



De
LEGIBUS

3



Julho de 2022



**O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO EM EMPRESAS
TRANSNACIONAIS E SUAS ENTIDADES
VIRTUAIS AGREGADAS**

GIORDANO MOCHEL NETTO



REVISTA DE DIREITO

LAW JOURNAL

Faculdade de Direito — Universidade Lusófona

<https://revistas.ulusofona.pt/index.php/delegibus>

O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO EM EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SUAS ENTIDADES VIRTUAIS AGREGADAS*

GIORDANO MOCHEL NETTO**

SUMÁRIO: Introdução; 1. Transnacionais: influência e poder; 1.1 Histórico; 1.2 Natureza jurídica; 1.3 Elisão e evasão fiscal; 1.4 Guerra fiscal; 1.5 Vertentes jurídicas promissoras; 2. Entidades virtuais agregadas; 2.1 Conceito; 2.2 Problemática da tributação; 2.3 Possíveis soluções; Conclusão.

RESUMO: Empresa transnacional não é um conceito novo, mas teve sua importância maximizada devido ao fenômeno da globalização. A zona de influência destas empresas transcende as relações comerciais e afeta o desenvolvimento de Estados soberanos a ponto destes se tornarem dependentes de uma entidade de classe privada. Por estas características, tais corporações adquirem status de cartéis oligopólicos com riqueza superior a países inteiros e dominância ideológica capaz de determinar tendências globais de toda ordem. Não bastasse isto, se valem de diversas técnicas de evasão fiscal, muitas vezes derivadas de um planejamento não rastreável pelos sistemas tributários, bem como incentivos dos próprios Estados, graças à dependência econômica adquirida. O presente estudo busca expor tais problemas e verificar possíveis soluções no âmbito da harmonização fiscal e do incentivo da mobilização social.

PALAVRAS-CHAVE: Globalização, transnacional, evasão fiscal, harmonização, mobilização social.

ABSTRACT: Transnational company is not a new concept, but its meaning has been maximized by the phenomenon of globalization. The area of influence of these companies goes beyond commercial relations and affects the development of sovereign states to the point of becoming dependent on a private entity. Due to these characteristics, these corporations become oligopolistic cartels with wealth superior to several countries and ideological domination capable of determining global trends of all kinds. They also use various forms of Tax Evasion, often derived

* Texto desenvolvido no âmbito da disciplina de Direito do Trabalho, do curso Mestrado em Direito na Faculdade de Direito da Universidade Lusófona.

** Advogado.

from untraceable planning of a tax system and tax inspection of the countries themselves because of the acquired dependence. The present work tries to explain these problems and shows possible solutions through tax harmonization and the application of social mobilization.

KEYWORDS: Globalization, transnational, tax evasion, harmonization, social mobilization.

INTRODUÇÃO

Globalização. Esse fenômeno, que para alguns estudiosos se iniciou há mais de 500 anos com a Rota da Seda e a expansão marítima para o novo mundo¹, tem seu marco inicial moderno em 24 de outubro de 1945 quando da ratificação da Carta das Nações Unidas. Tal evento deu início à Organização das Nações Unidas, entidade nascida da necessidade urgente de uma aproximação diplomática e econômica entre os diversos países do globo, a fim de evitar distorções sociopolíticas como as ocorridas no período compreendido entre 1939 e 1945². No entanto, esta ideologia altruísta de aproximação entre nações foi mitigada em poucas décadas, principalmente após 1980, pela voracidade do capitalismo mundial impulsionada tanto pelo desenvolvimento tecnológico acelerado quanto por uma gradual redefinição dos interesses nacionais voltados para uma produção global e o empoderamento de seus elementos burocráticos, como bancos centrais e personalidades públicas da área de finanças e comércio³. Subsidiariamente a este fenômeno, novos conceitos de mercado e transformações na forma de produção surgiram. Larga escala, alta centralização, integração e fábricas de produção em massa, características do *fordismo*, foram substituídas por descentralização, dispersão das fronteiras de produção e flexibilização de acumulação, o que alterou definitivamente a economia global, gerando implicações políticas de produção e trazendo consigo o conceito histórico definido à altura como “internacionalização do estado”⁴.

Ainda na década de 80, com a explosão das inter-relações comerciais, sociais e culturais dentro de uma concepção global de forte avanço tecnológico, o campo hegemônico de controle do processo de globalização, vencedor e

1 O'Rourke, K. H., Williamson, J. G. (2000). When Did Globalization Begin? disponível em https://www.nber.org/system/files/working_papers/w7632/w7632.pdf, p. 1.

2 Ana Isabel Xavier, “ONU: A Organização das Nações Unidas”, in *A Organização das Nações Unidas*, (Editora Humana Global. Coimbra: Associação para a Promoção dos Direitos Humanos, da Cultura e do Desenvolvimento, 2007), 9-174.

3 Darel E. Paul e Abla Amawi, “Introduction: Theories of International Political Economy”, in *The Theoretical Evolution of International Political Economy, A Reader*, (3.ª ed., Oxford: Oxford University Press, 2013), 1-38.

4 Robert W. Cox, *Production, Power and World Order: Social Forces in the Making of History*, (New York: Columbia University Press, 1987), 288.

mandatário do conflito geoeconómico de então entre estados, grupos sociais e interesses privados estabeleceu regras consensuais a fim de legitimar as características dominantes deste processo, inclusive definindo tais características como possíveis e adequadas⁵, o que deixou cristalino que a concepção de liberdade individual e progresso financeiro, prometidos pelo movimento crescente de interdependências culturais e económicas, nada mais era que uma máscara ténue para referendar o domínio deste mesmo campo hegemónico. Ainda que alguns estados e entidades privadas se tenham beneficiado da troca dinâmica de informações, capitais, serviços e bens que surgiu deste fenómeno, grande parte da economia do mundo em desenvolvimento foi engolida por gigantes-cos cartéis oligopólicos, patrocinados ou não por estados, mas de toda forma ligados ao núcleo de controle económico e ideológico. Por estas razões, pode afirmar-se que a globalização tende a alargar o fosso entre os ricos e os pobres, salvo raras exceções. De facto, este processo torna cada vez os ricos mais ricos e os pobres mais pobres. “A globalização é também conhecida como uma cantiga, com uma melodia muito bonita, mas com uma letra muito feia. De certa forma surreal ou irreal.”⁶

Não que precisasse ser assim. A globalização trouxe consigo uma grande facilitação na distribuição de especializações, tanto em produção de bens quanto em serviço, por utilizar recursos escassos de forma mais otimizada e aumentar sobremaneira a eficiência produtiva⁷. O que deveria ser motor para uma melhor equacionalidade de serviços, tecnologias e conhecimento, paradoxalmente jogou as empresas em uma espiral de disputas por influência em governos e mercados, monopólio de tecnologias empregadas, bem como por exclusividade de produtos a serem importados por estes mesmos mercados. Isto se dava praticamente sem o uso de investimento local, eis que a descentralização de produção buscava criar uma rede teoricamente

5 Boaventura Sousa Santos (2002), Os Processos da Globalização. Recuperado de <https://www.eurozine.com/os-processos-da-globalizacao/>. p. 4.

