

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO 17

PREFÁCIO 19

PARTE I

O adicional da CSLL e o sistema tributário brasileiro

ALGUMAS (MUITAS) INDAGAÇÕES JURÍDICAS SOBRE O ADICIONAL DA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO 23

Ricardo Mariz de Oliveira

Primeira indagação: qual a verdadeira natureza do adicional dentro do
espectro constitucional? 25

Segunda indagação: o tratamento diferenciado tem validade constitucional? 27

Terceira indagação: foi observado o princípio da legalidade? 29

Quarta indagação: é constitucional a delegação de competência para a RFB? 31

Quinta indagação: há limites para as remissões a diretrizes da OCDE? 33

Sexta indagação: é possível impedir a defesa de direitos? 36

Sétima indagação: como aplicar a anterioridade nonagesimal? 37

Oitava indagação: como vai se comportar o Poder Judiciário? 37

PRIMEIRAS REFLEXÕES SOBRE AS NORMAS QUE INTRODUZIRAM A TRIBUTAÇÃO
MÍNIMA GLOBAL DA RENDA – PILAR 2 41

Elidie Palma Bifano

1 Introdução 41

2 Instituição do Adicional de CSL para fins de adesão às Regras GloBE:
a Lei n. 15.079/2024 43

2.1 A Justificação do PL n. 3.817/2024 43

2.2 Vigência da Lei n. 15.079/2024 frente à Medida Provisória n. 1.262/2024 45

2.3 A inspiração da Lei n. 15.079/2024 e da Instrução Normativa
RFB n. 2.228/2024 46

3 O uso do Adicional de CSL para dar efetividade às Regras GloBE está autorizado no sistema jurídico brasileiro?	48
4 Instrução Normativa n. 2.228/2024: norma administrativa não suportada no sistema jurídico?	50
4.1 As delegações da Lei n. 15.079/2024	50
4.2 Breve exame das disposições da Instrução Normativa n. 2.228/2024	52
5 A questão dos incentivos fiscais e as Regras GloBE	53
6 Uma curiosidade jurídica: o art. 36 da Lei n. 15.079/2024	55
7 Conclusões	56
A ADOÇÃO DO <i>PILLAR 2</i> NO BRASIL: PARTICULARIDADES BRASILEIRAS E QUESTÕES CONSTITUCIONAIS	57
<i>Leonardo Aguirra de Andrade</i>	
Introdução	57
1 A regra da anterioridade	60
2 Um Adicional de CSL com uma base de cálculo diferente da base de cálculo da própria CSL e o § 4º do art. 195 da Constituição Federal	65
3 A violação da igualdade e a discriminação de grupos multinacionais	68
4 Legalidade	80
Conclusões	84
Referências	86
O ADICIONAL DA CSL E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	89
<i>Rodrigo Maito da Silveira</i> <i>Gustavo Alano Moretti</i>	
1 Introdução	89
2 Princípio da igualdade tributária	91
3 (In)compatibilidade do Adicional da CSL com o princípio da igualdade tributária	95
4 Conclusões	103

ADICIONAL DE CSL: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SUJEITA AOS PRINCÍPIOS DA REALIZAÇÃO, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA SOLIDARIEDADE E DA EQUIDADE NO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL	105
<i>Fabiana Carsoni Fernandes</i>	
1 Introdução	105
2 O <i>Pillar 2</i> : diretrizes e objetivos	107
3 As regras GloBE no Brasil: o Adicional de CSL	113
4 A natureza jurídica do ACSL	115
5 O regime jurídico do ACSL: a realização da renda, a solidariedade, a capacidade contributiva e a isonomia	123
6 Conclusões	138
REFLEXÕES CRÍTICAS ACERCA DO ADICIONAL DA CSLL	141
<i>Michell Przepiorka</i>	
<i>Alexandre Evaristo Pinto</i>	
1 Introdução	141
2 A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na Constituição Federal de 1988	142
3 IRPJ e CSLL: gêmeos bivitelinos ou univitelinos?	146
4 O adicional da CSLL: irmão adotado?	153
5 Considerações finais	159
6 Referências	160

PARTE II

Localização de entidades e o cálculo do lucro GloBE

LOCALIZAÇÃO DAS ENTIDADES CONSTITUINTES NA APLICAÇÃO DAS REGRAS DO ADICIONAL DA CSLL	165
<i>Camila Ramos Nasser Cabral</i>	
1 Introdução	165
2 As Entidades para as quais são apresentadas regras específicas de localização na IN RFB n. 2.228/2024	167
2.1 Entidades Transparentes	168
2.2 Estabelecimento Permanente	171
2.3 Entidades não Transparentes	174

