

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NA ECONOMIA DIGITALIZADA E O ESTUDO DO CASO *GOOGLE*

AGGRESSIVE TAX PLANNING IN THE DIGITALIZED ECONOMY AND THE GOOGLE CASE STUDY

Artigo recebido em 01/01/2024

Artigo aceito em 12/01/2024

Artigo publicado em 29/12/2024

Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior

Graduação em Direito pela Universidade Estadual de Maringá (2019). Especialização em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Mestre em Direito, sociedade e tecnologia pelas Faculdades Londrina. E-mail: antotendo@hotmail.com.

Carlos Renato Cunha

Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná - UFPR (2019). Mestre em Direito do Estado pela UFPR (2010). Especialista em Planejamento Tributário e Operações Societárias pela Faculdade Brasileira de Tributação - FBT (2015). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2005). Bacharel em Direito, pela Universidade Estadual de Londrina (2002). Procurador do Município de Londrina (PR) desde 2004. Professor do Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina. Professor da Graduação em Direito na Pontifícia Universidade Católica - PUC-PR, Campus Londrina (PR). Professor da Graduação em Direito nas Faculdades Londrina, em Londrina (PR). E-mail: carlos@cko.adv.br.

RESUMO: Os modelos de administração das grandes empresas são enviesados para cumprir determinados objetivos voltados para viabilizar o funcionamento das operações econômicas e no aumento dos lucros. Entre as estratégias utilizadas está a estruturação de planejamentos tributários com a finalidade de obter a menor carga tributária possível. Destaque especial é colocado quando os planejamentos tributários são realizados pelas empresas que atuam no cenário da economia digitalizada, pois, esta é cercada de um cenário de inovações que elevam o nível de sofisticação das operações voltadas para a otimização tributária e geram um prejuízo arrecadatório para as Administrações tributárias, o chamado planejamento tributário agressivo. Um exemplo na prática é o caso da *Google*, que utilizou de procedimentos autorizados pelas legislações dos países em que detinha as suas subsidiárias e de procedimentos para dissimular os Fiscos para conseguir a menor arrecadação, o que resultou em questionamentos dos Fiscos francês e italiano. O objetivo desse artigo é entender o que significa e como um planejamento tributário agressivo, mais especificamente colocar os impactos da economia digitalizada na realização da otimização tributária a partir do estudo do caso *Google*. O método utilizado é o dedutivo, em que será realizado o estudo dos aspectos gerais acerca do planejamento tributário e também acerca do planejamento tributário internacional para poder balizar a análise do caso concreto e os conflitos gerados entre a empresa e os governos. Conclui-se que o planejamento tributário da *Google* é uma demonstração de como as empresas do ramo digital se aproveitam

das legislações e da sua própria atividade econômica para diminuir de forma significativa sua carga tributária e causar uma diminuição da arrecadação dos governos, o que afeta vários setores da sociedade, da economia e da política.

PALAVRAS-CHAVE: Direito; Economia digitalizada; *Google*; Planejamento tributário agressivo; tecnologia.

ABSTRACT: The management models of large companies are biased towards meeting certain objectives aimed at making economic operations viable and increasing profits. Among the strategies used is the structuring of tax planning with the aim of obtaining the lowest tax burden possible. Special emphasis is placed when tax planning is carried out by companies that operate in the digitalized economy scenario, as this is surrounded by a scenario of innovations that raise the level of sophistication of operations aimed at tax optimization and generate a revenue loss for companies. Tax administrations, so-called aggressive tax planning. A practical example is the case of Google, which used procedures authorized by the laws of the countries in which it had its subsidiaries and procedures to conceal the tax authorities in order to obtain the lowest revenue, which resulted in questions from the French and Italian tax authorities. The objective of this article is to understand what aggressive tax planning means and how, more specifically to highlight the impacts of the digitalized economy on tax optimization based on the Google case study. The method used is deductive, in which the study of general aspects of tax planning and also of international tax planning will be carried out in order to guide the analysis of the specific case and the conflicts generated between the company and governments. It is concluded that Google's tax planning is a demonstration of how companies in the digital sector take advantage of legislation and their own economic activity to significantly reduce their tax burden and cause a decrease in government revenue, which affects several sectors of society, economy and politics.

KEYWORDS: Aggressive tax planning; Digitalized economy; Law; Google; technology.

1 INTRODUÇÃO

Os problemas da tributação na conjuntura da digitalização econômica perpassam por muitos óbices que dizem respeito aos desafios enfrentados pelas Administrações fiscais dos Estados em busca de uma tributação eficiente.

No entanto, estudar os aspectos que envolvem esse processo não se referem apenas as perspectivas dos Estados, mas também aos instrumentos referentes às empresas de atuação internacional, principalmente para fins de estruturarem as suas operações de acordo com as condições de cada ente.

Entre os setores que geram imediatas preocupações por parte das multinacionais, o tributário é um dos principais para qualquer planejamento de operação, pois, para todas as companhias que atuam em mais de um Estado, a tributação pode se tornar um aspecto decisivo para a determinação acerca de quais formas de operação serão realizadas, a forma de obtenção de receitas e a sua manutenção ou não no país em que foram geradas.

A digitalização econômica facilitou os processos existentes para a prevenção das altas cargas tributárias, a utilização de processos como o *Profit Shifting* simplificou muito a realização de planejamentos tributários denominados agressivos, onde as empresas conseguem retirar um valor significativo de receitas de Estados com alta carga tributária e transferi-los para países como uma carga tributária menor ou até zerada.

Dessa forma, nota-se importante aprofundar acerca dos procedimentos adotados pelas grandes multinacionais, principalmente as chamadas *Big Techs*, que contém grande capacidade de operação nas vias digitais, para burlarem os sistemas tributários dos Estados e conquistarem o maior volume de receitas com a menor custo tributário.

