

Pilar 2

As novas regras brasileiras
e o que esperar em 2025



KL
A

Sócios de Direito Tributário analisam mudanças na legislação e seus impactos para multinacionais, ressaltando a necessidade de planejamento estratégico

O KLA realizou o evento “Pilar 2: as novas regras brasileiras e o que esperar em 2025”, reunindo clientes e parceiros para as principais mudanças que passam a valer neste ano.

As mudanças foram trazidas pela publicação, em dezembro, da Lei nº 15.079/2024 e da Instrução Normativa RFB nº 2.228/2024.

A nova legislação visa alinhar o Brasil às diretrizes do Pilar 2 da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), estabelecendo um imposto mínimo global e impactando diretamente a tributação de multinacionais brasileiras.

Entre os principais pontos abordados no evento, destacam-se:

- **Conversão de Incentivos Fiscais:** A depender de regulamentação, empresas beneficiárias da Sudam e da Sudene poderão, a partir de 2026, computar os incentivos regionais sob a forma de Crédito de Tributo Reembolsável Qualificado (CTRQ), passando a vivenciar um cenário de pagamento de imposto seguido de compensação de tributos ou ressarcimento em dinheiro.

- **Implementação do Income Inclusion Rule (IIR):** Prevista para o primeiro semestre de 2025, a nova regra busca evitar a erosão da base tributária e garantir uma tributação justa para empresas multinacionais, seguindo os padrões internacionais.

- **Adicional da CSLL:** O evento também discutiu a previsão de cobrança do adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), levantando questionamentos sobre isonomia e legalidade da medida.

- **Mudanças na IN RFB nº 2.228/2024:** Foram abordadas as novas regras de tributação sobre rendas passivas, a tributação de subsidiárias estrangeiras e o impacto das regras de CFC (Controlled Foreign Corporation) no cenário tributário brasileiro.

Os sócios de Direito Tributário conduziram a discussão sobre os impactos práticos para empresas e destacaram a importância de um planejamento tributário estratégico para minimizar riscos e otimizar oportunidades.

Com a entrada em vigor dessas mudanças, as empresas precisarão se preparar para adequar suas estruturas fiscais, garantindo conformidade com as novas exigências e avaliando eventuais questionamentos judiciais sobre a constitucionalidade de algumas medidas.

Além disso, os sócios também falaram da Plataforma GMT (Global Minimum Tax) da Orbitax, que proporciona um arcabouço tecnológico completo para centralização de dados, cálculos e análises em matéria de Pilar 2.

Para a implementação prática do Pilar 2 no Brasil, o KLA é pioneiro no uso desta ferramenta tecnológica exclusiva, sendo a única consultoria brasileira credenciada para operar a plataforma da Orbitax.

Mudanças na aprovação da Lei nº 15.079/2024

Aprovação da Lei nº 15.079/2024 (PL 3.817/2024)

Possíveis questionamentos judiciais



- Anterioridade
- Infringência aos Princípios da Legalidade e Igualdade
- Adoção de critérios de diferenciação não autorizados pela CF



Art. 195, § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas 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, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.

Conversão dos incentivos fiscais de Sudam/Sudene em CTRQ

Parâmetros para implementação

Art. 37. É o Poder Executivo autorizado, a partir de 2026, a converter total ou parcialmente, sem prejuízo ao beneficiário, inclusive no que diz respeito ao aspecto temporal, os incentivos fiscais de que tratam os arts. 1º e 3º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, em crédito financeiro classificável como Crédito de Tributo Reembolsável Qualificado.

§ 1º O crédito fiscal de que trata o caput deste artigo poderá ser objeto de:

I – compensação com débitos próprios, vencidos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica; ou

II – ressarcimento em dinheiro.

§ 2º Na hipótese de o crédito fiscal não ter sido objeto de compensação, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil efetuará o seu ressarcimento até o quadragésimo oitavo mês contado dos termos iniciais de que trata o caput deste artigo.

Conversão em CTRQ (via Decreto) permitirá cômputo do incentivo como "Tributos Abrangidos"

IN RFB 2.228, Art. 40. Os Acréscimos aos Tributos Abrangidos de uma Entidade Constituinte para o Ano Fiscal corresponderão à soma dos seguintes valores:

[...]

IV - de crédito ou reembolso em relação a um Crédito de Tributo Reembolsável Qualificado que tenha sido registrado como redução da despesa tributária corrente.

Art. 37. É o Poder Executivo autorizado, a partir de 2026, a converter total ou parcialmente, sem prejuízo ao beneficiário, inclusive no que diz respeito ao aspecto temporal, os incentivos fiscais de que tratam os arts.

