Pétrick Varnier

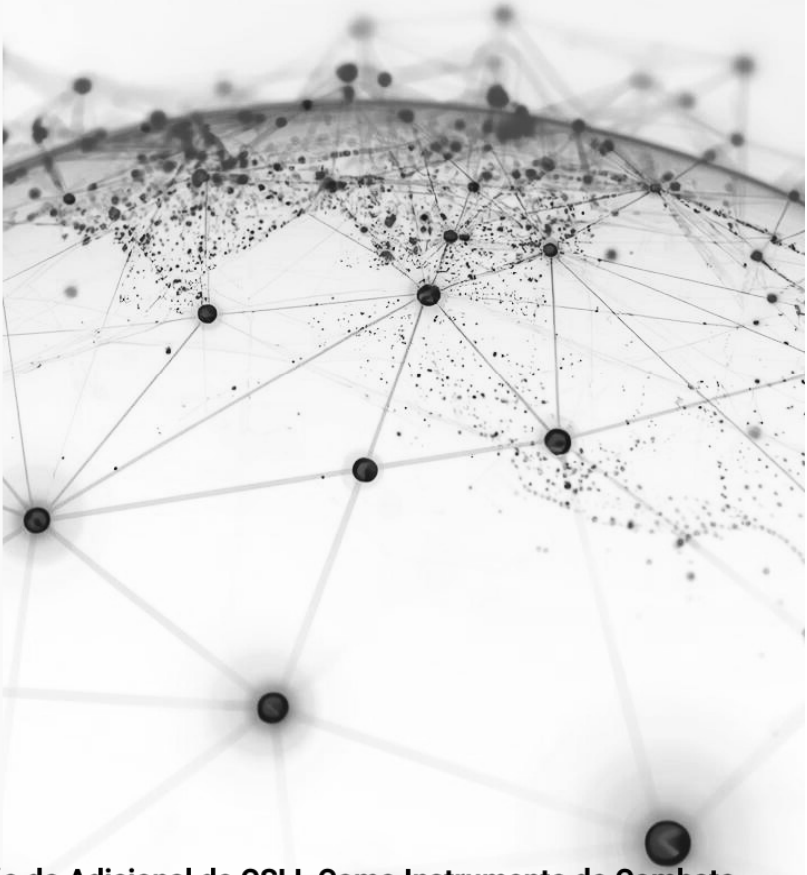
EDITORA FMP

A Aplicação do Adicional de CSLL Como Instrumento de Combate à Erosão de Base Tributária (*BEPS*):

Uma Análise do *Pillar 2* da OCDE frente ao Princípio da Capacidade Contributiva

Pétrick Varnier

EDITORA FMP



A Aplicação do Adicional de CSLL Como Instrumento de Combate à Erosão de Base Tributária (*BEPS*):

Uma Análise do *Pillar 2* da OCDE frente ao Princípio da Capacidade Contributiva

Fundação Escola Superior do Ministério Público do Rio Grande do Sul

CONSELHO ADMINISTRATIVO

Presidente
Luciano de Faria Brasil
Vice-Presidente
Mauro Henrique Renner
Secretária
Josiane Superti Brasil Camejo
Representante Do Corpo Docente
Alexandre Lipp João

FACULDADE DE DIREITO

Diretor
Rodrigo da Silva Brandalise
Coordenadora do Curso se Graduação
Joseane Schuck
Coordenador do Curso de Mestrado
Anizio Pires Gavião Filho

EDITORA DA FMP

Diretor
Gilberto Thums

Vice-Diretor
Luciano de Faria Brasil

Conselho Editorial
Ana Carolina da Costa e Fonseca
Anizio Pires Gavião Filho
Carla Carrion Frós
Fábio Roque Sbardellotto
Francisco José Borges Motta Gilberto Thums
Raquel Fabiana Lopes Sparemberger
Renata Maria Dotta

Copyright © 2026 by Editora da FMP
Copyright © 2026 by Pétrick R. Regis Varnier

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação CIP-
Brasil. Catalogação na fonte

V321a Varnier, Pétrick Ronaldo Regis

A aplicação do adicional de csll como instrumento de combate à erosão de base tributária (beps): uma análise do pillar 2 da ocde frente ao princípio da capacidade contributiva [recurso eletrônico] / Pétrick Ronaldo Regis Varnier – Porto Alegre: Editora da FMP, 2026.
Recurso online 49 p.

Disponível em: https://editora.fmp.edu.br/index.php/efmp
ISBN 978-85-69568-28-5 (e-book)

1. Adicional de CSLL. 2. Capacidade Contributiva. 3. Justiça Fiscal. I. Varnier, Pétrick Ronaldo Regis. II. Título.

CDU: 342.24:638.252

Bibliotecária Responsável: Cristini Fernandes Borth Klippel - CRB 10/2649

EDITORA DA FMP
Rua Cel. Genuino, 421 – Centro
90010-350. Porto Alegre, RS, Brasil.
(51) 3027-6581 | editorafmp@fmp.com.br

LISTA DE ABREVIAÇÕES

BEPS – *Base Erosion Profit Shifiting* - Erosão da Base Tributária

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

GloBE - *Global Anti-Base Erosion* - Anti-erosão global da base tributária

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB - Produto Interno Bruto

QDMTT - *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* - Imposto Mínimo Doméstico Qualificado

IIR - *Income Inclusion Rule* - Regra de Inclusão de Renda

UTPR - *Undertaxed Profits Rule* - Regra de Pagamento de Tributação Reduzida

SOR - *Switch-over Rule* - Regra de Supressão de Tratados

STTR - *Subject-to-Tax Rule* - Regra de Sujeição Tributária

INTRODUÇÃO

Diante do cenário de complexidade sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro, no que tange ao recolhimento de tributos, bem como de sua fiscalização, surge a dificuldade na realização do ônus estatal frente ao planejamento tributário complexo e “agressivo” adotado pelas companhias multinacionais, dificultando assim o combate à erosão de bases tributárias e transferências de lucros[1] dessas companhias para jurisdições distintas e obstando, mesmo que parcialmente, a arrecadação estatal, por meio de elisão fiscal, qual seja, o uso de artifícios legais para redução da carga tributária suportada pela empresa.

Nesse ínterim, o Brasil adotou as políticas de Tributação Mínima Global, alinhadas ao *Pillar 2* da *OCDE*, sob respaldo da Lei. 15.079/2024 (LF-15.079/2024), decorrente do Projeto de

---

[1] Considera-se para este artigo: "A erosão da base tributária e a transferência de lucros (BEPS, na sigla em inglês) – prática em que multinacionais transferem lucros para locais com baixa ou nenhuma tributação, onde têm pouca ou nenhuma atividade econômica, ou erodem as bases tributárias por meio de pagamentos dedutíveis, como juros ou royalties – custa aos países entre US$ 100 e US$ 240 bilhões em receita perdida anualmente. Isso equivale a 4% a 10% da receita global do imposto de renda corporativo. Embora alguns esquemas de BEPS sejam ilegais, a maioria não o é. As práticas de BEPS comprometem a justiça e a integridade dos sistemas tributários, pois empresas que operam internacionalmente podem utilizá-las para obter vantagem competitiva sobre empresas que operam em âmbito nacional. Em um contexto mais amplo, quando grandes corporações são vistas como evasoras do imposto de renda, isso prejudica a conformidade voluntária de todos os contribuintes. "

Lei nº 3817 de 2024 (PL-3817/2024) e regulamentada pela Instrução Normativa nº 2.228/2024 (IN-2.228/2024), que visam adequar a sistemática tributária às Regras *GloBE* no Combate à Erosão de Base e Transferência de Lucros *(Base Erosion and Profit Shifting) - BEPS,* na tentativa de equalizar a arrecadação nacional e sob as respectivas jurisdições que as companhias tiverem suas controladas e subsidiárias, onde realizarem o fato gerador para aplicação do Adicional de CSLL.