Para realizar o presente estudo, será traçado os aspectos condizentes com o planejamento tributário, a partir de uma colocação prática de estratégias utilizadas pelas empresas para angariar uma menor tributação, a classificação dos Estados conforme a tributação, como por exemplo, a existência dos chamados paraísos fiscais ou países de tributação privilegiada e como estes participam dos planejamentos empresariais e tratar acerca da definição de planejamento tributário agressivo.

Em seguida, serão descritos casos práticos em que grandes multinacionais utilizaram de planejamentos tributários agressivos para burlar os fiscos internacionais. Entre os casos a serem explicados, será estudado o caso *Google*, que se utilizava de estratégias de erosão de bases tributárias para burlar os fiscos americano e europeu, sendo destacadas as técnicas do *Double Irish* e *Dutch Sandwich* e a *Check the Box regulations* que foram muitos comuns na elisão tributária.

O método utilizado é o dedutivo, em que será realizado o estudo dos aspectos gerais acerca do planejamento tributário e também acerca do planejamento tributário internacional

para poder balizar a análise do caso concreto e os conflitos gerados entre a empresa e os governos.

O planejamento da *Google* é muito estudado por envolver uma Big tech com um alto volume financeiro, mas também por ser uma empresa que atua de forma predominante na via digital e sendo um dos alicerces da digitalização econômica global. Sendo relevante o estudo do seu modelo de planejamento tributário em analisar como a *Big tech* se aproveita das legislações internacionais e de suas atividades no setor digital com o propósito de economizar tributos.

1.1 Planejamento Tributário

Toda grande empresa de atuação internacional realiza, dentro de suas áreas de atuação, formas de organização de atividades a partir de inúmeros dados como um instrumento de aprimoramento e de controle. Para a questão tributária não é diferente, as grandes companhias precisam ter registrados todas as informações envolvidas em entradas e saídas de tributos, na aquisição e utilização de créditos, no cálculo de sua carga tributária e na estimativa do *quantum* que a companhia terá que quitar.

Sob essa perspectiva, existem muitas análises que são costumeiramente realizadas pelos departamentos financeiros das grandes multinacionais para fins justamente de calcular o quanto das receitas provenientes das atividades será absorvida pela questão tributária, sendo um quesito altamente significativo para a definição das estratégias de atuação em determinados mercados.

A partir do entendimento que a tributação é um fator importante de afetação das operações financeiras e comerciais de empresas, a organização de métodos e formatos para a redução da influência negativa da carga tributária nas receitas passa a ser um elemento que compõem a rotina das operações empresariais. Surge o denominado planejamento tributário.

Existem as mais variadas definições para planejamento tributário, uma delas fora realizada por Marcelo Signorini Prado de Almeida e João Victor Olmos Aleixo Teixeira (2021, p. 9), que indica que é planejamento tributário, também denominada de elisão fiscal ou otimização tributaria, toda a forma de se impedir, adiar ou da redução do fato jurídico tributário de formas lícitas. Ou seja, a busca é por prevenir e até evitar a incidência elevada de tributos dentro das legislações tributárias nos quais as companhias atuam.

A otimização tributária é um processo comum dentro da estrutura financeira das empresas e segundo André Mendes Moreira (2003, p.6) pode ser realizada conforme lei, quando está prescreve institutos a serem utilizados para permitir a redução dos tributos como isenções e alíquota zero, ou a elisão é realizada a partir da utilização de lacunas na legislação tributária, em que o contribuinte localiza brechas a serem utilizadas para fins de redução da tributação.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto (2019, p. 11) coloca como um exemplo de elisão fiscal o uso da analogia para imputar atividades econômicas como fatos em que não há a incidência de tributos, pois, como só pode exigir tributo por lei e não pode usar analogia para criar novo tributo, no entanto, pode utiliza-la para abarcar como não tributável fato não previsto em lei tributária.

Essa questão é importante, porque concede uma forma de diferenciação entre elisão e evasão tributária. Conforme já visto no parágrafo anterior, fala-se em elisão para as formas legais para a quitação de um menor ou nenhum *quantum* tributário. Já quando se trata de evasão, que também pode ser denominada pela doutrina de elusão, trata-se de alcançar o mesmo objetivo, mas por intermédio da utilização de procedimentos ilícitos como fraude, simulação e a sonegação (Moreira, 2003, p. 2). Ou seja, a evasão fiscal corresponde a utilizar de ilegalidades para justamente evitar a formação do fato jurídico tributário.

Dessa forma, existe uma diferença muito grande entre realizar a análise da legislação com finalidade de encontrar elementos que permitam diminuir e até zerar a carga tributária daqueles que utilizam formas criminosas.

O tema do planejamento tributário gera muitos debates na doutrina, pois, em muitas ocasiões, a otimização tributária pode ser observada pelo fisco como um abuso de direitos como o de propriedade e livre iniciativa em que a intenção é causar danos à arrecadação do Estado (Almeida; Texeira, 2021, p. 12). Também há a visão de que o planejamento tributário pode ser observado a partir da teoria do propósito negocial, em que se o negócio é realizado somente para fins de deixar de quitar tributos, este pode ser considerado como uma simulação pelo fisco (Almeida; Texeira, 2021, p. 11).

