



**CASO *APPLE* – MANUTENÇÃO DE VALORES NO EXTERIOR SEM  
PAGAMENTO DE TRIBUTOS: GOVERNANÇA CORPORATIVA *VERSUS*  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO\***

*APPLE CASE - MAINTENANCE OF VALUES ABROAD WITHOUT PAYING TAXES:  
CORPORATE GOVERNANCE VERSUS TAX PLANNING*

**Emerson Ademir Borges de Oliveira\*\*  
Lidiane da Cruz Garcia\*\*\*  
Galdino Luiz Ramos Júnior\*\*\*\***

**Resumo:** O artigo traz estudo dentro da temática da governança corporativa e planejamento tributário empresarial com enfoque na empresa multinacional *Apple Incorporation* em países com tributação diferenciada ou paraísos fiscais e posterior transferência de capitais sem tributação para os Estados Unidos onde tem sede.

**Palavras-chave:** Governança corporativa; planejamento tributário; evasão fiscal.

**Abstract:** The article brings a study on the theme of corporate governance and corporate tax planning with a focus on the multinational company *Apple Incorporation* in countries with differentiated taxation or tax havens and subsequent transfer of capital without taxation to the United States where it has its headquarters.

**Keywords:** Corporate governance; tax planning; tax evasion.

\*Publicado em ago. 2025.

\*\*E-mail: emerson@unimar.br

\*\*\*E-mail: lidianecruzgarcia@hotmail.com

\*\*\*\*E-mail: advos@terra.com.br



## 1 INTRODUÇÃO

As questões relacionadas à economia digital estão entre as mais relevantes por representarem as mudanças que vem ocorrendo e ainda deverão ocorrer nas próximas décadas como parte do desenvolvimento científico, econômico, social e jurídico.

O objeto de pesquisa foi escolhido tendo em conta a sobrelevada importância e atualidade da temática relacionada às grandes corporações empresariais de novas tecnologias, como a *Apple Incorporation*, e seus novos modelos de negócios que envolvem, dentre as principais questões, os impactos tributários, os problemas de perdas de arrecadação, a influência sobre a livre iniciativa e a livre concorrência, em obtenção de lucros por vias não transparentes.

Dentro do tema da economia digital, que envolve grandes conglomerados empresariais e vários países, os problemas são complexos por envolverem segmento contábil, empresarial, tecnológico, político-estatal, que tem as dificuldades potencializadas pela ausência de normatização clara e eficaz, e, ainda, pela prática de artifícios que buscam evitar a tributação.

A pesquisa foi realizada pelo método de análise indutiva. No plano de trabalho, foi iniciada a pesquisa legislativa e bibliográfica com coleta e análise em artigos, em periódicos contábeis e tributários, além do desenvolvimento de pesquisas em doutrinas e jurisprudências a fim de compreender e selecionar o entendimento que foi explorado e sedimentado aqui em três tópicos, a partir da 1 Introdução.

No tópico 2 do artigo foram abordados termos conceituais e legais acerca da governança corporativa e do planejamento tributário, com abordagem inicial das características de modelos de negócios tecnológicos e possíveis dinâmicas fictícias para evitar o pagamento de tributos, o que torna estas circunstâncias um problema do sistema tributário internacional.

No item 3 foi trazida a contextualização da problemática envolvendo bem especificamente a empresa multinacional *Apple Incorporation* e possíveis ocorrências de evasão ou elisão fiscal que teriam sido praticadas também por outras empresas ligadas à economia digital.

No tópico 4 foram trazidas perspectivas tributárias para superação do problema da fuga de capitais em termos de normatização internacional pela OCDE, com o Projeto *BEPS-Base Erosion and Profit Shifting*, bem como foram trazidas em menção às previsões normativas de práticas anticorrupção no Brasil.



Por fim, em conclusão, restou sedimentado acerca do necessário diálogo internacional para se promover normas que envolvam governança empresarial e tributação da economia digital que possam efetivamente ser cumpridas com lealdade pelos agentes empresariais e entes estatais para evitar a formação e manutenção de paraísos fiscais.

## **2 GOVERNANÇA CORPORATIVA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – ORGANIZAÇÃO DE MODELOS DE NEGÓCIOS JURÍDICOS ELETRÔNICOS E LEI SARBOX**

Diante das alterações sociais que ocorrem em ondas de mudanças<sup>1</sup>, em períodos cada vez menores e com abrangência sistêmica cada vez mais ampla, torna-se inevitável repensar as relações entre o(s) Estado (s) e o(s) particular(es). As alterações nas formas de modelos de negócios e as normatizações devem acompanhar as novas necessidades.

Em alguns casos, as demandas por normas mais eficientes são antigas necessidades para evitar a perda de arrecadação estatal e favorecer a eficiência empresarial. Com os novos modelos de negócios tecnológicos o desafio no direito tributário se torna pujante pela dimensão transnacional, pois pode envolver mais de um país e representar grandeza de valores monetários envolvidos.

A tributação envolve, precipuamente, Economia, Direito e Política, em um equilíbrio entre diretrizes de justiça e eficiência econômica, segundo Caliendo:

A tributação deve ser considerada como um *fenômeno intersistêmico* que envolve a Política, a Economia e o Direito, e o Sistema Tributário deve ser lido como resultado das trocas entre os subsistemas da sociedade e assim terá o sentido dinâmico de resposta à complexidade do sistema social e ao risco. Por sua vez, as trocas entre os diversos subsistemas deverão ser realizadas de modo equilibrado, ponderando corretamente os ditames da justiça e da eficiência econômica (CALIENDO, 2009, p. 8).

