

A Diretiva (UE) 2022/2523 relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais e seu alinhamento ao princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico português

Directive (EU) 2022/2523 related to the establishment of a global minimum level of taxation for multinational groups and its alignment with the principle of ability to pay in the Portuguese legal system

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

Doutorando em Direito Público pela Universidade de Coimbra

Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo; Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo

Rua Califórnia, 1234, cj 22, São Paulo-SP, CEP 04566-062, Brasil

rodrigolazp@yahoo.com.br

<https://orcid.org/0000-0002-4624-1198>

Maio de 2023

RESUMO: A atual crise fiscal dos Estados se depara com a obrigação de custear crescentes despesas relacionadas ao bem-estar social, impondo uma agenda global de busca por novas fontes de arrecadação fiscal. Dentre os elementos para seu incremento, encontram-se os fenômenos econômicos da nova economia, em especial, decorrentes do encurtamento da distância entre os produtores e consumidores de bens e serviços digitais ou parcialmente digitalizados. A pesquisa em referência busca analisar criticamente a Diretiva (UE) 2022/2523 relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais, sob uma perspectiva de suas aproximações e distanciamentos ao Princípio da Capacidade Contributiva.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação Internacional; Economia Digital; GloBE; Capacidade Contributiva; Crise fiscal; Digitalização.

ABSTRACT: The current fiscal crisis in the States is faced with the obligation to pay for growing expenses related to social welfare, imposing a global agenda to search for new sources of tax collection. Among the elements for its increase, there are the economic phenomena of the new economy arising from the shortening of the distance between producers and consumers of digital or partially digitized goods and services. The research in question seeks to critically analyze Directive (EU) 2022/2523 of the European Council on the establishment of a global minimum level of taxation for multinational groups, from the perspective of their approximations and distances to the Principle of Contributive Capacity.

KEY WORDS: International Taxation; Digital Economy; Globe; Contributive Ability; Fiscal crisis; Digitization.

SUMÁRIO*:

1. Introdução

2. A Diretiva (UE) 2022/2523 do Conselho relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais na União

2.1. A alocação dos lucros pelo novo modelo (Regra de inclusão de rendimentos e Regra de pagamentos subtributados)

2.2. O princípio da capacidade contributiva e a regra matriz de incidência do IRC no internamento de uma norma antiabuso no ordenamento português

3. Conclusão

Referência bibliográficas

Legislação

Jurisprudência

* Artigo apresentado na disciplina “Crise, Administração Pública e Cidadania” do curso de Doutoramento em Direito Público da Universidade de Coimbra em janeiro de 2023. Agradeço às Professoras Doutoras Ana Raquel Moniz e Dulce Lopes pelas valiosas orientações que contribuíram com o amadurecimento deste trabalho.

1. Introdução

A rápida expansão da economia digital é marcada pela alta mobilidade de seus meios de produção, sendo, suas “engrenagens”, formadas por ativos intangíveis, como softwares e algoritmos, cuja mudança de sua alocação entre jurisdições não depende de recursos de desmobilização de ativos, como uma fábrica tradicional, ou uma prévia decisão estatal aduaneira de autorização de embarque dos ativos por meio de uma certidão de regularidade fiscal.

Da mesma forma, a digitalização permite difundir a produção em muitos países e, ao mesmo tempo, vender produtos e serviços em países sem uma presença física ou com presença física não significativa (*cross-jurisdictional scale without mass*). Nesse particular, diferentemente da economia tradicional, em que o valor é gerado pelo fornecedor do bem ou serviço consumido, no negócio digital, os usuários têm um papel fundamental na criação do valor como recurso de geração de caixa de uma atividade digital, os quais ascendem redes sociais, plataformas digitais e outros recursos informáticos, muitas vezes de forma gratuita, fornecendo seus dados para empresas digitais, as quais podem se utilizar de sua cessão onerosa, nos limites da lei, para publicidade aos clientes.

Se a crise da soberania fiscal foi agravada pela mobilidade do capital promovida pela globalização, a economia digital agravou os seus “sintomas”, especialmente ao dar maior importância aos ativos intangíveis na dinâmica econômica contemporânea e a possibilidade de atuação comercial internacional direta em qualquer mercado consumidor por todo o planeta. Seguindo essa comparação, a crise pandêmica acelerou o processo de digitalização da economia e a necessidade de recursos suplementares para fazer frente aos dispêndios extraordinários para custeio da assistência emergencial da saúde pública global, o que exigiu um tratamento de “terapia intensiva” à crise de soberania fiscal.

Como uma solução multilateral à problemática ora analisada se mostrava distante, diversos países iniciaram movimentos legislativos para criarem uma tributação unilateral sobre a renda de empresas multinacionais - *multinational enterprises* (MNEs) ligadas à economia digital, por meio de uma exação denominada *Digital Service Tax* – DST. Considerando que a sua incidência é oponível sobre a receita de bens e serviços digitais consumidos em um determinado território, as regras de Convenções de Dupla Tributação (CDT) para afastar a dupla tributação da renda já tributada na fonte poderiam ser questionadas pelos países de residência do fornecedor, causando um efeito dissuasor direto nas operações transfronteiriças.

Diante do iminente impacto frente ao potencial aumento de litígios fiscais nas arenas multilaterais, inclusive perante a Organização Mundial do Comércio (OMC), a Organização para Cooperação ao Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 08/10/2021, conduziu uma discussão, com a participação de 137 jurisdições, incluindo os países membros da União Europeia (UE), para criação de uma Abordagem Unificada (*Unified Approach*), a fim de possibilitar a minuta de instrumentos multilaterais para viabilizar a participação dos países de fonte do rendimento (consumo) na tributação sobre a renda decorrente da atividade comercial

de MNEs de grande porte. Em outras palavras, a capacidade contributiva criada pela participação das MNEs no mercado consumidor é o novo alvo do esforço multilateral de compartilhamento de receitas tributárias.

A Força Tarefa da OCDE (Task Force on the Digital Economy – TFDE) apresentou um modelo de alocação dos lucros das atividades de MNE de grande porte voltadas ao mercado de consumo digital composta por dois pilares. O Pilar Um (*Pillar One*) é focado em aplicar uma regra prática de distribuição de receitas entre as diversas jurisdições envolvidas nas atividades da MNEs em complemento às regras de preço de transferência, com soluções baseadas em fórmulas para permitir a tributação das atividades comerciais em cenários mais complexos¹. O Pilar Dois (*Pillar Two*), alvo do presente estudo (*Global Anti-Base Erosion Proposal*)², concentrou-se em medidas para se atingir uma carga tributária mínima de imposto sobre a renda corporativa a serem pagas pelas MNEs de grande porte no globo³.

Na vanguarda da discussão e a impulsionar a resolução da disputa sobre a renda de MNE, a Comissão Europeia apresentou proposta para adoção do Pilar 2 de forma consistente e compatível com o direito da UE, denominada “Diretiva (UE) 2022/2523 do Conselho Europeu relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais”. Os embaixadores dos Estados-Membros da UE decidiram recomendar ao Conselho que adote a diretiva do Pilar 2, sendo sua proposta aprovada em 15/12/2022 e lançado um procedimento para a sua adoção formal em 2024⁴.

A Diretiva em tela procura tributar empresas voltadas para o consumidor internacional, com receita consolidada superior a 750 milhões de euros anuais, submetidas a uma taxa de imposto que não poderá ser inferior a 15%, por meio das regras de inclusão de rendimentos e pagamentos subtributados. Os mecanismos de alocação de renda do Pilar 2 se baseiam em um complexo sistema de apuração consolidada de resultados contabilísticos para indicação do valor tributável decorrente da subtributação aos países com ação comercial das MNEs⁵. Os critérios jurídicos escolhidos pela Diretiva se assentam em elementos estimativos e critérios legais para se atribuir o lucro às jurisdições de fonte.