Essa preocupação existe na legislação brasileira, que estabeleceu no art. 116, parágrafo único do CTN a possibilidade de o Fisco não considerar operações realizadas com a finalidade de dissimular o fato jurídico tributário ou elementos que constituem a obrigação tributária (Brasil, 1966). Esta é chamada de norma geral antielisiva, pois, visa limitar a

realização da otimização tributária e, inclusive, teve a sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.¹

André Mendes Moreira (2003) discorda acerca da presente norma ser considerada antielisiva, pois, considera que a Constituição Federal legitima a realização da elisão fiscal, não sendo permitido que o Fisco se utilize de critérios econômicos para impedir os planejamentos tributários. A intenção da presente norma é prevenir e afastar a evasão fiscal, principalmente a partir da utilização no texto do artigo da palavra dissimular.

Esse pensamento decorre da preocupação com eventuais possibilidades dos Estados em limitar a realização de otimização tributária muito além do combate à evasão, pois, engessar as possibilidades das empresas de economizarem tributo com procedimentos que não são ilícitos, apesar de apresentar um risco para a saúde das empresas, para os fiscos nacionais é uma forma de combater uma queda na arrecadação.

No Brasil, que tem um regime de isenções fiscais bastante elevado, o que por si só, resulta na possibilidade da utilização de disposições legais para a realização da otimização tributária. Dessa forma, é colocado um destaque na busca em combater planejamentos tributários que representam uma economia tributária considerada como anormal e prejudicial aos fiscos nacionais, mesmo que realizado de formas não ilícitas.

1.2 Planejamento tributário internacional.

Em um sentido internacional, a preocupação com a proteção dos sistemas tributários decorre principalmente da expansão da globalização e cada vez maior internacionalização das grandes companhias.

Soma-se essa constatação com a falta de uma coerência jurídica entre as diferentes legislações tributárias internacionais, pois, segundo registra Caio Augusto Takano (2017, p. 43) não existe uma clara conceituação e nem distinção entre o que é considerado lícito ou ilícito para fins de economia tributária. Isso pode ser observado a partir da análise de diferentes

¹ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE. (ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11-04-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022).

legislações tributárias, em que certos procedimentos de otimização tributária podem ser considerados ilegais em uma legislação, para outra pode ser considerada um processo lícito.

O planejamento tributário agressivo, que é a nomenclatura dada pela doutrina tributária internacional e também pela OCDE no relatório do Projeto BEPS, é um conceito de difícil definição, pois, apesar de ser uma tentativa de nomear os processos de otimização tributária que causam impacto negativo na arrecadação dos Estados, o fato de que cada Estado ter peculiaridades em relação ao seu sistema tributário, impede a construção de um conceito único.

Apesar da dificuldade de conceituação, Caio Augusto Takano realizou uma tentativa de construir uma definição de planejamento tributário agressivo. Segundo o tributarista (2017, p. 61), existe um planejamento agressivo em sentido amplo, sendo quando há a redução do tributo por meio de operações não contrárias à lei, independentemente de ser abusivas ou não. E o sentido estrito, que é quando o contribuinte utiliza dos diferentes tratamentos tributários concedidos pelos Estados acerca de uma atividade econômica para estruturar suas condutas de acordo com a lei.

Ou seja, segundo pensamento de Caio Augusto Takano, a diferenciação entre as legislações é um dos pontos nevrálgicos acerca do tema, pois, as grandes empresas realizam todo um estudo dos sistemas tributários dos países para fins de identificação de legislações tributárias mais flexíveis e que permitam a realização de movimentações financeiras que concedam uma menor carga tributária ou até nenhum pagamento tributário.

Já Jacob Fonseca (2020, p. 8) faz questão de colocar a questão do planejamento tributário, usando o termo *tax avoidance*, como um conceito intermediário entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, pois, diferente dos meios elisivos, esta é considerada uma forma de planejamento abusiva e mal vista pelos Estados e contribuintes, ao mesmo tempo funciona a partir da utilização das legislações tributárias de forma legal, diferente da evasão.

Pode-se considerar a interpretação de Jacob Fonseca acerca do *tax avoidance* diferente da chamada elusão fiscal, também chamada de Elisão ilícita ou abuso de formas, em que é realizado um planejamento tributário com aparência de legalidade que esconde uma intenção de dissimular a autoridade fiscal para não haver o pagamento de tributos (Alexandre, 2018, p. 349).

Dessa forma, o planejamento tributário agressivo não pode ser considerado como uma forma de elusão fiscal. Considerando que a definição de planejamento tributário agressivo é obter vantagem das assimetrias existentes entre os sistemas tributários existentes nos países para a finalidade de diminuição da carga tributária (Fonseca, 2020, p. 9), as empresas se aproveitam dessas diferenças de carga tributária sem necessariamente realizarem

procedimentos de dissimulação, muitos desses procedimentos de transferência de recursos são permitidos por tratados internacionais e legislações tributárias nacionais e são realizados nenhuma segunda intenção.

No entanto, como será visto no caso *Google*, há sim a utilização de procedimentos de elisivos e elusivos dentro das estruturas dos planejamentos agressivos dessas empresas. O que demonstra que o *agressive tax avoidance* é envolta de inúmeras possibilidades de estruturação de operações dentro de um limite de legalidade.

Considera-se que o julgamento realizado acerca do planejamento tributário agressivo não pode ser pautado por critérios jurídicos puros de legalidade ou ilegalidade, existe um elemento moral de justo ou injusto nessa questão, pois, países que possuem grande parte de arrecadação baseada na tributação se vêm prejudicados por conta de procedimentos considerados legais do ponto de vista jurídico, mas injustos no sentido da arrecadação não estar na jurisdição onde foi exercida a atividade econômica.

Além dos critérios morais, a questão política parece com bastante ênfase, pois, auxilia no entendimento da diferença dos parâmetros de tributação entre os países e nas justificativas das empresas em realizar tais operações de otimização, mas não auxilia na explicação de critérios técnicos. Seja do ponto de vista jurídico e econômico do planejamento tributário agressivo, eles são elementos fundamentais para entender todo o mecanismo dessas operações.

