



CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

**Presidente:**

Ministro Luiz Fux

**Corregedora Nacional de Justiça:**

Ministra Maria Thereza Rocha de Assis Moura

**Conselheiros:**

Ministro Emmanoel Pereira  
Luiz Fernando Tomasi Keppen  
Mário Augusto Figueiredo de Lacerda Guerreiro  
Rubens de Mendonça Canuto Neto  
Candice Lavocat Galvão Jobim  
Tânia Regina Silva Reckziegel  
Flávia Moreira Guimarães Pessoa  
Ivana Farina Navarrete Pena  
André Luis Guimarães Godinho  
Marcos Vinícius Jardim Rodrigues  
Maria Tereza Uille Gomes  
Henrique de Almeida Ávila

**Secretário-Geral:**

Valter Shuenquener de Araujo

**Diretor-Geral:**

Johanness Eck

**Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica**

Marcus Livio Gomes

---

Revista CNJ / Conselho Nacional de Justiça (CNJ).  
- Vol. 1, n. 1 (2015) – Brasília, CNJ, 2015 –  
Semestral

Até o v. 2, 2017, publicada anualmente.  
e-ISSN 2525-4502

1. Direito – Periódicos I. Brasil, Conselho Nacional de Justiça.

---

2020

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA  
SAF SUL Quadra 2 Lotes 5/6 - CEP: 70070-600  
Endereço eletrônico: [www.cnj.jus.br](http://www.cnj.jus.br)

## Caso *Apple*: digitalização da economia, planejamento fiscal internacional, *Tax Rulings* e regras de *State Aid*: a guerra fiscal internacional e seus desdobramentos

Marcus Livio Gomes

Doris Canen

Resumo: Esse artigo pretende analisar as questões chave da estrutura da Apple que culminaram na investigação de “State aid” iniciada pela Comissão Europeia bem como as possíveis consequências da decisão recente da Corte Europeia que foi favorável ao contribuinte.

Palavras-Chave: State aid – Apple – Comissão Europeia – Corte Europeia.

Abstract: This article seeks to analyse key facts in the Apple structure which led to the European Commission’s State aid investigation and the issues arising from the recent European Court decision which was favourable to the taxpayer.

Keywords: State Aid – Apple – European Commission – European Court of Justice.

### 1 introdução

A crescente digitalização e globalização das multinacionais deixa tais empresas sujeitas à tributação em diversas jurisdições. Isso resulta em diversos desafios no âmbito tributário internacional. Em primeiro lugar, é possível destacar as lacunas nos sistemas tributários domésticos de cada país. Em segundo lugar, chama a atenção os conflitos de interesses entre as diferentes jurisdições bem como benefícios fiscais que podem resultar na concorrência fiscal internacional.

Dentro dessa problemática encontram-se casos de empresas estadunidenses com atividades em diferentes países do continente europeu. Esses países (como por exemplo Luxemburgo, Irlanda, Holanda) concediam *rulings* (que podem ser descritas como decisões do fisco indicando como a empresa será tributada naquele país) por meio dos quais as empresas eram sujeitas a pouca ou nenhuma tributação sobre a renda na Europa. Posteriormente, utilizando-se de tratados ou da própria legislação doméstica dos países europeus e/ou dos EUA (que facilitavam o diferimento do pagamento do imposto, dentre outros benefícios), pagavam pouco ou nenhum imposto de renda nos EUA.

Tal situação começou a chamar atenção da comissão da União Europeia por volta de 2012 quando começaram as investigações de *State Aid*. As regras de *State Aid* consistem em subsídios estatais direcionados a certos grupos ou situações específicas. A União Europeia veda a concessão desses subsídios em situações que não se enquadram nas hipóteses legais.

A Comissão da União Europeia entendeu que os diversos *rulings* em questão consistiriam em *State Aid* ilegal e, consequentemente, iniciou uma investigação nos países e empresas.

O interessante e recente caso objeto deste artigo trata da empresa estadunidense Apple e *ruling* concedido pela Irlanda. Destaca-se que, em 2020, esse foi o primeiro caso a ser vencido pelo contribuinte na Corte Europeia.