1º e 3º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, em crédito financeiro classificável como Crédito de Tributo Reembolsável Qualificado.

§ 1º O crédito fiscal de que trata o caput deste artigo poderá ser objeto de:

I – compensação com débitos próprios, vincendos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica; ou

II – ressarcimento em dinheiro.

§ 2º Na hipótese de o crédito fiscal não ter sido objeto de compensação, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil efetuará o seu ressarcimento até o quadragésimo oitavo mês contado dos termos iniciais de que trata o caput deste artigo.

$$\text{Alíquota Efetiva} = \frac{\text{Tributos}}{\text{Lucro}}$$



Art. 15. No cálculo do Lucro ou Prejuízo Globe de uma Entidade Constituinte, o Crédito de Tributo Reembolsável Qualificado deverá ser tratado como receita e o Crédito de Tributo Reembolsável Não Qualificado não deverá ser tratado como receita.

Exemplos:

		SEM INCENTIVO	COM REDUÇÃO	COM CTRQ
Tributos Abrangidos Ajustados (A)	A	340.000	140.000	340.000
Lucro Líquido Globe (B)	B	1.000.000	1.000.000	1.200.000
Alíquota Efetiva (C)	(A/B)	34%	14,00%	28%
Imposto Complementar % (D)	15%-C		1%	
ELBS (E)			0	0
Lucros Excedentes (F)	B-E		1.000.000	1.200.000

Previsão de IIR brasileiro

Parâmetros para implementação

Art. 40. O Poder Executivo deverá submeter ao Congresso Nacional, durante o primeiro semestre do exercício de 2025, proposta legislativa com o objetivo de reformar as regras de tributação em bases universais previstas nos arts. 76 a 92 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com vistas a introduzir o Income Inclusion Rule (IIR) de acordo com as diretrizes do Pilar Dois da OCDE, e um regime de Controlled Foreign Corporation (CFC), que deverá ser orientado com base nas seguintes diretrizes:

I – proteção e prevenção à erosão da base tributária, especialmente mediante a transferência de lucros entre entidades;

II – concorrência internacional das empresas brasileiras com investimentos produtivos no exterior;

III – necessidade de equilibrar a precisão das regras com a redução do ônus da administração e de conformidade,

inclusive com a possibilidade de adoção de critérios objetivos para determinação dos elementos que compõem a norma;

IV – prevenção ou eliminação da dupla tributação.

- **Não há notícias da intenção de se adotar um UTPR no Brasil;**
- **Regime de CFC deve vir alinhado a práticas internacionais e manter alíquota reduzida de 25% (34% - 9%) sobre rendas passivas;**
- **Regimes de imposto mínimo global (Pilar 2) e CFC geram sobreposições e demandas regras de compensação para evitar dupla tributação.**
- **Cobrança de imposto mínimo doméstico (DMTT) passa a gerar crédito contra o regime de TBU brasileiro (art. 39).**



Art. 40. O Poder Executivo deverá submeter ao Congresso Nacional, durante o primeiro semestre do exercício de 2025, proposta legislativa com o objetivo de reformar as regras de tributação em bases universais previstas nos arts. 76 a 92 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com vistas a introduzir o Income Inclusion Rule (IIR) de acordo com as diretrizes do Pilar Dois da OCDE, e um regime de Controlled Foreign Corporation (CFC), que deverá ser orientado com base nas seguintes diretrizes:

I – proteção e prevenção à erosão da base tributária, especialmente mediante a transferência de lucros entre entidades;

II – concorrência internacional das empresas brasileiras com investimentos produtivos no exterior;

III – necessidade de equilibrar a precisão das regras com a redução do ônus da administração e de conformidade, inclusive com a possibilidade de adoção de critérios objetivos para determinação dos elementos que compõem a norma;

IV – prevenção ou eliminação da dupla tributação.

Outras alterações na aprovação da Lei nº 15.079/2024

Mantida estrutura de reduzido conteúdo da Lei

Anterioridade diferenciada para o Adicional da CSLL > atualizações ou alterações futuras dos conceitos estabelecidos na Lei nº 15.079 ou na IN RFB nº 2.228 que resultem em aumento da carga tributária deverão respeitar o princípio da anualidade e da noventena combinados.

Art. 3º, §5º

IR diferido como tributos abrangidos > Previsão similar ao art. 49 da IN RFB nº 2.228/2024 (art. 4.4.1 das regras-modelo), que permite que a despesa de IR diferido seja computada no cálculo da alíquota efetiva.

Esclarece ser o valor constante das DFs (quando menor que 15%) ou uma despesa tributária diferida reajustada para 15% (quando maior que 15%).