Um critério seminal para construir a estrutura de um planejamento tributário agressivo é a variação da carga tributária entre as Jurisdições. A muito tempo é estabelecido uma classificação de extrema importância para as Administrações tributárias baseada no nível de tributação de cada legislação, daí surge a questão de entender acerca de paraíso fiscal.

Paraíso fiscal, conhecida internacionalmente como *tax heaven*, é o nome concedido por países com maior carga tributária para países com menor tributação (Almeida; Teixeira, 2021, p. 14). Entender o significado de paraíso fiscal advém novamente do estudo de cada legislação, já que inexiste a construção de um conceito internacional.

No Brasil, o tema do paraíso fiscal é tratado juridicamente em duas classificações; país de tributação favorecida e regime fiscal privilegiado. A norma que define país de tributação favorecida é a aquela constada no art. 24 da lei n. 9430/96 (Brasil, 1996), esses são descritos como países ou dependências com inexistência de tributação da renda ou, caso exista, que seja inferior a 20% (vinte por cento) e o parágrafo 4º do mesmo artigo considera como país de

tributação favorecida aquele que não realiza repasse de informações em relação a composição das sociedades e nem da titularidade das pessoas jurídicas (Brasil, 1996).

A Instrução normativa RFB n. 1037/2010 é a lista quais os países são considerados como como países de tributação favorecida. A norma confere uma lista de países considerados como tributação privilegiada e que é atualizada de forma frequente pela Receita Federal seguindo os critérios da lei. (Brasil, 2010)

A norma dos incisos do parágrafo 1º do art. 24-A da lei n. 9430/96 define os critérios para serem identificados os países com regime fiscal privilegiado, entre os critérios estão a não tributação ou a sua tributação inferior a 20% (vinte por cento) da renda ou dos rendimentos auferidos no exterior, o não repasse de informações em relação a composição das sociedades e nem da titularidade das pessoas jurídicas e a concessão de benefícios fiscais sem a necessidade de ter atividade econômica no presente país (Brasil, 1996).

No art. 2º da referida instrução normativa RFB n. 1037/2010 existe a classificação dos regimes fiscais privilegiados, em que a Receita seleciona, dentro das legislações dos países, regimes de tributação que ofereçam uma desvantagem para a arrecadação nacional dentro dos critérios estabelecidos em lei. (Brasil, 2010).

Nota-se a pluralidade de caminhos possíveis para que as pessoas jurídicas, o *Profit Shifting* é justamente decorrente dessa capacidade das grandes companhias organizarem suas atividades econômicas levando em consideração a lei tributária dos diferentes Estados e a capacidade de elaboração de operações que estão não consideradas como ilegais, mas também não estão plenamente prescritas nas legislações.

Essas operações ganharam ainda mais protagonismo com a ascensão do processo de digitalização econômica, pois, com a possibilidade da realização de transações econômicas por via digital gera uma abertura de opções para que as empresas possam estruturar suas operações por intermédio da transferência de recursos de forma ágil de um local com maior carga tributária para outro com carga menor. Esses fatos ocorrem, em muitas ocasiões, de forma instantânea a ponto de conseguir tirar totalmente das Administrações tributárias a capacidade de controle dessas operações.

A questão fica ainda mais complexa quando entra na seara de utilizar-se das inovações tecnológicas como parte de um planejamento tributário, não sendo o meio de realização das transações que mudam, mas modifica também o objeto dessas transações e a fonte de rendimentos. As *Big Techs*, em grande parte de suas operações, têm como objeto os ativos intangíveis como venda de publicidade digital, a existência de lojas digitais próprias de

aplicativos, as *app stores*, licenciamento de serviços digitais para empresas das mais variadas atividades econômicas. Ou seja, essas atividades são quase todas realizadas por via exclusivamente digitais.

Existe, porém, empresas que passam pelo processo da servicização digital, cuja questão principal é a existência de um processo de fusão dos bens corpóreos com os serviços digitais, em que há a venda de *bundle* de mercadorias físicas com softwares ou outros serviços digitais. Nesse processo, nota-se uma facilidade maior de fiscalização dos produtos por terem uma existência física e caso sejam oriundos do exterior, esses deverão necessariamente submeter-se ao procedimento do despacho aduaneiro para poder entrar no país, havendo a quitação dos tributos necessários para proceder com a liberação da mercadoria.

Na servicização digital, as empresas podem se utilizar de procedimentos de planejamento tributário estruturados em evitar a tributação conjunta do bem físico e do serviço digital que é fundido ao mesmo. Nota-se que em muitos produtos físicos eletrônicos que funcionam dependentes de um software, há a ocorrência de uma separação no momento da venda, um exemplo é quando as marcas de impressora vendem apenas o bem físico e instruem que o software que fará o produto funcionar pode ser baixado de forma gratuita via internet. Dessa forma, a dispensa da necessidade de o software armazenado de forma física em disco acompanhar o eletrônico físico dentro da caixa representa uma menor tributação final, pois, o software é, na maioria das legislações, um serviço que pode ser tributado.

Dessa forma, a possibilidade de realização de um planejamento tributário contundente em um cenário cada vez mais digital não é apenas uma perspectiva colocada em teoria, mas é um fato muito debatido nas mais diversas organizações, visto que na prática, a existência de otimização tributária por parte de grandes empresas, principalmente as *Big Techs*, proporciona um enorme desafio para os Estados com altas cargas tributárias em conseguir controlar os fluxos financeiros decorrentes das atividades econômicas dessas. Em muitas ocasiões, o cumprimento dessa tarefa é evitado de dificuldades por conta de serem operações internacionais realizadas em Estados com legislações mais permissivas no que tange a tributação de renda e de estabelecimento de empresas.

