

A TRIBUTAÇÃO DAS *BIG TECHS* E PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS: O CASO *APPLE*

THE TAXATION OF BIG TECHS AND AGGRESSIVE TAX PLANNING: THE APPLE CASE

Artigo recebido em 08/02/2022

Artigo aceito em 04/05/2022

Artigo publicado em 28/01/2023

Amanda Valéria Cruz Correia

Especializanda em Direito Tributário pelo IBET. Graduada em Direito pela PUC-PR. Advogada. E-mail: amandavccorreia@gmail.com.

Raquel Mercedes Motta Xavier

Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (1999), Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (2002), Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2008). Professora da PUCPR campus Londrina. Professora convidada em cursos de pós-graduação lato sensu. E-mail: raquel@mottafarias.com.br.

Carlos Renato Cunha

Doutor e Mestre em Direito do Estado pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor do Programa de Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias na Escola de Direito das Faculdades Londrina (Brasil). Professor da graduação em Direito das Faculdades Londrina e da PUCPR. Professor conferencista do IBET. E-mail: carlos@cko.adv.br.

RESUMO: A delimitação do Estado competente para tributar determinadas operações transfronteiriças sempre foi o principal objetivo do Direito Tributário Internacional. Desse modo, a digitalização da economia potencializou esse debate, principalmente com o surgimento das *Big Techs*, empresas detentoras da hegemonia digital global, que dificultaram ainda mais essas demarcações, considerando que as regras atuais são baseadas em uma economia tradicional e que essas empresas não precisam de presença física para realizarem suas transações. Sendo assim, diante de um sistema tributário internacional arcaico, as *Big Techs* utilizaram-se das regras até então existentes para alcançarem uma carga tributária mínima, o que tem prejudicado a arrecadação dos Estados de forma geral. Por isso, o objetivo deste trabalho é analisar, sob o olhar dos princípios do Direito Tributário Internacional, a situação dos planejamentos tributários agressivos, partindo da análise do caso Apple.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação do Lucro. *Big Techs*. Tributação Internacional. Direito e Tecnologia. Planejamento Tributário.

ABSTRACT: The delimitation of the competent state to tax certain cross-borders operations has always been the main objective of the International Tax Law. Thereby, the digitalisation of the economy increased this debate, mainly with the rise of Big Techs, companies with global digital hegemony, which makes these delimitations even more difficult, whereas the current rules are based in a traditional economy and that these companies do not need a physical presence to realize transactions. Therefore, facing an archaic international tax system, the Big Techs use current rules to reach a minimum tax burden, which has harmed countries tax revenues. Therefore, the objective of this work is to analyze, using the principles of International Tax Law, the situation of aggressive tax planning, by the analysis of the Apple case.

KEYWORDS: Tax Income. Big Techs. BEPS Project. Law and Technology. Tax Planning.

1 INTRODUÇÃO

Desde o seu surgimento, no início da era global, o Direito Tributário Internacional tem como escopo a delimitação da jurisdição competente para tributar determinadas operações transfronteiriças que tenham relação com dois ou mais Estados soberanos. Ocorre que, nas últimas décadas, a globalização tem passado por mais um processo de transformações através da digitalização da economia, de modo que as regras tributárias internacionais vigentes não têm logrado êxito na arrecadação tributária igualitária de empresas multinacionais, especialmente no que diz respeito a empresas digitalizadas e altamente lucrativas como as *Big Techs*.

Observando esse cenário, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) juntamente aos países do G-20 não têm medido esforços para realinhar as regras e princípios do Direito Tributário Internacional de acordo com a era digital e os seus desafios. Denominado de BEPS, esse projeto iniciou seus trabalhos por meio da fixação de quinze ações iniciais que tinham o intuito de levantar os principais problemas de um ordenamento jurídico tributário internacional obsoleto e sugerir possíveis soluções para as questões abordadas frente a uma economia digitalizada.

Nesse sentido, o presente trabalho objetiva contextualizar o tema dos planejamentos tributários abusivos no âmbito do Direito Tributário Internacional, por meio da análise do caso *Apple*.

Para isso, utilizou-se do método dedutivo para a compreensão do atual sistema tributário internacional e sua defasagem diante da digitalização da economia, bem como da

abordagem descritiva com intuito de expor o fenômeno da tributação internacional da renda e suas novas concepções aplicadas às *Big Techs* a partir do Pilar 1 do Projeto BEPS.

Desse modo, o presente artigo inicia-se com a contextualização do Direito Tributário em âmbito internacional, passando à análise da relevância da renda como fonte arrecadatória dos Estados na ordem internacional.

