
SÉRIE "CURSOS DE EXTENSÃO DA APET"

Coordenação

Marcelo Magalhães Peixoto

Ramon Tomazela Santos

Paula Zugaib Destruti

ADICIONAL DA CSLL E O PILAR 2 DA OCDE

Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024

AUTORES

Alexandre Evaristo Pinto | Audrei Okada Teixeira | Belisa Ferreira Liotti
Bruna Di Carlo | Bruno Marques Santo | Camila Ramos Nasser Cabral
Cristiano Iam Sarhan Hussni Narchi | Daniel Serra Lima
Elidie Palma Bifano | Fabiana Carsoni Fernandes
Fernando Tonanni | Flávia Cavalcanti | Gustavo Alano Moretti
Izadora Coutinho | Karolina Rosen | Laura Kurth
Leonardo Aguirra de Andrade | Leonardo Freitas de Moraes e Castro
Lucas de Lima Carvalho | Luciana Rosanova Galhardo
Luiz Felipe Centeno Ferraz | Michell Przepiorka | Paula Zugaib Destruti
Paulo Honório de Castro Júnior | Pedro Henrique Buffolo Jr.
Ramon Tomazela Santos | Raphael de Campos Martins
Ricardo André Galendi Júnior | Ricardo Mariz de Oliveira
Roberto Codorniz Leite Pereira | Rodrigo Maito da Silveira
Vinícius Pereira | Vinícius Pimenta Seixas

Adicional da CSLL e o Pilar 2 da OCDE : Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024 / coordenação Ramon Tomazela Santos, Paula Zugaib Destruți, Marcelo Magalhães Peixoto. – 1. ed. – São Paulo : MP Editora, 2025. – (Série cursos de extensão da APET).

Vários autores.
Bibliografia
ISBN 978-85-7898-111-2

1. Direito tributário internacional - Brasil I. Santos, Ramon Tomazela. II. Destruți, Paula Zugaib. III. Peixoto, Marcelo Magalhães. IV. Série.

25-265740

CDU: 34336.2

Aline Grazielle Benitez - Bibliotecária - CRB-1/3129

Produção editorial/gráfica
S. Guedes Editoração

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Colorsystem

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2025
Avenida Paulista, 509, sala 511
01311-910 – São Paulo
Tel/Fax: (11) 3105-7132
www.mpeditora.com.br
ISBN 978-85-7898-111-2

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
<i>Ricardo Mariz de Oliveira</i>	
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
<i>Elidie Palma Bifano</i>	
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

7 Conclusões

A título de conclusão, cabe enfatizar as dificuldades que encontraremos na implementação de tal modelo de tributação orientado por princípios que não são próprios de nosso sistema jurídico, como se comentou, suportado em guias e comentários que não se colocam como normas ou regras de direito, visto que a OCDE não desfruta de soberania e competência para legislar.

Certamente, muitos contribuintes já pensam em se socorrer do Poder Judiciário para impedir esse avanço em seus patrimônios, a despeito da advertência do art. 36 da Lei n. 15.079/2024, de que serão de alguma forma penalizados. Ainda que se diga que os acordos com a OCDE objetivam a integração do País nessa entidade, nem por isso seus guias e comentários desfrutaram de foros de lei em nossa jurisdição, e tudo, aqui pelo menos, deve ocorrer sob o manto da Constituição Federal.

A mais importante constatação que se extrai é a de que, mais uma vez, a busca pela redução do contencioso tributário é só um sonho que não se concretizará enquanto o Poder Executivo estiver buscando formas novas de tributação, algumas delas bastante duvidosas, como é o caso das regras GloBE sob comentário, e não se dedicar a preparar uma reforma administrativa que a todos alivie.

A ADOÇÃO DO PILLAR 2 NO BRASIL: PARTICULARIDADES BRASILEIRAS E QUESTÕES CONSTITUCIONAIS

Leonardo Aguirra de Andrade

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP, LL.M. em Direito Tributário Internacional pela Georgetown University. Professor do IBDT. Sócio do Andrade Maia Advogados.

Introdução

A publicação da Medida Provisória n. 1.262/2024 simbolizou um claro alinhamento do Brasil com a política da OCDE no contexto do *Pillar 2*.

Embora as autoridades fiscais federais brasileiras já estivessem participando das reuniões do chamado *Inclusive Framework*, formado pelos fiscos de 147 países, para endereçar as questões decorrentes do Projeto BEPS¹, não se sabia, até a edição da referida Medida Provisória, qual seria a opção de tributo que seria adotada pelo Brasil, em um cenário em que a OCDE recomendava, no âmbito da proposta GloBE (*Global Anti-Base Erosion proposal*), cinco novas regras para tributação da renda de empresas multinacionais: no âmbito doméstico, a Regra de Inclusão de Renda (*Income Inclusion Rule – IIR*), a Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (*Under-Taxed-Payment Rule – UTPR*) e o Tributo Complementar Mínimo Doméstico Qualificado (*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax – QDMTT*); no âmbito dos tratados, a Regra de Supressão de Tratados (*Switch-Over-Rule – SOR*) e a Regra de Sujeição Tributária (*Subject-To-Tax Rule – STTR*).

É bem verdade que essa não foi a primeira sinalização que o Governo brasileiro dava sobre a adoção de tais regras, pois, antes, com a edição da Medida Provisória n. 1.185/2023 (convertida na Lei n. 14.789/2023), o Poder Executivo brasileiro já tinha adotado, em sua exposição de motivos, razões bastante alinhadas com o *Pillar 2*, notadamente no que se refere à conversão

1. Lista dos países do *Inclusive Framework* da OCDE. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

de benefícios fiscais de imposto de renda em tributação acompanhada de créditos financeiros condicionados a investimentos². Mas, de todo modo, a Medida Provisória n. 1.262/2024 consubstanciou a aceitação pelo Governo brasileiro das recomendações da OCDE constantes das chamadas *Model Rules* do Pillar 2. Aceitação essa que foi praticamente integral, e o tributo escolhido foi o QDMTT (*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax*) ou Tributo Complementar Mínimo Doméstico Qualificado.

A Medida Provisória n. 1.262/2024 é quase uma cópia traduzida das *Model Rules* do Pillar 2, e ela foi praticamente reproduzida no Projeto de Lei n. 3.817/2024. Esse fato é importante porque o Congresso Nacional decidiu dar trâmite ao referido Projeto de Lei, e não à Medida Provisória n. 1.262/2024.

Assim, no dia 18 de dezembro de 2024, o Projeto de Lei n. 3.817/2024 foi aprovado pelo Congresso Nacional praticamente sem debates; aliás, com a aprovação simbólica no Senado, e remetido à sanção presidencial. A publicação da Lei n. 15.079/2024, sem vetos, decorre, portanto, do Projeto de Lei n. 3.817/2024.

Desse modo, o QDMTT foi introduzido no Brasil e o Adicional de CSL será cobrado em 2026, tendo como base o ano-calendário de 2025, ao lado de um compromisso, constante do art. 40 da nova Lei, de reformular, ao longo de 2025, as regras brasileiras de tributação em bases universais com vistas à adoção da IIR no país.

Apesar de o Brasil ter seguido à risca as recomendações da OCDE na adoção de um QDMTT, há particularidades relevantes na norma brasileira em comparação com as regras adotadas por outros países.

Uma delas se refere ao fato de o Brasil ter criado um Adicional de Contribuição Social sobre o Lucro (Adicional de CSL), em vez de imposto de renda, em um caminho diferente daquele sugerido pela OCDE e seguido por todos os países que adotaram o Pillar 2 até então.

Na audiência pública realizada logo após a publicação da Medida Provisória n. 1.262/2024, as autoridades brasileiras justificaram a adoção da CSL,

em vez do IRPJ, com base no argumento de que as normas constitucionais aplicáveis à CSL dariam uma maior “flexibilidade” na estruturação desse novo tributo em comparação com as normas que dão base para o IRPJ. Os representantes do Poder Executivo federal brasileiro deixavam, assim, de reconhecer que a adoção da CSL traz uma vantagem arrecadatória para a União, na medida em que, diferentemente do IRPJ (como previsto no art. 159, I, da Constituição Federal), a arrecadação das contribuições sociais não é repartida com Estados, Municípios e Distrito Federal. O argumento se concentrava nas particularidades da estrutura normativa das contribuições sociais. Quais particularidades são essas?

