

Igualdade Tributária nas Regras GloBE: o Período de Apuração e o Adicional de CSL

Tax Equality under the GloBE Rules: the Tax Period and the CSL Top-up Tax

Tiago Luiz de Moura Albuquerque

Mestre em Direito Tributário Comparado pelo IBDT. LLM em Direito Tributário
pelo Insper. E-mail: ta@francavilla.adv.br.

Recebido em: 13-10-2025 – Aprovado em: 6-7-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.16.8.2026.2891>

Resumo

O artigo analisa o tratamento das diferenças temporárias nas regras GloBE e demonstra que o adicional de Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) não enfrenta adequadamente a especialidade do período de apuração em determinadas hipóteses, o que acaba por diferenciar entidades submetidas às regras GloBE em desconformidade com a sua capacidade contributiva. A investigação evidencia a insuficiência das regras GloBE. O mecanismo baseado em tributos diferidos, particularmente em razão de ajustes, implica tratamentos desiguais para situações economicamente equivalentes.

Palavras-chave: diferenças temporárias, GloBE, Pilar 2, adicional de CSLL, igualdade tributária, período de apuração.

Abstract

The article analyzes the treatment of temporary differences under the GloBE rules and demonstrates that the additional Social Contribution on Profit (CSL) fails to adequately address the specificity of the tax period in certain situations. As a result, entities subject to the GloBE rules are treated inconsistently with their actual ability-to-pay. The study reveals the insufficiency of the GloBE framework. The mechanism based on deferred taxes, particularly due to adjustments, produces unequal treatment of economically equivalent situations.

Keywords: temporary differences, GloBE, Pillar 2, CSLL top-up tax, tax equality, tax period.

1. Objeto deste estudo

A Lei n. 15.079, de 27 de dezembro de 2024 (Lei n. 15.079/2024), inseriu no sistema tributário do País um conjunto de dispositivos que objetivam adaptar a legislação brasileira às Regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária (regras GloBE). A adaptação se iniciou com a introdução de adicional de contribuição

social sobre o lucro – adicional de CSL (Lei n. 15.079/2024, art. 1º). O adicional faz o papel de um tributo mínimo a ser exigido de entidades sediadas no Brasil caso a tributação mínima efetiva seja inferior a 15%. O cômputo da alíquota mínima efetiva é jurisdicional: são consideradas as entidades sediadas no País, mas a norma só se aplica se as entidades fizerem parte de um grupo de empresas multinacionais com receitas anuais de € 750.000.000,00 ou mais nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade investidora final (Lei n. 15.079, art. 4º).

Para que o adicional de CSL seja considerado um tributo mínimo qualificado (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT), a legislação brasileira, além de incorporar as regras GloBE, deve seguir o posicionamento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), notadamente os veiculados nos documentos de referência¹. São eles: as Regras-modelo (Model GloBE Rules), o Comentário às regras GloBE (Commentary to the GloBE Rules) e as Orientações Administrativas (Agreed Administrative Guidances). Tecnicamente, o tributo deve ser implementado e administrado de forma que os seus resultados sejam consistentes com os verificados a partir dos documentos de referência para que seja tido como um QDMTT². Há pouco espaço para inovações. A adoção das regras-modelo tal como desenhadas pela OCDE é um imperativo para que se alcance uma tributação mínima efetiva globalmente. Ademais, da perspectiva brasileira, o adicional de CSL ser tido como QDMTT é importante para que o imposto recolhido seja considerado como crédito no sistema trazido pelas regras GloBE, neutralizando a pretensão fiscal de outras jurisdições.

Para entender essa afirmação, é importante considerar que o QDMTT é uma das regras previstas pela OCDE para que seja garantida uma tributação mínima efetiva para o grupo multinacional. Não é a única regra, embora tenha prioridade sobre as demais. Além dessa, há a Income Inclusion Rule (IIR), segundo a qual a jurisdição da entidade investidora final – i. e., a entidade controladora das demais entidades do grupo (cf. Lei n. 15.079/2024, art. 5º, V) – pode capturar o imposto que surge pelo fato de as entidades constituintes – i. e. entidades que façam parte do grupo multinacional controlado pela entidade investidora final (cf. Lei n. 15.079/2024, art. 5º, XI) – não terem sido tributados em suas jurisdições a uma alíquota efetiva de 15%³. Há também a Undertaxed Profits Rule (UTPR),

¹ Os documentos de referência podem ser acessados neste endereço eletrônico: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html#administrative-guidance>. Acesso em: 23 set. 2025.

² OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 289 e 353.

³ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS,

em que o poder de tributar as entidades constituintes que não foram tributadas a alíquota mínima efetiva de 15% é dado a jurisdições onde localizadas outras entidades constituintes. Essa regra é subsidiária, então, só se aplica caso a jurisdição da entidade investidora final não tenha adotado a IIR⁴.

Ao adotar o adicional de CSL, objetiva-se, portanto, evitar que a jurisdição da investidora final (via IIR) – ou mesmo as jurisdições onde localizadas outras entidades constituintes (via UTPR) – obtenha o imposto que deveria ser pago por entidades aqui sediadas ao País. Os benefícios fiscais concedidos pelo Brasil seriam anulados e, pelas regras GloBE, os recursos seriam destinados a outros países. Nada mais lógico do que instituir o adicional de CSL para proteger a arrecadação brasileira. Daí o porquê de o Brasil ter adotado a regra do QDMTT tal qual proposta pela OCDE⁵. Não sendo um QDMTT, ainda que majorada a carga tributária no País, poderia não ser evitada a perda da arrecadação.

Assim, dobrar a cerviz tenha, talvez, feito algum sentido. De fato, não só o adicional de CSL foi tido como QDMTT, como, além disso, foi considerado como Safe Harbour pela OCDE⁶. Mais do que gerar crédito – o que já mitigaria a captura do imposto pelas demais regras atinentes ao GloBE (IIR e UTPR) –, na prática, o adicional de CSL tido como Safe Harbour impede que outras jurisdições capturem a receita decorrente de baixa tributação de entidades aqui sediadas, sendo desnecessário ao grupo multinacional realizar cálculos específicos para as entidades sediadas no Brasil submetidas ao adicional de CSL⁷. No início da frase, disse-se “talvez” porque não se sabe como a implementação das regras GloBE seguirá mundo afora dada a oposição dos EUA ao Pilar 02 e a solução de acomodação (*side-by-side solution*) desenhada no âmbito do G7. Segundo essa solução, as empresas multinacionais americanas estariam excluídas de determinadas regras GloBE (IIR Income Inclusion Rule e a UTPR – Undertaxed Profits Rule, mas não

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 34.

⁴ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 42.

⁵ Cf. exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.262, especialmente o item 18 (p. 3) que, embora não tenha sido convertida, deu base para Lei n. 15.079/2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2024/Exm/Exm-1262-24.pdf. Acesso em: 23 set. 2025.

⁶ Cf. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html>. Acesso em: 23 set. 2025.

⁷ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 353.

do QDMTT⁸), considerando que as normas atualmente existentes na legislação americana já as submeteriam a um tributo mínimo⁹. De mais a mais, é fato que a consequência de ter a QDMTT como um Safe Harbour também gera desvantagem: se atribui à jurisdição da entidade constituinte todo o encargo inerente ao cálculo do *top-up tax*, aumentando os custos do país com a Administração Tributária¹⁰.

De toda forma, a submissão do País às diretrizes da OCDE no âmbito das regras GloBE é evidente (Lei n. 15.079/2024, §§ 1º e 2º, do art. 3º). A norma conferiu à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a função de regulamentar a tributação mínima considerando os entendimentos da OCDE. A regulamentação está veiculada pela Instrução Normativa RFB n. 2.228, de 3 de outubro de 2024 (IN RFB n. 2.228/2024). Mais do que regulamentar, dada a baixa densidade normativa na lei, a IN RFB n. 2.228/2024 dispõe sobre diversos aspectos da norma tributária, trazendo à tona discussões de violação do princípio da legalidade¹¹. A delegação aqui parece questionável¹².

O estudo toma a Lei n. 15.079/2024, a IN RFB n. 2.228/2024, os documentos de referência, para, em análise crítica, investigar um ponto específico da legislação: como as regras GloBE enfrentam o problema da especialização do período de apuração. Além de investigar as maneiras pelas quais as regras GloBE enfrentam o problema, o estudo analisa se as soluções adotadas respeitam o princípio da igualdade. Em forma de pergunta: os mecanismos das regras GloBE que mitigam os efeitos adversos decorrentes da especialização do período de apuração são adequados ao princípio da igualdade?

Para desenvolver o estudo, este trabalho está dividido em três partes principais. Na primeira, em perspectiva dogmática, consubstanciada no princípio da igualdade, constroem-se as premissas para debater as regras GloBE, fixando os

⁸ OECD (2026). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policysub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2026, p. 8 (itens 18 e 19).

⁹ Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sb0181>. Acesso em: 23 set. 2025.

¹⁰ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. The single top-up tax principle: justification, content and functions upon the design of QDMTTs. *World Tax Journal* 2023 v. 15, No. 4. Novembro, 2023, p. 615. Disponível em: DOI <https://doi.org/10.59403/1jrtj2b>. Acesso em: 24 set. 2025.

¹¹ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A adoção do Pillar 2 no Brasil: particularidades brasileiras e questões constitucionais. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 80/82.

¹² BIFANO, Elidie Palma. Primeiras reflexões sobre as normas que introduziram a tributação mínima global da renda – Pilar 2. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 52.

dois principais instrumentos para mitigação da especialização do período de apuração encontrados nas normas tributárias: a utilização de prejuízo fiscal e o emparelhamento de gastos e receitas. Como normas de ajuste temporal, os dois mecanismos lidam com a especialidade do período de apuração, de modo a possibilitar a comparação entre contribuintes conforme a sua capacidade contributiva. Na segunda parte, o estudo descreve as principais soluções adotadas pelas regras GloBE que possuem reflexo na apuração periódica. Nessa parte, e para que se entendam os mecanismos de ajuste temporal, há uma descrição de como se dá o cálculo do adicional de CSL. Na terceira parte, de forma crítica, são investigadas essas regras de ajuste temporal do adicional de CSL a luz do princípio da igualdade.

2. A apuração periódica da renda e os desafios da especialidade do período de apuração a luz do princípio da igualdade

A igualdade na tributação demanda que os contribuintes com igual renda sejam tratados de forma igual, ou seja, conforme sua capacidade contributiva. Dito de outra forma, rendas iguais devem sofrer a mesma tributação. Ao menos quanto aos tributos com finalidade eminentemente fiscal, a capacidade contributiva é critério de distinção para que os contribuintes sejam tratados conforme o princípio da igualdade¹³. A igualdade está consubstanciada na capacidade contributiva¹⁴. O problema decorre do fato de que os contribuintes possuem ciclos produtivos distintos. Gastos são incorridos e receitas são auferidas em momentos que, por vezes, não cabem no ano fiscal. A forma de organização dos elementos produtivos, o setor de atuação, o tipo de atividade, dentre outros fatores, acabam por dificultar a comparação entre contribuintes considerando a sua capacidade contributiva. Contribuintes que gastam 50 para obtenção de uma receita de 100 só são comparáveis e, portanto, só serão tributados de forma igual pelo lucro de 50, se: (i) os sacrifícios e benefícios ocorrerem nos mesmos períodos, preferencialmente dentro do mesmo ano fiscal; ou (ii) se forem estabelecidas normas de ajuste temporal que atenuem os efeitos da especialização do período de apuração¹⁵.

2.1. A especialidade no período de apuração

A renda tomada como acréscimo patrimonial demanda um intervalo temporal para que seja possível medi-la. É fundamental ao conceito de renda o estabe-

¹³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 434.

¹⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 127.

¹⁵ Para um estudo mais aprofundado do tema, cf. ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. *A apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica: o reconhecimento dos gastos no tempo e o princípio do emparelhamento*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026.

lecimento de um período de apuração¹⁶. É o período de apuração pressuposto da mensuração da renda. Sem um intervalo temporal, não é possível a apuração do aumento patrimonial considerando a necessidade de computar todos os componentes que formam a renda, atendendo ao princípio da universalidade¹⁷. Então, o período de apuração está ligado à própria definição da renda.

Se há necessidade de se fixar um intervalo temporal para mensurar a renda, há razões de necessidade arrecadatória do estado¹⁸, de ordem prática e de distribuição de resultados aos sócios do empreendimento que acabam por demandar o estabelecimento de um determinado período para apuração. O período não pode ser nem tão longo que obste a arrecadação do estado, nem tão curto que inviabilize a mensuração da renda¹⁹. Daí que os sistemas caminhem para a mensuração da renda no período fiscal de um ano e, no Brasil, com opção para apuração trimestral no lucro real (cf. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 – RIR/2018, arts. 217 e 218). Não obstante, a especialidade do período de apuração da renda acaba por gerar problemas.

2.2. O principal problema decorrente da especialidade do período de apuração

O principal problema que decorre da especialidade do período é que a artificialidade da apuração ignora os diferentes ciclos econômicos dos contribuintes. Contribuintes situados em posições equivalentes da perspectiva do auferimento de renda podem ser tributados de forma diferente²⁰. O problema é agravado em sistemas que trazem maior progressividade na apuração do imposto de renda. A situação pode tornar discriminatória a tributação. No âmbito da tributação da pessoa física, a discriminação pode ser constatada mais facilmente já que a tributação acaba onerando mais fortemente aqueles que auferem muita renda em pouco período em comparação aos que auferem a mesma renda, mas ao longo de muitos anos²¹. Tendo como critério de distinção a capacidade contributiva, a comparação entre contribuintes fica, assim, dificultada.

¹⁶ SIMONS, Henry C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Illinois: University of Chicago Press, 1962, p. 50.

¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 333.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 259.

¹⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da cautela ou não paridade de tratamento entre lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 258/261.

²⁰ ARNOLD, Brian J. *Timing and income taxation: the principles of income measurement for tax purposes*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1983, p. 54.

²¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. rev. Colônia: Ed. Dr. Otto Schmidt KG, 2008, p. 102.

Na apuração do imposto de renda de pessoa jurídica, a especialidade do período de apuração acaba por diferenciar contribuintes não de acordo com sua capacidade contributiva. No fundo, o mesmo lucro de 50, obtido mediante o auferimento de 100 de receita e gastos de 50, pode ser tributado de forma diferente, dependendo do momento em que gastos e receitas são reconhecidos.

Suponham-se dois empreendimentos que tenham duração de três anos. O contribuinte A que realizou gastos de 50 e auferiu receita de 100 no mesmo período de apuração será tributado pelo lucro de 50. No exemplo, nos dois anos subsequentes, o contribuinte A não obteve receitas ou despesas. O contribuinte B, que realizou os mesmos gastos e auferiu a mesma receita, mas efetuou os gastos nos dois primeiros anos de apuração, e só reconheceu a receita no terceiro ano, poderá ser tributado de forma diferente. Nos dois primeiros anos, as fotografias tiradas revelarão prejuízos que totalizarão 50 para B. No terceiro ano, um lucro de 100. Nessa linha, se ambos os empreendimentos se encerrarem no terceiro ano, ausentes mecanismos de ajuste temporal, o contribuinte B terá recolhido um imposto superior (sobre 100 no terceiro ano), do que o contribuinte A (sobre 50 no primeiro ano), ainda que a capacidade contributiva de ambos revelada pelo sucesso do empreendimento – no que se traduz em lucro de 50 para os dois contribuintes – seja a mesma. Gráficamente:

		Ano 01	Ano 02	Ano 03
Contribuinte A	receitas	100	0	0
	gastos	50	0	0
	lucro/prejuízo	50	0	0
	tributo (34%)	17	0	0
Contribuinte B	receitas	0	0	100
	gastos	25	25	0
	lucro/prejuízo	-25	-25	100
	tributo (34%)	0	0	34

Fonte: Tabela 01 elaborada pelo autor.