A instituição do Adicional de CSLL, além de representar normatização às adequações a serem adotadas, representam um impulso à justiça fiscal sob prisma da equidade, pois há a exigência da contribuição dos grupos econômicos com sua real capacidade para arcar com o passivo tributário. Sendo assim, há necessidade de analisar se a aplicação destas novas normas se alinha com o princípio da Capacidade Contributiva, de caráter constitucional, a fim de evitar desproporcionalidade da carga tributária suportada pelos contribuintes.

Desta forma, o presente trabalho justifica-se no teor de que, havendo uma nova regulamentação e adequação do ordenamento jurídico brasileiro à aplicação de Tributação Mínima Global às multinacionais, far-se-á necessária averiguação se será eficientemente adequado ao combate de erosão da base tributária respeitada a aplicação do princípio da capacidade contributiva do ordenamento jurídico brasileiro.

Como objetivos gerais, o artigo visa analisar como os impactos gerados a partir da inclusão do modelo de imposto mínimo global ou “Tributo Complementar Mínimo Doméstico Qualificado” (*QDMTT*), alinhado às regras do (*GloBE*) da OCDE em específico o Pillar 2, por meio da Lei Nº 15.079 de 27 de dezembro de 2024, contribuirá no combate a Erosão de Bases tributárias e transferências de lucros (BEPS), sob prisma do princípio da capacidade contributiva, como meio à efetivação de tributação equânime aos enquadrados nas hipóteses prevista na lei.

Como objetivos específicos o artigo visa contextualizar as políticas e normas regulamentadas pela OCDE quanto às Regras Globais Contra a Erosão de Base Tributária, explicitando a temática do *Pillar 2* a respeito de sua regra de Tributo Complementar Mínimo Doméstico Qualificado, no que diz respeito ao recolhimento efetivo de 15% sobre os lucros nas jurisdições em que há rendimento do grupo econômico.

Em um segundo momento discorrer sobre a implementação dessas regras no ordenamento jurídico brasileiro por meio do Adicional de CSLL, consequentemente, nos impactos positivos ao combate de erosão de bases tributárias em grupos econômicos e seus efeitos à receita do estado.

Em um terceiro momento analisar como essas regras globais e regulamentação por meio da lei brasileira e suas

regulamentações subsidiárias, estará em sintonia ao princípio da capacidade contributiva, evidenciando aspectos positivos em aplicação do princípio em abstrato, a fim de enfatizar a justiça fiscal decorrente dessa normativa.

A EROSÃO DE BASE TRIBUTÁRIA E AS REGRAS GLOBAIS DE COMBATE A TRANSFERÊNCIA DE LUCROS

As normas tributárias, no decurso do tempo, apresentaram imperfeições que permitiram a erosão de base tributária e transferência de lucros. Essas imperfeições ocorrem em suma, quando a interação de normativas de países distintos, resulta em dupla não tributação ou em tributação menor do que a ordinária, também podendo ocorrer em deslocamento artificial de lucros para além das jurisdições onde a atividade econômica gera o lucro. (OECD, 2014).

A não tributação ou baixa tributação de forma individualizada não é um problema por si, o problema surge quando decorre de práticas que visam separar os rendimentos tributáveis das atividades que o geram. Isto é, o uso de instrumentos e tratados bilaterais para evitar dupla tributação, acabam por tratar os rendimentos gerados de forma a não os tributar em nenhuma jurisdição ou ocasionando em tributação reduzida à ordinária. (OECD, 2014). Isso significa que, havendo deficiência das normas tributárias internacionais que permitam que os lucros transacionais sejam deslocados às jurisdições de baixa ou nula tributação, acaba por criar risco de a renda não ser tributada devidamente por estes países.

Uma das formas que evidenciam a redução da tributação ou tributação nula por parte do estado erodindo as bases, é por

meio da transferência de lucros aos Paraísos fiscais, os quais são estabelecidos pela OCDE, como a) tributação nominal ou nenhuma tributação, sendo este zero, b) ausência na troca de informações relevantes para as práticas administrativas fiscais, assegurando-se o sigilo, c) falta de transparência em operações, legais e administrativas e d) a ausência de que a empresa realize atividade substancial, pois visa atrair investimentos, motivada especificamente em razão dos impostos. (OECD, 1998)

No Brasil, a legislação em vigor não faz menção de forma explícita a denominação “paraísos fiscais”, mesmo que, essa denominação seja amplamente conhecida no cotidiano. O termo que é adotado, e assim utilizado, considera o artigo 24 da Lei nº 9.430/96, onde estabelece que “países com tributação favorecida”, são caracterizados como aqueles que não cobram imposto sobre a renda ou que tributam com alíquota máxima inferior a 20%. (Torres; Vitalis, 2021). O referido inciso “I” da deste mesmo artigo foi revogado, passando a assumir a alíquota máxima inferior de 17%.

Conforme estabelecido no § 4º do artigo 24 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 11.727/2008, também se considera país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não assegure a transparência no que se refere à composição societária respectiva das pessoas jurídicas, também à titularidade ou identificação de beneficiário

final dos rendimentos destinados aos não residentes. Desta forma, percebe-se que a ausência de acesso às informações e o excesso de sigilo figuram como critérios determinantes, para que seja classificada como jurisdição de tributação favorecida, isto é “paraíso fiscal”. (Torres; Vitalis, 2021).

A exemplo de Dependências com Tributação Favorecidas e Regimes Fiscais Privilegiados, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1037, de 4 de junho de 2010, em seu artigo 1º estabelece em seu caput, que se considera os países ou suas dependências que não tributam a renda, ou que tributam à alíquota inferior a 17%, ou ainda quando a legislação não permita o acesso à composição societária, titularidade e identificação dos beneficiários efetivos dos rendimentos atribuídos a não residente das respectivas jurisdições, assim elencando nos seus incisos os referidos países que possuem determinada natureza. (IN/RFB nº 1037/2010)

Portanto, nota-se que o dispositivo se correlaciona diretamente à erosão de base tributária e a transferência de lucros, uma vez que, quando a jurisdição impede o acesso a informações sobre os sócios, titulares ou até mesmo beneficiários, cria-se uma propensão para práticas do planejamento tributário abusivo, isto é, elisão fiscal. Além disso, a lei reconhece que não apenas a baixa ou nula tributação caracteriza o paraíso fiscal, mas também a ausência de

transparência, o que por sua vez, acaba por fragilizar e comprometer a equidade arrecadatória frente aos estados, considerando a capacidade econômica dos contribuintes.

Nessa perspectiva, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, juntamente com o G20, realizaram um Plano de Ação para o combate à erosão de base tributária e à transferência de lucros. O plano se desenvolveu em razão da expansão das empresas multinacionais representarem grande parte do produto interno bruto (PIB) dos países, bem como, ainda representarem proporções significativas nas transações globais. (OECD, 2014).

