



**KL
A**

Pilar 2

**Pacote de Simplificações
“Side-by-Side”**

1.

Visão Geral do pacote de simplificações *Side-by-Side*

- Regimes envolvidos e datas previstas de implementação

2.

Prorrogação dos *CbCR Safe Harbours*

- Detalhes da adoção no Brasil e no mundo

3.

***Safe Harbour* Permanente de ETR Simplificada (SESH)**

1. Escopo Subjetivo (Jurisdição testada)
2. Lucro Simplificado e Tributos Simplificados
3. Ajustes de Preços de Transferência
4. Regras de integridade sistêmica
5. Data de vigência e critérios de entrada/reentrada

4.

***Safe Harbour* de Incentivos Fiscais Baseados em Substância (SBTI SH)**

- Definições de QTI e incentivos baseados em despesas ou produção
- Tratamento de QTIs e opção de tratar QRTC como QTI

5.

***Safe Harbours* do sistema *Side-by-Side* (SbS)**

- *Side-by-Side Safe Harbour*
- *UPE Safe Harbour*



1. Pacote de simplificações Side-by-Side
Regimes envolvidos e datas previstas de implementação

2024	2025	2026	2027	2028
CbCR SH 15%	CbCR SH 16%	CbCR SH 17%	CbCR SH 17%	
UTPR SH	UTPR SH	UPE SH	UPE SH	UPE SH
		Simplified ETR SH	Simplified ETR SH	Simplified ETR SH
		Substance-based Tax Incentive SH	Substance-based Tax Incentive SH	Substance-based Tax Incentive SH
		Side-by-Side SH	Side-by-Side SH	Side-by-Side SH

- Regras a serem incorporadas à legislação brasileira: **prorrogação do CbCR SH**, implementação do **SESH** e **SBTI-SH**.
- **UPE SH** e **SbS SH** devem ser implementados em países que adotaram IIR e UTPR.
- Implementação retroativa do pacote SbS em 2026, por ser mais benéfico aos contribuintes.



2. Transitional CbCR Safe Harbours Regras Simplificadoras Globe de Transição (RSGT)

- Prorrogação até 2027 pode, na prática, cobrir períodos de 2028.

Art. 128*. Nos Anos Fiscais iniciados em 31 de dezembro de 2026, ou anteriormente à referida data, não incluídos os Anos Fiscais que terminarem depois de 30 de junho de 2028, o Adicional da CSLL para a jurisdição será considerado zero, caso:

- Prorrogação cobrirá anos iniciados até 31/12/2027 e encerrados até 30/06/2029
- Justificativa para a prorrogação baseia-se no fato de não estarem definidos ainda os parâmetros dos 3 *safe harbours* permanentes.
- Não foi modificada a regra da “saída sem volta” (*once out, always out approach*) – art. 128, §1º.



3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada

Visão Geral da Estrutura de Cálculo

- Cálculo pode ser baseado em demonstrações financeiras consolidadas (CFS)
- Países com QDMTT estimulados a adotar CFS
- Requisito de consistência de GAAP
- Cálculo jurisdicional consolidado em vez de agregação de ECs
- Pode confiar na política de TP quando as DFs estão alinhadas com declarações fiscais
- Geralmente não precisa excluir efeitos de PPA

