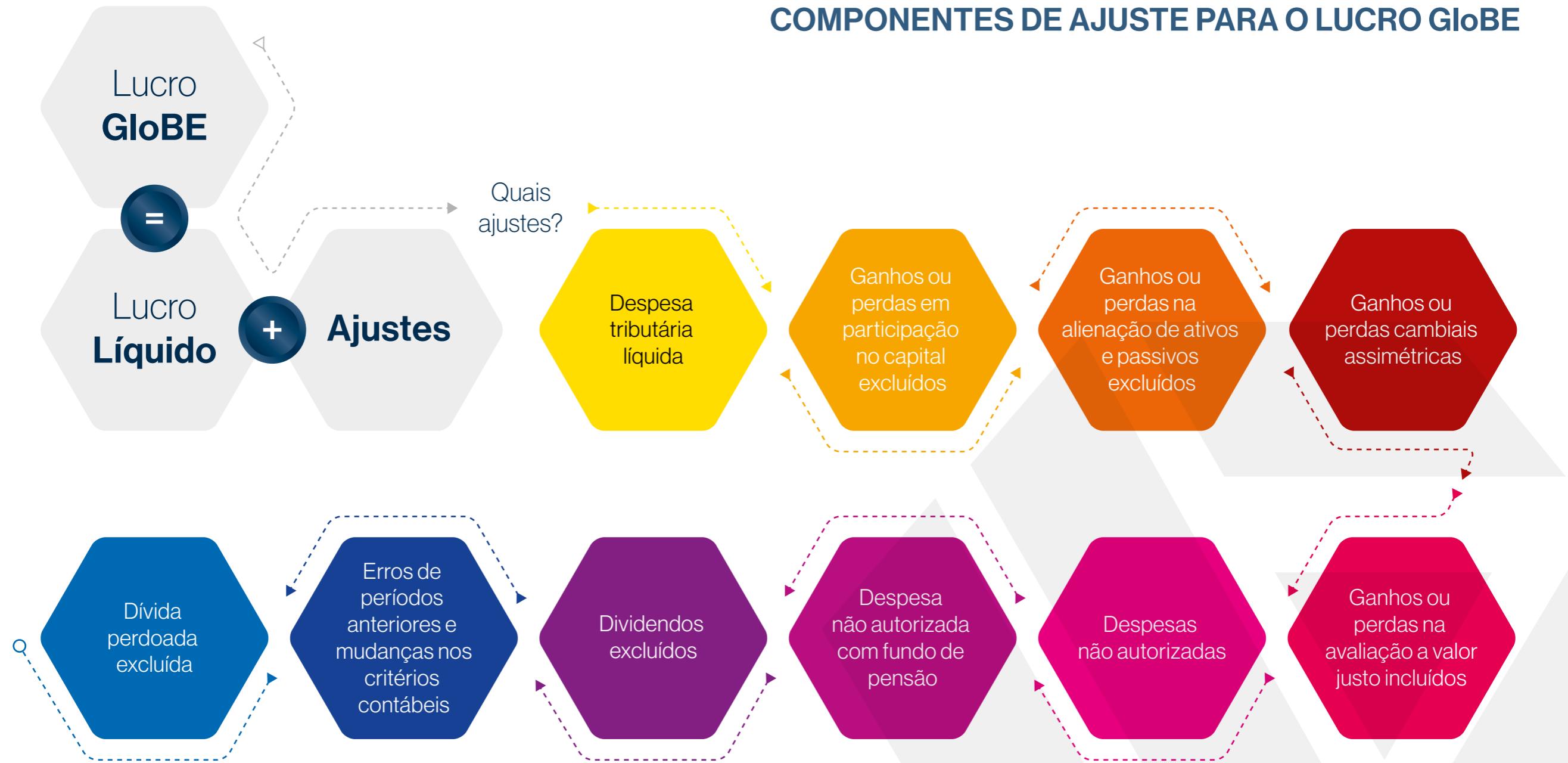
- Relevância da Declaração País-a-País
- Cálculo por jurisdição