A complexa Diretiva (UE) 2022/2523 do Conselho Europeu relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais, doravante, designada como *Global Anti-Base Erosion Proposal* – GloBE, busca conceder a densidade normativa necessária

¹ UNIÃO EUROPEIA, Parlamento Europeu e do Conselho. Diretiva n.º 2022/2523 de 15 Dez. 2023.

² Considerando a evolução para adoção da Diretiva em 2024, o presente texto direciona seu olhar exclusivamente para o interesse português na participação das receitas tributáveis da exploração comercial de MNEs no mercado português (Pilar 2), especialmente na hipótese de se propor um complemento sobre uma subsidiária ou controlada portuguesa pela *Undertaxed Payment Rule* (UTPR).

³ UNIÃO EUROPEIA, Parlamento Europeu e do Conselho. Diretiva n.º 2022/2523 de 15 Dez. 2023.

⁴ Com a aprovação formal da Diretiva, busca-se sua transposição internas em cada Estado-Membro, a fim de garantir sua entrada em vigor no início de 2024. Pela proposta da Presidência do Conselho, a Regra da Inclusão de Rendimentos e UTPR deverão entrar em vigor, respetivamente, em 2024 e 2025. Assim, os contribuintes e autoridades fiscais poderão se preparar estruturalmente para que as primeiras declarações de rendimentos sejam submetidas no primeiro semestre de 2026.

⁵ A matriz da MNE deverá prestar informação dos recolhimentos complementares com base nas regras GloBE, por meio de um dever instrumental (*GloBE information return*) a ser objeto de compartilhamento de informações fiscais multilaterais para as diversas jurisdições com subsidiárias, controladas, EE e assemelhados da MNE, possibilitando a arrecadação complementar e fiscalização da regularidade dos pagamentos efetuados pelas MNEs.

para se impor um critério de alocação mais próximo da realidade, mas se baseando em estimativas e presunções legais.

Para o Conselho Europeu, apenas com base no Direito Internacional Público é possível que os Estados busquem essa solução colaborativa no sentido de atingir o lucro líquido por seu IRC decorrente da atividade empresarial, impondo-se que a matriz da MNE apresente o resultado consolidado e realize o pagamento do IRC ajustado às jurisdições de consumo⁶.

Considerando a expectativa de 220 bilhões de dólares americanos de receitas extraordinárias por meio do Pilar 2 e a existência de especial interesse português em sua parcela na arrecadação em questão, mostra-se relevante entender se a adoção do Pilar 2, formatado com elementos contábeis estimativos e arbitrados, amolda-se ao critério constitucional de Capacidade Contributiva previsto no artigo 104 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

O objetivo do presente artigo é avaliar e, de modo fundamentado, concluir se a Diretiva (UE) 2022/2523 relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais, concebida como uma norma antiabuso específica e adotada como uma resposta parcial à sustentabilidade em tempos de crise da soberania fiscal, alinha-se com o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico português.

2. A Diretiva (UE) 2022/2523 relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais na União

O Pilar 2 pode transcender a limitação territorial ao se posicionar no ordenamento jurídico como uma norma antiabusiva específica contra planeamento fiscal de MNEs, especialmente ao se verificar que a carga fiscal corporativa não se atingiu ao mínimo de 15% sobre o lucro líquido consolidado de uma MNE de grande porte voltada ao mercado consumidor global⁷. Assim, uma alíquota efetiva de imposto de renda corporativo efetiva muito inferior à média da OCDE (20%⁸) demonstra, com uma margem de segurança, que existe um planeamento tributário aplicado nas estruturas societárias da MNE em questão.

Não há recursos normativos atuais para se indicar a parcela da renda a ser alocada para cada jurisdição economicamente explorada por uma MNE, a qual possui uma entidade constituída,

⁶ Destarte, vale indicar o sucesso de outro instrumento multilateral que criou uma obrigação acessória denominada "Declaração País a País", delimitando a indicação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de MNE com receita superior a 750 milhões de euros por ano e a indicação dos mercados atingidos, mão de obra alocada por jurisdição, ativos tangíveis alocados por jurisdição e funções desempenhadas em cada jurisdição. Assim, o citado dever instrumental se alinhará ao rastreamento proposto pelo Pilar 2 para se identificar os lucros alocados e a participação na receita de cada jurisdição atingida pela ação comercial de uma MNE.

⁷ Não há informação sobre a opção legislativa de se impor 15% como alíquota mínima. Como paralelo do *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT), a alíquota mínima foi considerada 13,125% nos exercícios até 2025 e para 16,406% nos exercícios seguintes, algo próximo do percentual escolhido pela UE e OCDE.

⁸ Cfr. OCDE. "Revenue impact of international tax reform better than expected". [Em linha]. 21 Jan. 2021. [Consult. 18 janeiro 2023]. Disponível em WWW: <<https://www.oecd.org/newsroom/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm>>.

inclusive estabelecimentos estáveis (EE). A norma antiabuso tende a viabilizar a aplicação hipotética da norma a uma situação potencialmente com desvio, possibilitando o exercício exacional da autoridade fiscal. Como norma antiabuso específica, a justificativa para adoção do Pilar 2 é válida sobre a perspectiva de se buscar fundamentar o exercício fiscal potencial de uma capacidade contributiva e na solidariedade social como fator impositivo da fiscalização de renda conectada a determinada jurisdição.

Por outro lado, o esforço multilateral busca evitar um eventual tratamento mais favorável no plano competitivo, considerando que, pelas normas atuais, uma MNE poderá se submeter a uma carga fiscal mínima ou inexistente e um retalhista ou atacadista competidor nacional deverá se submeter a uma carga fiscal de 21% sobre seus rendimentos líquidos em Portugal. Deveras, aquela MNE não submetida ao Pilar 2 poderá estar em vantagem competitiva ilegítima ao não ser alvo “direto” de tributação de uma alíquota mínima e afastar indevidamente a carga sobre a renda de jurisdições de mercado.

Os ganhos com o combate à elisão fiscal, não apenas de arrecadação, mas da promoção da igualdade coletiva e da livre concorrência, devem superar as eventuais perdas decorrentes de sua aplicação, especialmente a elevação da complexidade legislativa e dos custos de conformidade das MNEs.

2.1. A alocação dos lucros pelo novo modelo (Regra de inclusão de rendimentos e Regra de pagamentos subtributados)

A Diretiva (UE) 2022/2523 visa a aplicação de duas regras inter-relacionadas para atingir uma tributação mínima de uma MNE:

1. uma regra de inclusão de renda no cálculo do imposto das unidades do MNE *Group*, caso o lucro da subsidiária esteja sujeito a uma alíquota efetiva inferior a um patamar mínimo previamente previsto;
2. negar a dedutibilidade da despesa relativamente a pagamentos realizados para outro país cuja tributação seja inferior ao patamar mínimo estabelecido; alternativamente, poderia se estabelecer uma retenção na fonte sobre referido pagamento⁹.

Estas regras seriam implementadas por meio de mudanças na lei interna e nas CDTs e incorporariam regras de coordenação, para se evitar o risco de dupla tributação econômica que poderia surgir caso mais de uma jurisdição tentasse aplicar as normas à mesma estrutura.

⁹ Como indica GUILHERME LARANJEIRA LIMA, a *Subject to Tax Rule* se aplica às CDT em pagamentos realizados entre duas jurisdições na hipótese que não são alvo de uma tributação mínima. Difere-se das demais regras do GloBE em razão do tratamento comparativo individual, “desconsiderando-se a TIE de todo o Grupo de EMN; regra esta ainda pouco explorada, mas que parece que poderá vir a ter impactos mais positivos comparativamente à UTPR [*Undertaxed Payment Rule*]”. GUILHERME LARANJEIRA LIMA, “A Tributação do Mercado Digital. O Segundo Pilar de Tributação da OCDE/G20”, Porto, Faculdade de Direito da Escola do Porto, 2022, Dissertação de Mestrado.