Tributos Simplificados

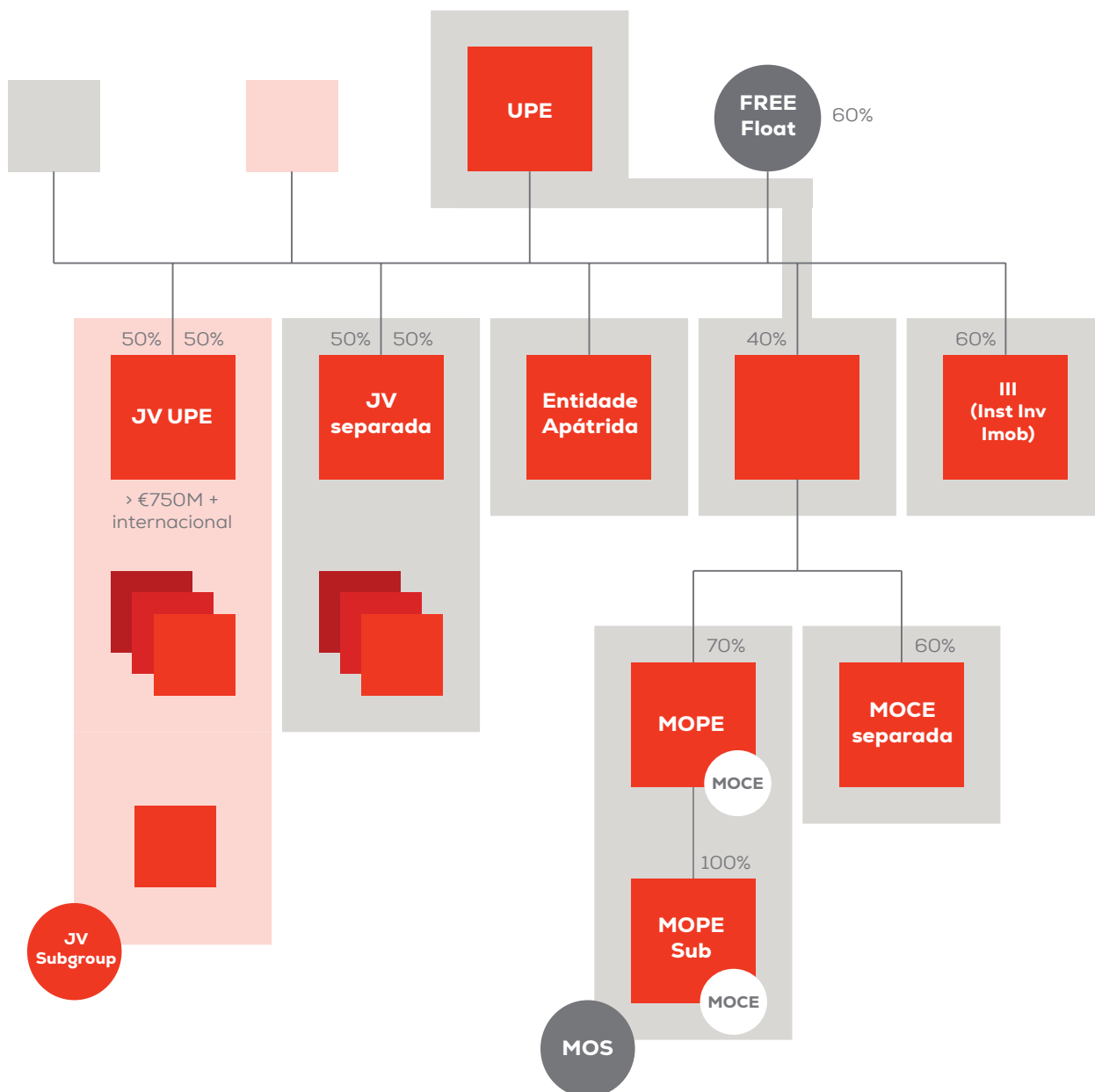
- Exclui:
 - Tributos Não Abrangidos,
 - tributos sem expectativa de pagamento em 3 anos e
 - tributos relativos a rendimentos excluídos.
- Considera IR diferido, mas com abordagem simplificada para PFD e AFD de prejuízos.
- Elimina requisitos de alocações de tributos entre jurisdições.

Lucro Simplificado

Cálculo jurisdicional
(consolidado)

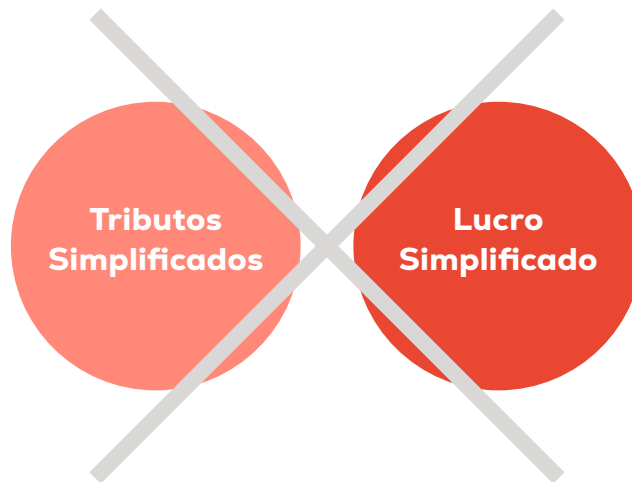
- Exclui:
 - Dividendos,
 - Ganhos ou Perdas em Participação no Capital e
 - pagamentos ilegais.
- Considera ajustes simplificados em casos de PPA (p.ex., excluindo *goodwill*)
- Permite alguns ajustes opcionais (p.ex., opções previstas no cálculo completo)

