Gigantes da internet e práticas fiscais desleais[*]

Internet Giants and Unfair Tax Practices

Submitted: 14/11/2017
Revised: 27/11/2017
Accepted: 13/12/2017

Ludovic Ayrault[**]

Resumo

Propósito – O artigo analisa o problema das práticas fiscais desleais de planejamento tributário das grandes corporações da Internet no que se refere às diversas formas de evitar o cumprimento de normas jurídicas tributárias nacionais. Ele analisa dois tipos de brechas fiscais: nexo de relação fiscal e base territorial tributária. Diante da avaliação dos dois conjuntos de problemas, o artigo oferece respostas para o seu enfrentamento.

Metodologia – O artigo analisa o problema com base na legislação tributária francesa, em contraste com fontes internacionais da OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – e de outros países, como Estados Unidos da América e Irlanda. Além da apreciação jurídica, são analisados relatórios e casos.

Resultados – No que se refere às falhas de legislação, mostra-se a "relação territorial" e o "preço de transferência" como os principais elementos para o debate sobre a elisão fiscal. Em relação às formas de enfrentamento de práticas desleais, encontram-se a luta contra jurisdições fiscais complacentes bem como a exigência de transparência sobre as empresas, com obrigações de informação.

Implicações práticas – Permite-se esclarecer, assim, o comportamento fiscal adotado pelas empresas gigantes da Internet, bem como as possíveis formas de enfrentamento dessas práticas desleais, com base no contexto europeu.

Originalidade – A originalidade se dá justamente em problematizar o comportamento fiscal de grandes corporações da Internet e elucidar os meios possíveis para tentar coibir as práticas desleais.

Palavras-chave: gigantes da internet, planejamento tributário, brechas fiscais, jurisdições fiscais complacentes, transparência das corporações.

---

[*]Texto derivado do seminário internacional "A efetividade do direito em face do poder dos gigantes da Internet – Brasil e França", realizado na Universidade de Brasília no período de 13 até 15 de abril de 2016. Agradece-se ao apoio financeiro da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), da Fundação de Amparo à Pesquisa do Distrito Federal (FAPDF), da Embaixada da França no Brasil e das universidades brasileiras e francesas envolvidas. Texto traduzido por Marsel de Souza. Revisão técnica de Alexandre Veronese e Marcio Iorio Aranha. Diagramação e apoio de Murilo Borsio Bataglia.

[**]Professor Titular (*Professeur Agregê*) da *École de Droit de la Sorbonne* (*Université Panthéon-Sorbonne, Paris 1*), na qual co-dirige o departamento "*Sorbonne Fiscalité*" do *Institut de Recherches Juridiques de la Sorbonne* (IRJS) e dirige o Master 2 de Direito Tributário (*Droit fiscal*). É coautor do "*Manuel de Droit Fiscal Général*" (Lexis-Nexis), em conjunto com Jean Lamarque e Olivier Négrin. Email: ayrault@univ-paris1.fr.

AYRAULT, L. *Gigantes da internet e práticas fiscais desleais*. **Revista de Direito, Estado e Telecomunicações.** Brasília, v. 10, n. 1, p. 109-124, maio 2018.
[DOI: https://doi.org/10.26512/lstr.v10i1.21502]

Abstract

***Purpose** – The article analyzes the issue of unfair tax practices of the big Internet companies. The companies use several unfair but legal means to avoid taxation and compliance to national tax law. The text addresses two types of tax loopholes: tax nexus and tax base erosion. Given this, the text shows some responses to struggles against the unfair the tax practices.*

***Methodology/approach/design** – The article draws its analyses from the French statutory and case law in comparison to international sources, such as the OCDE (Organization for Economic Co-operation and Development) and sovereign jurisdictions, notably Ireland and the United States of America. In addition, the article uses French and international reports.*

***Findings** – Concerning the legal loopholes, it is shown that the "territorial element" and "transfer value" figure as the main concepts for the tax evasion debate. In relation to the ways of fighting unfair practices, there are the fight against compliant tax jurisdictions and the requirement of business transparency by means of imposing information disclosure obligations.*

***Practical implications** – It is possible to clarify the tax behavior adopted by Internet giants, as well as the possible ways (and its difficulties) of coping with these unfair practices in the European context.*

***Originality** – This paper originality lies on the fact that it discusses the unfair tax behavior of large Internet corporations and looks for ways to curb them.*

Keywords: Internet giants, tax planning, tax loopholes, complaisant fiscal jurisdictions, corporate transparency.

