

## JUSTIÇA FISCAL NO SÉCULO XXI

### TAX JUSTICE IN THE 21ST CENTURY

**Glória TEIXEIRA**

Faculdade de Direito da Universidade do Porto  
[gteixeira@up.pt](mailto:gteixeira@up.pt)

**Rômulo SANTANA**

Faculdade de Direito da Universidade do Porto  
[romulopsantana@gmail.com](mailto:romulopsantana@gmail.com)

#### Resumo

As sociedades atuais vivem momento de aceleração histórica proporcionado pelo fenômeno da globalização das economias, potencializado pelo processo de digitalização e surgimento de novas tecnologias, sobremaneira na pandemia. Os sistemas fiscais não estão imunes a estas mudanças, em que se mostra necessário enfrentar os desafios do presente com instrumentos válidos e eficientes. Os movimentos de bens, capitais e serviços proporcionam liberdade de investir e transacionar em qualquer lugar do globo, sem deslocamento e através de cliques em dispositivos eletrônicos. Por outro lado, a tributação do consumo, apresentado como melhor candidato para enfrentar uma sociedade cada vez mais móvel e informada, também não resolve o problema da tributação efetiva das transações eletrônicas que escapam às redes nacionais e, portanto, não se resumem a um mesmo espaço territorial físico. Com isso, de suma importância a crescente necessidade de tributar de modo eficiente e real o rendimento global dos contribuintes, atenuando a fraude e o abuso fiscais e evitando o uso de presunções enquanto elementos que comprometem a segurança e a racionalidade de qualquer sistema fiscal. No contexto de justiça fiscal no século XXI, importa privilegiar os princípios da transparência, neutralidade, simplicidade e não-discriminação em detrimento dos princípios da progressividade ou equidade vertical. Considerando ainda a alteração da relação entre administração fiscal e contribuinte, que passa de subordinação para colaboração, transformando aquela em receptora das receitas fiscais para construção de sociedades modernas através de serviços públicos eficientes e capacitados para enfrentar os desafios do novo milênio, releva fazer breve análise acerca da legitimidade da Diretiva sobre a tributação mínima das multinacionais e da contribuição de solidariedade temporária (CST) portuguesa para tributação sobre lucros extraordinários ou inesperados (*windfall profit tax*). Trata-se de pesquisa dogmática ou instrumental, com importante viés sóciojurídico. O método de pesquisa é bibliográfico e documental. O tipo de pesquisa é de coleta e de análise de dados. O método de abordagem é primordialmente por dedução, ainda que se utilize da indução diante da compreensão do Direito enquanto fato social.

**Palavras-chave:** Princípio da transparência; Neutralidade fiscal; Cooperação administrativa; Tributação mínima; Lucros inesperados

#### Abstract

Current societies are experiencing a moment of historic acceleration provided by the phenomenon of the globalization of economies, enhanced by the digitalization process and the emergence of new technologies, especially in the pandemic. Tax systems are not immune to these changes, in which it is necessary to face the challenges of the present with valid and efficient instruments. The movement of goods, capital and services provides the freedom to invest and transact anywhere in the world, without moving around and through clicks on electronic devices. On the other hand, consumer taxation, presented as the best candidate to face an increasingly mobile and informed society, also does not solve the problem of effective taxation of electronic transactions that escape national networks and, therefore, do not boil down to the same space physical territorial. Therefore, the growing need to efficiently and effectively tax the global income of taxpayers is of paramount importance, mitigating tax fraud and abuse and avoiding the use of presumptions as elements that compromise the security and rationality of any tax system. In the context of tax justice in the 21st century, it is important to privilege the principles of transparency, neutrality, simplicity and non-discrimination to the

detriment of the principles of progressivity or vertical equity. Also considering the change in the relationship between the tax administration and the taxpayer, which changes from subordination to collaboration, transforming the former into a recipient of tax revenues for the construction of modern societies through efficient and qualified public services to face the challenges of the new millennium, it is important to make a brief analysis about the legitimacy of the Directive on the minimum taxation of multinationals and the Portuguese temporary solidarity contribution (CST) for taxation on extraordinary or unexpected profits (windfall profit tax). It is dogmatic or instrumental research, with an important socio-legal bias. The research method is bibliographic and documentary. The type of research is data collection and analysis. The method of approach is primarily by deduction, although it uses induction in view of the understanding of Law as a social fact.

**Keywords:** Principle of transparency; Tax neutrality; Administrative cooperation; Minimum taxation; Windfall profits

## 1- Introdução

O presente trabalho tem o intuito de contribuir acerca da importante temática da justiça fiscal, diante dos desenvolvimentos econômicos ocorridos nos últimos anos, em processo de globalização que se acelerou sobremaneira durante a pandemia, diante do pujante processo de digitalização e emergência de novas tecnologias.

