

# NOTA TÉCNICA

CBT/TN/08/21



SOLUÇÃO ASSENTE EM DOIS PILARES PROPOSTA PELOS  
MEMBROS DO QUADRO INCLUSIVO PARA DAR RESPOSTA AOS  
DESAFIOS FISCAIS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA



AFRICAN TAX  
ADMINISTRATION FORUM

FORUM SUR  
L'ADMINISTRATION  
FISCALE AFRICAINE

## CONTEXTO

Na sequência de vários anos de negociações altamente complexas e difíceis, o Quadro Inclusivo (QI) emitiu, no dia 8 de Outubro de 2021, uma solução assente em dois pilares para dar resposta aos desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia. Trata-se de um acordo que resulta num conjunto de regras ao abrigo de dois pilares e que altera significativamente as regras fiscais internacionais vigentes durante os últimos 100 anos. Contudo, 4 dos 140 membros do Quadro Inclusivo ainda não aderiram ao acordo.

O acordo assume o formato de uma declaração política de alto nível e inclui um plano de implementação detalhado que descreve todo o trabalho que deverá ser desenvolvido no sentido de implementar a solução assente em dois pilares descrita no corpo da declaração. Inclui um calendário com os principais marcos que o QI deverá alcançar nos anos vindouros.

A presente Nota Técnica expõe os pormenores da declaração do QI e fornece vários comentários promovidos pelo ATAF (nos campos assombrados) em relação à declaração.

# 1 REGRAS NO ÂMBITO DO PILAR UM

## ÂMBITO DAS NOVAS REGRAS RELATIVAS AO MONTANTE A

As empresas às quais se aplicarão as regras do Montante A são as empresas multinacionais (EMN) com um volume de negócios mundial superior a 20 mil milhões de euros e uma rentabilidade acima de 10% (isto é, lucros brutos/receitas) calculada por um mecanismo de cláusulas de média. O limiar do volume de negócios deverá ser revisto para baixo para 10 mil milhões de euros, mas essa revisão fica subordinada a uma implementação bem-sucedida, incluindo à segurança fiscal sobre o Montante A. A respectiva revisão começa 7 anos após a entrada em vigor do acordo, e deve ser concluída dentro do prazo de um ano. Os sectores de extração mineira e de serviços financeiros regulamentados estão excluídos das novas regras relativas ao Montante A.

A estimativa actual da OCDE é que as novas regras do Montante A aplicar-se-ão a pouco mais de 100 EMN, incluindo as maiores e mais rentáveis empresas digitais que juntas possivelmente representam até 40% dos lucros mundiais que serão redistribuídos ao abrigo do Montante A.

## NEXO

Haverá uma nova regra de conexão com finalidade especial que permitirá a atribuição do montante A a uma determinada jurisdição de mercado quando a EMN que está dentro do âmbito das regras do Pilar Um obtiver receitas no valor mínimo de 1 milhão de euros a partir dessa jurisdição. No caso de jurisdições de menor dimensão com um PIB inferior a 40 mil milhões de euros, o valor da conexão será fixo em 250 000 euros.

A regra de conexão com finalidade especial aplica-se apenas para determinar se uma jurisdição é elegível à atribuição do Montante A ou não. A Declaração diz que os custos de conformidade (incluindo o rastreio de pequenas quantidades de vendas) serão limitados a um mínimo.

1. [GDP \(current US\\$\) | Data \(worldbank.org\)](#)

2. *Benim, Botswana, Burkina Faso, Cabo Verde, Camarões, República do Congo, Djibuti, Eswatini, Gabão, Libéria, Maurícias, Namíbia, Senegal, Seicheles, Serra Leoa, Tunísia e Zâmbia*

Com base nos dados do Grupo do Banco Mundial<sup>1</sup> 17 membros africanos do Quadro Inclusivo<sup>2</sup> beneficiarão actualmente da redução do valor mínimo das receitas de conexão para 250.000 euros.

## QUANTIFICAÇÃO

Para as EMN que estão dentro do âmbito de aplicação das regras do Pilar Um, 25% do lucro residual, definido como lucro acima de 10% das receitas, será atribuído às jurisdições de mercado conexas, utilizando uma fórmula de repartição baseada nas receitas.

Com base nas estimativas da OCDE, o lucro residual das EMN no âmbito da definição acima referida será de aproximadamente 500 mil milhões de USD por ano e, portanto, 125 mil milhões de dólares (25%) desse lucro residual serão repartidos entre as jurisdições de mercado conexas ao abrigo do Montante A.

As estimativas do ATAF indicam que os lucros atribuíveis ao abrigo do Montante A poderão ser inferiores às estimativas da OCDE e cerca de 95 mil milhões de dólares, calculados com base numa atribuição de 25% dos lucros residuais.