Introdução

Certamente, teria sido surpreendente se abordar o tema dos gigantes da Internet e das práticas fiscais desleais alguns anos atrás. Com efeito, por que limitar o tema às multinacionais desse setor econômico, uma vez que o assunto não gera mais surpresa hoje em dia? Seria até surpreendente ficar surpreso, haja vista o aumento do debate atual sobre o assunto. Antes de avançar, é preciso fazer um esclarecimento acerca do alcance desse texto que, como o próprio título indica, trata de práticas fiscais desleais. Obviamente, para entender o seu conteúdo, é preciso abordar a diferença entre os conceitos de fraude, de sonegação e de planejamento tributários. De modo geral, acredita-se que a diferença entre a fraude contra a ordem tributária e o planejamento tributário remete, nada mais, nada menos, à oposição entre o que é legal e o que é ilegal. Deste ponto de vista, convém não atentar muito para a terminologia jurídica, uma vez que a fraude contra a ordem tributária envolve geralmente a intenção de seu autor no âmbito do direito repressivo. Entretanto, a expressão fraude contra

a ordem tributária é frequentemente usada em um sentido mais amplo, abrangendo todas as violações de obrigações fiscais, inclusive aquelas de caráter involuntário. Aliás, este é o sentido adotado pelo Conselho Constitucional francês com o objetivo de identificar um valor constitucional na luta contra a fraude contra a ordem tributária. Vale conferir parte dos "considerando" de uma decisão daquele órgão, havida em 1989:

> "(....) 86. Considerando que o artigo 8º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão dispõe que: 'A Lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias, e ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada'. 87. Considerando que resultam dessas disposições, como princípios fundamentais reconhecidos pelas leis da República, que uma pena não poderá ser infligida senão com a condição de que sejam respeitados: o princípio da prévia previsão legal dos delitos e das penas; o princípio da necessidade das penas; o princípio da irretroatividade da lei penal mais gravosa; assim como o princípio do respeito aos direitos de defesa. 88. Considerando que tais exigências não se aplicam somente às penas pronunciadas pelas jurisdições repressivas, mas se estendem para toda sanção que contiver o caráter de uma punição, mesmo que o legislador tenha delegado o pronunciamento para uma autoridade de natureza não judiciária. 89. Considerando que o artigo 107 da Lei dispõe, em seu terceiro parágrafo, que a 'multa fiscal' que ela estabelece 'será cobrada como no caso dos selos'; que este método de recuperação não obriga de forma alguma a administração, antes da imposição da multa, a respeitar o princípio dos direitos da defesa; que, além disso, esta multa, embora visando sancionar uma obrigação destinada a combater a evasão fiscal, não constitui, todavia, o acessório de uma imposição; que isso exclui qualquer aplicação das disposições da lei que promulguem garantias em benefício dos contribuintes em suas relações com a administração. (...)" (FRANÇA, 1989).

Esse entendimento se manteve estável ao longo do tempo. A leitura do "considerando" 17 de uma decisão do Conselho Constitucional de 2016 indica a manutenção do objetivo constitucional de luta contra a fraude contra a ordem tributária:

> "(...) 17. Segundo o artigo 13 da Declaração de 1789: 'para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades'. Aí se localiza o objetivo constitucional da luta contra a fraude fiscal. (...)" (FRANÇA, 2016).

Está clara a noção de fraude contra a ordem tributária. Porém, como se pode definir a *évasion fiscale*[1]? Embora muitas pessoas tenham dúvidas, usando inclusive outras expressões muito "comerciais", como o planejamento tributário agressivo, a sua identificação é muito simples: a *évasion fiscale* ocorre quando o contribuinte atua em total respeito às regras do direito, seja comum, seja

[1]Nota do revisor técnico. Optou-se por manter o termo em francês para fins de clareza, já que a tradução literal para o português – evasão fiscal – detém significado distinto no ordenamento jurídico brasileiro. O termo mais próximo em português seria o de *elisão fiscal*, mas optou-se por manter o termo em francês devido às nuances de significado jurídico própria de cada sistema tributário.

exorbitante ao direito comum, com a intenção de escapar da exação, quando a intenção do autor da norma jurídica aplicada não foi essa. Em suma, ocorre *évasion fiscale* quando o contribuinte aplica a letra do texto contra sua essência. Daí a existência de deslealdade: respeitar o direito e, ao mesmo tempo, descumprir o dever fiscal para com toda a sociedade. O termo sociedade é usado intencionalmente, pois ele remete, necessariamente, ao direito penal, no qual os processos são movidos em nome da sociedade, embora a condenação seja pronunciada em nome do povo francês.

E o que dizer então das práticas desleais dos gigantes da Internet, sabendo que lhes são aplicáveis todas as imposições fiscais? Duas obrigações fiscais são particularmente devidas em razão da sua atividade: a tributação da receita; e a tributação das operações realizadas (TVA[2]). A problemática não é a mesma para ambos os tributos. Embora a intenção de evitar entrar no campo de aplicação territorial da tributação seja comum a ambas, a tributação da receita envolve algumas estratégias das empresas como: o uso de *royalties* pagos a título de concessão de direitos de propriedade intelectual; o uso de preços de transferência; o uso de regras de dedução de encargos financeiros; ou, ainda, e inclusive, a busca por algumas jurisdições fiscais consideradas por muitos como "paraísos fiscais", embora o termo não seja um conceito jurídico do direito francês.

Dadas as restrições de espaço do presente texto, minha intervenção terá como foco o imposto sobre as empresas[3] (*l'impôt sur les sociétés*) para ilustrar o contexto das práticas fiscais desleais na França e na Europa. Com tal objetivo, serão abordados dois aspectos da questão. O primeiro aspecto será o das práticas desleais resultantes de falhas nos dispositivos legais. O segundo aspecto será a sua eliminação, que ocorreu – ou, está ocorrendo – de acordo com algo que poderíamos descrever como "uma brincadeira de gato e rato". Todavia, aqueles que gostam de desenhos animados sabem, porém, que, sempre, o rato consegue escapar do gato.