Posteriormente, analisa-se os elementos de conexão afetos ao Direito Tributário Internacional, para, por fim, promover-se um estudo do caso *Apple* como exemplo de planejamento tributário abusivo no âmbito internacional.

2 A IMPORTÂNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO INTERNACIONAL

A arrecadação tributária é extremamente essencial para a manutenção de qualquer Estado, uma vez que se trata de um meio legítimo de apoderamento de recursos privados a fim de custear as necessidades estatais (PZEPIORKA, 2018, p. 140). Nesse sentido, o Direito Tributário no plano interno é a seara jurídica responsável por estabelecer os limites a essa soberania de apoderamento de recursos privados, isto é, de instituir e arrecadar tributos.

Diante do cenário internacional, o Direito Tributário tem função mais ampla, uma vez que os objetos em debate são situações internacionais (*cross-border situations*) que envolvem mais de uma jurisdição dotada do poder de arrecadação. Desse modo, segundo Xavier (2010, p. 04), o Direito Tributário Internacional advém de fatos relevantes no plano internacional que podem desencadear a incidência de leis tributárias internas de mais de um Estado.

Essa integração entre diversos ordenamentos jurídicos tributários ao redor do mundo é resultado da era global, cenário em que os investimentos ultrapassam fronteiras impulsionados principalmente pela ascensão tecnológica, o que, para Almeida (2014, p. 34), consequentemente diminuiu as distâncias entre os países ao redor do mundo. Sob esse viés, Pereira (2020, p. 46) leciona que a globalização deve ser compreendida como o fenômeno que estimulou o intercâmbio de culturas, os investimentos transnacionais, a mobilidade do comércio, dos serviços, dos fatores de produção, de trabalhadores, e, de modo geral uma grande afinidade entre os Estados soberanos.

Ocorre que essa simbiose entre diversos Estados desencadeou grandes desafios ao exercício da soberania fiscal, que antes eram inexistentes, haja vista que a globalização

permitiu o surgimento de *cross-border situations* capazes de ultrapassarem os limites das jurisdições fiscais. Por isso, de acordo com os ensinamentos de Silveira (2016, p. 23), embora os meios de comunicação e transporte tenham desenvolvido as relações interpessoais e comerciais, tornando-as mais complexas e abrindo espaço para o surgimento de múltiplas conexões entre Estados e contribuintes, é extremamente necessária a imposição de limites no que diz respeito à atuação das diversas jurisdições conexas.

Diante disso, considerando que a soberania fiscal necessita de limites, importa ao Direito Tributário Internacional delimitar a autoridade tributária dos países de modo a coordenar as diversas soberanias fiscais perante o ambiente global, levando em conta que essa alta integração econômica suscitada pela globalização motivou nos países um senso de proteção arrecadatória.

É indispensável a compreensão do papel do Direito Tributário Internacional para este trabalho, porquanto sua importância tem se mostrado cada vez mais relevante diante do novo contexto apresentado pela digitalização da economia, conforme será abordado nos próximos capítulos, uma vez que, assim como a era global foi um grande divisor de águas para a tributação internacional, a era digital trouxe à tona diversas das discussões traçadas anteriormente realinhadas a nova realidade, considerando que a digitalização da economia ofertou novos desafios despertando as mesmas questões suscitadas na origem do Direito Tributário Internacional, isto é, qual jurisdição será competente para tributar.

3 A IMPORTÂNCIA DA RENDA COMO FONTE ARRECADATÓRIA DOS ESTADOS

O fortalecimento do vínculo entre os Estados despertou em cada um deles o anseio pela proteção arrecadatória. Isso porque, a flexibilização de operações transfronteiriças desencadeou na perda de bases de tributação mais suscetíveis à mobilidade, como por exemplo o capital, o que, por conseguinte, incentivou diversos Estados a elevar a carga tributária sobre o trabalho e o consumo, haja vista serem mais difíceis de serem alocados do que a renda, como pontua Almeida (2014, p. 42).

Embora o capital seja de fácil mobilidade, Almeida (2014, p. 43) ressalta que à frente de um sistema tributário transfronteiriço, a renda possui maior relevância como fonte arrecadatória. Nessa esteira, o Estado deve fomentar os investidores de dentro e de fora de sua

jurisdição mediante estímulos, confiança e transparência a fim de preservar essa arrecadação nacional. Por isso, diante da necessidade de obter receita e ainda atrair capital de investimentos, o Estado deve ajustar a tributação das empresas, no tocante ao lucro, com intuito de evitar a alocação do capital internacional e impedir a constituição de um ambiente desfavorável diante da coexistência de regimes de tributação distintos.