Assim, neste artigo pretendemos descrever brevemente os fatos que levaram à investigação da União Europeia, as regras de *State Aid* e o uso das regras de preços de transferência da OCDE a fim de compreender como o contribuinte obteve sucesso em seu recurso para a Corte (ainda não transitado em julgado) e as lições que podem ser tiradas da constante modernização das estruturas empresariais e da necessidade de pagar imposto de renda em alguma jurisdição.

### 2 descrição da estrutura objeto do questionamento da comissão europeia<sup>1</sup>

O caso trata de *rulings* concedidos pela Irlanda à Apple em 1991 e 2007, como será explicado a seguir. O grupo Apple, à época, era composto pela Apple Inc. e suas controladas. A Apple, sediada nos EUA, fabrica e comercializa dispositivos de comunicação e mídia móveis, computadores e “leitores” de música digital portáteis. O grupo vendia uma variedade de *software*, serviços, soluções de rede e conteúdo digital e aplicativos oriundos de partes relacionadas. Suas vendas eram globais por meio de suas lojas de varejo, *on-line* e força de vendas direta,

bem como por meio de operadoras de rede celular terceirizadas, atacadistas, varejistas e revendedores. Além disso, a Apple vendia uma variedade de produtos de terceiros compatíveis com os produtos Apple, incluindo *software* de aplicativos e vários acessórios por meio de suas lojas *on-line* e de varejo.<sup>2</sup>

O público da Apple consistia em consumidores, empresas e governos em todo o mundo. A Apple gerenciava seus negócios principalmente através de bases geográficas. Os segmentos eram Américas, Europa, Japão, Grande China e o Resto da Ásia-Pacífico. Em 2015, a Apple teve vendas líquidas globais de USD 233,7 bilhões e uma receita líquida de USD 53,4 bilhões. Em 26 de setembro de 2015,

<sup>2</sup>Commission Decision ref: *State Aid SA 38373*, parágrafos 40 e 41. Disponível em: [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253200/253200\\_1851004\\_674\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf).

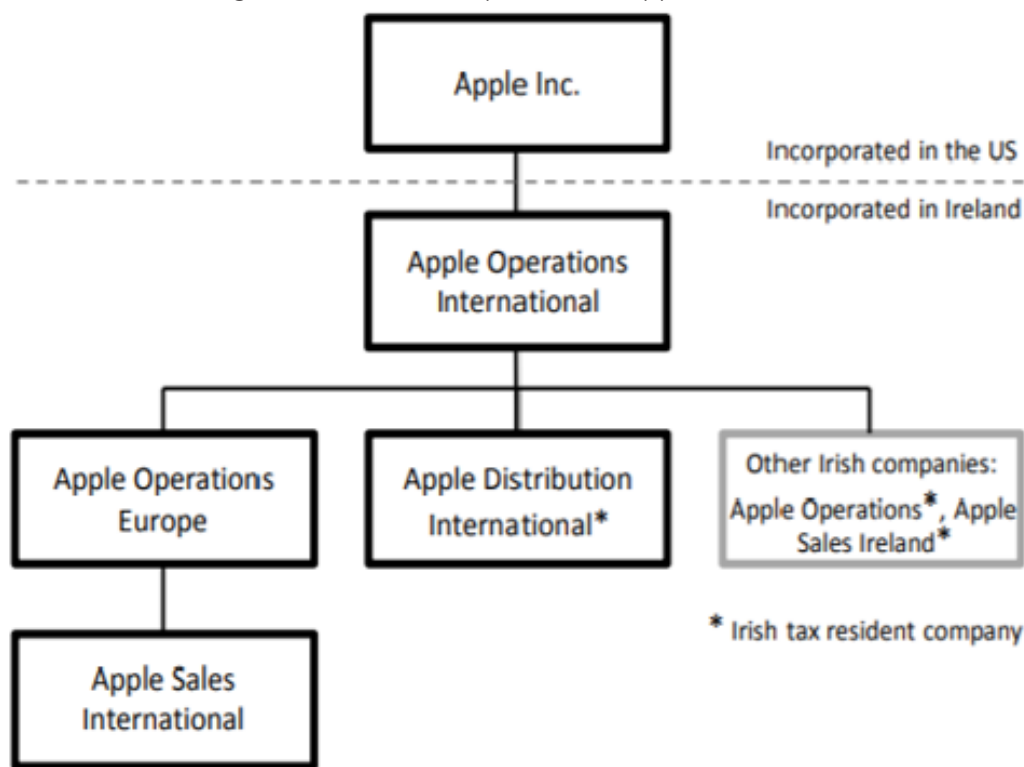
a Apple detinha US\$ 186,9 bilhões em dinheiro, equivalentes de caixa e títulos negociáveis por meio de subsidiárias estrangeiras. Esse montante correspondia substancialmente a lucros externos não sujeitos à tributação. O negócio global da Apple era estruturado em torno de áreas funcionais centrais gerenciadas e dirigidas de forma centralizada a partir dos EUA por executivos baseados em Cupertino, EUA. As principais áreas funcionais no grupo Apple eram: pesquisa e desenvolvimento (doravante “P&D”), *marketing*, operações, vendas em geral e administração.<sup>3</sup>