Cobrança de imposto mínimo doméstico (DMTT) passa a gerar crédito contra o regime de TBU brasileiro (art. 39).

(novo) Art. 13

Possíveis discussões:

1º Alerta

Artigo 36 da Lei 15.079/2024 prevê que qualquer litígio, direto ou indireto, fará com que a CSLL seja considerada não paga e não gerará crédito em outra jurisdição.

Questionamentos:

Inafastabilidade do Poder Judiciário. Lei extraterritorial.

2º Alerta

A discussão sobre a CSLL no Brasil não necessariamente afastará o recolhimento do imposto mínimo, caso o grupo esteja sujeito a regras de IIR ou UTPR em outras jurisdições.

Pontos de Atenção:

é preciso fazer uma análise global do grupo, para definir se o litígio no Brasil será vantajoso.

Pontos gerais Formais:

—● Anterioridade nonagesimal:

Lei publicada em 30/12/2024, com previsão de efeitos em 01/01/2025.

MP 1.262/2024 não foi convertida

Lei que resultou do PL 3.817/2024

Período de cálculo que deveria excluir os três primeiros meses do ano

—● Lei Complementar?

Jurisprudência do STF no sentido de que Contribuições podem ser criadas por lei ordinária

Pendência de discussão quanto ao PIS/COFINS-importação

—● Legalidade:

Artigo 3º delega para a RFB a competência para publicar ato com disposições sobre: (i) definições de conceitos; (ii) formas de cálculo; (iii) ajustes no lucro ou prejuízo GloBE; (iv) conceito de grupo; (v) conceito de contribuintes; (vi) regime simplificado etc.

- Violação da legalidade por delegação de aspectos materiais da norma
- Jurisprudência similar em outros casos: Sisco-mex, atualização de tributos etc.

Pontos gerais materiais:

—● Aspectos gerais tributários

Lei publicada em 30/12/2024, com previsão de efeitos em 01/01/2025.

—● Critério pessoal

- Artigo 33 – aplicável para não contribuintes da CSLL
- Como ser contribuinte para um adicional de um tributo para o qual não se é contribuinte?
- Impacto no cálculo. Se não é contribuinte, há recolhimento a menor de imposto sobre renda?

—● Uso da CSLL com fins extrafiscais:

- CSLL é uma contribuição social para seguridade social
- Finalidade específica
- Há justificativa para um adicional da contribuição?

Pontos gerais Formais:

—● Sujeição passiva por proporção

Artigo 30, §§ 1º e 3º

“§1º O Adicional da CSLL da jurisdição será atribuído a cada entidade constituinte a que se refere o caput deste artigo na proporção do resultado da multiplicação dos seus lucros excedentes pela diferença positiva entre 15% (quinze por cento) e sua alíquota efetiva.”

“§ 3º Na impossibilidade de se fazer a atribuição conforme o disposto no caput e no § 1º deste artigo, o Adicional da CSLL da jurisdição será atribuído às entidades constituintes proporcionalmente aos seus patrimônios líquidos.”

Violação da Capacidade contributiva

—● Ajustes apenas para entidades com valores negativos

Apesar da responsabilidade por proporção, o Artigo 32 permite ajuste de base negativa apenas para a entidade que tenham registrado valor negativos

Aplica proporção para responsabilidade, mas não para compensação de ajustes anteriores

Penalidades:

—● Omissão de informação ou informações inexatas ou incorretas

Artigo 35:

I – 0,2% (dois décimos por cento), por mês-calendário ou fração, da receita total do ano fiscal a que se refere a obrigação, limitada a 10% (dez por cento) e a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), quando as informações deixarem de ser apresentadas ou forem apresentadas com atraso; e

II – 5% (cinco por cento), não inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), limitado a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

Confiscatoriedade das multas – Tema 863 (multas qualificadas 150%), Tema 214 (multas de mora), Tema 1195 (multas de ofício – pendente)



Medidas de retaliação do governo Trump

Avaliação de impactos para empresas brasileiras

THE WHITE HOUSE

MEMORANDUM FOR THE SECRETARY OF THE TREASURY

THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE

THE PERMANENT REPRESENTATIVE OF THE UNITED STATES TO THE
ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT

SUBJECT: The Organization for Economic Co-operation and Development
(OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal)

The OECD Global Tax Deal supported under the prior administration not only allows **extraterritorial jurisdiction over American income** but also limits our Nation's ability to enact tax policies that serve the interests of American businesses and workers. Because of the Global Tax Deal and **other discriminatory foreign tax practices**, American companies may face retaliatory international tax regimes if the United States does not comply with foreign tax policy objectives. This memorandum recaptures our Nation's sovereignty and economic competitiveness by clarifying that the Global Tax Deal has no force or effect in the United States.