O apuramento do lucro tributável será realizado na jurisdição onde se encontram as entidades constituídas em que houve nenhuma ou pouca tributação e apurado de acordo com a lei fiscal da jurisdição onde se encontra a sociedade-mãe (matriz). Assim, esta deverá contabilizar os lucros de suas subsidiárias, caso esse lucro não tenha sido sujeito a uma taxa de imposto efetiva acima do limite mínimo (15%) e realizará o pagamento desse imposto complementar¹⁰.

A *Income Inclusive Rule* e a *Undertaxed Payment Rule* serão aplicados no direito interno das jurisdições como instrumentos de controle desse pagamento mínimo¹¹. A *Income Inclusion Rule* (IIR) é o ponto central do Pilar 2, a fim de se alargar a tributação de uma entidade constituída controlada noutra jurisdição quando e se esses rendimentos estiverem sujeitos a imposto a uma taxa de imposto efetiva inferior (TIE) a uma taxa mínima nessa outra jurisdição. A IIR vai considerar a taxa efetiva de impostos apurada ao abrigo do GloBE de 15%, e sempre que a entidade constituída tenha sido sujeita a uma tributação inferior a taxa imposta, a sociedade-mãe final deverá efetuar o pagamento de imposto proporcional a taxa de imposto em falta, havendo uma desconsideração das entidades que nessa jurisdição se encontrem¹².

Assim, o Pilar 2 busca alocar a tributação complementar pelas seguintes etapas:

1. Identificar se o grupo MNE está no âmbito das regras do Pilar Dois e quais as jurisdições envolvidas (receitas anuais iguais ou superiores a 750 000 000 EUR)¹³;
2. Calcular o lucro de cada entidade para o escopo do Pilar 2 (referente ao rendimento para o GloBE)¹⁴;
3. Calcular os lucros que são relacionadas aos lucros apurados para o escopo do Pilar 2 (referente a *Adjusted Covered Taxes*)¹⁵;
4. Indicar o imposto e o lucro por jurisdição¹⁶;
5. Calcular a alíquota efetiva por jurisdição, dividindo-se o total de tributos pagos pelo total de lucros líquidos apurados (percentual dividido entre as jurisdições e o imposto apurado pelas empresas da MNE);
6. Se a alíquota efetiva é menor do que 15%, deve-se subtrair a taxa efetiva do percentual de 15% para determinar o *top-up tax percentage*¹⁷;

¹⁰ Cfr. GUILHERME LARANJEIRA LIMA, cit.

¹¹ Na expressão de GUILHERME LARANJEIRA LIMA, a *Undertaxed Payment Rule* é uma aplicação subsidiária a *Income Inclusive Rule* (IIR), sempre que esta não se aplique. “[...] IIR prevê um mecanismo de cobrança adicional de imposto com base nas participações diretas ou indiretas das Sociedades-mães nas [entidades constituídas] sujeitas a baixa tributação [enquanto a] UTPR [tem dois objetivos:] serve, em parte, como um suporte à IIR, reduzindo os incentivos de inversões de impostos, ao prever um mecanismo de ajustamento em relação ao imposto suportado quando estejamos perante uma [entidade constituída] que não esteja abrangida pela IIR [e ainda] tem um propósito de impedir a erosão da base através do pagamento dedutíveis dentro do grupo”.

¹² As Regras de Tributação de Controladas e Coligadas no Exterior ou *Controlled Foreign Company* (CFC) Rules.

¹³ V. artigo 2.º / 1 da Diretiva do Conselho relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais na União.

¹⁴ V. artigo 14.º (Determinação dos rendimentos ou prejuízos admissíveis) da Diretiva (UE) 2022/2523.

¹⁵ V. artigo 15.º (Ajustamentos para determinar os rendimentos ou prejuízos admissíveis) da Diretiva (UE) 2022/2523.

¹⁶ V. artigo 26.º (Cálculo do imposto complementar) da Diretiva (UE) 2022/2523.

¹⁷ A regra de inclusão de renda (*income inclusion rule*) garantiria que a renda do grupo de MNE estivesse sujeita a imposto a uma alíquota mínima, reduzindo assim o incentivo para alocar valores em entidades com baixa tributação por razões fiscais. A referida regra teria o efeito de proteger a base tributária da jurisdição-mãe, bem como outras jurisdições em que o grupo opera, reduzindo o incentivo para implementar financiamento intragrupo (ex. subcapitalização) ou outras estruturas de planeamento tributário que transferem lucro para as entidades do grupo que são tributadas a uma alíquota efetiva de imposto abaixo da taxa mínima.

7. Deduzir o lucro baseado em *substance-based income* (ao menos que tenha sido feita uma opção diferente)¹⁸;
8. Aplicar o percentual excedente aos lucros¹⁹;
9. Deduzir qualquer imposto mínimo doméstico qualificado²⁰;
10. Atribuir o imposto complementar às entidades da jurisdição²¹;
11. Aplicar a regra de inclusão de rendimento ou a regra de pagamentos subtributados.

Como se observa, no item 2 acima (“Calcular o lucro de cada entidade para o escopo do Pilar 2”), a consolidação de resultados leva em consideração os prejuízos apurados e elementos não relacionados ao lucro das operações *intercompany* que podem indevidamente alterar o resultado da taxa efetiva do imposto, a impor um complemento de imposto ilegítimo pelo GloBE. Por outro lado, as regras específicas de consolidação se baseiam nas regras do IFRS 10, acerca da consolidação de demonstrações financeiras, evitando-se duplos registos e consequentes distorções nos fatos contábeis registados.

Outro fator relevante para se evitar distorções no apuramento do lucro tributável, após calculado o quanto corresponde ao imposto efetivo ajustado inferior a 15%, as regras da Diretiva (UE) 2022/2523 buscam excluir de seu escopo o lucro efetivo de operações decorrentes de rendimentos de atividades económicas genuínas (artigo 27.º), baseadas em ativo tangíveis e mão de obra aplicada nas jurisdições de atuação da MNE (item 7 acima). É importante indicar que o custo baseado em *substance-based income* será deduzido do lucro líquido consolidado dentro do escopo do GloBE, ou seja, exclui-se (*cave-out*) do escopo do ajuste a atividade económica genuína baseada em ativo tangíveis e mão de obra nas jurisdições de atuação da MNE.

Na expressão de Ana Paula Dourado²², na exclusão de renda baseada em substâncias, os custos da folha de pagamento e os ativos tangíveis sugerem uma relação com atividades genuínas que não seriam objeto de planeamento tributário “agressivo” e poderiam ser excluídas, com segurança, das medidas do Pilar 2. Assim, a exclusão de renda baseada em substâncias nas regras do modelo GloBE introduz um elemento de moderação à regra antiabuso baseada na presença material e na improvável prática de BEPS²³.

Da mesma forma, o item 9 indica especial preocupação de ajustes em caso de acréscimos de impostos nas jurisdições cobertas pelas atividades da MNE, possibilitando a redução do

¹⁸ V. artigo 27.º (Exclusão de rendimentos com base na substância) da Diretiva (UE) 2022/2523.

¹⁹ V. artigo 28.º (Imposto complementar adicional) da Diretiva (UE) 2022/2523.

²⁰ V. artigo 20.º (Impostos abrangidos ajustados) da Diretiva (UE) 2022/2523.

²¹ V. artigo 28.º, n.º 3 da Diretiva (UE) 2022/2523.

²² Cfr. ANA PAULA DOURADO, “Pillar Two from the Perspective of the European Union” in *British Tax Review*, issue 5, 2022, [Em linha]. [Consult. 11 Maio 2023]. Disponível em WWW: <URL:https://ssrn.com/abstract=4287836>, pp. 573-600.

²³ Para tanto, as MNEs poderão se valer de um percentual fixo de 5% dos ativos corpóreos e dos custos salariais na jurisdição como um montante de exclusão dos rendimentos baseado na substância para cada entidade constituída em uma jurisdição (excluindo entidades de investimento) ou apurar um resultado efetivo por suas demonstrações financeiras para demonstrar que o lucro de atividades genuínas pode ser excluído do lucro líquido consolidado. O valor resultado da exclusão que for apurado é referido como “excesso de lucros” e sujeito à tributação complementar descritas nos itens seguintes.

imposto mínimo doméstico qualificado²⁴. É importante notar a preocupação do legislador na busca de salvaguardas para não ocorrer a dupla tributação da renda, viabilizando meios para as MNEs considerarem os créditos recolhidos em outras jurisdições.