6 Ana Maria Vasconcelos, “A Globalização e a Democracia”. Dissertação apresentada para a obtenção do Grau de Mestre em Ciência Política no Curso de Mestrado em Ciência Política, Cidadania e Governação, conferido pela Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias. Orientada pela Professora Doutora Regina Queiroz. Lisboa, 2011. Recuperado de <https://recil.ensinulusofona.pt/bitstream/10437/1585/1/Ana%20Maria%20Vasconcelos.pdf>, p. 21.

7 Robert Gilpin, *Global Political Economy – Understanding the International Economic Order*. (Princeton; Oxford: Princeton University Press., 2001), 5.

independente: “a vinculação entre as unidades empresariais já não se faz em termos de participação societária no capital, mas adota antes uma rede de contratos estáveis. A grande novidade, sob o aspecto jurídico, é a de que esses grupos societários conservam, não obstante o abandono da técnica de participação societária, uma estrutura de controle societário externo, sob a forma contratual (*Gleichordnungskonzern*), como ocorre nos consórcios de empresas. Na rede grupal, a sociedade controladora, denominada *broker*, assume exclusivamente as funções de governo de um conjunto de outras empresas fornecedoras de componentes ou matérias-primas, fabricantes de produtos acabados, pesquisadoras de novos produtos e novos mercados, ou distribuidoras em diferentes mercados nacionais”⁸.

Como bem explicou Fábio Comparato, a horizontalidade característica do fenómeno é apenas aparente, eis que a função exercida pelo *broker* é efectivamente um poder verticalizado, embora não explícito. Portanto, não é mais o mercado o centro determinante do poder das empresas, mas sim sua capacidade relativa ou objectiva de controlar e influenciar decisões importantes na cadeia de valor. A posição dominante de cada empresa transnacional é determinada pelo quanto a mesma está próxima ao poder hegemónico, núcleo da influência da economia mundial⁹. É a disputa feroz pelo topo desta pirâmide de poder a responsável por práticas anticompetitivas que corrompem o sistema.

Dentre as correntes doutrinárias, é predominante a tese de que as empresas transnacionais tendem, inexoravelmente, a um conceito oligopólico e cartelizado, até porque sua própria origem se baseia em valores derivados destes¹⁰. Buscam, portanto, através da agregação e/ou integração corporativa, substituir a concorrência pela competitividade, mesmo que essa prática agressiva tenha consequências graves para empresas não tão bem colocadas no mercado.

8 Fábio K. Comparato, “Estado, Empresa e Função Social”, São Paulo: Revista dos Tribunais/Fascículo Civil, ano 85, v. 732, (outubro de 1996), 40.

9 Michel Rioux, *Théories des Firmes Multinationales et des Réseaux Économiques Transnationaux*. (Quebec; Montreal: Université du Québec à Montréal. Institut d'études Internationales de Montréal, 2012), 64.

10 Celso Furtado, “A Crise da Economia Capitalista”. São Paulo: *Revista de Economia Política*, vol. 3, n.º 2 (abril-junho de 1983) – Centro de Economia Política, 12.

O presente trabalho visa, sem pretensão de esgotamento do tema, elencar de que forma as empresas transnacionais se comportam em relação à contribuição fiscal em suas extensivas redes distribuídas, onde não só há descentralização hierárquica, mas também distribuição de responsabilidades, incluindo-se neste rol a responsabilidade fiscal. Tal tema tem sido recorrente em debates nos meios acadêmicos e governamentais levando o termo *défice fiscal das empresas multinacionais* ao cerne da questão na União Europeia. Tentar-se-á demonstrar como tais empresas conseguem diminuir o impacto sobre seu facturamento através de artifícios internacionais, como tratados, e pelo supracitado domínio do campo hegemónico que exerce sua influência sobre estados, temerosos por perdas ainda maiores que a tributária, caso haja um recuo em investimentos destes grupos.

Há, ainda, a concorrência entre tributações estatais, eis que nem todos os países tendem a propor uma harmonização de normas tributárias, mas sim uma competitividade com diferentes graus de agressividade¹¹. Tais incentivos estatais receberão destaque em um capítulo próprio.

Ademais, nesta temática de tributação das empresas transnacionais, principalmente sob a influência da inovação tecnológica, um novo elemento surge desmobilizando não só a tributação sobre as pessoas colectivas, mas também sobre as pessoas singulares. Trata-se da substituição gradual de homens por máquinas. Apesar da aparente temática ficcionista do assunto, tais acções já ocorrem há um bom tempo, como exemplifica Harari: “Em maio de 2014, a Deep Knowledge Ventures — uma firma de capital de risco de Hong Kong especializada em medicina regenerativa — abriu novos caminhos ao nomear para seu conselho diretor um algoritmo chamado VITAL. Este recomenda investimentos por meio da análise de uma quantidade enorme de dados sobre a situação financeira, experimentos clínicos e propriedade intelectual de companhias que estão sendo avaliadas. Assim como os outros cinco membros do conselho, o algoritmo participa da votação que decide se a firma investirá ou não em determinada companhia.”¹²

11 Luiz Olavo Baptista, *Empresa Transnacional e Direito*. (São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987), 25.

12 Yuval Noah Harari, *Homo Deus*. (London, England: Harvill Secker, 2016), 451.

É notório que, sob o exemplo exposto, não mais seis, mas apenas cinco membros do conselho director teriam seus impostos de renda de pessoa singular e contribuições previdenciárias recolhidos. A lógica tributária está relacionada à vida em colectividade, em que cada um dispõe de parte de seu património para gerar arrecadação e permitir que o Estado devolva esses recursos em forma de serviços fundamentais, resultando na função social dos tributos. Ao se substituir homens por máquinas, ainda que tal tendência pareça inevitável, suprimem-se importantes componentes do sistema tributário, como por exemplo no direito fiscal português: o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares regulado pelos decretos-lei 442-A e 442-B de 30 de novembro de 1988 e também as contribuições regidas pelo Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, regulamentado pela Lei n.º 110/2009.

Então é possível se deparar com a seguinte pergunta: será esta tendência de substituição de material humano por digital suficiente para gerar impacto significativo na função social de devolução de recursos pelo estado na forma de bem-estar social? Seria essa supressão suficientemente impactante à colectividade? Na lógica previdenciária, tal supressão poderia influenciar no já combalido sistema de segurança social?

Ao se avançar nos estudos sobre a personalidade das entidades virtuais, objecto de análise há pelo menos duas décadas¹³, pode-se indagar: é plausível, devido ao singular papel dessas entidades (ou bots), lhes atribuir personalidade jurídica distinta levando-se em conta o carácter absolutamente independente das suas decisões? E sob essa égide, pode-se chegar ao limite de exigir-lhes tributação sobre rendimento de pessoas singulares? Tentar-se-á, nesse trabalho, avançar o suficiente para, sem qualquer tentativa de esgotar o tema, analisar tais possibilidades.