Diante dessa indagação, o presente artigo pretende enfrentar algumas das particularidades até então identificadas à luz das regras constantes do art. 195 da Constituição Federal. Quatro aspectos dão base para as perguntas de pesquisa que circunscrevem o presente estudo:

(i) o art. 195, § 6º, da Constituição Federal, dispõe que as novas contribuições sociais “só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado”. Como o Adicional de CSL terá o seu primeiro fato gerador no dia 31 de dezembro de 2025, com prazo de pagamento em julho de 2026, como deve ser aplicada a regra de anterioridade nonagesimal? Os meses de janeiro a março de 2025 devem ser excluídos do cômputo do Adicional de CSL, ou, por se tratar de um *top-up tax* (complemento de tributo) até se atingir um mínimo de tributação anual de 15%, não há espaço para proporções no primeiro ano-base do novo tributo?

(ii) a CSL pode ser cobrada sobre lucro, conforme o art. 195, I, “c”, do texto constitucional; porém, o Adicional de CSL tem uma base de cálculo diferente daquela da CSL (lucro real). Quais são as consequências jurídicas da criação de um novo tributo, na condição de “adicional”, sendo que o tributo anterior (em relação ao qual haverá adição) recai sobre uma base (riqueza) diferente? Sendo o lucro

2. Como consta da exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.185/2023: “12. A substituição de incentivo fiscal operacionalizado por meio da exclusão de bases de cálculo de tributos federais por incentivo concedido mediante crédito fiscal também está alinhada às Regras GloBE (IIR – Income Inclusion Rule e UTPR – Undertaxed Profit Rule) da solução baseada em dois pilares, proposta pelo OCDE/G20 Inclusive Framework”.

3. Confira-se o vídeo da audiência pública no Ministério da Fazenda a respeito da Medida Provisória n. 1.262/2024, a partir de 1h20m, disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=UvAtiPxVH6Y>. Acesso em: 5 mar. 2025.

real diferente do lucro tributado pelo Adicional de CSL, é oportuno avaliar os limites do § 4º do art. 195 da Constituição Federal, a fim de verificar se se está diante de “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”, de modo a exigir a edição de uma lei complementar;

(iii) os critérios de discrimen adotados pelo *Pillar 2* não necessariamente estão alinhados com os parâmetros eleitos pelo constituinte brasileiro para diferenciar contribuintes na imposição de contribuições sociais. O § 9º do art. 195 autoriza a diferenciação das alíquotas das contribuições sociais conforme quatro critérios: a atividade econômica, a utilização intensiva de mão de obra, o porte da empresa e a condição estrutural do mercado de trabalho. Esses mesmos critérios se aplicam para a diferenciação de base de cálculo? Qual é a extensão do critério de diferenciação relativo ao “porte da empresa”? Ele permite um tratamento piorado das empresas brasileiras integrantes de grupos multinacionais em comparação com as empresas brasileiras integrantes de grupos nacionais?

(iv) há uma insuficiência normativa na criação do Adicional de CSL pela Lei n. 15.079/2024 à luz da legalidade tributária?

O presente artigo, portanto, pretende testar a regularidade da nova Lei brasileira instituidora do Adicional de CSL, contexto do *Pillar 2*, de acordo com esses critérios, a fim de verificar a constitucionalidade, ou não, desse novo tributo.

1 A regra da anterioridade

O art. 195, § 6º, da Constituição Federal, busca proteger o contribuinte, por meio da regra de anterioridade nonagesimal, em face do “efeito surpresa” decorrente do aumento ou da criação de uma contribuição social⁴.

4. Constituição Federal: “Art. 195. [...] § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

Isso significa que entre a data da publicação da Lei ou da Medida Provisória que criou ou aumentou uma contribuição social e a data do respectivo fato gerador deve ser respeitado um prazo de noventa dias.

A aplicação dessa regra ao Adicional de CSL em questão tem algumas particularidades interessantes.

Primeiramente, vale notar que o mesmo tributo foi instituído tanto por uma Medida Provisória, como por uma Lei.

A Medida Provisória n. 1.262/2024 foi publicada no dia 03.10.2024, em edição extraordinária do *Diário Oficial*, deixando clara a preocupação em atender o prazo de noventa dias antes de 01 de janeiro de 2025. É dizer: o dia 03 de outubro antecede o início do ano seguinte em noventa dias.

Já o Projeto de Lei n. 3.817/2024 foi protocolado pelo Deputado Federal José Guimarães (PT/CE), portanto, representante do Governo Federal, no dia 07 de outubro de 2024, com redação idêntica à da referida Medida Provisória n. 1.262/2024.

Diferente da Medida Provisória, o Projeto de Lei não tem eficácia alguma durante o seu trâmite legislativo. Logo, pouco importa a data do seu protocolo, e sim apenas a data da publicação da Lei decorrente da sua aprovação pelo Congresso Nacional.

No dia 30 de dezembro de 2024, quando foi publicada a Lei n. 15.079/2024, o Adicional de CSL já havia sido instituído validamente pela Medida Provisória n. 1.262/2024 que ainda estava em vigor e em trâmite no Congresso Nacional, uma vez que ela aguardava a instalação de uma Comissão Mista para a sua apreciação.

A partir disso, seria possível dizer, à primeira vista, que a Lei n. 15.079/2024 não criou tributo algum, tendo em vista que o Adicional de CSL já havia sido criado anteriormente pela Medida Provisória n. 1.262/2024.

Por outro lado, a aprovação da Lei n. 15.079/2024 retira a pertinência do exame da Medida Provisória n. 1.262/2024 pelo Congresso Nacional, caracterizando uma espécie de revogação tácita da norma, dado que o texto dos dois veículos normativos são praticamente os mesmos (e na parte para criação do Adicional de CSL há plena identidade).

É curioso notar que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB – Decreto-lei n. 4.657/1942) trata, ainda que indiretamente, dessa situação. De um lado, o § 1º do art. 2º da LINDB estabelece que “[a] lei posterior

revoga a anterior quando [...] seja com ela incompatível ou *quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*". De outro lado, o § 2º do mesmo dispositivo diz que "[a] lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior".

A partir disso, é possível concluir que uma Lei que tenha a mesma redação de uma Medida Provisória revoga esta última, na medida em que a Lei "regulou" a matéria de que tratava a lei anterior", como previsto no § 1º do art. 2º da LINDB. Há, portanto, uma revogação tácita e, ao mesmo tempo, a manutenção do tributo que já havia sido criado.

De outra banda, é oportuno observar a disciplina dada pelo art. 62 da Constituição Federal para a perda de eficácia das medidas provisórias. A interpretação conjunta dos §§ 3º e 11 do art. 62 permite dizer que (i) as medidas provisórias perdem eficácia se não forem convertidas em lei em determinado prazo; (ii) havendo perda de eficácia, o Congresso Nacional pode editar um decreto legislativo para disciplinar as "relações jurídicas" decorrentes da norma; e (iii) se não for editado tal decreto legislativo, considera-se que a medida provisória produziu efeitos para regulamentar tais relações jurídicas⁵.

Aplicando esse racional para a Medida Provisória n. 1.262/2024, pode-se cogitar, hoje, em março de 2025, quando este trabalho está sendo elaborado, que tal Medida Provisória provavelmente perderá eficácia, porque perdeu a sua pertinência. Porém, não há relações jurídicas regidas por essa Medida Provisória, uma vez que não houve nenhum fato gerador do Adicional de CSL no período da sua vigência. Logo, não se faz necessária a edição de um decreto legislativo.

Pensando na linha do tempo relativa à edição da Medida Provisória n. 1.262/2024 e da Lei n. 15.079/2024, pode-se cogitar que a edição da primeira

5. Constituição Federal: "Art. 62 [...]".

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

[...]

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001)*.

teve um papel de afastar o efeito surpresa do Adicional de CSL para as multinacionais abrangidas no escopo do *Pillar 2*.

Parece-nos que a identidade entre textos (comparando a Medida Provisória e a Lei em questão) satisfaz o afastamento do efeito surpresa (protegido pela noventena), mesmo quando a Medida Provisória não foi aprovada, e sim o respectivo Projeto de Lei, em uma hipótese em que o texto da Medida Provisória e o do Projeto de Lei são praticamente iguais.

Por outro lado, mesmo que se considere que a Medida Provisória n. 1.262/2024 jamais produziu efeitos – com o que não concordamos – ainda assim, entendemos que a regra de anterioridade nonagesimal foi atendida pela Lei n. 15.079/2024.

A Lei n. 15.079/2024 foi publicada em 30 de dezembro de 2024 e, portanto, de acordo com o art. 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, ela somente produzirá efeitos a partir de 31 de março de 2025, noventa dias depois da sua publicação. A questão é: houve algum fato gerador do Adicional de CSL no período entre 30 de dezembro de 2024 e 31 de março de 2025? A resposta, a nosso ver, é negativa.