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada Jurisdição Testada



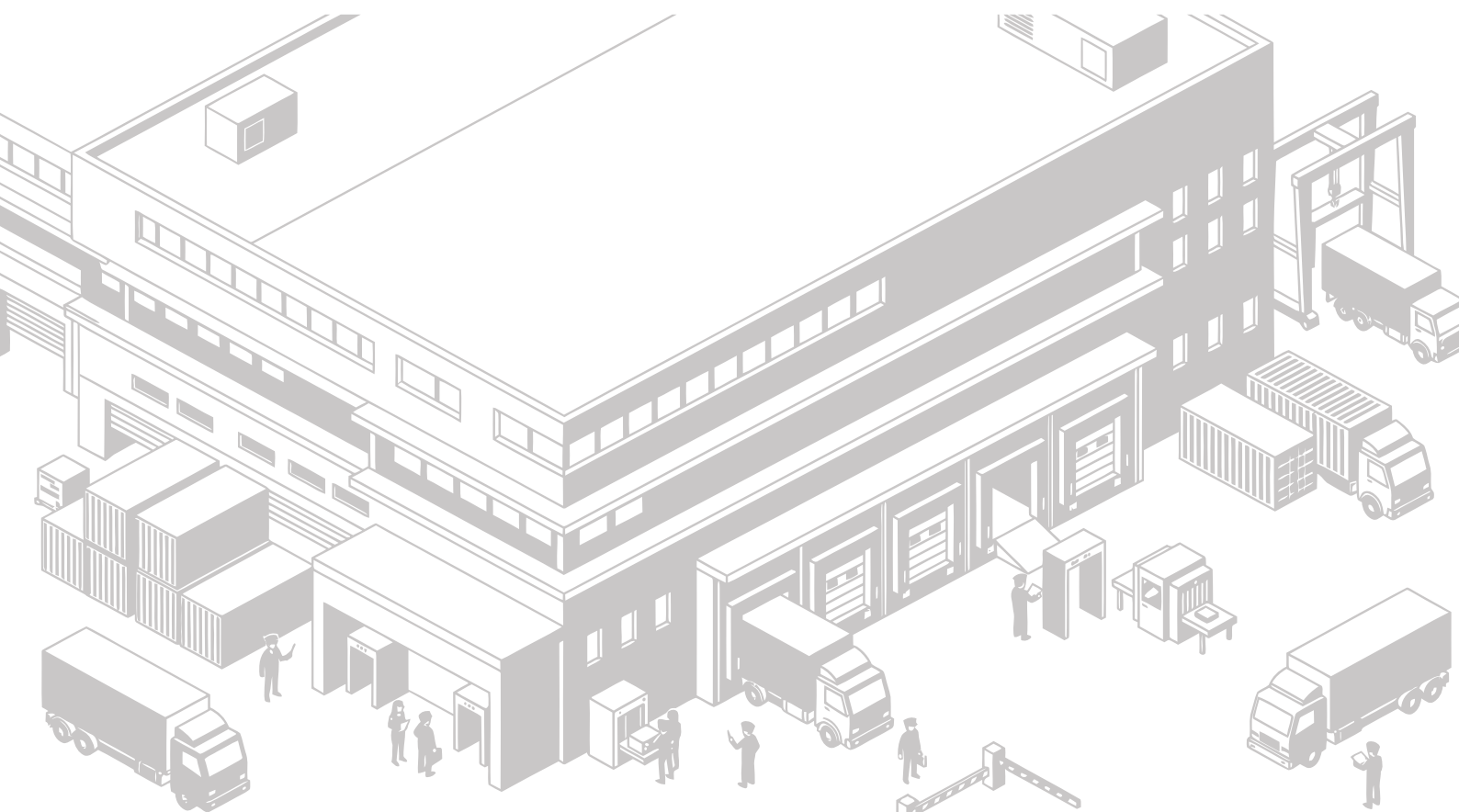
- SESH utiliza o mesmo critério do cálculo completo
- Opção para inclusão de determinadas Entidades de Investimento no SESH

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada
Proibição de uso por “Jurisdições Testadas” específicas



- SH permanente de ETR Simplificada não se aplica às seguintes “Jurisdições”:
 - ECs Apátridas (EPs e Entidades Transparentes em situações específicas)
 - Entidades de Investimento
 - Países nos quais se tenha feito a opção pelo uso do Regime de Tributação nas Distribuições (art. 7.3 do Modelo de Regras) e haja ainda saldo da Conta de Recaptura Tributária de Distribuição Presumida.

- Opcionalmente, pode-se incluir Entidades de Investimento do mesmo país (todos investidores ECs estão localizados no mesmo país).



3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada

Ajustes ao Lucro

Lucro Simplificado

Ajustes Básicos

- Adição de Despesa de IRPJ/CSLL;
- Exclusão de dividendos e Ganhos/Perdas em Participação no Capital; e
- Adição de pagamentos ilegais (todos) e multas com valor individual \geq € 250.000.

Ajustes Setoriais

- **Serviços financeiros:** Ajustes opcionais para sociedade seguradora (art. 19) e obrigatórios para Capital Adicional e Capital Restrito de Nível Um (art. 20).
- **Transporte Marítimo Internacional:** Exclusão opcional de rendimentos (art. 23 e ss.).

Ajustes Condicionais

- Valores reportados no PL relativos a:
 - Ganhos ou Perdas na Avaliação a Valor Justo Incluídos (art. 12, IV) e
 - Erros de Períodos Anteriores e Mudanças nos Critérios Contábeis (art. 12, VIII).
- Não há ajuste para itens de despesa/perda.
- Ajuste dispensado se o item de receita tiver IR \geq 15% computado em PL ou DRA

Ajustes Opcionais

- Ajustes obrigatórios, mas que podem ser opcionalmente afastados por 5 anos:
 - Ganhos ou Perdas Cambiais Assimétricas (art. 12, VI);
 - Despesa Não Autorizada com Fundo de Pensão (art. 12, IX).