Inicialmente, faz-se breve análise principiológica com vistas a identificar o norte de atuação que as autoridades tributárias devem se basear para proporcionar sistemas fiscais mais eficientes, com utilização de instrumentos válidos para enfrentar os desafios originários do atual estágio de desenvolvimento das economias, baseados em atores que não se limitam a um mesmo espaço territorial físico, em detrimento do conceito tradicional de soberania.

Em seguida, objetiva-se verificar a legitimidade de duas das mais recentes normas jurídicas que tentam refletir o contexto em análise: a Diretiva (UE) 2022/2523 sobre tributação mínima global de grandes empresas multinacionais e a Lei 24-B/2022, que institui contribuição de solidariedade temporária (CST) portuguesa alinhado ao Regulamento (EU) 2022/1854, em resposta à escalada inflacionária nos preços de energia e distribuição alimentar provocados pela pandemia e a guerra na Ucrânia.

Em relação à metodologia, trata-se de pesquisa dogmática ou instrumental, com importante viés sócio-jurídico. O método de pesquisa é ao mesmo tempo bibliográfico e documental, através de levantamento de informações e conhecimentos acerca do tema a partir de diferentes materiais já publicados, analisando a literatura existente e os textos normativos e regulatórios propostos. Com isto, a técnica de pesquisa será de coleta e de análise de dados, em que a documentação será indireta, pois não se propõe neste estudo fazer pesquisa de campo, de laboratório ou elaboração de entrevistas tampouco questionários.

O método de abordagem é primordialmente por dedução, pois que dialoga entre o estado da arte acerca das dificuldades existentes para uma tributação eficiente e a necessidade de superação do paradigma de soberania e individualidade dos Estados para uma perspectiva colaborativa e cooperativa. Não sendo pesquisa empírica, mas baseada no racionalismo, não se pode descurar, entretanto, do método de indução, abrindo-se espaço ao conhecimento adquirido para deliberar acerca das proposituras em exame.

## 2 – Princípios para Tributação Justa

Os impostos financiam serviços públicos essenciais como saúde, educação e segurança pública. Todavia, os Estados são cada vez mais pressionados a garantir direitos dos cidadãos, como redução das pobreza e desigualdades, bem como proporcionar a sustentabilidade da sociedade de forma globalizada, a exemplo da proteção ao meio ambiente através da diferenciação de tributação sobre atividades poluentes. Assim, importa garantir que os recursos arrecadados sejam bem geridos e eficientes para atender às necessidades da população.

Por outro lado, os sistemas fiscais são pressionados por formas de atuação mais eficientes. Isso porque movimentos de bens, capitais e serviços proporcionam liberdade de investir e transacionar em qualquer lugar do globo. Inclusive, a tributação do consumo escapa às redes nacionais<sup>45</sup>, pois não se resume a um mesmo espaço territorial físico diante de transações eletrônicas em uma sociedade cada vez mais móvel e informada.

Sem negligenciar outros importantes princípios fiscais, para privilegiar tributação justa destacam-se os princípios da transparência, neutralidade, simplicidade e não-discriminação em detrimento dos princípios da progressividade ou equidade vertical. Em verdade, a experiência comparada tem demonstrado que a progressividade não proporciona efetivamente diminuição de desigualdades entre os contribuintes, causando efeitos discriminatórios em razão da impossibilidade de destinação de recursos em matérias específicas<sup>46</sup>. Por isso, uma tributação progressiva pode ser injusta, pois desincentiva o trabalho e o investimento e concentra a riqueza nas mãos do Estado, prejudicando a sociedade como um todo.

Acerca da neutralidade, os impostos devem buscar igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado, sendo preferível neutralidade à equidade, visto que distorcem a economia se são usados para influenciar os comportamentos (Teixeira, 2019, p. 51). A não-discriminação implica tratar igualmente o que é igual ou diferentemente o que é diferente, garantindo justiça e equilíbrio na tributação para todos (ibidem, p. 55).

Sobre transparência, o objetivo deve ser reduzir ao mínimo situações de exceção, com vistas a serem abolidas hipóteses de isenção e benefícios fiscais casuísticos. Assim, aumenta a *accountability* dos governos, previne o desperdício e gera maior aceitação às normas (ibidem, p. 60). Já a simplicidade significa que as leis fiscais devem ser claras, objetivas e fáceis de entender, visto que a complexidade prejudica a eficiência, aumenta a burocracia e os riscos de erro e corrupção (ibidem, pp. 62-63).