O objetivo do Estado contemporâneo é arrecadar de forma eficiente e igualitária, o que pode ser atingido mediante a tributação da renda; no entanto, como mostra Almeida (2014, p. 44-45), embora o Imposto de Renda seja uma ferramenta perspicaz para promover a redução da desigualdade, pragmaticamente é um tributo de fácil percepção pelo contribuinte, o que consequentemente gera uma maior oposição no momento da arrecadação.

Por isso, tratando-se de um rendimento relevante no ambiente transnacional (*international income*), conforme será visto adiante, a maioria dos contribuintes, inclusive as companhias tecnológicas, utiliza-se das próprias regras e princípios traçados pelo Direito Tributário Internacional para driblar a cobrança incidente sobre esse lucro.

Assim sendo, as normas tributárias internacionais, utilizadas para determinar a jurisdição fiscal competente para tributar determinado fato impositivo transfronteiriço, foram criadas para evitar a dupla ou pluritributação de rendimentos que alcançam mais de uma soberania fiscal, apesar de muitos contribuintes abusarem do teor contido nessas regras para alcançar baixa ou nenhuma tributação, o que prejudica a equidade como um dos objetivos da tributação sobre proventos.

4 ELEMENTOS DE CONEXÃO: TERRITORIALIDADE E UNIVERSALIDADE, FONTE E RESIDÊNCIA

Um dos mecanismos utilizados pelo Direito Tributário Internacional para dirimir questões de conflito de competência é o elemento de conexão, que, para Xavier (2010, p.187), consiste em um recurso normativo com escopo de interligar pessoas, objetos e fatos a determinado ordenamento jurídico tributário.

Esse sistema tributário pertence a um Estado, que, no exercício de sua soberania diante do plano internacional, é dotado de território, povo e governo independente. Neste momento, importa focar no âmbito territorial, pois é sobre o território que esse Estado soberano terá legitimidade para exercer seus poderes, e, inclusive, cobrar tributos para financiar os seus

gastos. Desse modo, segundo Almeida (2014, p. 46), o Estado deve instituir tributos apenas em relação aos fatos que guardem relação com o seu território; caso contrário, haveria uma evidente violação às premissas estipuladas pelo Direito Internacional Público.

Em resumo, leciona Schoueri (2005, p. 326) que a territorialidade para o âmbito do Direito Tributário é uma premissa geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, para que estes tributem apenas fatos que tenham elementos de conexão com seu território. Desse modo, observa-se que não necessariamente o fato impositivo deve ocorrer dentro do território para que o Estado possa exercer seu poder de tributar, pois, na realidade, o que importa é que os fatos, bens ou pessoas, ainda que estejam fora dos domínios territoriais, apresentem algum elemento de conexão em relação ao Estado tributante. Essa ideia é designada por Hebing (*apud* SCHOUERI, 2005, p. 336) como a “territorialidade material limitada”.

Para Xavier (2003, p. 24), o princípio da territorialidade pode ser parcelado em seu sentido pessoal e real. No tocante ao sentido pessoal, é possível constatar que este critério limita a tributação para atingir pessoas com sede, o domicílio ou residência em determinado limite territorial, enquanto o critério real considera o vínculo da situação tributada com o território, como por exemplo, o local da fonte de produção, local do estabelecimento permanente, local do exercício da atividade ou da situação do bem, entre outros. Constata-se, portanto, que a territorialidade na sua esfera real é denominada pela doutrina de princípio da fonte, ao passo que a territorialidade no seu âmbito pessoal é intitulada como princípio da residência.

Nessa esteira, a territorialidade pode ser utilizada tanto para definição do sujeito passivo ao cumprimento da obrigação tributária (princípio da residência), quanto da renda abarcada pelo imposto (princípio da fonte). Vale ressaltar que, caso não seja possível identificar algum dos elementos de conexão com o Estado tributante, de acordo com os costumes e princípios do Direito Internacional Público, fica vedado o exercício da jurisdição fiscal.

Em que pese haja uma segmentação entre o princípio da fonte e o princípio da residência, a existência de um não anula o outro. Inclusive é possível que ambos os elementos de conexão convivam em um mesmo ordenamento jurídico tributário, isto é, um Estado fiscal pode tributar todos os seus residentes, independente da localização desses rendimentos, e, ao mesmo tempo, alcançar todos os rendimentos que forem auferidos nos limites do seu território, qualquer que seja seu usufruidor (SCHOUERI, 2004, p. 342).

Nesse sentido, o que permite esse alcance da norma tributária às situações fáticas transfronteiriças do Estado tributante é o princípio da universalidade. De acordo com Almeida (2014, p. 50), a universalidade demonstra a opção do Estado tributante por um elemento de

conexão pessoal de modo que seu residente ou nacional será tributado pelo sistema de bases universais, ou seja, todas as suas rendas, sejam nacionais ou internacionais, estarão sujeitas à incidência tributária.