Na Irlanda, a estrutura da Apple era a seguinte (Figura 1):<sup>4</sup>

<sup>3</sup>Commission Decision ref: *State Aid SA 38373*, parágrafos 42-45. Disponível em: [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253200/253200\\_1851004\\_674\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf).

<sup>4</sup>Op. cit. Figura 1 p. 9 e páginas 11-12.

Figura 1 – Estrutura corporativa da Apple na Irlanda



*Apple Sales International: responsável pela compra de produtos da Apple de fabricantes de equipamento globais e pela venda desses produtos na Europa, como no Oriente Médio, na África e na Índia.*

*Apple Operations Europe: responsável pela fabricação de determinadas linhas de computadores para o grupo Apple.*

*Ambas: tinham licença para utilizar a propriedade intelectual da Apple com a finalidade de vender e fabricar produtos da Apple fora da América do Norte e do Sul, por meio de um acordo de compartilhamento de custos com a Apple Inc.*

Fonte: Commission decision, 2016.

A Figura 2 demonstra a operação:



Fonte: ec.europa.eu, 2016<sup>6</sup>.

As empresas irlandesas realizavam anualmente pagamentos à Apple Inc. a fim de financiar pesquisas realizadas em nome das empresas irlandesas nos EUA (USD 2 bilhões em 2011 tendo aumentado em 2014).

Esses valores contribuíram para financiar mais da metade das pesquisas realizadas pelo grupo Apple nos EUA para desenvolver a sua propriedade intelectual em âmbito global.

Despesas eram deduzidas dos lucros registrados pela Apple Sales International e pela Apple Operations Europe na Irlanda.

Lucros tributáveis da Apple Sales International e da Apple Operations Europe na Irlanda:

# determinados por um "ruling" irlandês de 1991 substituído por ruling similar em 2007.

# rulings revogados na ocasião da alteração da estrutura da Apple Sales International e da Apple Operations Europe em 2015.

# rulings autorizavam divisão dos lucros para efeitos fiscais na Irlanda: a maior parte dos lucros era atribuída a uma "sede".

A sede, por sua vez:

# não tinha residência fiscal em qualquer país e não tinha empregados nem instalações próprias; e

# as atividades consistiam apenas em reuniões ocasionais do Conselho de Administração.

A consequência da estrutura apresentada era que apenas uma fração dos lucros

das empresas eram tributados na Irlanda e o restante atribuído à sede, considerada "stateless", por não se enquadrar nas regras de residência em qualquer dos países. O valor não tributado atingiu, segundo a Comissão Europeia, aproximadamente EUR 13 bilhões.

O fato da sede da Apple não ser residente em qualquer país incomodou a Comissão Europeia, que iniciou uma investigação.

Conforme declaração da Comissária Margareth Vestager à época do início das investigações<sup>6</sup>,

(...) estamos focados na alocação dos lucros registrados na Irlanda dentro da Apple Sales International. Analisamos duas decisões emitidas pela Irlanda para a Apple. A primeira em 1991, que foi substituída em 2007

<sup>6</sup> Statement by Commissioner Vestager. Disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/STATEMENT\\_16\\_2926](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/STATEMENT_16_2926). Acesso em: 10 nov. 2020. Tradução livre pelos autores.

por uma segunda decisão semelhante.