Em uma nova era de tributação, a relação entre o fisco e os contribuintes muda de subordinação para colaboração, enquanto que a relação entre os Estados não representa somente concorrência, mas

---

<sup>45</sup> Trata-se de uma das grandes preocupações do legislador europeu, diante do mercado único que garante a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais entre os Estados-membros, o que justifica o objetivo de harmonização do sistema do imposto sobre valor agregado para proporcionar maior eficiência.

<sup>46</sup> Para mais informações, v. Teixeira, 2019, pp. 53-55.

também dá espaço à cooperação, passando de bilateralismo para multilateralismo (Dourado, 2020, pp. 27-29). Neste contexto, a visão clássica de soberania absoluta, ligada umbilicalmente à ideia de Estado Nacional e inerente à própria natureza do Estado, não se configura como a mais apropriada.

Diante do desenvolvimento socioeconômico dos Estados, da necessidade de propiciar trocas comerciais, de informações e promover ambientes de livre circulação, bem como de desenvolver mecanismos de combate a ilicitudes, inclusive na seara fiscal, dá-se espaço a blocos regionais de poder, em que se destaca, pela longevidade, integração e êxito em suas políticas, o caso da União Europeia.

Desse modo, o prisma de análise passa ao plano supranacional e assume uma visão de exercício paralelo e com vias de integração, concluindo-se pela mudança de fronteiras da soberania, de puramente territoriais para essencialmente funcionais (Ribeiro, 2019, p. 23).

Assim, sendo as autoridades fiscais vistas como destinatárias das receitas para a construção de sociedades modernas com serviços públicos eficientes e capazes de enfrentar os desafios do novo milênio, analisam-se duas normas jurídicas de relevo recentemente inseridas nesta perspectiva. Primeiramente, a União Europeia introduziu a Diretiva (UE) 2022/2523 para aplicar uma taxa de imposto global mínima de 15% sobre os lucros de multinacionais e grandes empresas nacionais, como parte da reforma tributária internacional acordada pela OCDE/G20 sobre BEPS.

Em seguida, introduziu-se o Regulamento (UE) 2022/1854, que deu origem à Lei 24-B/2022 em Portugal, que tem como intuito a cobrança de contribuição solidária temporária (CST) incidente sobre lucros inesperados das empresas dos setores de energia e distribuição alimentar para lidar com as pressões inflacionárias causadas pela guerra na Ucrânia e pela pandemia.

### **3 – Desafios da Tributação na Era Digital**

Diante do cenário de aproximação entre os países considerando a intangibilidade dos meios informáticos para desenvolvimento de negócios, também há que serem estabelecidas premissas em relação à tributação na era digital, em que enfrenta o desafio de identificar as transações eletrônicas e tributá-las adequadamente.

Nesta seara, a fraude e o abuso fiscais se mostram como problemáticos, pois as redes nacionais necessitam de auxílio externo e cooperação internacional para acompanhar as transações que ocorrem fora do respectivo território. Releva neste âmbito a troca de informações fiscais como estratégia global com recurso a mecanismos de integração, cooperação administrativa e assistência mútua, sobremaneira em sua modalidade automática<sup>47</sup>.

Por sua vez, em homenagem ao princípio da transparência, considerando que a fiscalidade e sua boa governança constituem fatores para analisar a competitividade dos Estados enquadrada no contexto

---

<sup>47</sup> Para mais informações sobre troca de informações fiscais, normas europeias e portuguesas aplicadas, bem como a primazia da troca automática, v. Durão, 2017, pp. 29-91.

de globalização, importa igualmente combater o sigilo como elemento a ser eliminado ou ao menos atenuado para proporcionar equidade na cobrança de impostos. Os paraísos fiscais potenciam a erosão das bases tributárias e motivação para formulação de planejamento fiscal abusivo, sendo desafio ainda inconclusivo, mas paulatinamente potenciado<sup>48</sup>.

Ainda há que se destacar a necessidade de revisão de conceito fundamental do Direito Fiscal, qual seja, *estabelecimento estável*. Esta figura clássica aparentemente se encontra inadequada face ao fenômeno da digitalização, sendo objeto de discussões e inclusive propostas feitas por entidades supranacionais (com destaque para a OCDE e a União Europeia) com vistas à formulação alternativa para o conceito que seja adequado à era digital<sup>49</sup>.

Por fim, ressalte-se a importância da utilização de tecnologia de ponta para monitorar as transações eletrônicas e identificar a fonte da renda, devendo ser esta segura e eficiente para proteger a privacidade dos contribuintes, ao passo que se deve igualmente buscar um equilíbrio de poder entre os Estados acerca do poder de tributar tais transações na medida de sua participação, sendo essencial não perder de vista proporcionar mecanismos eficientes para garantir a capacidade de fiscalizar e cobrar o cumprimento das normas fiscais às empresas multinacionais<sup>50</sup>.