Dessa forma, para Shoueri (2004, 354-355) a universalidade desencontra o conceito de territorialidade pura, que limita o poder de tributar dos Estados apenas a fatos que ocorrerem dentro de seus respectivos territórios; no entanto, cumpre salientar que, da mesma forma que com os princípios da fonte e da residência, o princípio da universalidade não exclui o da territorialidade, haja vista que todos os países que adotam a universalidade como premissa observam o princípio da territorialidade ao adotarem um critério de conexão pessoal com o Estado (residência ou nacionalidade).

Embora os princípios da fonte e da residência sejam essenciais para estabelecer as conexões que auxiliam na identificação da jurisdição fiscal competente, para Xavier (*apud* MORDHORST, 2010, p. 192), tais preceitos não delimitam a extensão desse poder, o que dificulta mensurar até onde haverá incidência da legislação tributária interna de determinado país. Para isso, os princípios da territorialidade e da universalidade buscam identificar o alcance da norma tributária incidente aos fatos relevantes para o Direito Tributário Internacional.

Diante dos diversos critérios expostos, conforme os ensinamentos de Schoueri (2004, p. 338), pode-se cogitar que um mesmo sistema tributário, em tese, poderia alcançar: (1) residentes ou nacionais devido a renda auferida no território (conexão pessoal e real); (2) residentes ou nacionais devido a renda auferida em caráter universal (conexão pessoal com base no princípio da universalidade); (3) os não-residentes devido a renda auferida no território (conexão real); (4) os não-residentes considerando a renda auferida em caráter universal.

Insta salientar, no entanto, que a última hipótese é contrária ao princípio da territorialidade, pois não há que se falar em elementos de conexão que permitam o exercício da jurisdição fiscal em relação à renda auferida em caráter universal pelo não-residente, o que corrobora com o pressuposto de que um Estado somente poderá exercer sua soberania fiscal quando o fato guardar elementos de conexão com o seu território, como aponta Schoueri (2004, p. 338). Por isso, na prática, o item 4 não possui aplicabilidade, haja vista sua violação para com o princípio da territorialidade.

5 OS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS: ANÁLISE DO CASO *APPLE*

Quando se trata de planejamento tributário no âmbito internacional, nota-se que o sujeito passivo da suposta obrigação tributária utiliza o arcabouço de legislações domésticas ao redor do mundo, em conjunto com os tratados internacionais que evitam a dupla tributação, a fim de diminuir os gastos das companhias com tributos nos países onde suas operações possuem elementos de conexão. Dessa forma, as multinacionais que atuam em diversos países conseguem alcançar a baixa tributação ou, até mesmo, a dupla não tributação. De acordo com os ensinamentos de Pereira:

entendemos que planejamento tributário internacional, assim compreendido como equivalente à elisão fiscal internacional, consiste, fundamentalmente, na manipulação voluntária, pelo contribuinte, dos elementos de conexão subjetivo e/ou objetivo com a finalidade de submeter a renda à tributação em jurisdições de menor pressão fiscal e alocar despesas dedutíveis em jurisdição de maior pressão fiscal ou, ainda, tirar proveito das diferentes qualificações jurídicas conferidas por cada uma das jurisdições fiscais a determinados rendimentos, pessoas ou instrumentos que sejam capazes de reduzir a carga tributária que se esperaria obter caso os países adotassem uma qualificação jurídica uniforme (PEREIRA, 2020, p. 104).

Ocorre que o planejamento tributário agressivo (*aggressive tax planning*) mantém-se em uma linha tênue entre a elisão e a evasão fiscal. Enquanto na evasão o contribuinte utiliza de meios ilegais para o não pagamento de tributos, na elisão o contribuinte utiliza as próprias brechas legislativas para alcançar a economia tributária. Sendo assim, os planejamentos tributários agressivos são práticas elisivas abusivas que, portanto, não permitem que os Estados encontrem êxito na arrecadação.

Nesse sentido, a doutrina tem acrescentado uma terceira nomenclatura para caracterizar os planejamentos tributários agressivos – a elusão fiscal – de modo que, na concepção internacional, consiste na possibilidade de optar pelo Estado que terá competência tributária em relação a determinada operação, esquivando-se de certos ordenamentos jurídicos e criando conexão com outros a fim de alcançar benefícios fiscais, segundo Okuma (*apud* TAKANO, 2017, p. 41).