Existem casos que ficaram muito emblemáticos utilizados para combater a tributação de operações de uma forma global. A importância do estudo é entender como as empresas, de forma prática realizam planejamentos tributários a um nível internacional, tendo como centro dessa questão a já tratada distinção legislativa. Entre eles está o caso do planejamento tributário da *Google*.

2 Caso Google: Planejamento tributário das *Big techs*

Muito se trata acerca de todo aspecto teórico e técnico utilizado para a realização das operações de planejamento tributário, mas é necessário realizar um estudo prático dos casos de planejamento tributário com destaque para a *Big techs*.

As grandes empresas atuantes no ramo digital são as dominantes na questão da digitalização econômica e são as maiores companhias em termos de poder financeiro da economia global. Com a sua ação em várias partes do mundo, essas detêm o conhecimento vasto acerca das legislações e somadas a sua facilidade de operação e de estrutura para a movimentação de receitas decorrentes de suas atividades, a possibilidade dessas realizarem operações de otimização tributária complexas e eficientes é muito maior do que as empresas atuantes nos ramos tradicionais.

Será explicado os planejamentos tributários realizados por uma das grandes empresas do ramo digital deste século, a *Google*. Ambas se utilizaram de técnicas e procedimentos semelhantes entre si com os mesmos objetivos de diminuir a carga tributária a ser paga.

Será realizado um estudo do caso *Google*, atual *Alphabet*, que além de servir como um exemplo prático acerca do planejamento tributário explicado no setor de publicidade digital, este será extremamente importante porque coloca de forma prática conceitos e formas de contratos que são uteis na explicação de outros planejamentos tributários para outras atividades econômicas das empresas no setor digital.

2.1 Caso *Google*

O *Google*, como é notoriamente conhecido, construiu toda a base de sua atividade econômica nos meios digitais, sendo uma das companhias basilares do desenvolvimento da digitalização econômica como é conhecido no mundo. A extensão global de suas atividades levou a empresa a planejar sua saúde financeira e tributária também de forma global.

Visto o exposto, as atividades econômicas da empresa americana estavam submetidas a uma carga tributária significativa, seja por conta das atividades exercidas, seja por conta do volume de recursos angariados que poderiam ser devidamente tributados.

Foi construída toda uma estrutura operacional para a transferência de receitas decorrentes da sua atividade na Europa tivesse uma tributação mínima. Dessa forma, será

estudado os procedimentos realizados pela *Big tech* estadunidense em primeiro lugar, abordando as estratégias utilizadas para superar os sistemas tributários e conquistar uma mínima carga tributária.

A *Google* estruturou as suas operações no setor digital de forma a não ser atingida, em primeiro lugar, pela tributação advinda do país de sua matriz, os Estados Unidos. Para isso, a companhia criou subsidiárias a partir de um artifício jurídico existente na legislação da Irlanda, o *Double Irish*. Nos modelos colocados pela OCDE, o *Double Irish* não se denota de forma evidente, sendo melhor a explicação de definição acompanhada de uma constatação prática.

Em resumo, *Double Irish* era um artifício relativo ao domicílio fiscal permitido pela legislação irlandesa, segundo Navodhya Samarakoon (2022, p. 6-7), a estrutura básica desse planejamento consiste na existência da empresa matriz, com sede nos Estados Unidos, essa sede constituía uma subsidiária que tem sua localização na Irlanda, mas a sua administração é localizada em um país com menor tributação.

Isso ocorre porque segundo a legislação irlandesa, o domicílio fiscal da empresa será no país onde é administrada, mesmo que constituída dentro de seu território; posteriormente, uma segunda empresa é criada com sede e administração na Irlanda e é subsidiária da empresa anterior.

Segundo Samarakoon (2022, p. 7) essas duas empresas constituídas na Irlanda tinham uma função importante de auxílio em se aproveitar da legislação tributária dos Estados Unidos, devida a regulação *check-the-box*. Explicando com mais precisão, conforme os ensinamentos de Tarsila Ribeiro Marques Fernandes (2019, p. 202) *check-the-box regulations* são normas tributárias estadunidenses que permitem às empresas escolherem sua classificação fiscal para fins de tributação federal, sendo que entre as opções, existe a *disregarded entity* (DE), na qual a empresa pode ser escolhida para ser tratada como uma entidade transparente ao fisco.

Segundo Tarsila Ribeiro (2019, p. 202), caso uma subsidiária em relação a uma empresa controlada escolha ser considerada como uma DE, ocorre que ela será considerada transparente para o fisco estadunidense, resulta em que o fluxo de dinheiro transferido entre a subsidiária e a empresa controlada não será considerada como um fato jurídico tributário para os Estados Unidos.

Essa questão foi plenamente utilizada para a formação do *Double Irish*, que na prática permitia que as duas empresas constituídas na Irlanda fossem tratadas como apenas uma pelo fisco dos Estados Unidos (Samarakoon, 2022, p. 7). Inclusive essa regra foi utilizada em conjunto com outras formas de planejamento sem necessariamente haver a existência do

Double Irish e do *Dutch Sandwich*², conforme demonstrado pelos modelos colocados pela OCDE.

Transplantando toda essa explicação para o exemplo prático do planejamento utilizado pelo *Google*, segundo Priscila Stella Mariano da Silva e Tatiana Bonfim (2020, p. 112) que constituiu uma empresa na Irlanda, mas colocou a sua administração nas Bermudas, pois, esta seria a sua residência fiscal segundo a lei irlandesa, sendo que a tributação sobre a renda é zero.