Com tal expansão, as pessoas jurídicas se viram perante oportunidades para redução do passivo tributário por elas suportadas, colocando em xeque assuntos como justiça fiscal. Segundo o plano, os governos enfrentam redução na carga arrecadatória, bem como, o custo elevado da harmonização das obrigações tributárias dela decorrentes. Desta forma, a erosão de base tributária, acaba por enfraquecer o sistema fiscal, ao qual os contribuintes estão sujeitos, acarretando consequentemente déficit no financiamento público e crescimento econômico. (OECD, 2014).

Neste contexto, tem-se que as práticas de erosão de base tributária, bem como a transferência de lucros, adotadas por parte de multinacionais, tem por objetivo evadir os lucros

para países com tributação menor e alocar os custos em locais onde a dedução fiscal seja mais vantajosa. Utiliza-se de estratégias que sondam os sistemas fiscais, como créditos tributários e diferimento de prejuízos, gerenciando de forma estratégica as operações financeiras globais, o que pode acarretar impacto negativo sobre a arrecadação dos governos. (OECD, 2013).

Por sua vez, esta redução da carga tributária por estas multinacionais, não se limitam apenas à transferência de rendimentos a países com tributação reduzida. É factível a adoção de outros mecanismos capazes de alcançar os mesmos resultados de variadas formas, mesmo que os países possuam alta tributação. Estas práticas, no entanto, podem acarretar deduções integrais para o pagador, assim isentando-o de impostos na fonte. (OECD, 2013).

Dentre as estratégias utilizadas, tem-se a utilização de filiais em países com baixa tributação para concessão de empréstimos ou prestação de serviços à matriz; constituição de entidades híbridas, cujo tratamento se dá de forma distinta pelas legislações locais, seja esta transparente ou não; a utilização de instrumentos financeiros de caráter híbrido, que possibilitam a dedução em um país e isenção em outro. Isto é, estes mecanismos permitem a redução ou até mesmo a eliminação de tributação dos rendimentos, mesmo que as

operações ocorram entre jurisdições com regimes fiscais mais complexos. (OECD, 2013).

Considerando estas disposições, a *OCDE*, por meio do *Pillar 2* estabeleceu que os grupos econômicos multinacionais que obtiverem lucro anual superior a £ 750 milhões de euros devem recolher 15% ao menos, de imposto de renda nas respectivas jurisdições em que realizarem sua atividade econômica, como forma de tributação mínima. (OECD, 2023). Esta medida visa a mitigação dos planejamentos tributários "agressivos" e abusivos cujo foco esteja na redução da carga tributária de forma exacerbada.

O *Pillar 2*, define que os grupos multinacionais deverão coletar informações das suas subsidiárias para comprovação da tributação efetiva em sua jurisdição e verificar se haverá necessidade do recolhimento de imposto adicional, caso a alíquota de 15% sobre a renda ou lucro não tenha sido atingida. Desta forma, o plano estabelece que, havendo diferença entre o recolhimento mínimo de 15% e a alíquota efetiva conforme os métodos estabelecidos no *GloBE*, caberá às controladoras realizarem o recolhimento da diferença devida, caso não haja controladora alinhada às regras do *Pillar 2*, deverá ser outra entidade do grupo econômico. (DELOITTE, 2024).

Neste contexto, em dezembro de 2021, a OCDE estabeleceu quatro regras principais para operacionalização do *Pillar 2,* com o intuito de garantir a tributação mínima global

sobre os lucros das multinacionais. Essas regras definem precipuamente quem realizará a tributação, quando e como, buscando coordenar em âmbito internacional medidas para evitar a elisão fiscal, garantindo adequada e efetiva tributação em alguma das jurisdições. Desta forma, foram criados, por meio de "*Model Rules",* os mecanismos, que foram adotados (Borges, 2025), especificamente:

- *IIR (Income Inclusion Rule)*: Permite que a jurisdição da empresa que é controladora aplique um imposto complementar (*top-up tax*) sobre os lucros de suas subsidiárias, controladas ou coligadas em países com tributação inferior à respectiva alíquota mínima global, sendo o mecanismo central do *Pillar 2.*
- *UTPR (Undertaxed Profits Rule):* Atua como uma regra subsidiária e complementar ao IIR. Caso não seja aplicada, ela autoriza outras jurisdições a negar deduções fiscais ou impor ajustes sobre os pagamentos de entidades em países com baixa ou nula tributação da renda.
- *SOR (Switch-over Rule):* Este mecanismo impede que tratados internacionais realizem a neutralização da aplicação do IIR, assim suspendendo cláusulas de tratados para evitar a dupla tributação que isentariam os referidos lucros estrangeiros em casos de interferência da sua eficácia.

- *STTR (Subject-to-Tax Rule):* Visa garantir os efeitos da UTPR, permitindo que países de origem de pagamentos (como royalties e juros) os tributem quando o país de destino não o fizer adequadamente, mesmo que haja tratados que impedem essa tributação.
- *QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax):* Refere-se ao imposto complementar doméstico aplicado pela jurisdição onde os lucros são gerados, caso a IIR não seja aplicada pela controladora no seu país de residência, assim buscando a preservação da arrecadação local.

Em razão disso, observa-se que o Pillar 2 representa, mesmo que parcialmente, um avanço nas diretivas tributárias em âmbito internacional, apresentando um desafio prático para os grupos multinacionais e às administrações fiscais dos Estados. Nesta seara, a exigência de coleta e consolidação das informações das subsidiárias e controladas, bem como a aplicação em si do método do *GloBE* demonstra esta complexidade operacional.

Muito embora, o objetivo da normatização internacional vise garantir a aplicação da alíquota mínima global em 15% como forma de combate à erosão de base tributária e à transferência de lucros, a efetivação do modelo ainda deverá galgar no teor de harmonização e cooperação entre as

jurisdições aderentes, o que pode acarretar assimetrias regulatórias em razão da soberania estatal diante políticas fiscais. Contudo, mesmo que haja essa dificuldade na aderência de forma eficiente, tem-se que a OECD, buscou se apoiar na cooperação internacional dos estados em detrimento da uniformização e harmonização do sistema tributário global, para que este seja mais equânime e promova a "justiça fiscal".

O entendimento do funcionamento das regras domésticas do *Pillar 2* pode ser compreendido metaforicamente em comparação a interruptores interligados entre si, sendo que o *IIR* é o interruptor principal, que ao ser ativado garantiria a tributação mínima global, mas que pode ser desativado em razão da ativação *QDMTT* de outro país, caso este esteja operando, por sua vez a *UTPR*, seria uma espécie de mecanismo subsidiário, acionado apenas quando os dois primeiros não estiverem em funcionamento, demonstrando assim que os três dispositivos são interdependentes e mutuamente excludentes em sua aplicação. Assim, o *QDMTT* assume um papel fundamental, considerando que sua aplicação afasta o IIR e a UTPR. (Andrade, 2024).

Com a adoção do imposto complementar mínimo doméstico qualificado, conhecido - QDMTT, formalmente no âmbito do *Pillar 2*, tem se que tal medida alterou significativamente o impacto na distribuição da tributação mínima global entre os países, ao movimentar as jurisdições

fonte à frente a respectiva ordem de arrecadação do imposto complementar oriundo das regras globais. (Santos, 2023).