A metodologia empregada foi a de pesquisa exploratória em doutrina e jurisprudência fiscal extraída da bibliografia exposta no decorrer do presente artigo para, a partir do estudo das premissas da Ciência da Computação, do Direito Fiscal Português, do Direito Europeu e da legislação esparsa em

13 K. C. C. S. Matos, "Avatar: Por um Direito Personalíssimo de Identidade Virtual", (Fortaleza: Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito, 2013), 1.

tratados internacionais, extrair a forma de agir das empresas transnacionais, o comportamento de determinados estados nacionais na política de guerra fiscal, a capacidade tributária das máquinas autónomas e verificar as possíveis soluções para os dilemas surgidos.

1. TRANSNACIONAIS: INFLUÊNCIA E PODER

1.1 HISTÓRICO

O conceito histórico de empresas transnacionais¹⁴ é anterior ao conceito contemporâneo de globalização, tendo como um de seus primeiros exemplos a Companhia Holandesa das Índias Orientais. A escolha do exemplo se dá porque, apesar de ter sido criada como uma associação de comerciantes e banqueiros, a companhia transcendeu seu conceito inicial tornando-se um organismo complexo com força bélica, autoridade militar com legitimidade para declarar guerras, impor regras e tributos aos habitantes das colónias e determinar penas criminais e civis. Enfim, uma gama de poderes próprios de Estado. Tal conceito de modelo de poder privado, característico destas empresas actuautes em diversos países, atravessou todo o período iluminista do século XVIII e da Revolução Industrial do século XIX, fortalecendo-se principalmente no início do século XX, ainda que não da forma enfática e explícita como o era no século XVII, mas com as mesmas características de controle estatal e social pela via económica. Com o advento da globalização, iniciado com o Tratado Multilateral do Comércio de 1947 (GATT-1947), tal poder se acentuou vigorosamente ao ponto de a figura do Estado Nacional se tornar um entrave na medida em que os problemas por ele enfrentados já não podiam ser resolvidos pelos tradicionais instrumentos de direito interno¹⁵.

14 Transnacional ou multinacional? Celso Albuquerque Mello descreve que: "A ONU consagrou a expressão transnacional, isto é, de empresas que actuam além e através das fronteiras estatais. É mais correto, porque o qualificativo 'multinacional' podia conduzir a equívoco se fosse interpretado ao pé da letra, vez que estas empresas não têm muitas nacionalidades. Assim a matriz é norte-americana, a subsidiária no Brasil é brasileira, a subsidiária na Argentina é argentina, etc." Mello, 1993, p. 105.

15 Elizabeth Accioly, *Mercosul & União Européia*. (Curitiba: Juruá, 1998), 165.

Uma das hipóteses para explicar o comportamento histórico das grandes corporações sobre mercados economicamente fracos pode ser levantada por uma releitura da Teoria da Dependência¹⁶. Tal teoria aloca desenvolvimento e subdesenvolvimento como posições funcionais dentro da economia mundial ao invés de estágios ao longo de uma escala de evolução das nações, tratando o relacionamento entre as economias dos países ditos periféricos com as economias dos países hegemônicos como uma relação económica dependente que, com isso, cria redes de relações ideológicas de manipulação do desenvolvimento político e social nos países menos desenvolvidos. Entretanto, é importante a releitura da teoria já que sua proposição principal enfatiza a dependência de Estado para Estado e, com a globalização, tal controle de dependência passou às mãos das empresas privadas transnacionais. Ainda assim, parece cabível tal afirmação, eis que esta dependência, antes marcada por trocas desiguais externas entre governos, passa a ser exercida pelo monopólio de importações e de tecnologias, investimentos directos, endividamentos externos, imposição de políticas monetaristas e neoliberais pelos organismos multilaterais, envio de remessas de lucros para a sede e fluxos de capitais especulativos. Como bem enfatiza José Carlos de Magalhães: “A empresa transnacional, isoladamente ou como oligopólio mundial, tem sua base de poder na expressão económica do conglomerado por ela organizado e sua flexibilidade de actuação. Cada empresa em si é um complexo gigantesco que confronta em muitos aspectos o próprio poder dos Estados em que opera. Os seus dirigentes, possuindo prerrogativas estatutárias, agem como que autoridades governamentais, estabelecendo normas que se projectam para fora do âmbito interno da empresa.”¹⁷

16 Fernando Henrique Cardoso e Enzo Faletto, *Dependência e Desenvolvimento na América Latina*, (Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1970), 37.

17 O doutrinador ainda adiciona: “O poder de negar emprego, de selecionar empregados, de influir nos salários dos concorrentes, pela adoção de política salarial própria, o poder de decidir sobre a localização de uma nova subsidiária, de distribuir lucros ou decidir sobre a sua reinversão, o de decidir que mercado deve ser suprido e qual a mercadoria a ser produzida, a que direção deve encaminhar pesquisas e em que extensão utilizá-las, tudo isso fica dentro do campo exclusivamente privado da empresa, sem que as autoridades governamentais possam com ele eficazmente interferir. O poder de influir no mercado e afetar toda uma comunidade acaba por criar na empresa uma estrutura quase que governamental similar à do Estado. É verdade que ao Estado cabe o poder de terminar contratos e de expropriar, mas é verdade também que a empresa possui a arma do controle económico do mercado internacional, do qual aquele depende.” José Carlos de Magalhães, *Direito Internacional Económico*, (Curitiba, Juruá, 2005), 209.

Para medir a força desse poderio económico, a *Global Justice Now*, organização sem fins lucrativos britânica, conduziu uma pesquisa em 2015 que aponta que das 100 maiores economias do mundo, 69 são corporações, sendo que as 10 maiores concentram a riqueza da soma dos 180 países, incluindo Irlanda, Grécia, Irã, Israel e Indonésia. Quando se fala de um *ranking* entre 200 economias, a distorção é ainda maior: dentre este rol, 153 são corporações¹⁸.

1.2 NATUREZA JURÍDICA

De acordo com a doutrina tradicional, ainda que a empresa transnacional actue em mais de um país, a sua personalidade jurídica não é internacional e sim estipulada pela lei do território onde ela foi constituída. Isso se dá essencialmente pela prerrogativa da jurisdição estatal arraigada nos ordenamentos jurídicos pátrios que remetem ao estado-centrismo clássico. Tal conceito vem sendo combatido por um novo paradigma que indica que o direito prescinde sobre o Estado soberano. Nas palavras de Gunther Teubner, uma *Glaubenskrieg um die Transnationalisierung des Rechts*¹⁹, ou seja, uma guerra de crenças entre o tradicionalismo que indica que não há jurisdição sem Estado e a posição novel de que o direito está acima da soberania.