Embora a Lei n. 15.079/2024 não contenha um dispositivo que diga, expressamente, quando ocorre o fato gerador do Adicional de CSL, a interpretação conjunta dos seus arts. 5º, XV, 30 e 33 permite concluir que a apuração desse tributo é anual e o seu fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano (ao término do "ano fiscal")⁶.

6. Lei n. 15.079/2024:

"Art. 5º Para os fins do disposto neste Título, consideram-se:

[...]

XV – ano fiscal:

a) o exercício social em relação ao qual a entidade elabora as demonstrações financeiras adotadas na apuração da CSLL com base no lucro real; ou

b) na hipótese de a entidade não elaborar demonstrações financeiras conforme o disposto na alínea 'a' deste inciso, o exercício social em relação ao qual a entidade elabora demonstrações financeiras para fins comerciais;

[...]

Art. 30. O Adicional da CSLL da jurisdição determinada de acordo com o disposto no art. 28 desta Lei será devido pelas entidades constituintes localizadas na jurisdição que tenham apurado lucros excedentes no ano fiscal.

[...]

Apesar de existirem bons argumentos (acadêmicos) para a caracterização das estimativas mensais como verdadeiros fatos geradores de tributo⁷, vale notar que o Adicional de CSL sequer tem estimativas mensais. A Lei n. 15.079/2024 não instituiu um regime de estimativas mensais para o Adicional de CSL, estabelecendo, pelo contrário, que a obrigação de pagá-lo tem periodicidade anual.

Com efeito, não há fato gerador do Adicional de CSL no período entre 30 de dezembro de 2024 e 31 de março de 2025.

Além disso, como se trata de uma *top-up tax* (complemento de tributo) até se atingir um mínimo de tributação anual de 15%, não há espaço para proporções no primeiro ano-base do novo tributo. Ou seja, a lógica do *Pillar 2* é a de se atingir um mínimo de tributação da renda considerada em determinado “ano fiscal”, independentemente das partes que compõem esse lapso temporal.

As receitas auferidas nos meses de janeiro a março de 2025 devem ser, portanto, computadas no cálculo do Adicional de CSL.

É bem verdade que, em outras situações, a própria Receita Federal do Brasil (RFB) admitiu uma espécie de proporcionalização da receita submetida à nova e à antiga regras de majoração de CSL. É o caso, por exemplo, da Instrução Normativa RFB n. 1.925/2020 que determinou que o aumento da alíquota da CSL, de 15 para 20%, para instituições financeiras, promovida pela Emenda Constitucional n. 103/2019, não seria aplicável nos dois primeiros meses daquele ano⁸.

Naquele caso, todavia, tratava-se de uma determinação da própria Emenda Constitucional⁹, não sendo uma decorrência da observância da regra de anterioridade prevista no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

Art. 33. Os Adicionais da CSL atribuídos conforme o disposto nos arts. 30 a 32 desta Lei serão pagos pelas entidades constituintes até o último dia útil do sétimo mês subsequente ao término do ano fiscal¹⁰.

7. SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Imposto de renda e capacidade contributiva: a periodicidade anual e mensal no IRPJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 47, p. 569-613 (595), 1. sem. 2021.
8. Instrução Normativa RFB n. 1.925/2020: “Art. 30. A alíquota da CSL é de: IV – 20% (vinte por cento), exceto no período compreendido entre 1º de janeiro de 2020 e 29 de fevereiro de 2020, no qual vigorará a alíquota de 15% (quinze por cento), nos casos de bancos de qualquer espécie e de agências de fomento”. (NR)
9. Emenda Constitucional n. 103/2019:

“Art. 32. Até que entre em vigor lei que disponha sobre a alíquota da contribuição de que trata a Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, esta será de 20% (vinte por cento) no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso I do § 1º do art. 1º da Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001. (Vigência)

Por todas essas razões, conclui-se que não houve violação à regra da anterioridade nonagesimal pela Lei n. 15.079/2024.

Caso alguma empresa multinacional busque defender a tese de que a Lei n. 15.079/2024 teria violado a regra de anterioridade nonagesimal, haveria ainda obstáculos procedimentais relevantes.

A Lei n. 15.079/2024 diz que os dispositivos que tratam do Adicional de CSL produzem efeitos “a partir de 1º de janeiro de 2025”. Assim, seria necessário ajuizar uma ação judicial para afastar esse dispositivo, sob o argumento de violação da regra constitucional da anterioridade (art. 195, § 6º).

No entanto, o questionamento judicial desse dispositivo pode ter efeitos negativos para os grupos multinacionais (a depender dos países em que eles estão situados), porque o art. 36 dessa Lei estabelece que “[o] Adicional da CSL de que trata esta Lei será considerado não recolhido caso seja, direta ou indiretamente, objeto de litígio judicial ou administrativo e não poderá ser utilizado como crédito na aplicação das Regras GloBE”. O dispositivo busca desincentivar o contencioso sobre o tema. Apesar da clara violação ao direito de defesa, as empresas multinacionais com matriz em países que editaram uma IIR ou com entidades em países com uma UTPR terão pouco interesse em questionar judicialmente a Lei n. 15.079/2024, visto que o valor que deixar de ser pago no Brasil deverá ser pago em outro país que adote as regras do *Pillar 2*.

Portanto, todas essas razões nos levam a acreditar que a aplicação da tese da anterioridade ao Adicional de CSL tem poucas chances de viabilidade.

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

O art. 195, I, “c”, da Constituição Federal, estabelece a competência tributária da União para a instituição de contribuição social sobre o lucro.

O texto constitucional não define o que significa lucro e não há uma lei complementar estabelecendo tal conceito. A partir disso, pode-se imaginar que o constituinte considerou o conceito de lucro até então existente, em 1988,

[...]

Art. 36. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – no primeiro dia do quarto mês subsequente ao da data de publicação desta Emenda Constitucional, quanto ao disposto nos arts. 11, 28 e 32; [...].

quando da edição do texto constitucional. Em 1988, já estavam em vigor diferentes conceitos de lucro, como se vê, por exemplo, nos regimes de apuração de lucros real, presumido e arbitrado, previstos na Lei n. 4.506/1964 e no Decreto-lei n. 1.967/1982. Mas essa referência não é, a nosso ver, limitadora da atividade legislativa posterior.

A respeito da controvérsia doutrinária sobre o “congelamento” dos conceitos referenciados na Constituição Federal na definição das competências tributárias¹⁰, parece-nos assistir razão à corrente de pensamento que sustenta a viabilidade de uma evolução dos tipos constitucionais, não havendo, portanto, qualquer congelamento conceitual¹¹.

Essa questão é aqui pertinente para concluir que a referência à palavra “lucro” no art. 195, I, “c”, da Constituição Federal, não restringiu a possibilidade de o legislador ordinário adotar novos conceitos de lucro, diferentes daqueles até então existentes (lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado), para a instituição de contribuições sociais.

Não se enxerga, portanto, um vício de constitucionalidade, nesse particular, na instituição do Adicional de CSL sobre os chamados “lucro líquido GloBE” e “prejuízo líquido GloBE” mencionados nos arts. 11 e 18 da Lei n. 15.079/2024.

A nosso ver, a referência à palavra “lucro” no art. 195, I, “c”, da Constituição Federal, caracteriza um tipo que admite vários regimes de apuração de lucro diferentes, tais como o lucro real, o lucro presumido, o lucro arbitrado e outras mais espécies de lucro¹². Ou seja, não há apenas um único possível conceito de “lucro” a se adequar ao tipo “lucro” previsto no art. 195, I, “c”, da Constituição Federal.

É por essa razão que não nos convence a ideia – aqui cogitada como mera hipótese especulativa – de que a tributação do “lucro líquido GloBE” seria uma situação contemplada pelo § 4º do art. 195 da Constituição Federal, para

10. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p.11.

11. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115.

12. Não é objeto do presente trabalho o exame dos limites do conceito de lucro enquanto expressão da renda, à luz do art. 43 do CTN, e a sua relação com o Adicional de CSL em questão. Pretendemos estudar esse tema em trabalho apartado.

se exigir a edição de uma lei complementar para tributar “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”.

O “lucro líquido GloBE” não é, a nosso ver, uma nova “fonte” destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. Não há nova fonte, porque ainda se trata de uma espécie de lucro; trata-se de nova espécie de lucro, mas ainda aderente ao mesmo tipo constitucional de lucro. Portanto, a nosso ver, a Lei n. 15.079/2024 não viola o § 4º do art. 195 da Constituição Federal.

Igualmente, não se identifica um problema jurídico na criação de um Adicional de um tributo, por serem diferentes as bases de cálculo do tributo principal ou original e do respectivo adicional.