#### 4 – Tributação Mínima Global

Neste âmbito, toma-se como premissa básica a importância crescente de tributar de modo eficiente e real o rendimento global dos contribuintes, sobremaneira das multinacionais, em face da concorrência fiscal de Estados diante da livre circulação de capitais, dispostos a diminuir sua carga tributária para atração de investimento, com ou sem estabelecimento estável, e residentes (Dourado, 2020, p. 27). Junto ao aumento da arrecadação, atenua-se a fraude e o abuso fiscais e evita-se o uso de presunções<sup>51</sup> enquanto elementos que comprometem a segurança e a racionalidade de qualquer sistema fiscal.

Neste contexto, destaca-se o Pilar Dois da reforma em matéria de tributação internacional acordada em 08/10/2021 pelo Quadro Inclusivo da OCDE/G20 sobre BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)<sup>52</sup>, em

---

<sup>48</sup> Acerca do embate entre sigilo e princípio da transparência e suas consequências, v. Nunes, 2020, pp. 34-47.

<sup>49</sup> Destaque-se, nesta matéria, a descrição das propostas internacionais feita por Alves, 2020, pp. 22-44. Neste trabalho, resta ainda destacável as palavras do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, António Mendonça Mendes, na *Conferência sobre os Desafios da fiscalidade em 2019*, em Lisboa: “A solução para a tributação da economia digital deve ser uma solução global e não individual de cada Estado (...) É preciso encontrar no conceito de estabelecimento estável um nexo para o facto tributário, que não tem de ser necessariamente a ver com o local, para que se possa fazer a tributação do rendimento”.

<sup>50</sup> Sobre a criação de valor pelas multinacionais, atualização do conceito de estabelecimento estável e principais características dos negócios digitais, v. Cardoso, 2020, pp. 12-19.

<sup>51</sup> Método que se distancia da verdade real e material que deve perpassar a atividade arrecadatória, em respeito aos princípios da equidade e capacidade contributiva.

<sup>52</sup> Neste contexto, quase 140 países chegaram a um acordo histórico sobre a reforma da tributação internacional, bem como sobre um plano de execução pormenorizado. Além do Pilar Dois objeto deste estudo, o Pilar Um abrange o novo sistema de atribuição dos direitos de tributação sobre as maiores empresas multinacionais às jurisdições onde são obtidos os lucros, que ainda se encontra em fase de negociação.

que se chegou à taxa mínima efetiva de imposto de 15% sobre os lucros das organizações com volume de negócios anual combinado de pelo menos 750 milhões de euros. Pretende-se eliminar parte substancial das vantagens da transferência de lucros para jurisdições com uma tributação nula ou muito baixa, sendo esperado fomentar condições de concorrência equitativas a nível global, evitando, assim, duplas não tributações.

Por conseguinte, em 22/12/2021, a Comissão apresentou uma proposta como materialização do Pilar Dois de forma coerente e compatível com o direito da União Europeia, atualmente aprovada como Diretiva (UE) 2022/2523. Após acordo unânime dos Estados-membros, prevê-se tributação mínima de 15% aplicáveis sobre os lucros dos grupos de empresas multinacionais e aos grandes grupos nacionais da UE (empresa-mãe ou filial) que tenham receitas financeiras combinadas superiores a 750 milhões de euros por ano, considerando 2 dos 4 últimos exercícios financeiros.

Com vistas a equacionar a aplicabilidade da norma, restaram expressamente excluídas entidades públicas, organizações internacionais, fundos de pensões, organizações sem fins lucrativos, e ainda fundos de investimento e veículos de investimento imobiliário (quando no topo da cadeia de propriedade). Ainda são excluídos do objeto da diretiva os grupos de empresas multinacionais ou grandes grupos nacionais com uma receita média inferior a 10 milhões de euros e uma média de rendimentos ou prejuízos admissíveis inferiores a 1 milhão de euros numa jurisdição.

A sua operacionalização se dá através das Regras GloBE (Global Anti-Base Erosion Proposal)<sup>53</sup>, as quais se dividem em Regra de Inclusão de Rendimentos (Income Inclusion Rule ou IIR) e Regra dos Lucros Insuficientemente Tributados (Undertaxed Profit Rule ou UTPR), aplicáveis quando se identificar tributação inferior ao percentual de 15% sobre os lucros identificados<sup>54</sup>.