Na prática, pela multiplicidade de empresas controladas pelo conglomerado empresarial, tal conceito de unicidade se dissolve facilmente: “A empresa transnacional, constituindo forma de atividade econômica desenvolvida por uma multiplicidade de sociedades nacionais nela integradas, não é identificável sob roupagem jurídica específica. Sua atuação, em geral, espalha-se por diversos Estados, constituindo subsidiárias que lhe permitem flexibilidade para captar recursos internacionais para o financiamento de suas operações. Usualmente não transgredir as leis locais, sendo equiparada ao ‘bom cidadão’ que recolhe

18 Pesquisa disponível em <https://www.globaljustice.org.uk/news/10-biggest-corporations-make-more-money-most-countries-world-combined/>

19 Gunther Teubner, *Transnationales Recht: Legitimation durch horizontale Grundrechtswirkung*. 2015. Disponível em: <<https://www.jura.uni-frankfurt.de/53908273/ViellechnerRezension1.pdf>>. Acesso em: 23 de agosto de 2022. p. 1.

impostos com regularidade, tendo suas contas e contabilidade normalmente fiscalizadas por auditores também internacionais. Adaptando-se em toda a parte, com a colaboração de funcionários recrutados onde opera, a empresa multinacional, com a tecnologia de que normalmente é dotada, coloca em xeque o poder estatal de controlar as atividades econômicas em seu território.”²⁰

Ou pelo conceito clássico, mas actual de Luiz Olavo Baptista, “a empresa transnacional não possui personalidade jurídica própria, sendo um complexo de empresas nacionais interligadas entre si, subordinadas a um controle central unificado e obedecendo a uma estratégia global”²¹, com forma jurídica aproximada de grupos de sociedades, mas sendo estas sediadas em países diversos, constituídas sob leis diferentes e autónomas, agindo de forma independente em benefício do conjunto.

1.3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Pela sua própria natureza, as transnacionais têm a aptidão de transitar entre as brechas dos vários sistemas jurídicos a que se submetem, criando uma elisão combinada, extraindo dos Entes Federados proveitos indirectos pela falta ou supressão proposital de regulamentação de legislação nacional, sobretudo no que tange às normas relacionadas ao direito tributário²².

Elisão, por conceito, significa supressão, eliminação ou redução de pagamentos de tributos através de planeamento. Também chamada de Evasão Lícita por não ser ilegal, mas sim por usar brechas legislativas para a supressão de obrigações fiscais, tal instituto costuma ser aplicado em ordenamentos jurídicos de paraísos fiscais, regimes privilegiados obtidos através de cooperação com Estados ou simplesmente por pressão internacional²³. Para chegar a isso, as transnacionais dispõem de instituições privadas supranacionais que

20 José Carlos de Magalhães, *Direito Internacional Econômico*, (Curitiba, Juruá, 2005), 186.

21 Baptista, *Empresa Transnacional e Direito*, 17.

22 Giovanni Olsson, *Relações internacionais e seus atores na era da globalização*, (Curitiba: Juruá, 2003), 180.

23 Andressa C. Schneider, *Integração Regional e Direito Tributário Internacional*, (Campinas: Milenium, 2014), 196.

actuam em conjunto para levar aos governos independentes as políticas que lhes garantem o controle centralizado, ainda que com a produção dispersa em diversos países e a apropriação global do valor excedente extraído em cada local de actuação directa ou via terceiros. São os chamados *Policy Groups*²⁴.

Importante ressaltar que em Portugal a própria Lei Geral Tributária, instituída pela Lei n.º 100/99, de 26 de julho, contém uma cláusula geral anti-abuso que permite impedir a elisão por planeamento abusivo. O artigo 38º, n.º 2 da LGT estabelece que: “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essenciais ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Um exemplo claro da coerção internacional com elisão e possível evasão fiscal que as transnacionais exercem sobre os Estados ocorreu no Brasil em 2018, àquela altura a 12.^a economia mundial. Existe no Brasil uma Zona Franca, instituída com o propósito de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições económicas para seu desenvolvimento em face dos factores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos²⁵. As indústrias instaladas no local recebem diversos benefícios fiscais a título de incentivo, entre eles a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Atraídas pela isenção destes impostos, destacadamente do IPI que no resto do país taxava-se em 20%, as corporações transnacionais fabricantes de refrigerantes, principalmente a Coca-Cola, Pepsico e Ambev, adquiriram e construíram fábricas de xarope de refrigerante sob domínio legal da Zona Franca para a produção local deste insumo.

24 William K. Carroll, *The Making of a Transnational Capitalist Class: corporate power in the 21st century*. (London-New York: Zed Books, 2010), 225.

25 O que é o Projeto da Zona Franca de Manaus? Disponível em <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/o-que-e-o-projeto-zfm>.

Ocorre que no ano em questão o governo federal decidiu reduzir o IPI em todo o país para 4%, uma redução de imposto sobre a produção que deveria ser comemorada. Não foi o que aconteceu; as fabricantes da Zona Franca reclamaram que a redução do imposto diminuiria o crédito de isenção a ser retribuído. O sistema funciona da seguinte forma: calcula-se o valor de venda final do produto e neste valor é acrescentado o imposto em questão (IPI). Posteriormente esse valor é retribuído pelo governo à fabricante quando o produto é repassado às distribuidoras de outros estados²⁶. A reclamação não faria sentido já que se trata de uma compensação, não fosse por um detalhe: o conglomerado inflava o preço em quase 20 vezes o seu valor real, vendia à própria subsidiária engarrafadora com o valor inflado e após isso restituía do governo os 20% desse valor a título de crédito. No Código Tributário Nacional brasileiro²⁷, tal ato e seus efeitos poderiam ser desconstituídos²⁸ pelo art. 116 em seu Parágrafo único: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Caso ocorresse em Portugal, o fato seria tipificado como fraude por celebração de negócio simulado, conforme Regime Geral das Infracções Tributárias, art. 103, n.º 1, alínea c): “Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”

Não foi o que aconteceu. A ameaça de abandono do território brasileiro pelas transnacionais envolvidas foi tão impactante que não apenas as

26 Matéria disponível em <https://exame.com/negocios/por-que-a-coca-cola-colocou-temer-na-parede-e-ameaca-sair-do-brasil/>, acessada em 23 de novembro de 2021.

27 Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

28 No Brasil, as ações que visam anular ou desconsiderar atos administrativos e seus efeitos são comumente denominadas “Ação de Desconstituição de Ato Administrativo”. Ex: Ação de Desconstituição de Ato Administrativo. Processo n.º 0026448-59.2002.4.01.3400. Juízo: 15.ª Vara Federal da Seção Judiciária de Brasília. Instância Recursal. Autor: AES SUL. Partes no processo: Réu: ANEEL, CGT Eletrosul, Eletronorte, Chesf, Furnas e outros como litisconsortes. Disponível em: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/abb77a17-3348-4bc7-849a-154998e06ca3/e4d3a936-a2c8-794f-61d4-33316b63d2fe?origin=1>, acessado em 23 de agosto de 2022.

denúncias sobre fraude na Receita Federal foram sumariamente suspensas, mas também a alíquota que deveria ser de 4% passou a ser de 12%, sem prejuízo da manobra fiscal supostamente fraudulenta, que foi mantida²⁹.