Essa sistemática foi/é muito utilizada pelas *Big Techs*. Em verdade, a atuação dessas empresas junto à ascensão da economia digital facilitou as práticas elisivas agressivas diante da defasagem do sistema tributário internacional, o que permitiu que essas companhias pagassem pouco ou nenhum imposto sobre os lucros exorbitantes auferidos por elas. Um dos

quadros clássicos e de maior repercussão no cenário mundial foi o caso *Apple*, que será analisado a seguir.

Em resumo, *Apple Inc.* foi constituída nos Estados Unidos, onde possui residência para fins fiscais, e, com intuito de ampliar sua atuação, a matriz estabeleceu três subsidiárias na Irlanda: a *Apple Operations International (AOI)*, *Apple Operations Europe (AOE)* e a *Apple Sales International (ASI)*. Diante dessa estrutura, destaca-se que a *AOI* é uma *holding* constituída para coordenar as subsidiárias, centros de distribuição e revenda ao redor do mundo; entretanto, mesmo que constituída nos limites da jurisdição irlandesa, a administração e controle da empresa foram mantidas nos Estados Unidos, conforme Bartkevicius; TrentinI (2020, p. 15).

Durante os anos de 2009 e 2012, a *holding AOI* recebeu valores exorbitantes referentes à apuração de lucros das subsidiárias, rendimentos estes que não foram tributados nem nos Estados Unidos, nem na Irlanda. A *ASI*, também constituída em território irlandês, realizava contratos junto às companhias chinesas para que estas realizassem a fabricação e montagem dos produtos da marca. Em seguida, os produtos eram distribuídos para serem revendidos em lojas de todo o mundo, sem necessariamente transitarem pelo território irlandês. Por sua vez, como apontam Bartkevicius e Trentini (2020, p. 15-16), a *AOE* era responsável pela produção das linhas de computadores da marca.

Forçoso se faz ressaltar que, tanto a *ASI* quanto a *AOE* possuíam licença para a utilização da propriedade intelectual da *Apple*, a fim de produzirem e venderem as mercadorias da marca pelo mundo mediante um acordo de compartilhamento de custos com a matriz americana, como mostram Gomes e Canen (2020, p. 58).

Em suma, anualmente, as sucursais realizavam pagamentos à *Apple Inc.* para o financiamento de pesquisas no território estadunidense em nome das empresas irlandesas, de modo que tais recursos custearam mais da metade dos estudos para o desenvolvimento da propriedade intelectual de todo o grupo *Apple*. Dessa forma, segundo Gomes e Canen (2020, p. 59) as despesas que sustentaram essas pesquisas eram deduzidas dos lucros auferidos pelas sucursais. Sublinha-se, neste momento, o fato de que o art. 7º, §3º da Convenção-Modelo da OCDE permite essa dedução de despesas, desde que sejam utilizadas para a realização dos fins exclusivos do EP, ou seja, das sucursais instaladas na Irlanda.

A *Apple* declarou em seu *Testimony of Apple Inc.*¹, que essa divisão de despesas tem por objetivo ratear os custos com desenvolvimento de novos produtos entre a *Apple Inc.* e suas controladas, e, também, que a porcentagem da divisão é proporcional à receita adquirida no exterior. Tendo como exemplo o ano de 2012, cerca de 61% da receita foi auferida no exterior, enquanto aproximadamente 39% foram nos Estados Unidos; desse modo, a *ASI* colaborou com 60% e a *Apple Inc.* com 40%, no tocante às despesas com pesquisa e desenvolvimento (*R&D*), como explicam Bartkevicius e Trentini (2020, p. 17).

Apesar das questões indagadas pela companhia, estudos refizeram o cálculo dos custos repartidos entre o grupo *Apple* e notou-se que as sucursais teriam remetido parte desproporcional de seus rendimentos para o pagamento dos custos com pesquisa e desenvolvimento. O Memorando do Subcomitê Permanente de Investigações do Senado americano concluiu que a *ASI* auferiu lucros em dobro em comparação a *Apple Inc.*, ao passo que toda a propriedade intelectual da controlada foi produzida por funcionários da matriz americana, relatam Bartkevicius e Trentini (2020, p. 17).

Segundo Ting (*apud* BARTKEVICIUS; TRENTINI, 2020, p. 16), observa-se que a *Apple* criou uma estrutura societária trilateral por meio da qual as subsidiárias irlandesas faziam parte das operações e, conseqüentemente, recebiam grande parcela dos lucros auferidos. No entanto, de acordo com a legislação irlandesa, os chamados *tax rulings*² permitiam a repartição dos lucros para fins de incidência tributária na Irlanda, de modo a atribuir grande parte dos rendimentos a uma “sede”. Esta suposta sede (a *holding AOI*), por sua vez, não possuía residência fiscal, muito menos instalações próprias, quiçá funcionários, ressalvadas apenas algumas das reuniões do Conselho Administrativo, conforme o relato de Gomes e Canen (2020, p. 59).