 Link

Section 1. *Applicability of the Global Tax Deal.* The Secretary of the Treasury and the Permanent Representative of the United States to the OECD shall notify the OECD that any commitments made by the prior administration on behalf of the United States with respect to the Global Tax Deal have no force or effect within the United States absent an act by the Congress adopting the relevant provisions of the Global Tax Deal. The Secretary of the Treasury and the United States Trade Representative shall take all additional necessary steps within their authority to otherwise implement the findings of this memorandum.

Sec. 2. Options for Protection from **Discriminatory and Extraterritorial Tax Measures.** The Secretary of the Treasury in consultation with the United States Trade Representative shall investigate whether any **foreign countries** are not in compliance with any tax treaty with the United States or **have any tax rules in place, or are likely to put tax rules in place**, that are extraterritorial or disproportionately affect American companies, and develop and present to the President, through the Assistant to the President for Economic Policy, a list of options for protective measures or other actions that the United States should adopt or take in response to such non-compliance or tax rules. The Secretary of the Treasury shall deliver findings and recommendations to the President, through the Assistant to the President for Economic Policy, within 60 days.

Congress of the United States

Washington, DC 20515

February 3, 2025

The Honorable Donald J. Trump
President
United States of America
1600 Pennsylvania Avenue NW
Washington, DC 20220

Dear President Trump,

We appreciate the day one Executive actions you issued on January 20th, 2025, specifically, those relating to the egregious actions taken by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) and discriminatory taxes aimed at U.S. businesses.

Your first Administration and the 115th Congress recognized that certain tax planning activities, specifically profit shifting and base erosion, hampered U.S. economic growth and Treasury revenues. As such, we completely overhauled the U.S. international tax system in the Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) in 2017, creating the Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI), the first global minimum tax, and Base Erosion and Anti-abuse Tax (BEAT) regimes to ensure both foreign and domestic companies paid a minimum level of tax.

Around the same time that TCJA was enacted, many countries began considering unilateral Digital Services Taxes (DSTs), targeting large, mostly U.S.-headquartered companies. Given this patchwork of unprecedented extraterritorial taxes threatened U.S. innovation, your first Administration engaged with the OECD in the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 2.0 project.

1 U.S. President, 2025, Executive Memorandum, The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal), https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/
2 U.S. President, 2025, Executive Memorandum, America First Trade Policy, https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/america-first-trade-policy/
3 An interview with the OECD Center for Tax Policy Administration Director Pascal Saint-Amant, published on May 22, 2020, reported: 'Agreement on pillar 2 is a no-brainer,' especially since the United States has introduced the global intangible low-taxed income provision of the Tax Cuts and Jobs Act, according to Saint-Amant. 'Assuming that GILTI would be grandfathered, which we see as something quite likely to happen, you [don't necessarily have] many countries objecting to pillar 2,' he said, although some countries like China do have concerns. As a result, 'there is a fair chance to see something very significant in October on pillar 2,' he added.
4 The revenue estimates in the October 2020 OECD Economic Impact Assessment assumed GILTI regime as enacted would 'co-exist' with Pillar 2.

Since 2020, the recently denounced Biden Administration repeatedly refused to consult with Congress on negotiations and chose America last. Instead of completing negotiations on Pillar 1, their focus shifted to Pillar 2. To the detriment of the United States, the armchair academics at Biden's Treasury Department attempted to undermine TCJA and prevent Congress from exercising its exclusive Constitutional authority to set American tax policies through legislation.

The concessions made by the Biden Administration were inept, numerous, and disastrous. First, they assented to the creation of the Undermined Profits Rule (UTPR), which allows foreign nations to impose a tax on the domestic income of U.S. companies and their foreign subsidiaries, regardless of any connection between the U.S. company and the foreign country imposing the tax. The continued existence of this foundational and extortionary threat at the heart of Pillar 2 violates U.S. sovereignty and our legitimately ratified tax treaties. Second, they failed to protect certain benefits in our tax code, including the research and development tax credit and Foreign Derived Intangible Income (FDII) deduction, while favorably treating similar European tax incentives based on the arbitrary distinction of refundability. This ignores Congressional intent and handicaps our ability to compete for businesses or address certain situations or crises that arise.

On Pillar 1, the Biden Administration's negotiators allowed for the reallocation of taxing rights over the income of the largest 100 global companies, the majority of which are U.S. companies, irrespective of their digital footprint. Additionally, U.S. business structures, specifically franchises, unrelated distributors, and split-ownership, were not included in safe harbor guidance, subjecting U.S. companies to pay significantly more taxes to foreign jurisdictions, predominantly European countries. Finally, Pillar 1 does not prevent unilateral DSTs from existing concurrently with the agreement. The result is a system that is rigged against U.S. businesses and drains tax dollars from the U.S. fisc.