Outro recurso de elisão muito utilizado pelas transnacionais é a simulação de empréstimos por subsidiárias financeiras. Citando um exemplo prático ilustrativo: uma suposta subsidiária financeira em Luxemburgo empresta dinheiro para a subsidiária na Argentina. Então cobra da subsidiária latino-americana US\$ 20 milhões por ano de juros pelo empréstimo. A subsidiária argentina deduz esse valor dos lucros, o que evita a cobrança deste imposto sobre o valor. Já a subsidiária financeira de Luxemburgo registra os US\$ 20 milhões como renda facturada. Sendo Luxemburgo um paraíso fiscal não paga taxa sobre o facturamento.

Como visto, o limite entre fraude ou evasão fiscal³⁰ e elisão fiscal é ténue, muitas vezes de difícil tipificação, sendo necessária uma profunda legislação internacional e, acima de tudo, uma vontade mundial sobre a questão, como será visto em capítulo posterior.

1.4 GUERRA FISCAL

Além da coerção internacional imposta pela força económica das transnacionais sobre Estados fragilizados, há ainda países que se comportam de maneira inversa, atraindo as empresas através de políticas predatórias de isenção fiscal. Tal processo é chamado de *guerra fiscal* e tornou-se um elemento chave para o direcionamento dos fluxos de investimento. O Estado age reduzindo impostos, principalmente sobre a produção e lucro, para atrair

29 Notícia vinculada na *Folha de São Paulo* em setembro de 2019: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/09/temer-cede-a-pressao-e-restitui-parte-do-beneficio-a-refrigerantes-em-2019.shtml>

30 Fraude fiscal e evasão fiscal se confundem, mas enquanto a evasão fiscal é uma conduta dolosa e ilícita que visa reduzir ou retardar o pagamento de impostos, através do recurso da omissão ou falsidade de informações, fraude fiscal é um procedimento doloso e ilícito que visa obter benefícios através de conduta fraudulenta, dilapidando o patrimônio do Estado. Maria de Lurdes Cruz Poço, *Perceção da evasão e fraude fiscal em Portugal: um estudo sociológico*. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial Orientada por: Doutora Cidália Maria Mota Lopes para o Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, 2013) Disponível em https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/14577/1/Maria_Po%C3%A7o.pdf, p. 13.

empresas que iriam para algum país vizinho mais atraente, ou seja, com impostos mais baixos, gerando concorrência.

O problema é que essa estratégia falha no cerne da questão, o desenvolvimento estatal. Além de limitar o controle sobre o fluxo de capital das empresas transnacionais, o Estado elide sua própria tributação criando distorções na aplicação de políticas sociais. Não há sentido em Estados competirem uns com os outros por investimentos em sectores específicos quando o que se busca – ou o que se deveria buscar – é o bem-estar dos cidadãos. Além disso, o Estado, pelo menos o Estado democrático de direito, não deve satisfações a accionistas, mas sim aos seus eleitores. Segundo Bauman: “Um estado é social quando promove o princípio da segurança coletiva comunitariamente endossado contra o infortúnio individual e suas consequências, substituindo a ordem do egoísmo, que gera desconfiança e suspeita, pela ordem da igualdade, que inspira confiança e solidariedade. O estado social eleva seus membros ao status de cidadãos acionistas-beneficiários, ao mesmo tempo responsáveis tanto pela criação e distribuição de benefícios quanto pela solidez da apólice coletiva de seguros emitida pelo estado.”³¹

Tal prática de guerra fiscal gera outro fenómeno, a corrida ao fundo do poço (*race to the bottom*)³², onde se busca um limite de isenção fiscal cada vez maior, chegando-se ao ponto de determinados Estados subsidiarem empresas para que actuem em seu território. Essa autofagia tributária está longe de beneficiar a economia doméstica. Ocorre frequentemente que, buscando compensar as isenções e subsídios dados às grandes corporações internacionais, o Estado equilibra tal défice de arrecadação às custas dos pequenos empresários e da classe trabalhadora através de tributação marginal ou autónoma, ferindo o princípio da neutralidade fiscal em solo próprio. O fato é que, enquanto as transnacionais gozam de inúmeros privilégios, quem financia o pouco que resta do bem-estar social fornecido pelos governos é exactamente quem mais precisa deste.

31 Zygmunt Bauman, *Vida a Crédito*, (Rio de Janeiro: Zahar Editores, 2010), 56.

32 Onofre Batista, *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. (São Paulo: Almedina Brasil, 2015), 131.

1.5 VERTENTES JURÍDICAS PROMISSORAS

Não há que se falar em falta de tentativas para a resolução destes problemas. Desde a década de 90, as organizações mundiais tentam limitar a evasão e a elisão fiscal, assim como a guerra fiscal. O fato é que o fracasso dessas iniciativas tem sido frequente, culminando, quase sempre, com tratados voluntários de adesão que, na realidade, pouco são obedecidos³³. Também é fato que, com a evolução tecnológica, a dificuldade na rastreabilidade dos fluxos de capitais e a velocidade cada vez maior com que estes têm transitado pelo mundo diminuiu sobremaneira a possibilidade de inibição desses fenômenos. O resultado é claro: enquanto Estados vendem seu patrimônio por incapacidade de manutenção e sufocam a classe trabalhadora através de anomalias tributárias para tentar garantir o mínimo de direitos sociais, empresas acumulam capital sem qualquer função social em montantes enormes e de forma desenfreada, como elucida Hannah Arendt: “Esse processo pode ser tão infinito quanto o processo vital da espécie.”³⁴ Ademais, não há qualquer indicativo destas empresas ou de seus accionistas de que um dia tal capital servirá ao bem comum. Não que o problema de acumulação sem limites seja novo. Albert Einstein já o previra em meados do século passado, deduzindo que o desenvolvimento tecnológico e a divisão de trabalho gerariam uma oligarquia de capital privado cujo enorme poder não poderia ser controlado efectivamente sequer por uma sociedade política democraticamente organizada. Ainda assim, o próprio Einstein pondera que uma concentração burocrática estatal poderosa não garantiria direitos individuais³⁵. Domenico de Masi expõe tal problema, fazendo crítica aos dois lados ideológicos políticos extremos: “O comunismo demonstrou saber distribuir a riqueza, mas não

33 “A falta de atualização das regras jurídicas aplicadas ao comércio internacional foi um dos principais motivos do desgaste da OMC junto a países como os EUA. Trata-se de um caso clássico em que a falta de avanço político – ou do consenso entre atores políticos para que a instituição central possa seguir sendo aperfeiçoada e evoluindo – levou o sistema jurídico a se tornar obsoleto.” Disponível em <https://mapamundi.org.br/2019/a-paralise-da-omc-ou-o-fim-da-ordem-economica-mundial-que-conhecemos/>. Acessado em 23 de agosto de 2022.