O ponto-chave do planejamento tributário estratégico da *Apple* se deu por meio da combinação das legislações americana e irlandesa, visto que ambas atribuem conceitos diferentes no que diz respeito à residência fiscal. Como relatam Bartkevicius e Trentini (2020, p. 18), para os Estados Unidos, a residência pode ser identificada no local onde foram arquivados os atos constitutivos empresariais, por outro lado, a Irlanda adota a premissa de que a companhia será residente no local de sua administração e controle ou onde residam seus diretores e controladores.

¹ O *Testimony of Apple Inc.* foi apresentado pela *Apple Inc.* ao Senado Americano em momento anterior à instauração do Subcomitê permanente de investigações em conexão com a investigação sobre as práticas fiscais das empresas multinacionais.

² Os chamados *Tax Rulings* são decisões administrativas que concedem a alguns contribuintes um tratamento fiscal preferencial.

É evidente aqui a ausência de conexão das controladas em relação às duas jurisdições fiscais. Isso pois, as controladas *AOI* e *ASI* tiveram seus atos constitutivos arquivados em território irlandês e possuíam administração e controle perante a jurisdição americana, haja vista que o corpo administrativo e diretivo da *Apple* atua em solo norte-americano. À vista disso, por consequência lógica, as sucursais constituídas na Irlanda e com controle diretivo nos Estados Unidos não possuem residência fiscal em nenhum dos países, assim como apenas as receitas auferidas na Irlanda estariam sujeitas à tributação, considerando a existência do elemento de conexão real (princípio da fonte), de modo que os lucros obtidos fora da Irlanda não estariam sujeitos à incidência tributária neste Estado, segundo Bartkevicius e Trentine (2020, p. 18).

Em apuradíssima síntese, a ideia de dupla não residência fiscal criou um ambiente no qual nenhum dos possíveis países competentes poderiam exercer suas soberanias fiscais com intento de tributar os rendimentos auferidos pelas controladas *AOI* e a *ASI*, de forma que o grupo *Apple* alcançou seu principal escopo de reduzir as bases tributáveis mediante a prática de planejamentos tributários agressivos (*agresive tax plannig*).

5 O PROJETO BEPS

Em observância a todas as mudanças trazidas pela digitalização da economia, bem como a constatação de que o atual sistema tributário internacional se encontra debilitado, a OCDE e os países do G-20 trabalharam de forma conjunta na elaboração de propostas que assegurassem a tributação dos lucros no local onde as atividades econômicas ocorrem e o valor é criado.

Assim, em julho de 2013 a OCDE publicou um plano no qual eram previstas quinze ações que compunham o Projeto BEPS, com intuito de estudar as medidas de combate aos ditos planejamentos tributários agressivos adotados pelas grandes multinacionais. O plano de ações foi elaborado com base em três pilares-chave. (1) a introdução de coerência nas normas domésticas que afetam situações transfronteiriças (*cross-border situations*); (2) reforçar requisitos substanciais aos padrões internacionais existentes; (3) garantir a transparência no âmbito fiscal, conforme a OCDE (2015).

Nas palavras de Pascal Saint-Amans (*apud* RENAULT, 2020, p. 42-43), Diretor do Centro de Política e Administração Tributária da OCDE, os líderes do G-20 trouxeram à tona os ideais do Projeto BEPS, a fim de redesenhar as bases tributáveis em função da “criação de

valor”, criar normas para uma maior proteção dessas bases e para assegurar uma maior segurança jurídica aos contribuintes diante do novo contexto da era digital.

Sendo assim, em 2015, após dois anos de intensos estudos, foram publicados os relatórios referentes a cada uma das ações propostas, que, uma vez colocadas em prática, a expectativa é de que os lucros auferidos sejam tributados na fonte, isto é, no lugar da atividade econômica ou no local da criação de valor. Portanto, tais medidas teriam o escopo de alcançar a primeira revolução das regras tributárias internacionais em quase um século.

Essas mudanças ocorreriam por meio de alterações das legislações domésticas de cada país e na disposição dos tratados internacionais, por meio de uma Convenção Multilateral que englobasse a maior quantidade de países possível, pois, segundo a OCDE (2015), a globalização requer soluções globais e um diálogo global. Em suma, para o órgão internacional, apenas um acordo multilateral seria capaz de enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia.