No passado, o ATAF manifestou ao QI a sua preocupação de que estas propostas não resultem numa repartição suficiente e adequada dos lucros das EMN às jurisdições de mercado conexas e solicitou que no mínimo 35% dos lucros residuais fossem reafectados às jurisdições conexas.

O ATAF irá acompanhar de perto o impacto do montante A nos países africanos e continuaremos a solicitar que uma maior percentagem do lucro residual das EMN seja reafectada às jurisdições de mercado para corrigir o actual desequilíbrio na atribuição de direitos fiscais entre as jurisdições de residência e de origem, o que favorece as jurisdições de residência em detrimento das jurisdições de origem.

## ORIGEM DAS RECEITAS

As receitas serão atribuídas às jurisdições do mercado final onde os bens ou serviços são utilizados ou consumidos. Para facilitar a aplicação deste princípio, serão desenvolvidas regras de origem pormenorizadas para categorias específicas de transações. Ao aplicar as regras de origem, uma EMN deve utilizar um método fiável baseado nos factos e circunstâncias específicas da EMN.

A formulação técnica actual das regras relativas à origem das receitas inclui a proposta do ATAF de que quando uma MNE não consegue determinar o local de consumo de uma parte das receitas provenientes da venda de produtos acabados a clientes finais através de um distribuidor independente (Tail-End Revenue), as regras para determinar onde surge essa receita, em determinadas circunstâncias, considerarão a receita como surgindo em jurisdições de baixo rendimento utilizando uma fórmula de atribuição de receitas a jurisdições de baixo rendimento.

O QI também está a trabalhar no sentido de definir a opção de "Jurisdição de Baixo Rendimento" e "Fórmula de atribuição de receitas a jurisdições de baixo rendimento". O ATAF está a acompanhar de perto esse trabalho de concepção para assegurar a equidade na atribuição das receitas provenientes da venda de produtos acabados a clientes finais através de um distribuidor independente às jurisdições afectadas. O ATAF continuará também a mobilizar os membros africanos do QI para pressionar por esta equidade.

## DETERMINAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL

Para as EMN que estão dentro do âmbito de aplicação das regras do Pilar Um, a medida relevante dos lucros ou perdas será calculada da óptica da contabilidade financeira com base nos resultados, com um pequeno número de ajustamentos. As perdas serão reportadas.

## SEGMENTAÇÃO

A segmentação só se aplicará em circunstâncias excepcionais em que, com base nos segmentos divulgados nas contas financeiras, um segmento cumpre os requisitos das regras do Pilar Um.

## PROTECÇÃO DOS LUCROS DE MARKETING E DE DISTRIBUIÇÃO

Quando o lucro residual de uma EMN já é tributado numa jurisdição de mercado conexa, uma protecção conferida aos lucros de marketing e distribuição limitará o valor do lucro residual que pode ser atribuído àquela jurisdição de mercado através do montante A.

## ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

Será eliminada a dupla tributação dos lucros atribuídos às jurisdições de mercado utilizando quer o método da isenção quer o método do crédito. As entidades que auferem o lucro residual serão incumbidas da responsabilidade fiscal.

## SEGURANÇA FISCAL

As EMN que estão dentro do âmbito de aplicação das regras do Pilar Um estão sujeitas a um mecanismo obrigatório de prevenção e resolução vinculativa de contenciosos, que evitará a dupla tributação do montante A, e resolverá todos os contenciosos tributários referentes ao Montante A (por exemplo, contenciosos ligados a preços de transferência e lucros comerciais). Contestações relativas a se ou não a questão está relacionada com o Montante A serão resolvidas de forma obrigatória e vinculativa, sem atrasar o mecanismo substantivo de prevenção e resolução de contenciosos.

Será considerada a criação de um mecanismo de resolução de contenciosos relativos ao Montante A, cuja adesão será facultativa mas cujas decisões serão vinculativas, para as economias em desenvolvimento que serão elegíveis em função do adiantamento da avaliação inter pares ao abrigo da Acção 14 do combate à Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros (BEPS)<sup>3</sup> e que tenham poucos ou nenhuns contenciosos relativos ao Procedimento de Acordo Mútuo (MAP). A elegibilidade de uma jurisdição para este mecanismo facultativo será revista regularmente; as jurisdições declaradas inelegíveis por uma avaliação inter pares permanecerão inelegíveis em todos os anos subsequentes.

A maior preocupação do ATAF em relação ao projecto da OCDE de Outubro 2020 reside na sua proposta de impor um mecanismo obrigatório de resolução de contenciosos a todos os membros do Quadro Inclusivo para questões relacionadas com o Montante A.