Assim, diante de uma norma antiabuso específica, a Diretiva (UE) 2022/2523 direciona-se a uma mudança de comportamento nas MNEs que procuram reduzir a base de incidência de imposto corporativo e a fragmentação de suas atividades para não constituírem EE nas jurisdições de consumo com alta carga tributária, considerando que a alíquota mínima, invariavelmente, irá atingir todos os seus resultados consolidados do grupo empresarial.

Exemplificando, mesmo que se obtenha um favorável *tax ruling* em um determinado cantão na Suíça para aplicação de um benefício fiscal à matriz da MNE, os demais países poderão recalcular a taxa de imposto consolidado do grupo empresarial para impor um complemento em caso de não se tributar a carga fiscal mínima almejada pela Diretiva (UE) 2022/2523. Da mesma forma, mesmo que as MNEs criem meios para erosão da base em suas filiais nas diversas jurisdições fiscais ou mesmo evitem a criação de um EE na jurisdição de consumo, especial problema enfrentado pela economia digital, a Diretiva (UE) 2022/2523 concede os instrumentos normativos necessários para se reequilibrar, mesmo que parcialmente, os efeitos da crise de soberania recentemente experimentados.

No mesmo giro, a Diretiva (UE) 2022/2523 propõe uma exação com densidade normativa necessária a se atender o princípio da tipicidade, o que apresenta vantagens do ponto de vista de justiça material, em especial pela previsibilidade. No mesmo sentido, a Diretiva (UE) 2022/2523 considera importantes elementos que afastam eventuais distorções no apuramento do imposto complementar com o fim de se aproximar ao princípio da capacidade contributiva, como se verá com mais detalhes no próximo item.

²⁴ Em relação ao lucro líquido em que não há uma "contaminação" de resultados combinados entre as CFCs²⁴ (item 7) e ponto mais relevante para o presente estudo, é possível fazer um paralelo dessa medida com o GILTI, instituído pela reforma tributária norte-americana, a fim de demonstrar (simplificadamente) como se daria uma aplicação teórica da medida proposta pelo GloBE:

- a. (+) Rendimento total das CFCs
 - b. (-) 10% sobre os ativos tangíveis (genericamente) detidos pelas CFCs
 - c. (=) GILTI
 - d. Alíquota efetiva aplicável 13,125% (a alíquota é de 10,5%, mas o crédito permitido é de 80%, daí temos a alíquota efetiva de 13,125%)
 - e. Crédito de Imposto de renda pago no exterior é permitido, porém limitado à 80%.
- De modo simplificado, pode-se dizer que os lucros das subsidiárias estrangeiras (CFCs) de uma empresa americana seriam assim tributados:
- a. *Subpart F Income* (renda passiva) – 21%
 - b. *GILTI Income* – 13,125%
 - c. Lucro restante - correspondente ao 10% sobre ativos tangíveis – seriam isentos (*participation exemption* - §245A).

Assim, a renda suprimida pela baixa carga fiscal das subsidiárias CFC's seria objeto da tributação corporativa norte-americana em casos de alíquotas efetivas menores à alíquota indicada no item "b". Destarte, apenas o restante dos lucros se beneficia do regime de *participation exemption* (§245A) estabelecido pela reforma tributária norte-americana.

2.2. O princípio da capacidade contributiva e a regra matriz de incidência do IRC no internamento de uma norma antiabuso no ordenamento português

A evolução das discussões sobre a justificação dos impostos sobre a renda revela que sua finalidade é cobrir as despesas gerais do Estado, a ser distribuídas entre os contribuintes. Uma questão elementar de justiça fiscal impede que as despesas gerais do Estado sejam suportadas sem levar em conta a situação econômica de cada contribuinte. Assim, a CRP²⁵ reforça, em seus dispositivos, a imposição ao legislador ordinário para não aumentar desigualdades sociais ao decidir quem suportará as despesas gerais do Estado.

Daí surge a ideia de que aqueles que têm condições devem pagar os impostos na exata proporção de sua capacidade contributiva. Esse princípio é consagrado no artigo 104 da CRP, baseado especialmente na solidariedade concretizada quando todos contribuem para os custos da existência social de acordo com sua capacidade. Assim, a capacidade contributiva é reintroduzida na teoria das causas, não como fundamento principal da tributação, mas como reflexo dos valores da justiça e solidariedade no contexto tributário.

Os valores de solidariedade e justiça, incorporados no princípio da capacidade contributiva, são essenciais não apenas para a compreensão desse princípio, mas também para a própria relação jurídico-tributária. O princípio da capacidade contributiva permite uma nova abordagem da relação entre o Estado (como sujeito ativo da relação jurídico-tributária) e o indivíduo (como sujeito passivo), pois a imposição tributária é vista não apenas do ponto de vista do Estado, como um exercício de poder atribuído constitucionalmente, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como um dever de todos contribuírem para o financiamento das despesas públicas de acordo com sua capacidade contributiva.

Luis Eduardo Schoueri sustenta que a hipótese tributária (“fato gerador”) dos impostos deve ser uma manifestação adequada da capacidade contributiva dos contribuintes, rejeitando-se a ideia de uma hipótese tributária aplicável a um imposto que não reflita adequadamente seu conteúdo econômico²⁶. O primeiro momento para imposição fiscal refere-se à seleção, pela autoridade legislativa competente, de fatos que evidenciem sinais de riqueza, realizando assim a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, conforme estabelecido no princípio constitucional. Por outro lado, também é considerada capacidade contributiva, nesse segundo sentido, a distribuição do impacto tributário, de modo que os participantes do evento contribuam de acordo com a sua capacidade econômica²⁷.

²⁵ Cfr. artigos 9.º, 63.º e artigo 104.º da CRP.

²⁶ “O raciocínio é bastante simples, e o exemplo do condomínio é didático: se um morador não paga as contas de seu condomínio, seus vizinhos arcarão com aquilo que o inadimplente não paga. Os vizinhos têm todo o direito de esperar que aqueles que moram no imóvel dividam as despesas comuns. Se alguém não tem condições para tanto, é natural que se espere que se desfaça do imóvel, já que o futuro comprador haverá de ser alguém com condições de pagar o imposto que o inadimplente não assume. Ou seja: na medida que se vive em sociedade, aqueles que ostentam capacidade contributiva, objetivamente ostentada, devem pagar o imposto respectivo.” Cf. LUIS EDUARDO SCHOUEIRI, *Direito tributário*, 9. ed., São Paulo, Saraiva, 2019, p. 211.

²⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 30. ed., São Paulo, Saraiva Educação, 2019, p. 48.

Assim, uma vez identificada uma capacidade contributiva, na justa proporção indicada nos dois momentos indicados, é dever fundamental do contribuinte realizar o pagamento de uma parcela desse incremento patrimonial e de renda em favor do estado. Na eventual omissão no cumprimento de seu dever exacional, o custo público será repartido, inevitavelmente, por todos os demais contribuintes.

A identidade entre o conteúdo económico manifestado como expressão de riqueza deve ter íntima conexão o dever exacional de pagar o tributo. É imprescindível que o legislador busque eventos que demonstrem indícios de riqueza alinhando com a capacidade contributiva dos contribuintes, pois somente assim será possível distribuir a carga tributária de forma equitativa e em conformidade com o princípio da igualdade. No caso, o IRC possui relevante referência pela identificação do lucro líquido tributável como elemento central nas considerações sobre a adequação e proporção das imposições tributárias.

No contexto relativo à exação sobre a renda, muitos criticam o crescente aumento da tributação sobre o rendimento bruto dos contribuintes decorrente de novéis ações legislativas, sem considerar adequadamente os sinais de riqueza que servem como base para as autoridades tributárias. Isso compromete os princípios de justiça, certeza e segurança, que são essenciais para qualquer sistema jurídico que busque ser racional nas sociedades pós-modernas.