We strongly reject the proliferation of extraterritorial taxes. Extraterritorial taxes occur outside of, and in violation of, our existing global tax treaty network. Accordingly, there is no limitation on either the tax base or the tax rate associated with such extraterritorial taxes nor is there a framework for dispute resolution. Furthermore, extraterritorial taxes are poor tax policy as the jurisdictions imposing such taxes are not politically accountable to the party being taxed.

We applaud the authorization of the use of Sec. 891 in response to UTPR and other extraterritorial and discriminatory taxes and for requesting more retaliatory options from your Treasury department. As members of the House Committee on Ways & Means, we are prepared to assist in this task by providing legislative tools to your Administration, beginning with H.R. 591, the Defending American Jobs and Investment Act. This legislation would add Sec. 899 to the Internal Revenue Code, which enacts reciprocal taxes on foreign countries that target American companies with extraterritorial or discriminatory taxes. Your Administration, with

5 The Constitution of the United States, Article I, Section 8, Clause 1

legislative support from Congress, should be able to strongly and unambiguously retaliate against countries that impose unfair taxation on U.S. companies until such taxes are repealed.

We firmly believe that every country, including the United States, has the sovereign right to address domestic tax policy as they see fit. We must reject tax policy initiatives that benefit other nations and act in the interest of our country and its citizens. Our constitution requires it and our citizens demand it.

In plain terms, the Biden Administration and their partners at the OECD not only failed to address the core reason for the BEPS 2.0 project, extraterritorial DSTs, which continue to proliferate globally, but they then conspired with unselected bureaucrats at the OECD to create a new extraterritorial tax in Pillar 2's UTPR that harms their own nation. While the damage done by the previous Administration is detrimental to the U.S., we believe that your two Executive actions have helped amplify the resistance we have led for the past four years. At this inflection point, we are ready to continue to work with your Administration to find a permanent solution to these matters and to protect the U.S. economy, taxpayer, and business community.

Sincerely,

Ron Estes

Ron Estes
Member of Congress

Vern Buchanan

Vern Buchanan
Member of Congress

Adrian Smith

Adrian Smith
Member of Congress

Mike Kelly

Mike Kelly
Member of Congress

Darin LaHood

Darin LaHood
Member of Congress

Jodey C. Arrington

Jodey C. Arrington
Member of Congress

Lloyd Smucker

Lloyd Smucker
Member of Congress

Kevin Hem

Kevin Hem
Member of Congress

26 U.S. Code § 891 - Doubling of rates of tax on citizens and corporations of certain foreign countries

Whenever the President finds that, under the laws of any foreign country, citizens or corporations of the United States are being subjected to discriminatory or extraterritorial taxes, the President shall so proclaim and the rates of tax imposed by sections 1, 3, 11, 801, 831, 852, 871, and 881 shall, for the taxable year during which such proclamation is made and for each taxable year thereafter, be doubled in the case of each citizen and corporation of such foreign country; but the tax at such doubled rate shall be considered as imposed by such sections as the case may be. In no case shall this section operate to increase the taxes imposed by such sections (computed without regard to this section) to an amount in excess of 80 percent of the taxable income of the taxpayer (computed without regard to the deductions allowable under section 151 and under part VIII of subchapter B).

[...]

Mudanças na aprovação da IN RFB nº 2.228/2024

Visão geral das alterações

- Inclusão de referência à necessidade de aplicação das regras brasileiras (IN RFB 2.228) quando entidades estrangeiras forem calcular o IIR e UTPR em relação ao Brasil.
- Inclusão de referência aos materiais da OCDE sobre as regras GloBE (Comentários e Orientações Administrativas) como fontes subsidiárias de interpretação das regras brasileiras.
- Esclarecimento didático quanto às regras contábeis aplicáveis à CSLL.
- Aperfeiçoamentos da linguagem/tradução:

Art. 1º



Link para referência

Art. 10, §2º

"beneficiário" > "beneficiário efetivo"

"posição fiscal incerta" > "tratamento fiscal incerto"

Art. 3º/ Art. 40, 41

Mudanças na aprovação da IN RFB nº 2.228/2024

Crédito do Valor Excedente ao CFC pushdown

Art. 47. Na alocação dos Tributos Abrangidos de uma Entidade Constituinte para outra Entidade Constituinte, deverão ser observadas as seguintes regras:

III - no caso de uma Entidade Constituinte cuja proprietária esteja sujeita a Regime de Tributação Sobre Sociedades Estrangeiras, o valor de quaisquer Tributos Abrangidos, incluídos na contabilidade da Entidade Constituinte Proprietária em decorrência do Regime de Tributação Sobre Sociedades Estrangeiras:

a) será excluído no cálculo dos Tributos Abrangidos Ajustados da Entidade Constituinte Proprietária; e

b) será desconsiderado no cálculo dos Tributos Abrangidos Ajustados da Entidade Constituinte;

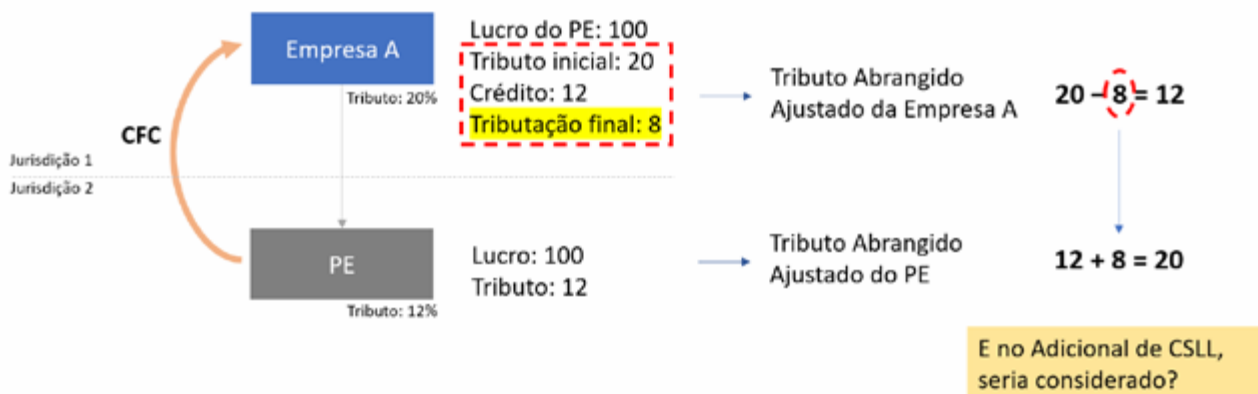
Artigo 4.3.2,

(c) das Regras Modelo da OCDE:

Covered Taxes are allocated from one Constituent Entity to another Constituent Entity as follows:

(c) in the case of a Constituent Entity whose Constituent Entity-owners are subject to a Controlled Foreign Company Tax Regime, the amount of any Covered Taxes included in the financial accounts of its direct or indirect Constituent Entity-owners under a Controlled Foreign Company Tax Regime on their share of the Controlled Foreign Company's income are allocated to the Constituent Entity;

Exemplo extraído do item 50 do Artigo 4.3.2 dos Comentários às Regras Modelo (2023). De acordo com o item 58, as mesmas regras aplicáveis aos PEs se aplicam às regras CFCs



Exceção: Rendas Passivas

Art. 47-A. Não obstante o disposto no art. 47, inciso III, alínea "a", e inciso IV, alínea "a", e observado o disposto nos parágrafos deste artigo, o valor dos Tributos Abrangidos incluídos na contabilidade da Entidade Constituinte Proprietária em decorrência de um Regime de Tributação Sobre Sociedades Estrangeiras ou das rendas ou lucros auferidos pela Entida-

de Híbrida poderá ser incluído no cálculo dos Tributos Abrangidos Ajustados da Entidade Constituinte Proprietária na hipótese de referir-se a Rendas Passivas auferidas pela Entidade Constituinte.

§ 1º O valor dos Tributos Abrangidos, a ser incluído no cálculo dos Tributos Abrangidos Ajustados da Entidade Constituinte Proprietária, será a diferença positiva entre:

I - os Tributos Abrangidos incluídos na contabilidade da Entidade Constituinte Proprietária, em decorrência do Regime de Tributação Sobre Sociedades Estrangeiras ou da regra fiscal de transparência, relativos a Rendas Passivas auferidas pela Entidade Constituinte; e

II - o produto entre:

o Top-up Tax Percentage da jurisdição da Entidade Constituinte determinado para fins do IIR ou UTPR, sem considerar os Tributos Abrangidos incorridos pela Entidade Constituinte Proprietária em relação às referidas Rendas Passivas; e

o valor das Rendas Passivas auferidas pela Entidade Constituinte, considerado pelo Regime de Tributação Sobre Sociedades Estrangeiras ou pela regra fiscal de transparência.

§ 2º O Top-up Tax Percentage a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 1º será o percentual determinado para fins do IIR ou UTPR, equivalente ao Percentual do Adicional da CSLL de que trata esta Instrução Normativa.