O ATAF opôs-se veementemente à proposta, uma vez que a última imporá um processo dispendioso e intensivo em recursos a muitos países africanos que já sofrem de capacidades limitadas e que incorrem poucos riscos de dupla tributação.

O ATAF conseguiu que os membros do Quadro Inclusivo acordassem em não impor o mecanismo obrigatório de resolução de contenciosos a muitos dos países em África e a outros países em desenvolvimento. Ao invés disso, os países africanos e em desenvolvimento poderão aderir a um mecanismo facultativo de resolução vinculativa de contenciosos relacionados com o Montante A, desde que sejam elegíveis para adiantamento da avaliação inter pares a ser realizada ao abrigo da Acção 14 do combate à Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros (BEPS)<sup>4</sup> e que tenham poucos ou nenhuns contenciosos relativos ao Acordo de Procedimento Mútuo (MAP). A elegibilidade de uma jurisdição para este mecanismo facultativo será revista regularmente; as jurisdições declaradas inelegíveis por uma avaliação inter pares permanecerão inelegíveis em todos os anos subsequentes. Consideramos este acordo uma grande conquista para África.

A adesão facultativa significaria que, quando houvesse um contencioso cuja resolução MAP fracassasse, o contencioso apenas seria levado ao mecanismo vinculativo de resolução de contenciosos se ambos os países envolvidos optassem por tal recurso por via das suas Autoridades Competentes.

O ATAF, em estreita colaboração com os seus membros, contribuirá para a concepção do mecanismo facultativo a fim de assegurar que a sua concepção seja adequada aos países africanos, e para a definição dos termos gerais tais como "regularmente" e "baixos níveis de MAP" para maior clareza.

## MONTANTE B

Será simplificada e racionalizada a aplicação do princípio de cobrança do preço de mercado em plena concorrência às actividades de comercialização e distribuição realizadas no país sede, com especial ênfase nas necessidades dos países de baixa capacidade. Este trabalho será concluído até ao final de 2022.

O ATAF e os seus membros manifestaram o seu apoio à introdução de uma regra de simplificação dos preços de transferência para actividades de distribuição e comercialização e a Posição Africana Comum da União Africana declara que a regra de simplificação dos preços de transferência (Montante B) deve ter um âmbito de aplicação alargado para assegurar maior segurança fiscal.

Uma vez que a concepção técnica do Montante B ainda está na fase inicial, o ATAF continuará a apelar para que um vasto leque de actividades de distribuição e marketing seja abrangido pelo Montante B, inclusive actividades de agência de vendas, de comissionista e de repartição de riscos limitados e médios.

## ADMINISTRAÇÃO

O cumprimento fiscal será racionalizado (incluindo as obrigações de declaração) e permitirá às EMN gerir o processo através de uma única entidade.

## MEDIDAS UNILATERAIS

A Convenção Multilateral (MLC) exigirá que todas as partes eliminem todos os impostos sobre serviços digitais e outras medidas análogas em relação a todas as empresas, e que se comprometam a não introduzir tais medidas no futuro. A partir de 8 de Outubro de 2021 e até 31 de Dezembro de 2023 ou até à entrada em vigor da MLC, não serão impostos a nenhuma empresa novos impostos sobre Serviços Digitais e outras medidas análogas relevantes. A modalidade de eliminação dos actuais impostos sobre Serviços Digitais e outras medidas análogas relevantes será devidamente coordenada. O QI tomou nota dos relatórios de alguns membros informando que as disposições transitórias estão a ser discutidas de forma expedita.

3. As condições de elegibilidade para o adiantamento da avaliação inter pares ao abrigo da Acção 14 da BEPS estão previstas no parágrafo 7 da actual Metodologia de Avaliação da Acção 14 publicada como parte dos documentos de avaliação inter pares da Acção 14, que se encontram disponíveis em [BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents \(oecd.org\)](https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf)

4. As condições de elegibilidade para o adiantamento da avaliação inter pares ao abrigo da Acção 14 da BEPS estão previstas no parágrafo 7 da actual Metodologia de Avaliação da Acção 14 publicada como parte dos documentos de avaliação inter pares da Acção 14, que se encontram disponíveis em [HYPERLINK "https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf" BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents \(oecd.org\)](https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf)

A MLC representa um compromisso político significativo por parte dos membros do QI que aderiram ao acordo, e para os países que não aderiram ao acordo. O ATAF é de opinião que não deve ser exercida pressão política sobre os membros do QI para eliminar os impostos sobre serviços digitais e outras medidas similares relevantes, mas sim que seja dada uma interacção e orientação significativas a estes países sobre quaisquer possíveis ganhos económicos que possam receber com a adesão ao acordo. O ATAF está pronto para fornecer apoio técnico aos membros que forem obrigados a eliminar os Impostos sobre Serviços Digitais existentes e outras medidas análogas relevantes, bem como para aqueles que ainda não o fizeram.