---

<sup>1</sup> “Quando uma sociedade é batida por duas ou mais ondas gigantes de mudança e nenhuma delas é ainda claramente dominante, a imagem do futuro apresenta-se fraturada. Torna-se extremamente difícil definir o sentido das mudanças e conflitos que surgem. A colisão de frentes de onda cria um oceano furioso, cheio de correntes que colidem, remoinhos e sorvedouros que ocultam as marés históricas mais profundas e mais importantes”. (TOFFLER, 1980).



Há uma vasta gama de empresas na economia digital com estruturas diversas, podendo se falar em gerações de modelos de negócios que vem evoluindo. Neste sentido, a liberdade para alocação de recursos é legítima.

Pode-se dizer que a primeira geração de modelo de negócios tecnológicos envolve serviços por meio de *website*, por *softwares* – com disponibilização de produtos, serviços, gerenciamento de pagamentos, dentre outras funcionalidades. A segunda geração destes modelos que se tem atualmente é de mercado em computação em nuvem (*cloud computing*) – com funcionalidades automatizadas e que permitem acesso de qualquer lugar, a qualquer hora, o que muda a percepção de gerenciamento de negócios (BRANDÃO JR; PISCITELLI, 2018, p. 25).

A *governança corporativa*, neste cenário, apresenta-se como uma ferramenta que consiste em antecipar a gestão da empresa, promove a adoção de boas práticas de gerência para evitar custos desnecessários, prevenir atos criminosos ou fraudulentos, por exemplo. Assim, várias práticas podem ser adotadas, em um raciocínio de eficiência econômica “A existência de custos de transação impulsionará aqueles que desejam realizar trocas a se envolverem em práticas que ocasionam uma redução dos custos de transação” (COASE, 2017. p. 6-7).

As práticas de governança/gestão corporativa devem estar em conformidade com a legislação. Inclui em alguns casos adoção de programas de *compliance* (conformidade) como uma necessidade de controle e auditoria interna das atividades empresariais para evitar irregularidades, ou, até mesmo, para amenizar as sanções legais com a integração corretiva pelos padrões normativos (DURÃES; RIBEIRO, 2019, p. 259).

A Lei Sarbanes-Oxley, conhecida como Sarbox ou Sox, foi criada nos Estados Unidos da América no ano de 2002 justamente para determinar a implantação de controles internos e de governança corporativa como obrigatórios a fim de determinar a integridade das informações dentro da atividade empresarial. Assim, possibilita-se a responsabilização objetiva de atos de corrupção pela alta administração de uma empresa pela falta de transparência e fidelidade dos dados contábeis, por exemplo (DURÃES; RIBEIRO, 2019, p. 243).

O *planejamento tributário*, lícito e preventivo, está inserto na liberdade da governança empresarial com o objetivo de evitar, diminuir ou postergar o efeito tributário da atividade empresarial. É a ação para melhor administrar os custos tributários em atividades através da eleição de estruturas específicas, obtendo como resultado a economia fiscal, além



de possuir também natureza preventiva, como ato regular de gestão por não ser ofensiva à norma tributária.

A legalidade tributária é um parâmetro essencial para o planejamento tributário, ou seja, tudo o que não for proibido é permitido. Assim, o planejamento tributário pode ser considerado a *elisão* fiscal dentro da livre iniciativa (MACHADO, 2020, p. 60).

As expressões *evasão*, *elisão* e *elusão* fiscal ainda são utilizadas na doutrina brasileira com algumas peculiaridades, como a separação em *evasão lícita* ou *ilícita*, dentre outras. Entretanto parece mais acertado definir 1) *elisão* como ato lícito, anterior ao fato gerador; 2) *evasão* como ato ilícito praticado após o fato gerador; e 3) *elusão* como negócio jurídico sem causa, simulado ou em fraude à lei para evitar incidência de tributo (PIMENTA, 2016, p. 605).

Os fundamentos jurídicos do planejamento tributário estão no princípio da legalidade tributária – na vedação de tributação por analogia –, nos princípios da ordem econômica, da livre iniciativa e nos direitos fundamentais do contribuinte (MACHADO, 2016, p. 29).

Para se caracterizar como planejamento tributário não agressivo, ou seja, como exercício regular de direito, a atuação empresarial deve estar isenta da possibilidade de causar prejuízos a terceiro ou de praticar condutas que afetem o livre mercado, pois o direito de auto-organização empresarial não é um direito absoluto.

Podem ser mencionadas conjunturas dinâmicas que afetam o livre mercado, a livre concorrência:

Situações que afetem o livre mercado – de que são exemplos as monopolísticas ou oligopolísticas; dominância irrazoável de mercado; lucratividade desproporcional; inadimplemento sistemático, reiterado e contumaz das obrigações tributárias; adoção de métodos abusivos de economia fiscal tributária; etc. –, gerada vantagem competitiva artificial, devem ser ingentemente tratadas. Como já sustentado, inexistente espaço constitucional para um enfoque que desague em absoluto direito de auto-organização (NASCIMENTO NETTO, 2019, p. 725).

Com o planejamento tributário, potencializa-se o deslocamento de lucros de organizações societárias grandes e complexas para países com pouca ou nenhuma tributação para elas, inclusive em países que sequer teriam filial ou atividades a partir dali.



Os “jogos” estratégicos, a organização, entre interesses privados e interesses estatais moldam os resultados nas interações em um ambiente econômico globalizado, cujas escolhas são racionais pela busca da maior lucratividade pretendida pelo agente, seja ele um ente público ou privado “faz a pessoa inventariar os resultados desejados (*valores*), identificar as ações que podem ser tomadas na sua busca (*opções*); determinar em que medida cada ação contribui para o resultado desejado e a que custo (*valorização*) e adotar aquela que contribuir mais (escolha)” (MACKAAY, 2020, p. 31).