2.3. O princípio da renda pela vida toda

A constatação que segue é que a mensuração da renda seria captada de forma mais adequada à capacidade contributiva se se aguardasse a finalização da empresa. Só na liquidação do empreendimento é que se poderia determinar o sucesso ou insucesso empresarial. Para pessoa física, só no fim da sua vida é que se poderia mensurar o verdadeiro acréscimo patrimonial. Só aí se poderia medir, corretamente, a renda auferida, em conformidade com a capacidade contributiva.

A capacidade contributiva é mais bem captada ao fim da vida dos indivíduos e no encerramento das empresas: daí falar-se em *lifetime income* ou *Lebenseinkommen*²².

No exemplo dado, se os contribuintes forem tributados apenas no encerramento de suas atividades, no caso, no terceiro ano, a renda mensurada será a mesma. Eles serão tributados pelo benefício auferido após o cômputo dos sacrifícios. A renda de 50 – que retrata o sucesso do negócio dos dois contribuintes – será considerada para mensuração da capacidade contributiva. A tributação assim configurada respeitará a igualdade se o critério de discriminação se der com base na capacidade contributiva refletida pelo auferimento da renda de 50. Renda essa líquida e disponível já que computada após a dedução de todos os gastos incorridos pelos contribuintes. Graficamente:

		Ano 01	Ano 02	Ano 03	Apuração na liquidação
Contribuinte A	receitas	100	0	0	100
	gastos	50	0	0	50
	lucro/prejuízo	50	0	0	50
	tributo (34%)	0	0	0	17
Contribuinte B	receitas	0	0	100	100
	gastos	25	25	0	50
	lucro/prejuízo	-25	-25	100	50
	tributo (34%)	0	0	0	17

Fonte: Tabela 02 elaborada pelo autor.

2.4. A especialidade do período de apuração e a interpenetração dos períodos

Não sendo possível aguardar o fim da vida da pessoa física ou a liquidação da pessoa jurídica, são duas as perspectivas de análise da apuração periódica: se se considera determinado período de apuração de forma estanque, mensurando a renda apenas levando em consideração o ano-fiscal, tem-se a especialidade do

²² Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 182. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 324. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Periodicidade do lucro tributável e integração entre pessoa física e pessoa jurídica: o caso do prejuízo fiscal na extinção da pessoa jurídica. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022, p. 594. ARNOLD, Brian J. *Timing and income taxation: the principles of income measurement for tax purposes*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1983, p. 53. LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (coord.). *The notion of income from capital*. EATLP Congress. Cologne, junho de 2003. Alemanha: IBDF, 2003, p. 17.

período de apuração; quando são considerados mecanismos que permitem a conexão entre os períodos de apuração, está-se diante da solidariedade ou interpenetração dos períodos²³.

2.5. As normas de ajuste temporal

Se, de um lado, a ideia é mensurar a renda de forma a possibilitar a comparação entre contribuintes conforme sua capacidade contributiva, e, de outro, e por imperativo econômico, possibilitar a arrecadação periódica, os sistemas adotam a especialidade do período de apuração, mas acabam estabelecendo mecanismos de ajuste temporal para enfrentar a especialização do período de apuração. Dentre os mecanismos, destacam-se a utilização de prejuízo fiscal e o emparelhamento²⁴.

2.6. O prejuízo fiscal e o posicionamento do STF sobre a trava dos 30%

A utilização de prejuízo fiscal é mecanismo que reflete a interpenetração dos períodos de apuração, em conformidade com a capacidade contributiva²⁵. O prejuízo fiscal é formado por gastos necessários à atividade econômica do contribuinte ou à manutenção da fonte. Estão ligados, ainda que indiretamente, à geração de lucro. Contudo, dado o desenvolvimento da atividade empresarial, em dado momento, os gastos podem superar as receitas auferidas no período de apuração. Não obstante, os gastos que formam o prejuízo fiscal são tão necessários à geração de receitas quanto quaisquer outros sacrifícios realizados para obtenção de receita²⁶. O lucro futuro que decorre dos gastos efetivados no passado, portanto, deve ser utilizado para compensar os prejuízos. Não se pode analisar o lucro sem considerar todos os gastos incorridos para obtê-lo²⁷.

A interpenetração dos períodos de apuração por meio do uso de prejuízo fiscal é medida de ajuste que possibilita capturar a renda tributária, comparando contribuintes conforme sua capacidade contributiva. Sem restrições, o uso de prejuízo fiscal conduz a correta mensuração da renda. No exemplo dado, os contri-

²³ TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro. *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor* – (Tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2018, p. 26.

²⁴ Cf. ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. *A apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica: o reconhecimento dos gastos no tempo e o princípio do emparelhamento*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026, p. 142/146.

²⁵ LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ES-SERS, Peter; RIJKERS, Arie (coord.). *The notion of income from capital*. EATLP Congress. Cologne, junho de 2003. Alemanha: IBDF, 2003, p. 17/18.

²⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízo. *Revista de Direito Administrativo* n. 207, p. 395/396.

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44.

buintes A e B seriam tributados da mesma forma se possibilitada a compensação integral dos prejuízos fiscais. Gráficamente:

		Ano 01	Ano 02	Ano 03
Contribuinte A	receitas	100	0	0
	gastos	50	0	0
	lucro/prejuízo	50	0	0
	tributo (34%)	17	0	0
Contribuinte B	receitas	0	0	100
	gastos	25	25	0
	lucro/prejuízo	-25	-25	50 (100-25-25)
	tributo (34%)	0	0	17

Fonte: Tabela 03 elaborada pelo autor.

Daí se conclui que a utilização de prejuízo fiscal para compensação futura (*carry-forward*) é norma de ajuste que decorre da capacidade contributiva. Traduz-se em critério que permite comprar contribuintes conforme a renda auferida. Não obstante, a legislação brasileira, tanto para o imposto de renda quanto para a CSL, restringe a utilização de prejuízo fiscal. A compensação fica permitida até o limite máximo de 30% do lucro apurado (Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995, arts. 15 e 16). Assim, por maior que seja o prejuízo fiscal (ou a base negativa), a compensação fica limitada. O resultado da restrição é que a interpenetração dos períodos de apuração não implica a mensuração da renda de forma mais consentânea à capacidade contributiva. Recorrendo-se ao exemplo, tem-se:

		Ano 01	Ano 02	Ano 03
Contribuinte A	receitas	100	0	0
	gastos	50	0	0
	lucro/prejuízo	50	0	0
	tributo (34%)	17	0	0
Contribuinte B	receitas	0	0	100
	gastos	25	25	0
	lucro/prejuízo	-25	-25	70 (limite de 30%)
	tributo (34%)	0	0	23,8

Fonte: Tabela 04 elaborada pelo autor.

Por essa razão (mas não só), sob o argumento de inconstitucionalidade, a restrição à compensação de prejuízo fiscal foi levada ao STF. A decisão da Supre-

ma Corte em recurso extraordinário com repercussão geral²⁸, contudo, foi no sentido de que a limitação do direito de compensação de prejuízo fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSL é constitucional (Tema 117). A decisão acaba por colocar em xeque a compreensão da interpenetração de prejuízos fiscais fundada na premissa da renda pela vida toda. Ainda que reste a discussão sobre o aproveitamento de prejuízo fiscal (e de base negativa) na hipótese de extinção da pessoa jurídica – tema 1.401 que ainda será decidido pelo STF no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 1.425.640²⁹ – a decisão condiciona o raciocínio que se faz para alocação de gastos, demandando reflexão sobre a outra norma de ajuste temporal. A decisão acaba condicionando o raciocínio que deve ser feito³⁰.

2.7. O emparelhamento de gastos e receitas

Nesse contexto, restringido o aproveitamento de prejuízo fiscal, surge com mais força a norma que dirige a alocação temporal de gastos no regime de competência. Com efeito, os gastos são os sacrifícios incorridos na atividade empresarial que levam à obtenção de receitas. Os gastos podem ser classificados em despesas, custos, encargos de depreciação, amortização e exaustão e perdas. Os gastos que se conectam com determina receita (p. ex., os custos) são reconhecidos no resultado quando verificados os benefícios correlatos. Nesse sentido, reconhecem-se os custos correspondentes às receitas correspectivas (Lei n. 6.404, de 1976, art. 187, VII, § 1º, b), para que se mensure corretamente a renda. De outro lado, as receitas são computadas no resultado do exercício, independentemente da sua realização em moeda (Lei n. 6.404, de 1976, art. 187, VII, § 1º, a), i.e., ainda que postergada a obtenção financeira do benefício.

A norma societária que demanda o ajuste temporal no reconhecimento de gastos está conectada ao princípio da competência. O emparelhamento de gastos e receitas pode ser tido, portanto, como princípio que decorre da competência ao lado do princípio da realização³¹. Em conjunto, os princípios da realização e do emparelhamento almejam capturar a renda disponível, subtraindo das receitas os

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 591.340/SP. Polo Industrial Positivo e Empreendimentos Ltda v. União Federal. Ministro Relator Marco Aurélio. Redator para o acórdão Ministro Alexandre de Moraes. J. 27 de junho de 2019. DJ 03 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751897755>. Acesso em: 23 set. 2025.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 1.425.640/RS. Mais Frango Miraguaí Ltda. v. União Federal. Ministro Relator André Mendonça. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6588004>. Acesso em: 23 set. 2025.

³⁰ Cf. FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 365/370.

³¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas Justec, 1979. v. 1, p. 294/296.

sacrifícios incorridos para obter o lucro, “direcionando a alocação emparelhada de receitas e despesas”³². A realização e o emparelhamento são normas destinadas a comandar a imputação temporal dos componentes positivos e negativos que formam a renda, de maneira harmonizada diante da especialização do período de apuração³³. A definição do fato gerador do imposto a partir da aquisição de disponibilidade econômica e de disponibilidade jurídica de renda (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN, art. 43) permite concluir pela adoção do regime de competência pela norma tributária³⁴, ainda que não como reflexo preciso³⁵.

Se a conexão que há entre a apuração do lucro dito real com a contabilidade – sendo o resultado contábil a base para se chegar à renda tributária (cf. RIR/2018, art. 258, § 1º) – justificam a adoção do emparelhamento como princípio para dirigir o momento do reconhecimento dos gastos, as normas tributárias refletem a confrontação em regras específicas. Dentre outras³⁶, cabe aqui citar as regras que dispõem sobre: (i) o reconhecimento dos custos, em que os sacrifícios são reconhecidos apenas quando presentes os benefícios, como nos gastos de insumo para produção de determinada mercadoria, cujo reconhecimento se dá quando efetivada a venda (cf. RIR/2018, arts. 301 e seguintes); (ii) as próprias despesas, porque aqui os gastos são reconhecidos no resultado desde que não sejam classificados como custos (cf. RIR/2018, art. 311) – assim, e a contrário senso: o emparelhamento se faz presente porque só não são confrontados os gastos e as respectivas receitas caso o sacrifício não puder ser relacionado a determinado benefício (ou seja, desde que não sejam custos); o que confirma o emparelhamento como norma de imputação temporal; (iii) os casos de depreciação, amortização e exaustão, na medida em que a sua dedução se faz considerando e na medida em que presente benefício à entidade, conforme o desgaste do ativo tangível, o exercício de direitos e a diminuição dos recursos naturais (Cf. RIR/2018, arts. 317, 330, 336 e 337),

³² POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 41.

³³ TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro. *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor – (Tese de doutoramento)*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 136.

³⁴ POLIZELLI, Victor. Renda, realização, regimes de caixa e de competência. In: DONIAK JR., Jimir (coord.). *Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do regulamento do imposto de renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 123.

³⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 102/103.

³⁶ Cf. ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. *A apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica: o reconhecimento dos gastos no tempo e o princípio do emparelhamento*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026, p. 286/300.

ainda que não reconhecidos como custos, mas como encargos; (iv) a possibilidade de capitalização de gastos, por exemplo, com pesquisa e desenvolvimento de produtos ou mesmo dos gastos pré-operacionais ou para expansão de empreendimento já que reconhecimento no resultado se dá em período posterior, quando presentes os benefícios (cf. RIR/2018, art. 338); (v) a dedução do ágio surgido em combinação de negócios, porque o investimento da controladora atesta e confirma a existência de um ativo intangível consubstanciado na rentabilidade futura esperada da entidade adquirida e a dedução desse ativo no prazo máximo de cinco anos com a confusão patrimonial reflete a confrontação entre o sacrifício incorrido com o pagamento em sobrepreço e o benefício futuro esperado³⁷; (vi) a contraprestação contingente, segundo a qual, superada a condição prevista no instrumento que viabiliza a combinação de negócios, da perspectiva do adquirente, o gasto a ser pago ao vendedor deve ser deduzido no período, eis que presente o benefício atinente ao cumprimento da condição (geralmente, atrelada à superação de determinadas métricas financeiras)³⁸.

Assim, por indução, se chega ao emparelhamento como norma jurídica que deve orientar o reconhecimento de gastos. Não obstante, tomando o exemplo aqui analisado, verifica-se o efeito do emparelhamento enquanto medida para mitigar os efeitos da especialização do período de apuração:

		Ano 01	Ano 02	Ano 03
Contribuinte A	receitas	100	0	0
	gastos	50	0	0
	lucro/prejuízo	50	0	0
	tributo (34%)	17	0	0
Contribuinte B	receitas	0	0	100
	gastos	0	0	50
	lucro/prejuízo	0	0	50
	tributo (34%)	0	0	17

Fonte: Tabela 05 elaborada pelo autor.

No exemplo, os gastos são ativados nos dois primeiros anos. Portanto, não são reconhecidos no resultado nesses períodos. São reconhecidos no ano 03, quando presente o respectivo benefício. A norma de ajuste atua mitigando os efeitos da especialidade do período de apuração, possibilitando a comparação

³⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias: aspectos tributários*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 71.

³⁸ Cf. MIGUITA, Diego Aubin. *A disciplina tributária da contraprestação na aquisição de participação societária por pessoas jurídicas submetidas ao lucro real*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 273/276.

entre contribuintes. Os contribuintes A e B serão tributados da mesma forma, pela renda auferida de 50. A distinção não se dará em razão do tipo de atividade desenvolvida, da forma da organização dos meios de produção, do setor em que atuam. A distinção se dá conforme a capacidade contributiva manifestada pela obtenção da renda líquida de 50.

O emparelhamento concretiza o princípio da igualdade, possibilitando a tributação de contribuintes conforme a renda líquida auferida, ou seja, conforme sua capacidade contributiva. Por dedução, portanto, chega-se ao princípio jurídico do emparelhamento enquanto norma de ajuste temporal que dirige o reconhecimento de gastos no tempo³⁹.

2.8. Os princípios da igualdade e as normas de ajuste temporal em relação à CSL

A regra constitucional de competência dá à União a possibilidade de instituir contribuição social sobre o lucro (CF, art. 195, I, c). A contribuição social sobre o lucro (CSL) foi instituída pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (Lei n. 7.689/1988). A base de cálculo da CSL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda (Lei n. 7.689/1988, art. 2º), admitindo-se determinados ajustes (cf. Lei n. 7.689/1988, art. 2º, § 1º, c). Ademais, para a CSL, a norma constitucional autorizou a União a diferenciar alíquota e a base de cálculo “em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho” (§ 9º do art. 195 da CF).

Embora o adicional de CSL (QDMTT) não tenha a mesma base de cálculo e alíquota da CSL, embora o adicional de CSL tenha pretensões de se constituir em um sistema jurídico à parte e autônomo em relação às demais normas jurídicas brasileiras, surge a questão que importa a este estudo: a possibilidade de distinguir contribuintes tendo como critérios a atividade econômica, a utilização intensiva de mão de obra, o porte da empresa ou a condição estrutural do mercado de trabalho inviabiliza a análise do princípio da igualdade conforme capacidade contributiva no que se refere às normas de ajuste temporal?

A análise deve ser realizada considerando dois níveis distintos. Pode-se discutir a igualdade considerando tratamentos diferenciados para grupos distintos de contribuintes. Tem-se aqui o exame da igualdade em nível externo, em que seria possível distinguir um grupo de contribuintes e tributá-lo de forma mais onerosa em relação a outro grupo⁴⁰. No plano interno, são investigados os crité-

³⁹ ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. *A apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica: o reconhecimento dos gastos no tempo e o princípio do emparelhamento*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026, p. 267/268.

⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 204.

rios de distribuição da exação entre os contribuintes que fazem parte de determinado grupo⁴¹.

No nível externo, a própria Constituição admitiria o tratamento diferenciado já que, por definição, determinadas contribuições estariam criando uma discriminação⁴². O próprio STF parece ter chancelado essa posição ao permitir alíquotas mais altas de Cofins em razão da atividade econômica, ainda que o entendimento invoque uma maior capacidade contributiva das instituições financeiras como justificativa⁴³. Essa argumentação pode ser contestada, já que a capacidade contributiva não serviria ao propósito de discriminar contribuintes tendo como critério a atividade econômica⁴⁴. De fato, uma instituição financeira pode ter uma capacidade contributiva maior ou menor do que contribuintes que atuem em áreas distintas da economia, se se tomar como critério de discriminação o lucro ou a receita. Somente se se considerassem propósitos extrafiscais, a distinção realizada a partir da atividade econômica poderia, ainda em tese, ser considerada legítima⁴⁵.

No âmbito do Pilar 02, a questão fica ainda mais difícil. As regras GloBE não têm por justificativa a capacidade contributiva. As regras são desenhadas para estabelecer uma alíquota mínima efetiva nas jurisdições onde atuam as entidades de grandes grupos multinacionais, objetivando, assim, evitar uma competição tributária desleal entre os países no seu interesse em atrair investimentos diretos (o tal *race to the bottom*). Não sendo necessário reduzir alíquotas de imposto corporativo para manter ou atrair investimentos diante da alíquota mínima, as regras GloBE protegem o financiamento dos estados sociais⁴⁶. Não se verifica qualquer pretensão extrafiscal em relação aos contribuintes. A partir das regras GloBE, não se cogita sequer a existência de objetivo específico para que se evite comportamento abusivo. O incentivo que há é para os estados aumentarem sua alíquota efetiva, sendo indiferente às regras o comportamento dos contribuintes⁴⁷.

⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 205.

⁴² GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 206.

⁴³ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 656.089/MG. Mercantil do Brasil Financeira S/A – crédito, financiamento e investimentos v. União Federal. Ministro Relator Dias Toffoli. J. 06 de junho de 2018. *DJ* 11 de dezembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751608713>. Acesso em: 29 set. 2025.

⁴⁴ MOREIRA, Clara Gomes. Tributação diferenciada das instituições financeiras e o princípio da igualdade tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP, 2022, p. 158/159.

⁴⁵ Cf. MOREIRA, Clara Gomes. Tributação diferenciada das instituições financeiras e o princípio da igualdade tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP, 2022, p. 159/160.

⁴⁶ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 67.

⁴⁷ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD

Assim, se o adicional de CSL tem finalidade fiscal⁴⁸, mas não objetiva distinguir contribuintes conforme capacidade contributiva, cria-se um ponto delicado de análise. Com efeito, ainda em nível externo, se coloca a questão da discriminação.

Com efeito, o adicional de CSL só se aplica às entidades que fizeram parte de um grupo de empresas multinacionais com receitas anuais de € 750.000.000,00 ou mais nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade investidora final em pelo menos dois dos quatro anos fiscais imediatamente anteriores ao analisado (Lei n. 15.079, art. 4º). As entidades localizadas no Brasil, portanto, estarão submetidas às regras GloBE se fizeram parte de um grande grupo multinacional.

Ocorre que, afastada a finalidade preponderante extrafiscal⁴⁹, não se poderia conceber o fato de pertencer a um grande grupo multinacional como elemento suficiente para distinção, notadamente se se está diante da igualdade fundada na capacidade contributiva⁵⁰. Se as entidades auferem a mesma receita, incorrem nas mesmas despesas, não poderiam ser tratadas de forma distinta apenas porquanto pertencem, ou não, a grande grupo multinacional⁵¹. Nesse ponto, considerando que o lucro tributado no adicional da CSL é o da(s) entidade(s) situadas no Brasil, os critérios estabelecidos no § 9º do art. 195 da CF não poderiam ser alçados para captar características verificadas alhures⁵². Esses critérios alcançariam apenas sujeitos passivos das contribuições para seguridade social – que são as entidades localizadas no País, e não o grupo multinacional⁵³. Ainda que se busque com as regras GloBE um sistema autônomo ao sistema nacional, isso não permitiria criar distinções entre contribuintes que estejam na mesma condição⁵⁴.

thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 66.

⁴⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito da; MORETTI, Gustavo Alano. O adicional da CSLL e o princípio da igualdade tributária. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 95.

⁴⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da; MORETTI, Gustavo Alano. O adicional da CSLL e o princípio da igualdade tributária. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 99.

⁵⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da; MORETTI, Gustavo Alano. O adicional da CSLL e o princípio da igualdade tributária. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 99.

⁵¹ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A adoção do Pilar 2 no Brasil: particularidades brasileiras e questões constitucionais. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 73.

⁵² ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A adoção do Pilar 2 no Brasil: particularidades brasileiras e questões constitucionais. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 67.

⁵³ FERNANDES, Fabiana Carsoni. Adicional de CSL: contribuição social sujeita aos princípios da realização, da capacidade contributiva, da solidariedade e da equidade no custeio da seguridade social. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 132.

⁵⁴ BIFANO, Elidie Palma. Primeiras reflexões sobre as normas que introduziram a tributação mínima global da renda – Pilar 2. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o*

Embora esses argumentos sejam relevantes, colocando em xeque a distinção traçada a partir das regras GloBE, fato é que a discriminação no nível externo é mais flexível. Pode contemplar determinadas desigualdades fundadas na atividade econômica, mão de obra, porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho⁵⁵. Apesar das várias e fortes objeções, ao menos enquanto argumento, a existência de um grande grupo multinacional pode ser invocada como algo próximo ao critério de porte da empresa. Seria uma aproximação que poderia fundamentar a distinção em perspectiva externa. Ainda que as medidas de comparação extraídas do § 9º do art. 195 da CF devam funcionar como instrumentos para promoção de finalidades acolhidas pela Constituição⁵⁶; tomadas a partir da finalidade de se estabelecer um piso para tributação global, evitando a competição tributária entre os estados, e fundadas no princípio de cooperação entre os países (CF, art. 4º, IX; art. 145, § 3º), é possível o debate para que se defenda a constitucionalidade do adicional de CSL. Mas esse debate se dá em nível externo.

No nível interno, em que se analisa a distribuição da contribuição entre os indivíduos de um mesmo grupo, a capacidade contributiva pode ser utilizada para discriminar os contribuintes⁵⁷. Em relação à contribuição sobre o lucro, a capacidade contributiva deve ser atendida⁵⁸. Deve ser atendida porque a base tributária eleita pela Constituição é o lucro e, dessa forma, a maior exação se dá considerando a maior ou menor capacidade contributiva consubstanciada no lucro. Enfim, a discriminação dentro do grupo deve se dar a partir do lucro, i.e., lucros equivalentes auferidos por entidades que fazem parte de grandes grupos multinacionais devem ser tributados de forma igual. Ainda que seja discutível a igualdade fundada na capacidade contributiva em perspectiva externa, na contribuição social sobre o lucro, em perspectiva interna, a diferenciação entre contribuintes se dá pelo lucro auferido.

As normas que mitigam os efeitos da especialidade do período de apuração buscam concretizar a igualdade fundada na capacidade contributiva. Viabilizam a comparação entre contribuintes conforme sua capacidade contributiva. Se, em perspectiva interna, a discriminação se dá com base no lucro auferido, cabe o exame proposto neste estudo. Vale dizer: se as normas de ajuste temporal trazidas pelas regras GloBE prestigiam a igualdade fundada na capacidade contributiva.

Pilar 2 da OCDE: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 51.

⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 204/205.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 339.

⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 205/206.

⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 207.

Um parêntese: não se está afirmando a prescindibilidade da análise das normas de ajuste temporal também em nível externo; o que se afirma é que, para este trabalho, a análise se dá no nível interno, como recorte metodológico.

3. As regras GloBE

Para que seja fixado um piso mínimo de tributação global, estabelecendo-se um limite para competição tributária entre os países, as regras GloBE, muito simplificada, visam à captura da diferença entre a Alíquota Efetiva de entidades situadas em determinada jurisdição e o mínimo acordado no âmbito da OCDE. Assim, caso não se alcance a alíquota mínima efetiva de 15%, a diferença, no caso brasileiro, é considerada para o cálculo do adicional de contribuição social sobre o lucro. Se, por hipótese, houver uma diferença de 3% (a alíquota efetiva da(s) entidade(s) situada(s) no Brasil foi de 12% no exemplo), esse percentual será aplicado aos Lucros Excedentes para que se obtenha o tributo a ser pago. Os Lucros Excedentes são obtidos considerando Lucro GloBE menos a Exclusão do Lucro Baseada na Substância. Essa é a mecânica básica do imposto.

Mesmo nessa breve e muito simplificada explicação, percebe-se que a norma traz conceitos próprios, não ajustados à nossa tradição e cultura jurídicas. Não dialogam com outros diplomas legais. “Alíquota Efetiva”, “Lucros Excedentes”, “Lucro GloBE”, “Exclusão do Lucro Baseada na Substância” são alguns dos muitos termos que possuem definições específicas no âmbito das regras-modelo. Por essa razão, em linha com as regras e com os Comentários às Regras GloBE, são escritas em maiúsculo na instrução normativa (IN RFB n. 2.228/2024, art. 3º) e, da mesma forma, replicadas neste estudo. É curioso que a lei aponte que as definições usadas para fins de aplicação das regras GloBE não devem ser usadas para interpretação e definição de outras normas, salvo se expressamente previsto o oposto (Lei n. 15.079/2024, art. 3º, § 4º). É como se as regras GloBE fossem um sistema apartado do sistema jurídico tributário brasileiro; o que gera questionamento sobre seu fundamento de validade (seriam fundadas em documentos de referência produzidos pela OCDE⁵⁹?).

O Lucro GloBE é igual ao lucro ou prejuízo líquido contábil do ano fiscal obtido conforme as demonstrações financeiras individuais da entidade, mas ajustado (Lei n. 15.079/2024, art. 11, § 1º). Os ajustes só são mencionados em anexos na lei (Lei n. 15.079/2024, art. 11). Para que sejam compreendidos há necessidade de análise da instrução normativa, sem se descuidar de examiná-los a partir dos documentos de referência. Sem a instrução normativa não se obtém a norma tri-

⁵⁹ NOVAIS, Raquel; MOREIRA, Clara Gomes. Hans Kelsen, a OCDE e as regras GloBE: o fundamento de validade da Lei n. 15.079/2024. In: SCHOUERI, Luís Eduardo et al. (coord.). *A tributação no Brasil e no mundo: estudos em homenagem a João Francisco Bianco*. São Paulo: IBDT, 2025, p. 448/449, 452/453.

butária. Sequer se compreende a base de cálculo do adicional de contribuição social sobre o lucro. A compreensão acaba dependendo também dos documentos de referência, o que exacerba a complexidade da legislação, além de vincular o entendimento da norma ao posicionamento da OCDE. Não pode passar despercebida a alteração do cálculo do adicional da CSL em razão da atualização dos documentos de referência, conforme incorporados pela Instrução Normativa RFB n. 2.282, de 2 de outubro de 2025⁶⁰. Ainda que se admitisse a possibilidade de delegação ao executivo para definir os critérios da regra tributária (de forma restrita e condicionada⁶¹), e ainda que se permitisse a influência estrangeira como forma de legitimar a legislação interna, tomando os relatórios de órgãos internacionais como regras de calibração do sistema⁶², ainda assim, não se pode aceitar a delegação à órgão internacional (i.e., OCDE) para definir a base de cálculo e a alíquota do tributo, mesmo com a mera incorporação da matéria pela RFB.

3.1. Cálculo da alíquota efetiva

A Alíquota Efetiva (Effective Tax Rate – ETR) é obtida por meio de uma divisão. No numerador constam os Tributos Abrangidos Ajustados e no denominador consta o Lucro Líquido ou Prejuízo GloBE (Lei n. 15.079, art. 17). A divisão evidencia, ainda que de forma apenas aproximada e como fruto de uma determinada convenção, o quanto de imposto foi pago em proporção ao lucro auferido em determinada jurisdição. Se o lucro foi de 100 e houve o pagamento de 20 em impostos sobre a renda, a Alíquota Efetiva será de 20% (20/100). Se o lucro foi de 100, mas houve pagamento de imposto sobre a renda de 12, a Alíquota Efetiva será de 12% (12/100), exigindo-se, por isso, um imposto complementar (daí o anglicismo: *top-up tax*) para que se chegue à tributação mínima efetiva exigida. A lógica é essa, no entanto, a complexidade decorre, principalmente: dos ajustes previstos para que se chegue aos Tributos Abrangidos Ajustados (numerador), bem como, dos ajustes ao Lucro Líquido ou Prejuízo GloBE (denominador).

3.2. Lucro Líquido ou Prejuízo Líquido GloBE

O Lucro Líquido ou Prejuízo Líquido GloBE é calculado a partir da diferença entre o Lucro GloBE de todas as entidades menos o Prejuízo GloBE de todas

⁶⁰ Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-rfb-n-2.282-de-2-de-outubro-de-2025-660004573>. Acesso em: 03 out. 2025.

⁶¹ Cf. ROCHA, Sérgio André. Legalidade tributária e delegação legislativa. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 782/807. DOI: 10.46801/2595-6280.59.32.2025.2754. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2754>. Acesso em: 10 out. 2025.

⁶² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A influência de relatórios de organismos internacionais na interpretação de reformas constitucionais e legais. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de et al. (coord.). *Anais [recurso eletrônico]/9º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT/DEF-FDUSP/ AJUFE/ AJUFESP: Transformações do direito tributário: avanços e retrocessos*, 21 a 23 de maio de 2025 em São Paulo, SP. São Paulo: IBDT, 2025, p. 388/389.

as entidades na mesma jurisdição (Lei n. 15.079/2024, art. 18 e Anexo III). O Lucro ou Prejuízo GloBE é o lucro ou prejuízo líquido contábil extraído das demonstrações financeiras individuais das entidades, ajustado (Lei n. 15.079/2024, art. 11). Os 26 ajustes são apenas indicados na Lei n. 15.079/2024 (Anexo I). Estão descritos na instrução normativa.

São alguns dos ajustes ao lucro ou prejuízo líquido contábil da entidade para se chegar ao Lucro ou Prejuízo GloBE (cf. IN RFB n. 2.228/2024, art. 12): (i) a adição de despesa tributária líquida reconhecida nas demonstrações financeiras, notadamente dos próprios Tributos Abrangidos (art. 3º, XXXVII, *a*); (ii) a exclusão de determinados dividendos, exceto, por exemplo, os decorrentes de participação em carteira de curto prazo (art. 3º, XXXVIII, *a*); (iii) a exclusão de ganhos ou a adição de perdas em participação no capital excluídos, como os ganhos ou perdas decorrentes da aplicação do método de equivalência patrimonial (art. 3º, XLI, *b*); (iv) mediante opção pela determinação da base de cálculo com base no princípio da realização, a exclusão de ganhos ou a adição de perdas na avaliação a valor justo de ativos e passivos (art. 16); (v) a adição de despesas não autorizadas decorrentes de pagamentos ilegais e de multas (art. 3º, XLIV).

Os ajustes são explicados pela OCDE, de forma genérica, a partir da argumentação de que a base de cálculo do tributo busca convergir para um tributo corporativo típico⁶³. O que seria um tributo corporativo típico é uma questão em aberto, contudo. Há dificuldade acentuada, quando não impossibilidade, de se determinar o que seria uma base de cálculo típica (ou seja, um parâmetro), inclusive, para fins de se identificar quando se está diante de uma subvenção tributária⁶⁴. Ademais, as muitas opções de ajuste (o termo opção aparece na instrução normativa mais de 90 vezes) infirmam a argumentação em torno de um tributo corporativo típico. Salvo se a opção de ajuste for um traço típico de um imposto corporativo, as muitas possibilidades de ajuste obnubilam a formulação de uma base de cálculo supostamente típica. Criam-se assimetrias, inclusive entre as opções, e perde-se em harmonia e segurança jurídica⁶⁵. Mas há outras razões que justificam os ajustes. Algumas próprias, para preservação do cálculo da alíquota efetiva; outras que decorrem de finalidades específicas.