Assim, quando uma empresa multinacional for tributada abaixo desta alíquota mínima em determinada jurisdição, a diferença de tributação, (*top-up tax*) será inicialmente cobrada pelo país de onde os lucros foram gerados, por meio da aplicação do *QDMTT*, antes mesmo da aplicação da Regra de Inclusão de Renda - *IIR* ou da Regra de Pagamento de Tributação Reduzida – *UTPR*. Assim o governo doméstico acaba por ter prioridade na arrecadação desse imposto complementar, o que em suma representa uma mudança estrutural no entorno do Pillar 2. Sempre presumiu–se que os governos nacionais pudessem ajustar as alíquotas para evitar que outros países arrecadassem esse complemento. (Santos, 2023).

Isto é, a adoção do *QDMTT*, como instrumento de arrecadação da tributação complementar decorrente da insuficiência ou deficiência da carga tributária em determinadas jurisdições, permite o fortalecimento da soberania fiscal dos Estados, que originam os lucros auferidos, assim assegurando-lhe prioridade na captação de receita, por consequência adequando o sistema tributário a uma forma menos desigual e promovendo a arrecadação equitativa e equilibrada frente aos contribuintes, observada sua capacidade econômica.

3 A INTERNALIZAÇÃO DO *GloBE* NO BRASIL: O ADICIONAL DE CSLL

Em razão do cenário global exposto no capítulo anterior, o Brasil passou a adotar as diretrizes *GloBE*. Conforme destacado pelo Ministro da Fazenda na EM nº 00117/2024 MF, da Medida Provisória nº 1.262/2024, o objetivo de assegurar ao Brasil a prioridade na arrecadação de receitas tributárias decorrentes da internalização das regras *GloBE,* foi instituída a Medida Provisória, para criação do Adicional de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo essa contribuição, estruturada de forma a permitir a sua qualificação como um *QDMTT* e sua adoção na legislação brasileira, permite que o país possa exercer o direito de tributação complementar, impedindo assim que a receita seja transferida a outras jurisdições. (Ministério da Fazenda, 2024).

Ainda, o Adicional de CSLL como instrumento *QDMTT* pode mitigar a incidência de tributos complementares residuais a serem cobrados por outros países. Desta forma, torna-se fundamental que as normas pátrias estejam em sintonia com o modelo de regras internacionais, aderindo às orientações administrativas acordadas no âmbito do *BEPS*, em razão dos documentos oficiais assim publicados. Nesta toada, a tentativa de “customização” da legislação, respectivamente na adaptação às normas de forma a divergir dos padrões

internacionais determinados, pode ser comprometedora no alinhamento internacional, resultando por consequência cargas tributárias superiores ao necessário para as empresas atuantes no Brasil. (Ministério da Fazenda, 2024).

Desta forma, com o intuito de ser viabilizada a aplicação da tributação mínima no Brasil, foram previstos dois instrumentos normativos, isto é, a medida provisória/futura lei ordinária e um ato infralegal a ser editado pela Receita Federal do Brasil. Sendo que, a escolha pelo segundo instrumento, não é justificado apenas pela complexidade das regras elaboradas pela OCDE e pela importância de garantia de que o imposto doméstico seja considerado “qualificável”, mas também pela necessidade de que a respectiva norma interna se mantenha constantemente atualizada frente às revisões periódicas desenvolvidas pela OCDE, exigindo-se assim que o país esteja constantemente adequado à regulamentação internacional. (Lima, 2025).

Nesse ínterim, a fim de garantir a implementação efetiva do “*Qualified Domestic minimum top-up tax (QDMTT)*" e evitar erosão de base por meio de elisão fiscal, foi promulgada a Lei nº 15.079, de 27 de dezembro de 2024 que Institui o Adicional de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no processo de adaptação da legislação brasileira às Regras Globais Contra a Erosão de Base Tributária - Regras *GloBE,*

alterando a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. (Brasil, 2024).

Essa medida poderá gerar impactos potencialmente aos grupos que se beneficiam de incentivos fiscais, reduzindo assim as alíquotas nominais de 25% e 9% para IRPJ e CSLL. Grande parte dos grupos multinacionais que operam no Brasil se enquadrarão nos critérios estabelecidos pela legislação, pois faturam globalmente lucro anual superior a 750 milhões de euros e são tributados efetivamente acima de 20%, havendo lacuna de tributação. Considerando estes aspectos, a MP nº 1.262/2024 que foi convertida na Lei nº 15.079, as regras estabelecidas pela OCDE, para que haja o reconhecimento do recolhimento do adicional para as multinacionais que tributarem menos de 15% sobre o lucro e se atinja a tributação mínima, seja no Brasil ou em outra jurisdição de suas controladas e subsidiárias. (Secretaria de Comunicação Social do Governo Federal, 2024).

Não obstante, segundo a Receita Federal do Brasil, o Adicional da CSLL e seu implemento, trará vantagens para o Brasil e seus respectivos contribuintes, trazendo um avanço significativo ao realizar e promover a “proteção da base tributária nacional” e fortalecer a arrecadação interna no país. Em virtude dessa política, o país assegurará que os tributos que poderiam vir a ser recolhidos no exterior, permaneçam na jurisdição brasileira, evitando-se a erosão fiscal e contribuindo

para sustentabilidade das contas públicas. Ainda, a aplicação do *QDMTT*, reforça a "segurança jurídica" ao oferecer previsibilidade e transparência para empresas multinacionais que estejam atuando no Brasil, para que assim estas tenham maior clareza quanto à aceitação e aplicação das normas tributárias brasileiras. (Receita Federal, 2025).

Destaca-se ainda a redução dos custos de conformidade tributária em razão da adoção do mecanismo de "*Safe Harbour*" que evita assim a duplicidade de cálculos e obrigações fiscais nas diferentes jurisdições onde a multinacional opera. Tendo em vista o reconhecimento internacional da prática, o Brasil expõe seu alinhamento às "melhores práticas globais de tributação", assim favorecendo o cenário a um ambiente de negócio mais estável, que promove a competição e atração de investimentos estrangeiros, corroborando para a consolidação do compromisso do país com uma tributação mais justa, moderna e integrada no cenário econômico internacional. (Receita Federal, 2025).

Considerando as disposições acima no teor de se otimizar a conformidade tributária em geral, propiciando uma melhor transparência das rendas tributáveis, às sociedades multinacionais que deixarem de apresentar, de forma tempestiva as informações exigidas pela Receita Federal do Brasil, as quais serão destinadas à apuração do Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ou ainda

que, apresentarem as informações de forma inexata, incorreta e até mesmo omissa, as entidades integrantes do grupo multinacional que estiverem em território Brasileiro, estarão sujeitas à aplicação das sanções previstas no artigo 154, incisos I e II, da Instrução Normativa nº 2.228/2024 (IN/RFB 2.228/2024) , com as alterações promovidas pela Instrução Normativa nº 2.259/2025 (IN/RFB 2.259/2025), cujo critérios são:

> I - 0,2% (dois décimos por cento), por mês-calendário ou fração, da receita total do Ano Fiscal a que se refere a obrigação, limitada a 10% (dez por cento) e a R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), quando as informações deixarem de ser apresentadas ou forem apresentadas com atraso; e
>
> II - 5% (cinco por cento), não inferior a R$ 20.000,00 (vinte mil reais), limitado a R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), do valor omitido, inexato ou incorreto. (Receita Federal, Instrução Normativa nº 2.259/2025, art. 154)

Apesar de que não se exija conduta dolosa por parte do agente declarante, não haveria óbice legal que impediria a penalidade em decorrência de conduta intencional e consciente, conforme ressaltado:

> [...] muito embora a norma advinda do artigo 136 do Código Tributário Nacional permita aos entes tributantes impor sanções administrativo-tributárias decorrentes de **ilícitos culposos, nada**

> **impede que, ao elaborar os enunciados legais a partir dos quais serão construídas as normas de sanção tributária, venha o legislador a exigir a presença específica do dolo como elemento subjetivo do tipo sancionador-tributário. Em verdade, é bastante comum que a graduação das sanções leve em conta a presença do dolo na prática delituosa. Restando evidente a intenção do agente de promover ato contrário ao ordenamento jurídico – descumprindo, por exemplo, de forma consciente e intencional, alguma obrigação tributária** –, mostra-se razoável o aumento da punição que ocorreria não houvesse tal animus. (Masina, 2015, p. 75-76. Grifo nosso*)*.