Pode ocorrer com esta evitação de custos, até com o envolvimento de capitais em paraísos fiscais, o que Mackaay e Rousseau explicam como prática econômica de obtenção de benefícios por *rent-seeking*:

[...] *rent-seeking* (busca por rendas) proposta originalmente por Anne Krueger [...]. A noção reveste grande conjunto de medidas, programas de subvenção ou gratuidade de serviços, isenções fiscais, regulação da indústria (permissão, imposição de normas de conhecimento, de qualidade ou de conteúdo etc.), o que constitui uma primeira barreira à entrada no mercado, restrições alfandegárias, exigências de conteúdo nacional, entre outras. Em todos os casos, trata-se de vantagens obtidas por via política que não seriam alcançadas no mercado privado ou apenas com custos muito altos (MACKAAY e ROUSSEAU, 2020, p. 178).

Sergio Lazzarini explica como “capitalismo de laços” as oportunidades de mercado que são aproveitadas em relações que podem até envolver governos na esfera pública para conferir vantagens, somente para alguns, inclusive por motivações políticas “Esse emaranhado de contatos, alianças e estratégias de apoio gravitando em torno de interesses políticos e econômicos é o que eu denomino *capitalismo de laços*”.

Com o planejamento tributário possibilita-se a utilização de atos fictícios, simulados, na escala de fornecimento de produtos ou serviços, como se realizada a transação em filial onde a tributação é diferenciada, com menor carga tributária, a fim de não ser tributada na matriz onde a tributação é maior, como foi o caso da *Apple Incorporation*.

### **3 APPLE INCORPORATION – TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA OU PARAÍSO FISCAL**



As companhias transnacionais, como a Apple, são conhecidas no mercado mundial como *big players*, grandes jogadores, principais atores/personagens, ou, *big gambles*, grandes apostadores, que atuam em ambiente altamente complexo, com altos fluxos de capitais (VALADÃO, 2017, p. 158).

A *Apple Incorporation* é uma empresa multinacional norte-americana que projeta e comercializa produtos eletrônicos como programas tecnológicos (*softwares*) e equipamentos (*hardwares*) de computadores, telefones, *tablets*, televisões (*iPod, iPhone, iPad, Apple TV, Apple Watch*).

A sede mundial da *Apple Inc.* está localizada no centro do Vale do Silício, em Cupertino, Califórnia-EUA, já a filial mais importante da Apple na Europa, Oriente Médio e África (EMEA) está localizada em Cork, no sul da Irlanda.

A partir desta instalação na Irlanda, a *Apple Sales International*, são feitas todas as vendas internacionais da Apple fora dos EUA, o que foi alvo de investigações como da *Paradise Papers*<sup>2</sup> por, supostamente, usar a Irlanda como paraíso fiscal para movimentar dinheiro para pagar menos impostos.

Alguns lucros de companhias como a Apple derivam de produtos digitais como músicas e aplicativos baixados, *royalties* (preços de uso) sobre propriedade intelectual, como patentes de *softwares* de computadores, o que dificulta a localização da origem e tributação da atividade comercial.

Quanto a estas possíveis manobras, a Apple foi examinada pela comissão de investigação do Senado dos EUA sobre as alegações de que a subsidiária da Apple na Irlanda não declarou impostos entre 2009 e 2012, apesar de ter obtido uma receita de US\$30 bilhões de 2009 a 2012. Entretanto, o diretor-presidente, Tim Cook, afirmou que não houve nada de ilegal, pois teria administrado a subsidiária na Irlanda a partir dos Estados Unidos da América, de acordo com as normas existentes<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> “*Paradise Papers* é o nome de uma descomunal investigação conduzida pelo Consórcio Internacional de Jornalistas Investigativos (ICIJ, na sigla em inglês) e o jornal alemão *Süddeutsche Zeitung* que revela como dezenas de personalidades e companhias utilizaram paraísos fiscais para, sobretudo, escapar de impostos. Entre elas aparece uma das empresas mais lucrativas do mundo: a Apple”. Disponível em: <https://tecnoblog.net/227613/paradise-papers-apple/>. Acesso em: 02/10/2020.

<sup>3</sup> “Os baixos impostos sobre a pessoa jurídica cobrados na Irlanda atraem os investimentos estrangeiros, prejudicando parceiros da Irlanda na União Europeia. Os Estados Unidos da América taxam os lucros no exterior quando esses são repatriados, enquanto que a maioria das grandes economias cobra pouco ou nenhum imposto sobre os lucros internacionais, levando empresas americanas a manter seus lucros fora dos Estados Unidos da América na casa de trilhões. O problema está nas legislações internas e internacionais. O mesmo sistema pode



A Apple por meio de operações feitas por suas filiais na Irlanda, Holanda e Ilhas Bermudas teria reduzido artificialmente sua tributação em bilhões de euros, o que levou à aplicação de multas de \$13 bilhões de euros pela União Europeia em 2016, cerca de R\$ 46,89 bilhões de reais (AFONSO, 2020, p. 413).

Esta condenação da Apple continua em discussão: a Apple não quer pagar e a Irlanda não quer receber, mas a União Europeia está determinando o pagamento para evitar concorrência desleal frente a outras empresas e países. Ainda, de forma similar, a empresa Google, teria economizado U\$ 3.6 bilhões em 2016. A Amazon, por sua vez, teve lucro de U\$ 11,2 bilhões em 2018 e não teria pago um centavo nos Estados Unidos, assim como teria ocorrido o mesmo com a Netflix que teve lucro de U\$ 845 milhões (AFONSO, 2020, p. 414).