*Ambas as decisões endossaram uma divisão interna dos lucros da Apple Sales International para fins fiscais - elas alocaram os lucros entre a filial irlandesa e a sede da empresa. É uma “chamada” sede porque existe apenas no papel: não tem funcionários, nem instalações, nem atividades reais.*

*A sucursal irlandesa estava sujeita ao imposto de renda irlandês. No entanto, a sede não estava sujeita a impostos na Irlanda nem em qualquer outro lugar. Isso era possível ao abrigo da lei fiscal irlandesa, que até 2013 permitia as chamadas ‘empresas sem Estado’.*

Entendeu a Comissão Europeia, em síntese, que apenas as empresas irlandesas tinham capacidade para gerar rendimentos a partir da comercialização ou distribuição de produtos da Apple e os lucros das vendas deveriam ter sido registados na Irlanda e tributados no referido país.

Em recurso interposto perante a Corte Europeia, a Apple e a Irlanda tiveram como principais argumentos que: (i) os *rulings* não equivalem a uma renúncia do montante do imposto que a Irlanda teria o direito de cobrar das filiais irlandesas da Apple Sales International (ASI) e da Apple Operations Europe (AOE); (ii) foi aplicada a legislação irlandesa, que, em conformidade com o princípio da territorialidade, tributa unicamente os lucros dessas filiais e não os lucros não irlandeses da sociedade; (iii) as atividades e responsabilidades das filiais irlandesas foram caracterizadas erradamente eis que desempenham funções de rotina, mas todas as decisões importantes relacionadas com a ASI e a AOE foram tomadas na sede; e que (v) não é correto atribuir os lucros provenientes de tais decisões às filiais irlandesas da ASI e da AOE. Ademais, voltaram a afirmar que a decisão violou os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima ao invocar supostas regras de direito da União Europeia nunca identificadas anteriormente.<sup>7</sup>

A seguir, apresentaremos os aspectos mais relevantes para melhor compreensão dos pontos-chave do caso em tela bem como das decisões que seguiram.

### 3 Aspectos relevantes: regras de state aid <sup>8</sup>

#### 3.1 Requisitos para configurar *State Aid*

De acordo com o artigo 107<sup>9</sup> do Tratado da União Europeia, as regras de *State Aid* consistem em vantagens concedidas em bases seletivas pelas autoridades dos países da União Europeia. Assim, benefícios concedidos a pessoas físicas ou que sejam gerais e passíveis de uso por diversas empresas não se enquadram em tal proibição, consequentemente não sendo consideradas *State Aid*.

Dessa forma, as seguintes características devem ser preenchidas para configuração do *State Aid*:

- Intervenção pelo Estado ou com seus recursos (ex.: benefícios que envolvem juros ou garantias, participação governamental em uma empresa, preferências na contratação de serviços ou compras de bens, dentre outros);
- A intervenção permite que a vantagem seja recebida de forma seletiva, como, por exemplo, para determinadas empresas ou setores da economia ou empresas localizadas em regiões específicas;
- A concorrência foi ou pode vir a ser distorcida;
- A intervenção provavelmente afetará o comércio entre os países da União Europeia.

Não obstante a proibição geral para a concessão de *State Aid*, em algumas circunstâncias as intervenções governamentais são necessárias ao funcionamento equilibrado da economia. A legislação de *State Aid* é constantemente revisada para aumento de sua eficiência e os Estados membros da União Europeia colaboram com tais atualizações.

#### 3.2 Procedimento de verificação da ocorrência de *State Aid*

A Comissão Europeia possui significativos poderes investigativos e decisórios. No centro desses poderes, encontra-se o procedimento de notificações que, salvo algumas exceções, devem ser seguidas pelos Estados membros.

A Revisão do Regulamento Processual de *State Aid* de 2013 deu início à possibilidade de realização de inquéritos setoriais acerca das concessões de benefícios.<sup>10</sup> Os inquéritos setoriais de *State Aid* são realizados em situações

<sup>8</sup> Para mais informações ver: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/overview/index\\_en.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html).

onde os referidos benefícios podem distorcer a concorrência entre os Estados membros, ou onde tais medidas já existentes não são compatíveis com a legislação. Medidas de *State Aid* somente podem ser implementadas após a aprovação da Comissão. Entretanto, a Comissão tem o poder de recuperar *State Aids* incompatíveis.