3 A localização das Entidades para fins de cálculo da Alíquota Efetiva e do Adicional da CSLL	174
3.1 A localização de Entidades não Transparentes	174
3.2 A localização das Entidades Transparentes	176
3.3 A localização do Estabelecimento Permanente	178
4 Entidades com dupla localização e a mudança de localização	179
5 Conclusão	182
6 Referências	183
O CÁLCULO DO LUCRO GLOBE: AJUSTES PRINCIPAIS	185
<i>Lucas de Lima Carvalho</i>	
Introdução	185
Observações contextuais	187
1 Os passos para o cálculo e a alocação do tributo complementar	191
2 Principais ajustes ao Lucro ou Prejuízo Líquido Contábil da CE	193
2.1 Adições e exclusões	194
2.2 Despesa Tributária Líquida	196
2.3 Dividendos Excluídos	198
2.4 Ganhos ou perdas em Participação no Capital Excluídos	201
2.5 Ganhos ou Perdas na Avaliação a Valor Justo Incluídos	204
2.6 Ganhos ou perdas na alienação de ativos e passivos excluídos nos termos da Seção III do Capítulo V	205
2.7 Ganhos ou Perdas Cambiais Assimétricas	207
2.8 Despesas Não Autorizadas	209
2.9 Erros de Períodos Anteriores e Mudanças nos Critérios Contábeis	213
2.10 Despesa Não Autorizada com Fundo de Pensão	214
2.11 Dívida Perdoada Excluída	215
3 Demais ajustes do cálculo do Lucro ou Prejuízo GloBE	220
Considerações finais	222

PARTE III

Incentivos fiscais e crédito de tributo reembolsável qualificado

INCENTIVOS FISCAIS E CRÉDITO DE TRIBUTOS REEMBOLSÁVEL QUALIFICADO (ART. 15 DA IN 2.228/2024)	225
<i>Luiz Felipe Centeno Ferraz</i> <i>Audrei Okada Teixeira</i>	
1 Introdução	225
2 Do cálculo da alíquota efetiva do imposto complementar	226
3 Dos incentivos fiscais no contexto das regras do Pilar 2	227
4 Do crédito de tributo reembolsável qualificado	229
5 Incentivos fiscais no Brasil	234
6 Conclusão	237
IMPACTOS E DESAFIOS DA CONVERSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS EM CRÉDITO DE TRIBUTOS REEMBOLSÁVEL QUALIFICADO NO BRASIL	239
<i>Belisa Ferreira Liotti</i>	
1 Introdução	239
2 O impacto das Regras GloBE sobre os incentivos fiscais	241
2.1 Incentivos fiscais e o cálculo da alíquota efetiva	241
2.2 Mecanismos de mitigação sob as Regras GloBE	243
3 O Crédito de Tributo Reembolsável Qualificado (QRTC)	246
3.1 Requisitos para classificação como QRTC	246
3.2 O tratamento do QRTC no cálculo da alíquota efetiva	247
4 A adoção do Crédito de Tributo Reembolsável Qualificado no Brasil	250
4.1 Vantagens e desafios da conversão de incentivos fiscais brasileiros em QRTC	250
4.2 A opcionalidade do QRTC e sua compatibilidade com as Regras GloBE	254
5 Conclusão	256

<i>PILLAR 2 & QUALIFIED REFUNDABLE TAX CREDITS (QRTC) NO BRASIL:</i>	
DESAFIO À IMPLEMENTAÇÃO E O EXEMPLO DO REGIME DE LUCRO PRESUMIDO	259
<i>Leonardo Freitas de Moraes e Castro</i>	
<i>Raphael de Campos Martins</i>	
1 Introdução	259
2 Os créditos tributários reembolsáveis qualificados	261
3 O regime de lucro presumido	268
4 O regime de lucro presumido e as geradoras de energia renovável	269
5 Possíveis alternativas para evitar onerar excessivamente as geradoras de energia renovável	271
6 Considerações finais	274