Isto é, estes critérios de sanções e procedimentos referidos na norma, acabam por considerar a gravidade da infração, observada a extensão do dano ao erário. Desta forma, a inobservância destas disposições no que tange à entrega das informações, tão pouco leva em consideração a conduta dolosa do agente, assim ensejando-se lavraturas de auto de infração e por conseguinte a imposição pecuniária proporcionais à infração, sem prejuízo de outras medidas cabíveis. Ou seja, a norma para além de assegurar a devida prestação de informações, estabelece penalidades de caráter pedagógico, proporcionando maior aderência às regras globais, independentemente se o contribuinte infringiu dolosamente o ordenamento jurídico.

Neste teor, há de se entender que a Lei nº 15.079, conjuntamente às regras *GloBE,* principalmente o *QDMTT*, simboliza um alinhamento a melhoria do sistema tributário brasileiro em si, pois evidencia a internalização das práticas internacionais, assim, assegurando-se uma tributação mínima global, o que por sua vez coíbe práticas de elisão fiscal e combate à erosão de base tributária. Para além, acaba por ampliar a arrecadação, o que enseja em redução de desigualdades concorrenciais das multinacionais, colocando-as em mesmo patamar de sujeição passiva, resguardados os critérios de aplicação do Adicional de CSLL.

A CONSONÂNCIA DAS REGRAS GLOBAIS COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, decorre da ideia de justiça distributiva, cujo objetivo é assegurar que os encargos necessários à manutenção do Estado sejam repartidos de forma equilibrada entre os contribuintes, assim possibilitando o cumprimento das suas respectivas funções. (Oliveira e Borges, 2016).

Neste sentido, a Constituição da República de 1988 acaba por adotar um modelo político e econômico voltado à promoção do “bem-estar” social por meio da justiça fiscal, especificamente, cujo fundamento baseia-se nos princípios da igualdade material e da solidariedade. Em decorrência disso, ao estruturar o Sistema Tributário Nacional, a Constituição consagrou o Princípio da Capacidade Contributiva, assim orientando a instituição de imposto de caráter pessoal e proporcional à capacidade econômica dos contribuintes, a partir do seu patrimônio, renda e atividades desempenhadas. Ou seja, o Imposto sobre a Renda e proventos de outras naturezas, de competência da União, figuram-se como os principais instrumentos de efetivação da Justiça fiscal e distributiva, observados os parâmetros constitucionais que orientam a sua aplicação. (Cabral, 2018).

Assim, tal princípio possui assentamento constitucional, estabelecendo em seu artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que a tributação deve observar o princípio da capacidade econômica do contribuinte, de modo em que os impostos, sempre quando for possível, deverão possuir caráter pessoal e sejam graduados conforme sua capacidade. Além disso, o texto constitucional, vislumbra a autorização à administração tributária de identificar o patrimônio, bem como, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, respeitados os direitos individuais e os limites legais. (Brasil, 1988).

Nesta senda, o referido princípio ainda apoia-se na ideia de alcance, conforme se observa a seguir:

> Ao tratarmos do princípio constitucional da capacidade contributiva há que se cogitar ainda do alcance da expressão "sempre que possível", expressa no texto do art. 145, §1º da CRFB/88, no tocante à fórmula: "os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".
> **A expressão "sempre que possível" não deve ser entendida aqui como uma cláusula permissiva, que confira discricionariedade ao legislador, autorizando que este apenas leve em consideração a capacidade econômica do contribuinte ao instituir impostos diante da possibilidade fática de realizar-se tal mensuração.**
> **Refere-se, isto sim, a um mandado de otimização do sistema, que orienta no sentido de que o princípio da**

> **capacidade contributiva deve realizar-se na maior medida do possível**, através de quaisquer de seus subprincípios acima tratados, e não apenas, através da pessoalidade, conforme pretendem alguns autores. (Cabral, 2018, p. 18. Grifo nosso.*)*

Em vista disso, percebe-se que o referido artigo, não só assegura que a tributação respeite a realidade econômica de cada contribuinte, mas sim também busque um mandamento de otimização, ao passo que a graduação dos impostos conforme a capacidade contributiva, venha a permitir o estado a identificar o patrimônio, o que contribui para uma maior transparência e equalização na arrecadação, por conseguinte reduzindo desigualdade frente no sistema tributário brasileiro.

Corroborando com essa ideia, a competência para criação e regulamentação de tributos, deve sempre respeitar a capacidade contributiva do contribuinte, pois este princípio confere legitimidade à exigência estatal das contribuições de caráter pecuniário. Isto é, o poder público só pode impor tributos de forma justa quando levar em consideração o "*quantum*" cada pessoa poderá contribuir efetivamente para custeio das despesas do estado. (Oliveira e Borges, 2016).

Segundo os mesmos autores supramencionados, a capacidade contributiva pode ser analisada sob dois prismas, sendo: o objetivo e o subjetivo. A capacidade contributiva objetiva, está diretamente relacionada aos fatos que

demonstram riqueza, sendo a renda, a propriedade ou o consumo, assim o legislador escolhendo como base de incidência dos tributos. De outro modo, a capacidade contributiva subjetiva é voltada ao contribuinte em si, isto é, visa avaliar sua real aptidão econômica para suportar a carga tributária. Nesse sentido, a capacidade objetiva serve de fundamento para cobrança do tributo, enquanto a subjetiva se atem a forma como a cobrança deve ser realizada gradualmente, funcionando como limitador à excessos.

No que diz respeito a aplicação do Princípio da Capacidade contributiva e sua graduação, conforme a capacidade econômica do contribuinte, Ávila, entende:

> Se os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica é porque o substrato econômico na hipótese de cada imposto é pressuposto pela própria Constituição. Só atividades relacionadas à renda, patrimônio ou consumo, indicativas de expressão econômica podem ser tributadas. Elemento objetivo da tributação é, pois, a participação no mercado econômico. (Ávila, 2012, p. 297)

Em contraponto, tem-se que a mera manifestação da capacidade contributiva do contribuinte por si só, não o leva a exigência de recolhimento do tributo, para tanto, deve existir fato jurídico tributário passível de ocorrência da tributação, e mesmo estes, não são plenamente capazes de esgotar todas

as manifestações de capacidade contributiva dos sujeitos passivos, neste sentido entende Schoueri:

> [...] não basta a existência de capacidade contributiva para que surja a tributação; é papel do legislador escolher, dentre as diversas hipóteses inseridas em sua competência, aquelas que darão azo à tributação. Do mesmo modo, de nada adianta o legislador contemplar uma hipótese, sem que esta ocorra: sem o fato jurídico tributário, não há direito ao tributo. Cabe insistir neste ponto: não há direito ao tributo sem o fato jurídico tributário. Não existe, em matéria tributária, a expectativa do Fisco. Mesmo que este faça inserir um montante em seu orçamento, esta circunstância não cria direito ao tributo. Apenas com a concretização do fato jurídico tributário é que haverá o "direito da coletividade" (Schoueri, 2010, p.349)