34 Hannah Arendt, *A Condição Humana*, (11.ª ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010), 143.

35 “The result of these developments is an oligarchy of private capital the enormous power of which cannot be effectively checked even by a democratically organized political society.” Albert Einstein, Por que o socialismo? (Nova Iorque: *Monthly Review*, nº 1, 1949), Disponível em <https://monthlyreview.org/2009/05/01/why-socialism>. Visualizado em 09/11/2021, p. 17.

produzi-la, enquanto o capitalismo demonstrou saber produzi-la, mas não distribuí-la.”³⁶

Na questão pertinente ao fenômeno da *corrida ao fundo do poço* a solução poderia seguir a linha teórica da *harmonização* que, no âmbito da União Europeia, passa pelo estudo da aplicabilidade da Teoria do Federalismo Fiscal, eis que o modelo descentralizado só tem levado a uma concorrência predatória entre nações. Dentre as funções derivadas dessa teoria atribuídas a uma centralização supra-estatal, temos as funções estabilizadora, distributiva e alocativa. Sob esta égide ter-se-ia maior equilíbrio macroeconómico, distribuição planeada da economia com reforço das políticas sociais em todo o conjunto de nações e uma melhor realocação de serviços essenciais em regiões carentes³⁷. Tal teoria é muito mal recebida pelas correntes neoliberais às quais os grupos hegemónicos económicos estão interligados, mas uma versão amena de integralização não é inviável, apesar da crítica à perda de eficiência alegada. Para que uma harmonização fiscal europeia implique na implementação de uma política fiscal única, é importante se ressaltar três possíveis modelos: harmonização dos impostos e das políticas de despesa; acordos entre os governos europeus de forma a implementar um programa fiscal comum coordenado pela União Europeia; e implementação por parte de cada país de uma política fiscal própria monitorada pelos Estados-Membros³⁸. No entanto, ainda será um impeditivo para tal implementação a superação da força política dos grupos controladores do poder económico.

Ainda que haja um sem-fim de ponderações acerca de como se chegou a essa situação mundial, incluindo-se algumas de cunho político em países subdesenvolvidos dominados por uma plutocracia capaz de verter as leis ao seu favor, o fato é que a população tem se esquivado de exercer seu poder

36 “Dos dois grandes modelos que se confrontaram no século XX, o comunismo demonstrou saber distribuir a riqueza, mas não saber produzi-la; o capitalismo demonstrou saber produzi-la mas não distribuí-la – nem distribuir equitativamente o trabalho, o poder e o saber.” Domenico de Masi, *O Futuro do Trabalho: Fadiga e Ócio na Sociedade Pós-Industrial*, 10.ª Ed. (Rio de Janeiro: José Olympio, 2010), 13.

37 S. R. B. Gadelha, “Módulo 2 - Parte 2: Teoria Económica”, in *Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil*, (Brasília: Fundação Escola Nacional de Administração Pública, 2017), 7.

38 P. R. Masson, “Fiscal Policy and Growth in the Context of Europeans Integration”. SSRN Working Paper Series, 2000. Disponível em <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/2000/133/001.2000.issue-133-en.xml>, 83.

democrático decisório sobre evasão, elisão e guerra fiscal, deixando a mando de burocratas estatais comprometidos e entrelaçados com o poder económico uma decisão que influencia directamente o seu bem-estar. Tal garantia de poder encontra-se estampada em todas as constituições dos países democráticos. Em Portugal: “O povo exerce o poder político através do sufrágio universal, igual, directo, secreto e periódico, do referendo e das demais formas previstas na Constituição.” No Brasil: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou directamente, nos termos desta Constituição.” Nos Estados Unidos da América: “O direito de voto dos cidadãos dos Estados Unidos não poderá ser negado ou cerceado pelos Estados Unidos, nem por qualquer Estado, por motivo de raça, cor ou de prévio estado de servidão.” Ou seja, o povo é titular da soberania política, não um conceito descritivo e sim operacional. Segundo Fábio Comparato, “Não se trata de designar, com esse termo, uma realidade definida e inconfundível da vida social, para efeito de classificação sociológica, por exemplo, mas sim de encontrar, no universo jurídico-político, um sujeito para a atribuição de certas prerrogativas e responsabilidades colectivas.”³⁹ Portanto não há uma desculpa de impotência subjectiva perante a situação. Existem, na verdade, ferramentas para tal mudança, pelo menos em sentido lato. E se não em carácter mundial, no mínimo em solo doméstico, através do chamamento do sujeito de direito designado para isso, o povo, pela via de referendo ou plebiscito.

2. ENTIDADES VIRTUAIS AGREGADAS

2.1 CONCEITO

Não bastasse toda essa gama de possibilidades disponíveis às transnacionais para burlar sistemas tributários locais e acordos internacionais, a revolução tecnológica traz ainda um fenómeno que causa impacto directo no sistema fiscal: a substituição de força de trabalho intelectual humana por força de

39 Fábio K. Comparato, “Variações sobre o conceito de povo no regime democrático,” *Estudos Avançados* (1997). Disponível em <https://www.revistas.usp.br/eav/article/view/9031>, p. 213.

trabalho autónoma. Não se trata de uma substituição como a vista a partir da Revolução Industrial, onde a linha de montagem composta por homens era naturalmente mecânica. Nesse caso, homens foram substituídos por máquinas que já deveriam estar fazendo tal serviço desde a génese de tal natureza de trabalho, só não o faziam por simplesmente não existirem. Como bem ressaltou Charlie Chaplin: “Não sois máquinas, homens é que sois.” A novel substituição se dá com características próprias do discernimento humano: estratégicas, determinantes e subordinativas. Estratégicas na medida em que as máquinas passam a conceber e/ou assimilar quais caminhos a empresa deve tomar, em quais segmentos deve apostar, quais cortes financeiros deve fazer, enfim: quais estratégias a empresa deve seguir para gerir sua máquina empresarial. Determinantes pelo poder de direcção (Organização, controle e disciplina) a elas delegado⁴⁰. Tais algoritmos não apenas sugerem, mas têm poder de determinar ou de obedecer, sob a égide de estatutos, projectos e ordens de serviços as estratégias previamente concebidas a serem executadas e o período de início de cada uma, além de acompanhar, punir e até sofrer eventuais desvios. Subordinativa porque a elas foi também designado poder e subordinação hierárquica, tanto de empregados autónomos quanto humanos, criando uma intrínseca e híbrida rede de relações trabalhistas.