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada Ajustes ao Lucro

Lucro Simplificado

Ajustes Opcionais > Cap. 3

- Quaisquer ajustes opcionais ao Lucro previstos no Cap. 3 do Modelo de Regras:
- inclusão de dividendos recebidos em Participações em Carteira (art. 12, §1º);
- inclusão de ganhos/perdas em AVJ ou impairment para Participações no Capital que não sejam Participações em Carteira (art. 12, §4º);
- inclusão de ganhos/perdas cambiais para Participações no Capital que não sejam Participações em Carteira (art. 12, §6º);
- exclusão de receita de Dívida Perdoada Excluída (art. 12, §11);
- opção para uso de critério fiscal na dedução de pagamentos baseado em ações (art. 13);
- opções para substituir AVJ e impairment por realização em relação a alguns ou todos ativos e passivos (art. 16)
- opção para distribuir Ganho Ajustado com Ativos no Período Coberto (art. 17)
- opção para utilizar tratamento de tributação consolidada (art. 3.2.8 – não é passível de adoção no Brasil).

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada Ajustes ao Lucro

Lucro Simplificado

Simplificação para M&As

- Em regra, os ajustes do Cap. V se aplicam:
 - Entidades que passem ou deixem de fazer parte de um Grupo; e
 - Reorganização Globe.
- PPA não é aceito. Preservam-se valores contábeis históricos.
- **Simplificação para M&As:**
 - Cabível em países que: (i) a operação de M&A não muda a base fiscal de ativos e passivos e (ii) o IR diferido é computado >15%.
 1. Diferenças entre base Globe e base contábil não são eliminadas (IR diferido geralmente contabilizado como ajuste ao goodwill);
 2. Reconhecimentos de AFD e PFD são eliminados; e
 3. Reversões de AFD e PFD atribuíveis a M&As (incluindo DTLs que não são PFD Não Recapturável) são computados nos Tributos Simplificados desde que sejam constituídos com alíquota $\geq 15\%$
- Adição de impairments contábeis de goodwill que não tenham um correspondente PFD $\geq 15\%$

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada

Ajustes aos Tributos

Tributos Simplificados

Ponto de partida

- Despesa corrente e diferida de IRPJ e CSLL (e outros tributos sobre renda)
- Tributos diferidos contabilizados na consolidação das DFs

Ajustes de política fiscal

- Exclui:
 - Tributos Não Abrangidos e
 - Créditos e restituições de ÑQRTC e OTCs que não tenham sido já tratados como redução da despesa de IR (art. 41, II e III).

Ajustes de Simetria

- Exclui tributos relativos a rendimentos excluídos (41, I e 49, §1º, I).

Ajustes de tributos conforme data de pagamento

- Exclui despesas de tributos:
 - provisionados (tratamentos fiscais incertos, art. 41, IV)
 - sem expectativa de pagamento em 3 anos (art. 41, V)
 - Despesa Tributária Diferida Não Autorizada (art. 49, §1º, II, 1ª parte)
- Adiciona pagamentos de tributos provisionados (trat. fiscais incertos, art. 40, III).

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada

Ajustes aos Tributos

Tributos Simplificados

Ajuste de recálculo de IR diferido

- Fórmula de recálculo

$$\text{Despesa Diferida nos Trib. Simplificados} \times \frac{\text{Alíquota Mínima}}{\text{Alíquota Contabilizada}}$$

- Despesa Diferida de IRPJ/CSLL inclui movimentações admitidas de AFD e PFD;
- Alíquota Contabilizada é aquela usada nas DFs (antes de remensurações e reconhecimentos iniciais de despesa diferida)
- Deve ser feito ajuste por mudança alíquota (caso ocorra)
- Não considera despesas diferidas relativas a PFD que não sejam Passivo Fiscal Diferido Não Recapturável (Regra de Recaptura não se aplica no SH de ETR Simplificada)

Ajustes Opcionais

- Inclusão de Tributos Abrangidos reconhecidos como despesas (art. 40, I);
- Inclusão de Tributos Abrangidos relativos a itens reconhecidos no PL (art. 39, III);
- Inclusão de QRTC e MTTC que tenha contabilizado como redução da despesa tributária corrente e seja originado no mesmo ano ou anos anteriores (saldo remanescente);
- Opção para uso do (novo) SH de Incentivos Fiscais Baseados em Substância;
- Opção pelo Ajuste Alternativo para Compensar Prejuízos Globe (art. 54-58).

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada

Ajustes aos Tributos

Tributos Simplificados

Ajuste Simplificado para Tributos Negativos num ano de Perda Simplificada

- Mecanismo similar aos Tributos Negativos em Excesso (art. 43, 44 e 65).
- Deve-se realizar um “Ajuste Simplificado por Tributos Negativos” (ASTN) no ano em que se verificarem “Tributos Simplificados Negativos” e “Perda Simplificada”.

- **Fórmula de cálculo:**

Tributos Simplificados - (Perda Simplificada x Alíquota Mínima)

- O ASTN deve ser carregado para anos futuros e incluído nos Tributos Simplificados ou nos Tributos Abrangidos Ajustados.
- Alternativamente, se pode fazer um Ajuste do AFD de Prejuízos. Esta alternativa opera-se como um controle do próprio valor de AFD que será revertido em anos futuros, buscando evitar a utilização de AFD não Globe.