As falhas

Por falta de um regime fiscal global, ou, ainda, pela ausência de uma identidade de regimes fiscais nacionais, um agente econômico pode tirar vantagem das diferenças existentes entre as diversas jurisdições para reduzir a sua contribuição tributária (*charges publiques*). Para isso, basta não preencher

[2] Nota do revisor técnico. O tributo atende, em francês, pela designação de *taxe sur la valeur ajoutée*, instituído no ano de 1954 em França e que serviu de inspiração para o IVA (imposto sobre valor agregado), unificado no âmbito da, então, Comunidade Europeia, no ano de 1967.
[3] Nota do revisor técnico. Esse imposto corresponderia, em analogia imperfeita, ao imposto sobre a renda de pessoas jurídica (IRPJ).

um dos critérios de dependência de uma determinada jurisdição fiscal (2.1) ou, ainda, quando isso não ocorrer, basta tirar proveito das regras de aplicação da base territorial tributária (*règles d'assiette* ou *assiette fiscale*) (2.2).

O nexo – jurisdição territorial

A jurisdição fiscal (*compétence fiscale*) de um Estado não pode ser ilimitada. De fato, sustentar uma opinião contrária esbarraria na violação à soberania dos demais Estados. Portanto, é difícil imaginar que um Estado decida tributar os rendimentos auferidos por um sujeito de direito que não tem vínculo algum com o seu território nacional. É necessário que haja um vínculo – o nexo – entre o Estado e o fato gerador do tributo (*matière imposable*). Embora o nexo possa ser real – por exemplo, a existência de um imóvel – ou pessoal – por exemplo, o tempo de permanência de uma pessoa física, a nacionalidade de uma pessoa física ou de uma pessoa jurídica –, o critério de vinculação, frequentemente constituído pela fonte da base territorial tributária, é a residência do contribuinte ou até mesmo a sua nacionalidade. Portanto, é possível ter um regime tributário limitado territorialmente (fonte) ou um regime tributário global (residência, nacionalidade). Livremente definido por cada jurisdição fiscal estatal, estes critérios – fonte e residência – se referem ao campo de aplicação territorial dos diferentes tributos (*prélèvements fiscaux*). Não se enquadrar neles permite ao contribuinte escapar da obrigação tributária. Esta é uma das vias utilizadas pelos gigantes da Internet para contornar a tributação, beneficiados, em parte, pela constatação da inadequação das normas legais vigente em face da atual evolução tecnológica.

De acordo com uma abordagem francesa, se considerarmos apenas a incidência do imposto sobre empresas aos gigantes da Internet, o seu regime legal será disposto pelo artigo 209 do Código Geral de Impostos francês (*Code général des impôts*), por meio do qual se expressa que os lucros sujeitos ao tributo em questão incluem, em especial, aqueles "obtidos por empresas que atuam na França". Portanto, é necessária uma presença local (*ancrage territorial*) na França, independentemente do critério de definição da sede – ou, matriz – da empresa. De acordo com a jurisprudência do Conselho de Estado, essa presença local pode ser revelada, seja pelo exercício de uma atividade como parte de um estabelecimento, seja pela operação por intermédio de representantes sem a presença profissional independente, seja pela realização de operações que formem um ciclo de negócios completo (LAMARQUE, NEGRIN e AYRAULT, 2014, item 1627 e seg.; CASTAGNÉDE, 2015, p. 349 e seg.; COZIAN, DEBOISSY e CHADEFAUX, 2016/2017, p. 477 e seg.; GUTMANN, 2016, p. 457 e seg.).

A partir desta perspectiva, a abordagem francesa não é tão diferente daquela prevista na Convenção-modelo em matéria de impostos sobre o

rendimento e sobre o patrimônio (*Model Tax Convention*) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, cujo artigo 7 (1), prevê que:

> "Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado (...)" (OCDE, 2017).

Portanto, para empresas cuja sede não está na França, basta evitar, entre outras coisas – além da ausência de um representante qualificado juridicamente na França –, preencher os critérios principais para a qualificação de estabelecimento ou, se houver um contrato fiscal bilateral, ser representada por um estabelecimento permanente para escapar da jurisdição fiscal francesa. No entanto, seja para o estabelecimento, definido como uma instalação de natureza permanente e dotado de sua própria autonomia, seja para o estabelecimento estável, definido como – no artigo 5 (1) da Convenção-modelo da OCDE:

> "(...) uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade uma instalação fixa de negócios por meio do qual uma empresa exerça toda ou parte da sua atividade (...)" (OCDE, 2017).

A atividade das principais multinacionais da Internet não permite que o conjunto de sua atuação na França seja tributado. Com efeito, em razão da necessidade de presença física no solo nacional, um sítio eletrônico na Internet – logo, abstrato – não pode ser qualificado como presença local, assim como, tampouco, seria suficiente a presença de seus servidores na França[4]. Da mesma forma, a qualificação como estabelecimento estável exige uma instalação fixa por motivo de negócios e, ainda, se sujeita aos limites definidos pelo artigo 5 (4) da Convenção-modelo da OCDE, segundo o qual:

> "4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão 'estabelecimento estável' não compreende: a) as instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar; c) um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; e) uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar; f) uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas 'a' a 'e', desde que a atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar (...)" (OCDE, 2017).