Enquanto a primeira aplica-se à entidade-mãe localizada num Estado-membro, obrigada a recolher imposto complementar (*top-up tax*) em relação a entidades do grupo sujeitas a baixa tributação, ainda que fora da UE, a segunda serve como um complemento, nomeadamente quando a entidade-mãe se localize fora da EU, ocasião em que qualquer Estado-membro poderá cobrar imposto complementar sobre as filiais situadas em sua jurisdição caso sujeitas a um baixo nível de tributação. Neste último caso, o cálculo do imposto complementar se baseia no valor contabilístico de ativos tangíveis e no número de trabalhadores nesse mesmo Estado<sup>55</sup>.

Importa destacar, dentre outras particularidades, da previsão de exclusão de rendimentos com base na substância, em percentual sobre custos da folha de pagamento e ativos tangíveis, diante da consideração de que não se trataria de planeamento tributário indevido das multinacionais (Dourado, 2022, p. 36), e ainda de Imposto Complementar Nacional Qualificado como garantia adicional na tributação de

---

<sup>53</sup> Para mais informações sobre Regras GloBE, v. Reigoto, 2022, pp. 18-30.

<sup>54</sup> Para descrição sobre as etapas a serem seguidas para identificação da tributação complementar, v. Pinto, 2023, pp. 7-10.

<sup>55</sup> Sobre subsidiariedade da UTPR sobre a IIR, v. Lima, 2022, pp. 32-39.

entidades do grupo sujeitas à baixa tributação localizadas em determinado Estado-membro. O período de transposição da diretiva pelos Estados-membros é até 31/12/2023, aplicando-se a regra IIR a partir de 2024 e a regra UTPR a partir de 2025.

Ainda que possa ser considerada uma norma complexa e que exija relevantes custos de conformidade dos contribuintes e de aparelhamento estatal para sua operacionalização (Pinto, 2023, p. 20)<sup>56</sup>, denota-se como importante instrumento de promoção da justiça fiscal e de combate à fraude e abuso fiscais, tendente a propiciar aumento da arrecadação e ao mesmo tempo igualdade coletiva e livre concorrência (ibidem, p. 20).

Orienta-se como objetivo norteador desta medida que as grandes empresas multinacionais sejam tributadas em percentual mínimo de seus lucros, independentemente de onde estejam localizadas sua sede e seus estabelecimentos estáveis, com vistas a evitar a construção de planejamento tributário de forma agressiva e até artificial, com intuito meramente arrecadatário em detrimento da substância dos negócios jurídico-econômicos desenvolvidos.

Dá-se primazia aos essenciais princípios da capacidade contributiva<sup>57</sup>, tributação real, isonomia e segurança jurídica, mas igualmente se verifica respeito à neutralidade, transparência, simplicidade e não-discriminação.

Em uma economia essencialmente digital, não se pode aceitar que uma empresa multinacional deixe de contribuir minimamente perante o espaço territorial em que auferir rendimentos e lucros reais, em detrimento da contribuição vinculada de empresas nacionais que desenvolvem o mesmo tipo de serviços ou comercializam o mesmo tipo de produtos, obrigadas a contribuir de acordo com seu faturamento e concretização de lucros.

A tributação real das empresas deve ocupar o espaço destinado às presunções, que não representam a verdade material das atividades desenvolvidas e, conseqüentemente, concretizam potenciais distorções na economia. Almeja-se proporcionar igualdade de tratamento e oportunidade entre grandes empresas multinacionais e entre estas e entidades de menor porte, com exigência de tributação mínima independente da localização.

Em alusão aos princípios da legalidade, da segurança e da transparência, são previstas regras operacionais de forma objetiva e clara, ao passo que as situações de exceção na realidade são devidamente justificadas diante do objetivo de promover equilíbrio e sobriedade na construção da norma. Propicia-se, assim, sistema fiscal neutro, pois almeja evitar que empresas multinacionais pressionem os Estados a penalizarem de forma desproporcional aqueles contribuintes inseridos em seu território que não dispõem de capacidade para evitar a tributação.

---

<sup>56</sup> Ressalte-se que não é objeto deste estudo a análise pormenorizada da operacionalização da norma, mas o seu viés principiológico em relação à eficiência e justiça fiscal diante do contexto de globalização e plurilocalização de negócios perpetrados pelas multinacionais.

<sup>57</sup> Sobre o respeito à capacidade contributiva, v. Pinto, 2023, pp. 11-18.

Por fim, a simplicidade se encontra presente diante pretensa inexistência (ou ao menos redução) de normas que favoreçam certo tipo de contribuintes mediante a concessão de benefícios ou incentivos fiscais, o que igualmente poderia ser vislumbrado, por outro lado, em discriminação daqueles sujeitos passivos mais firmemente tratados pelas respectivas autoridades tributárias.