José Casalta Nabais propõe que, sempre que possível, o lucro líquido deve ser apurado de um resultado contabilístico na mais próxima expressão de um realismo²⁸, criticando as soluções normativas com desvios de realismo económico até mesmo para uma cláusula antiabusiva — artigo 38 da Lei Geral Tributária (LGT) —, como em situações de evitação de um EE. Assim, mesmo na difícil tarefa de se atribuir qual o valor gerado para se imputar o dever tributário sobre o rendimento de um EE, a norma antiabuso não pode se distanciar de um critério racional mais próximo da expressão de uma capacidade contributiva. Para tanto, o citado autor entende que a norma em tela (artigo 38 da LGT) não se presta para suplantar a lacuna deixada à economia digital, sendo mister investigar um elemento de conexão genuíno²⁹, o qual poderá ser impossível de se alcançar³⁰.

Deveras, ao se enfrentar o problema da partilha da tributação sobre o rendimento de MNEs, cujas atividades económicas são relacionadas a um cenário altamente complexo, não se pode desejar o realismo “ideal”, decorrente de um resultado contabilístico do lucro líquido tributável. Ademais, a norma objeto de uma ação antiabuso de planeamentos tributários “agressivos” deve responder objetivamente ao interesse de se afastar BEPS, mas sem perder de vista a disciplina geral da tributação sobre o rendimento em respeito à capacidade contributiva. No

²⁸ Cfr. artigos 11.º (1 e 3), 36.º (1 e 2), 38.º (1 e 2) e 39.º da Lei Geral Tributária (LGT).

²⁹ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, “A tributação das empresas pelo rendimento real”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LXII, Coimbra, 2019, p. 152.

³⁰ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, “A tributação das empresas pelo rendimento real”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LXII, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2019, p. 164.

mesmo giro, o próprio lucro líquido fiscal é um “mito”³¹, baseado em conceitos próprios, aproximações e distanciamentos com o Direito Contabil, sempre a pautar em uma inexatidão aceitável pela capacidade contributiva.

Considerando a potencial fragmentação das atividades em diversas jurisdições e a aplicação de planeamentos tributários internacionais, a atribuição de um resultado contabilístico de uma MNE deverá levar em consideração um conjunto de entidades relacionadas por propriedade ou controlo que permite a preparação das demonstrações financeiras consolidadas pelo controlador, aproximando-se, ao máximo, do lucro líquido tributável pelo IRC.³² Como não é possível imputar um dever de declaração às pessoas colectivas no nível internacional, impondo-se a demonstração de um resultado operacional e demonstrando-se o lucro líquido em cada jurisdição, e prover elementos (evidências) para o exame e fiscalização da sua regularidade, não é possível se chegar a tributação prevista pela regra matriz de incidência constitucional do IRC.

Assim, os obstáculos intransponíveis à tributação sobre seus rendimentos poderão ser contornados pela criação de uma ficção jurídica³³ e verificar se essa figura se aproxima da capacidade contributiva inculpada constitucionalmente no “mito” do lucro real. Reforce-se aqui que é um “mito” porque o lucro líquido fiscal nunca será preciso, o qual depende de estimativas, critérios e avaliações contabilísticas aceitáveis pelas normações nacionais ou internacionais (vg. *International Financial Reporting Standards* - IFRS) para se chegar à primazia da justiça fiscal. Ao importar os elementos escriturais contábeis, a norma fiscal se aproxima ao desejável resultado de uma MNE ao se levar em consideração princípios contabilísticos que se aproximam do realismo proposto pela norma fiscal do IRC, com seus ajustes (vg. valor justo, *impairment test* e interpretações com base na essência sobre a forma).

Se o próprio lucro real é uma “ficção”, a capacidade contributiva e renda realizada são os elementos fundamentais para se entender se a regra tributária do Pilar 2 se aproxima ou se distancia do artigo 104.º da CRP (rendimento real). Assim, a resposta multilateral ao atual desafio normativo de se buscar a tributação de MNE pelo Pilar 2 pode conflitar com os conceitos constitucionais do IRC ora abordados, atingindo-se, indevidamente, o património e causar confisco.³⁴

No cerne da norma antiabuso, é inevitável a pergunta se há justiça fiscal se um contribuinte português, atuante no mercado de retalho, se submete a um IRC com alíquota de 21% e uma MNE, com grande capacidade contributiva e explorando o mesmo mercado, poderá se valer de uma carga fiscal corporativa muito menor. Se o Estado atenderá à necessidade de toda a

³¹ Cfr. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica” in *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.

³² Cfr. artigo 3/3/a da Diretiva do Conselho relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais na União.

³³ JOSÉ CASALTA NABAIS, “A tributação das empresas pelo rendimento real”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LXII, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2019, p. 134.

³⁴ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, “A tributação das empresas pelo rendimento real”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LXII, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2019, p. 135.

coletividade, é de esperar que todos os seus membros participem da carga tributária de forma proporcional, solidária e universal. É nesse particular que ocorreu o desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva como critério para a justa distribuição da carga dos tributos.

A solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade, em atenção aos valores da justiça e da solidariedade. Os valores 'solidariedade' e 'justiça', presentes no princípio da capacidade contributiva, são fundamentais para a compreensão da relação jurídico-tributária, considerando o novo foco da relação Estado e indivíduo, seja protegendo eventuais vicissitudes de uma ação ou omissão do indivíduo contrária à disciplina normativa, seja como fator de proteção ao indivíduo contra arbítrios e violências do Estado.

No caso, verifica-se uma possibilidade de uma MNE se valer das fragmentações das regras tributárias internacionais para obter um status de tributação mais vantajoso, sem se fundamentar coerentemente em uma justificação para o desigual tratamento tributário, seja pelo prisma de sua capacidade económica, seja por outro critério pessoal para um tratamento fiscal favorável.

Se, por um lado, existe a possibilidade de uma regra antiabuso nivelar o plano de tributação pela imposição tributária às manifestações de capacidade contributiva de MNE em territórios de consumo, por outro, há uma acentuada tendência no sentido da personalização do imposto, em ordem a adequá-lo mais intimamente à capacidade contributiva individual de cada MNE.

Assim, a capacidade contributiva revelada pela MNE em país de consumo pode conter uma potencial manipulação das regras de apuramento do lucro líquido tributável na jurisdição portuguesa (BEPS), razão pela qual a Diretiva (UE) 2022/2523 busca uma radical alteração do sentido tradicionalmente conferido ao conceito de atribuição de lucro líquido consolidado e, indubitavelmente, uma quebra do valor dogmático sobre a tributação direta³⁵ para se chegar a uma regra prática de imposição exacional aos novos fenómenos económicos³⁶.

Se os impostos visam captar parcela da capacidade contributiva e se a hipótese legal para sua exigência é uma manifestação daquela capacidade, a base de cálculo, por coerência, mede a capacidade contributiva. É nesse sentido que a atribuição de rendimento por jurisdição (lucro líquido apurado por jurisdição) e com base nos resultados apurados pelas demonstrações financeiras consolidadas (comparação entre a imposto efetivo e o recolhido, demonstrando-se a subtributação), sob a perspetiva de um imposto incremental (GloBE), mostra-se alinhada à disciplina constitucional do rendimento real do art. 104.º da CRP.

Ademais, do ponto de vista da certeza do direito e da segurança jurídica, a Diretiva (UE) 2022/2523 se baseia em um forte limitador de subjetivismo (demonstração consolidada de

³⁵ Seu modelo de tributação poderá ser disruptivo ao ponto de se questionar se as regras de preços de transferência e o Princípio *Arm's Length* poderão ser postos em segundo plano pela fiscalização tributária, caso o sucesso na implementação do GloBE demonstre que a concentração de esforços nos planeamentos tributários de grandes MNEs, como base em uma norma antiabuso específica, traga incremento à coleta fiscal e menos esforço técnico de agentes fiscais nas jurisdições.