Essa lei, em verdade, é uma exceção localizada no *Ireland financial act* de 1999, ou seja, na lei irlandesa, em regra, o domicílio fiscal de uma companhia existente na Irlanda tem a sua residência fiscal no mesmo país, a exceção está em companhias constituídas no país, mas que são controladas e administradas em outros países (Fonseca, 2020, p. 9).

Segundo Leonardo Nunes Campos (2017, p. 11) empresa se chamava *Google Ireland Holding* e era subsidiária da Matriz nos Estados Unidos. A utilização do planejamento *Double Irish* pelo *Google*, com a existência da *Google Ireland Ltda*, sediada e administrada na Irlanda que é subsidiária da *Ireland Holding* e que consegue não ser tributada pelo fisco dos Estados Unidos a partir da aplicação da *check-the-box regulations*.

Tanto *Double Irish* como o *check-the-box regulations* representam métodos de elisão fiscal utilizados pela *Google*, pois, ambos são regimes tributários instituídos justamente para garantir a redução da carga tributária de forma legal, ou seja, não serviam para dar aparência de legalidade a outra operação, já que estes já permitiam uma baixa tributação de forma legal.

Dessa forma, o planejamento funcionava da seguinte forma, A matriz do *Google* nos Estados Unidos assinava com a *Google Ireland Holding* um contrato de licenciamento de exploração global de propriedade intelectual da empresa tendo uma cláusula de *cost-sharing arrangement*, que basicamente estipula o compartilhamento do custo de desenvolvendo do ativo intangível, ou seja, além de pagar pela tecnologia já desenvolvida pela matriz, a subsidiária se comprometia a pagar parte dos custos para aperfeiçoar a tecnologia (Silva; Bonfim, 2020, p. 111-112).

Os preços utilizados nessa transação, segundo Jacob Fonseca (2020, p. 9) são realizados utilizando o princípio *arm's length* para fins de ficar nos tramites da legislação fiscal dos Estados Unidos, ou seja, o preço praticado nesta operação é aquele equivalente ao realizado entre companhias distintas. No entanto, segundo Samarakoon (2022, p. 7), o *Google* se aproveitava do fato de ser difícil de estabelecer o princípio *arm's length* para os preços de

² Será explicado no item 3.4.1

transferência envolvendo intangíveis para ludibriar o fisco e transferir os lucros advindos de toda atividade econômica global da empresa.

Segundo a OCDE (2015, p. 176) todo o custo e desenvolvimento ficava a cargo da matriz, sendo que o contrato entre a matriz e a subsidiária uma fachada utilizada para enganar a Receita Federal dos Estados Unidos, pois segundo a lei fiscal do país, a subsidiária estrangeira tem que explorar a propriedade da tecnologia fora do país e as receitas de suas vendas não serão tributadas (Samarakoon, 2022, p. 7).

Dessa forma, esse contrato de licenciamento de exploração global de propriedade intelectual da empresa tendo uma cláusula de *cost-sharing arrangement* trata-se de um elaborado método de elusão fiscal, dissimular a Receita Federal dos Estados Unidos para a transferência de receitas que não tinham relação com o desenvolvimento de propriedade intelectual, mas toda lucratividade das atividades do *Google*.

Em seguida, a *Google Ireland Holding* realizava um sublicenciamento, mas não diretamente para *Google Ireland Ltda*, pois, segundo Leonardo Nunes Campos (2017, p. 591) havia o risco da Irlanda cobrar Imposto de Renda sobre as movimentações dessas empresas. Dessa forma, utiliza-se outra estratégia legal para novamente burlar a incidência de tributos, o *Dutch Sandwich*.

Segundo Kittiya Prueksarungrueang (2019, p. 118) o *Dutch Sandwich* é um esquema que só pode existir de forma conjunta com o *Double Irish*, pois, a sua intenção é justamente escapar da retenção do Imposto de Renda estipulado na lei irlandesa (Prueksarungrueang, 2019, p. 120). Isso foi realizado pelo Google a partir da criação da *Google BV*, com sede e administração nos Países Baixos (Nunes, 2017, p. 591).

Dessa forma, a *Google Ireland Holding* realiza uma sublicença para a *Google BV* que sublicencia novamente para a *Google Ireland Ltda*, dessa forma, a empresa holandesa age como se fosse um intermediário que serve como forma de transferir recursos resultantes dos royalties entre as duas empresas constituídas na Irlanda.

Toda essa operação resulta em que praticamente o único fato que será tributado será aquele resultante da diferença entre os royalties recebidos e enviados pela *Google BV* (Silva; Bonfim, 2020, p. 112). O que pode ser considerado uma forma muito eficiente de prevenir a tributação, mesmo a de países que não são considerados de uma elevada tributação, além do fato de que a companhia soube mexer muito bem com as legislações dos países e com os tratados internacionais de não-tributação, principalmente aqueles assinados pela Irlanda.

No entanto, a *Google Ireland Ltda* tinha um papel muito importante, porque era ela que realizava toda a atividade econômica de venda de publicidade digital, porém, ela não realizava de forma direta com os consumidores, o *Google* estabelecia nos países de seus clientes, empresas que serviam para a promoção dos serviços existentes, ou seja, realizam somente consultoria para atrair novos clientes (Silva; Bonfim, 2020, p. 113).

Os serviços seriam acordados e pagos diretamente com a empresa da Irlanda, dessa forma, não envolveria a empresa subordinada local, sendo que a mesma só era remunerada pela promoção e consultoria realizada e não tinha nenhuma relação direta com a *Google Ireland* (Silva; Bonfim, 2020, p. 113).

A utilização dessa estratégia servia justamente como forma de afastar o argumento do estabelecimento permanente, ou seja, de que o serviço de venda da publicidade digital não estava sendo realizado no país do cliente deste serviço, mas sim diretamente com a empresa sediada na Irlanda. Dessa forma, as receitas do serviço de publicidade não poderiam ser tributadas no país. (Silva; Bonfim, 2020, p. 113).