Tudo isso pode soar como ficção científica mas de fato já está a acontecer. Não só os algoritmos de inteligência artificial⁴¹ podem tomar o lugar do homem nas relações de trabalho, a ameaça é que tais algoritmos tomem o lugar do homem na propriedade da empresa. Como bem resalta Harari: “Alternativamente, os algoritmos poderiam tornar-se eles mesmos os proprietários. A lei dos humanos já reconhece entidades intersubjetivas, como corporações e nações, como ‘pessoas jurídicas’. A despeito de Toyota e Argentina não serem nem um corpo nem uma mente, estão sujeitas a leis internacionais, podem possuir terras e dinheiro e podem processar e ser processadas em um tribunal. Em breve poderíamos assegurar status semelhante aos algoritmos,

40 Amauro Mascaro Nascimento, *Curso de Direito do Trabalho*, (São Paulo: Saraiva, 2011), 390.

41 “algorithm, systematic procedure that produces - in a finite number of steps - the answer to a question or the solution of a problem” Disponível em <https://www.britannica.com/science/algorithm>. Acessado em 23 de agosto de 2022. “artificial intelligence is the ability of a digital computer or computer-controlled robot to perform tasks commonly associated with intelligent beings” Disponível em <https://www.britannica.com/technology/artificial-intelligence>. Acessado em 23 de agosto de 2022.

que poderiam então ser proprietários de um império dos transportes ou de um fundo de capital de risco, sem ter de obedecer aos desejos de qualquer senhor humano.”⁴²

2.2 PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO

Para o presente artigo, no entanto, a problemática se limita à supressão de arrecadação dos valores de Imposto de Renda e Previdência Social decorrentes destas substituições, além do desemprego gerado pela automação. Ainda que o ser humano substituído consiga outro trabalho, o emprego em questão agora ocupado pela máquina estará fora desta cadeia contributiva. Importante frisar que, ao mesmo tempo que os algoritmos substituem pessoas em trabalhos intelectuais, estratégicos e de direcção, também obedecem a uma cadeia de subordinação onde são empregados.

Segundo o conceito de contrato de trabalho do CT português⁴³, art. 11.º, o contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa obriga-se, mediante retribuição, a prestar a sua actividade a outra ou outras pessoas, no âmbito de organização e sob a autoridade destas, objectivado por três requisitos básicos, quais sejam a prestação de uma actividade, subordinação jurídica e retribuição, de onde podemos extrair que os algoritmos se enquadram na questão da subordinação jurídica e na actividade. A dúvida paira sobre o elemento subjectivo (pessoa) e na retribuição. Como citado por Harari anteriormente, tem-se que um algoritmo de inteligência artificial avançada que substitui as tarefas humanas, claramente exerce sua função com autonomia para um determinado fim, criando mudanças no mundo exterior. A diferença entre o trabalho exercido por uma máquina e por um humano, portanto, é imperceptível para um observador externo. Já o trabalho, tanto da máquina quanto humano, pode ser medido tanto pelo conceito neoclássico, onde o trabalho é um serviço, sendo, portanto, valorável, quanto pela teoria marxista de mais-valia, onde o valor do trabalho é deduzido pelo valor final do produto.

⁴² Harari, *Homo Deus*, 451.

⁴³ Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro.

O ponto a ser alcançado é: se o algoritmo exerce a mesma função antes realizadas por outros agentes humanos e, sendo esse agente electrónico dotado das mesmas características humanas no campo de sua actuação trabalhista, não caberia a incidência de tributação sobre o mesmo como pessoa singular?

Antes dessa questão, deve-se verificar o conceito de capacidade contributiva⁴⁴ sob a ótica do princípio do Estado Social: “tarefa fundamental do Estado à realização da democracia económica, social e cultural, no quadro dum *no productive state*, o princípio do Estado social tem naturalmente implicações importantes no domínio do direito dos impostos.”⁴⁵

Reflectindo a Constituição da República Portuguesa que dispõe em seu art. 81º, alínea b) caber prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social “Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”, se extrai que o dever fundamental de pagar impostos do cidadão é indissociável do fim comunitário a que o mesmo se destina. Portanto não se almeja alcançar com o pagamento de impostos um benefício próprio, mas sim a satisfação do bem comum através de uma repartição justa.

Voltando à pergunta: gerando o algoritmo riqueza como assim o faria uma pessoa singular, não caberia a incidência de tributação sobre essa novel forma de personalidade? Importa ressaltar que o tema não versa sobre responsabilidade de conduta, apenas sobre matéria fiscal e a contributividade da riqueza gerada. Também é de bom tom se recorrer à História. O ser humano tem seus primeiros registos civilizatórios em gravuras sumérias, no ano 6000 a.C., o tempo decorrido entre essa data e o ano de 1888, quando a escravidão se encerrou em larga escala⁴⁶, corresponde a 98% da história das civilizações.

44 Como entende o Tribunal Constitucional desde o Acórdão 348/97 com reflexos semelhantes em Acórdãos recentes (43/2014 e 695/2014), o princípio da capacidade contributiva exige a “existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, ‘um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo’”, como também assevera que o legislador, na selecção dos factos tributáveis, há-de ater-se a “factos reveladores da capacidade contributiva”.

45 José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª ed., (Coimbra: Almedina, 2015), 160.

46 A escravidão só foi extinta definitivamente na Mauritânia em 2007, ainda assim, até hoje a prática persiste. Mauritania: torture at the heart of the state. Amnistia Internacional. 3 de dezembro de 2008. Disponível em <https://www.amnesty.org/en/documents/afr38/009/2008/en/>.

Em todo esse tempo, regimes jurídicos consideravam a pessoa singular como coisa, um bem, sujeito a todo tipo de atrocidades. Não seria a hora, pela evolução histórica dos ordenamentos jurídicos, de se analisar a possibilidade de coisa ser tida como pessoa singular a bem do princípio do Estado Social?

2.3 POSSÍVEIS SOLUÇÕES

A conceptualização da personalidade electrónica ainda está em seu berço, apesar da Comissão sobre Disposições de Direito Civil sobre Robótica recomendar em seu relatório, no Princípio 59, f) expressamente: “Criar um estatuto jurídico específico para os robôs a longo prazo, de modo a que, pelo menos, os robôs autónomos mais sofisticados possam ser determinados como detentores do estatuto de pessoas electrónicas responsáveis por sanar quaisquer danos que possam causar e, eventualmente, aplicar a personalidade electrónica a casos em que os robôs tomam decisões autónomas ou em que interagem por qualquer outro modo com terceiros de forma independente.”⁴⁷

Tal recomendação tem sido evitada pela União Europeia, até porque o conceito de personalidade electrónica exige uma revisitação sobre o próprio conceito filosófico de *pessoa*, mas é notório que, para a solução do problema em termos fiscais, a utilização da personalidade electrónica não traria maiores consequências no que tange à responsabilidade civil, até porque se trataria, em sentido abstracto, de uma personalidade electrónica especial tributária.