⁶³ Cf. (p. ex.) OECD (2025). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 59 (item 156), 73 (item 65).

⁶⁴ VETTORI, Gustavo Gonçalves. *Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo – USP: São Paulo, 2001, p. 21. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-24042012-105808/pt-br.php>. Acesso em: 29 set. 2025.

⁶⁵ Cf. CARVALHO, Lucas de Lima. O cálculo do lucro GloBE: ajustes principais. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 203/204.

Nesse sentido: (i) não se toma o lucro antes dos impostos extraído das demonstrações financeiras como base para fixar o denominador porque, além da despesa corrente do imposto sobre a renda, outros Tributos Abrangidos, tal como o imposto de renda retido na fonte, são adicionados. O que se verifica é que determinadas despesas tributárias devem ser adicionadas ao lucro líquido contábil para que o cálculo da alíquota efetiva seja preservado. As despesas tributárias já fazem parte do numerador da fórmula da alíquota efetiva. Se os Tributos Abrangidos não fossem adicionados e, portanto, se a despesa de imposto diminuísse o lucro no cálculo, haveria um duplo ganho para o contribuinte (dedução do valor no denominador e computo do valor no numerador) e, em se tratando do próprio QDMTT (fosse considerado no denominador ou mesmo no numerador), o cálculo ficaria circular⁶⁶.

Já (ii) a exclusão dos dividendos se justificaria porque não haveria uniformidade em relação ao tratamento dado pelas jurisdições em relação ao imposto de renda corporativo típico (SIC), notadamente, nas operações entre entidades do mesmo grupo (cf., os regimes de *participation exception*)⁶⁷. Ainda que o método de integração não seja o da isenção (como no caso do Brasil), os países geralmente deixam de tributar os dividendos distribuídos entre entidades pertencentes ao mesmo grupo multinacional. Somente quando a distribuição de dividendos é destinada ao sócio (geralmente, pessoa física) fora da cadeia de controle do grupo multinacional, é que há a sua tributação (muitas vezes com a concessão de crédito para efeitos de integração). A exceção decorre dos ganhos decorrentes em investimentos em portfólios. Por isso a exclusão dos dividendos como regra, com a exceção dos ganhos em carteira de curto prazo.

Há (iii) exclusão ou adição de ganhos ou perdas decorrentes da aplicação do método de equivalência patrimonial (MEP) porque a variação proveniente do MEP não é geralmente tomada para fins de tributação em um imposto de renda corporativo típico, e porque, geralmente, não se aplica o MEP para controladas conforme os padrões contábeis internacionais⁶⁸. Esse último aspecto ressalta uma

⁶⁶ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 122 (item 38).

⁶⁷ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 62/63 (item 171).

⁶⁸ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 66 (item 186).

divergência⁶⁹ entre as normas contábeis brasileiras frente às normas internacionais. Segundo as normas internacionais (cf. IAS 28), o MEP se aplica quando a entidade possui participação relevante (entre 20% e 50%), mas não detém o controle na investida. Para as controladas, há o regime de consolidação (cf. IFRS 10). Nesse cenário, muitos países adotam o padrão IFRS para as demonstrações financeiras consolidadas, mas mantêm a contabilidade local e mais tradicional (p. ex., prestigiando a mensuração de ativos e passivos pelo custo histórico e o regime de competência a partir da realização) para as demonstrações financeiras individuais. Essa estratégia possibilita tomar demonstrações financeiras individuais para fins tributários, diminuindo os ajustes para que se chegue à renda tributária a partir do resultado contábil. O caminho diferente adotado pelo Brasil, com o uso da contabilidade internacional nas demonstrações individuais e o reconhecimento de investimentos via MEP, inclusive para controladas (cf. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 248; CPC 18 (R3)), é o que gera críticas, já que diverge da contabilidade padrão IFRS.

Assim, na norma internacional, ao menos para fins de prover informações ao mercado, a contabilidade individual cede porque se pressupõe a partir do controle a existência de uma entidade econômica, ainda que formada por mais de uma pessoa jurídica. Essa pressuposição tem utilidade prática na evidenciação de informações mais relevantes considerando o grupo multinacional. O interessante aqui é que, da perspectiva das regras do Pilar 02, ter demonstrações financeiras individuais no padrão internacional coloca o Brasil em posição de vantagem para o cálculo do *top-up tax*. São usadas as demonstrações financeiras individuais como base para se chegar ao ETR das entidades sediadas no País. Não há necessidade de se buscar demonstrações específicas que seriam utilizadas para preparação da demonstração consolidada. De todo modo, os ganhos e as perdas que decorrem da avaliação do investimento via MEP não são considerados no cálculo do Lucro ou Prejuízo GloBE.

A (iv) opção pela realização faz com que sejam necessários ajustes às demonstrações financeiras que tomam o valor justo na mensuração de ativos e passivos. Notar que a opção é pela apuração conforme o princípio da realização, o que significaria que, tipicamente, o imposto corporativo consideraria o acréscimo patrimonial a partir do valor justo de ativos e passivos. Esse fato não parece corresponder à verdade, já que, fora da hipótese de ativos financeiros, no geral, as normas tributárias na mensuração do acréscimo patrimonial permanecem atreladas ao princípio da realização. A opção pela realização no caso brasileiro, contu-

⁶⁹ Em sentido contrário, entendendo que as normas internacionais (especificamente a revisão da IAS 27) permitem a opção de mensurar os investimentos em controladas por equivalência, cf. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed., 4. reimpr. São Paulo: Atlas, p. 181.

do, pode ser importante para afastar alegações de inconstitucionalidade considerando a doutrina que advoga a impossibilidade de incidência de imposto de renda e CSL sobre acréscimos patrimoniais não realizados, sob a pena de violação ao princípio da capacidade contributiva ou a definição da renda como disponibilização econômica ou jurídica, conforme se extrai do art. 43 do CTN.

A (v) adição de despesas decorrentes de pagamentos ilegais e de multas tem foco na ideia de desincentivo a tais práticas. Trata-se de questão de política pública. Ademais, os países do Inclusive Framework (IF), geralmente, teriam normas impedindo a dedução de gastos ilegais⁷⁰; o que pode levar à ideia de que a sua indedutibilidade seria traço típico de um imposto corporativo. A questão que se coloca no cenário brasileiro decorre da controvérsia em torno da dedutibilidade de tais gastos considerando a força do princípio da renda líquida. Se só se tributa a renda disponível, e a renda disponível só se obtém com a dedução de todas as despesas necessárias à geração de receita, negar a dedução de gastos ilegais afrontaria o princípio da renda líquida⁷¹. A determinação de adição das despesas decorrentes de pagamentos ilegais e de multas para fins de adicional de CSL poderia, assim, gerar discussões no contexto brasileiro.

Observa-se, por fim, que os ajustes ao Lucro ou Prejuízo GloBE impactam a definição dos Tributos Abrangidos Ajustados. Excluída determinada receita do cômputo do Lucro ou Prejuízo GloBE deve-se excluir o imposto de renda relativo a essa receita dos Tributos Abrangidos (cf. Instrução Normativa RFB n. 2.228, de 3 de outubro de 2024, art. 49, § 1º, I). Essa norma é central no sistema e diz com a própria lógica do cálculo do imposto. Com efeito, de forma geral, só devem ser considerados os Tributos Abrangidos que impactaram o Lucro ou Prejuízo GloBE⁷², para que o resultado do cômputo do ETR reflita o quanto de imposto a entidade pagou considerando o lucro obtido. Não realizado o ajuste haveria um descasamento entre o cômputo do Lucro ou Prejuízo GloBE e os Tributos Abrangidos Ajustados. A fórmula de cálculo não traria informações sobre o quanto de imposto foi pago em proporção ao lucro auferido no período de apuração. Não se chegaria ao resultado esperado pelas regras GloBE: garantir uma tributação mí-

⁷⁰ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 75, item 76.

⁷¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin et. al. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 148/212.

⁷² OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 112/113.

nima efetiva de 15%. A Alíquota Efetiva calculada para a(s) entidade(s) não mensuraria adequadamente o imposto pago na jurisdição. O emparelhamento de gastos tributários (Tributos Abrangidos) e correspondentes receitas (Lucro ou Prejuízo GloBE) se faz necessário.

3.3. Dos Tributos Abrangidos Ajustados

Os Tributos Abrangidos Ajustados são obtidos das demonstrações financeiras das entidades e correspondem, basicamente, às despesas tributárias correntes dos Tributos Abrangidos (IN RFB n. 2.228/2024, art. 39). Os Tributos Abrangidos contemplam os tributos incidentes sobre a renda ou sobre os lucros das entidades, os cobrados em substituição ao imposto sobre a renda corporativa, bem como, os incidentes sobre ganhos retidos e sobre o patrimônio líquido das empresas (IN RFB n. 2.228/2024, art. 45). São expressamente excluídos qualquer *top-up tax*, tal qual o adicional de CSL qualificado como QDMTT, um Tributo Imputável Não Qualificado e os tributos pagos por uma sociedade seguradora em relação a retornos pagos aos segurados (IN RFB n. 2.228/2024, art. 45). A exclusão de *top-up tax* se justifica para evitar a circularidade do cálculo⁷³.

Os Tributos Abrangidos são ajustados considerando determinados acréscimos e reduções (IN RFB n. 2.228/2024, arts. 40 e 41). Além disso, os tributos diferidos são considerados no cálculo dos Tributos Abrangidos (art. 49). Há ainda ajustes que decorrem de qualquer aumento ou diminuição nos Tributos Abrangidos registrados no patrimônio líquido ou em outros resultados abrangentes, relativos a valores incluídos no cálculo do Lucro ou Prejuízo GloBE e sujeitos à tributação de acordo com as regras fiscais (IN RFB n. 2.228/2024, art. 39, III).

Seguem as principais hipóteses de adição que devem ser realizadas aos Tributos Abrangidos de uma entidade constituinte (cf., IN RFB n. 2.228/2024, art. 40). Há Tributos Abrangidos que são evidenciados nas demonstrações de resultado antes dos tributos incidentes sobre a renda. Por exemplo, um imposto de renda retido que foi reconhecido como despesa no cálculo do lucro ou do prejuízo deve ser (i) adicionado aos Tributos Abrangidos (bem como ao Lucro ou Prejuízo GloBE). Esse ajuste objetiva resguardar a integralidade do cálculo da Alíquota Efetiva. No contexto das opções fiscais, tem-se o (ii) ajuste alternativo para Compensar Prejuízos GloBE. Há a (iii) adição de despesa corrente de Tributo Abrangido relativamente a uma posição fiscal incerta. Essa adição se justifica porque a posição fiscal incerta foi tratada em período anterior como uma Redução aos Tributos Abrangidos. Adiciona-se ainda (iv) o crédito ou reembolso de um Crédi-

⁷³ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 122 (item 38).

to de Tributo Reembolsável Qualificado que tenha sido registrado como redução da despesa tributária corrente.

De outro lado, há hipóteses de redução dos Tributos Abrangidos (cf., IN RFB n. 2.228/2024, art. 41). A principal decorre do ajuste de (i) exclusão de despesas tributárias correntes relativamente a rendas ou lucros excluídos do cálculo do Lucro ou Prejuízo GloBE. Como já exposto, essa norma central também visa à integralidade do cálculo da alíquota efetiva. Demanda a redução dos Tributos Abrangidos considerando que correlatas receitas não foram computadas no Lucro ou Prejuízo GloBE. Ainda quanto aos ajustes negativos, não tendo sido registrado como redução da despesa tributária corrente, deve-se (ii) reduzir os Tributos Abrangidos em relação a um Crédito de Tributo Reembolsável Não Qualificado. Há, também, a redução do Tributo Abrangido relativamente a uma (iii) despesa tributária de posição fiscal incerta; e a (iv) despesa tributária corrente sem expectativa de que o pagamento do tributo seja efetuado no prazo de três anos.

3.4. Mecanismos presentes nas regras GloBE que lidam com a especialidade do período de apuração

Ao discutir as medidas para enfrentar as diferenças temporais e, portanto, as medidas para mitigar os efeitos da especialidade do período de apuração, a OCDE destaca a utilização dos tributos diferidos e dos prejuízos fiscais⁷⁴. Aponta que, geralmente, a utilização dos tributos diferidos é mais benéfica aos contribuintes porque permite preservar benefícios fiscais atinentes, por exemplo, às depreciações aceleradas⁷⁵. As Regras GloBE elegem o mecanismo dos tributos diferidos como principal instrumento para endereçar as diferenças temporárias⁷⁶, mas não sem realizar importantes ajustes ao que se tem na contabilidade. Residualmente e de forma opcional, tem-se o Ajuste Alternativo para Compensar Prejuízos GloBE. Essas ferramentas implicam ajustes nos Tributos Abrangidos. O que se verifica, portanto, é que o adicional de CSL adota o ano fiscal (Lei n. 15.079/2024, art. 5º, XV) – diferentemente ao estipulado pelas regras GloBE⁷⁷ –,

⁷⁴ OECD (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>. Acesso em: 30 set. 2025, p. 84/85.

⁷⁵ OECD (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>. Acesso em: 30 set. 2025, p. 85 (item 292).

⁷⁶ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 139 (item 66).

⁷⁷ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS,

mas busca mitigar os efeitos das diferenças temporárias, principalmente, por meio de ajustes nos Tributos Abrangidos⁷⁸.

3.4.1. Tributos diferidos

As regras GloBE tomam o mecanismo de reconhecimento dos tributos diferidos provindo das normas contábeis (cf. CPC 32 e IAS 12) como forma de disciplinar as diferenças temporárias⁷⁹ (cf. IN RFN n. 2.228/2024, arts. 49 e seguintes). Essas diferenças temporárias refletem, justamente, a divergência que pode haver – e muitas vezes há – entre o reconhecimento de receitas e gastos para fins contábeis e o reconhecimento desses componentes para mensuração da renda tributária. A ideia central é que a divergência quanto ao reconhecimento, desde que temporária, acarreta um ativo ou um passivo fiscal diferido nas demonstrações contábeis, considerando que, no futuro, haverá entradas ou saídas de caixa em relação ao pagamento de tributos sobre o lucro⁸⁰.

Um exemplo simples ajuda a compreender o mecanismo contábil. Toma-se uma provisão demandada pela contabilidade decorrente de um dano ambiental perpetrado pela empresa. Há risco provável de desembolso de caixa no futuro decorrente do evento ocorrido no passado e, suponha-se, há possibilidade de estimar o valor da obrigação consistente na reparação do dano ambiental em 200. A norma contábil demandará o reconhecimento da provisão, acarretando a dedução da despesa no resultado (cf. CPC 25, item 14). Contudo, a norma fiscal (cf. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 13, I) veda a dedução dessa provisão, impondo sua adição quando do cômputo do lucro real. A dedução dos gastos ocorrerá para efeitos fiscais apenas quando a entidade incorrer nas despesas. Nesse caso, para fins contábeis, será reconhecido um ativo fiscal diferido, porque já houve a dedução da provisão na apuração contábil e isso impactou o resultado da entidade. O ativo fiscal representa, portanto, o benefício futuro que a entidade perceberá quando houver a dedução da provisão para fins fiscais. Observa-se que o benefício futuro nada mais é do que o efeito tributário da dedução contábil feita no presente; i.e., corresponde à redução do imposto esperada no futuro.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 273.

⁷⁸ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 238.

⁷⁹ OECD (2025). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 139.

⁸⁰ Cf. ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. *A apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica: o reconhecimento dos gastos no tempo e o princípio do emparelhamento*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026, p. 199/200.

Matematicamente: é a alíquota do imposto multiplicado pelo valor da provisão (200). Desse modo, considerando uma alíquota de 15% de imposto de renda, o ativo fiscal será igual a 30.