Outra questão importante, é que por conta da *check-the-box*, somada com o *Double Irish*, diminuiu-se a tributação dos Estados Unidos, pois, ao considerar, em um sentido jurídico tributário, a existência somente da *Google Ireland Holding* para fins tributários, a transferência de recursos desta para a empresa matriz nos EUA passa a ser considerada como uma transferência de ativos nos termos da legislação, o que gera uma tributação menor para o fisco estadunidense. Esse procedimento já foi constado pela OCDE no estudo dos modelos de planejamento tributário.

Esse Planejamento tributário utilizado pelo Google teve um impacto nos debates acerca da tributação na digitalização econômica, tanto que a OCDE utilizou dessa operação como modelo para descrever o arquétipo de planejamento tributário utilizado para operações de publicidade digital. É bem perceptível que o anexo B do Projeto BEPS, praticamente descreve o Caso Google apenas modificando os nomes das empresas.

2.2 Questionamentos envolvendo o planejamento tributário agressivo da *Google*

Todos os modelos de planejamento tributário geram espaços para questionamentos, visto que eles têm em comum a realização de *Profit Shifting*. Essa movimentação de receitas

para locais com legislações com menor tributação representa um prejuízo de arrecadação para muitos países cuja tributação é mais elevada.

Uma das questões a serem destacadas é o reconhecimento da existência do estabelecimento permanente nos países em que as *Big techs* têm os seus clientes, justamente porque as empresas realizam suas operações de uma forma em que o fato jurídico tributário não ocorra no país destinatário do serviço.

Essa tese gerou muitos questionamentos em países europeus, principalmente por conta da atuação dessas empresas intermediárias que para muitos fiscos na Europa, poderiam ser consideradas como provas da presença de um estabelecimento permanente a ponto de justificar a tributação. Exemplos vieram de países como França e Itália, que trouxeram à tona questionamentos contra a *Google* em virtude de sua operação com publicidade digital, principalmente pela função prestada pela *Google Ireland Ltda*

Na França, havia um entendimento da Administração tributária acerca da existência de um estabelecimento permanente da empresa irlandesa, pois, foi entendido que subsidiária francesa da empresa *Google France Sarl* era dependente das ações da *Google Ireland Ltda*, o que influenciava diretamente no recolhimento do Imposto de renda e de contribuições sociais (Silva; Bonfim, 2020, p. 115).

O debate levantado pelo fisco francês foi acerca de uma das modalidades que a subsidiária francesa se utilizava, a *Direct Sale Organization*, em que a subsidiária realizava uma assistência comercial para os anunciantes (Silva; Bonfim, 2020, p. 116), a partir dessa forma de operação, houve uma tentativa de criar uma relação fiscal a partir de um estabelecimento permanente da *Google* no país.

No entanto, o Tribunal Administrativo francês julgou improcedente a ação da Administração tributária ao não constar a existência de um estabelecimento permanente da companhia no país, pois, não considerou que as atividades da subsidiária francesa fossem realizadas em nome da *Google Ireland Ltda*. (Silva; Bonfim, 2020, p. 118).

Dessa forma, o planejamento tributário realizado pela *Google* para realizar a sua atividade econômica na França cumpriu o seu objetivo de economizar tributos e de escapar da tributação de renda elevada do país.

Na Itália, o *modus operandi* da companhia era bem semelhante, mas havia uma distinção das atividades das subsidiárias, pois, a *Google Italia Srl* auxiliava nas negociações com anunciantes e até em fazer contratos de publicidade digital (Silva; Bonfim, 2020, p. 119).

O que gerou para as autoridades italianas mais evidências para a determinação da existência de um estabelecimento permanente da *Big Tech* no país.

Visto o exposto, a empresa teve menos elementos para tentar justificar a viabilidade do planejamento tributário e por conta das normas tributárias italianas diferenciadas e que poderiam gerar consequências jurídicas negativas para empresa, a *Google* buscou um acordo com as autoridades da Itália no valor de 306 milhões de euros (Silva; Bonfim, 2020, p. 119) e preveniu a judicialização da questão.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conhecer os aspectos atinentes ao planejamento tributário agressivo é colocar em questão a materialização de um processo de maximização de receitas que é realizado pelas *Big techs*.

Isso está em evidência quando se obtêm o entendimento acerca das características que as empresas enxergam, em geral, para a realização da otimização tributária. Uma delas está o estudo completo das mais diferentes legislações tributárias internacionais e dos tratados internacionais de não bitributação para encontrar regras e normas jurídicas que possam favorecer as operações elisivas por parte das empresas.

Outro procedimento encontrado é mais controverso, que é a utilização de formatos contratuais para dissimular os Fiscos nacionais e buscar disfarçar operações de transferências de lucros como se fossem remunerações oriundas de operações de transferência e compartilhamento de tecnologia. Esse disfarce não significa que não ocorra determinadas as operações anteriormente citadas, mas determinados problemas oriundos da mercantilização de ativos intangíveis como dificuldade de valorar essas tecnologias, fazem com que as *Big techs* possam utilizar esse procedimento para burlar as Administrações tributárias.

Todas essas observações denotadas a partir do estudo teórico acerca do planejamento tributário agressivo são identificadas na análise do caso *Google*, em que a Big tech utilizou de regimes tributários estabelecidos pelas legislações de países como Estados Unidos e Irlanda para justamente buscar realizar as movimentações de receitas oriundas das atividades econômicas da companhia para a matriz com o pagamento mínimo de tributos.