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada Alocações transfronteiriças de Lucros e Tributos

Tributos Simplificados

- Alocações de Lucros e Tributos de Estabelecimentos Permanentes e Entidades Transparentes seguem a mesma lógica do cálculo completo (art. 29-33, 34-38 e 47, II).
- No caso de EPs, porém, há uma opção pelo Regime Simplificado de EPs que substitui o tratamento dos art. 32-33 (tributação separada do EP e unificação na Entidade Principal apenas em caso de prejuízo) para uma unificação plena.

Lucro Simplificado

Alocações de Tributos

- Simplificação: Alocações de Tributos da Entidade Principal em relação ao seu Estabelecimento Permanente ou da Entidade Constituinte Proprietária em relação à sua Entidade Constituinte investida não são permitidos em nenhuma jurisdição...
- ... exceto se feita uma opção por 5 anos e, mesmo assim, tais alocações não serão computadas se a jurisdição recipiente tiver um QDMTT.
- Entretanto, IRRF sobre distribuições podem ser alocados à EC distribuidora.



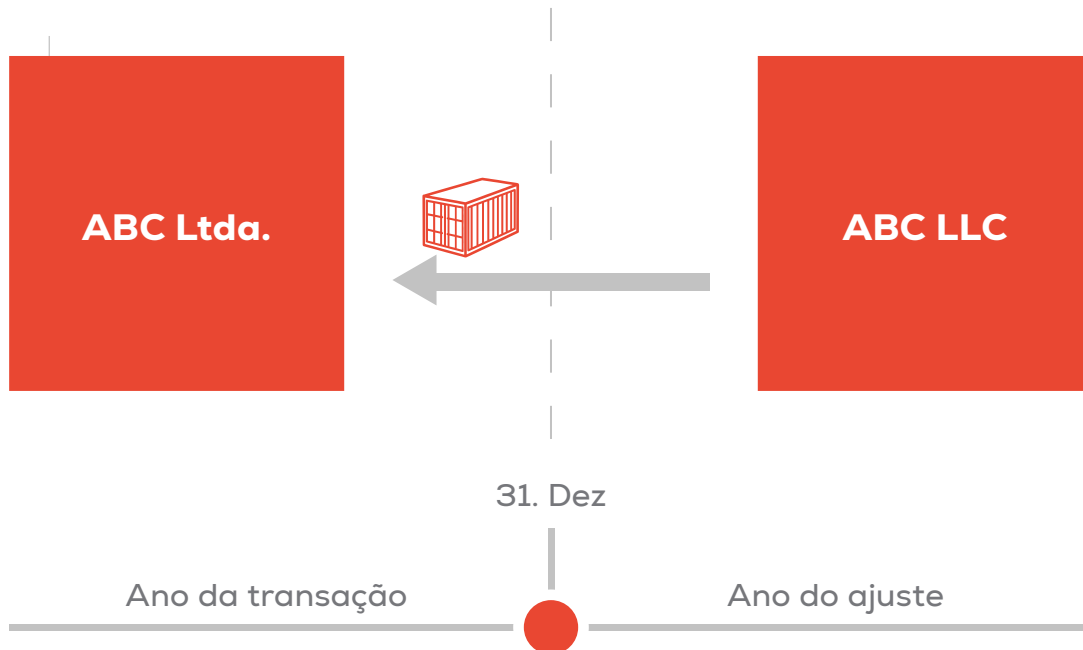
3. *Safe harbour* permanente de ETR Simplificada Regras Transitórias

Tributos Simplificados

Lucro Simplificado

- Diferentemente dos CbCR SH, o Ano de Transição pode normalmente se iniciar com a aplicação do SH de ETR Simplificada.
- Ajustes dos art. 145, 146 e 149 se aplicam:
 - Reconhecimento de AFDs Globe do estoque de prejuízos fiscais;
 - Reconhecimento de AFDs e PFDs Globe para todo estoque de ativos e passivos fiscais diferidos; e
 - Limitação ao valor de transferência de ativos entre Entidades Constituintes > utilização dos valores contábeis originais (exceto para estoques de MP, PI e PA).

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada Ajustes de Preços de Transferência



ECs localizadas em países diferentes

- O ajuste de TP realizado após o encerramento do ano da transação (transaction year) deve resultar em ajuste ao Lucro Simplificado e Tributos Simplificados no ano do ajuste (accrual year).
- Um ajuste correspondente deve ser realizado no país da contraparte.
- Opcionalmente, pode-se incluir tais ajustes no próprio ano da transação, desde que os ajustes sejam realizados no máximo em até 12 meses após o encerramento do ano pertinente.
- Esta opção se aplica a todos os países em que o grupo opera.