No entanto, cumpre destacar que o plano de ações do BEPS foi insuficiente para trazer mudanças efetivas no ambiente internacional, uma vez que os Relatórios Finais de cada uma das ações foram publicados de modo a exibir os problemas e trazer algumas possíveis soluções, mas sem traçar medidas implementáveis para o combate dos planejamentos tributários agressivos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude das considerações apresentadas, de fato a digitalização da economia criou a necessidade do realinhamento das regras e princípios do Direito Tributário Internacional, uma vez que o ordenamento vigente é baseado na materialidade dos fatores de produção, na presença física das empresas e na sistemática da tributação dos lucros no Estado-sede da companhia, e, apenas por exceção, no Estado-fonte, na jurisdição onde possa ser atribuído um EP. Desse modo, as atuais regras dificultam a tributação do lucro das *Big Techs* que atuam em vários lugares do mundo sem a necessidade de um estabelecimento físico em cada uma das localidades.

Foi possível verificar com a análise do caso *Apple* que a ideia de dupla não residência fiscal acabou gerando a impossibilidade de tributação dos rendimentos de pessoas jurídicas do

grupo empresarial por parte dos países envolvidos, fazendo com que a referida empresa aplicasse intensa redução tributária dentro do que se denomina de planejamento tributário agressivo.

Essa facilidade em realizar operações transfronteiriças disseminou as empresas pelo mundo de tal modo que as regras de Direito Tributário Internacional não são mais suficientes para dirimir os conflitos de competências entre os Estados tributantes. Esse sistema tributário defasado abre espaço para a desigualdade entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, pois a maior parte da arrecadação tributária que incide sobre esses lucros fica retida nos Estados-sede das empresas, que, em regra, são países desenvolvidos.

Percebe-se que diante da hegemonia digital das Big Techs no ambiente global, as ferramentas idealizadas por essas empresas dificultam a delimitação do local onde a negociação é realmente efetivada, o que acaba erodindo a fiscalização, uma vez que obscurece o conceito de EP e, conseqüentemente, a determinação do sujeito passivo e da jurisdição fiscal.

As Big Techs alcançam inúmeros países interligando-os de forma imperceptível a olho nu, tendo em vista que essas empresas não dependem de meios físicos para realizarem suas atividades.

Diante dessas transformações, a atual sistemática da economia não se encaixa aos preceitos definidos pelas regras de Direito Tributário Intenacional.

Nesse sentido, ganha relevância as ações propostas pelo Projeto BEPS sugerido pela OCDE e pelos países do G-20 surgiu com o escopo de readaptar as regras atuais com base na economia que está em processo de digitalização. No entanto, conforme analisado no presente trabalho, o plano de ações elaborado para o combate à elisão e evasão fiscal foi insuficiente para trazer mudanças efetivas no ambiente internacional, uma vez que os Relatórios Finais de cada uma das ações foram publicados de modo a exibir os problemas e trazer algumas possíveis soluções, mas sem definir especificamente as medidas a serem implementadas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. **Tributação Internacional da Renda: Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ARAÚJO, José Evande Carvalho; AFONSO, José Roberto. A Tributação dos Lucros das Gigantes de Tecnologia: Possibilidades para o Brasil. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 411-427.

BARTKEVICIUS, Andrey Biagini Brazão; TRENTINI, Helena. Caso Apple: Estratégias para dupla não tributação. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 7, p. 12-28, jan-jun 2020.

BEZ-BATTI, Gabriel. O conceito de estabelecimento permanente no Direito Brasileiro e os novos paradigmas trazidos pela Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 4, p. 81-101, 2018.

BIG TECHS tem poder demais, diz comissão antitruste dos EUA. **Veja**, 2021. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/mundo/big-techs-tem-poder-demais-diz-comissao-antitruste-dos-eua/>. Acesso em: 31 ago. 2021.

BIG TECHS: até onde vai o poder das corporações que dominam o mercado de tecnologia. **Politize**, 2021. Disponível em: <https://www.politize.com.br/big-techs/>. Acesso em: 31 ago. 2021.

BUNN, Daniel. Recent Analysis Explores Pillar 1 Risks and the Potential for Disputes. **Tax Foundation**, 2021. Disponível em: <https://taxfoundation.org/oecd-pillar-1-amount-a/>. Acesso em: 01 out. 2021.

COPPI, Nicholas Guedes; DA SILVA, Thiago Santos. Breves Considerações sobre a Digitalização da Economia e seus Impactos na Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, a. 37, n. 42, p. 367-380, jul-dez 2019.

ELALI, André de Sousa Dantas; ALBUQUERQUE, Jair Cabral. Efeitos da Digitalização da Economia sobre a Alocação do Direito de Tributar. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. São Paulo, n. 8, p. 13-32, jan-jun 2021.