Empresas e consumidores da União Europeia também são importantes *players* que podem desencadear investigações por meio de apresentação de queixas/reclamações à Comissão. Além disso, a Comissão convida as partes interessadas a apresentarem comentários por meio da Imprensa Oficial da União Europeia, quando tem dúvidas sobre a compatibilidade de uma medida de *State Aid* proposta e abre um procedimento formal de investigação.

Esse procedimento formal de investigação tem as seguintes etapas:

- **Notificação**

O controle de *State Aid* exige o recebimento de uma notificação para a Comissão Europeia pelos Estados membros acerca dos benefícios a serem concedidos. Os Estados membros devem aguardar a decisão da Comissão antes de concederem o benefício. Existem algumas exceções à notificação obrigatória, como, por exemplo: (i) auxílios cobertos por uma isenção por Categoria (que aprova automaticamente uma série de medidas de *State Aid* definidas pela Comissão); (ii) auxílios mínimos (*minimis aid*) não superiores a €200,000 por empresa durante um período de três anos fiscais (€100,000 para setores de transporte e rodoviário); ou (iii) auxílios concedidos por um regime de *State Aid* já autorizado pela Comissão.

- **Investigação preliminar**

Cada notificação recebida resulta no início em uma investigação preliminar conduzida pela Comissão, que pode solicitar informações ao Estado membro que enviou a notificação se esta estiver incompleta. Caso o notificante não responda a um pedido de informações no período de tempo determinado, a notificação é descartada. A partir do momento em que se recebe uma notificação completa, a Comissão tem um prazo de dois meses para decidir se: (i) não existe *State Aid*, dentro do entendimento das regras da União Europeia, e se o benefício pode ser implementado; (ii) o *State Aid* pretendido é compatível com as regras da União Europeia, porque os seus efeitos positivos superam as distorções

da concorrência e pode ser implementado; ou (iii) sérias dúvidas permanecem quanto à compatibilidade do benefício objeto da notificação com as regras relativas ao *State Aid*, o que leva a Comissão a abrir uma investigação aprofundada. Nesse caso, o benefício não pode ser concedido até que a investigação seja concluída.

- **Procedimento simplificado**

Esse procedimento é destinado a acelerar os casos mais simples. Para certas categorias de *State Aid*, caso todas as condições estejam reunidas, a Comissão deve adotar uma decisão de forma resumida dentro de um prazo de 20 dias úteis a partir da data da notificação.

- **Utilização abusiva do *State Aid***

A Comissão pode também abrir um procedimento formal de investigação quando acreditar que o *State Aid* autorizado está sendo utilizado de forma abusiva.

- ***State Aid* existente**

Para garantir a extinção ou adaptação de antigos auxílios de pré-adesão que são incompatíveis com o mercado interno, ou para visitar os regimes de *State Aid* que foram autorizados no passado, mas que podem ser incompatíveis com o mercado interno, nas condições atualmente em vigor, a Comissão deve informar o Estado Membro, que pode apresentar comentários dentro de um prazo de um mês. Em seguida, a Comissão analisa esses comentários e, se necessário, propõe medidas apropriadas para fazer com que o *State Aid* esteja em linha com as regras de *State Aid* em vigor. Caso o Estado membro não aceite essas medidas, a Comissão deve, em seguida, iniciar o procedimento formal de investigação.

- ***State Aid* ilegal**

*State Aid* é considerado ilegal quando concedido sem a autorização prévia da Comissão. A Comissão deve examinar imediatamente todas as informações recebidas que são referentes ao suposto *State Aid* ilegal. Caso de fato exista ilegalidade, a Comissão, primeiramente, abre uma investigação preliminar e, se persistirem dúvidas sobre a compatibilidade da medida, realiza uma investigação mais aprofundada. A Comissão pode utilizar liminares para obter informações dos Estados membros, suspender a concessão de *State Aid* ou impor uma recuperação provisória obrigatória para o Estado membro.