A utilização de procedimentos como o *Double Irish* e o *Check-the-Box* são regras estabelecidas nas legislações nacionais, e o *Dutch Sandwich* pode ser considerado como um

método utilizado pela *Google* para se aproveitar de acordos internacionais de prevenção da bitributação entre Irlanda e Holanda, o que tem como consequência a conquista de uma tributação mínima das receitas oriundas das atividades internacionais da empresa.

É justamente essa tributação mínima que começou a causar incomodo dos governos, tanto que os exemplos acerca das disputas administrativas entre o Fisco francês e a *Google* e o questionamento do Governo Italiano em face das operações tributárias da empresa, demonstram de forma evidente os impactos significativos das atividades econômicas da *Big tech* nos países e também como a expansão dessas operações eram inversamente proporcionais ao nível de arrecadação tributária para os Fiscos respectivos.

Dessa forma, pode-se observar que obter um comportamento permissivo acerca das operações de otimização tributária das grandes empresas do ramo digital afeta todo o cenário econômico mundial. O poder financeiro das *Big techs* em conjunto com a concentração de mercados que essas empresas têm faz com que toda iniciativa que buscar entender e prevenir os elevados lucros dessas companhias obtêm consequências muito além do campo econômico, necessitando entender os reflexos sociais e políticos dessas iniciativas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE. Ricardo. Direito tributário/Ricardo Alexandre. 12. ed. Salvador. Juspodivm. 2018.

BRASIL. Instrução Normativa RFB Nº 1037, de 04 de junho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16002>. Acesso em: 4 de set. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 2 de ago. 2023.

BRASIL. Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 4 de out. 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação direta de inconstitucionalidade 2446. Lei complementar n. 104/2001. Inclusão do parágrafo único ao art. 116 do código tributário nacional: norma geral: antielisiva. Alegações de ofensas aos princípios da Legalidade, da Legalidade estrita em direito tributário e da Separação de poderes não configuradas. Ação direta julgada improcedente. Relatora: Min. Carmen Lúcia, 11 de abril de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em: 10 de ago. 2023.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 12, n. 1 Jan/Jun, p. 580-596, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/7098>. Acesso em: 10 de set. 2023.

DA SILVA, Priscila Stela Mariano; BONFIM, Tatiana. Publicidade on-line sob perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no mundo. In: PISCITELLI, Tatiane; LARA, Daniela Silveira. (org.). *Tributação na Economia Digital*. 2. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2020.

DE ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado; TEIXEIRA, João Victor Olmos Aleixo. Planejamento Tributário Agressivo como ferramenta anticoncorrencial. *Themis Revista Jurídica*. v. 2. n. 3. Jan-Dez 2021. Disponível em: https://www.revistathemis.com.br/arquivos/revista03/V2N3_Article01.pdf. Acesso em: 4 de set. 2023.

FONSECA, Jacob. ESG investing: How corporate tax avoidance affects corporate governance & ESG analysis. *Illinois business law journal*, 2020. Disponível em: <https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php?ID=772029127089022101118093005096096029127088006054089053094031102111098113030094071027041060048030012023098000125067089064002067033006063021080090094065027117116093109058013055086106106113067001105088071099099089029018071093007007006069115004103115016003&EXT=pdf&INDEX=TRUE>. Acesso em: 10 de set. 2023.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. *Revista da associação brasileira de direito tributário*, v. 21, p. 11-17, 2003. Disponível em: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/63096537/O_Planejamento_Tributario_Andre_Mendes_Moreira20200426-62109-1umolxk-libre.pdf?1587908108=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DO_Planejamento_Tributario_Andre_Mendes_M.pdf&Expires=1699548912&Signature=fWAc6138Yqin1BmJpaLc38BFGxAdJePR4HJ-OZ8pNt4Vfhi4tu-boWZjwuQE6Sxtm7MIZ9DBQ~Zkb7JQfGUjGCDUHqhZCQ~yI2-h~yEDQ~U2zaPHUZU9SracYFStMq2HFYDaJ60VLgfoSEvZoGLpIr-o67PRsEWMaWg3TUD6KIDMuEvY8voyg0FcItPnCrqMvTiACoC5TKn-NqALMY6yqwmNGSVqciE4n6HAW17jivfVZO8p0wk3H7bDZwsye3VHo62xEq5c7XL9ujyvc1PM~FKu5LfuVCPoGU8mz8kZI7XfqHoCkwo6gpSuNdqDH3cSml7eD3tCIBVcmEK6bFMIJA__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acesso em: 4 de set. 2023.

OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 29 de set. 2023

PRUEKSARUNGRUEANG, Kittiya. The Impacts of BEPS on Intellectual Property Tax Planning: Case Study of “Double Irish” and “Dutch Sandwich”. *Ramkhamhaeng Law Journal*, v. 8, n. 1, p. 107-144, 2019. Disponível em: <https://so05.tci-thaijo.org/index.php/lawjournal/article/view/174792>. Acesso em: 10 de out. 2023

RIBEIRO, Tarsila Marques Rodrigues. CFC Legislation, From an international perspective to the Brazilian reality. 2019. Tese de Doutorado. Oisterwijk: Wolf Legal Publishers (WLP). Disponível em: <https://repository.uibn.ru.nl/bitstream/handle/2066/205718/205718.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 de out. 2023.

SAMARAKOON, Navodhya. The Effect of the Closure of the Double Irish Loophole on the Location of US Multinational Companies’ Profits. Available at SSRN 4285001, 2022. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11159/534480>. Acesso em: 20 de set. 2023.

SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. Planejamento tributário agressivo: aspectos teóricos, posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte: ano, v. 17, p. 9-30, 2019.

TAKANO, Caio Augusto. O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do Projeto BEPS. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 2, p. 42-64, 2017. Disponível em <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1819/1468>. Acesso em: 5 de set. 2023.