Outra solução proposta vem da mesma resolução com a utilização do conceito de *Robot Tax*⁴⁸, inicialmente desenvolvido por Bill Gates: uma taxa de utilização e manutenção por robô que deve ser examinada no contexto de

47 Parlamento Europeu. (2017). Proposta de Resolução do Parlamento Europeu que contém recomendações à Comissão sobre disposições de Direito Civil sobre Robótica. item F. Disponível em https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2017-0005_PT.html. Acessado em 10/01/2022.

48 Financial Times, (2017). “Bill Gates calls for income tax on robots”. Disponível em <https://www.ft.com/content/d04a89c2-f6c8-11e6-9516-2d969e0d3b65>. Acessado em 23 de agosto de 2022.

um financiamento ao apoio e requalificação de desempregados cujos postos de trabalho tenham sido reduzidos ou eliminados, a fim de manter a coesão e o bem-estar social⁴⁹.

Nos casos concretos actuais, enquanto não se aprovam as medidas, o uso de estabelecimentos estáveis para a finalidade tributária é bem-vindo, eis que o conceito de pessoa empregado nas legislações (dentre estas a portuguesa) abrange: indivíduos; empresas; e entidades com personalidade tributária. No entanto a hipótese tem que ser bem definida, eis que o algoritmo em questão não poderia ser uma propriedade da empresa e sim uma entidade autónoma independente a serviço da mesma.

O tema da tributação de entidades virtuais com a utilização de estabelecimentos estáveis tem gerado intenso debate, principalmente por estar em cheque o princípio da territorialidade⁵⁰, eis que a *presença física* continua a ser uma exigência do conceito clássico de estabelecimentos estáveis, não obstante a extensão de seu entendimento em 2020⁵¹. Isso se dá pelo fato de um ambiente virtual não estar exatamente definido em um território, já que servidores distribuídos podem compôr um ou diversos metaversos⁵², ainda que localizados em nações diferentes. Além desta questão há ainda a problemática da nova concepção de aferição de lucros, pois bases de dados, conhecimento e activos intangíveis fazem parte dessa nova realidade e não há regras claras de regulamentação de sua mensuração.

Não obstante a relevância de tal tema, principalmente após o exposto na Ação 7 do relatório do BEPS de 2015 que propõe uma definição novel de

49 Parlamento Europeu. (2017). Proposta De Resolução Do Parlamento Europeu que contém recomendações à Comissão sobre disposições de Direito Civil sobre Robótica. Item K. Disponível em https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2017-0005_PT.html. Acessado em 10 de janeiro de 2022.

50 “Exige-se, por isso, uma análise revisitada do critério da *presença física*, não obstante o recente alargamento do conceito de EE previsto na Lei do Orçamento de Estado de 2021. Na realidade, é importante que o EE possa abranger a economia digital, atentando-se assim ao que poderá ser designado por *centro de negócios da empresa*.” Cidália Lopes, “Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável - a emergência do digital” (Coimbra Business School, 2021).

51 Lei n.º 75-B/2020, art. 5.º, publicada no Diário da República n.º 253/2020, 1.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 2020.

52 “o metaverso é um conjunto de espaços virtuais onde a criação e a exploração podem ser feitas com outras pessoas que não se encontram no mesmo espaço físico”.

Estabelecimento Estável Virtual⁵³, não é este o conceito em pauta na presente problemática exposta, mas sim a utilização de estabelecimentos estáveis sob o conceito de “pessoa” que, como já foi explanado, abrange indivíduos mas também “outras entidades com personalidade tributária” sendo que, a partir da Lei do Orçamento do Estado de 2021, seguindo o conceito da própria OCDE, foi estendido ao conceito de estabelecimento estável também a actividade de prestação de serviços, incluindo-se neste contexto consultorias internas e externas.

A questão, portanto, passa a ser se o algoritmo pode assumir uma personalidade tributária e ser caracterizado como estabelecimento estável de prestação de serviços, ainda que não haja qualquer componente humano relacionado a esta prestação. Importa ressaltar que não é exatamente a problemática disposta, eis que o supracitado exemplo do tópico anterior expõe uma substituição da pessoa humana por um algoritmo em todas as suas funções, incluindo-se, no caso, questões decisórias derivadas da autonomia da vontade.

CONCLUSÃO

A evolução dos meios de evasão fiscal, em sentido lato, das empresas transnacionais decorrente de um progresso tecnológico exponencial não pode mais ser vista apenas como um fenómeno habitual do capitalismo globalizado, mas sim como um fenómeno social mundial de magnitude ímpar capaz de fazer ruir a sociedade democrática. É importante que o problema seja exposto de forma clara e objectiva à população, maior impactada pelo fenómeno, levando-a a sair da inércia e a decidir se a *corrida ao fundo do poço*, a injusta exploração de economias frágeis e a supressão agressiva do princípio da neutralidade em prejuízo do seu próprio povo em seu próprio território deve continuar.

A harmonização é um caminho que pode ser seguido para a resolução do problema da *corrida ao fundo do poço*, analisando-se a aplicabilidade da Teoria do Federalismo Fiscal.

53 OCDE. (2015). Plano de ações sobre a Erosão da Base e a Transferência dos Lucros (Base Erosion and Profit Shifting Project-BEPS). Ação 7. Disponível em <https://read.oecd.org/10.1787/9789264241220-en?format=pdf>. Acessado em 23 de agosto de 2022.

Também faz-se necessário, sob esse mesmo prisma, expandir os conceitos de tributação, a fim de corrigir distorções trazidas pela tecnologia através da substituição do produto laboral humano por entidades autónomas.

A criação de uma personalidade electrónica pode, contudo, acabar repetindo os mesmos problemas presentes no unitarismo da pessoa jurídica. No lugar de se reconhecerem as particularidades das diferentes áreas de actuação de robôs com Inteligência Artificial, unificam-se essas diferentes relações em modelo jurídico único, pautado exclusivamente na figura de um sujeito abstracto. Esse é um problema frequente quando o Direito tenta se aproximar de novas tecnologias. Os artefactos são, na verdade, determinados pelas destinações em concreto, não comportando, assim, generalizações abstractas e reduções unitárias, indiferentes aos variados usos. Tendo isso em mente, haveria dificuldade em se comparar os problemas ocasionados pela utilização da Robótica na Medicina com o uso de drones para fins militares e de segurança. Da mesma forma, a utilização de robôs sociais com pessoas vulneráveis suscitam problemas éticos específicos, distintos dos que se verificam na utilização da Robótica para o transporte de mercadorias e pessoas.

O uso de estabelecimentos estáveis para a tributação dos algoritmos é uma alternativa a ser explorada desde que bem definida a fim de evitar a dupla tributação da empresa. Ressalte-se que isto resolve o problema tributário em partes, pois a tributação suprimida na substituição da mão-de-obra se refere a uma tributação derivada de uma relação laboral, diferentemente da prestação de serviços. No entanto, não é uma tarefa por demais complexa a adequação normativa para resolver tal questão, principalmente no que tange à contribuição à Segurança Social.