Conclui-se, assim, futuro potencialmente positivo na cooperação entre jurisdições para a busca de meios eficientes de otimizar a arrecadação fiscal afim de também promover competitividade equânime entre contribuintes. Diante destes argumentos, verifica-se que há razão e oportunidade para a implantação das regras do Pilar Dois pelo Quadro Inclusivo da OCDE/G20 sobre BEPS, delineado no território europeu Diretiva (UE) 2022/2523.

## **5 – Contribuição de Solidariedade Temporária (CST)**

Situação diferente se relaciona ao Regulamento (UE) 2022/1854, em vigor desde 07/10/2022, que tem como norte de atuação uma intervenção de emergência para fazer frente aos elevados preços da energia, os quais são produto da pandemia e da guerra em curso na Ucrânia. Alinhado a esta norma e também inserindo em seu escopo a escalada inflacionária do setor de distribuição, o governo português instituiu a Lei 24-B/2022, que regula a aplicação de contribuição de solidariedade temporária (CST). Trata-se de tributo incidente sobre os dois setores mencionados no percentual de 33% aplicável sobre as empresas que registrem um aumento de 20% dos lucros em relação aos últimos quatro exercícios fiscais (com início em ou após 1 de janeiro de 2018). O período de tributação, para efeitos do IRC, aplica-se aos exercícios financeiros que se iniciem em 2022 e 2023.

Tratando-se de imposto sobre lucros ditos excedentários<sup>58</sup>, resta distribuído em duas espécies na legislação portuguesa: CST Energia, aplicável às empresas que explorem petróleo bruto, gás natural, carvão e refinação, e CST Distribuição Alimentar, aplicável sobre estabelecimentos de comércio alimentar de produtos de origem animal e vegetal, frescos ou congelados, transformados ou crus, a granel ou pré-embalados.

Em ambos os casos ocorre afetação de receita, ou seja, há vinculação do destino da arrecadação fiscal. Para a CST Energia, objetiva-se utilizar os recursos a, pelo menos, um dos seguintes fins: apoio financeiro aos clientes finais de energia, em especial as famílias vulneráveis, a fim de atenuar os efeitos dos preços elevados da energia, de modo focalizado; ajudar a reduzir o consumo de energia; apoiar financeiramente empresas de setores com utilização intensiva de energia, desde que estejam subordinadas a investimentos em energias renováveis, eficiência energética ou outras tecnologias de

---

<sup>58</sup> Conforme se verifica em Fernandes (2022), há que se diferenciar tecnicamente entre lucros excessivos (tax on excessive profits), aplicável ao caso, e imposto sobre lucros inesperados (windfall profit tax model), que não se coaduna com esta análise. Todavia, restou utilizado de forma corrente o último termo de forma indistinta para ambas as hipóteses.



descarbonização; e desenvolver a autonomia energética (relacionada ao REPowerEU, plano para economizar energia, produzir energia limpa e diversificar o aprovisionamento energético).

Para a CST Distribuição Alimentar, objetiva-se atingir ao menos um dos seguintes fins: ações de apoio ao aumento de encargos com bens alimentares a favor da população mais vulnerável, designadamente através de entidades do setor social; medidas para garantir a execução da política de defesa do consumidor; medidas de apoio financeiro a micro e pequenas empresas de comércio, serviços e restauração que sejam particularmente afetadas pelo aumento dos custos de funcionamento e da inflação e pela diminuição da procura; e medidas de apoio à qualificação dos profissionais afetos a micro e pequenas empresas dos setores referidos.

A medida em exame é objeto de variadas críticas. Primeiramente, tendo em vista a existência de outras contribuições que atingem os mesmos setores (Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético e Taxa Sanitária e de Segurança Alimentar Mais), pode-se argumentar que a incidência de nova contribuição nestes setores é motivo de injustiça fiscal, considerando-se a alta carga tributária já existente em Portugal, em que, além da taxa normal de 21% de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), existe a possibilidade de a taxa global totalizar 31,5% após possível incidência de derrama estadual e municipal. Em conclusão, estar-se-ia diante de tributo com natureza confiscatória.

Por outro lado, analisando-se o aspecto principiológico, argumenta-se pelo desrespeito ao princípio da igualdade tributária, tendo em vista outros setores que igualmente tiveram ou podem ter lucros excedentários no período, a exemplo de setores como armamento, defesa e saúde, e que não estão sendo obrigados a contribuir com esta incidência fiscal.

Outro princípio que pode ser objeto de discussão nesta seara é o da transparência, visto que há possibilidade da existência de auxílios de Estado para contribuintes destes setores em detrimento de outros, o que poderá causar desequilíbrio concorrencial. Tais circunstâncias poderiam justificar o desrespeito a outros princípios, como neutralidade e não-discriminação.