³⁶ V. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002. P. 245.

resultados do grupo MNE), protegendo a administração pública de discricionariedades (ou margem de livre apreciação) em razão do respeito às regras contábeis aplicáveis (considerando o IFRS e demais normações aplicáveis às demonstrações financeiras consolidadas), mesmo em matéria delicada e controversa de estimativas e interpretações contábeis.

Ana Paula Dourado defende que, mesmo tendo em conta as regras de exclusão da receita de “atividades genuínas”, potencialmente não aplicáveis a algumas MNEs, as regras relativas ao GloBE são compatíveis com o princípio da capacidade contributiva. Com base nisso, pode-se argumentar que o fato de as MNEs podem, teoricamente, pagar mais impostos em termos absolutos do que a entidade nacional, esse fato não constitui um tratamento desigual, conforme Tribunal de Justiça da União Europeia (Tesco-Global EU:C:2020:140)³⁷.

Pasquale Pistone, João Félix Pinto Nogueira, Betty Andrade e Alessandro Turina, por outro lado, entendem que o valor incremental da GloBE pode levantar questões do ponto de vista da tributação de base líquida e do princípio da capacidade contributiva³⁸. Para os citados autores, considerando que os objetivos perseguidos pelos sistemas contábil e tributário divergem, o desalinhamento das regras poderá conduzir a prejuízos aos contribuintes.³⁹

Assim, citam o exemplo de duas empresas-mãe comparáveis com duas subsidiárias estrangeiras (estabelecidas nas mesmas jurisdições) que podem ser objeto de tratamento diferente devido a uma mera diferença contábil na cálculo da base, nomeadamente porque uma é obrigada a seguir as IFRS e a outra a seguir o *General Accepted Accounting Principles* - GAAP locais (porque a primeira empresa está listada em bolsa de valores e a outra não, mesmo que ambas tenham a mesma capacidade contributiva, conforme determinado pelas regras dessa jurisdição).

³⁷ Para a citada autora, se o abuso pode ser uma justificação para a Diretiva, em regra, a aplicação desta última às entidades abrangidas exigiria, primeiramente, a demonstração do abuso caso a caso ou permitiria ao contribuinte refutar o abuso. Em vez disso, pode-se argumentar que a aplicação de um imposto complementar é justificada com base em um risco de evasão fiscal. Dessa forma, o propósito de combater o planeamento tributário “agressivo” e o abuso não exigiria a sua prova antecedente para a aplicação do GloBE. Cfr. ANA PAULA DOURADO, “Pillar Two from the Perspective of the European Union”, in *British Tax Review*, issue 5, 2022, [Em linha]. [Consult. 11 Maio 2023]. Disponível em WWW: <URL:https://ssrn.com/abstract=4287836>, pp. 573-600.

³⁸ Segundo os autores, que o lucro contábil reflete de forma transparente a posição financeira de uma empresa e sua capacidade de fazer uma contribuição mínima compensatória (fiscal) para a jurisdição em que opera (independentemente de ter sido considerado relevante para a determinação da capacidade da entidade para pagar impostos nessa jurisdição). Cfr. PASQUALE PISTORI, JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, BETTY ANDRADE E ALESSANDRO TURINA, *OECD - The OECD public consultation document 'Global anti-base erosion (GloBE) proposal - Pillar Two': An Assessment*, Amsterdã, Wolters Kluwer, 2019. [Em linha]. 21 Jan. 2021. [Consult. 18 janeiro 2023]. Disponível em WWW: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3644252>.

³⁹ No entanto, entendem que a política proposta pelo GloBE não se busca a capacidade contributiva de uma empresa, mas de evitar uma corrida ao fundo (*race to the bottom*) por meio do desencadeamento de uma forma de tributação mínima compensatória. Para tanto, defendem que utilizar o lucro contábil, com alguns ajustes mínimos, como base GloBE, podem não tratar diretamente da mensuração da capacidade contributiva da empresa, mas, sim, atender a propósitos não tributários (em alguns casos, fins regulatórios) ou antielísivos que sejam relevantes no desenho fiscal. Segundo os autores, aplicar a tributação em uma base bruta permitiria ultrapassar estas preocupações. Assim, sustentam que o lucro contábil reflete de forma transparente a posição financeira de uma empresa e sua capacidade de fazer uma contribuição mínima compensatória (fiscal) para a jurisdição em que opera (independentemente de ter sido considerado relevante para a determinação da capacidade da entidade para pagar impostos nessa jurisdição). Cf. PASQUALE PISTORI, JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, BETTY ANDRADE E ALESSANDRO TURINA, *OECD - The OECD public consultation document 'Global anti-base erosion (GloBE) proposal - Pillar Two': An Assessment*, Amsterdã, Wolters Kluwer, 2019. [Em linha]. 21 Jan. 2021. [Consult. 18 janeiro 2023]. Disponível em WWW: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3644252>.

Como se observa, a Diretiva (UE) 2022/2523, em seu artigo 14.º, baseia-se no apuramento do lucro líquido consolidado de uma MNE na consolidação da contabilidade financeira do grupo e a alocação de rendimentos por um critério adequado, conforme os ajustes dos artigos 15.º a 18.º da mesma norma. Nesse particular, é importante entender que, em primeiro lugar, os critérios, mensurações e evidenciações contabilísticas podem, de facto, se distanciar das regras fiscais em qualquer jurisdição, sendo natural e esperado que ocorram ajustes decorrentes da transposição da escrituração contábil para a fiscal, como o fazem no apuramento do IRC em Portugal e no resto dos países com sistema de parcial dependência de apuramento.

Ao se basear em estimativas e critérios normativos para uma “fotografia” ideal daquela entidade, a consolidação baseada no Direito Contábil se alinha a um apuramento do rendimento real, mas se antecipando situações que ainda não ocorreram para se evidenciar a melhor expressão patrimonial e económica da entidade, com base em estimativas e critérios fundados em elementos futuros, ainda não realizados (concretizados)⁴⁰.

Destaque-se que os ajustes contábeis se evidenciam em estimativas que, cedo ou tarde, tornar-se-ão fatos concretos e materiais para a incidência tributária (princípio da realização), como é o caso de estimativas de depreciação, perdas de créditos de devedores duvidosos e contrato de performance de clientes. Embora a expressão de ajustes de saldos e contas contábeis seja algo esperado, há uma evidente antecipação de resultados fiscalmente relevantes pela norma contábil para a melhor evidenciação financeira e patrimonial de uma entidade, o que não se mostra, para o tratamento de uma norma antiabuso, algo censurável como um critério ilegítimo de expressão da capacidade contributiva de uma MNE.

O Direito Fiscal possui uma preocupação de direcionar sua incidência a valor de custo de aquisição (não atualizado a valor presente), considerando o princípio da realização do rendimento como gatilho para incidência do IRC⁴¹. No entanto, o descolamento entre o valor de custo (fiscal) e mercado (contábil), necessitando-se expurgar as estimativas (antecipação de resultados) em atenção ao princípio da realização, não se mostra como fator suficiente para impingir como inconstitucional o internamento do Pilar 2, como norma antiabuso específica, como violadora do princípio da capacidade contributiva.

Considerando que as demonstrações financeiras consolidadas pelo grupo MNEs é alvo de um dever instrumental já institucionalizado (Declaração País a País), a necessidade de ajustes em subcontas de controle entre os lançamentos contábeis e fiscais, dependendo do porte do grupo, imporá a apuração de milhares de controles de subcontas contábeis, o que tornará a exação

⁴⁰ Cfr. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”, in *Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*, V. 1, São Paulo: Dialética, 2010.