Há vários estudos que apontam que as empresas digitais multinacionais como a Apple pagam poucos impostos, no total efetivo de 8,5%, o que corresponde à metade do que pagam as de modelo de negócios tradicionais. Esta lucratividade, por deixar de ter um custo, explica a atratividade de multinacionais transferirem parte de seus ganhos para paraísos fiscais, reduzindo a taxa corporativa em torno de 20% a 30% - o que causou prejuízos de arrecadação no ano de 2013 para países membros da OCDE em 1% do PIB e para países não membros da OCDE em 1,3% do PIB. Não somente isto, estima-se que 20% de todos os ganhos corporativos dos Estados Unidos da América estão em paraísos fiscais:

La Comisión Europea (European Commission, 2017) reporta que em promedio las empresas con modelos digitales de negocios están sujetas a una imposición efectiva (que incluye todos los impuestos) de 8,5% y que esta tasa es la que aplica a aquellas empresas con modelos de negocio tradicionales [...] De acuerdo con diversos estudios, incluyendo OECD (2015), OECD (2018), European Commission (2017) y IMF (2019), esto es en gran medida consecuencia de que las empresas multinacionales han podido trasladar una parte importante de sus ganancias a países con bajas tasas de impuesto corporativo [...] Zucman (2014) asevera que la tasa corporativa efectiva se ha reducido de 30 a 20 por ciento, y que dos tercios de esto se puede atribuir este fenómeno. De hecho, estima que 20% de todas las ganancias corporativas de Estados Unidos están en paraísos fiscales, un incremento de 10 veces com respecto a la década de 1980. El FMI (IMF, 2019), por su parte, reporta que en los países miembros de la OCDE se perdieron cerca de 450 billiones de dólares de recaudación en 2013 (cerca de 1% del PIB)

---

ser encontrado com a Amazon, Starbucks, Google e outras companhias transnacionais”. Disponível em: [http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com\\_content&view=article&id=10296:apple-e-mais-uma-favorecida-por-anomalias-tributarias&catid=1:noticias&Itemid=3](http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=10296:apple-e-mais-uma-favorecida-por-anomalias-tributarias&catid=1:noticias&Itemid=3). Acesso em: 02/10/2020.



solo por esta re-domiciliación de las ganancias. Para países no miembros de OCDE estimaron pérdidas de 1.3% del PIB (SEIRA; PINEDA; RASTELETTI, 2020, p. 363-365).

A virtualização da economia tecnológica atualmente inclui diversos modelos de negócios que abrangem vendas de produtos tangíveis, por exemplo livros, equipamentos eletrônicos e também prestações intangíveis como serviços financeiros, anúncios, produtos digitais no modelo de computação em nuvem, como banco de dados eletrônico, softwares – enfim, diversas funcionalidades com peculiaridades específicas para tributação no modelo tradicional de bens, serviços e renda (BRANDÃO JR; PISCITELLI, 2018, p. 23-24)

A dificuldade de aplicar o método de valor agregado para tributar o consumo de mercadorias e serviços na economia digital está na erosão da base tributária da renda empresarial por planejamento tributário porque as empresas repartem atividades entre países/jurisdições diferentes para gerar lucro justamente onde os tributos são mais baixos. Assim, aumentam deduções nestas subsidiárias, por isso há uma discrepância entre o local onde a renda é gerada e onde o imposto é pago, quando deveria tributar o valor gerado independentemente do local de fornecimento do serviço (REZENDE, 2020, p. 136-147).

Neste aspecto de manobra fictícia é que o planejamento tributário é visto como conflitante com os deveres de lisura da governança empresarial, da transparência fiscal, pois a boa governança é uma postura ética, uma forma de evitar prejuízo estatal, uma colaboração à concorrência leal no mercado empresarial.

As multinacionais estão sob observação quanto a estas estratégias fictícias entre matriz e filiais em paraísos fiscais, com transferências por preço maior ou empréstimos com altas taxas de juros. Isto, ao menos, para serem pagos pelos preços de transferência conforme preços de mercado, o que, na prática, não é fácil para a autoridade fiscal monitorar:

Las empresas multinacionales usan varios tipos de estrategias para lograr la reasignación de ganancias entre países. Una de ellas es manipular los precios de transferencia, esto es, el precio al que la matriz le vende o compra a una subsidiaria localizada en un país con baja tasa impositiva. Por ejemplo, una empresa subsidiaria en Bermuda le vende un servicio a la matriz en Estados Unidos a un precio elevado, así reporta menos ganancias en Estados Unidos (donde la tasa de impuesto corporativo es alta) y más en Bermuda (donde la tasa de impuesto corporativo es baja), con lo que reduce su pago total de impuestos [...] en la práctica la autoridad no puede monitorear millones de



transacciones de este tipo, y muchas veces no existe un precio de mercado para utilizar como referencia. Otra estrategia de elusión es que la subsidiaria le dé un prestamo com altas tasas de interés a la matriz (SEIRA; PINEDA; RASTELETTI, 2020, p. 368).

Quando se trata de tributação internacional há controvérsias sobre a definição de rendimentos obtidos no exterior e o tratamento jurídico que se deve dar pelos países envolvidos.

Há, em alguns casos, tendência a presunções e ficções jurídicas antielisivas tanto diante da localização de empresas em paraísos fiscais quanto diante de transferências que indiquem evitação de tributação:

A própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – reconheceu a necessidade de estabelecimento de regras CFC como medida de contra-ataque a competição fiscal internacional danosa (*conteract harmful tax competition*) [...] O regime CFC é geralmente tida como uma presunção de distribuição de renda em situações onde se acredita existir uma conduta elusiva, ou seja, de manipulação artificial da renda da empresa, com o intuito de reduzir indevidamente a carga fiscal da empresa [...] O método transacional (*transactional approach*) distingue entre o rendimento ativo e passivo [...] Um exemplo pode ser citado no caso em que uma empresa controladora vende um produto diretamente ao consumidor, mas a fatura é encaminhada ao CFC, a diferença entre o montante faturado pela CFC e o montante faturado é enviado ao exterior. Pelo método da jurisdição (*jurisdiction approach*) as regras CFC são aplicadas a todos os rendimentos derivados de empresas situadas em paraísos fiscais ou países com tributação favorecida [...] a mera localização em paraíso fiscal já pressupõe objetivos elusivos (CALIENDO, 2014, p. 631).