Pode-se até cogitar alguma impropriedade no termo “adicional”, na medida em que, na prática, trata-se de um tributo novo e com finalidade própria (tributar multinacionais que tenham receita anual global superior a 750 milhões de euros e com alíquota efetiva de tributação da renda inferior a 15%). Não se trata propriamente de um “adicional” justamente porque os lucros a serem tributados são distintos.

Entretanto, a riqueza tributada pelo Adicional de CSL ainda está no escopo tipológico do termo “lucro”, cuja tributação é autorizada pelo art. 195, I, “c”, da Constituição Federal. Nessa linha de raciocínio, pode-se entender que a exigência de lei complementar para a instituição de contribuição sobre “outras fontes” prevista no § 4º do art. 195 deve ser lida como contribuição sobre “novas riquezas”. Não sendo o lucro tributado pelo Adicional de CSL uma nova riqueza, não se vê necessidade de sua instituição via lei complementar. Com efeito, não identificamos uma hipótese de tributação de “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”.

Vale acrescentar, por fim, um esclarecimento: o lucro a ser tributado pelo Adicional de CSL é o lucro da empresa brasileira. Não há no escopo do QD-MTT lucros auferidos no exterior. Trata-se de um lucro decorrente da atividade da entidade doméstica. Portanto, o Adicional de CSL recai apenas sobre os lucros da empresa brasileira, o que não abrange lucros auferidos por outras entidades do seu grupo empresarial. Embora os parâmetros de entrega no regime do QMDTT sejam impactados por fatores verificados no exterior (i.e., lucro do grupo todo superior a 750 milhões de euros), a base de cálculo do Adicional de CSL é o lucro decorrente da atividade da empresa no Brasil. Esse esclarecimento reforça a nossa posição de que não se trata de uma riqueza nova.

Esse recorte é importante, porque, se estivéssemos aqui tratando de um tributo nos moldes da UTPR, talvez a resposta à pergunta em questão ("é necessária uma lei complementar, conforme o § 4º do art. 195 da Constituição Federal?") tivesse outra conclusão, tendo em vista que a riqueza auferida por empresa estrangeira coligada à empresa brasileira não necessariamente tem natureza de lucro para a empresa brasileira. Ai sim haveria uma riqueza nova.

No entanto, tratando-se de um Adicional de CSL baseado nas regras de um QDMTT, parece-nos que se trata de uma espécie de lucro da empresa brasileira.

Nesse particular, portanto, não enxergamos um vício de constitucionalidade na Lei n. 15.079/2024.

3 A violação da igualdade e a discriminação de grupos multinacionais

A Lei n. 15.079/2024 viola a igualdade, uma vez que adota critérios de diferenciação desprovidos de base na capacidade contributiva (critério legítimo por excelência para tributação da renda)¹³ e não previstos no texto constitucional.

Como já tivemos a oportunidade de examinar em trabalho anterior¹⁴, a instituição de contribuições sociais, de acordo com o § 9º do art. 195 da Constituição Federal, exige a observância de quatro parâmetros de diferenciação, que não se alinham propriamente com os critérios de discriminação da *Pillar 2*, vale dizer: (i) a atividade econômica; (ii) a utilização intensiva de mão de obra; (iii) o porte da empresa; e (iv) a condição estrutural do mercado de trabalho.

À primeira vista, o texto do § 9º do art. 195 da Constituição pode parecer um pouco confuso, ao fazer referências, de um lado, à palavra "alíquotas" ("as contribuições sociais [...] 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"), e, de outro lado, complementar o dispositivo mencionando a expressão "bases de cálculo" ("sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas 'b' e 'c' do inciso I do caput"). A nosso ver, o objetivo do constituinte, nesse ponto, era separar a hipótese da alínea "a" (folha de salário, tributada pelas contribuições previdenciárias) das hipóteses das alíneas "b" e "c" (receita/faturamento e lucro), a fim de dar uma maior flexibilidade ao legislador ordinário na diferenciação entre contribuintes quanto às duas últimas hipóteses. Assim, em relação à folha de salário, não deve haver uma diferenciação entre contribuintes com base naqueles quatro critérios. Essa distinção faz todo o sentido: receita e lucro são riquezas com maior potencial de aferição de distintos níveis de capacidade contributiva. Portanto, para o que é pertinente ao presente estudo, pode-se afirmar que, em relação à CSL, o legislador pode diferenciar os contribuintes – tanto por meio de alíquotas, como por meio de bases de cálculo distintas – conforme a sua atividade, a sua mão de obra, o seu porte e a condição estrutural do mercado de trabalho no qual eles estão inseridos.

A Lei n. 15.079/2024, ao instituir um tributo nos moldes de um QDMTT, recomendados pela OCDE no *Pillar 2*, adota três critérios de discriminação: (i) fazer parte de um grupo multinacional com receita anual e global superior a 750 milhões de euros (mesmo que a entidade doméstica seja de pequeno porte); (ii) o volume de ativos tangíveis da pessoa jurídica brasileira; e (iv) o número de empregados na sua folha de pagamento.

Nota-se que a abordagem no QDMTT indica que a renda a ser tributada é a da entidade doméstica. Diferente é a abordagem adotada no *Pillar 1*, em que os grupos multinacionais são tratados como uma unidade. No *Pillar 1*, os contribuintes seriam os grupos, e não as entidades domésticas que os compõem. Para o *Pillar 1*, buscou-se construir mecanismos que ampliem o direito de tributar as atividades das multinacionais, mesmo que realizadas fora de determinada jurisdição, considerando, dentre outros aspectos, as receitas anuais consolidadas do grupo¹⁵. Já, no *Pillar 2*, a abordagem adotada na aferição da renda a ser tributada ainda leva em consideração a autonomia das entidades domésticas. Tanto na IIR, como na UTPR, os lucros a serem tributados são

13. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 449-523 (447).

14. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. As regras recomendadas pelo *Pillar Two* e a sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 12, p. 133-219 (2023), 2. sem. 2023.

15. OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2020.

os das empresas domésticas submetidas localmente a uma carga tributária efetiva inferior a 15% que, então, serão tributados em outra jurisdição onde a controladora (IIR) ou outra entidade do grupo (UTPR) esteja localizada. A mesma abordagem se aplica para o QDMTT: o lucro doméstico é auferido pelo contribuinte doméstico. Nos três mecanismos das chamadas *charging rules* do *Pillar 2*, a autonomia da entidade doméstica é o ponto de partida da abordagem.

À luz dessas considerações, vale testar a legitimidade dos critérios do QDMTT de acordo com o texto constitucional brasileiro, especialmente quanto ao princípio da igualdade.

Em matéria tributária, a igualdade se especifica no art. 150, II, da Constituição Federal, que veda o tratamento desigual “entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. O parâmetro subjetivo aqui é ser contribuinte no Brasil. Ou seja, como regra geral, as pessoas jurídicas a serem comparadas são as entidades domésticas, e não os seus respectivos grupos multinacionais. Nesse ponto, o critério adotado no QDMTT está alinhado com a Constituição brasileira; diferente seria se o Brasil adotasse o *Pillar 1*.

Essa mesma leitura pode ser extraída do princípio geral da igualdade (para além da esfera tributária) contido no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, que adota a residência como critério de adjetivação daqueles que serão protegidos em face de eventuais medidas discriminatórias (“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País [...]”). Portanto, os residentes são os comparáveis.

Em oposição à pertinência desse raciocínio, alguém poderia dizer que o disposto no art. 150, II, da Constituição Federal, não se aplicaria, em nenhuma medida, às contribuições sociais, uma vez que o art. 149 do texto constitucional, ao instituir as regras gerais das contribuições sociais, deixa de mencionar o inciso II do art. 150 (“observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III [...]”).

Esse argumento não nos parece integralmente correto. A razão pela qual o art. 149 não menciona o inciso II do art. 150 parece estar mais relacionada com a referibilidade das contribuições sociais e a definição do grupo dos seus contribuintes. A parte do inciso II do art. 150 que não é aplicável às contribuições se refere ao trecho “distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”. É dizer: é possível instituir contribuições sociais

para determinadas categorias profissionais e para determinadas atividades econômicas. Essa leitura parece acomodar a recepção das contribuições de categorias profissionais e as contribuições de intervenção no domínio econômico, assim como está alinhada com o critério de “atividade econômica” que veio a ser introduzido no § 9º do art. 195 da Constituição Federal.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri explica que, ao afastar a aplicação do inciso II do art. 150 ao regime constitucional das contribuições, o constituinte não quis excepcionar a igualdade¹⁶. O que se quis foi permitir que as contribuições sociais adotassem aqueles critérios de discriminação previstos no art. 150, II, cuja adoção é vedada para as demais espécies tributárias. Ou seja, buscou-se garantir uma maior flexibilidade ao legislador na efetivação da referibilidade. Por exemplo, o art. 195, § 5º, da Constituição permite a diferenciação entre contribuintes em função da sua atividade econômica, o que não seria permitido para os demais tributos. Nessa linha de pensamento, Marco Aurélio Greco ensina que “o inciso II do art. 150 não seria aplicável no momento da definição do universo de pessoas atingidas, mas, uma vez definida sua amplitude, o tratamento deveria ser com isonomia”¹⁷. Portanto, o tratamento isonômico é, sim, aplicável à CSL, assim como a qualquer tributo. Já os critérios de diferenciação na “definição do universo de pessoas atingidas” são aqueles indicados no § 9º do art. 195 da Constituição Federal.