Ainda nessa perspectiva, destaca também o autor:

> [...] os fenômenos que serão submetidos à tributação nem de longe têm o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva. A presença de situação que revele, objetivamente, aquela capacidade, é condição necessária, mas não suficiente, para que se dê a imposição tributária. Não basta, pois, averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, demodo abstrato, pelo legislador. O exemplo do imposto sobre grandes fortunas, previsto constitucionalmente, mas jamais instituído, evidencia a importância da decisão do legislador. É próprio, pois, do ordenamento

> que algumas manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas e outras tantas escapem de tal ônus. A mera presença de capacidade contributiva não constitui, daí, razão suficiente para se pretender ver alcançada pela tributação situação não contemplada pelo legislador. (Schoueri, 2010, p.363)

Assim, em sede de imposição de recolhimento pecuniário, a Constituição brasileira, estabelece a obrigação no pagamento decorrendo da imposição mediante lei. Assim o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, assegura ao contribuinte a garantia de que o Estado não poderá exigir tributos sem previsão de lei que os institua, estando desta forma, diretamente vinculado à legalidade geral, conforme preceitua no artigo 5º, inciso II, o qual determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em decorrência de lei. Isto quer dizer que, a cobrança de tributos sem respaldo legal feriria diretamente o ordenamento jurídico e direitos fundamentais. (Folloni, 2019)

Assim, caberia ao Poder Legislativo a competência exclusiva para instituição de tributos, uma vez que é o poder responsável para definir quem deverá pagar, considerando precipuamente as condições e o montante. Ou seja, o Legislativo, exerce um papel crucial na interpretação da Constituição, quando se tratar de elaboração de leis que regulamentam a tributação, para que a cobrança dos tributos seja adequada e esteja em sintonia com os princípios

constitucionais, observados os limites impostos pelo Estado. (Folloni, 2019)

Nesta toada, para Folloni (2019) o princípio da capacidade contributiva, previsto na Constituição Federal tem como principal destinatário o Poder Legislativo, que estabelece essa graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Para além, o princípio deve-se assentar na interpretação de que os órgãos competentes para o controle de constitucionalidade que precisariam realizar a verificação se o Poder Legislativo está cumprindo corretamente a obrigação de criação e aplicação de normas tributárias.

Significa dizer que, a função do Poder Legislativo, não deve se limitar apenas a realizar essa graduação dos tributos, mas também deverá analisar diversos fatores econômicos e sociais para definição de um sistema tributário mais equilibrado quanto possível, cabendo ainda a esta esfera avaliar os fatores geradores das obrigações tributárias e as suas medidas de aplicação, considerando tanto a necessidade de arrecadação, quanto a capacidade econômica dos contribuintes. Isto é, a decisão política a despeito da cobrança ou isenção de tributos deve buscar um equilíbrio entre a justiça fiscal e eficiência econômica. (Folloni, 2019).

Vislumbra-se que a legalidade tributária constitui um dos pilares para proteção da capacidade econômica do contribuinte, ao se exigir previsão legal para instituição de

tributos observados os princípios do ordenamento jurídico brasileiro, em específico o da capacidade contributiva dos agentes passivos dos encargos tributários, o qual contribui para que não haja desproporcionalidade na tributação e vise sempre que possível, o equilíbrio frente à arrecadação.

Doutra banda, na ideia de materialização do Princípio da Capacidade Contributiva, por meio de tributos diretos, ressalta-se que:

> [...] os **impostos diretos e progressivos destacam-se como importante instrumento de desconcentração de renda e promoção da justiça fiscal, pois estes incidem, principalmente, sobre a renda e o patrimônio, permitindo que se possa analisar, caso a caso, a real capacidade econômica do contribuinte, através de seu nível de renda e da vultuosidade de seu patrimônio.**
> Nesta linha, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza –IR **apresenta-se como o mais importante instrumento de correção das distorções existentes no nosso sistema, pois, informado pelos critérios da generalidade, universalidade, progressividade (art. 153, §2º, I da CF/88), e também subsidiado pelos princípios da isonomia (art. 150, II da CF/88) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF/88), permite a tributação adequada a real capacidade econômica do contribuinte, nos limites da disponibilidade jurídica e econômica de sua renda.** (Cabral, 2018, p.8. Grifo nosso.*)*

Portanto, pode-se auferir que o Princípio da Capacidade Contributiva, conforme previsto na Constituição Federal, constitui um dos fundamentos basilares para justiça fiscal no Brasil, uma vez que assegura que a tributação resguarde a realidade econômica do contribuinte.

Nessa conjuntura, a instituição do Adicional de CSLL, isto é, *QDMTT*, por meio da Lei nº 15.079, tem-se a incorporação das diretrizes da OCDE que dizem respeito à tributação mínima global, especialmente a alíquota de 15%. Isto é, essa medida reforça a aplicação da referida tributação na medida de sua consonância do Princípio constitucional da Capacidade Contributiva, visando harmonizá-las com as normas internacionais, pois, ao se exigir que os grupos multinacionais contribuam de forma proporcional à sua renda, de forma eficiente, estariam adequando-se à equalização arrecadatória.

Ou seja, tal medida, visa impedir que estas sociedades com lucros elevados, quais sejam superiores a 750 milhões de euros anual, não erodam suas bases, proporcionando uma tributação mais justa sob uma ótica socioeconômica. Ao se garantir então que a tributação seja efetivamente incidida considerando a Capacidade Contributiva dos contribuintes, demonstra-se que a medida fortalece a justiça fiscal, promovendo, por consequência, uma espécie de equidade arrecadatória.

Ainda, a compreensão da capacidade contributiva, tem-se que há praticabilidade quanto a ajustes que o contribuinte venha a fazer, para fins de ao final demonstrar sua real capacidade econômica, frente à necessidade de arrecadação, conforme entendimento dos doutrinadores:

> Afinal, a capacidade contributiva é matéria que se apura apenas no final do empreendimento. Qualquer corte temporal, seja ele mensal, semestral ou anual, é uma concessão à praticabilidade; o cuidado do legislador, daí, em permitir que anualmente se façam os ajustes é medida adequada para que se concilie a necessidade da arrecadação corrente, pelo Estado, com o direito do contribuinte de só ver exigido imposto sobre efetiva manifestação de capacidade contributiva. (Schoueri e Barbosa, 2021, p.47).

Isto é, para eles a capacidade contributiva verifica-se plenamente ao final de um ciclo econômico, sendo que seus cortes temporais são concessões à praticabilidade tributária, assim o Estado deverá respeitar os ajustes que o contribuinte venha a fazer, visto o objetivo de demonstração da sua real capacidade contributiva, ou seja, visasse em suma, um equilíbrio entre a arrecadação e a capacidade do contribuinte.