§ 3º A Entidade Constituinte Proprietária que vier a incluir no cálculo dos Tributos Abrangidos Ajustados o valor dos Tributos Abrangidos relativos a Rendas Passivas auferidas pela

Entidade Constituinte, nos termos deste artigo, deverá manter à disposição da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil toda a documentação comprobatória dos valores a que se refere o § 1º. 12

§ 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se Rendas Passivas as seguintes rendas, na hipótese em que a Entidade Constituinte Proprietária esteja sujeita à tributação sobre elas em decorrência de um Regime de Tributação Sobre Sociedades Estrangeiras ou em decorrência de Participação no Capital de uma Entidade Híbrida:

I - dividendos ou equivalentes a dividendos;

II - juros ou equivalentes a juros;

III - aluguéis;

IV - royalties;

V - anuidades, que correspondem aos direitos contratuais de pagamentos no decorrer de um período; ou

VI - ganhos líquidos com bens ou direitos que produzam alguma renda descrita nas alíneas "a" a "e".



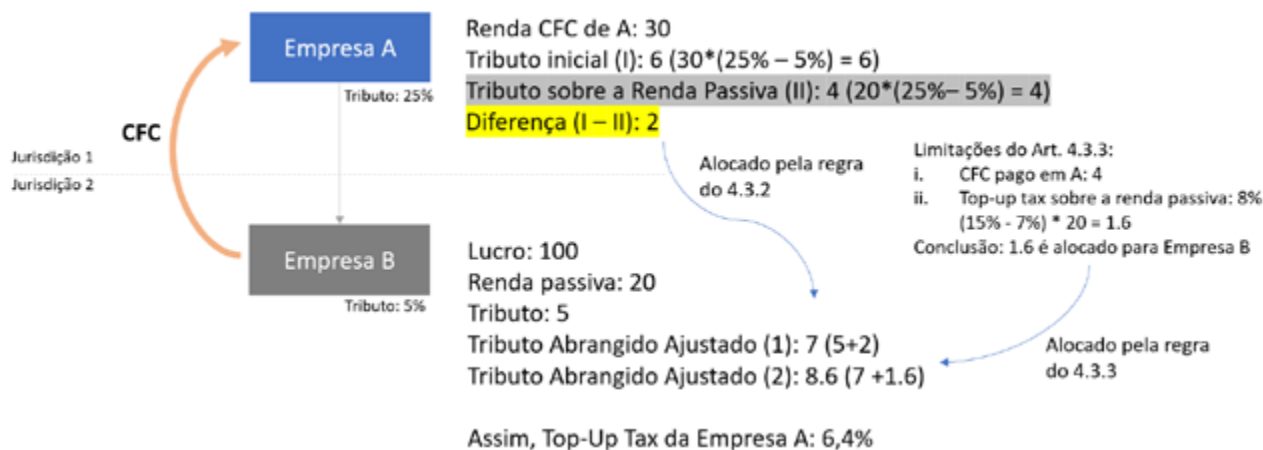
Artigo 4.3.3 das Regras Modelo da OCDE:

Covered Taxes allocated to a Constituent Entity pursuant to Article 4.3.2(c) and (d) in respect of Passive Income are included in such Constituent Entity's Adjusted Covered Taxes in an amount equal to the lesser of:

- (a) the Covered Taxes allocated in respect of such Passive Income; or
- (b) the Top-up Tax Percentage for the Constituent Entity's jurisdiction, determined without regard to the Covered Taxes incurred with respect to such Passive Income by the Constituent Entity-owner, multiplied by the amount of the Constituent Entity's Passive Income includible under any Controlled Foreign Company Tax Regime or fiscal transparency rule.

Any Covered Taxes of the Constituent Entity-owner incurred with respect to such Passive Income that remain after the application of this Article shall not be allocated under Article 4.3.2(c) or (d).

Isso significa que, no caso das rendas passivas, os tributos incidentes em função de regras CFC somente poderão ser alocados para a entidade controlada a uma alíquota máxima de 15%. Qualquer valor superior deverá ser mantido na entidade controlada para fins de determinação do Tributo Abrangido.



Regra do Adicional de CSLL: será considerado Tributo Abrangido Ajustado da empresa controladora brasileira a diferença entre o tributo incidente sobre a renda passiva e o valor que seria alocado à controlada: 2,4 (4 - 1,6). Se a empresa brasileira é a controlada, qualquer tributo pago pela controladora em função das regras CFC será desconsiderado para fins de definição do Tributo Abrangido Ajustado irrelevante para o QDMTT.

Mudanças na aprovação da IN RFB nº 2.228/2024

Consideração de direitos de exploração de concessionárias

Reconhecimento do direito de tratar como passivo fiscal diferido os valores de ativo intangível reconhecidos em decorrência do direito de exploração recebido por concessionária de serviços públicos (exceto quando a Entidade contabilize tais valores como um contrato separado).