FELSBERG ADVOGADOS. Como taxar o lucro das big techs. **Valor Econômico**, 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/patrocinado/felsberg-advogados/direito-e-modernidade/noticia/2020/12/18/como-taxar-o-lucro-das-big-techs.ghtml>. Acesso em: 12 abr. 2021.

FILHO, Marçílio Toscano Franca Filho. Princípios da tributação internacional sobre a renda. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 35, n. 137, p. 83-90, jan-mar 1998.

FORBES. **Big Techs superam estimativas de balanços e consolidam crescimento durante a pandemia**. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/04/big-techs-superam-estimativas-debalancos-e-consolidam-crescimento-durante-a-pandemia/>. Acesso em: 31 ago. 2021.

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Caso Apple: digitalização da economia, planejamento fiscal internacional, Tax Rulings e regras de State Aid: a guerra fiscal internacional e seus desdobramentos. **Revista CNJ**, Brasília, n. 2, p. 57-67, jul-dez 2020.

GUIMARÃES, João Cunha. BEPS 2.0: incapacidade das regras atuais de preços de transferência de dar uma resposta plena aos desafios do presente e do futuro? **Jornal Econômico**, 2019. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/beps-2-0-incapacidade-das-regras-atuais-de-precos-de-transferencia-de-dar-uma-resposta-plena-aos-desafios-do-presente-e-do-futuro>. Acesso em: 25 out. 2021.

LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Os Paradigmas da Tributação Internacional como Instrumentos de Dominação Externa. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 6, p. 35-56, jul-dez 2019.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, jan-abr 2019.

OECD. **Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Acesso em: 15 set. 2021.

OECD. **Action plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page14. Acesso em: 15 set. 2021.

OECD. **Addressing the tax challenges of the digital economy**. Action 1-2015 Final Report. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en#page1. Acesso em: 05 abr. 2021.

OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation: Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Frameworks on BEPS**, OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/beba0634-en/index.html?itemId=/content/publication/beba0634-en>. Acesso em: 27 de set. 2021.

OECD. **Where: Global reach**. Disponível em: <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/>. Acesso em: 04 set. 2021.

OECD. **Who we are**. Disponível em: <https://www.oecd.org/about/>. Acesso em: 04 set. 2021.

OECD. **OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>. Acesso em: 05 abr. 2021.

OVIDE, Shira. How Big Tech Won the Pandemic. **The New York Times**, 2021. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2021/04/30/technology/big-tech-pandemic.html>. Acesso em: 06 set. 2021.

PAIVA, Letícia; VALENTE, Fernanda. Imposto mínimo global pode ter benefícios rasos para Brasil e outros países emergentes. **Jota**, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/imposto-minimo-global-beneficios-brasil-emergentes-01072021>. Acesso em: 01 set. 2021.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. São Paulo: IBDT, 2020.

PRZEPIORKA, Michell. Possibilidade de Tributação em Bases Territoriais no Sistema Jurídico Brasileiro—Ofensa ao Princípio da Universalidade? **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. São Paulo, n. 4, p. 138-159, 2018.

QUIÑONES, Teresa. La OCDE y la fiscalidad digital: aspectos clave del Pilar 1. **KPMG Tendencias**, 2021. Disponível em: <https://www.tendencias.kpmg.es/2021/01/la-ocde-y-la-fiscalidad-digital-aspectos-clave-del-pilar-1/>. Acesso em: 27 set. 2021.

RENAULT, Felipe Kertesz. **Competência Tributária Internacional e Economia Digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (org). **Princípios e limites da tributação**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 321-374.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

SILVEIRA, Ricardo Maitto. **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos de Qualificação e Casos Triangulares. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SOTELLI. **O que são Big Techs e qual seu papel na sociedade atual**. Disponível em: <https://sottelli.com/big-techs-e-seu-papel-na-sociedade/>. Acesso em: 05 set. 2021.

TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 2, p. 35-57, 2017.

TAMANAHARA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e Economia Digital**: Análise do Tratamento Tributário dos Rendimentos da Computação em Nuvem. São Paulo: IBDT, 2020.

TURNER, George. US effective tax rate over four times higher for tech companies. **Tax Watch**, 2020. Disponível em: https://www.taxwatchuk.org/us_tech_companies_worldwide_profits/. Acesso em: 18 abr. 2021.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. Localização e Tributação das Rendas Derivadas da Economia Digital no Plano Internacional: Considerações a Respeito das Propostas Atuais no Contexto do BEPS 2.0. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 447-464.

ZILVETI, Fernando Aurélio; NOCETTI, Daniel Azevedo. Presunção da Renda no Direito Tributário na Era Digital. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maitto (org). **Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda**: Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. p. 107-128.