⁴¹ “Desde logo, importa assinalar que o resultado contabilístico e o resultado fiscal se reportam a realidades que não coincidem inteiramente ou são determinados de maneira algo diferente, em virtude de haver diferença entre patrimónios para a contabilidade e para a fiscalidade decorrente da aplicação territorial de regras jurídicas fiscais e da necessidade de evitar ou atenuar a dupla tributação jurídica e/ou económica. A que acresce a preocupação em a tributação atingir apenas os rendimentos e ganhos e gastos e perdas que se encontrem realizados, atento o peso que o princípio da realização não pode deixar de ter no direito fiscal. Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “A tributação das empresas pelo rendimento real”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LXII, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2019, P. 129.

complementar altamente complexa ou, até mesmo, impraticável. Por outro lado, abandonar o sistema de apuramento contábil apenas por conta de os resultados contabilísticos anteciparem os fatos fiscalmente relevantes pode não ser razoável em vista da preocupação da Diretiva (UE) 2022/2523 para se adequar a carga fiscal complementar ao mais próximo possível da capacidade contributiva individual de cada MNE.

Deveras, não se mostra consistente a insurreição como infração direta ao princípio da capacidade contributiva se coexistir dois critérios de apuramento do lucro líquido (IFRS e GAAP) para a Diretiva (UE) 2022/2523 ou a existência de um *discrímén* ilegítimo entre residentes e não residentes. Por seu turno, a outra solução normativa posta ao debate (a tributação direta por uma DTS sobre um percentual do rendimento bruto), pode ter ganhos de simplificação normativa e investigação fiscal, mas tornará o alvo da tributação (base de cálculo) muito longe da verdadeira expressão da capacidade contributiva (lucro líquido), impondo-se uma violação direta ao citado princípio ao não se operar meios para afastar a dupla tributação da renda, como propõe o GloBE. Em relação à DST, incidente sobre a receita de venda de bens e serviços, vale aqui repisar a relevante preocupação indicada no item 2 supra no sentido de as MNEs repassarem o seu custo diretamente ao consumidor, o qual, ao final, “pagará a conta” pelo BEPS, fenómeno este que permanecerá intacto nas operações internacionais sem uma norma antiabuso específica como efeito dissuasor de planeamentos tributários “agressivos”.

Em um segundo ponto, destaque para a função principal das cláusulas antiabuso específicas: nivelar o plano tributário à luz do princípio da capacidade contributiva, valendo-se de critérios justos e preexistentes para imposição de uma ficção jurídica (rateio do imposto incremental inferior ao percentual mínimo de 15%), sem criar um *discrímén* ilegítimo entre residentes e não residentes. É nesse cenário que se insere o GloBE.

Assim, é digno de nota o entendimento jurisprudencial assentado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em termos gerais, que uma eventual vantagem fiscal resultante da fiscalidade pouco elevada a que estão sujeitos no Estado-Membro em que estão estabelecidos não pode servir a outro Estado-Membro para justificar um tratamento fiscal menos favorável dos destinatários dos serviços estabelecidos neste último Estado. Essas cobranças fiscais compensatórias atentam contra os próprios fundamentos do mercado interno (C-249/97).

É necessário esclarecer que a Diretiva (UE) 2022/2523 alinha uma situação já desigual (MNE subtributada) para criar um plano de nivelamento como uma verdadeira cláusula antiabuso de um planeamento “agressivo”, mas sua extensão é no âmbito de todos os membros da UE e não apenas de um Estado-membro, o que esvazia eventual argumento de violação ao princípio da não discriminação. É nesse mesmo sentido o processo C-439/97 do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que definiu que um tratamento diverso para um residente austríaco, no âmbito de uma cláusula antiabuso.

Por outro lado, em outro processo sobre tratamento diferenciado proposto por um estado-membro, o precedente prolatado no Processo C-422/01 veda um tratamento diferente a um

contribuinte apenas por uma característica específica, como, no caso do GloBE, incidir apenas para MNE com rendimentos consolidados acima de 750 milhões de euros anuais. No entanto, no caso da Diretiva (UE) 2022/2523, ao se escolher MNE com faturação anual acima de 750 milhões de euros, mostra-se aplicável uma diferenciação pela própria condição especial desses contribuintes com o acesso a estruturas societárias e tributárias complexas para aplicação de planeamentos tributários em comparação com os demais residentes domésticos, não existindo uma violação direta à isonomia.

Por fim, não se poderia deixar de citar o precedente do Processo C-318/10 do mesmo tribunal, relativo à repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros com base na proporcionalidade e a aplicação ponderada de uma norma antielisiva em operações *crossborder*. Embora se trate de um precedente aplicado em uma relação bilateral de limitação da dedutibilidade fiscal para se evitar abuso, a ausência de segurança jurídica por não existir regras claras, precisas e previsíveis, tornaram a medida julgada incompatível com o direito comunitário. Assim, embora a Diretiva (UE) 2022/2523 trate de um tema complexo, suas previsões normativas se alinham com a necessária segurança jurídica no tratamento em questão, especialmente ao se visitar a densidade normativa proposta pelo citado texto e a existência de regimentos específicos para evitar dupla tributação ou incidência indevidas em desacordo com o espírito normativo esculpido em seu preâmbulo.

3. Conclusão

A Diretiva (UE) 2022/2523 do Conselho Europeu relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais busca condicionar uma legitimidade à exação sob a perspectiva específica do Direito Tributário Internacional, fundada no dever fundamental dos contribuintes de pagar tributos e os princípios próprios da tributação do rendimento, o que envolve não apenas a segurança jurídica, mas também a capacidade contributiva e a isonomia.

A intenção da Diretiva é desencorajar a transferência de lucros das MNEs e o correspondente planeamento fiscal “agressivo” por meio da criação de meios para se tributar o rendimento alvo de uma erosão na base tributária e subtributado em razão da fragmentação das atividades das MNEs nas jurisdições de consumo, impondo-se uma carga fiscal mínima que poderá ser alvo de tributação nas jurisdições exploradas comercialmente por esses grupos empresariais.

Não há como se negar a existência de uma legitimidade para a norma antiabuso específica do GloBE, em território português, ao se verificar a manifestação de uma capacidade contributiva de um contribuinte local, sujeito ao IRC sob alíquota de 21%, e uma MNE que poderá estar agraciada por uma inexistência de coleta de imposto de renda corporativo ou por uma coleta muito reduzida por conta de BEPS.

Afastar a tributação implica deixar de lado uma manifestação de riqueza. Como justificar que a riqueza manifestada no primeiro caso seja tributada, enquanto no segundo caso não haveria

tributação? Privilegiar a segunda conduta implicaria incentivo inaceitável a conduta de um planeamento tributário “agressivo”. Assim, a Diretiva (UE) 2022/2523 não representa um desvio lógico ao regime geral segundo o qual a mesma pessoa que tem capacidade contributiva em relação ao dado tributo suporta seu ônus financeiro.

Ao longo dos anos, as jurisdições travam uma luta com as MNEs de grande porte contra estratégias de subtributação da renda corporativa, especialmente pela erosão da base tributável e a evitação da criação de estabelecimentos estáveis na jurisdição de consumo. A diretiva (UE) 2022/2523 visa reequilibrar os efeitos da crise de soberania, permitindo que os países recalcularem a taxa de imposto de renda corporativo consolidado de um grupo empresarial para impor um complemento caso a carga fiscal mínima não seja alcançada.

A norma antiabuso proposta pela Diretiva (UE) 2022/2523 visa evitar práticas agressivas de planeamento tributário e garantir uma distribuição justa da carga tributária em conformidade com o princípio da capacidade contributiva. Como norma antiabuso, o GloBe alinha-se à perspectiva de distribuir equitativamente a carga tributária proposta pelo princípio da capacidade contributiva, levando em consideração o lucro líquido tributável como elemento central da exação sobre a renda corporativa.

A tributação de MNEs enfrenta desafios devido à fragmentação das atividades em várias jurisdições, mas a norma fiscal se aproxima do lucro líquido tributável ao importar elementos contábeis e princípios contábeis que se aproximem do realismo proposto pela norma fiscal do IRC. A Diretiva (UE) 2022/2523 propõe a atribuição de lucro líquido consolidado por jurisdição e com base nas demonstrações financeiras consolidadas, alinhando-se à disciplina constitucional do rendimento real. O lucro líquido contábil é uma aproximação aceitável da capacidade contributiva na aplicação de uma norma antiabuso, mesmo que baseado em estimativas, critérios contábeis e ajustes fiscais. Assim, estará atendido o princípio da capacidade contributiva, consagrado na Constituição Portuguesa, que visa garantir que as despesas gerais do Estado sejam suportadas levando em conta a situação econômica de cada contribuinte. A capacidade contributiva é uma reflexão dos valores de justiça e solidariedade no contexto tributário e permite uma nova abordagem da relação entre o Estado e o contribuinte.