Os critérios de atividade econômica e a condição estrutural do mercado de trabalho – indicados no § 9º do art. 195 da Constituição Federal – não nos parecem oportunos, porque não guardam relação alguma com os parâmetros adotados pela Lei n. 15.079/2024. Resta verificar os critérios de “porte da empresa” e “utilização intensiva de mão de obra”.

Os parâmetros de diferenciação empregados pela Lei n. 15.079/2024 não necessariamente são compatíveis com o critério “porte da empresa”, indicado no § 9º do art. 195 da Constituição Federal. O ponto de partida a ser definido é o significado de empresa nesse contexto. Aqui há um possível embate entre as recomendações da OCDE no *Pillar 2*, fundadas nas noções de abordagem global – o chamado *global approach* (ou *group approach*) –, e as normas

16. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2024. p. 370-371.

17. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 208.

domésticas brasileiras que estão baseadas na noção de autonomia da pessoa jurídica – o chamado *separate entity approach* (ou *unitary approach*)¹⁸.

Por um lado, nota-se que, para fins das regras de entrada no regime do *Pillar 2*, a estrutura normativa das *Model Rules* está construída a partir da ideia de que os grupos multinacionais devem ser tratados globalmente como uma unidade (*global approach*). Adota-se, nesse sentido, um teste de entrada para verificar a sujeição, ou não, às regras do *Pillar 2* de acordo com o volume de receitas anuais de todo o grupo multinacional (receita acima de 750 milhões de euros). Além disso, estando o grupo multinacional submetido às regras do *Pillar 2*, permite-se, na aplicação da IIR e da UTPR, a tributação em um país da renda originada em outro país, sob o pressuposto de que o grupo é uma unidade jurídica. Por fim, considera-se que a entidade doméstica pode estar submetida ao QDMTT ou à UTPR mesmo tendo reduzida capacidade contributiva localmente, na medida em que é parte integrante de um grupo multinacional com receita superior a 750 milhões de euros.

A pergunta central aqui é: quem é o contribuinte a ser tributado no *Pillar 2*? Essa questão não passou despercebida por Pedro Schoueri e Ricardo Galendi Jr., para quem a OCDE não demonstrou grande preocupação com uma definição do contribuinte na elaboração das *Model Rules* do *Pillar 2*, e a dificuldade em responder a essa pergunta seria um motivo de preocupação para fins da implementação do *Pillar 2* pelas legislações domésticas¹⁹.

Essa despreocupação com a definição clara e precisa da figura do contribuinte, no contexto do *Pillar 2*, tem consequências importantes para a aplicação da igualdade. Isso porque, para fins da igualdade, é necessário estabelecer quem está sendo comparado e qual é o critério de comparação.

Diante disso, a princípio, poderia haver um conflito entre a abordagem recomendada pela OCDE (tratar o grupo como um todo – *group approach*) e a abordagem doméstica para fins da aplicação da igualdade (comparar contribuintes enquanto entidades locais).

Entretanto, examinando a Lei n. 15.079/2024, verifica-se que o seu art. 4º estabelece que os contribuintes do Adicional da CSL são as “entidades

constituintes de um grupo de empresas multinacional que tiver auferido receitas anuais de € 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros) ou mais” e o seu art. 5º, XI, define “entidade constituinte” como “a) qualquer entidade que faça parte de um grupo” e “b) qualquer estabelecimento permanente de uma entidade principal que se enquadre no disposto na alínea ‘a’ deste inciso”. Não parece haver dúvida de que o contribuinte é a entidade doméstica, e não o grupo.

A partir disso, surge uma nova questão: a pessoa jurídica brasileira pode receber um tratamento tributário piorado, para fins da cobrança do Adicional de CSL, pelo fato de ser uma parte integrante de um grupo multinacional, em comparação com outra pessoa jurídica brasileira que integra o grupo exclusivamente brasileiro? Note-se que aqui a comparação é entre dois contribuintes residentes no Brasil e o parâmetro de diferenciação é a sua relação societária com um grupo multinacional.

A resposta a essa pergunta, a nosso ver, é negativa: o Adicional de CSL contraria a igualdade porque estabelece um tratamento diferente (e pior) para uma pessoa jurídica brasileira exclusivamente pelo fato de ela integrar um grupo multinacional. Pertencer ou integrar um grupo multinacional não é um critério de discriminação autorizado pela Constituição Federal.

A esse respeito, é interessante lembrar que, em sua redação original, a Constituição Federal previa a figura da “empresa brasileira de capital nacional” no art. 171, II, como a empresa cujo controle efetivo estivesse em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País ou de entidades de direito público interno. O art. 171 previa a possibilidade de concessão de “proteção e benefícios especiais” estratégicos para as pessoas jurídicas de capital nacional. No entanto, a Emenda Constitucional n. 6, de 1995, revogou tal dispositivo. Portanto, deixou de existir base constitucional no Brasil para a diferenciação entre empresas de acordo com a localização dos seus sócios.

Há, nesse particular, uma clara discriminação no tratamento dos grupos multinacionais, de maneira injustificada. A busca pelo combate à evasão fiscal ou a busca pelo aumento de arrecadação não justificam tal discriminação. Nesse ponto, vale lembrar que as normas domésticas do *Pillar 2* não têm como

18. HEY, Johanna; SCHNITGER, Arne. Group approach and separate entity approach in domestic and international tax law. General Report. 2022 Berlin Congress of International Fiscal Association (IFA Congress). Rotterdam: IFA, 2022. v. 106A, p. 17-56.

19. SCHOUERI, Pedro; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Who is the “taxpayer” for the IIR and why it does matter. Kluwer International Tax Blog, ago. 2022.

objetivo o combate ao abuso, e sim um complemento de tributo sobre rendas subtributadas, em busca de um piso para tributação da renda global²⁰.

Note-se que esse debate transcende as limitações do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE, que veda o tratamento discriminatório de não residente, na medida em que os destinatários dos tratamentos diferenciados são duas empresas brasileiras em função das suas relações societárias com grupos nacionais ou multinacionais.

De um lado, o art. 24 da Convenção Modelo da OCDE não esgota as vedações à não discriminação. De outro lado, a comparação entre empresas brasileiras, para fins do Adicional de CSL, deve ser pautada nos critérios previstos no § 9º do art. 195 da Constituição Federal, que não parece autorizar qualquer diferenciação com base no pertencimento ou integração das empresas brasileiras a um grupo multinacional. Sem esse ajuste na Constituição Federal (leia-se: modificação do § 9º do art. 195), o Adicional de CSL instituído pela Lei n. 15.079/2024 é inconstitucional.

Não nos parece que o critério do “porte da empresa”, previsto no § 9º do art. 195 da Constituição Federal, dê suporte para esse tratamento diferenciado.

Como bem observado por Lucas Carvalho ao examinar especificamente esse tema, não havia uma preocupação com a definição da extensão do conceito de empresa (se local ou global), quando dos debates no Congresso Nacional por ocasião da edição do § 9º do art. 195 da Constituição Federal²¹.

Em 2005, quando foi editada a Emenda Constitucional n. 47 (que introduziu a expressão “porte da empresa” no § 9º do art. 195), o foco do Congresso Nacional era criar uma flexibilização dos parâmetros constitucionais, de modo a viabilizar uma maior arrecadação destinada à previdência.

Cogita-se que a ideia de flexibilizar parâmetros constitucionais partia de um pressuposto lógico de que os critérios até então existentes eram rígidos demais ou estabeleciam obstáculos com que o legislador ordinário não gostaria de lidar para promover uma maior arrecadação. Cogita-se também que esse pressuposto era falso, pelas seguintes razões.

20. GALENÍ JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln, Köln, 2023, p. 258.

21. CARVALHO, Lucas de Lima. *The Brazilian QDMTT: Playing by the Rules*. *Tax Notes International*, v. 117, p. 83, jan. 2025.