A bitributação poderá ocorrer pelos métodos descritos, em ambos os casos, por haver presunção de distribuição fictícia dos lucros, sendo que pelo método transacional não é necessário que a companhia esteja situada em um paraíso fiscal nos termos clássicos. Nem se negue sua utilização em situações em que se pressupõe o intuito de evasão fiscal (CALIENDO, 2014, p. 631).

O planejamento tributário é utilizado sobremaneira diante de países com alta tributação. Alguns países tem problemas mais sérios nos seus sistemas tributários, por exemplo, países da União Europeia, com tributação alta sobre o trabalho, o que eleva o custo operacional e, assim, acarreta a substituição do trabalho humano por automação tecnológica, desestimula o



investimento/crescimento econômico, pois os custos altos são levados em consideração pelas empresas, inclusive para a evasão diante da tributação da renda (MENDES, 2008, p. 21).

Diversos países têm em seus ordenamentos jurídicos normas antielisivas, ou seja, dispositivos legais que combatem a elisão fiscal praticada por abuso de direito ou abuso de forma pelo contribuinte – fraude, abuso da intenção negocial, abuso no uso da personalidade jurídica da empresa – quando, por exemplo, não há conexão entre os motivos econômicos e os efeitos produzidos pelo ato praticado, exigindo-se o cumprimento do princípio da transparência fiscal (FALCÃO; GUERRA; ALMEIDA, 2016, p.32-40).

A vedação à elisão fiscal pode ser vista como um dever ético e moral do contribuinte, numa aproximação de Direito e moral, bem como do princípio da tipicidade cerrada do direito tributário, para colocar o planejamento tributário sob um prisma ético para afastar práticas abusivas tanto do contribuinte quanto do fisco, que não estejam sob regras claras (PAULA, 2019, p. 740).

#### **4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E O PROJETO BEPS 2.0/OCDE – PERSPECTIVAS PARA A TRANSPARÊNCIA FISCAL**

Dentre os principais questionamentos que envolvem este estudo está saber quais possíveis diretrizes para a tributação das empresas *big techs*, como a Apple, diante da existência dos paraísos fiscais.

O direito internacional tributário conjuga o estudo dos tratados internacionais de matéria tributária nas relações entre Estados para evitar, por exemplo, fraudes internacionais e bitributação (FALCÃO; GUERRA; ALMEIDA; 2016, p. 52).

Há bitributação quando dois ou mais países cobram do contribuinte um imposto da mesma espécie pelo mesmo fato gerador, o que é considerado um desrespeito à justiça fiscal.

Diante da bitributação internacional, empresas multinacionais podem adotar medidas, por exemplo, para suas filiais, para diminuir as despesas tributárias ao conseguirem isenções e deduções nas bases de cálculo de tributos por leis internas do país que as beneficiam para mantê-las em sua jurisdição (FALCÃO; GUERRA; ALMEIDA, 2016, p. 62).

Existem discussões para reorganização internacional da tributação principalmente pela OCDE. Após guerras, entre 1980-1990, ocorreu o início da globalização e surgiu a ONU,



FMI, BIRD, GATT (este tornou-se OMC e OCEE – depois OCDE em 1961, que desenvolveu CPTA-Centro de Polícia de Coordenação Tributária).

Com a OCDE-Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, sob a coordenação do G20, passou-se a buscar medidas harmonizadoras pelo BEPS-*Base Erosion and Profit Shifiting*, que visa conter a elisão e evasão tributária internacional (VALADÃO, 2017, p. 151).

Diversas forças influenciam a moldagem dos sistemas tributários, inclusive organizações internacionais como a ONU e a OCDE-Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Outras organizações com caráter de comércio regional, acabam influenciando externalidades, como custos em geral e concentração de renda em economias minúsculas com pouca ou quase nenhuma tributação.

São os paraísos fiscais, por exemplo, Bermudas, que em 2014 teve lucros de 800 (oitocentas) vezes o seu PIB-Produto interno bruto; Luxemburgo, com 115 (cento e quinze) vezes o seu PIB. Ou seja, produzem lucro líquido protegido, isento de tributação (VALADÃO, 2017, p. 152).

O debate sobre a tributação do lucro das corporações multinacionais está no cerne do Projeto BEPS-*Base Erosion and Profit Shifiting*, conduzido pela OCDE com o apoio do G20. A iniciativa tem como escopo examinar os impactos da globalização no sistema tributário dos diferentes países, a fim de combater a erosão da base tributária e a transferência artificial de lucros por meio de planejamentos tributários “agressivos”, que utilizam tratados internacionais de bitributação para transferência de ativos para países com baixa tributação (ARAÚJO; AFONSO, 2020, p. 415).

Os planos de ação do BEPS-*Base Erosion and Profit Shifiting* 1 (economia digital) e BEPS-*Base Erosion and Profit Shifiting* 7 (prevenção abusiva do status de estabelecimento permanente) visam à contenção de práticas fiscais abusivas e trazer perspectivas para responder às necessidades do comércio eletrônico. Todavia, estão com conceitos ainda atrelados a modelos tradicionais de negócios, com a ideia de local fixo e prazo mínimo para estabelecimento permanente. Isto impossibilita que meios intangíveis fixem, formalmente, um estabelecimento permanente, como no caso de prestador de serviço “na nuvem”:

Por exemplo, o *site* por meio do qual o consumidor-usuário final (pessoa física ou jurídica) acessa o Office 365 não será considerado estabelecimento permanente da Microsoft. Da mesma forma, o *site* por



meio do qual uma empresa de *SaaS* acessa o Azure (*PaaS*), para programação de seus próprios aplicativos, não será considerado estabelecimento permanente da *Microsoft* (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018, p. 119).

