



IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO

TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025

Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos

Reforma da Tributação Corporativa: Alíquota Efetiva, Base de Cálculo e Competitividade

Fabiana Carsoni Fernandes

fabiana.carsoni@marizasvogados.com.br

REALIZAÇÃO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DEF. DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO



PILLAR 2

- “Tributação justa” por jurisdição
- Sistema tributário coordenado de tributação a um patamar mínimo e **efetivo** de 15%
- Meras diretrizes? Não. Projeto de lei (**uniformidade**)
- Como? QDMTT (tributo jurisdicional); IIR (tributo da entidade controladora); ou UTPR (tributo de entidades não controladoras)

PILLAR 2 no Brasil: Lei n. 15079

- ACSL, e não IRPJ
- QDMTT
- Escopo: receita anual de 750MM euros ou mais nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade investidora final em pelo menos 2 dos 4 anos fiscais anteriores

ADICIONAL DA CSL: Natureza Jurídica

- Art. 4º CTN. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
 - I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
 - II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.
- FG: lucro
- art. 2º: fica “mantida a destinação da CSLL” – **custeio da seguridade social**.
- Impostos: **destinação específica é, em regra, constitucionalmente vedada** (art. 167, inciso IV)

ADICIONAL DA CSL: Natureza Jurídica

IMPOSTO

Lei Complementar (FG, BC e contribuinte) -
(art. 146, III, "a", CF)

**Anterioridade anual e a anterioridade
nonagesimal, salvo, quanto a esta, IR** (art.
150, inciso III, "b" e "c")

Instituição ou majoração de IR por MP só
produz efeitos no exercício financeiro
seguinte se convertida em lei até o último dia
do ano em que editada (art. 62, parágrafo 2º)

Repartição do produto da arrecadação

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL

Lei ordinária

Anterioridade nonagesimal (art. 195, parágrafo
6º).

-

Não repartição da arrecadação da União

ADICIONAL DA CSL: Natureza Jurídica

- É CSL?
- É mesmo um adicional? **Contribuintes e bases de cálculo distintos**
- Pessoa que não seja contribuinte da CSL pode ser contribuinte do ACSL (art. 33, parágrafo único, L15079) – fundo de investimento
- CSL: lucro presumido, lucro arbitrado e resultado ajustado (“lucro real”)
- ACSL: não há lucro presumido ou arbitrado, mesmo que o contribuinte da CSL tenha apurado a contribuição por um daqueles regimes
- Contribuinte da CSL pode apurar base de cálculo negativa, mas ter lucro GLOBE

ADICIONAL DA CSL: Características

- Ponto de partida do ACSL: lucro ou prejuízo líquido contábil do ano fiscal com os ajustes determinados em lei e em instrução normativa – **ponto de partida deve ser observado ainda que a entidade não apure CSL pelo lucro real, ou mesmo que sequer seja contribuinte**
- Lucro ou prejuízo GLOBE é somado por jurisdição (“**jurisdictional approach**”, e não “separate entity approach”, como CSL).
- Lucro ou prejuízo GLOBE é objeto de ajustes: ajustes não coincidentes com aqueles da CSL

ADICIONAL DA CSL: Características

- ACSL: indedutibilidade das “despesas não autorizadas” (art. 3º, XLIV, IN 2228): despesa com pagamentos ilegais, inclusive subornos, propinas e comissões ilícitas; e de multas e penalidades de valores iguais ou superiores a 50 mil euros.
- CSL: dedutibilidade de ilícitos não é nem regulada, nem vedada de modo expresso por lei (tema controvertido);
- CSL e multas: única vedação legal à dedutibilidade é para o lucro real, e não para CSL, e diz respeito àquelas de natureza tributária, salvo se for compensatória ou se imposta por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (art. 41, parágrafo 5º, L8981)

ADICIONAL DA CSL: Características

- ganhos e perdas na alienação de participação societária não integram lucro ou prejuízo GLOBE, salvo se houver opção da entidade pelo cômputo desses valores (art. 12, III e parágrafo 4º, IN 2228)
- CSL: regra é tributação do ganho de capital na alienação de investimento e dedução da perda (não há opção)
- Transações na mesma jurisdição praticadas entre entidades constituintes minoritariamente detidas e outras entidades constituintes; e entre entidades de investimento e outras entidades constituintes devem ser registradas de acordo com o princípio arm's length (art. 14, parágrafo 5º, IN)
- Prejuízo na alienação de ativo entre duas entidades constituintes localizadas na mesma jurisdição que não esteja registrado em conformidade com o princípio arm's length deverá ser recalculado, caso componha o lucro ou prejuízo GLOBE (evita-se que grupo multinacional "fabrique" perdas) (parágrafo 6º do art. 14 da IN)

ADICIONAL DA CSL: Características

- Art. 43 CTN? (art. 146, III, “a”, CF)
- Acréscimo patrimonial?
- STF: Tema 962 (É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário - Recurso Extraordinário n. 1.063.187/SC, julgado em 27.09.2021) e Tema 699 (“É constitucional a cobrança, em face das entidades fechadas de previdência complementar não imunes, do imposto de renda retido na fonte (IRRF) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)”) – tributação de ambos recai sobre o **acréscimo patrimonial**
- Realização da renda? Capacidade contributiva?
- ADI 2588/DF (art. 74 MP 2158-35): análise do art. 43 do CTN, sem distinguir CSL e IRPJ - Min. Joaquim Barbosa foi enfático quanto à necessidade de que se observe a **realização da renda** STF.