O termo "outras medidas análogas relevantes" ainda não foi definido pelo QI. Mais uma vez, o ATAF, em estreita colaboração com os seus membros, contribuirá para a elaboração da definição a fim de tentar assegurar que a definição seja apropriada para os países africanos. Também contribuiremos para a elaboração da MLC.

## IMPLEMENTAÇÃO

De acordo com o plano de implementação, será elaborada e aberta para assinatura em 2022 a Convenção Multilateral (MLC), instrumento multilateral através do qual o Montante A será implementado. O montante A entrará em vigor em 2023. Foi anexo à Declaração do Quadro Inclusivo o plano de implementação pormenorizado.

# 2 REGRAS PROPOSTAS NO ÂMBITO DO PILAR DOIS

## CONCEPÇÃO GERAL

O Pilar Dois consiste em:

- duas regras nacionais interligadas (que juntas reúnem os requisitos das Regras Mundiais de Combate à Erosão da Base Tributária (GloBE): (i) uma Regra de Inclusão de Rendimentos (IIR), que impõe um imposto adicional a uma empresa-mãe quando a taxa do tributo imposto sobre o rendimento de uma entidade filial ou subordinada é menor à taxa do país sede; e (ii) uma Regra de Pagamento de Imposto sobre Rendimentos Subtributados (UTPR), que consequentemente nega deduções e exige um ajustamento equivalente na medida em que o rendimento subtributado de uma entidade filial ou subordinada não esteja sujeito a imposto ao abrigo da IIR; e
- uma regra baseada no Tratado (a Regra do Sujeito Passivo (STPR)) que permite às jurisdições de origem reter na fonte um imposto limitado sobre certos pagamentos efectuados a partes relacionadas que estão sujeitas a uma taxa de imposto inferior a um mínimo determinado no Tratado. A STPR será creditada como um imposto ao abrigo das regras GloBE.

## ESTATUTO DAS REGRAS NO ÂMBITO DO PILAR DOIS

As regras do GloBE terão o estatuto de uma abordagem colectiva. Por conseguinte, os membros do Quadro Inclusivo:

- não são obrigados a adoptar as regras GloBE, mas, se o decidirem fazer, implementarão e administrarão as regras de forma coerente com os resultados previstos no Pilar Dois, incluindo em consonância com as regras modelo e as orientações acordadas pelo Quadro Inclusivo.
- aceitarão a aplicação que os restantes membros do Quadro Inclusivo dão às regras GloBE, e acordarão a sequência e prevalência das regras

bem como a protecção a dar aos lucros de marketing e distribuição.

## ÂMBITO

As regras do GloBE aplicar-se-ão às EMN que atinjam um limiar de volume de negócios de 750 milhões de euros, conforme determinado no âmbito da Acção 13 do BEPS (Relatório País a País (CbCR)). Contudo, os países têm a liberdade de aplicar a Regra IIR às EMN com sede nacional, mesmo que não atinjam o limiar.

Entidades governamentais, organizações internacionais, organizações sem fins lucrativos, fundos de pensões ou fundos de investimento que sejam Entidades-Mãe Finais (UPE) de um Grupo EMN ou quaisquer veículos de detenção utilizados por tais entidades, organizações ou fundos não estão sujeitos às regras GloBE.

## CONCEPÇÃO DAS REGRAS

A Regra IIR atribui um imposto majorado às empresas com base numa abordagem descendente sujeita a uma regra de separação de propriedade para as participações inferiores a 80%.

A UTPR atribui o imposto majorado à empresa-mãe em função da taxa de imposta inferior paga nas jurisdições das filiais ou entidades subordinadas, incluindo aquelas localizadas na jurisdição da empresa-mãe. As regras GloBE prevêm uma exclusão da UTPR para as EMN na fase inicial da sua actividade internacional, definidas como empresas multinacionais que possuem um máximo de 50 milhões de euros de activos corpóreos no estrangeiro e que operam em não mais do que 5 outras jurisdições<sup>5</sup>. Esta exclusão é limitada a um período de 5 anos após a EMN passar a estar dentro do âmbito de aplicação das regras GloBE. Para as EMN que estão dentro do âmbito de aplicação das regras GloBE desde o início da sua actividade, o período de 5 anos começará no momento em que a regra UTPR entrar em vigor.

5. Considera-se que uma EMN opera numa jurisdição se essa EMN tiver uma Entidade Constituinte nessa jurisdição, tal como definida para efeitos das regras GloBE.