[4]Sobre o assunto, confira os comentários ao artigo 5 da Convenção-modelo da OCDE (CASTAGNÈDE, 2015, p. 462 e seg.).

Portanto, seria necessário, neste último caso, se ultrapassar a fase preparatória ou a fase auxiliar para a empresa ser sujeita à tributação na França. Ou, no caso de uma atividade de comércio eletrônico (*cybermarchand*), não se limitar à existência de locais de armazenamento. Assim, fica muito fácil para as multinacionais da Internet escapar de qualquer legislação e imposição tributária.

A menos que consideremos a alternativa de descontos específicos, a exemplo do *Google Tax*, criado em 1º de abril de 2015, no Reino Unido, cujo objetivo foi incluir os lucros não tributados de multinacionais, aplicando-lhes uma alíquota superior em 5 pontos à alíquota normal do imposto sobre as empresas britânicas[5]. A solução britânica, portanto, consiste em mudar as regras de territorialidade da tributação de lucros. Deste ponto de vista, uma abordagem unilateral, que levaria, na França, à alteração do artigo 209 acima mencionado, faria pouco sentido (LORENZ e FRANCE, 1998). A legislação francesa já cedeu em face da aplicação das disposições das convenções internacionais, privilegiando-se as últimas. Assim, para a França, a única abordagem eficaz é, necessariamente, internacional. Daí a importância do trabalho realizado pela OCDE no âmbito do projeto BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* (Erosão da base tributária e transferência de lucros).

A ideia de trazer o conceito de estabelecimento permanente virtual, se uma empresa tiver, dentro de um determinado Estado, uma "presença digital significativa" (OCDE, 2013), sobretudo em razão da natureza de dupla face desta atividade, é uma solução que também foi proposta pelo relatório "Collin e Colin" (COLLIN e COLIN, 2013). Todavia, ela foi abandonada após a publicação do relatório final da primeira das quinze ações previstas no Plano BEPS, intitulado "enfrentar os desafios fiscais da economia digital" (OCDE, 2014). É verdade que, embora atraente, tal dispositivo apresentava uma grande dificuldade: a liquidação da base territorial tributária. Além disso, a solução privilegiada – sobretudo através de uma convenção internacional multilateral, como proposto na ação 5 do Plano BEPS – era a tentativa de modificação das exceções previstas no artigo 5 (4) da convenção-modelo da OCDE. Com tal mudança, seria possível qualificar como estabelecimento permanente as instalações fixas ou mesmo de negócios, através das quais são exercidas apenas as atividades de armazenamento e de entrega. Ou, ainda, seria possível qualificar como estabelecimento permanente o local no qual se realizam atividades de natureza preparatória e auxiliar (OCDE, 2015a). Tais mudanças jurídicas ainda

[5]O Reino Unido não está isolado. O governo italiano, com Matteo Renzi, como Primeiro-ministro (2014-2016) havia revogado, em fevereiro de 2014, uma lei votada em 2013, que determinava a incidência de um tributo sobre a venda de espaços publicitários por meio de uma filial italiana (*web tax*). A revogação se deu pela preferência de aguardar uma resposta conjunta da União Europeia. Porém, dada a demora na solução da União, o governo informou, em setembro de 2015, sobre a sua intenção de implementar um tributo digital (*digital tax*), a partir de 1º de janeiro de 2017. Nota do revisor técnico. A Itália acabou por aprovar a medida em dezembro de 2017 (REUTERS, 2017).

não ocorreram. Entretanto, a alteração fictícia não alteraria um fato: a localização territorial permanecerá sendo a regra geral tributária, o que não permitiria resolver totalmente – longe disso, aliás – a questão da tributação dos gigantes da Internet. Porém, a relação territorial não é a única falha existente.

A base territorial tributável

Outra falha reside no regime tributário aplicado. Portanto, não se trata apenas de pensar sobre a competência territorial da incidência tributária. Mas, também, refletir sobre as regras relativas à identificação e à liquidação da base territorial tributária. Muitas vezes, a solução escolhida para diminuir a contribuição tributária passa pela realização de transações comerciais dentro do mesmo grupo empresarial. Isso deixa as empresas completamente livres para definir no quadro do seu montante de receitas o que se poderia permitir como uma transferência lícita de lucros para os Estados no quais haja um regime fiscal mais favorável. Daí a legitimidade de controles e de auditorias ao que se convencionou chamar de preços de transferência. O preço de transferência pode ser definido como uma transação entre duas empresas associadas, cuja relação pode ser de capital ou de produção econômica. O produto realizado por uma empresa e que constitui um encargo para outra empresa do grupo corresponde a uma das vias possíveis de transferência do lucro de uma jurisdição fiscal entre elas. Isso pode revelar uma *évasion fiscale* internacional se houver ausência de uma justificativa econômica e se a transferência se deu em razão da busca de uma redução da carga tributária. Assim, é possível entender o quadro legal atual baseado no preço – dito – de plena concorrência, isto é, normalmente encontrado entre os agentes econômicos, que não possuem qualquer ligação – de capital ou produção – entre eles (CASTAGNÈDE, 2015, p. 118 e seg.). Porém, a definição do preço de plena concorrência não é fácil, pois ela pressupõe que a administração tributária tenha itens comparáveis de acordo com o método desenvolvido pela OCDE e explicado em um relatório de referência intitulado "Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência aplicáveis para as empresas multinacionais e as administrações fiscais" (OCDE, 2010). O último parágrafo do artigo 57 do Código Geral de Impostos (*Code général des impôts*) prevê que:

> "Na ausência de evidências específicas para aplicar os ajustes previstos no primeiro, segundo e terceiro parágrafo, os produtos tributáveis serão determinados por comparação com os das empresas similares normalmente operadas (...)"[6] (FRANÇA, 1950).