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada

Regras de integridade sistêmica



- Condições sistêmicas de aplicação do SH de ETR Simplificada, a serem verificadas conforme a legislação de IR de cada país.
- Ajustes devem ser feitos caso os seguintes princípios não sejam atendidos:
 - **Princípio do emparelhamento:** reconhecimento contemporâneo de receitas e despesas;
 - **Princípio de alocação integral:** todos os lucros são alocados ao país;
 - **Princípio da dedução única de despesas e perdas:** lucros e perdas devem ser deduzidas uma única vez; e
 - **Princípio da tributação singular:** toda renda deve ser tributada ao menos uma vez em alguma jurisdição.

Brasil não tem regra de sujeição a tributação (STTR) ampla.

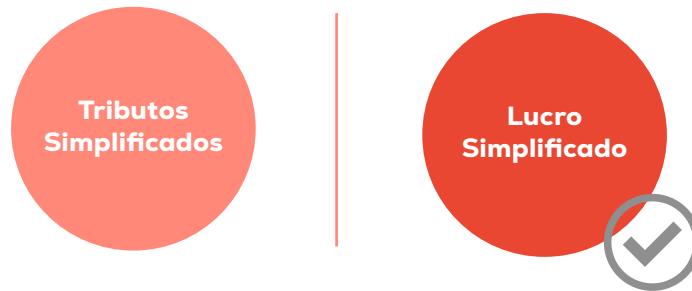
3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada Data de vigência



- Regra geral: **2027** em diante
- Opcional (a ser definido por cada país): **2026** em diante, caso cumpridas as seguintes condições:
 - A Jurisdição Testada tem DMTT qualificado (QDMTT); e
 - Somente uma jurisdição tem direito de cobrar top-up tax em relação à Jurisdição Testada; ou
 - Todas as jurisdições que têm direito de cobrar top-up tax em relação à Jurisdição Testada optaram por antecipar o SH de ETR Simplificada para 2026 e o grupo multinacional opta por utilizar este SH com relação à Jurisdição Testada para todas essas jurisdições.

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada

Critérios de entrada

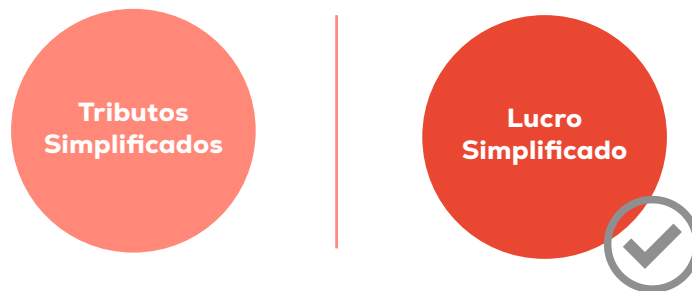


- SH permanente de ETR Simplificada pode ser aplicado se o grupo de EMN não teve imposto mínimo na jurisdição nos últimos 24 meses.

Ano Fiscal - 2	Ano Fiscal - 1	Ano Fiscal Atual
Não sujeito ao Globe	Não sujeito ao Globe	Sim
Não sujeito ao Globe	Outro SH	Sim
Não sujeito ao Globe	Globe completo - sem tributação	Sim
Não sujeito ao Globe	Globe completo - com tributação	Não
Globe completo - sem tributação	Globe completo - sem tributação	Sim
Globe completo - sem tributação	Outro SH (não CbCR SH)	Sim
Globe completo - sem tributação	Globe completo - com tributação	Não
Outro SH	Globe completo - sem tributação	Sim
Outro SH	Globe completo - com tributação	Não
Outro SH	Outro SH	Sim
Globe completo - com tributação	Não sujeito ao Globe	Não
Globe completo - com tributação	Globe completo - sem tributação	Não

3. Safe harbour permanente de ETR Simplificada

Critérios de reentrada



- Se o grupo de EMN não fizer opção pelo SH permanente de ETR Simplificada em determinado ano, sua reentrada será admitida se o grupo não teve imposto mínimo na jurisdição nos últimos 24 meses, seja pelo cálculo completo, seja por outro “Safe Harbour Especificado”.
- Safe Harbour Especificado:
 - não abrange os CbCR SH por causa da regra de “saída sem volta” (*once out, always out approach*),
 - engloba a Regra Simplificadora Globe Permanente para Entidades Constituintes Imateriais (art. 142-143) e outros que venham a ser definidos pelo IF/OECD.

Ano Fiscal - 3	Ano Fiscal - 2	Ano Fiscal - 1	Ano Fiscal Atual
SH ETR Simplificada	Globe completo sem tributação	Globe completo sem tributação	Sim
SH ETR Simplificada	Globe completo sem tributação	SH Especificado	Sim
SH ETR Simplificada	SH Especificado	SH Especificado	Sim
SH ETR Simplificada	Globe completo sem tributação	Globe completo com tributação	Não
SH ETR Simplificada	Globe completo com tributação	Globe completo sem tributação	Não
SH ETR Simplificada	Globe completo com tributação	SH Especificado	Não

4. *Safe harbour* de incentivos fiscais baseados em substância Visão geral do funcionamento

- Incentivos fiscais relativos a imposto de renda e que sejam baseados em substância podem ser considerados “qualificados” (QTI)
- Neste caso, o valor de despesa economizada pode ser computada como Tributos Abrangidos
- Esta dedução está limitada ao Teto de Substância (*Substance Cap*)

Teto de Substância:

- 5,5% do maior valor entre: (i) soma de Custos Elegíveis da Folha de Pagamento relativos a Empregados Elegíveis que trabalham na jurisdição ou (ii) montantes de depreciação e exaustão contabilizados em relação a Ativos Tangíveis Elegíveis localizados na jurisdição; **ou**
- 1% do valor contábil de Ativos Tangíveis Elegíveis localizados na jurisdição (exceto terreno e outros ativos não depreciáveis).