Ainda sob esse viés, o grau de importância no que tange a aplicação do princípio, ainda deve observar critérios específicos dos contribuintes em si, não só bastando sua

condição econômica “igualitária” para demonstração da sua capacidade de contribuir, nesse sentido entende Ávila:

> A exigência geral de que os contribuintes que se encontram na mesma situação devem ser tratados igualmente não modifica essa constatação: deve-se primeiro controlar se a medida corresponde à capacidade contributiva e se foi fundada nos pontos de vista relevantes, para saber se os contribuintes se encontram na mesma situação. De nada adianta dizer que os contribuintes que se encontram na mesma situação devem ser tratados igualmente, se os aspectos diferenciadores não são juridicamente relevantes ou têm sua utilização vedada pela Constituição. A igualdade de tratamento exige igual tratamento em aspectos relevantes.
> [...]
> O critério de justiça, no Direito Tributário, deve ser a capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º). Qualquer afastamento desse direito preliminar de igual tratamento (art. 5º) deve ser fundamentado, caso contrário, o próprio significado fundamental do princípio da capacidade contributiva seria afastado (arts. 1º e 5º). (Ávila, 2012, p.420)

Dessa forma, há de se entender que a aplicação do princípio da capacidade contributiva, por sua vez, deve ir para além, da análise de igualdade econômica dos contribuintes, assim, devendo ser assegurada as considerações a respeito de critérios jurídicos e fatídicos que possuem grau de relevância, para ponderação de casos equiparáveis.

Isto é, o tratamento de forma igual só se torna legítimo quando for fundado em critérios capazes de respeitar os princípios constitucionais, assim, qualquer atribuição de forma a diferenciar a tributação, que não venha a observar os princípios constitucionais, incorreria em violação do tratamento igualitário, ou na melhor das hipóteses, equitativo.

Portanto, ao correlacionar a legislação do Adicional de CSLL, com o princípio da Capacidade Contributiva, demonstra-se que em se havendo jurisdições que contribuam para redução significativa do recolhimento de impostos sobre a renda ou lucros, ou ainda realize suas transferências artificiais, percebe-se que surge desigualdades perante os grupos econômicos que auferem renda e lucro semelhante e que estejam em conformidade com o recolhimento devido ao Estado.

Esta desigualdade, atinge diretamente o princípio da capacidade contributiva do ordenamento jurídico brasileiro. A capacidade contributiva a qual, além de possuir eficácia da lei de incidência, busca preservar o contribuinte. A preservação do contribuinte, busca evitar a tributação em excesso, para que não comprometa os meios de subsistência, exercício da profissão ou livre exploração da empresa, bem como direitos fundamentais subjacentes, tendentes a relativizar a capacidade econômica (Passos, 2023).

Neste sentido, as sociedades econômicas que não realizarem o recolhimento de tributos de acordo com sua capacidade econômica e critérios estabelecidos pela legislação, deverão submeter-se às regras de recolhimento do adicional de CSLL, a fim de garantir justiça fiscal, neste sentido, conforme (Silva e Silva., 2016), o princípio da capacidade contributiva, aparecerá quando a renda do cidadão ultrapassa o mínimo existencial, manifestando-se a riqueza.

Ou seja, o Adicional de CSLL torna-se um instrumento capaz de, mesmo que de forma complexa, materializar o referido princípio, colocando as sociedades multinacionais em parâmetros arrecadatórios conforme sua capacidade contributiva.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo, buscou evidenciar a relevância das normativas internacionais no que tange ao combate à erosão de base tributária e à transferência de lucros, principalmente diante da atuação das empresas multinacionais frente ao cenário econômico globalizado. Neste sentido, a análise dos mecanismos promovidos pela OCDE, em especial o *Pillar 2* e as regras *GloBE,* no geral demonstrou que a tributação mínima global dessas sociedades multinacionais representa um desenvolvimento significativo por uma maior equidade fiscal entre os contribuintes e as jurisdições onde operam.

Diante disso, em cenário brasileiro, a respectiva internalização das diretrizes, que se deu por meio da criação do Adicional de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, assim qualificado como *QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax)*, assumiu uma postura pensada por parte do Estado visando assegurar a prioridade na arrecadação dos tributos decorrentes da atuação das empresas multinacionais no país. Assim, a instituição do adicional de CSLL, acaba por fortificar a “soberania” fiscal do Brasil, por reflexo, contribuindo significativamente à proteção da base tributária, evitando-se o desvio de receitas para países com regimes fiscais favorecidos, por meio de elisão fiscal ou por instrumentos bilaterais, como tratados.

Porquanto, ao se adotar o *QDMTT* no Brasil, verificou-se *prima facie* a sujeição de tal medida frente ao princípio constitucional da capacidade contributiva, uma vez que orienta a tributação conforme a aptidão econômica dos contribuintes. Ao se estabelecer que os grupos multinacionais contribuam ao Estado, proporcionalmente à sua renda/lucro, a legislação supramencionada, ratificou o ideal de justiça fiscal, beirando uma igualdade material, isto é, promoveu um cenário no sistema tributário, mais justo e possivelmente mais eficaz.

Ainda foi possível demonstrar que a aplicação do *QDMTT* estabelece penalidades, decorrentes das Instruções Normativas da RFB nº 2.228/2024 com alterações pela nº 2.259/2025, representando assim uma tentativa de conferir uma maior efetividade quanto às obrigações acessórias no geral, de tal forma a assegurar a veracidade e tempestividade das informações utilizadas para fins de apuração do Adicional de CSLL. Dessa forma, a norma dispõe sobre a responsabilidade das empresas em manter sua gestão tributária atualizada, reduzindo assim os riscos de irregularidades capazes de comprometer a devida tributação das multinacionais.

Beirando ainda as penalidades, decorrentes da omissão de informações, nota-se que as regulamentações ao não exigir dolo na conduta dos agentes para aplicação de sanções, evidenciam uma postura de zero tolerância quanto à omissão

das informações pertinentes à análise dos lucros auferidos. Ou seja, essa escolha legislativa, é um reflexo da tendência internacional para o combate à erosão de base tributária. As sanções ora demonstradas, acabam por exercer funções que se correlacionam, seja sancionar a conduta, seja educar o contribuinte, tendo em vista o caráter pedagógico das multas, assim, acarretando uma maior adesão à conformidade tributária em consonância às regras globais.

Para além, destaca-se que a efetividade e aplicação destes instrumentos depende constantemente das atualizações normativas em cenário nacional, da cooperação internacional dos países signatários dos planos de ações da OCDE, bem como da capacidade administrativa do estado, perante a fiscalização e aplicação adequada das normas. Por consequência, demonstra-se que a harmonização, em princípio, do sistema tributário nacional e internacional tornam-se desafiadores, principalmente quando envolve políticas fiscais distintas e a soberania dos estados.

Portanto, infere-se que a adoção das regras globais de tributação no ordenamento jurídico brasileiro, não apenas surge como uma resposta técnica de mecanismos ao combate de elisão fiscal, mas surge como uma construção de um sistema mais equalizador, que visa estabelecer parâmetros à tributação mínima global, considerando a capacidade

contributiva, pois reduz de certa forma desigualdades concorrenciais, e fortalece a arrecadação pública.

Ou seja, conforme evidenciado ao longo do artigo, as obrigações tributárias principais, principalmente no que tange ao recolhimento de tributos proporcional ao rendimento obtido pelas sociedades empresariais, que possuírem lucro acima de £ 750 milhões de euros, figura-se como uma medida essencial para a concretização da justiça fiscal e para a equalização do passivo tributário das multinacionais.

A internalização das normas internacionais pelo Brasil, se mostra indispensável, uma vez que, diante o cenário internacional existam sistemas de jurisdições que favoreçam a redução da carga tributária, nos deparamos com critérios de desigualdade entre os contribuintes, violando consequentemente o princípio da capacidade contributiva. Neste teor, o cumprimento das obrigações decorrentes da normativa torna-se essencial para assegurar uma arrecadação de maneira justa, resguardada a proporcionalidade frente às condições econômicas do contribuinte e sua capacidade contributiva.