[6]No original: "*A défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement*" (FRANÇA, 1950).

Assim como está fundamentado no direito tributário francês, o princípio da plena concorrência constitui, hoje, uma norma internacional encontrada no artigo 9 da Convenção-modelo da OCDE. Exceto quando houver alguma oposição fundado em um tratado internacional, torna-se possível para a administração fiscal corrigir, adequadamente, a base territorial fiscal de uma empresa, sabendo que uma presunção de dependência ou de controle é justificada, no direito francês, quando essa empresa está localizada em um Estado no qual há um regime fiscal mais favorável (alínea segunda do artigo 238-A do Código Geral de Impostos francês)[7]; ou, ainda, quando essa empresa estiver em um Estado ou território não cooperativo (alínea primeira do artigo 238-0-A do Código Geral de Impostos francês)[8].

Vale ressaltar que o risco jurídico fiscal pode, contudo, ser bastante reduzido se os esforços forem concentrados nos serviços estatais. Com efeito, é possível solicitar da administração fiscal francesa a assinatura de um acordo prévio sobre o método de determinação do preço de transferência. Este acordo, firmado pela França com uma administração fiscal estrangeira ou resultante, a pedido do contribuinte, de um posicionamento formal unilateral da administração pública francesa, torna-se vinculante junto aos tribunais, nos termos do parágrafo sétimo do artigo L.80-B do *Livre des Procédures Fiscales* (Livro de Procedimentos Fiscais)[9]. Aliás, a possibilidade de solicitar um posicionamento antecipado da administração tributária não existe apenas na França. Embora não tenha sido revelado, é notório que a Google conseguiu assinar o mesmo tipo de acordo (*advanced pricing agreement)* com o *Internal Revenue Service*[10] dos Estados Unidos da América, permitindo-lhe assegurar sua configuração conhecida pelos nomes de *double irish* ou, em português, dupla

[7]Nota do revisor técnico. Transcrição do dispositivo: "(...) Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies (...)" (FRANÇA, 1950).

[8]Nota do revisor técnico. Transcrição do dispositivo: "(...). 1. Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1er janvier 2010, les Etats et territoires non membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze Etats ou territoires une telle convention" (FRANÇA, 1950).

[9]Nota do revisor técnico. Transcrição do dispositivo: "(...) 7° Lorsque l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés au 2° de l'article L. 13 B, soit avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, soit avec le contribuable" (FRANÇA, 1982).

[10]Nota do revisor técnico. A *Internal Revenue Service* (IRS) é a administração tributária federal dos Estados Unidos da América.

irlandesa ou sanduíche holandês (DOMINATI & BOCQUET, 2011-2012, p. 252).

Não sendo específico da indústria da Internet, o esquema aparentemente criado pela Google baseia-se principalmente nas leis da Irlanda e dos Países Baixos (Holanda). Em termos simples, a ideia é usar as taxas de concessão de patentes e de licenças de propriedade intelectual para absorver as receitas da atividade do grupo. Dois grupos (*holdings*) foram criados para este fim na Irlanda. E um deles tem o seu centro de gestão localizado nas Bermudas, o que evita, assim, a tributação da sua receita no continente europeu. Assim, os lucros migram até o Estado cujo regime fiscal é muito vantajoso para a matriz, depois de um desvio passando pelos Países Baixos, país conhecido por não tributar os *royalties* transferidos e devidos aos direitos de propriedade intelectual para outro Estado-membro da União Europeia.

Portanto, é possível compreender que, ao menos, três ações – oito até dez – do total daquelas quinze previstas no Plano de Ação BEPS são referentes à problemática dos preços de transferência. A oitava ação versava sobre os ativos intangíveis com uma intenção clara de reequilibrar a distribuição de lucros com fulcro na realidade econômica; e não se baseando unicamente na propriedade do ativo:

> "(...) os membros de um grupo de empresas multinacionais devem ser pagos de acordo com o valor que criam através das funções desempenhadas, dos ativos utilizados e dos riscos assumidos relativos ao desenvolvimento, melhoria, manutenção, proteção ou operação de ativos intangíveis (...)" (OCDE, 2015b).