A Diretiva (UE) 2022/2523 busca limitar o subjetivismo como norma antiabuso em favor das jurisdições de consumo. De um lado, protege a administração tributária de artifícios elusivos de MNEs de grande porte focadas no mercado de consumo, e, de outro, promove a certeza do direito e a segurança jurídica aos jurisdicionados, mesmo que pautada em complexidade e relevantes custos de conformidade fiscal.

Como se observa, ao se basear em resultados contabilísticos já apurados pelas MNEs e consolidados em outros deveres instrumentais, trata-se de uma solução ponderada que visa mitigar o risco de eventual injustiça provocada pela ausência de predeterminação de critérios de distribuição de receitas tributárias, conducentes à indesejável adoção de DST, com a fixação de alíquotas arbitrárias, unilateralmente, por jurisdições interessadas em tributar o lucro de

MNE e se afastando de um percentual realista de lucro líquido no caso concreto, ou seja, impondo-se uma tributação desconforme com a capacidade contributiva e com o próprio conceito de renda.

Se as jurisdições se basearem nas regras de compensação dos tributos recolhidos na sistemática da Diretiva (UE) 2022/2523, a fim de se evitar a dupla tributação, assim como aplicar-se a exclusão de atividades genuínas de seu escopo, há elementos adicionais para se defender que seu alvo está alinhado ao Princípio da Capacidade Contributiva.

No entanto, os instrumentos de compensação de impostos pagos nas jurisdições e o exercício de competência tributária concorrente pelo modelo GloBE podem evoluir em discussões sobre a sua complexa operacionalização, evidenciando preocupações das MNEs para o risco de disputas com e entre jurisdições. Ainda é cedo para se afirmar se o modelo GloBE se tornará um instrumento relevante em favor da luta internacional contra BEPS, mas, considerando a experiência norte-americana (BEAT), possui potencial para ser um fator adicional de convergência entre os interesses de expansão económica internacional e justiça fiscal.

Referências bibliográficas

ALMEIDA, CARLOS OTÁVIO FERREIRA DE / PINTO, RODRIGO ALEXANDRE LAZARO, *Common Reporting Standard - A Ampliação dos Poderes da Administração Tributária sobre Controladores de Entidades Estrangeiras*, São Paulo, IBDT, 2022

DINIS, DIOGO GONÇALVES / RAMOS, DIOGO ORTIGÃO / MARQUES, TIAGO GONÇALVES, *Assessing the wider impact of Portugal's 'Netflix tax'* [Em linha]. 13 Jan. 2021. [Consult. 11 Maio 2023]. Disponível em WWW: <URL:https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a7jm8p1cth1zsybksg/assessing-the-wider-impact-of-portugals-netflix-tax>

DOURADO, ANA PAULA, "Pillar Two from the Perspective of the European Union", in *British Tax Review, issue 5, 2022*, [Em linha]. [Consult. 11 Maio 2023]. Disponível em WWW: <URL:https://ssrn.com/abstract=4287836>, pp. 573-600

GAMITO, CONCEIÇÃO / MOTA, TERESA TEIXEIRA, *'Netflix tax' is coming to Portugal* [Em linha]. 21 Jan. 2021. [Consult. 18 janeiro 2023]. Disponível em WWW: <URL:https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a7jm8p1cth20o0v2tc/netflix-tax-is-coming-to-portugal>

LIMA, GUILHERME LARANJEIRA, *A Tributação do Mercado Digital. O Segundo Pilar de Tributação da OCDE/G20*. Porto, Faculdade de Direito da Escola do Porto, 2022, Dissertação de Mestrado.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, "A erosão das bases tributárias das sociedades", Coimbra, Universidade de Coimbra, [S.l.]: [s.n.], 2018, pp. 291-348

NABAIS, JOSÉ CASALTA, "A tributação das empresas pelo rendimento real", in *Boletim de Ciências Económicas*, v. LXII, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2019, pp. 121-177

NABAIS, JOSÉ CASALTA / COURINHA, GUSTAVO LOPES, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. [S.l.]: [s.n.], Coimbra, Universidade de Coimbra, 2019, pp. 1521-1531

NABAIS, JOSÉ CASALTA, "Que sistema fiscal para o século XXI?", in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, v. 95, t. 1, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2019

NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, "Digitalização da economia e tributação: Em busca do rationale de uma intervenção estatal", in *Tributação Internacional e Digitalização da Economia*, Sérgio André Rocha (ed), ISBN: 978-65-5932-272-5, Minas Gerais, Casa do Direito, 2022, pp. 137-160

OCDE. *New OECD data highlight multinational tax avoidance risks and the need for swift implementation of international reform*, [Em linha]. 21 Jan. 2021. [Consult. 18 janeiro 2023]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.oecd.org/tax/beps/new-oecd-data-highlight-multinational-tax-avoidance-risks-and-the-need-for-swift-implementation-of-international-reform.htm>>

OCDE. *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") - Pillar Two*, [Em linha]. 21 Jan. 2021. [Consult. 18 janeiro 2023]. Disponível em WWW: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>>

OCDE. *Revenue impact of international tax reform better than expected*, [Em linha]. 21 Jan. 2021. [Consult. 18 janeiro 2023]. Disponível em WWW: <<https://www.oecd.org/newsroom/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm>>

PINTO, RODRIGO ALEXANDRE LAZARO, "Controvérsias sobre a política fiscal internacional pós-BEPS", in *Revista Tributária e Finanças Públicas*, n. 133, São Paulo, Academia Brasileira de Direito Tributário, 2019, pp. 145-170

PINTO, RODRIGO ALEXANDRE LAZARO, "BEPS 2.0 - breves considerações sobre a Abordagem Unificada proposta pela OCDE", in *Revista Tributária e Finanças Públicas*, n. 146, São Paulo, Academia Brasileira de Direito Tributário, 2021, pp. 205-224

PISTORI, PASQUALE / NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO / ANDRADE, BETTY / TURINA, ALESSANDRO, *OECD - The OECD public consultation document 'Global anti-base erosion (GloBE) proposal - Pillar Two': An Assessment*, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2019. [Em linha]. 21 Jan. 2021. [Consult. 18 janeiro 2023]. Disponível em WWW: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3644252>

SCHOUERI, LUÍS EDUARDO, "O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica", in *Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*, V. 1, São Paulo, Dialética, 2010, pp. 241-264

SCHOUEIRI, LUÍS EDUARDO, *Direito tributário*, 9. ed., São Paulo, Saraiva, 2019

XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002

Legislação

UNIÃO EUROPEIA. PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO. Diretiva n.º 2022/2523 de 15 Dez. 2023

UNIÃO EUROPEIA. PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO. Diretiva n.º 2010/13/UE de 10 Mar. 2010

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia. *Processo C-249/97 - Gruber*, 14 de Setembro de 1999, Gabriele Gruber contra Silhouette International Schmied GmbH & Co. KG., em

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44683&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1337> (18.01.2023)

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Sexta Secção). *Processo C-439/97 - Sandoz*, 14 de Outubro de 1999, Sandoz GmbH contra Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, em

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44789&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1571> (18.01.2023)

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Quinta Secção). *Processo C-422/01*, 26 de Junho de 2003, Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) e Ola Ramstedt contra Riksskatteverket, em

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48456&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1743> (18.01.2023)

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Primeira Secção). *Processo C-318/10*

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 5 de julho de 2012. *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) contra État belge*. em

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124747&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2202> (18.01.2023)

(texto submetido a 6.03.2023 e aceite para publicação a 12.05.2023)