Justificativa



Incentivos Fiscais que são conferidos em relação a **atividades “substantivas”** são menos suscetíveis à criação de riscos de evasão tributária.



4. *Safe harbour* de incentivos fiscais baseados em substância **Definição de QTI e possíveis incentivos brasileiros qualificáveis**

Definição de QTI › Incentivo fiscal:

- (i) disponível de forma ampla, e
- (ii) cujo valor é calculado com base em
 - (a) valor das despesas incorridas ou
 - (b) montante de produtos tangíveis produzidos.

Não abrange incentivos que:

- reduzem Tributos Não Abrangidos (e.g. ICMS, PIS, COFINS);
- se aplicam a despesas incorridas na produção de renda excluída do Globe;
- envolvam meros subsídios ou doações, mesmo que relativos a despesas do contribuinte.



4. *Safe harbour* de incentivos fiscais baseados em substância

Definição de incentivos baseados em despesas



Incentivos baseados em despesas > Tipicamente enfocam despesas com potencial para a geração de externalidades positivas, como é o caso de:

- despesas de P&D,
- gastos que promovem melhorias de produtividade ou
- gastos que geram impactos ambientais positivos.

Formas comuns de incentivos: crédito presumido, dedução majorada, isenção de parte das receitas etc.

- Incentivos de depreciação acelerada não são QTI porque geralmente só geram uma diferença temporária.
- Ponto importante é que o benefício deve ser diretamente calculado com referência no volume de despesa.

Restrição na dedução majorada (?): Incentivos baseados em despesas não são qualificados se o valor do benefício fiscal exceder o valor da despesa incorrida (AG Jan/26, box, p. 70, item 3).

Porém, exemplo dado pelo AG Jan/26 aceita QTI de dedução adicional de 200% (item 26, p. 76).

Incentivos baseados em produção > Tipicamente estimulam certas atividades produtivas e não se baseiam em despesas, mas sim:

- na quantidade de unidades produzidas, ou
- na redução de produtos industriais criados durante a produção (e.g. emissões).

Forma comum de apuração do incentivo: crédito presumido baseado no montante do item produzido.

Restrição importante: Incentivos devem ser baseados na quantidade de unidades produzidas e não podem simplesmente ser calculados com base no valor da produção.

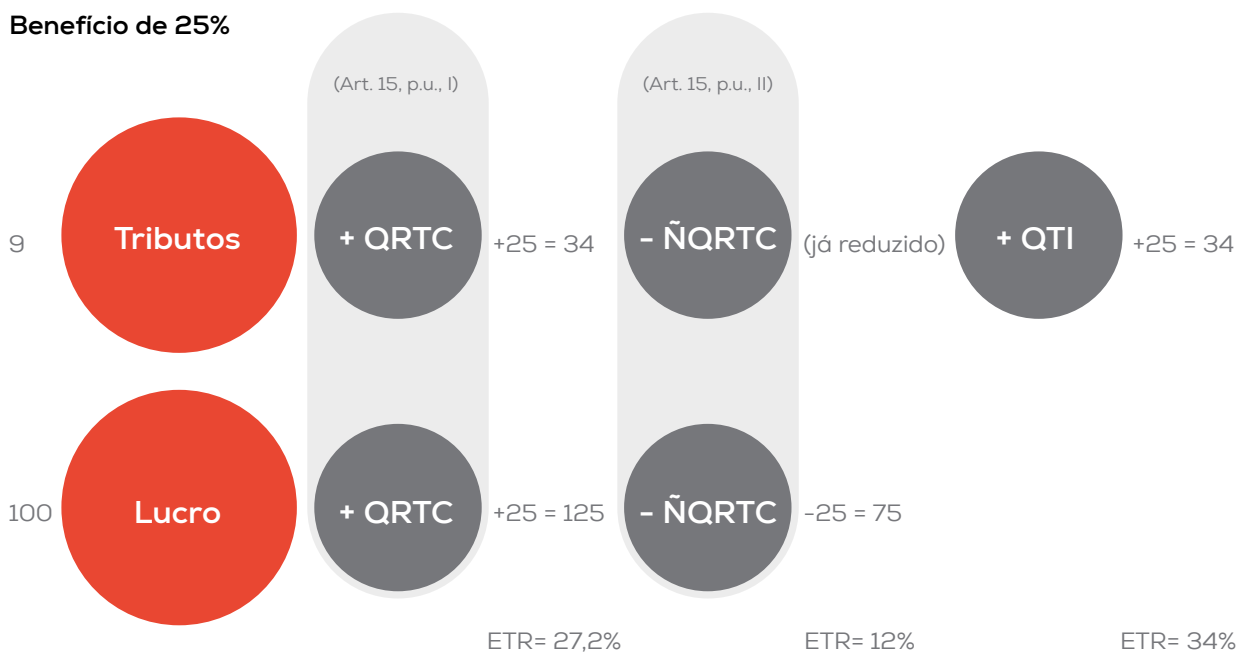
Próximos passos: OCDE está trabalhando na elaboração de guia específico de incentivos.