Sob o aspecto de natureza jurídica deste gênero de tributo, diante da incidência objetiva diretamente sobre os lucros os contribuintes dos referidos setores, existe certa aparência de verdadeiro imposto, não de contribuição.

Como último argumento de relevo, há que se especificar que os lucros médios dos anos de 2018 a 2021 representam a normalidade para fins de aplicação da CST sobre os lucros excedentários, ao passo que este período fora negativamente afetado pela pandemia. Quer isto dizer que, não havendo medida de compensação neste contexto, o modelo pode ser considerado inflacionado, inclusive diante da possibilidade de aplicação da CST à totalidade do lucro tributável referente aos períodos de tributação com início em 2022 e 2023 caso a média de lucros detectada no período base tenha sido negativa (Fernandes, 2022).

Diante de tais argumentos, verifica-se a possibilidade de onerar setor comprometido com a transição energética, que pode gerar a desaceleração de tal objetivo. Assim, somente se justifica tal tipo de medida

pela existência de contexto absolutamente excepcional representado pela pandemia e a guerra em curso<sup>59</sup>, pelo que atuou positivamente o legislador ao prever expressamente a limitação temporal de incidência objetiva da contribuição em exame.

Em contraposição aos princípios mencionados, tenciona-se fundamentar a norma em homenagem ao princípio do Estado social enquanto justa repartição dos rendimentos e da riqueza (art. 103, I, CRP) para promoção da justiça social, assegurando igualdade de oportunidades e operando correções de desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (art. 81, b, CRP)<sup>60</sup>.

Tratando-se de medida emergencial diante de situação extraordinária, igualmente se torna justificável diante da necessidade de se analisar a estrutura e marco regulatório do mercado antes de se deliberar por instituir alterações significativas que poderão prejudicar todo o funcionamento dos setores envolvidos. Ou seja, tenciona-se obter uma forma de distribuição justa dos efeitos da crise enquanto se matura uma gestão mais sábia e correta do marco regulatório existente, evitando instituição de medidas estruturais para resolução de problemas transitórios (Castellá e Rosembuj, 2022, pp. 33-36).

Sem descurar da possibilidade de outras políticas serem utilizadas em conjunto, a exemplo da redução da tarifa de energia financiada pelo governo através de subsídios, tendo em vista representar custos públicos relativamente baixos diante da arrecadação dos lucros excedentários (Turco et al., 2022, pp. 26-27), registra-se a existência de estudo doutrinário em que se chegou à conclusão de que a introdução deste tipo de tributo não prejudica irremediavelmente a competitividade das empresas envolvidas<sup>61</sup>.

Assim, ainda que seja objeto de críticas consistentes, conclui-se que a incidência transitória e emergencial da medida se justifica em razão das consequências ocasionadas pela pandemia da COVID-19. Porém, importa ressaltar a importância de a medida continuar a ser objetivamente limitada no tempo enquanto previsão conjuntural, como atualmente previsto no caso português, não devendo ser estendida por período posterior<sup>62</sup>, inclusive para atingir outros objetivos, ou mesmo vir a ser justificada sua continuidade de forma indefinida, como já ocorreu com a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (incidente desde 2014) e a Taxa Sanitária e de Segurança Alimentar Mais (incidente desde 2012).

## 6 – Conclusão

A tributação justa e eficiente é essencial para garantir a equidade e a solidariedade na sociedade, sendo necessário adaptar os sistemas fiscais às mudanças tecnológicas e ao contexto da globalização. Os

---

<sup>59</sup> Sobre doutrina que opina pela instituição de imposto extraordinário sobre as maiores empresas dos EUA para reinvestir no combate às desigualdades do COVID-19, v. Lusiani (2020, p. 1).

<sup>60</sup> Sobre o princípio do Estado social, v. Nabais (2021, p. 163).

<sup>61</sup> Trata-se de exame do efeito do tributo no âmbito do Reino Unido (Abdul-Salam, 2022, pp. 35-36).

<sup>62</sup> Notícia-se que o governo britânico estende este esquema de impostos até 2028.

princípios da transparência, neutralidade, simplicidade e não-discriminação são essenciais, em detrimento da tributação progressiva e a ideia de equidade vertical, para promoção de justiça fiscal em contexto de cada vez maior pressão dos cidadãos com vistas a garantir serviços públicos de qualidade, que inclusive promovam direitos difusos como sustentabilidade.

O princípio tradicional de soberania deve dar espaço a uma análise supranacional e colaborativa, em privilégio a aspectos funcionais e não puramente territoriais. Tal se justifica diante dos desafios para a tributação na era digital, em que paradigmas devem ser revisitados para melhor adequação à realidade vivenciada no contexto de globalização e intensa digitalização de negócios jurídicos.