O passivo fiscal diferido é o lado oposto da moeda. Surge quando a entidade reconhece que haverá saída maior de recursos no futuro para pagamento de tributos sobre o lucro (CPC 32, item 5, (a)). Essa saída maior também decorre da divergência que há nos critérios de reconhecimento estipulados pelas normas contábeis em comparação com os fixados pelas normas tributárias. Só que, aqui, a diferença no reconhecimento de receitas e gastos implica um lucro tributário menor hoje, porém, maior no(s) período(s) de apuração subsequente(s). Ou seja: no(s) período(s) subsequente(s) haverá uma saída de caixa maior e, por isso, se reconhece um passivo fiscal diferido. Para fins de exemplo, pode-se analisar a situação da depreciação acelerada. Se a entidade pode deduzir para fins fiscais o valor integral da máquina quando da sua aquisição, mas deve depreciá-la em cinco anos para fins contábeis, surgirá um passivo fiscal diferido: durante quatro anos, a entidade terá um lucro maior tributário em relação ao resultado contábil e, portanto, terá saídas de caixa para pagamento de impostos.

O exemplo da depreciação acelerada consta nos Comentários às Regras GloBE⁸¹ e ajuda a compreender o impacto do passivo fiscal diferido no cálculo do adicional da CSL. Na hipótese aventada, a Companhia A está localizada no País Z, que impõe um imposto sobre o lucro de 15%. No primeiro ano fiscal, a Companhia A tem receita de 100 e adquire uma máquina por 100. O País Z permite a depreciação acelerada e a Companhia A deduz o preço pago para fins do cálculo do imposto de renda. Contabilmente, a Companhia A deprecia o ativo no prazo de cinco anos. Nesse cenário, para fins fiscais, a Companhia A não terá imposto a recolher, já que não terá lucro tributário (receita de 100 menos depreciação acelerada de 100). Para fins contábeis, no primeiro ano, a Companhia terá um resultado de 80 (receita de 100 menos despesa de depreciação de 20). Assim, se se toma o resultado contábil como Lucro GloBE (80) e se se considera que nenhum imposto foi pago no primeiro ano fiscal (alíquota efetiva é igual a 0; matematicamente 0/80), ter-se-ia um adicional de CSL de 12, desconsiderando-se a exclusão por substância⁸²: portanto, 80 multiplicado por 15%. Contudo, para evitar a anulação do benefício fiscal consistente na depreciação acelerada⁸³ – seria a deprecia-

⁸¹ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 139.

⁸² O exemplo serve apenas para fins didáticos porque no caso apresentado pela OCDE haveria a exclusão por substância, já que o valor da máquina comporia a fórmula para se chegar ao Lucro em Excesso (cf. IN RFB n. 2.228/2024, arts. 74 e seguintes).

⁸³ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS,

ção acelerada um traço típico do imposto de renda corporativo? –, é permitido o cômputo do passivo fiscal diferido como Tributo Abrangente. O passivo fiscal diferido é igual ao desembolso de caixa futuro que decorre da diferença temporal. A diferença quanto ao momento de reconhecer receitas e despesas implicou um resultado fiscal de 80 *vis-à-vis* uma renda tributária de 0. O passivo fiscal diferido é calculado considerando a depreciação acelerada (100) menos a depreciação reconhecida contabilmente (20). Sendo a alíquota do imposto de 15%, o passivo fiscal diferido é igual a 12 (80 multiplicado por 15%). Ao calcular a alíquota efetiva, tendo no denominador do Lucro GloBE (80), e no numerador os Tributos Abrangidos, neste caso, o passivo fiscal diferido (12), tem-se como resultado 15% (12/80). Ou seja, a alíquota efetiva ficou dentro da alíquota mínima exigida, o que significa dizer que nenhum *top-up-tax* será devido.

O exemplo que se extrai dos Comentários às regras GloBE termina por aí. Não explica os movimentos posteriores nos próximos quatro anos. Em doutorado em que aborda a justificativa e a estrutura das regras GloBE, Ricardo André Galendi Júnior vai além. Fixa como premissa que nos quatro anos subsequentes a entidade terá lucro tributável de 100, sem nenhuma despesa dedutível e, considerando a depreciação contábil de 20 por ano, um Lucro GloBE de 80. Nessa situação, *ceteris paribus*, a entidade terá uma despesa corrente de imposto de renda de 15 por ano (100 de lucro tributável multiplicado pela alíquota de 15%) e uma reversão do passivo fiscal diferido. A reversão decorre do fato de que o passivo fiscal diferido diminuirá considerando a depreciação contábil anual de 20. Essa diminuição implicará dedução de 3 nos Tributos Abrangidos (diminuição do passivo fiscal diferido em 20 considerando uma alíquota de imposto de 15%). Essa lógica será replicada nos demais períodos de apuração até o esgotamento do passivo fiscal diferido. Como resultado, mesmo com o benefício fiscal da depreciação acelerada, não será devido *top-up tax* já que a Alíquota Efetiva nos quatro anos será de 15%⁸⁴ (80 de Lucro GloBE dividido por 12 de Tributos Abrangidos; sendo os Tributos Abrangidos computados considerando 15 de despesas tributárias correntes menos 3 de reversão do passivo fiscal diferido).

O ativo ou passivo fiscal diferido reflete o regime de competência⁸⁵. Traz os efeitos tributários decorrentes dos reconhecimentos contábeis de receitas e despesas para as demonstrações financeiras, emparelhando-os. Sem o reconhecimento

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 139.

⁸⁴ Cf. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 241/243.

⁸⁵ GELBCKE, Ernesto Rubens et al. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed., 4. reimpr. São Paulo: Atlas, p. 363.

dos efeitos tributários, a demonstração não espelharia a realidade econômica, já que o impacto no imposto sobre a renda seria desconsiderado. A confrontação, então, é a consequência lógica do reconhecimento de determinada receita ou despesa para fins contábeis, obviamente, se esses componentes não foram considerados na apuração da renda tributária. Se houve o reconhecimento dessas receitas e despesas também para fins fiscais, não há necessidade de reconhecer qualquer ativo ou passivo fiscal diferido porque o componente já foi considerado para fins de pagamento do imposto de renda corrente; o que está refletido na contabilidade. Só se não houve o reconhecimento dessas receitas e despesas para fins fiscais – i.e., havendo diferenças temporárias –, é que a contabilidade registra o efeito fiscal, mediante o emparelhamento, para mensurar corretamente o resultado do período. O regime de competência contábil demanda, portanto, o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos. E as regras GloBE, dando primazia à contabilidade na apuração do *top-up tax*, utilizam os tributos diferidos para mitigar os efeitos das diferenças temporárias, prestigiando o princípio da competência.

Mas, também aqui, se toma o ativo ou passivo fiscal diferido não tal qual consta na contabilidade. São realizados ajustes específicos considerada a justificativa das regras GloBE de buscar a tributação mínima efetiva de 15% por jurisdição. O principal ajuste decorre da limitação para mensuração da despesa tributária diferida (IN RFB n. 2.228/2024, art. 49, § 1º). Ainda que seja registrado na contabilidade um passivo fiscal diferido considerando uma alíquota de imposto sobre a renda de 34% (dada a alíquota nominal de 34% do imposto sobre a renda aplicada a entidade), sua mensuração é recalculada para fins das regras GloBE à alíquota de 15%. A OCDE aponta como justificativa que a limitação impede que a despesa tributária diferida proteja receitas não tributadas ou tributadas abaixo do mínimo exigido⁸⁶. É fácil compreender o raciocínio da OCDE quando se sabe que o passivo fiscal diferido (bem como, o ativo fiscal diferido) será calculado considerando a alíquota nominal aplicada à entidade constituinte; e os demais componentes que formam a renda tributária podem estar sujeitos a determinados benefícios fiscais. A alíquota efetiva da entidade pode ser menor e, nesse caso, a consideração da alíquota nominal para cálculo da despesa tributária diferida pode distorcer o cálculo do *top-up tax*. O aumento do numerador com a inclusão do passivo fiscal diferido sem a limitação a 15% pode implicar uma alíquota efetiva mais alta, ainda que haja lucro não tributado ou com uma tributação reduzida (maior o numerador, maior a alíquota efetiva). Ainda há outro fator que pode

⁸⁶ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 139 (item 67).

distorcer o cálculo da alíquota efetiva: no caso do passivo fiscal diferido, o pagamento efetivo do tributo poderá ocorrer no futuro, mas pode ser também que não aconteça.

Para enfrentar esse segundo problema é estabelecido um mecanismo de recaptura em relação a determinados itens que geram o passivo fiscal diferido (cf. IN RFB n. 2.228/2024, arts. 50, I, 52, §§ 1º e 2º, 53, I e III). Basicamente, se o passivo fiscal diferido não for pago ou revertido em cinco anos, deverá ser recapturado (IN RFB n. 2.228/2024, art. 52). Sendo recapturado, o valor será utilizado para redução dos tributos abrangidos relativamente ao quinto ano fiscal anterior (IN RFB n. 2.228/2024, art. 52, § 1º). Ou seja: busca-se anular o efeito de ter o passivo fiscal diferido reduzido a alíquota efetiva anterior. A consequência disso é que haverá o recálculo da alíquota efetiva e do adicional da CSLL do quinto ano fiscal anterior e, se disso resultar um *top-up tax*, o valor será considerado um Ajuste do Adicional da CSLL do Ano Fiscal corrente (IN RFB n. 2.228/2024, art. 82). O que significa que comporá o adicional da CSLL (IN RFB n. 2.228/2024, art. 69) do quinto ano fiscal (ano da recaptura); não sendo aplicados juros ou multa.

Em relação ao ativo fiscal diferido, há previsão para que seja possível recalculá-lo à alíquota de 15%, ainda que tenha sido mensurado anteriormente a uma alíquota inferior, desde que se demonstre que o ativo fiscal diferido seja atribuível a um prejuízo GloBE (IN RFB n. 2.228/2024, art. 51). Com o recálculo, objetiva-se fazer com que o prejuízo de 100 possa compensar o lucro de 100: basta pensar na hipótese de a entidade estar sediada em uma jurisdição que imponha um tributo corporativo de 5% e que tenha tido prejuízo de 100. Caso o ativo fiscal diferido não fosse recalculado à alíquota de 15%, no ano subsequente, em que a entidade, no exemplo, obtém lucro de 100, a reversão do ativo fiscal diferido não neutralizaria o *top-up tax*⁸⁷. Sem o recálculo, os tributos abrangentes calculados a partir da reversão do ativo fiscal diferido não mimetizariam o efeito da compensação fiscal.

Se o excesso de ativo fiscal diferido decorrer de uma alíquota majorada da jurisdição (p. ex., formação de ativo fiscal diferido calculado a 34% em razão de prejuízo fiscal), deve-se recalculá-lo à alíquota de 15%, tal como ocorre com o passivo fiscal diferido. A limitação do ativo fiscal diferido nessa hipótese é fundamental. Não houvesse o recálculo, em jurisdições com alíquotas nominais superiores a 15%, o prejuízo fiscal geraria ativo fiscal diferido superior ao esperado pelas regras GloBE. Esse tributo negativo em excesso implicaria Ajuste do Adicional da CSL (vide abaixo). É evidente, portanto, que esse ajuste é de extrema im-

⁸⁷ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 151 (item 87).

portância. Evita que uma situação de mero prejuízo fiscal em jurisdição que possui alíquota superior a 15% (SIC) gere *top-up tax*. Não obstante – e o que impressiona –, o ajuste não consta claramente na IN RFB n. 2.228/2024. Não veio nas alterações trazidas pela IN RFB n. 2.282/2025. Tampouco está mencionado na Lei n. 15.079/2024⁸⁸. Consta apenas em um parágrafo dos comentários da OCDE⁸⁹. O máximo que se poderia fazer para que se chegue à limitação do ativo fiscal diferido na instrução normativa é ter na expressão “despesa tributária diferida” um gênero que englobaria tanto o passivo fiscal diferido quanto o ativo fiscal diferido. Desse modo, se poderia recalcular à alíquota de 15% o ativo fiscal diferido, conforme o art. 49, § 1º, da IN RFB n. 2.228/2024. Essa interpretação pode ser extraída de alguns dispositivos que utilizam despesa tributária diferida como sinônimo de tributo diferido (p. ex., art. 60, § 1º, da IN RFB n. 2.228/2024), embora, em outros, a expressão se refira apenas aos passivos fiscais diferidos (p. ex., art. 53-A da IN RFB n. 2.228/2024). O ideal seria dispor expressamente sobre o assunto, tal como consta especificamente nas regras de transição⁹⁰ (cf. IN RFB n. 2.228/2024, art. 145).

Por fim, é importante ressaltar que o mecanismo para tratar as diferenças temporárias é aplicado às entidades, individualmente. Os ativos ou passivos fiscais diferidos são calculados a partir das demonstrações individuais das entidades

⁸⁸ O recálculo para 15% está previsto nas regras modelo em duas hipóteses: (i) recálculo do passivo fiscal diferido à alíquota de 15% se a despesa tributária diferida for calculada com base em alíquota superior (4.4.1); e (ii) recálculo ativo fiscal diferido que tenha sido reconhecido a uma alíquota inferior a 15%, quando se demonstre que o ativo fiscal diferido é atribuível a um Prejuízo GloBE (4.4.3).

A IN RFB n. 2.228/2024, além dessas hipóteses (arts. 49, § 1º e 51), aludem ao recálculo em outras situações: (i) no caso de créditos tributários decorrentes do Regime de Tributação Sobre Sociedades Estrangeiras (art. 49, §§ 3º, 4º e 5º); (ii) nos ajustes posteriores aos tributos diferidos em razão de alteração de alíquota do imposto de renda (arts. 60, §§ 1º e 2º e 61); (iii) em hipótese de regra de transição (art. 145, §§ 1º, 2º e 6º), (iv) quando da transferência de ativos entre entidades constituintes (art. 149, § 4º).

A Lei n. 15.079/2024 só prevê o recálculo de passivo fiscal diferido para 15% se calculada mediante a aplicação de alíquota superior (art. 13, parágrafo único).

⁸⁹ “71. To the extent deferred tax assets exceed deferred tax liabilities, deferred tax expense will be negative (i.e. an asset in lieu of a liability). This amount is typically accrued with respect to the applicable domestic tax rate (i.e. the tax rate in a jurisdiction which applies to the item of income with respect to which the deferred tax item is recorded) in a jurisdiction in order to adjust for timing differences between financial accounting recognition and domestic tax recognition. In order to use the accounts to adjust for timing differences under the GloBE Rules, the deferred tax assets and liabilities must be recast with reference to the Minimum Rate to the extent they have been recorded at a rate in excess of the Minimum Rate.” (OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 142 (item 71)).

⁹⁰ Este estudo não aborda a disciplina dos ativos e passivos fiscais diferidos no período de transição.

constituintes⁹¹. São atributos delas que compõem os respectivos Tributos Abrangentes. Não são calculadas considerando a tributação jurisdicional.

3.4.2. *Ajuste Alternativo para Compensar Prejuízos GloBE*

Alternativamente ao tratamento das diferenças tributárias a partir dos tributos diferidos, faculta-se ao Grupo Multinacional utilizar outro mecanismo para compensar prejuízos GloBE (cf. IN RFB n. 2.228/2024, arts. 54 e seguintes). A norma fixa uma espécie de ativo fiscal diferido (denominado: Ajuste Alternativo para Compensar Prejuízos GloBE ou, na versão em inglês, GloBE Loss Deferred Tax Asset) calculado à alíquota de 15% quando a(s) entidade(s) tenha(m) apurado um Prejuízo GloBE em determinada jurisdição no ano fiscal (IN RFB n. 2.228/2024, art. 54, § 3º). Esse ativo fiscal diferido pode ser usado nos períodos fiscais subsequentes desde que haja Lucro GloBE na jurisdição (IN RFB n. 2.228/2024, arts. 55 e 56). A utilização se dá pela sua adição aos Tributos Abrangidos (IN RFB n. 2.228/2024, art. 56, parágrafo único, e art. 40, II). Ressalta-se que a abordagem aqui é jurisdicional.