Em 2005, quando introduzida a expressão “porte da empresa” no § 9º do art. 195, esse § 9º já continha outros dois critérios – atividade econômica” e “utilização intensiva de mão de obra” – que vieram a ser inseridos no texto constitucional em 1998, quando editada a Emenda Constitucional n. 20.

Com base na “atividade econômica”, o legislador houve por bem majorar a alíquota de Cofins especificamente para instituições financeiras (de 3% para 4%, no art. 18 da Lei n. 10.684/2003), e, mais recentemente, ainda para instituições financeiras, aumentou a alíquota de CSL (de 9% para 15%, como instituído pela Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008) e, posteriormente, majorou novamente a alíquota de CSL (de 15% para 20%, no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, conforme previsto na Lei n. 13.169/2015; e a partir de março de 2020).

Todas essas majorações já se satisfaziam com o critério da “atividade econômica”. Por que então seria necessário estabelecer uma autorização para o legislador diferenciar os contribuintes com base no seu porte?

Cogitamos que se tratava de uma norma de reforço da ideia de capacidade contributiva.

Como bem sustenta Clara Moreira, quando da criação do critério da “atividade econômica” no § 9º do art. 195, em 1998, não havia propriamente um critério novo como parâmetro de diferenciação de contribuintes para fins das contribuições sociais; tratava-se de “mera explicitação de outras normas constitucionais preexistentes”²², notadamente, como norma de reforço da ideia de que a capacidade contributiva servia como critério de diferenciação por excelência em matéria tributária.

Esse apontamento de Clara Moreira é bastante oportuno para verificar que os critérios previstos no § 9º do art. 195 da Constituição Federal são normas de reforço da diferenciação dos contribuintes com base na capacidade contributiva. Tais critérios pretendem evidenciar ou especificar características de certos contribuintes ou suas atividades como índices de riquezas tributáveis pelas contribuições do art. 195.

22. MOREIRA, Clara Gomes. Tributação diferenciada das instituições financeiras e o princípio da igualdade tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo; PRZEPIORKA, Michell (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 155-161 (157).

Nesse sentido, no contexto da diferenciação com base na “atividade econômica”, é possível observar que algumas atividades por serem, normalmente, mais lucrativas (produzirem maior renda tributável) poderiam estar sujeitas a uma maior carga tributária.

O principal problema dessa linha de raciocínio é que nem todas as empresas que praticam a mesma “atividade econômica” têm capacidade contributiva suficiente para suportar uma maior carga tributária. Em função disso, o ideal é que haja uma regra de calibragem, fundada na proporcionalidade e na razoabilidade, para permitir que, mesmo atuando em um setor econômico tido como normalmente mais lucrativo, os contribuintes comprovem que, no seu caso específico, não há maior capacidade contributiva, tal como no cenário de prejuízo fiscal ou período pré-operacional.

Em alguma medida, esse problema pode ser caracterizado na aplicação do critério do “porte da empresa”. A autorização constitucional para dar tratamento diferenciado para certos contribuintes com base no “porte da empresa” está fundada em uma ideia falha de capacidade contributiva; falha porque nem toda empresa de grande porte tem capacidade contributiva. O indicio de capacidade contributiva extraído de dados como número de funcionários, volume de ativos ou mesmo receita bruta pode ser um indicio falso da existência de lucro. É igualmente necessária uma regra de calibragem que permita a prova em contrário: devem-se disponibilizar meios para os contribuintes tidos de “grande porte” provarem a ausência de capacidade contributiva, sob pena de violação à igualdade.

Assim sendo, parece-nos que o critério do “porte da empresa”, previsto no § 9º do art. 195 do texto constitucional, deve ser lido em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, para se tornar passível de aplicação para justificar tratamentos diferenciados em matéria de contribuições sociais (inseridas no escopo do art. 195). É necessária uma regra de calibração para evitar a sua inconstitucionalidade.

A sua aplicação no contexto do *Pillar 2* demanda cautela. Isso porque, como explica Ricardo Galendi Jr., as regras do *Pillar 2* não foram desenhadas para aferir capacidade contributiva, e sim para fixar um piso na tributação da renda²³. A partir disso, surge um embate – até esperado – entre regras consti-

tucionais domésticas (quando determinada jurisdição tem em sua Constituição normas sobre capacidade contributiva e igualdade) e as regras do *Pillar 2*.

Olhando para o texto constitucional brasileiro, parece-nos que a questão central na aplicação da igualdade se concentra na definição do conceito de “empresa de grande porte”, uma vez que esse critério de diferenciação está autorizado constitucionalmente para distinguir a carga tributária a ser suportada pelos contribuintes de contribuições sociais.

De um lado, há bons argumentos para sustentar que o termo “empresa”, para fins do § 9º do art. 195 da Constituição Federal, deve ser interpretado em conjunto com o art. 966 do Código Civil brasileiro, que apresenta uma definição de empresário a partir da sua “atividade econômica”²⁴. A disciplina de Direito Privado para o termo “empresa” não se apega às formalidades, nem condiciona a caracterização da empresa a requisitos formais; a abordagem substancial deve prevalecer. Nessa linha, parece possível compreender a “empresa” em sua extensão global como uma “atividade econômica”, de modo a abranger o grupo econômico.

Do ponto de vista tributário, como lembra Pedro Asseis, o art. 126, III, do Código Tributário Nacional (CTN), estabelece que a capacidade tributária passiva independe “de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, basta que configure uma unidade econômica ou profissional”. Portanto, os grupos societários poderiam ser, sim, contribuintes de tributo, desde que exista uma disciplina legal instituindo tal condição²⁵.

Não nos parece haver no plano constitucional, nem no CTN, uma vedação à caracterização da “empresa” como um grupo societário multinacional.

No entanto, examinando o texto da Lei n. 15.079/2024, parece-nos que a escolha do legislador foi outra: quem deve o Adicional de CSL é a entidade doméstica. O legislador perdeu a oportunidade de caracterizar o grupo econômico como contribuinte e, assim, superar o problema da comparação à luz da igualdade aqui examinado.

24. CARVALHO, Lucas. The Brazilian QDMTT: Playing by the Rules. *Tax Notes International*, v. 117, p. 83, jan. 2025.

25. ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. *Tributação consolidada da renda dos grupos de sociedades: um caso de inconstitucionalidade por omissão*. São Paulo: IBDT, 2024. p. 246. (Série Doutrina Tributária, v. LXII).

23. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln, Köln, 2023. p. 258.

Se a entidade doméstica é o contribuinte (e a Lei deixou claro que o grupo não é contribuinte), não há outra alternativa senão adotar os critérios de comparação entre "contribuintes" – como previsto no art. 150, II (na parte que é sim aplicável a contribuições sociais) – ou entre "residentes" – como estabelece o art. 5º, *caput* –, para concluir que a "empresa", no contexto do Adicional de CSL em questão, para fins dos critérios de diferenciação do art. 195, § 9º, da Constituição Federal, é a entidade doméstica.

Com efeito, a cobrança do Adicional de CSL em face de uma pessoa jurídica brasileira de "pequeno porte", porém pertencente a um grupo multinacional de "grande porte", viola a igualdade, por contrariar a extensão doméstica do conceito de "porte da empresa" previsto no § 9º do art. 195 da Constituição Federal.

Até porque o fato de a entidade doméstica integrar um grupo multinacional não faz dela uma "empresa de grande porte". O grupo multinacional ser grande ou pequeno é irrelevante nessa perspectiva, porque a comparação deve ser entre entidades domésticas, uma vez que o legislador não caracterizou o grupo como contribuinte. Com efeito, é necessário avaliar a disponibilidade jurídica e econômica sobre a renda da entidade doméstica, o que não necessariamente é evidenciado pelas relações societárias. É dizer: o pertencimento a um grupo multinacional é um indício frágil de grandeza no "porte".

Note-se que não se trata de identificar um número para definir o que é pequeno ou grande porte, e sim de avaliar criticamente o critério de diferenciação – em abstrato – que tem potencial de tratar contribuintes brasileiros diferentemente, de acordo com parâmetros não autorizados pela Constituição brasileira.

Admita-se que, em um caso concreto, para ilustrar o problema, seja possível provar que dois contribuintes brasileiros, com porte similar (o que pode ser identificado, por exemplo, pelo volume de receita para guardar alguma correspondência com o teste de entrada nas regras do *Pillar 2*), estejam sendo tratados de maneira desigual pelo simples fato de um deles integrar um grupo multinacional. Essa demonstração evidenciaria uma clara inconstitucionalidade.

Por fim, os *carve-outs* baseados no volume de ativos tangíveis da pessoa jurídica brasileira e no número de empregados na sua folha de pagamento também devem ser testados à luz da igualdade, na medida em que representam um fato redutor do tributo.