Se tal desenvolvimento deveria certamente limitar o interesse do arranjo descrito, a solução segue dependente da dificuldade de questionamento dos vários dispositivos jurídicos dos diversos países que promovem esses arranjos. Aliás, podemos notar também que, sob pressão internacional, principalmente da Comissão Europeia, a Irlanda iniciou uma mudança de legislação a partir de 1º de janeiro de 2015 para evitar que as empresas baseadas no direito irlandês sejam tributáveis na Irlanda. No entanto, as empresas já estabelecidas no país continuarão a gozar deste beneficio até 2020, o que, obviamente, se aplica à Google, nos termos da Seção 43 do Capítulo 5 do *Irish Finance Act* de 2014 (IRLANDA, 2014). Além disso, a assinatura de um acordo entre a administração fiscal britânica (*Her Majesty Revenue & Customs*) e a empresa Google, visando à transferência de 172 milhões de euros para saldar a dívida fiscal do período 2005-2015, sem multas, cria mais dificuldades para os demais Estados diante do poder econômico de algumas multinacionais; como também em razão do caráter limitado dos meios jurídicos de luta disponíveis nas diversas administrações públicas nacionais (BBC, 2016).

A luta

Duas soluções podem ser identificadas para lutar contra práticas fiscais desleais de gigantes da Internet. A primeira solução parte da constatação de que um vínculo territorial existe necessariamente neste setor econômico: os dados digitais têm, efetiva e necessariamente, ao menos um respaldo tangível. O primeiro caminho consiste, portanto, em lutar contra as jurisdições fiscais complacentes (2.1). A segunda solução tem como alvo direto as empresas desse setor econômico (2.2).

Lutar contra as jurisdições fiscais complacentes

A luta contra as jurisdições fiscais complacentes é acima de tudo uma luta política. De fato, o direito internacional público não permite impor legalmente a um Estado uma sujeição com que ele não teria consentido. Porém, a via política internacional tem permitido ações e interpretações jurídicas com a seguinte finalidade: exigir transparência dos Estados. É suficiente chamar a atenção para o caso mais recente que confirma essa situação: o escândalo dos *Panama papers* e a reação das autoridades panamenhas.

Para conseguir impor essa transparência, uma das vias escolhidas é a via econômica, com uma profusão de exemplos. Vale destacar o FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act* (Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras), dos Estados Unidos da América, que foi aprovado em 2010. Essa Lei prevê a aplicação de uma retenção na fonte de trinta por cento da renda dos correntistas, a ser realizada pelos bancos submetidos a ela e entregue à IRS; a desconformidade pode levar à perda da licença bancária das instituições financeiras no território dos Estados Unidos (MALHERBE & TELLO, 2014; LAMBERT, 2014). Embora tal ameaça seja rara, os casos de tributação excessiva são frequentes, a exemplo da lei francesa com as noções de Estado ou território não-cooperativo e de Estado com regime tributário privilegiado, com base nos artigos 238-0-A e 238-A do Código Geral de Impostos, como antes mencionado. Portanto, as consequências serão a aplicação de uma alíquota tributária majorada ou a supressão da dedutibilidade de determinados encargos.

A segunda forma de luta, que mantém uma relação com a primeira, consiste na cooperação administrativa com fulcro em diversos canais de comunicação, tanto internos (direito de comunicação), como intraeuropeus ou mesmo internacionais. A transparência torna-se um padrão de referência com o desenvolvimento da automação das trocas de informações entre as administrações tributárias. Um dos últimos casos desta intervenção foram as decisões internacionais após o caso conhecido como *Luxleaks* (OBSERVADOR, 2017-2018). Não podemos deixar de citar o caso de uma das consequências dos trabalhos da Ação Treze do Plano de Ação BEPS. Ele é uma consequência direta

de procedimentos denominados "*reporting country-by-country*". Esse procedimento foi integrado no direito francês pelo artigo 121 da Lei Orçamentária de 2016 (FRANÇA, 2015), que alterou o Código Geral de Impostos. Na Europa, esse procedimento se materializou com o acordo do Conselho ECOFIN, de 6 de outubro de 2015, para um intercâmbio automatizado das decisões internacionais dentro da União (UNIÃO EUROPEIA, 2015).

Lutar contra a falta de transparência dos operadores

Provavelmente, exigir maior transparência de outras jurisdições tributárias não será suficiente. Quem é mais bem posicionado do que os operadores para revelar os dados relativos à sua atividade? Certamente, seria desejável que houvesse uma colaboração total e uma responsabilidade social das empresas. Aliás, que houvesse mesmo uma noção de dever cívico (*civisme*) e humanista por parte de seus dirigentes. Todavia, a realidade é bem diferente, na maioria das vezes. A pergunta surge, no entanto, em termos jurídicos: essa luta é possível? A pergunta pode surpreender, mas é necessária por causa das consequências da ação das administrações tributárias, independentemente do país. Com efeito, duas consequências são possíveis.

A primeira consiste em exigir o cumprimento da tributação elidida (*éludée*), normalmente aplicada com multa por atraso para reparar o prejuízo ao erário decorrente do tempo decorrido. Porém, essa consequência, que pode parecer normal, tem uma eficácia muito limitada. Mesmo sendo mais elevada do que a taxa que as empresas podem obter no mercado de crédito, a diferença não é suficiente para dissuadir as empresas a cumprir suas obrigações fiscais, sem contar que o risco pode não se realizar.