A facilidade com que os negócios digitais operam à distância, sem demandar presença física no local de consumo nem constituição de estabelecimento permanente, cria condições especialmente favoráveis à sua utilização nesse segmento, ampliando ainda mais os entraves de cobrança de impostos favorecendo a evasão ou elisão fiscal (ARAÚJO; AFONSO, 2020, 411).

O grande problema está no fato de regras de tributação internacional exigirem a existência de um estabelecimento permanente em um determinado país para que parcelas do lucro da empresa sejam atribuídas àquele local, proporcionalmente aos resultados lá gerados.

É evidente ser necessário ampliar o conceito de estabelecimento permanente dado pela OCDE, e, como medida imediata foi pensada a criação de um imposto retido na fonte e um imposto de equalização sobre receita bruta (ARAÚJO; AFONSO, 2020, p. 416).

O *estabelecimento permanente* é definido classicamente como uma ficção jurídica exclusivamente do direito tributário, como uma filial para a realização de determinadas atividades, considerada pessoa jurídica para fins de tributação, caracterizado por presença física e registro civil no país. Há um avanço, no assunto, nas Convenções de modelo da OCDE para considerar que estruturas não residentes no país possam ser consideradas estabelecimento permanente por ser um centro de imputação de renda, o que é importante diante dos novos modelos de negócios da economia digital (VITA, 2020, p. 440).

Algumas iniciativas são vistas como promissoras, a exemplo das tomadas na União Europeia ao ser proposta a criação de um Estabelecimento Permanente Virtual com duas ficções jurídicas: 1) caracterização ficta de estabelecimento permanente virtual; e 2) independência fictícia de um estabelecimento virtual para fins de alocar lucros, o que colaboraria para chegar a adoções de definições e medidas apropriadas para a economia digital (REZENDE, 2020, p. 151).

Na tributação internacional ocorre certa similaridade ao que ocorre no Brasil com a “guerra fiscal”. No geral, os incentivos fiscais, como atrativo de investimento regional, não representam tanto problema quando são concedidos pelo tempo necessário para o retorno



financeiro do investimento, e, ademais, havendo contrapartida equivalente, como a geração de empregos e renda para a região.

A política fiscal de incentivos é essencial para o desenvolvimento do país, na direção de fomento para determinadas áreas do setor privado. O plano fiscal beneficia a atuação do governo para atender as prestações de serviços públicos e para melhorar a qualidade de vida das pessoas. Todavia, não se deve abandonar a possibilidade da maior neutralidade fiscal possível para evitar concorrência desleal tanto em âmbito interno quanto internacional em eventual favorecimento demasiado de determinado setor ou até mesmo de empresas e conglomerados empresariais específicos.

A Lei Anticorrupção brasileira, Lei 12.846/2013, foi criada sob influência da Lei Sarbox. Ademais, dentro do ordenamento jurídico brasileiro é importante, também, para elucidar o contexto de prevenção à corrupção, mencionar a Lei Complementar 101/2000- Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei n. 10.028/2000- Lei dos Crimes Fiscais (LCF), Lei n. 12.683/2012 – Lei de Lavagem de Dinheiro, Lei n. 8.429/1992 – Lei de Improbidade Administrativa, dentre outras normas do Conselho Monetário Nacional (CMN), por exemplo.

Juntas, estas leis, representam maior rigor e punição para que haja a manutenção da confiança dentro das atividades financeiras e tributárias, seja pela conduta da pessoa física, jurídica ou na gestão pública, já que representa, a Lei Anticorrupção, especialmente, um marco para a governança empresarial proba.

Os países para atraírem investimentos podem fazer competição fiscal desleal no âmbito internacional porque a soberania tributária não pode ser restringida, salvo por tratado(s) internacional dos envolvidos. Todavia, estes tratados, quando existentes, as vezes acabam sendo descumpridos mesmo diante de sanções impostas. No geral, todos perdem, inclusive o país que iniciou a concorrência desleal, ao afetar outros países, pois diminui a confiança e gera prejuízos – o que é considerada competição injusta (VALADÃO, 2017, p. 153-154).

Uma questão dentro dos paraísos fiscais quanto à tributação são as estruturas *offshore* que possibilitam que sejam realizadas operações internacionais pagando apenas pequena quantidade de impostos ou taxas ao país de residência (*offshore*) da empresa sem substância econômica. Isto prejudica a base de cálculo dos países onde a renda é de fato gerada, pois paga-se menos ou nada de tributos em relação ao todo. Neste ponto, o foco da OCDE/G20 BEPS-*Base Erosion and Profit Shifting* é buscar equilíbrio e transparência fiscal, o que é difícil



por não existir uma autoridade fiscal internacional, Isto beneficia, inclusive, a lavagem de dinheiro de recursos de origem criminosa (VALADÃO, 2017, p. 154).

O Plano de Ação 7 do BEPS-*Base Erosion and Profit Shifting* representa certo esforço para evitar o fracionamento de atividades de empresas de um mesmo grupo econômico com o intuito de não configurar estabelecimento permanente se comprovado que as atividades desenvolvidas pertencem a funções complementares da operação da empresa, estabelecendo uma ampliação da definição de estabelecimento permanente:

No que tange aos comissários e agentes independentes, o Plano de Ação 7 sugere alargar as situações que os caracterizariam como um estabelecimento permanente. Em síntese, passou a prevalecer a substância sobre a forma[...] estabeleceu que qualquer pessoa que habitualmente celebra negócios jurídicos em nome de determinada empresa poderia configurar um estabelecimento permanente desta, ainda que, do ponto de vista legal, não seja formalmente representante da mencionada empresa [...] garantindo, com isso, a tributação na fonte em benefício dos países em desenvolvimento. Trata-se de importante elemento para gerar resultados para as economias em desenvolvimento e, de certa forma, atender aos anseios dos Estados-fonte (GOMES; GOMES; BOSSA, 2014, p. 111).