Caso seja proferida decisão final negativa, será determinada a recuperação do valor já pago com juros.

#### ● **Procedimento de investigação formal**

A Comissão é obrigada a abrir uma investigação formal baseada no artigo 108(2) do Tratado da União Europeia, quando existirem sérias dúvidas sobre a compatibilidade com as regras relativas ao *State Aid* da legislação de determinado Estado membro da União Europeia, ou quando enfrentar dificuldades processuais na obtenção da informação necessária.

A decisão de iniciar esse procedimento é enviada ao Estado membro que deu causa à investigação. O procedimento resume as bases factuais e legais para a investigação e inclui a análise preliminar da Comissão, indicando quaisquer dúvidas com relação à compatibilidade da medida com as regras da União Europeia relativas aos *State Aid*. A decisão é publicada no Jornal Oficial da União Europeia e os Estados membros e partes interessadas têm um mês a partir da data de publicação para apresentar comentários. O Estado membro é, por sua vez, convidado a comentar as observações apresentadas pelas partes interessadas.

#### ● **Decisão final**

A Comissão profere uma decisão final ao terminar uma investigação formal. Não há prazo legal para concluir uma investigação aprofundada, e sua duração depende de diversos fatores, inclusive da complexidade do caso, da qualidade das informações prestadas e do nível de cooperação do Estado membro.

Existem, em síntese, três resultados possíveis:

- Decisão positiva: quando a medida não for considerada *State Aid* ou quando o *State Aid* for compatível com o mercado interno.
- Decisão condicional: a medida é considerada compatível, mas a sua implementação está sujeita às condições estabelecidas na decisão.
- Decisão negativa: a medida é incompatível e não pode ser implementada. A Comissão, a princípio, exige que o Estado membro recupere os valores que já foram pagos aos beneficiários. Quando a decisão for sobre um *State Aid* existente, a Comissão não poderá exigir

a recuperação de *State Aid* já concedido, mas irá impedir que o Estado membro conceda *State Aid* futuro.

O caso pode também ser encerrado após a retirada da notificação pelo Estado membro.

#### ● **Recuperação de State Aid**

Caso a Comissão tenha proferido decisão negativa com relação a um benefício já concedido, será exigido que o Estado membro recupere o valor com juros a serem cobrados do beneficiário (a menos que tal recuperação seja contrária a um princípio geral das regras do Tratado da União Europeia). Nesse caso, a Comissão abre um “caso de recuperação” para eficácia da decisão. Caso o Estado membro não cumpra a decisão em tempo hábil, a Comissão poderá recorrer à Corte Europeia de Justiça, sem iniciar um processo de infração nos termos do artigo 258 do Tratado da União Europeia.

O objetivo da recuperação consiste em remover a vantagem indevida que foi concedida a uma empresa (ou empresas) e restaurar a situação de mercado ao que era antes da concessão do *State Aid*. Existe um prazo de prescrição de dez anos para a recuperação.

#### ● **Revisão Judicial**

Todas as decisões e condutas processuais da Comissão estão sujeitas a uma revisão feita pelo Tribunal Geral e, em última instância, pela Corte Europeia de Justiça.

### 3.3 Atualizações na análise da ocorrência de State Aid

Em vista das polêmicas que envolvem *State Aid* não só no caso Apple como em outros<sup>11</sup>, a Comissão vem sugerindo atualizações às interpretações da legislação vigente.

Assim, em 19 de julho de 2016<sup>12</sup>, foi publicado um comunicado sobre o conceito de *State Aid* como parte das iniciativas para modernização do instituto. A intenção é ajudar as autoridades na identificação da ocorrência ou não de *State Aid*, bem como orientar o escopo e definir as regras na forma que são aplicadas pela Comissão. Tais esclarecimentos refletem jurisprudência da Corte Europeia de Justiça e decisões da Comissão. Esses esclarecimentos levam em consideração, dentre outros tópicos<sup>13</sup>, a questão que envolve *tax*

<sup>11</sup> Fiat: processo SA38375; Starbucks, Mc Donalds, Amazon, dentre outros.