A segunda se refere à repressão. É possível aplicá-la no âmbito de práticas desleais, que, como foi dito antes, não devem ser confundidas com a evasão tributária? Em outras palavras, é possível reprimir – em termos jurídicos – a evasão tributária apenas por esse motivo? A resposta é negativa. Se a evasão tributária internacional pode resultar em um reajuste fiscal, este comportamento não pode ser reprimido apenas por esse motivo e à luz da legislação vigente. De fato, nada impede a abertura de uma conta bancária em um Estado onde a falta de transparência é a regra. Nada impede a abertura de uma empresa em um Estado onde o imposto é particularmente mais vantajoso. No máximo, a regulamentação francesa pode ser fiscalmente dissuasiva pela aplicação de um regime tributária desfavorável no campo da base territorial de tributação ou na cobrança. A explicação está em um componente do regime repressivo aplicado para sanções penais e administrativas: o princípio da legalidade dos delitos e das penas. Com fulcro na constatação de que a evasão tributária internacional é baseada na aplicação regular de normas jurídicas com o objetivo de evitar a

tributação, apenas a hipótese de que este objetivo seja exclusivamente fiscal pode autorizar a tributação de uma sanção revestida de natureza de uma punição. Isto ecoa o abuso dos direitos de fraude à lei punível na França por um aumento de 40% ou de 80% dos impostos sonegados, nos termos do artigo 1729 do Código Geral de Impostos. Embora uma finalidade exclusivamente tributária – ou considerada como tal – possa ser identificada – na verdade, por falta de prova de uma tese contrária –, a quantificação de uma intenção é impossível, independentemente da formulação adotada (um fim principal ou essencialmente fiscal). É o que justificou a censura feita pelo Conselho Constitucional em relação à alteração legislativa do artigo L. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais, nos termos dos "considerando" 112 até 119, dos quais transcrevo excerto:

> "(...) as disposições contestadas modificam a definição desses atos por considerar que constituem um abuso de direito, não os atos que 'não poderiam ser inspirados por nenhum outro motivo a não ser iludir ou mitigar' o imposto que a pessoa interessada deveria ter assumido 'se esses atos não tivessem sido aprovados ou realizados', mas os atos que 'visavam principalmente' evitar ou atenuar o imposto; que tal mudança na definição do instrumento constitutivo de um abuso de direito tem o efeito de conferir um amplo poder discricionário às autoridades fiscais (...)" (FRANÇA, 2013).

Portanto, as vias abertas são aquelas que realmente contribuem para a transparência com as obrigações de informação, as quais podem dar margem à repressão em caso de violação. Vale ressaltar que, embora essa obrigação tenha sido consolidada constantemente nos últimos anos, a sua eficácia só poderá ser questionada quando soubermos das sanções aplicadas, inclusive as previstas nos casos de "*reporting-by-country*". Com efeito, o artigo 1729-F do Código Geral de Impostos prevê como o teto de multa fiscal o valor de € 100.000 (cem mil euros), o que não representa uma medida dissuasiva para uma multinacional. As formas diretas de luta contra práticas fiscais desleais parecem ser limitadas. A forma mais viável é a exigência de transparência através da cooperação entre os países. No entanto, a história mostra que as restrições orçamentárias, econômicas e sociais nacionais têm sempre prioridade, o que aumenta ainda mais a concorrência tributária entre os Estados, como atesta a decisão do Reino Unido de negociar com a Google um valor de 172 milhões de euros – já citada, bem como a decisão da França de retificar a sua tributação da mesma empresa para 1,6 bilhão de euros (REUTERS, 2016). Ou, ainda, a situação recente da Irlanda, constrangida com a decisão da União Europeia de abrir um processo judicial no Tribunal Europeu de Direitos Humanos em razão da sua leniência em cobrar da Apple, o valor de 13 bilhões de euros de impostos, cujos incentivos fiscais foram declarados ilegais pela União Europeia (UNIÃO EUROPEIA, 2017).

Conclusão

Embora os Estados tenham tido uma reação por motivos de dificuldades orçamentárias, aumentadas pela crise financeira e econômica, tal reação encontrou limites na sua própria existência; em razão do conceito de soberania dos Estados, para ser mais preciso. Portanto, da mesma forma que os Estados nacionais postulam apoiar a eliminação de "paraísos fiscais", será dificilmente viável – a avaliação sendo relativa – a eliminação das práticas fiscais desleais, uma vez que elas são consubstanciadas a partir da própria pluralidade dos atores no cenário internacional, combinada com uma variada gama de direitos nacionais.

Referências Bibliográficas

BBC. **Google agrees £130m UK tax deal with HMRC**, 23 jan. 2016. Disponível: <http://www.bbc.com/news/business-35381130>. Acesso em: 9 out. 2017.

CASTAGNÈDE, Bernard. **Précis de fiscalité internationale**, 5. ed. Paris: PUF, 2015.

COLLIN, Pierre; COLIN, Nicolas. **Rapport de la mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique**. Paris: Ministère de l'Economie et des finances, 2013. Disponível: <https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf>. Acesso em: 8 out. 2017.

COZIAN, Maurice; DEBOISSY, Florence; CHADEFAUX, Martial. **Précis de fiscalité aux enterprises**, 40. ed. Paris: Lexisnexis, 2016/2017.

DOMINATI, Philippe; BOCQUET, Éric. **L'évasion fiscale internationale, et si on arrêtait?** Paris: Sénat, 2011-2012, p. 252. (Rapport Sénat 673). Disponível: <http://www.senat.fr/rap/r11-673-1/r11-673-11.pdf>. Acesso em 9 out. 2017.