4. Safe harbour de incentivos fiscais baseados em substância Tratamento de QTIs e opção de tratar QRTC como QTI



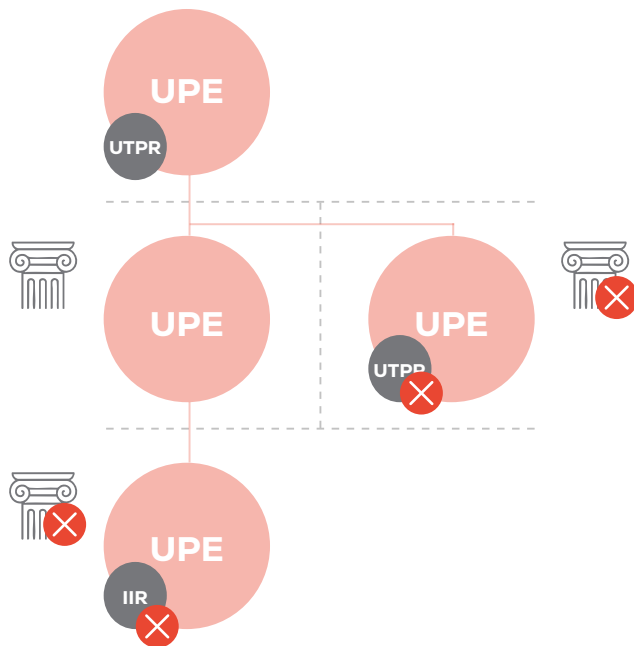
* Diferentemente dos QRTCs, os QTIs não são incluídos no Lucro Globe (!)

Benefício de 25%



Pacote SbS: opção de tratar certos QRTCs ou MTTCS como QTI, observando o limite total definido pelo Teto de Substância.

5. Safe harbours do sistema SbS *Side-by-Side Safe Harbour*



- SbS inclui JVs, mas não cobre a parcela alocável ao outro sócio da JV.
- Não inclui casos de JV-UPE.

Para se qualificar ao regime SbS, o país deve ter:

- Regime tributário doméstico elegível;
- Regime tributário mundial elegível;
- Crédito de QDMTT estrangeiro como qualquer FTC; e

Regime tributário doméstico elegível:

- Alíquota mínima de 20% de tributação corporativa;
- QDMTT ou tributo corporativo alternativo alinhado com os objetivos de tributação mínima de 15%;
- Sem risco de que EMNs sediadas em seu território tenham tributação doméstica abaixo de 15% (considerando o tratamento de incentivos conforme regras Globe).

Regime tributário mundial elegível

- Regime CFC abrangente (renda ativa e passiva) e com limitadas exclusões;
- Mecanismos de combate a evasão fiscal alinhados com BEPS;
- Sem risco de que EMNs sediadas em seu território tenham tributação doméstica abaixo de 15% (considerando o tratamento de incentivos conforme regras Globe).

Para se qualificar ao UPE SH, o país deve ter:

- Alíquota mínima de 20% de tributação corporativa;
- QDMTT ou tributo corporativo alternativo alinhado com os objetivos de tributação mínima de 15%;
- Sem risco de que EMNs sediadas em seu território tenham tributação doméstica abaixo de 15% (considerando o tratamento de incentivos conforme regras Globe).

(Regime tributário doméstico elegível)

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
Direito Tributário



Luís Flavio Neto
Direito Tributário



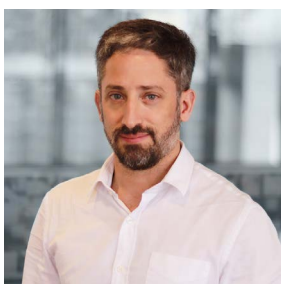
Javier Bonilla
Direito Tributário



Henrique Lopes
Direito Tributário



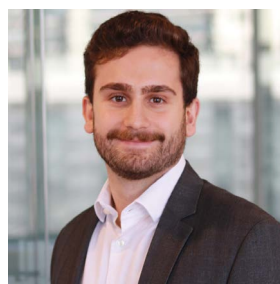
Juliana Nunes
Direito Tributário





Marcelo Laplane
Direito Econômico e
Concorrencial



Alessandra Sabbag
Direito Tributário



Paulo Machado
Direito Tributário

 pmachado@klalaw.com.br
 +55 (11) 96604-2533

KL A

KLA Advogados

klalaw.com.br
+55 11 3799-8100
contato@klalaw.com.br