PARTE IV

A exclusão do lucro baseada em substância

<i>PILLAR 2: OS DESAFIOS DE POLÍTICA FISCAL DA EXCLUSÃO DO LUCRO</i>	
BASEADA NA SUBSTÂNCIA	279
<i>Ramon Tomazela Santos</i>	
1 Introdução	279
2 A SBIE e o dilema da competição fiscal	280
3 A SBIE não constitui um tributo sobre <i>economic rents</i>	289
4 A SBIE e a inadequação de sua fórmula para o cálculo do retorno de rotina	292
5 Alternativas para o cálculo mais fidedigno dos lucros excedentes	293
6 SBIE e os efeitos na alocação dos fatores de produção (ativos tangíveis e mão de obra)	296
7 SBIE e o nível de desenvolvimento produtivo de um país	298
8 Conclusões	299
OS DESAFIOS DA REGRA DE EXCLUSÃO DO LUCRO COM BASE NA SUBSTÂNCIA NO	
CONTEXTO DO PILAR 2: IMPACTOS E ALTERNATIVAS PARA O BRASIL	301
<i>Fernando Tonanni</i>	
<i>Bruna Di Carlo</i>	
1 Introdução	301
2 A SBIE no Pilar 2	304

3 Tratamento da SBIE no Brasil	308
4 Críticas e desafios à SBIE global	312
4.1 A ausência de exclusão para ativos intangíveis e a falta de coerência com o princípio de criação de valor da OCDE	312
4.2 Desalinhamento entre o Pilar 2 e as diretrizes do BEPS: o critério de substância da Ação 5	315
4.3 Impactos no Brasil e em países em desenvolvimento	317
5 Propostas e caminhos para superar os desafios	320
6 Conclusão	322
7 Referências	323

A EXCLUSÃO DO LUCRO BASEADA NA SUBSTÂNCIA E O ADICIONAL DA CSLL: CRÍTICAS À LUZ DA POLÍTICA FISCAL DA OCDE E DO DIREITO INTERNO	327
--	-----

Daniel Serra Lima

Roberto Codorniz Leite Pereira

Introdução	327
1 A Exclusão do Lucro Baseada na Substância e a determinação do Adicional da CSLL	329
1.1 A função redutora da base de cálculo do Adicional da CSLL e as razões de política fiscal da OCDE	329
1.2 Despesas com folha de salários	332
1.3 Ativos tangíveis	335
2 Críticas à Exclusão do Lucro Baseada na Substância sob a perspectiva da política fiscal da OCDE	339
2.1 Evolução do conceito de atividade econômica substantiva na perspectiva da OCDE	340
2.1.1 As atividades econômicas substantivas no relatório sobre concorrência fiscal lesiva, de 1998	340
2.1.2 As atividades econômicas substantivas no Plano de Ação n. 5 do Projeto de Combate ao BEPS ("BEPS 1.0")	342
2.2 Críticas à introdução de critérios restritivos de atividades econômicas substantivas no cálculo da Exclusão do Lucro Baseada na Substância nas regras GloBE ("BEPS 2.0")	345
3 Críticas à Exclusão do Lucro Baseada na Substância a partir do conceito constitucional de renda no Direito Tributário brasileiro	348
3.1 Conceito constitucional de renda no Direito Tributário brasileiro	349
3.1.1 O conceito de renda na Constituição Federal e no CTN	349
3.1.2 A jurisprudência do STF sobre o conceito de renda	352

3.2 Críticas ao alcance restrito das limitações da Exclusão do Lucro Baseada na Substância para a sua adequação ao conceito constitucional de renda	354
4 Conclusões	355
5 Referências	355

PARTE V

O adicional da CSLL e operações societárias

IMPACTO DO ADICIONAL DE CSL EM OPERAÇÕES DE M&A: O APROVEITAMENTO DE DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS E DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO	361
<i>Luciana Rosanova Galhardo</i>	
<i>Paula Zugaib Destruti</i>	
<i>Cristiano Iam Sarhan Hussni Narchi</i>	
1 Introdução	361
2 A amortização do ágio e da mais-valia de ativos no Brasil: estabelecendo um exemplo prático de análise	363
2.1 Disciplina da amortização do ágio e da mais-valia de ativos na Lei 12.973/2014	363
2.2 Exemplo prático a ser examinado sob as Regras GloBE	365
3 Tratamento do ágio e da mais-valia de ativos sob as Regras GloBE	367
3.1 Tratamento dos investimentos de capital (art. 3.2.1[c])	368
3.2 Tratamento das diferenças temporárias (art. 4.4.1[a]) e dos atributos detidos pelas Entidades Constituintes no Ano de Transição do Adicional da CSL (art. 9.1.1)	371
3.3 Tratamento do ágio e da mais-valia de ativos em reorganizações societárias (arts. 6.2.1[c] e 6.3.2)	376
3.3.1 Tratamento do método de aquisição (<i>Purchase Accounting</i>) no Pillar 2	377
3.3.2 Tratamento do ágio e da mais-valia de ativos nas reorganizações societárias	378
4 Sobre a (im)possibilidade de o Adicional de CSL anular os efeitos da amortização do ágio e da mais-valia de ativos	381
5 Conclusão	386
6 Referências	387

REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS E A TRIBUTAÇÃO MÍNIMA GLOBAL: IMPACTOS DA LEI N. 15.079/2024 E OS DESAFIOS DA ADAPTAÇÃO BRASILEIRA ÀS REGRAS GLOBE	389
<i>Izadora Coutinho</i>	
Introdução	389
1 O adicional da CSLL instituído pela Lei 15.079/2024 e as Regras GloBE	390
2 Reorganizações societárias e reorganização GloBE	393
2.1 Visão geral dos possíveis motivos para a reestruturação da empresa	393
2.2 Modelos típicos de reestruturações societárias	395
2.2.1 Reestruturações envolvendo mais de uma pessoa jurídica	396
2.2.2 Reestruturações para separação de elementos patrimoniais	397
2.3 Reorganizações societárias e o escopo das Regras GloBE no Brasil: análise dos arts. 21, 22 e 90 a 97 da IN 2.228/2024	398
2.3.1 Fusões, cisões e incorporações (arts. 90 a 97)	399
2.3.2 Tratamento de ativos e passivos em combinações de negócios (arts. 21 e 22)	405
3 Reflexões sobre as reorganizações societárias nas Regras GloBE	406
Conclusão	408
Referências	409

ANÁLISE DOS ARTS. 90 A 97 DA IN RFB N. 2.228/2024 E A CONVERGÊNCIA COM AS REGRAS-MODELO DA OCDE NO TRATAMENTO DE REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS E TRANSAÇÕES DE M&A NO <i>PILLAR 2</i>	411
--	-----

Bruno Marques Santo
Pedro Henrique Buffolo Jr.

1 Introdução	411
2 Escopo e limite de receitas em casos de M&A	412
3 <i>Share Deals</i> sob o <i>Pillar 2</i> – aquisição e alienação de participações societárias (arts. 91 e 92)	414
3.1 Art. 91 – Entrada ou saída de entidade do grupo (aquisição de participações)	414
3.2 Art. 92 – Equiparação de compra de ações à compra de ativos	421
3.3 <i>Asset Deals</i> sob o <i>Pillar 2</i> – transferência de ativos e reorganizações (arts. 93 a 97)	424
3.3.1 Art. 93 – Regra geral para alienação/aquisição de ativos e passivos	425
3.3.2 Art. 94 – <i>Reorganização GloBE</i> (transferências isentas ou sob continuidade)	428
3.3.3 Art. 95 – <i>Reorganização GloBE</i> com ganho ou perda não qualificado	432
3.3.4 Art. 96 – Opção para alinhar o <i>Pillar 2</i> a valores justos fiscais	436

3.4 Considerações finais: alinhamento Brasil-OCDE e impactos contábeis/fiscais	439
4 Referências	443

PARTE VI

Joint ventures, regras simplificadoras e outros temas

O TRATAMENTO DAS JOINT VENTURES NAS REGRAS GLOBE	447
<i>Ricardo André Galendi Júnior</i>	
1 Introdução	447
2 A necessidade de tratamento específico para Joint Ventures	450
3 A solução concebida pelas Regras GloBE	452
3.1 As definições relevantes para a aplicação do regime	452
3.2 O cômputo apartado para o Subgrupo Joint Venture	454
3.3 Síntese crítica	457
4 A aplicação de IIR e UTPR a Joint Ventures	458
4.1 Exemplo de aplicação da IIR a um Subgrupo Joint Venture	459
4.2 A Parcela Alocável do Tributo Complementar sob a IIR	460
5 A aplicação do QDMTT a Joint Ventures	461
5.1 As alternativas de política legislativa para a incidência do QDMTT	461
5.1.1 A cobrança sobre o montante total	462
5.1.2 A cobrança restrita a subsidiárias integrais	462
5.1.3 Análise crítica e a política brasileira	463
5.2 A alocação do QDMTT às Entidades Constituintes	465
6 Conclusões	467
<i>SAFE HARBOURS DE TRANSIÇÃO NO ÂMBITO DAS REGRAS GLOBE E DO ADICIONAL DA CSLL BRASILEIRO</i>	469
<i>Flávia Cavalcanti</i>	
<i>Karolina Rosen</i>	
1 Contextualização das Regras GloBE e do Adicional da CSLL no Brasil	469
2 Considerações preliminares sobre as Regras Simplificadoras (<i>Safe Harbours</i>)	473
3 Aspectos preliminares para aplicação da Regra Simplificadora de Transição	477