Exemplificando: as entidades A e B estão sediadas em jurisdição que não tributa o lucro corporativo. A entidade constituinte declarante opta pelo Ajuste Alternativo para Compensar Prejuízos GloBE (cf. IN RFB n. 2.228/2024, art. 54). No ano fiscal em referência, as entidades apuraram Prejuízo GloBE de 100. No ano fiscal subsequente, obtiveram Lucro GloBE de 100. Como o Prejuízo GloBE do período anterior gerou o GloBE Loss Deferred Tax Asset de 15 (100 multiplicado por 15%), não haverá *top-up tax* a pagar no período subsequente. O valor de 15 será considerado Tributo Abrangente, resultando em uma alíquota efetiva de 15% (15/100).

A opção foi idealizada como método de simplificação para ser utilizado quando a jurisdição não imponha um imposto de renda corporativo ou quando a alíquota é muito baixa⁹². Se entende que, havendo imposto corporativo, ainda que a alíquota seja inferior a 15%, a opção pelos tributos diferidos é mais vantajosa aos contribuintes. Essa conclusão parece ser verdadeira, ainda mais se se notar que a opção só faz sentido se a entidade estiver em situação de Prejuízo GloBE. Na situação de Lucro GloBE, a opção não gerará nenhum efeito.

⁹¹ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 140 (item 68.1).

⁹² OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 164 (item 113).

3.4.3. *Tributos Negativos em excesso*

O Tributo Negativo surge na hipótese de os Tributos Abrangidos Ajustados resultarem menor que zero. As razões para que isso ocorra são variadas, sendo a mais evidente – a que ocorre em muitos casos⁹³ – a existência de Prejuízo GloBE. A existência de Prejuízo GloBE pode implicar reconhecimento de ativo fiscal diferido (cf. IN RFB n. 2.228/2024, art. 51). O valor do ativo fiscal diferido pode superar as despesas tributárias correntes e o passivo fiscal diferido, tornando negativos os Tributos Abrangidos Ajustados.

O Tributo Negativo pode ir além do esperado pelas regras GloBE. Se espera que o valor dos Tributos Abrangidos Ajustados seja igual a 15% do Lucro ou Prejuízo GloBE (IN RFB n. 2.228/2024, art. 43, parágrafo único). Se superior e se menor que zero, se estará diante de Tributos Abrangidos Ajustados negativos e menores que o Valor Esperado de Tributos Abrangidos Ajustados. A consequência é que se deve apurar um *top-up tax*, como Ajuste do Adicional da CSLL no Ano Fiscal (IN RFB n. 2.228/2024, art. 43). Assim, considerando exemplo dado pela própria OCDE⁹⁴, se se considera uma entidade sediada em uma jurisdição que impõe imposto corporativo à alíquota de 15% e a entidade auferiu receita de 120, incorreu em despesas de 220, seria esperado que o Prejuízo GloBE fosse de 100. Mas se essa jurisdição exclui uma receita de 20 em decorrência de a norma local deixar de tributar determinado ganho, a entidade apurará um prejuízo maior do que o esperado, i.e., de 120. Nesse sentido, o ativo fiscal diferido de 18 (120 multiplicado por 15%) será superior ao esperado pelas regras GloBE (de 15), razão pela qual será devido um *top-up tax* de 3 neste ano. O interessante é que a entidade preservará o ativo fiscal diferido de 18. No ano subsequente, supondo que a entidade tenha tido 220 de receita, 100 de despesa e tenha compensado 120 de prejuízo fiscal, não haverá lucro tributável. Nenhum tributo terá sido recolhido. Não obstante, para fins da Regra GloBE, não haverá *top-up tax* porque será computada a reversão do ativo fiscal diferido; o que gera 18 como Tributos Abrangentes. Assim, ter-se-á receita de 220, despesas de 100, gerando um Lucro GloBE de 120. A alíquota efetiva será de 15% (18/120). A OCDE entende que essa diferença decorre de uma diferença permanente⁹⁵.

⁹³ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 117 (item 21.1).

⁹⁴ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples. Paris: OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 45/46.

⁹⁵ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS,

Essa premissa é importante. Se o excesso decorre de diferenças permanentes, dentro da lógica das regras GloBE, esse tributo negativo em excesso (i.e., o Tributo Abrangido Ajustado negativo e menor que o Valor Esperado) é tratado como um Ajuste do Adicional de CSL (IN RFB n. 2.228/2024, art. 43). Não serve ao cálculo do Percentual do Adicional da CSL, consequentemente, não é calculado sobre os Lucros Excedentes. O Tributo Negativo em Excesso entra no cálculo diretamente, refletindo-se no Adicional da CSL da jurisdição (cf. Lei n. 15.079/2024, art. 28 e Anexo VIII). O impacto é relevante. O Tributo Negativo em Excesso pode desafiar a própria configuração do Adicional da CSL como um tributo sobre a renda. Toma-se como exemplo a situação exposta, em que a entidade constituinte da jurisdição possui Prejuízo GloBE de 120 e Tributos Abrangidos Ajustados de -18. Nesse caso, -03 será tido como tributo negativo em excesso. Assim, o Ajuste do Adicional da CSL levará a um *top-up tax* de 3. Esse cálculo é jurisdicional e, assim, havendo mais de uma entidade, o *top-up tax* será atribuído às Entidades Constituintes que tiverem registrado valores negativos de Tributos Abrangidos Ajustados que sejam menores que seus Lucros ou Prejuízos GloBE (IN RFB n. 2.228, art. 72, I). Detalhe que não pode passar despercebido: haverá tributação em situação de prejuízo; ou seja, ainda que não haja Lucro GloBE, a entidade será obrigada a pagar imposto. Nesse caso, considerando que a base de cálculo pode infirmar a hipótese de incidência⁹⁶, cabem questionamentos: trata-se de um tributo sobre o lucro? A tributação sem acréscimo patrimonial viola o art. 195, I, c, da CF, e o art. 43 do CTN⁹⁷?

Até diante dessa grave situação, as regras GloBE possibilitam o diferimento do Tributo Negativo em Excesso (IN RFB n. 2.228/2024, art. 44). Feita a opção pelo diferimento, e tomando o exemplo de uma entidade que auferiu Prejuízo GloBE de 100 e apurou Tributos Abrangidos de menos 30, o Tributo Negativo em Excesso de 15 será utilizado em ano fiscal posterior, em que o Grupo de Empresas Multinacional vier a apurar Lucro Líquido GloBE e Tributos Abrangidos Ajustados positivos na jurisdição (IN RFB n. 44, §§ 1º e 2º). Importante notar que no ano fiscal em que surgiu o Tributo Negativo em Excesso nada será devido a título de adicional de CSL. Haverá no denominador um Prejuízo GloBE de 100 e no numerador Tributos Ajustados de -15. Já no segundo ano, supondo que houve na jurisdição um Lucro GloBE de 100 e Tributos Ajustados de 15, haverá Adicional

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 117 (item 21.I).

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 328.

⁹⁷ Cf. PRZEPIORKA, Michell; PINTO, Alexandre Evaristo. Reflexões críticas acerca do adicional da CSLL. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024*. São Paulo: MP, 2025, p. 155/157.

de CSL. Isso porque os Tributos Ajustados serão diminuídos pelo Tributo Negativo em Excesso. A consequência é que o valor dos Tributos Ajustados será igual a 0 (15 de Tributos Abrangidos Ajustados menos 15 de Tributo Negativo em Excesso).

Se a entidade tem Lucro GloBE e, ainda assim, possui Tributos Negativos, a situação muda. Todo o valor dos Tributos Abrangidos Ajustados será excluído e formará o Tributo Negativo em Excesso (IN RFB n. 2.228/2024, art. 65, § 1º). Não haverá ativo fiscal diferido. Na hipótese de a entidade constituinte ter 100 de Lucro GloBE e -30 de Tributos Abrangidos Ajustados no período 01, haverá *top-up-tax* de 15 na medida em que os Tributos Abrangidos Ajustados serão reduzidos a 0. Se no período subsequente a entidade teve Lucro GloBE de 300 e Tributos Abrangidos Ajustados de 30, também haverá adicional de CSL. O valor do Tributo Negativo em Excesso do primeiro ano reduzirá os Tributos Abrangidos Ajustados a zero (IN RFB n. 2.228/2024, art. 65, § 2º). Consequentemente, será devido *top-up tax* de 45 (300 de Lucro GloBE multiplicado pelo Percentual do Adicional da CSL que, nesse caso, é igual a 15% – cf. art. 67 da IN RFB n. 2.228/2024).

Embora as Regras GloBE apontem que o mecanismo diz respeito a diferenças permanentes, notadamente quanto à opção pelo diferimento, surge a questão da análise do mecanismo diante da especialidade do período de apuração, considerando o princípio da igualdade.

3.4.4. O ativo fiscal diferido como substituto da compensação de prejuízos fiscais

Como dito, as regras GloBE utilizam os tributos diferidos para lidar com as diferenças temporais. Há uma preferência pelos tributos diferidos à utilização do mecanismo de *carry-forward* de Prejuízos GloBE⁹⁸. Uma análise mais apressada levaria à conclusão de que a interpenetração dos períodos de apuração ficaria em segundo plano. Porém, não é exatamente isso o que ocorre. Os prejuízos fiscais de IRPJ, as bases negativas de CSL e mesmo os Prejuízos GloBE não são irrelevantes. A verdade é que o resultado negativo da entidade pode gerar um ativo fiscal diferido. Esse ativo decorre do valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a compensação de prejuízos fiscais (cf. CPC 32, itens 5 e 34). Ressalta-se, portanto, o mecanismo dos tributos diferidos mesmo quanto aos prejuízos fiscais. Mas há uma diferença significativa entre o ativo fiscal diferido reconhecido na contabilidade e o que é utilizado no cálculo do adicional da CSL.

A norma contábil autoriza o registro do ativo fiscal diferido caso haja evidências de que, no futuro, haverá lucro tributável suficiente para compensação

⁹⁸ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 10 (item 8).

(CPC 32, item 35). A regra GloBE aponta para o reconhecimento do ativo fiscal diferido no mesmo ano em que verificado o prejuízo, independentemente de haver expectativa de existência de lucro no futuro⁹⁹. Isso leva a um resultado interessante da perspectiva da mitigação dos efeitos da especialidade do período de apuração.

Novamente, tomando as análises realizadas e o exemplo construído por Ricardo André Galendi Júnior¹⁰⁰: o país A tributa a renda corporativa à alíquota de 15% e permite a utilização de prejuízo fiscal para compensação com lucros futuros, limitada a compensação a 25%. Uma entidade sediada no país A tem prejuízo fiscal de 100 que corresponde ao Prejuízo GloBE. O prejuízo fiscal gera um ativo fiscal diferido de 15 para fins contábeis (100 multiplicado por 15%). Nos quatro anos subsequentes, a entidade tem lucro de 100 e, portanto, passa a utilizar os prejuízos fiscais, respeitado o limite estabelecido de 25%. A consequência é que a renda tributária da entidade nos quatro anos subsequentes será de 75 (100 de lucro menos 25 de prejuízo fiscal).

No primeiro ano, a partir do ativo fiscal diferido de 15, é constatada a existência de um Tributo Negativo. Mas esse Tributo Negativo não é excessivo. Respeita o limite de 15% almejado pelas regras GloBE. Como consequência, neste primeiro ano, não haverá *top-up tax*. Haverá, apenas, um Prejuízo GloBE de 100 e Tributos Abrangidos Ajustados Negativos de 15. Nos anos subsequentes o ativo fiscal diferido começa a ser revertido, já que o benefício decorrente da utilização do prejuízo fiscal passa a ser consumido. Essa reversão passa a impactar o cálculo da alíquota efetiva e, portanto, do adicional da CSL.

No exemplo, nos anos subsequentes, a entidade pagará imposto de renda no valor de 11,25 (100 de lucro, menos 25 de prejuízo fiscal, sendo o resultado multiplicado por 15% de imposto) e reverterá 3,75 do ativo fiscal diferido, já que o benefício futuro decorrente da compensação do prejuízo fiscal foi parcialmente consumido. A consequência é que há diminuição do prejuízo fiscal (de 100 para 75) e, *vis-à-vis*, do ativo fiscal diferido (de 15 para 11,25), na medida em que se calcula o ativo fiscal diferido a partir do benefício fiscal futuro (no caso, 75 multiplicado por 15%, porque 25 de prejuízo fiscal foram consumidos). Os anos seguintes repetem a mesma lógica até o consumo total do prejuízo fiscal, com o que, por óbvio, se extingue todo o ativo fiscal diferido. O resultado é que o valor dos Tributos Abrangidos Ajustados nos quatro anos será igual a 15 (11,25 de des-

⁹⁹ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 147 (item 77).

¹⁰⁰ Cf. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 243/245.

pesas tributárias correntes mais 3,75 como decorrência da reversão do ativo fiscal diferido em cada ano). Nenhum *top-up tax* será devido. Observe-se que, ausente o mecanismo de reversão do ativo fiscal diferido, seria devido o adicional de CSL nos períodos posteriores ao primeiro ano. Assim, tal qual o passivo fiscal diferido, o ativo fiscal diferido também enfrenta o problema das diferenças temporárias, tornando a Alíquota Efetiva mais nivelada no tempo¹⁰¹.

3.4.5. Limitação à solidariedade dos exercícios fiscais em relação aos prejuízos formados pelo cálculo da Exclusão do Lucro Baseada na Substância

Há uma limitação importante nos mecanismos que lidam com as diferenças temporárias. Sob a justificativa de se buscar, conceitualmente, o lucro excessivo com o *top-up-tax*¹⁰², ao se computar a base de cálculo do adicional de CSL (que é o Lucro Excedente), é permitida a Exclusão do Lucro Baseada na Substância do Lucro Líquido GloBE (IN RFB n. 2.228/2024, art. 68). A Exclusão do Lucro Baseada na Substância é computada considerando a folha de pagamento e os ativos tangíveis das entidades situadas na jurisdição (IN RFB n. 2.228/2024, art. 75). Desconsiderando-se as regras de transição (Cf. IN RFB n. 2.228/2024, arts. 151 e 152), a Exclusão se dá pela soma de: (i) 5% dos Custos Elegíveis da Folha de Pagamento dos Empregados Elegíveis que realizem atividades para o Grupo de Empresas Multinacional na jurisdição (IN RFB n. 2.228/2024, art. 76); e (ii) 5% (cinco por cento) do valor contábil dos Ativos Tangíveis Elegíveis também localizados na jurisdição. Ou seja: são deduzidos determinados gastos com pessoal e o valor de determinados ativos tangíveis do Lucro GloBE para se chegar à base de cálculo do adicional de CSL. Essa dedução teria como efeito transformar a base de cálculo em Lucros Excedentes.

Explorando o significado econômico de lucro excedente (*rent profit*), pode-se constatar que as regras GloBE ficam aquém do necessário. O lucro excedente surge quando o retorno normal do investimento realizado não sofre tributação. Tributa-se apenas o excesso de lucro, i.e., aquilo que excede o retorno rotineiro do investimento. Para se chegar ao que é retorno normal do investimento, pode-se ter como referência alguma taxa de retorno de título público da jurisdição, que representaria o custo de oportunidade do capital¹⁰³. Nessa ordem de ideias, a

¹⁰¹ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 245.

¹⁰² OECD (2025). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 175/176 (item 25).

¹⁰³ DEVEREUX, Michael P.; AUERBACH, Alan J.; KEEN, Michael; et al. *Taxing profit in a global economy*. Nova York: Oxford University Press, 2021, p. 24.

tributação sobre o lucro excedente deveria conter mecanismos que garantissem a sua incidência apenas sobre a parcela do lucro que excede o retorno esperado naquela jurisdição, ou seja, somente o que superar a taxa de juros de um título livre de riscos. Com isso, se garantiria a neutralidade na tributação sobre a renda, já que o empresário não alteraria o formato do seu negócio nem, em tese, repassaria o ônus econômico decorrente da tributação a consumidores, a empregados ou a fornecedores.