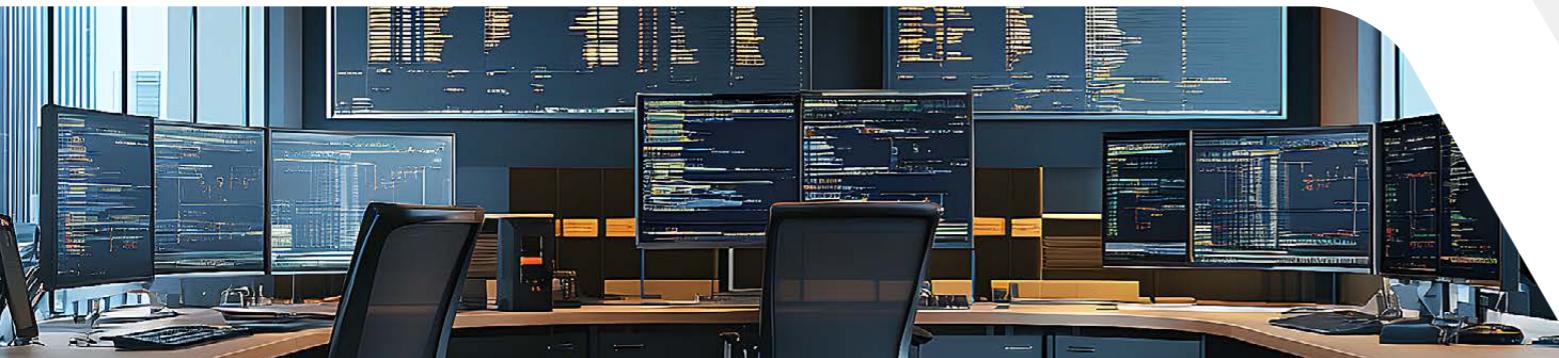
Teste do Lucro Excedente

- Caso o cálculo do lucro excedente, baseado na folha de pagamento e nos ativos tangíveis, seja superior ao Lucro GloBE, não há necessidade de aplicação dos cálculos detalhados.

COMPONENTES DE AJUSTE PARA O LUCRO GloBE



FLUXO DE CÁLCULO DO ADICIONAL DE CSLL



Glossário

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Conjunto de ações coordenadas pela OCDE para combater a erosão da base tributária e o deslocamento artificial de lucros para jurisdições com pouca ou nenhuma tributação.

Covered Taxes

Tributos considerados no cálculo da alíquota efetiva sob o Pilar 2. Abrangem impostos sobre renda e lucros. Royalties ad valorem e outros tributos sobre produção não são cobertos, salvo exceções («in lieu of test»).

Exclusão Baseada na Substância

Dedução parcial do lucro GloBE equivalente a:

- 5% da folha de pagamento de empregados elegíveis.
- 5% do valor dos ativos tangíveis elegíveis, como jazidas, maquinário, imóveis, etc.

GloBE (Global Anti-Base Erosion Rules)

Conjunto de regras do Pilar 2 que estabelece uma tributação mínima global (15%) para lucros de multinacionais, independentemente da jurisdição em que operem.

IIR (Income Inclusion Rule)

Regra primária do Pilar 2. Permite que o país da controladora tribute os lucros de subsidiárias que estejam sujeitas a tributação inferior a 15% no país onde operam.

Lucro GloBE

Lucro contábil ajustado pelas regras do Pilar 2 para fins de cálculo da alíquota efetiva e do imposto adicional.

Montante A

Nova regra de alocação de lucros que atribui 25% do lucro residual (acima de 10% da margem) às jurisdições de mercado. Inaplicável às indústrias extrativas.

Montante B

Padroniza a remuneração por funções básicas de marketing e distribuição em jurisdições de mercado. Pode ser aplicado a partes do grupo extrativo envolvidas em atividades comerciais no exterior.

Pilar 1

Propõe a redistribuição parcial de lucros de grandes empresas digitais e de consumo para os países onde estão localizados seus mercados. O “Montante A” e o “Montante B” são seus principais componentes.

Pilar 2

Define um piso de tributação efetiva de 15% para multinacionais com receita anual superior a EUR 750 milhões. Incide sobre qualquer setor, inclusive o extrativo.

QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)

Imposto complementar mínimo doméstico. Permite que o país de origem da operação tribute localmente a diferença para o mínimo global (15%), evitando que a receita vá para outra jurisdição.

Safe Harbor

Mecanismo de simplificação que dispensa a aplicação das regras GloBE em determinadas jurisdições, desde que atendidos requisitos mínimos de receita, lucro e alíquota efetiva.

STTR (Subject to Tax Rule)

Regra complementar voltada a países em desenvolvimento. Autoriza a retenção na fonte de até 9% sobre pagamentos passivos (como royalties e juros) entre partes relacionadas, quando o beneficiário estiver em país de baixa tributação.

Top-up Tax

Tributo complementar exigido para atingir a alíquota mínima de 15%. Pode ser aplicado pela matriz (via IIR), por outros países (via UTPR) ou pela própria jurisdição (via QDMTT).

UTPR (Undertaxed Payments Rule)

Regra secundária, acionada quando a matriz está em um país que não aplica a IIR. Permite que outros países onde o grupo opera cobrem o imposto complementar até 15%.

williamfreire.com.br

SÃO PAULO - SP

Av. Angélica, 2.491
Conjunto 161 • Higienópolis • CEP 01227-200
+55 11 3294 6044

BELO HORIZONTE - MG

Av. Afonso Pena, 4.100
12º andar • Cruzeiro • CEP 30130-009
+55 31 3261 7747

BRASÍLIA - DF

SCN-Q2 • Bloco A
5º andar • Corp. Financial Center • CEP 70712-900
+55 61 3329 6099



Foto: AVRA.COM.BR

Ilustrações: Marcato Frontoura de Oliveira