3.1 Fonte de informações	477
3.2 Escopo subjetivo de aplicação	479
3.3 Regra de preclusão	481
3.4 Relevância da interação com outros <i>Safe Harbours</i>	482
3.5 Outros aspectos relevantes	482
4 Testes para aplicação da Regra Simplificadora de Transição	483
4.1 Critérios utilizados nos Testes RSGT	483
4.1.1 Receita total RSGT	483
4.1.2 Lucro ou Prejuízo RSGT	484
4.1.3 Tributos Abrangidos RSGT	486
4.1.4 Alíquota Efetiva RSGT	490
4.2 Teste da Jurisdição de Baixa Relevância (<i>De minimis test</i>)	490
4.3 Teste da Alíquota Efetiva (<i>Simplified ETR test</i>)	491
4.4 Teste do Lucro Excedente (<i>Routine profits test</i>)	492
5 Conclusões	494
CONSIDERAÇÕES SOBRE AS REGRAS SIMPLIFICADORAS (<i>SAFE HARBOUR RULES</i>) DO PILAR 2 E ADICIONAL DA CSLL	495
<i>Laura Kurth</i>	
1 Introdução	495
2 Contextualização do Pilar 2 e do Adicional da CSLL	496
2.1 O Pilar 2 e as Regras GloBE: objetivos e desafios	496
2.2 O Pilar 2 no ordenamento brasileiro: Adicional da CSLL	497
2.3 Cálculo do Adicional da CSLL	499
3 As Regras Simplificadoras GloBE	502
3.1 Regra Simplificadora GloBE de Transição	503
3.1.1 Teste da Jurisdição de Baixa Relevância	506
3.1.2 Teste da Alíquota Efetiva	506
3.1.3 Teste do Lucro Excedente	508
3.1.4 Aplicação da RSGT em situações específicas	509
3.2 Regra Simplificadora GloBE Permanente	510
4 Conclusão	511

O PILAR 2 E AS INDÚSTRIAS EXTRATIVAS: REFLEXÕES SOBRE SOBERANIA	513
<i>Paulo Honório de Castro Júnior</i>	
1 Introdução	513
2 BEPS 2.0, indústrias extrativas e soberania sobre recursos naturais não renováveis	514
3 Pilar 1 e as indústrias extrativas	524
4 Pilar 2, Lei n. 15.079/2024 e as indústrias extrativas	529
5 Conclusão	539
6 Referências	540
IMPACTO DO ADICIONAL DE CSL EM FUNDOS DE INVESTIMENTO NO BRASIL E O TRATAMENTO DE ENTIDADES TRANSPARENTES PARA FINS FISCAIS	543
<i>Vinícius Pimenta Seixas</i>	
<i>Paula Zugaib Destruti</i>	
<i>Vinícius Pereira</i>	
1 Introdução	543
2 A tributação de aplicações em FIs no Brasil	545
3 Tributação de FIs qualificados como Els <i>Pillar 2</i>	548
3.1 Conceito de Entidade de Investimento para o <i>Pillar 2</i> e o Adicional de CSL	549
3.1.1 Fundos de Investimento <i>Pillar 2</i>	549
3.1.2 Instrumentos de Investimento Imobiliário	550
3.1.3 Entidades detidas por Els <i>Pillar 2</i>	551
3.2 Tributação aplicável às Els <i>Pillar 2</i>	552
3.2.1 FIs El <i>Pillar 2</i> classificados como Entidades Excluídas	552
3.2.2 FIs El <i>Pillar 2</i> não classificados como Entidades Excluídas	553
4 Tributação de FIs <i>não</i> qualificados como Els <i>Pillar 2</i>	557
4.1 Tratamento como Entidades Transparentes para Fins Fiscais	558
4.2 FIs tratados como Entidades Híbridas Reversas	560
5 Conclusão	562
6 Referências	563
SÉRIE “CURSOS DE EXTENSÃO DA APET”	565