O critério de ativos tangíveis não parece ter base no § 9º do art. 195 da Constituição Federal, embora seja possível construir uma linha de raciocínio de que, muitas vezes, empresas de "grande porte" têm muitos ativos tangíveis. No entanto, essa seria uma linha de raciocínio falha, na medida em que empresas grandes de tecnologia ou grandes prestadoras de serviços, geralmente, têm poucos ativos tangíveis. Destacam-se, por exemplo, as instituições financeiras, que raramente têm um volume relevante de ativos tangíveis.

De outro lado, o critério relativo ao número de empregados na folha de pagamento da entidade doméstica parece ter alguma conexão com o parâmetro constitucional da "utilização intensiva de mão de obra". Aqui pode parecer, à primeira vista, que haveria uma maior aderência entre o critério adotado pela Lei e o critério estabelecido no texto constitucional.

Como visto acima, o § 9º do art. 195 da Constituição Federal autoriza uma maior alíquota, para fins das contribuições do art. 195, das empresas que têm uma maior folha de salário (hipótese da alínea "a" – contribuição sobre folha), porém não autoriza a diferenciação quanto à base de cálculo das contribuições sobre receita/faturamento e sobre lucro com base nos quatro critérios de discriminação anteriormente mencionados. Com isso, pode-se afirmar que o critério de "utilização intensiva de mão de obra" é impertinente à base de cálculo da CSL.

Além disso, parece que a autorização para diferenciar contribuintes a partir do grau de utilização de mão de obra não tem uma clara relação com a CSL, tendo em vista que as riquezas passíveis de tributação, nesse contexto, no art. 195 da Constituição Federal, não se referem ao lucro das empresas.

Até porque um tributo que respeita a capacidade contributiva de quem será tributado deve se pautar, em alguma medida, na correlação entre a materialidade tributável e o critério de diferenciação empregado. É dizer: para fins da CSL, o fato de uma empresa ter muitos empregados não quer dizer que ela tenha muito lucro. Porém, esse mesmo raciocínio pode ser aplicado com resultado diferente para as contribuições sobre folha: para fins das contribuições previdenciárias, o fato de uma empresa ter muitos empregados era um indicativo de uma maior riqueza tributável a título de rendimentos do trabalho (da perspectiva do empregado) ou a título de folha de pagamento tributável (da perspectiva do empregador).

Esse raciocínio evidencia que, embora o § 9º do art. 195 da Constituição autorize uma diferenciação dos contribuintes com base na "utilização intensiva

de mão de obra", esse critério é impertinente para fins da exigência de CSL. Faz-se um discrimen incompatível com a riqueza tributável.

Portanto, há também um problema de igualdade na adoção de um *carve-out*, no Brasil, fundado no valor da folha de pagamento. Eis aqui mais um vício na Lei n. 15.079/2024 à luz da igualdade.

4 Legalidade

Não deve haver dúvida de que a regra da legalidade tributária exige o estabelecimento, em lei, de todos os elementos necessários para a definição da alíquota e da base de cálculo dos tributos. É o que se extrai do inciso IV do art. 97 do CTN²⁶.

Embora seja possível identificar uma espécie de flexibilização da legalidade na evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, essa flexibilização não chegou ao ponto de dispensar a previsão, em lei, dos critérios gerais para apuração da alíquota e da base de cálculo de tributos²⁷.

Cabe investigar se a Lei n. 15.079/2024 apresenta todos os critérios necessários para o atendimento dos parâmetros da legalidade previstos no art. 97 do CTN. A resposta é negativa.

O art. 11 da Lei n. 15.079/2024 estabelece que a base de cálculo do Adicional da CSL é o lucro líquido GloBE, calculado com base nas leis contábeis brasileiras e ajustado conforme o "Anexo I" da Lei e em uma norma infralegal a ser criada pela Receita Federal do Brasil²⁸.

26. Código Tributário Nacional: "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; [...]".

27. SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.

28. Lei n. 15.079/2024: "Art. 11. O lucro ou prejuízo GloBE de cada entidade constituinte será o lucro ou prejuízo líquido contábil do ano fiscal da entidade constituinte ajustado em conformidade com o estabelecido no Anexo I e no ato a que se refere o art. 3º desta Lei.

§ 1º O lucro ou prejuízo líquido contábil será o lucro ou prejuízo líquido determinado para a entidade constituinte em suas demonstrações financeiras individuais de acordo com as normas contábeis aplicáveis.

Ao se examinar o Anexo I da Lei, nota-se que nada foi ali definido, tratando-se, pelo contrário, de uma lista de "ajustes" que somente são compreensíveis se forem analisados em conjunto com as recomendações da OCDE nas *Model Rules*, isto é, com base em regras não previstas em lei.

Não nos parece suficiente, para atender ao art. 97 do CTN (regra de legalidade tributária), a Lei dizer, em seu art. 3º, I e II, que o Ato da Receita Federal será atualizado conforme os documentos produzidos pela OCDE no contexto do *Pillar 2*²⁹. Não se trata de um ato interpretativo, porque a Lei não estabeleceu os parâmetros a serem interpretados.

Problema semelhante se observa quanto à quantificação da base de cálculo do Adicional da CSL quando for considerada alguma "exclusão do lucro baseada na substância", como previsto no art. 21 da Lei n. 15.079/2024³⁰.

§ 2º As normas contábeis aplicáveis, para fins do disposto no § 1º deste artigo, serão aquelas adotadas pela entidade constituinte para cumprimento da legislação comercial, expedidas pelos órgãos normatizadores brasileiros no uso de sua competência legal.

§ 3º Na hipótese de a entidade apurar a CSL com base no lucro real, as normas contábeis aplicáveis para os fins do § 1º são aquelas referidas no § 2º deste artigo adotadas nessa apuração".

29. Lei n. 15.079/2024: "Art. 3º Ato da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda regulamentará o disposto neste Título e disporá, em especial, sobre: [...]

§ 1º O ato a que se refere o *caput* deste artigo deverá ser elaborado e periodicamente atualizado para que esteja em consonância com os documentos de referência aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE, e suas disposições deverão ser estabelecidas de modo a preencherem os requisitos para qualificação do Adicional da CSL como um *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)*.

§ 2º Consideram-se documentos de referência o Modelo de Regras (*Model GloBE Rules*), o Comentário (*Commentary to the GloBE Rules*), as Orientações Administrativas (*Agreed Administrative Guidelines*) e as demais regras, orientações e procedimentos, e atualizações posteriores, aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE para a implementação coordenada da tributação mínima efetiva".

30. Lei n. 15.079/2024: "Art. 21. Os lucros excedentes da jurisdição para um ano fiscal corresponderão ao valor positivo da diferença, se houver, calculada por meio da fórmula constante do Anexo V desta Lei.

Parágrafo único. Para os fins da fórmula de que trata o *caput* deste artigo:

I – o lucro líquido GloBE será determinado de acordo com o disposto no art. 18 desta Lei para a jurisdição e para o ano fiscal;

II – a exclusão do lucro baseada na substância, se houver, será determinada de acordo com o disposto nos arts. 22 a 27 desta Lei".

Isso porque a alíquota variável do Adicional da CSL seria aplicada sobre o lucro líquido GloBE excluído de um montante correspondente à soma de dois valores: 5% dos custos elegíveis da folha de pagamento e 5% do valor contábil dos ativos tangíveis elegíveis.

No entanto, a Lei n. 15.079/2024 não define o que significa ou como se apuram os custos elegíveis da folha de pagamento e o valor contábil dos ativos tangíveis elegíveis. A comparação entre os arts. 24 e 25 da Lei com os arts. 74 a 78 da Instrução Normativa RFB n. 2.228, de 03.10.2024 (que disciplina a matéria no plano infralegal) deixa claro que a definição da base de cálculo do Adicional da CSL somente se apresenta na norma infralegal.

Não se trata aqui de mero caso de concretização da lei por norma infralegal, dado que a Lei não sinalizou, em nenhuma medida, os critérios a serem concretizados. Há, portanto, uma insuficiência legislativa no plano legal.

A Lei n. 15.079/2024 não definiu nenhum critério para balizar a atividade da Receita Federal do Brasil na regulamentação do tema. Logo, há violação da regra da legalidade tributária.

Por fim, é importante examinar a legalidade do art. 37 da Lei n. 15.079/2024 ao delegar ao Poder Executivo a conversão dos incentivos fiscais da Sudam e da Sudene em "crédito financeiro classificável como Crédito de Tributo Reembolsável Qualificado"³¹.

Cabe observar que os benefícios fiscais da Sudam e da Sudene se constituem em redução de imposto de renda em 75% sobre o lucro da exploração, como previsto no art. 1º da Medida Provisória n. 2.199/2001³².