Alguns países optam por cláusulas gerais antielisivas em suas legislações internas, outros adotam “medidas neutralizadoras” ou “medidas defensivas”, como normas de “transparência fiscal internacional”, fundamentadas em critérios e algumas teorias para considerar ou não uma sociedade transparente como “a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, a teoria do dividendo fictício, a teoria do levantamento do véu e a teoria da manifestação da capacidade contributiva, as quais são usadas com testes para averiguar o intuito de evitação tributária abusiva:

Será considerada como entidade transparente, para fins puramente fiscais, quando a legislação permitir que o Fisco desconsidere a separação existente, passando a qualificar as atividades de produção de rendimentos, ativos (produtivos) ou passivos (rendas passivas: royalties, juros, etc.) como atribuídas diretamente às pessoas proprietárias ou controladores, sejam elas jurídicas ou físicas, ou seja, seus sócios [...] Estas normas visam a neutralizar a conduta de sócios residentes em países de tributação normal, participantes de sociedades (geralmente pessoas jurídicas) localizadas em paraísos fiscais ou países que aplicam um regime fiscal privilegiado, e que desviam para estes



seus maiores lucros, adiando ao máximo possível o momento da sua distribuição (*tax deferral*) e, conseqüentemente, o da tributação dos lucros, geralmente na forma de pagamento de dividendos aos sócios (GOMES, 2014, p. 579).

Para evitar as sociedades que praticam elisão fiscal a OCDE passou a recomendar que os países adotassem medidas a fim de evitar a erosão da base tributária. Assim, pelas regras antielisivas, o país exige que a sociedade residente demonstre substância econômica ou atividade comercial substancial naquela jurisdição para evitar que se estabeleçam “empresas de papel” ou “caixas-postais” (*treaty shopping, conduit-companys, sociedades-holding*), estruturas tributárias com finalidade exclusiva para a prática de elisão fiscal internacional (GOMES, 2014, p. 578).

Uma problemática é que o atual Sistema Tributário Internacional atua pela principal organização internacional que baliza os padrões de tributação internacional, que é a OCDE, através do BPES, que é controlada pelos países ricos, economias desenvolvidas, que controlam os programas tratados.

A ONU e seu Comitê de tributação também são controlados por estes países ricos que dominam a economia global. Por seu lado, os países em desenvolvimento têm dependência econômica das *big techs*, empresas como a Apple, e não desistirão de serem paraísos fiscais, acolhendo grande capital, gerando círculos viciosos prejudiciais aos próprios países de acolhida que deixam de arrecadar adequadamente.

Considera-se que se não houver estímulos monetários aos países mais pobres os círculos viciosos dos paraísos fiscais não serão paralisados. Para a interrupção destes círculos se exigiria uma política fiscal mais dura e que fizesse distribuição da renda obtida com a tributação dessas companhias nas sedes e filiais (VALADÃO, 2017, p. 158).

Somente punições ou ameaças de sanções não amenizam o problema, as soluções estão em estudos. A economia digital deve ser cada vez mais tributada globalmente com eficiência para impedir a fuga de capitais para paraísos fiscais. Neste sentido, o conceito de *serviços* deverá abranger uma gama de relações complexas, para fins de pagamento de tributos, sem que as manobras para transferir as bases tributárias prejudiquem a tributação, mesmo que com tributação diferida para as multinacionais (VALADÃO, 2017, p. 183).



Os problemas do sistema tributário internacional quanto ao planejamento tributário envolvem a soberania dos países e organismos internacionais que são criticados duramente diante da necessidade de interpretação por método técnico para evitar distorções:

[...] é uma grande complexidade do tema, posto que, ao mesmo tempo em que os Estados Nacionais precisam manter suas rendas e evitar as interferências de suas soberanias fiscais dentro do que se denomina de concorrência fiscal internacional, os métodos de interpretação dos atos de organização dos negócios estão pautado no âmbito internacional pela hipocrisia dos organismos internacionais e – o que também se repete no âmbito interno – pela falta de parâmetros técnicos, substituídos por uma teoria da argumentação bastante questionável (ZILVETI; ELALI, 2016. p 65-66).

As principais opções são a tributação sobre ativos, não sobre o patrimônio líquido, baseado no valor de mercado; a cobrança de direito de alíquotas de retenção na fonte por extração majorada, em *royalties*, juros, serviços em geral, dividendos, em valores correspondentes ao valor do produto exportado, com valor tomado a partir das bolsas de mercado, evitando a manipulação de preços por parte da empresa para evitar a erosão das bases tributárias (VALADÃO, 2020, p. 189).

Um sistema tributário próximo ao ideal deveria ter, por exemplo, um imposto de renda sobre pessoas jurídicas com alíquota máxima a aplicada às pessoas físicas, com previsões uniformes para todos os setores da economia, atribuindo-se mínimos incentivos fiscais para atividades específicas, por exemplo. Ainda, o sistema deveria basear-se em um imposto sobre consumo, do tipo IVA, com alíquota preferencialmente única e com impostos excepcionais sobre produtos de luxo ou produtos com impactos sócio-ambientais negativos, como bebidas, fumo, derivados de petróleo (MENDES, 2008, p. 19).

A tendência atual dos países, principalmente exportadores de capital, é aplicar o princípio da universalidade para os rendimentos. Assim, o contribuinte fica obrigado diante do país de residência por toda a renda produzida, independentemente de onde foi produzida, se no interior ou exterior, não se aplicando o princípio da territorialidade (GOMES, 2014, p. 580).