Assim, analisando-se duas propostas legislativas levadas a cabo no território europeu, enquanto a primeira se coaduna com a principiologia da tributação mínima global enquanto justiça fiscal às multinacionais em comparação com as empresas nacionais, a segunda apenas se delinea possível enquanto proposta emergencial e transitória, justificada diante da conjuntura atual.

A ideia de tributação mínima de grandes empresas multinacionais acordada no Pilar Dois pelo Quadro Inclusivo da OCDE/G20 sobre BEPS e materializada na Diretiva (UE) 2022/2523 se encontra plenamente justificada diante dos princípios acima referidos e igualmente em homenagem à capacidade contributiva, tributação real, isonomia e segurança jurídica, tendo em vista se direcionar para fomentar condições de concorrência equitativas a nível global e eliminar parte substancial das vantagens da transferência de lucros para jurisdições com uma tributação nula ou muito baixa.

Por sua vez, a previsão da contribuição de solidariedade temporária portuguesa, em que pese ser objeto de críticas, pode ser justificada na medida em que existe afetação de receitas com vistas à promoção de justa repartição dos rendimentos e da riqueza, ensejando igualdade de oportunidades e correção de desigualdades. Porém, ressalte-se a necessidade de respeito ao caráter transitório da medida, que deve ser utilizada unicamente durante período conjunturalmente excepcional e extraordinário, sob pena de desnaturar os fins para os quais foi instituída.

## **Bibliografia**

ABDUL-SALAM, Y. (2022). Examining the Effect of the UK Oil and Gas Windfall Tax on the Economics of New Fields in the Ukcs Province. Available at SSRN. [Online]. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=4220963>. [Acedido em 30 de julho de 2023]

ALVES, P. M. F. P (2020). O estabelecimento estável na era digital. Dissertação de Mestrado. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2020.

CARDOSO, J. M. A. (2020). Dissertação de Mestrado. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

CASTELLÁ, E. R. B., ROSEMBUJ, T. (2022). Gas Costs in Increasing Electricity Prices in Europe Is Only Half the Story. Taxing Windfall Profits Better Than Regulatory Changes in a Rush. Available at SSRN. [Online]. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=4236375>. [Acedido em 30 de julho de 2023]

DOURADO, A. P. (2020). *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina.

DOURADO, A. P. (2022). Pillar Two from the Perspective of the European Union. *British Tax Review*. [Online] issue 5, 573-600. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=4287836>. [Acedido em 30 de julho de 2023]

DURÃO, A. M. T. (2017). *A troca automática de informações financeiras: o impacto no sistema fiscal português*. Dissertação de Mestrado. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

FERNANDES, F. de V. (2022). Windfall cracks: the structural flaws in taxing energy sector profits. [Online]. Disponível em <https://www.internationaltaxreview.com/article/2az9stu3sc6wrkpmgtw5c/sponsored/windfall-cracks-the-structural-flaws-in-taxing-energy-sector-profits>. [Acedido em 30 de julho de 2023]

LIMA, G. L. (2022). *A Tributação do Mercado Digital. O Segundo Pilar de Tributação da OCDE/G20*. Dissertação de Mestrado. Porto: Universidade Católica Portuguesa.

LUSIANI, N. (2020). Pandemic Profiteers Exposed: A COVID-19 Pandemic Profits Tax as One Essential Tool to Reverse Inequalities and Rebuild Better Post-Pandemic. *Oxfam Media Briefing*. [Online]. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=3956235>. [Acedido em 30 de julho de 2023]

NABAIS, J. C. (2021). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

NUNES, D. M. (2020). *Paraísos Fiscais. O sigilo como elemento nefasto do Princípio da Transparência*. Dissertação de Mestrado. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

PINTO, R. A. L. (2023). 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. *Revista Eletrônica do Direito*. [Online] n. 2, v. 31. Disponível em [https://cij.up.pt/client/files/000000001/9-rodrigo-pinto\\_2175.pdf](https://cij.up.pt/client/files/000000001/9-rodrigo-pinto_2175.pdf). [Acedido em 30 de julho de 2023]

REIGOTO, I. B. C. (2022). *Global Tax Deal. As regras GloBE, evasão fiscal e o impacto na União Europeia*. Dissertação de Mestrado. Porto: Universidade Católica Portuguesa.

RIBEIRO, J. S. (2019). *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*. Coimbra: Almedina.

TEIXEIRA, G. (2019). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

TURCO, E. M., BAZZANA, D., RIZZATI, M., CIOLA, E., VERGALLI, S. (2022). Energy Price Shocks and Stabilization Policies in a Multi-Agent Macroeconomic Model for the Euro Area. *FEEM Working Paper*. [Online] n. 25. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=4216599>. [Acedido em 30 de julho de 2023]