Sendo assim, a aplicação da CSLL visa mitigar a erosão das bases tributárias, a fim de impor às sociedades empresariais o devido recolhimento dentre as jurisdições atuantes, conforme os critérios estabelecidos por cada país, sendo um instrumento necessário para assegurar a efetividade

dos encargos fiscais de forma equânime, promovendo-se uma melhor arrecadação por parte do Estado e garantindo a proteção do sistema tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. As Regras Recomendadas pelo Pillar Two e a sua Relação com o Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 12, p. 133–219, 2024. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/2365. . Acesso em: 21 out. 2025.

ÁVILA, Humberto B. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2012. E-book. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502157361/. Acesso em: 03 nov. 2025.

BRASIL. Câmara dos deputados. **PL 3817/2024**. Institui o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no processo de adaptação da legislação brasileira às Regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária – Regras GloBE, e dá outras providências. Deputado José Guimarães. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2461194. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, Casa Civil, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. . Acesso em: 24 out. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. . Acesso em: 13 set. 2025.

BRASIL. **Lei nº 15.079, de 27 de dezembro de 2024**. Institui o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no processo de adaptação da legislação brasileira às Regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária – Regras GloBE; e altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L15079.htm. . Acesso em: 17 maio 2025.

CABRAL, Marcos Vinicius Costa. Imposto de renda e justiça fiscal à luz do princípio constitucional da capacidade contributiva. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 6, 2018. Disponível em: https://doi.org/10.12957/rfptd.2018.31249. . Acesso em: 28 out. 2025.

FOLLONI, André. Capacidade Contributiva e Dever Fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, 2019. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1478. . Acesso em: 27 out. 2025.

LIMA, Fernando Borges Moreira de. **BEPS 2.0 e o Pilar Dois** : impactos da tributação mínima global nos países em desenvolvimento. 2025.124 f. Dissertação (Mestrado em direito) - Universidade de Brasília (UNB). Brasília - DF, 2025. Disponível em: https://repositorio.unb.br/handle/10482/52542. Acesso em: 12 out. 2025.

MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: definições e limites**. 2015. 300 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Faculdade de Direito, Porto Alegre, 2015. Disponível em: https://lume.ufrgs.br/handle/10183/236932?show=full. . Acesso em: 10 out. 2025.

MINISTÉRIO da Fazenda. **Exposição de Motivos nº 00117/2024 MF**. Projeto de medida provisória, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/cciviL_03/_Ato2023-2026/2024/Exm/Exm-1262-24.pdf. . Acesso em: 22 out. 2025.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da Capacidade Contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. **Conpedi Law Review**, Florianópolis, v. 2, n. 4, 2016. Disponível em: https://www.indexlaw.org/index.php/conpedireview/article/view/3660. . Acesso em: 24 out. 2025.

ORGANIZATION for Economic Co-operation and Development (OECD). **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt. Acesso em: 12 out. 2025.

ORGANIZATION for Economic Co-operation and Development (OECD). **Base erosion and profit shifting (BEPS)**. Artigo em página web. Portal OECD. Disponível em: https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html. Acesso em: 03 dez. 2025.

ORGANIZATION for Economic Co-operation and Development (OECD). **Harmful Tax Competition**: An Emerging Global Issue. Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264162945-en. Acesso em: 12 out. 2025.

ORGANIZATION for Economic Co-operation and Development (OECD). **Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)**. Paris: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2023. Disponível em:

https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf. Acesso em: 12 out. 2025.

ORGANIZATION for Economic Co-operation and Development (OECD). **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt.. Acesso em 12 out. 2025.

ORGANIZATION for Economic Co-operation and Development (OECD). **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy** – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1787/782bac33-en. Acesso em: 12 nov. 2025.

PASSOS, Irapuan de S. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Almedina, 2023. E-book. (Coleção Universidade Católica de Brasília). Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556279046/. . Acesso em: 24 maio 2025.

RECEITA Federal do Brasil. Adicional da CSLL implementado pelo Brasil é reconhecido como Tributo Complementar Mínimo Doméstico Qualificado (QDMTT) e Safe Harbour pela OCDE. Artigo publicado e página web. **Portal Gov.Br**. 2025. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2025/agosto/adicional-da-csll-implementado-pelo-brasil-e-reconhecido-como-tributo-complementar-minimo-domestico-qualificado-qdmtt-e-safe-harbour-pela-ocde. Acesso em: 12 nov. 2025.

RECEITA Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1037, de 4 de junho de 2010**. Relaciona países ou

dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/16002. . Acesso em: 21 out. 2025.

RECEITA Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2.228, de 3 out. 2024**. Dispõe sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no processo de adaptação da legislação brasileira às regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária. Documento em PDF. Brasília: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2025/agosto/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-alteracao-da-in-rfb-no-2-228-2024-que-regulamenta-o-adicional-da-csll/consultapublica.pdf. . Acesso em: 28 out. 2025.

RECEITA Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2.259, de 24 de março de 2025**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 2.228, de 3 de outubro de 2024, que dispõe sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no processo de adaptação da legislação brasileira às regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/143464. . Acesso em: 28 out. 2025.

SANTOS, Marcelo. Justiça internacional e o regime tributário internacional: uma análise do Acordo Tributário Global. **Economia e Sociedade**, v. 32, n. 3, 2023. Disponível em: https://www.scielo.br/j/ecos/a/M4tDQVX3ctZqtBMq8cC9VGq/abstract/?lang=pt. Acesso em: 12 nov. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1649. Acesso em: 30 out. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Imposto de renda e capacidade contributiva: a periodicidade anual e mensal no IRPJ. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 47,2021. Disponível em: https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1182. Acesso em: 30 out. 2025.

SECRETARIA de comunicação social do Governo do Estado Brasileiro. Adicional da CSLL não aumenta carga tributária sobre multinacionais. Brasília: Governo Federal, 2024. Publicação em página web. **Portal Gov.br**. Disponível em: https://www.gov.br/secom/pt-br. Acesso em: 12 nov. 2025.

SILVA, Gildo Rodrigues da; SILVA, Arlindo Carlos Rocha da. Capacidade contributiva: uma análise bibliométrica nos periódicos CAPES nos anos de 1988 a 2016. **Revista de Direito Brasileira**, Florianópolis, v. 15, n. 6, 2016. Disponível em: https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/3032. . Acesso em: 24 maio 2025.

TORRES, Jackson; VITALIS, Aline. Os paraísos fiscais e a elisão tributária internacional: panorama atual e perspectivas. in: UNIVERSIDADE Federal de Santa Catarina. **Temas atuais em Direito Tributário Internacional**. PPGD/UFSC: Florianópolis, 2021. E-book. Disponível em: https://www.academia.edu/75189109/Os_para%C3%ADsos_fiscais_e_a_elis%C3%A3o_tribut%C3%A1ria_internacional_panorama_atual_e_perspectivas. Acesso em: 12 nov. 2025.

YAMAMOTO, Daniel Gustavo; LUCCHINI, Lailah Rodrigues; PEREIRA, Thaisa Daniel. Pillar Two e a implementação da tributação mínima global. Artigo publicado em página web. **Deloitte (perspectiva)**. Disponível em: https://www.deloitte.com/br/pt/services/tax/perspectives/pillar-2-tributacao-minima-global.html. Acesso em: 17 maio 2025.