Diante da dificuldade e da pressão política para uma reforma abrangente do regime tributário internacional quanto às empresas digitais, acredita-se que nos próximos anos, cada vez mais, os países estabelecerão soluções unilateralmente, para criarem impostos específicos, para produtos e serviços digitais – a fim de não se contraporem com as convenções



internacionais vigentes. Entretanto, já se espera, provavelmente, que a efetividade e arrecadação será limitada, mas que servirá como meio para soluções melhores no futuro (SEIRA; PINEDA; RASTELETTI, 2020, p. 395).

## CONCLUSÃO

Os debates acerca da tributação das empresas multinacionais como a *Apple Incorporation* deverão se prolongar por mais tempo, pois é uma problemática complexa que envolve vários fatores econômicos e normativos.

A falta de respostas jurídicas claras para se evitar a evasão fiscal passa pela soberania dos países de acolhida, como a Irlanda, que ao cobrar menos impostos atrai a atividade empresarial, mesmo que fictícia, por característica da economia digital. Assim, gera renda da qual dificilmente se absterá o país sem um acordo lucrativo com o país da matriz, os Estados Unidos. Todavia, isto não impede a filial de migrar para outro paraíso fiscal e continuar a fazer seu planejamento tributário agressivo.

As medidas efetivas diante da tributação da economia digital para que haja menos evasão fiscal poderiam partir de organizações abrangentes como a Comissão da ONU para assuntos tributários e a OCDE-Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Mesmo assim, diante da soberania dos países, isto não evita que os países signatários dos acordos continuem descumprindo-os, pois o que não faltam são acordos, recomendações e legislações internacionais que são descumpridos.

O risco que muitos países não correm é de tributar especificamente as multinacionais da economia digital por terem expectativa de que, assim, elas poderão migrar para economias mais liberais, o que não seria uma surpresa.

É previsível que o impacto de retirada de uma multinacional como a Apple, o Facebook, a Google, o YouTube, de um determinado país geraria crise política, e, em economias pequenas, causaria até uma crise econômica, vez que o país e muitas atividades empresariais dependem do Facebook, por exemplo, para manter seus anúncios e seus modelos de negócios.

Por mais que se espere que os países criem normas e impostos específicos para a economia digital, para venda de produtos e prestação de serviços, todavia, muitas atividades ainda deverão continuar sem tributação, pois a tendência é que seja estabelecida,



primeiramente, em uma escala de baixos impostos, de forma gradual, para que não haja fuga de empresas que tem mais mobilidade e aceitação em paraísos fiscais.

A OCDE/G20 pelo *BEPS-Base Erosion and Profit Shifting*, mesmo ainda de modo incipiente, trabalha recomendando aos países maior transparência fiscal, o que deverá levar ao reconhecimento de mais normas e negociações entre os países e as empresas multinacionais para firmarem compromissos éticos a fim de limitar o planejamento tributário agressivo.

Ademais, as normas de governança empresarial como da Lei Sarbanes-Oxley, nos Estados Unidos, e da Lei Anticorrupção, no Brasil, representam diretrizes impositivas e de adesão para a leal convivência entre Estado e a iniciativa privada. Representam avanços éticos para criar um ambiente de negócios com maior confiabilidade.



## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, José Evande Carvalho; AFONSO, José Roberto R. A tributação dos lucros das gigantes de tecnologia: possibilidades para o Brasil. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 411-427.

BRANDÃO JR, Salvador; PISCITELLI, Tathiane. Introdução: do data center à nuvem. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. Tributação de controladas e coligadas no exterior. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (organizadores). **Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux/ Adilson Rodrigues Pires...** [et al.]. Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 619-656.

COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. Tradução de Heloisa Gonçalves Barbosa. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

DURÃES, Cintya Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. Lei Sarbanes-Oxley, Lei Anticorrupção e Lei dos Crimes Fiscais: análise das normas e dos aspectos comuns entre elas. Constituição, Economia e Desenvolvimento. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, 2020, vol. 11, p. 240-262.

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael (org.). **Tributação internacional e planejamento tributário**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; BOSSA, Gisele Barra. Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: estabelecimento permanente. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). **Tributação da nuvem: conceitos**



tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 99-127.

GOMES, Marcus Lívio. A tributação das controladas e coligadas no exterior: o que realmente restaria ao Supremo Tribunal Federal julgar? In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten(org.). **Sistema Constitucional Tributário**: dos fundamentos teóricos aos *hard cases tributários*: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 577-618.

LAZZARINI, Sérgio. **Capitalismo de laços**: os donos do Brasil e suas conexões. 2 ed. São Paulo: BEI Comunicação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 19-50.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MENDES, Marcos J. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México**: comparação das características gerais. Textos para discussão 49. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Centro de Estudos. Brasília, outubro de 2008, ISSN 1983-0645. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/136892>. Acesso em: 09/09/2020.

NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. Planejamento tributário: atualização conceitual. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. **Direitos fundamentais e estado fiscal**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivm, 2019. p. 709-726.

PAULA, Daniel Giotti. Planejamento Tributário e Ética: a construção de um dever geral de combate a práticas abusivas. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. **Direitos fundamentais e**



**estado fiscal.** Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivm, 2019. p. 727-742.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 600-620.

REZENDE, Fernando. A revolução digital e a reforma tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0.** São Paulo: Almedina, 2020. p. 123-155.

SEIRA, Enrique; PINEDA, Emilio; RASTELETTI, Alejandro. Retos para el cobro del impuesto sobre la renda em la economia digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0.** São Paulo: Almedina, 2020. p. 357-410.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O sistema tributário internacional sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: análise crítica. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC.** v. 37.1, jan./jun. 2017. p. 147-198.

VITA, Jonathan Barros. (Re)analisando o conceito de estabelecimento tributário no cenário pós-BEPS. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0.** São Paulo: Almedina, 2020. p. 429-446.

ZILVETI, Fernando; ELALI, André. Planejamento tributário – resistência ao poder de tributar. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 51-66.