ADICIONAL DA CSL: Características

- **Tributar lucro não é tributar patrimônio**
- Atenção a casos em que se pode tributar lucro não realizado!
- AVJ contabilizados em ORA (PL) não deve compor o lucro ou prejuízo GLOBE (art. 12, IV, IN 2228)
- E AVJ contabilizado na DRE? Regra é sua inclusão - opção de a entidade constituinte declarante neutralizar ganhos e perdas de AVJ ou impairment, inserindo-os no lucro ou prejuízo GLOBE em obediência ao princípio da realização, ou seja, quando de sua concretização (art. 16 IN 2228)
- OCDE: evita-se que entidade recolha tributo complementar sobre ganho inexistente
- Opção vale por 5 anos. **E se for revogada (ou melhor, não renovada)?**
- Lucro real: regra é a neutralização de AVJ e impairment (art. 13 a 15 e 32 da Lei n. 12973)

ADICIONAL DA CSL: Características

- Oscilações cambiais decorrentes de diferença entre moeda funcional retratada na contabilidade e a moeda de curso forçado no país (i.e., real) devem ser expurgadas do cálculo do lucro ou prejuízo GLOBE (art. 12, parágrafo 9º, da Instrução Normativa RFB 2228), tal como acontece em relação ao lucro real e ao resultado ajustado da CSL (art. 62 da Lei n. 12973)
- MEP: não integra o lucro ou prejuízo GLOBE (art. 12, III, IN 2228) – opção para que integrem
- MEP e oscilações cambiais decorrentes de diferença entre moeda funcional: meramente gráficas e sem aptidão para revelarem receita auferida ou perda incorrida
- **Tributar lucro não é tributar patrimônio**
- **Se a tributação recair sobre o que não for lucro, ou o que não for lucro realizado, será inconstitucional - materialmente por ofensa à capacidade contributiva e à realização; ou formalmente, em virtude da instituição de tributo sobre o patrimônio, sem criação de nova fonte de custeio da seguridade social por lei complementar**

ADICIONAL DA CSL: e a Isonomia?

- art. 195, parágrafo 9º, CF: contribuições sociais incidentes sobre o lucro podem ter **alíquotas** e **bases de cálculo diferenciadas** em razão da atividade econômica, da **utilização intensiva de mão de obra**, do **porte da empresa** ou da condição estrutural do mercado de trabalho.
- ACSL: adota-se critério de discrimen “uso intensivo de mão de obra” para contribuintes sujeitos ao adicional - exclusão baseada na substância reduz o lucro GLOBE, formando os lucros excedentes sobre os quais recai a alíquota do ACSL (um dos componentes da exclusão é o custo da mão de obra, ou o custo da folha de pagamento – quanto maior, menor a base de cálculo do ACSL)
- ACSL: dois outros critérios de discrimen – **integrar grupo multinacional**; e ter **porte relevante**
- porte relevante ou porte da empresa: tributação conforme capacidade contributiva, isto é, segundo sinais de riqueza do contribuinte.
- **Porte de qual empresa (ou grupo de empresas)? Não seriam somente aqueles com aptidão para contribuir com o custeio da seguridade social (i.e., sujeito passivo)?**

ADICIONAL DA CSL: e a Isonomia?

- Tributação mais gravosa de contribuintes que pertençam a um grupo multinacional de grande porte, ainda que tais contribuintes, no país, não tenham porte tão elevado
- Tributação menos gravosa de contribuintes que manifestam igual capacidade contributiva ou mesmo superior, mas que não pertencem a tais grupos
- **Entidades que exerçam a mesma atividade econômica, que empreguem mão de obra de modo equivalente e que tenham, no país, o mesmo porte (i.e., auferam receita em patamares não muito distantes) podem ser tributadas diferentemente apenas em razão de uma pertencer a um grupo multinacional, enquanto a outra, não**
- **Quebra de isonomia é tolerada nas hipóteses do art. 195, parágrafo 9º, e em atenção à capacidade contributiva**

ADICIONAL DA CSL: Safe Harbour The Minimis e Regra Simplificadora

- art. 83 IN RFB 2228: A CSL será considerado zero para um ano fiscal caso, se, em tal período, a receita GLOBE média dessa jurisdição for inferior a **10MM euros**; e o lucro ou prejuízo GLOBE médio dessa jurisdição for negativo ou inferior a **1MM de euros**
- Art. 128 IN RFB 2228 será considerado zero caso o grupo auferi **Receita Total RSGT inferior a 10MM de euros e Lucro ou Prejuízo RSGT inferior a 1MM euros na jurisdição**; ou caso o grupo apure Alíquota Efetiva RSGT na jurisdição igual ou superior a 16% em 2025 ou 17% em 2026; ou caso o Lucro ou Prejuízo RSGT na jurisdição no Ano Fiscal seja igual ou inferior ao valor da Exclusão do Lucro Baseada na Substância, calculado de acordo com o disposto na Seção III do Capítulo IV para as Entidades daquela jurisdição para fins da DPP.

ADICIONAL DA CSL: Safe Harbour The Minimis e Regra Simplificadora

- Receita de até 10MM euros e lucro GLOBE de até 1MM euros: critérios – baseados no “porte da empresa” – importantes para mitigar desigualdades
- Critérios insuficientes para afastar desigualdade - entidades não enquadradas no “safe harbour” podem se submeter ao adicional, ainda que desenvolvam a mesma atividade econômica, empreguem mão de obra em quantidade equivalente e manifestem capacidade contributiva semelhante a outras entidades no Brasil que não estejam no escopo das regras

IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO

TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025

Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50 anos

REALIZAÇÃO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DFP - DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO



AJUFESP