FRANÇA. **Código Geral de Impostos** (*Code general des impôts*). 1950. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577 >. Acesso em: 09 out. 2017.

FRANÇA. **Livro de Procedimentos Fiscais** (*Livre des procédures fiscales*). 1982. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577 >. Acesso em: 09 out. 2017https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583

FRANÇA: Conselho Constitucional (*Conseil Constitutionnel*). **Décision nº 89-268 DC**, de 29 dez. 1989. Disponível: http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-

constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/1989/89-268-dc/decision-n-89-268-dc-du-29-decembre-1989.8658.html. Acesso em: 8 out. 2017.

FRANÇA: Conselho Constitucional (*Conseil Constitutionel*). **Décision n° 2013-685 DC**, de 29 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013-685-dc/decision-n-2013-685-dc-du-29-decembre-2013.139024.html>. Acesso em: 07 out. 2017.

FRANÇA. **Loi nº 2015-1785**, 29 dez. 2015. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2015/12/29/FCPX1519907L/jo>. Acesso em: 08 out. 2017.

FRANÇA: Conselho Constitucional (*Conseil Constitutionnel*). **Décision nº 2016-545**, de 24 jun. 2016. Disponível: < http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/2016/2016-545-qpc/decision-n-2016-545-qpc-du-24-juin-2016.147481.html>. Acesso em: 8 out. 2017.

GUTMANN, Daniel. **Droit fiscal des affaires**, 7. ed. Paris: LGDJ, 2016, p. 457 e seg.

IRLANDA. **Irish Finance Act 2014**. Disponível: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/2014/act/37/enacted/en/html>. Acesso em: 9 out. 2017.

LAMARQUE, Jean; NEGRIN, Olivier; AYRAULT, Ludovic. **Droit fiscal général**, 3. ed. Paris: Lexis-Nexis, 2014.

LAMBERT, Thierry. La lutte contre l'évasion fiscale internationale: l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations. **Revue de Droit Fiscal, Lexisnexis, n. 51-52, 18 dez.** 2014.

LORENZ, Francis; FRANCE: Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. **Le commerce électronique: une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics**. Paris, Ministère de l'économie et des finances, 1998. Disponível: http://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/984000049/index.shtml. Acesso em: 8 out. 2017.

MALHERBE Jacques; TELLO, Carol P. Le *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) américain : un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales. **Revue de Droit Fiscal**, Lexisnexis, n. 3, 16 jan. 2014.

OBSERVADOR. **Tudo sobre LUXLEAKS**, 2017-2018. Disponível: <https://observador.pt/seccao/mundo/lux-leaks>. Acesso em: 7 mar. 2018.

OCDE. **Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales**. Paris: OCDE, 2010.

Disponível: <http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/principes-de-locde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm>. Acesso em: 8 out 2017.

OCDE. **Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices**. Paris: OCDE, 2013. Disponível: https://www.oecd.org/fr/ctp/PlanActionBEPS.pdf. Acesso em: 8 out. 2017.

OCDE. **Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique**. Paris: OCDE, 2014. Disponível: <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-9789264225183-fr.htm>. Acesso em: 8 out. 2017.

OCDE. **Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable**. Paris. OCDE, 2015a. Disponível: < http://www.oecd.org/fr/ctp/empecher-les-mesures-visant-a-eviter-artificiellement-le-statut-d-etablissement-stable-action-7-rapport-final-2015-9789264255227-fr.htm>. Acesso em 8 out. 2017.

OCDE. **Aligner les prix de transfert calculés sur la création**. Paris: OCDE, 2015b. Disponível: < http://www.oecd.org/fr/publications/aligner-les-prix-de-transfert-calcules-sur-la-creation-de-valeur-actions-8-10-2015-rapports-finaux-9789264249202-fr.htm>. Acesso em: 9 out. 2017.

OCDE. **Model tax convention on Income and on capital**. Paris: OCDE, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em 8 out. 2017.

REUTERS. **France seeks 1.6 billion euros in back taxes from Google: source**, 24 fev. 2016. Disponível: <https://www.reuters.com/article/us-google-france-taxation/france-seeks-1-6-billion-euros-in-back-taxes-from-google-source-idUSKCN0VX1Z5>. Acesso em: 9 out. 2017.

REUTERS. **Italian Budget commision approves web tax on digital services**, 19 dez. 2017. Disponível: https://www.reuters.com/article/us-italy-tax-digital/italian-budget-commission-approves-web-tax-on-digital-services-idUSKBN1ED14F. Acesso em: 7 mar. 2018.

UNIÃO EUROPEIA. Conselho Europeu. **Décisions fiscales antecipées transfrontières: le Conseil aprouve des règles relatives à la transparence**. 2015. Disponível em: <http://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2015/10/06-cross-border-tax-rulings>. Acesso em: 09 ou. 2017.

UNIÃO EUROPEIA: Comissão Europeia. **State aid: Commission refers Ireland to Court for failure to recover illegal tax benefits from Apple worth up to €13 billion**, 4 out. 2017. Disponível: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3702_en.htm. Acesso em: 7 mar. 2018.