O ponto é que a Exclusão do Lucro Baseada na Substância trazida nas regras GloBE sofre limitações importantes que rechaçam a justificativa dada pela OCDE¹⁰⁴. Podem não ser suficientes para que o *top-up tax* incida apenas sobre o lucro excedente. Primeiro, há a questão da alíquota de 5% aplicada sobre a folha e sobre determinados ativos tangíveis. Essa alíquota pode ser baixa a depender da jurisdição. Um país que oferece maior risco ao investimento pode fazer com que o empresário demande uma taxa de retorno mais alta. Segundo, a limitação da exclusão a determinados ativos tangíveis, desconsiderando os intangíveis, em uma época em que estes podem possuir maior relevância econômica do que aqueles, reduz a eficácia da exclusão tomando-se como verdadeira a argumentação da OCDE de se buscar o lucro excedente.

Por fim, e o que importa mais de perto a este estudo, ainda que a Exclusão do Lucro Baseada na Substância for superior ao Lucro GloBE e, por isso, gerar Lucros Excedentes negativos, ainda assim, não seria possível a sua compensação futura¹⁰⁵. Os mecanismos que enfrentam as diferenças temporárias também não captam essa base negativa decorrente de um excesso de substância em dada jurisdição¹⁰⁶. A dedução padronizada e parcial, a desconsideração dos ativos intangíveis, a ausência de mecanismos aptos para capturar efeitos inflacionários e, além disso, a ausência de compensação intertemporal do prejuízo decorrente da Exclusão do Lucro Baseado na Substância são fatores que impedem a conclusão de que o Pillar 2 incidiria sobre *economic rents*¹⁰⁷. O ativo fiscal diferido é gerado em decorrência de prejuízo fiscal, de base negativa de CSL, ou seja, os elementos que

¹⁰⁴ Cf. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 173/188 e 255/256.

¹⁰⁵ Cf. OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>. Acesso em: 10 out. 2025, p. 93.

¹⁰⁶ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 255/256.

¹⁰⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. Pillar 2: os desafios de política fiscal da exclusão do lucro baseada na substância. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSLL e o Pilar 2 da OCDE: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024*. São Paulo: MP, 2025, p. 290 e 291.

formam o Prejuízo GloBE. Não é gerado considerando Lucros Excedentes negativos. Assim, a ausência de mecanismos para permitir a compensação de prejuízo gerado pelo excesso de Exclusão do Lucro Baseado na Substância infirma ainda mais a justificativa trazida pela OCDE, já que retornos rotineiros podem ser capturados como consequência da ausência de emparelhamento de receitas e despesas¹⁰⁸.

4. Normas de ajuste temporal: a justificativa das regras GloBE e o princípio da igualdade

As regras GloBE tomam os tributos diferidos utilizados na contabilidade como principal mecanismo para enfrentar a especialidade do período de apuração. Mas o instrumento é ajustado para atender à finalidade precípua das regras: assegurar uma tributação mínima efetiva de 15% nas jurisdições e, assim, evitar a competição entre os países. Embora os tributos diferidos sejam evidenciados nas demonstrações financeiras das entidades, os ajustes fixados pelas regras GloBE decorrem das normas tributárias da jurisdição. Nesse contexto, neste tópico, primeiro, será esclarecido como se dá a análise desses ajustes para, depois, investigar mais profundamente os efeitos do mecanismo comparando contribuintes sujeitos ao adicional de CSL. Por fim, novamente a partir de comparação entre contribuintes, se demonstrará a limitação estrutural das regras GloBE para enfrentar os efeitos da especialidade do período de apuração.

4.1. Como se dá a análise dos ajustes GloBE relacionados às diferenças temporais

As regras GloBE elevam a complexidade no que se refere aos ajustes para que se obtenha a base de cálculo e alíquota do tributo. O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido apurados com base no lucro real (CTN, art. 44) tomam o resultado contábil como parâmetro inicial para, realizados determinados ajustes, se chegar ao lucro tributável. Então, deve-se compreender as demonstrações financeiras e as normas tributárias e, partindo-se daquelas, com os ajustes determinados por estas, obtém-se a renda tributável.

As regras GloBE trazem mais um nível de análise. Parte-se, novamente, das demonstrações financeiras. Até aqui, houvesse apenas ajustes ao lucro contábil, seria possível equiparar o mecanismo ao regime de dependência parcial. Mas há mais. As regras GloBE demandam a análise do tributo pago na jurisdição. Mais que isso: faz-se necessária a compreensão das normas tributárias locais. A depender da norma tributária, são definidos os ajustes. Por vezes, os ajustes a receitas e a despesas reconhecidos nas normas contábeis para fins de cálculo do *top-up tax*

¹⁰⁸ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 268/269.

dependerá de qual foi o tratamento tributário dado pelas normas tributárias locais.

Um exemplo singelo ajuda a entender a complexidade. Tome-se um gasto realizado a título de pagamento de propina. A norma contábil reconhecerá a dedutibilidade do gasto e, em análise preliminar, as regras GloBE determinam a sua adição para se chegar ao Lucro GloBE. Até aqui, nada de novo. Ocorre que essa matemática simples pode demandar outro nível de análise e outras definições de ajuste. Isso porque, para fins fiscais, a compreensão do contribuinte sobre as normas tributárias pode ter levado à não dedução do gasto, e isso pode até levar a uma diferença temporária em relação à dedução. A diferença temporária pode ter relação com eventual questionamento judicial sobre a matéria (p. ex.). Esse outro nível de análise pode implicar novos ajustes ao Lucro GloBE e/ou aos Tributos Abrangidos. Basta considerar que, havendo dedução para fins contábeis e adição para fins tributários, pode ser estabelecido um ativo fiscal diferido, na hipótese de o contribuinte ter expectativa de reverter essa adição no futuro (p. ex., em decorrência da probabilidade de êxito de uma ação judicial fundada no princípio da renda líquida). Mas a análise desse eventual ativo fiscal diferido deve ser feita com base nas regras GloBE, o que demandará ajustes, atraindo outro grau de complexidade.

É exatamente nesse outro nível de análise que se situam os mecanismos que enfrentam a especialidade do período de apuração nas regras GloBE. A imputação temporal de receitas e despesas na apuração do lucro real é feita mediante ajustes (adições ou exclusões): adicionam-se ou excluem-se receitas e despesas para que o reconhecimento desses componentes para fins tributários se dê em conformidade com as normas tributárias, portanto, de acordo com o regime de competência, geralmente, fundado na realização e no emparelhamento. Então, a análise se dá nesse primeiro nível. O tratamento das diferenças temporais nas regras GloBE se dá em último nível. Necessária a análise do tratamento contábil dado a receitas e despesas e o tratamento tributário dado pela entidade. Só com o exame de um e de outro se poderá avaliar os ajustes demandados pelas regras GloBE, inclusive quanto aos tributos diferidos. A imagem que retrata o fenômeno pode ser extraída de um pêndulo: parte-se das demonstrações financeiras às regras tributárias, retornando-se para as primeiras, tendo como ponto de suspensão fixo e que direciona o movimento da haste pendular – ou seja, aquilo que dá direção ao movimento – as regras GloBE. Desses movimentos se chegam aos ajustes próprios demandados pelas regras GloBE. Muda-se, assim, a análise. O exame passa a ser mais dinâmico.

4.2. Como os mecanismos de ajuste impactam a comparação entre contribuintes sujeitos às regras GloBE

Esclarecida a forma de análise dos ajustes às regras GloBE, passa-se ao exame dos mecanismos que lidam com a especialidade do período de apuração com-

parando contribuintes sujeitos ao adicional de CSL. Para iniciar a investigação, toma-se o exemplo indicado no início deste trabalho: a situação dos contribuintes A e B que auferem as mesmas receitas (de 100) e incorrem nas mesmas despesas (de 50), porém, em períodos diferentes. O contribuinte A realiza gastos e receitas no primeiro ano de apuração. O B, por sua vez, tem prejuízos nos dois primeiros anos e a receita é auferida apenas no terceiro ano. Os gastos não são emparelhados à receita e a compensação ao prejuízo fiscal é limitada a 30%.

Nesse exemplo mais simples, ausente qualquer Exclusão do Lucro Baseada na Substância, poder-se-ia pensar na existência de tributação em razão de os cálculos revelarem Tributos Abrangidos Ajustados negativos e menores que o Valor Esperado de Tributos Abrangidos Ajustados (IN RFB n. 2.228/2024, art. 43). Nesse sentido, ter-se-ia:

		Ano 01	Ano 02	Ano 03
Contribuinte A	receitas	100	0	0
	gastos	50	0	0
	lucro/prejuízo	50	0	0
	tributo (34%)	17	0	0
	Cálculo do adicional de CSL			
	Tributo Abrangido	17	0	0
	Lucro GloBE	50	0	0
	Alíquota Efetiva	34%	0	0
	Adicional de CSL	0	0	0
Contribuinte B	receitas	0	0	100
	gastos	25	25	0
	lucro/prejuízo	-25	-25	70 (limite de 30%)
	tributo (34%)	0	0	23,8
	Cálculo do adicional de CSL – IN RFB n. 2.228/2024, art. 43			
	Valor Esperado para o Tributo Negativo	-3,75	-3,75	0
	Tributo Negativo Apurado / Ativo fiscal diferido	-8,5	-8,5	6,8
	Tributos Abrangidos Ajustados negativos e menores que o Valor Esperado	-4,75	-4,75	0
	Tributo Abrangido	0	0	30,6
	Lucro ou Prejuízo GloBE	-25	-25	100
	Alíquota Efetiva	0	0	30,60%
	Adicional de CSL	4,75	4,75	–

Fonte: Tabela 06 elaborada pelo autor.

Esse resultado não faz sentido. Além de não enfrentar a especialidade do período de apuração, as regras GloBE estão levando à incidência de adicional de CSL em hipótese em que a jurisdição tributa a renda à alíquota nominal de 34% e não há benefício fiscal (não se considera a utilização de prejuízo fiscal um benefício). O *top-up tax* incidirá nos períodos em que o Contribuinte B apurou prejuízo fiscal. O ativo fiscal diferido decorrente do prejuízo fiscal gerou um tributo negativo em excesso e inferior ao esperado. Mas isso não decorreu de diferenças permanentes. A reversão do ativo fiscal diferido no terceiro ano apenas majorou o tributo abrangido, sem relevância no caso, já que a alíquota efetiva já era suficiente para evitar o *top-up tax*. Daí que se reitera o argumento: deveria ser incluído, idealmente, na lei, ou, ao menos, esclarecido na instrução normativa o comentário da OCDE que determina o recálculo do ativo fiscal diferido à 15% para enfrentar essa hipótese¹⁰⁹. Não realizado o recálculo por falta de amparo normativo no sistema brasileiro, seria recomendável ao contribuinte B a opção por diferir o cômputo do Tributo Negativo em Excesso (IN RFB n. 2.228/2024, art. 44) nos dois primeiros anos de apuração. A opção conduziria ao seguinte resultado:

		Ano 01	Ano 02	Ano 03
Contribuinte A	receitas	100	0	0
	gastos	50	0	0
	lucro/prejuízo	50	0	0
	tributo (34%)	17	0	0
	Cálculo do adicional de CSL			
	Tributo Abrangido	17	0	0
	Lucro GloBE	50	0	0
	Alíquota Efetiva	34%	0	0
	Adicional de CSL	0	0	0

¹⁰⁹ OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025, p. 142 (item 71).

Contribuinte B	receitas	0	0	100
	gastos	25	25	0
	lucro/prejuízo	-25	-25	70 (limite de 30%)
	tributo (34%)	0	0	23,8
	Cálculo do adicional de CSL – IN RFB n. 2.228/2024, art. 44			
	Valor Esperado para o Tributo Negativo	-3,75	-3,75	0
	Tributo Negativo Apurado	-8,5	-8,5	0
	Tributo Negativo em Excesso diferido	-4,75	-4,75	0
	Tributo Abrangido	0	0	14,3
	Lucro ou Prejuízo GloBE	-25	-25	100
	Alíquota Efetiva	0	0	14,30%
	Adicional de CSL	0	0	0,700

Fonte: Tabela 07 elaborada pelo autor.

O diferimento do tributo negativo em excesso gera um adicional de CSL no terceiro ano, período em que o Contribuinte B aufere Lucro GloBE. Isso porque: (i) a opção pelo diferimento do tributo negativo em excesso implica zerar os Tributos Abrangidos do primeiro e do segundo período, o que significa que o ativo fiscal diferido será desconsiderado e não será revertido no terceiro período (IN RFB n. 2.228/2024, art. 44, § 1º); (ii) a despesa de tributo corrente pago no terceiro ano não é suficiente para absorver todo o tributo negativo em excesso diferido, de modo a manter a alíquota efetiva em 15%. Ainda nesse segundo cenário, dada a incidência de adicional de CSL, o contribuinte pode ser tentado a recalcular o ativo fiscal diferido decorrente dos prejuízos fiscal à alíquota de 15%, seguindo a diretriz da OCDE. Aqui, não haverá *top-up tax*:

Contribuinte A		Ano 01	Ano 02	Ano 03
	receitas	100	0	0
	gastos	50	0	0
	lucro/prejuízo	50	0	0
	tributo (34%)	17	0	0
	Cálculo do adicional de CSL			
	Tributo Abrangido	17	0	0
	Lucro GloBE	50	0	0
	Alíquota Efetiva	34%	0	0
	Adicional de CSL	0	0	0

Contribuinte B	receitas	0	0	100
	gastos	25	25	0
	lucro/prejuízo	-25	-25	70 (limite de 30%)
	tributo (34%)	0	0	23,8
	Cálculo do adicional de CSL – Ativo fiscal diferido recalculado à alíquota de 15%			
	Valor Esperado para o Tributo Negativo	-3,75	-3,75	0
	Tributo Negativo Apurado	-8,5	-8,5	0
	Tributo Negativo Ajustado (recalculado à alíquota de 15%)	-3,75	-3,75	0
	Tributo Abrangido	-3,75	-3,75	28,3
	Lucro ou Prejuízo GloBE	-25	-25	100
	Alíquota Efetiva	N/A	N/A	28,30%
	Adicional de CSL	0	0	–

Fonte: Tabela 08 elaborada pelo autor.

Nos dois primeiros anos o ativo fiscal diferido recalculado gera tributo negativo. Porém, sem impacto no cálculo do adicional, já que não é excessivo. A reversão do valor do ativo fiscal diferido recalculado no terceiro ano majora o valor do Tributo Abrangido. Porém, novamente, sem que implique adicional de CSL neste caso, já que as despesas tributárias correntes são suficientes para elevar a alíquota efetiva a patamar superior ao mínimo exigido. Atente-se que a alíquota efetiva diferiu para os contribuintes A e B, mesmo utilizando o ativo fiscal diferido recalculado à alíquota de 15%. O que significa que, em dada situação, o mecanismo do tributo diferido pode gerar distorção. Essa diferença decorre do recálculo do ativo fiscal diferido à alíquota de 15% (o que gera desconexão com o efeito da compensação de prejuízo fiscal), bem como, em razão de haver na jurisdição limitação ao uso de prejuízo fiscal. O resultado é que as regras GloBE não permitem comparar os contribuintes considerando a capacidade contributiva, porque não enfrenta adequadamente os problemas advindos da especialidade do período de apuração.

Nota-se, por óbvio, que o emparelhamento dos gastos a receitas, com o reconhecimento de ambos no terceiro ano faz com que o Contribuinte B deixe de enfrentar a questão relativa ao tributo negativo. Em tese, não surgirá o ativo fiscal porque não haverá prejuízo fiscal. Haverá receitas de 100 que deverão ser confrontados com os gastos de 50. Diz-se “em tese” porque há a possibilidade teórica de a questão permanecer. Basta que o tratamento contábil seja diverso do fiscal. Se a norma contábil não permitir o emparelhamento, o gasto será deduzido na apuração contábil nos dois primeiros anos, surgindo, por consequência, ativos fiscais diferidos para os períodos. Se se calcular o ativo fiscal diferido à alíquota

de 34%, sem que seja realizado recálculo, surgirá o tributo negativo em excesso. Se recalculado à alíquota de 15%, surgirá diferenças advindas do impacto tributário à alíquota de 34%. Permanece o problema da especialidade do período de apuração para o adicional de CSL. Essa nota confirma a maneira que se dá a análise dos ajustes nas regras GloBE: de forma pendular, indo e voltando; das demonstrações financeiras à apuração tributária, retornando àquelas, para que se compreenda os ajustes.