31. Lei n. 15.079/2024: "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 n. 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".

32. Medida Provisória n. 2.199, de 24.08.2001: "Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham

Na prática, o objetivo do art. 37 da Lei n. 15.079/2024 é a extinção desse benefício fiscal, ou seja, o lucro da exploração passa a ser tributado normalmente, sem a redução de 75%, acompanhado de um crédito fiscal que poderá ser pago em até quatro anos.

Nos debates públicos sobre a Medida Provisória n. 1.262/2024 (que tratava da implementação do Pillar 2 no Brasil), as autoridades federais justificavam essa norma sob o argumento de que não haveria prejuízo algum aos contribuintes, uma vez que o próprio texto legal diz expressamente "sem prejuízo ao beneficiário, inclusive no que diz respeito ao aspecto temporal".

A norma, todavia, é contraditória, porque, ao mesmo tempo que diz que não haveria prejuízo ao contribuinte "inclusive no que diz respeito ao aspecto temporal", ela prevê que o crédito fiscal será pago em até 48 meses.

O art. 37 da Lei n. 15.079/2024, todavia, troca uma desoneração imediata (redução de 75% do imposto de renda) por um crédito futuro e incerto, a ser eventualmente pago em quatro anos. O crédito é futuro, porque, tendo prazo de 48 meses, provavelmente, a Receita Federal não pagará no primeiro mês. O crédito é incerto, porque depende do atendimento de uma série de condições, requisitos e pressupostos atrelados à realização de investimentos na região da Sudam e da Sudene (como previsto nos arts. 1º e 3º da Medida Provisória n. 2.199-14, de 24 de agosto de 2001), e, historicamente, o fisco federal vem adotando interpretações bastante restritivas quanto à caracterização de investimento para fins do reconhecimento de créditos fiscais³³.

Haverá, sim, prejuízo aos contribuintes.

Entretanto, há um problema jurídico adicional: trata-se de norma de delegação que contraria o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, o qual exige a

33. projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2028 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração".
33. FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. As subvenções para investimento no novo Regulamento do Imposto de Renda. In: DONIAK JR., Jimir (coord.). Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do regulamento do imposto de renda 2018. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 517-542.

disciplina em lei dos benefícios fiscais, inclusive quanto aos tributos e contribuições sociais federais³⁴.

No caso do art. 37 da Lei n. 15.079/2024, há previsão em lei da possibilidade de o Poder Executivo efetivar a modificação de um benefício fiscal, porém se trata de uma delegação de poder, a ser exercido a partir de critérios não previstos em lei.

Se a Constituição Federal exige que a disciplina dos benefícios fiscais esteja prevista em lei, não pode a lei se limitar a delegar ao Poder Executivo a regulamentação das regras aplicáveis a esse benefício fiscal, muito menos a sua extinção ou conversão em uma sistemática mais prejudicial ao contribuinte. Note-se, aqui, que a lei não está realizando a modificação do benefício fiscal, mas se limita a delegar tal tarefa ao Poder Executivo.

A Constituição Federal não admite a delegação proposta pelo art. 37 da Lei n. 15.079/2024. Portanto, parece-nos que o art. 37 da Lei n. 15.079/2024 é inconstitucional, por violar o art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Conclusões

As quatro questões examinadas no presente estudo a respeito da constitucionalidade da implementação do *Pillar 2* no Brasil podem ser assim respondidas:

(i) a cobrança em julho de 2026, do Adicional de CSL, prevista na Lei n. 15.079/2024, tendo como período de apuração todo o ano-calandário de 2025, não viola a regra constitucional da anterioridade nonagesimal, porque no período de janeiro a março de 2025 não houve fato gerador algum desse tributo;

(ii) não identificamos um vício de inconstitucionalidade no fato de a base de cálculo do Adicional de CSL ser diferente da base de cálculo da CSL. Trata-se de diferentes formas de apuração do lucro. Não

nos parece que a Constituição Federal de 1988 congelou, no termo "lucro", apenas três regimes de apuração do lucro (real, presumido e arbitrado), sendo possível admitir novas espécies de lucro. Como não se trata de uma nova riqueza (ainda se trata de lucro), não há violação do § 4º do art. 195 da Constituição Federal, que exigiria a edição de lei complementar para tributar "outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social";

(iii) a Lei n. 15.079/2024 viola a igualdade em diversos aspectos, na medida em que os critérios de diferenciação adotados não estão baseados na capacidade contributiva e não têm previsão excepcional no texto constitucional. O critério do "porte da empresa", previsto no § 9º do art. 195 da Constituição Federal, não dá suporte para a diferenciação entre pessoas jurídicas brasileiras pelo fato de elas fazerem parte de um grupo multinacional ou de um grupo nacional. Há uma espécie de discriminação de grupos empresariais estrangeiros. Além disso, os *carve-outs* baseados em folha de pagamento e ativos tangíveis também não encontram, na Constituição Federal, critérios de diferenciação legítimos. Mesmo o critério de "utilização intensiva de mão de obra" não é pertinente para a apuração de uma maior ou menor capacidade contributiva considerando a riqueza a ser tributada (lucro);

(iv) a Lei n. 15.079/2024 contraria o art. 97 do CTN, ao não prever os critérios necessários para a apuração da base de cálculo do Adicional de CSL e instituí-los em norma infralegal ou por mera referência a documentos da OCDE. Além disso, o art. 37 da Lei n. 15.079/2024 é inconstitucional, por contrariar o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, na medida em que promoveu uma delegação indevida da disciplina do benefício fiscal da Sudam e da Sudene previsto em lei. Não pode a Lei autorizar a extinção de um benefício fiscal por norma infralegal, ainda que seja mera conversão da redução de imposto em crédito fiscal. Esse mecanismo é incompatível com a legalidade protegida pelo art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Essas questões constitucionais pertinentes ao exame da Lei n. 15.079/2024, naturalmente, não esgotam todos os aspectos em relação aos quais essa norma pode ser avaliada. Provavelmente, muitos debates jurídicos surgirão a respeito da implementação do *Pillar 2* no Brasil. No entanto, parece-nos que

34. Constituição Federal de 1988: "Art. 150 [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g" (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)".

a Lei n. 15.079/2024, necessariamente, deveria ser submetida a um teste de constitucionalidade à luz das questões (iii) e (iv) das conclusões anteriormente mencionadas.

Referências

- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. As regras recomendadas pelo Pillar Two e a sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 12, p. 133-219, 2. sem. 2023.
- ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. *Tributação consolidada da renda dos grupos de sociedades: um caso de inconstitucionalidade por omissão*. São Paulo: IBDT, 2024. (Série Doutrina Tributária, v. LXII).
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- CARVALHO, Lucas de Lima. The Brazilian QDMTT: Playing by the Rules. *Tax Notes International*, v. 117, jan. 2025.
- FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. As subvenções para investimento no novo Regulamento do Imposto de Renda. In: DONIAK JR., Jimir (coord.). *Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do regulamento do imposto de renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 517-542.
- FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 449-523.
- GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln, Köln, 2023.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- HEY, Johanna; SCHNITGER, Arne. Group approach and separate entity approach in domestic and international tax law. *General Report. 2022 Berlin Congress of International Fiscal Association (IFA Congress)*. Rotterdam: IFA, 2022. v. 106A, p. 17-56.
- MOREIRA, Clara Gomes. Tributação diferenciada das instituições financeiras e o princípio da igualdade tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo; PRZEPIORKA, Michell. *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 155-161.
- OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020.
- OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Imposto de renda e capacidade contributiva: a periodicidade anual e mensal no IRPJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 47, p. 569-613, 1. sem. 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; LIOTTI, Belisa Ferreira. Selected Challenges in the Implementation of Pillar Two in Brazil. *Belt and Road Initiative Tax Journal*, v. 5, n. 5, p. 89-97, 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.
- SCHOUERI, Pedro; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Who is the "taxpayer" for the IIR and why it does matter. *Kluwer International Tax Blog*, ago. 2022.

1 Introdução

Como o objetivo de dinamizar a economia, o Brasil aderiu ao Modelo Inclusive Framework on BEPS, desenvolvido pela OCDE, visando a redução da erosão da base tributária e do deslocamento de lucros para jurisdições de baixa tributação, criando o sistema de tributação baseado no princípio da capacidade contributiva.

As regras do Modelo Inclusive Framework on BEPS, desenvolvidas por especialistas em tributação internacional, foram aprovadas em 2021, visando a redução da erosão da base tributária e do deslocamento de lucros para jurisdições de baixa tributação, criando o sistema de tributação baseado no princípio da capacidade contributiva.