Passivo Fiscal Diferido Não Recapturável

Art. 53 [...] § 2º Incluem-se no disposto na alínea “b” do inciso I do caput as autorizações para uso de radiofrequência e a prestação de serviços de telecomunicações.

§ 3º Não se inclui no disposto na alínea “b” do inciso I do caput o ativo intangível reconhecido em decorrência do direito de exploração recebido do poder concedente pela concessionária em um contrato de concessão de serviços públicos.

§ 3º Na hipótese em que a Entidade Constituinte venha a tratar o direito de cobrar pedágios ou tarifas relacionadas com a operação do bem imóvel subjacente à licença ou direito similar como um ativo separado do direito de usar o bem imóvel, a exemplo de um contrato de serviço separado, tal ativo não será incluído no disposto na alínea “b” do inciso I do caput.

Os Comentários às regras-modelo reconhecem que direitos de exploração são contabilizáveis como ativos intangíveis e se incluem no Passivo Fiscal Diferido Não Recapturável

Passivo Fiscal Diferido Não Recapturável

Tratamento de subvenções para investimento na Lei 14.789

Impactos de posições fiscais incertas

	A	B	C (Lei + CPC 07)
Receita tributável	200	200	200
(-) ICMS	-10	-36	-36
Receita de Subvenção		26	26
(-) Custos/despesas	-150	-150	-150
Crédito Lei 14789			6,5
Lucro líquido	40	40	46,5
(+) Adições			
(-) Exclusões		-26	-6,5
(=) Base Cálculo de IRPJ/CSLL	40	14	40
IRPJ/CSLL (34%)	13,6	4,76	13,6
IRPJ/CSLL pago	13,6	4,76	7,1
		-8,84	
(a) ETR (Impostos)	13,6	4,76	13,6
(b) ETR (base)	40	40	46,5
(a)-(b) ETR	34,00%	11,90%	29,25%
IIR		1,24	

Pagamento total de IRPJ e concomitante adoção de medidas de reconhecimento do crédito (Lei nº 14.789/2024) e questionamento judicial permitem consideração dos valores pagos como Tributos Abrangidos?

Despesas incertas de IR corrente: tributos que o contribuinte afirma não serem devidos e que envolvem um alto grau de incerteza no seu pagamento futuro são posições fiscais incertas e são excluídos dos Tributos Abrangidos (IN RFB nº 2.228, art. 41, IV);

Depósito judicial: tributos para os quais não se tenha expectativa de pagamento em até 3 anos são excluídos dos Tributos Abrangidos (IN RFB nº 2.228, art. 41, V);

Impactos de decisão judicial futura: Valores de IR pagos num determinado ano e relativos a posições fiscais incertas de anos anteriores (e excluídos por força do art. 41, IV) são adicionados aos tributos abrangidos do ano do pagamento (IN RFB nº 2.228, art. 40, III).

Tratamento de subvenções para investimento na Lei 14.789

Definição de posições fiscais incertas

Definições conflitantes da legislação contábil (tratamentos fiscais incertos) e das regras GloBE (posições fiscais incertas)

IFRIC 23

'**taxation authority**' refers to the body or bodies that decide whether tax treatments are acceptable under tax law. This might include a **court**.

an '**uncertain tax treatment**' is a tax treatment for which there is uncertainty over whether the relevant **taxation authority** will accept the tax treatment under tax law.

Comentários GloBE

Although the precise criteria may differ under Acceptable Financial Accounting Standards, **uncertain tax positions** generally result when a Constituent Entity takes a filing position that is not more likely than not to be **sustained upon examination**.

Disclaimer

O conteúdo desta apresentação não constitui opinião legal, mas apenas um resumo meramente informativo dos principais temas da legislação de preços de transferência para fins de discussão das principais alterações trazidas com as novas regras no Brasil.

Este conteúdo não constitui opinião jurídica ou tributária, portanto não deverá ser utilizado como base para aconselhamento legal ou análise de casos concretos envolvendo o Adicional da CSLL, sob qualquer título, pretexto ou natureza.

A presente apresentação tomou como base a legislação publicada até o momento, dessa forma, qualquer futura alteração na legislação ou regulamento trazidos pelas casas legislativas e autoridades fiscais poderá alterar o conteúdo e a extensão dos temas aqui apresentados.

Nosso time



Victor Polizelli



Juliana Nunes



Henrique Lopes



Luís Flávio Neto



Alessandra Sabbag



**KL
A**

KLA Advogados

klalaw.com.br

+55 11 3799-8100

contato@klalaw.com.br