Assim, dentre as diversas perspectivas que se pode analisar o problema no âmbito das regras GloBE (e os exemplos poderiam se multiplicar), há três questões mais importantes que precisam ser apontadas. O mecanismo eleito pelas regras GloBE para enfrentar os efeitos da especialidade do período de apuração diz com a entidade. Não considera o grupo de entidades, embora o cálculo do adicional de CSL seja jurisdicional. Eis a primeira questão.

Com efeito, dado que as regras GloBE pretendem estabelecer uma tributação mínima efetiva de 15% por país, o cálculo da alíquota efetiva é jurisdicional: é igual à soma dos Tributos Abrangidos Ajustados de cada Entidade Constituinte localizada na jurisdição, dividida pelo Lucro Líquido GloBE da jurisdição para o Ano Fiscal, nos termos do art. 63 da IN RFB n. 2.228/2024. Nesse sentido, mesmo com o recálculo do ativo fiscal diferido à alíquota de 15%, o adicional de CSL não enfrenta a especialidade do período de apuração de forma a manter a mensuração da renda conforme capacidade contributiva. Os grupos econômicos que auferem as mesmas receitas e possuem os mesmos gastos podem não ser tributados de forma igual. A forma de organização da estrutura societária do grupo na jurisdição impacta a tributação, ainda que o cálculo do *top-up tax* seja jurisdicional. Isso decorre, de um lado, do cálculo da tributação diferida por entidade e, de outro lado, da possibilidade de ter receitas e gastos compensados a depender da estrutura do grupo. Basta pensar em grupos de empresas cujas entidades em determinada jurisdição sejam fixadas de forma diferente: pense-se em um grupo que tenha apenas duas entidades na jurisdição e, em uma delas, haja concentração de receitas e gastos de forma que não gere prejuízo fiscal; e outra que possua três entidades e suas receitas e gastos, embora de mesmos valores em relação ao primeiro grupo, tenha prejuízo fiscal já que a receita está concentrada em uma entidade e o prejuízo em outras. A apuração tributária individual pode gerar distorções que, conforme análise pendular, implicam ajustes nos tributos diferidos para fins de adicional de CSL. Contrariamente ao primeiro grupo, o segundo terá um ativo diferido decorrente do prejuízo fiscal; o que impactará o cálculo do *top-up tax*.

Para que se tenha a compreensão correta de insuficiência dos mecanismos de ajuste estabelecidos nas regras GloBE para enfrentar os desafios da especialização do período de apuração, devem ser somados a essa primeira questão os seguintes pontos: (i) o fato de que muitas jurisdições limitam a compensação de prejuízo fiscal; e (ii) o próprio recálculo do ativo fiscal diferido.

A limitação da compensação de prejuízo fiscal vai refletir nas reversões do ativo fiscal diferido. Há limitação à interpenetração dos períodos de apuração, dificultando a comparação de contribuintes de acordo com a sua capacidade contributiva. Esse aspecto decorre do sistema tributário. A falta de mecanismo que permita algum nível de solidariedade entre os períodos de apuração que se extrai das normas tributárias acaba por refletir e agravar os problemas decorrentes da especialidade do período de apuração nas regras GloBE. Fica dificultada a comparação entre contribuintes sujeitos ao adicional de CSL considerando a sua capacidade contributiva.

O recálculo do ativo fiscal diferido à alíquota de 15% também restringe a interpenetração do período de apuração. Haverá um descasamento entre aquilo que é objeto de compensação (calculado no exemplo a 34%) e aquilo (i.e., o ativo fiscal diferido) que é revertido para fins de cálculo GloBE (calculado a 15%). Eis aí mais uma limitação que traz efeitos contrários à mitigação dos efeitos da especialização do período de apuração.

4.3. Limitação estrutural das regras GloBE: especialização do período de apuração e o princípio da igualdade

As regras GloBE adotam solução engenhosa para enfrentar a especialidade do período de apuração. A utilização de tributos diferidos ressalta o emparelhamento: os efeitos tributários que decorrem das diferenças temporárias no reconhecimento de receitas e gastos são tratados em conformidade com o regime de competência. Há confrontação por meio do uso de ativos ou passivos fiscais diferidos como Tributos Abrangidos Ajustados e correspondentes receitas e gastos que formam o Lucro ou Prejuízo GloBE da Entidade Constituinte¹¹⁰. Não bastasse, determinados ajustes fixados pelas regras GloBE – como o que possibilita a majoração do ativo fiscal diferido à alíquota de 15% quando decorrente de prejuízo fiscal – atenuam os efeitos da especialidade do período de apuração, contribuindo para que contribuintes sujeitos ao Pilar 02 sejam tributados conforme sua capacidade contributiva.

Não obstante, outros ajustes das regras GloBE em cenários específicos acabam por operar de forma adversa à comparação de entidades (grupos) sujeitas ao Pilar 2. A ausência de clareza em relação ao recálculo do ativo fiscal diferido pode desaguar na conclusão de existência de tributo negativo em excesso. Ainda que se chegue à conclusão de limitação do ativo fiscal diferido, a sua reversão não traz o mesmo resultado do que se teria se fosse adotado mecanismo de *carry-forward* de prejuízo fiscal ou caso não houvesse o recálculo do ativo fiscal sem os riscos ati-

¹¹⁰ ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. *A apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica: o reconhecimento dos gastos no tempo e o princípio do emparelhamento*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026, p. 171/172.

nentes ao Tributo Negativo em Excesso. Esse é um resultado que decorre da finalidade das regras GloBE: ao prestigiar ajustes para que se evite que os tributos diferidos impeçam a captura de rendas não tributadas à alíquota mínima efetiva de 15%, tem-se como consequência uma fragilidade no combate aos efeitos nocivos da especialização do período de apuração. É privilegiado o combate à competição tributária entre os países em detrimento da capacidade contributiva. É o que se verifica no recálculo das despesas tributárias diferidas e na recaptura: ainda que sejam medidas justificadas diante da finalidade das normas de se fixar um piso na tributação jurisdicional, as medidas podem dificultar a comparação de contribuintes sujeitos às Regras GloBE se o critério de comparação for a capacidade contributiva fundada na renda.

A situação fica mais mal equalizada ao se considerar que o cômputo dos tributos diferido se dá por entidade constituinte. Embora a norma aponte para a soma dos Tributos Abrangidos Ajustados de cada entidade constituinte localizada na jurisdição dividida pelo Lucro Líquido GloBE da jurisdição para o ano fiscal a fim de se chegar à Alíquota Efetiva da jurisdição (Lei n. 15.079/2024, art. 17; IN RFB n. 2.228/2024, art. 63; GloBE Model Rules, art. 5.1.1), os ajustes aos Tributos Abrangidos são realizados por entidade. Isso significa, por exemplo, que o recálculo dos tributos diferidos ocorre antes da soma dos Tributos Abrangidos das entidades. O mecanismo utilizado para enfrentar a especialidade do período de apuração – ou seja, os tributos diferidos – não faz referência ao “jurisdictional blending¹¹¹”.

A ausência de plena consolidação das entidades na mesma jurisdição traz à tona incongruência sistêmica: se, de um lado, a preocupação quanto à competição tributária desleal se dá em nível jurisdicional, i. e., com a alíquota efetiva das entidades sediadas em determinado país; de outro, os tributos diferidos são atributos das entidades. A mera agregação não resolve o problema. Somente se se considerasse o grupo de entidades na jurisdição como se uma entidade fosse é que o mecanismo de ajuste seria mais efetivo. Estaria consubstanciado mais fortemente na capacidade contributiva. A renda líquida do grupo em conformidade com a capacidade contributiva é ponto que deveria ser buscado pelo sistema, e isso por várias razões¹¹².

5. Conclusão

A análise desenvolvida ao longo do estudo demonstrou que as regras GloBE, embora dotadas de mecanismo para lidar com as diferenças temporárias, reve-

¹¹¹ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025, p. 253.

¹¹² Cf. 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. 196/198.

lam insuficiência no enfrentamento da especialidade do período de apuração. A tentativa de dispor sobre as diferenças temporárias por meio, principalmente, dos tributos diferidos, mostra-se insuficiente para assegurar a tributação igualitária entre contribuintes situados em posições econômicas equivalentes, em razão dos ajustes demandados para que se alcance uma tributação mínima efetiva de 15%.

No plano teórico, verificou-se que a igualdade tributária fundada na capacidade contributiva demanda que rendas equivalentes sejam tratadas de modo uniforme, o que só é possível mediante a adoção de normas de ajuste temporal adequadas – como a compensação de prejuízos e o emparelhamento de receitas e gastos. A especialidade do período de apuração, inerente à tributação periódica da renda, tende a romper essa igualdade quando os sacrifícios e benefícios não se realizam no mesmo intervalo temporal.

Já a análise normativa revelou que o adicional de CSL adota ajustes que podem dificultar a mitigação dos efeitos da especialidade do período de apuração, sobretudo pela discussão de recálculo dos tributos diferidos à alíquota de 15%, pelos mecanismos da tributação do tributo negativo em excesso e pelo desalinhamento inerente a ausência de cálculo jurisdicional para o cálculo dos passivos e ativos fiscais diferidos. Tais medidas, concebidas para assegurar a integridade do cálculo da alíquota mínima efetiva, afastam-se da finalidade de correção das diferenças temporais.

Em síntese, os achados demonstram que, embora haja nas regras GloBE um esforço para enfrentar os efeitos nocivos da especialidade do período de apuração a partir dos tributos diferidos – ressaltando o emparelhamento –, a finalidade para se estabelecer uma tributação mínima de 15% interfere no mecanismo. O resultado é que o adicional de CSL não realiza plenamente o ideal da igualdade conforme a capacidade contributiva no que se refere às medidas de ajuste temporal que lidam com a apuração periódica.

6. Referências bibliográficas

- ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. *A apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica: o reconhecimento dos gastos no tempo e o princípio do emparelhamento*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026.
- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A adoção do Pillar 2 no Brasil: particularidades brasileiras e questões constitucionais. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024*. São Paulo: MP, 2025.
- ARNOLD, Brian J. *Timing and income taxation: the principles of income measurement for tax purposes*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1983.
- ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. *Tributação consolidada da renda dos grupos de sociedades: um caso de inconstitucionalidade por omissão*. São Paulo: IBDT, 2024.

- ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BIFANO, Elidie Palma. Primeiras reflexões sobre as normas que introduziram a tributação mínima global da renda – Pilar 2. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 52.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 591.340/SP. Polo Industrial Positivo e Empreendimentos Ltda v. União Federal. Ministro Relator Marco Aurélio. Redator para o acórdão Ministro Alexandre de Moraes. J. 27 de junho de 2019. DJ 03 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751897755>. Acesso em: 23 set. 2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 1.425.640/RS. Mais Frango Miraguaí Ltda. v. União Federal. Ministro Relator André Mendonça. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6588004>. Acesso em: 23 set. 2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 656.089/MG. Mercantil do Brasil Financeira S/A – crédito, financiamento e investimentos v. União Federal. Ministro Relator Dias Toffoli. J. 06 de junho de 2018. DJ 11 de dezembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751608713>. Acesso em: 29 set. 2025.
- CARVALHO, Lucas de Lima. O cálculo do lucro GloBE: ajustes principais. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da cautela ou não paridade de tratamento entre lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Uhlôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- DEVEREUX, Michael P.; AUERBACH, Alan J.; KEEN, Michael; et al. *Taxing Profit in a Global Economy*. Nova York: Oxford University Press, 2021.
- FERNANDES, Fabiana Carsoni. Adicional de CSL: contribuição social sujeita aos princípios da realização, da capacidade contributiva, da solidariedade e da equidade no custeio da seguridade social. In: SANTOS, Ramon Tomazela et

- al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024. São Paulo: MP, 2025.
- FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil*: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. PhD thesis, Universität zu Köln. Disponível em: <https://kups.ub.uni-koeln.de/71906/>. Acesso em: 29 set. 2025.
- GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. The single top-up tax principle: justification, content and functions upon the design of QDMTTs. *World Tax Journal* 2023 v. 15, No. 4, Novembro, 2023. Disponível em: DOI <https://doi.org/10.59403/1jrtj2b>. Acesso em: 24 set. 2025.
- GELBCKE, Ernesto Rubens et al. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed., 4. reimpr. São Paulo: Atlas.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A influência de relatórios de organismos internacionais na interpretação de reformas constitucionais e legais. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. et al. (coord.). *Anais* [recurso eletrônico]/9º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT/DEF-FDUSP/AJUFE/AJUFESP: transformações do direito tributário: avanços e retrocessos, 21 a 23 de maio de 2025 em São Paulo, SP. São Paulo: IBDT, 2025, p. 388/389.
- LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (coord.). *The notion of income from capital*. EATLP Congress, Cologne, junho de 2003. Alemanha: IBDF, 2003.
- MIGUITA, Diego Aubin. *A disciplina tributária da contraprestação na aquisição de participação societária por pessoas jurídicas submetidas ao lucro real*. São Paulo: IBDT, 2023.
- MOREIRA, Clara Gomes. Tributação diferenciada das instituições financeiras e o princípio da igualdade tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. (coord.). *Contribuições*: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF. São Paulo: MP, 2022.
- NOVAIS, Raquel; MOREIRA, Clara Gomes. Hans Kelsen, a OCDE e as regras GloBE: o fundamento de validade da Lei n. 15.079/2024. In: SCHOUERI, Luís Eduardo et al. (coord.). *A tributação no Brasil e no mundo*: estudos em homenagem a João Francisco Bianco. São Paulo: IBDT, 2025.
- OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples. Paris: OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation->

- of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf. Acesso em: 23 set. 2025.
- OECD (2025). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>. Acesso em: 23 set. 2025.
- OECD (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>. Acesso em: 30 set. 2025.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízo. *Revista de Direito Administrativo* n. 207.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas Justec, 1979. v. 1.
- POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- POLIZELLI, Victor. Renda, realização, regimes de caixa e de competência. In: DONIAK JR., Jimir (coord.). *Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do regulamento do Imposto de Renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- PRZEPIORKA, Michell; PINTO, Alexandre Evaristo. Reflexões críticas acerca do adicional da CSLL. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024*. São Paulo: MP, 2025.
- ROCHA, Sergio André. Legalidade tributária e delegação legislativa. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 782/807. DOI: 10.46801/2595-6280.59.32.2025.2754. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2754>. Acesso em: 10 out. 2025.
- SANTOS, Ramon Tomazela. Pillar 2: os desafios de política fiscal da exclusão do lucro baseada na substância. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSLL e o Pilar 2 da OCDE: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024*. São Paulo: MP, 2025.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias: aspectos tributários*. São Paulo: Dialética, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiro-

- ga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Periodicidade do lucro tributável e integração entre pessoa física e pessoa jurídica: o caso do prejuízo fiscal na extinção da pessoa jurídica. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin et. al. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da; MORETTI, Gustavo Alano. O adicional da CSL e o princípio da igualdade tributária. In: SANTOS, Ramon Tomazela et al. (coord.). *Adicional da CSL e o Pilar 2 da OCDE: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa n. 2.228/2024*. São Paulo: MP, 2025.
- SIMONS, Henry C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Illinois: University of Chicago Press, 1962.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Edição Saraiva, 1950.
- TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro. *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor – (Tese de doutoramento)*. Coimbra: Almedina, 2018.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. rev. Colônia: Ed. Dr. Otto Schmidt KG, 2008.
- VETTORI, Gustavo Gonçalves. *Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2001. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-24042012-105808/pt-br.php>. Acesso em: 29 set. 2025.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.