<sup>12</sup> [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/modernisation/notice\\_of\\_aid\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/modernisation/notice_of_aid_en.pdf).

<sup>13</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELE->

rulings.

O objetivo desse comunicado é esclarecer a interpretação das Cortes Europeias acerca do conceito de *State Aid*. Quando não há decisão das cortes, esse comunicado deve servir como esclarecimento sobre a forma de estruturação do *State Aid* a fim de que os benefícios sejam concedidos com cautela.

Em 3 de junho de 2016, a Diretoria Geral de Concorrência da Comissão Europeia publicou um estudo<sup>14,15</sup> que resume e explica suas investigações das “*tax rulings*”, ressaltando o histórico e os procedimentos seguidos nessas investigações que ainda estão em trâmite. Também apresenta alguns princípios definindo situações nas quais um *ruling* tributário pode ensejar *State Aid*.

A conclusão é que de acordo com o Tratado da União Europeia e a jurisdição da Corte de Justiça da União Europeia, a Comissão tem competência para investigar o cumprimento das regras de *State Aid* no campo das *tax rulings*.

Os exemplos apresentados a seguir dão indícios sobre as circunstâncias nas quais a Comissão entende que os *rulings* de preços de transferência não desviam do que seria aceitável nas condições de mercado.

X%3A52016XC0719%2805%29: Cooperativas: tais sociedades não são consideradas em equiparação jurídica ou de fatos com as demais empresas comerciais e auxílio a estas não configuraria *State Aid* assumindo que: (i) elas atuem no interesse econômico de seus cooperados; (ii) a relação com tais cooperados é pessoal e individual; (iii) os cooperados estão focados em trabalhar no interesse da cooperativa; e (iv) há distribuição equitativa dos resultados econômicos. Investimentos coletivos: medidas tributárias que sirvam para neutralidade tributária em investimentos coletivos, por exemplo, tratamento igual para investimentos diretos e indiretos em fundos coletivos não são *State Aid*, porém há seletividade em medidas que condicionam sua aplicação a fundos que tenham determinadas características, excluindo outros que estão na mesma situação comparável do ponto de vista de fatos e jurídico. Anistia tributária: medidas que garantam imunidade de ações criminais, multas e juros não devem ser classificadas como seletivas desde que: (i) qualquer um independentemente do setor ou tamanho possa se beneficiar da medida; (ii) não tenha seletividade nem poder discricionário das autoridades ao dar a anistia; e (iii) não haja renúncia ao poder de fiscalização. Acordos: acordos entre as autoridades fiscais e os contribuintes podem configurar *State Aid* caso haja redução desproporcional dos tributos devidos ou se o acordo não segue as orientações da legislação tributária a fim de beneficiar o contribuinte. Regras de depreciação e amortização: como essas regras são consideradas técnicas, em geral estão fora do escopo de *State Aid*. Entretanto, se as regras permitem discricionariedade das autoridades na aplicação, dos métodos de avaliação de bens ou períodos de depreciação, dependendo da empresa ou do setor, podem surgir questões de *State Aid*. Base fixa de IR para atividades específicas: não configura seletividade se: (i) o regime é justificado pela preocupação em evitar custos administrativos desproporcionais a certos setores ou tamanho de empreendimentos e (ii) não implica em carga tributária menor aos empreendimentos que podem se beneficiar do regime em relação aos que estão fora do escopo. Regras antiabuso: a exclusão de determinados contribuintes ou transações do escopo das regras antiabuso pode ser considerada seletiva se contradiz a lógica da regra em questão. Impostos sobre produção, venda ou consumo de bens: embora haja harmonização desses tributos, podem gerar preocupações referentes a *State Aid* caso sejam reduzidos relativamente a certos produtos, resultando em benefício seletivo aos empreendimentos que usam tais produtos como insumos ou vendem no mercado.

<sup>14</sup> [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf).

<sup>15</sup> <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--European-Commission-further-outlines-its-views-on-state-aid-and-tax-rulings>.

- Rulings que lidam com transações entre empresas do mesmo grupo localizadas em Estados membros diferentes onde ambas as empresas exercem “atividades econômicas genuínas” que sofrem tributação.
- Remuneração de empresas financeiras com base em margem calculada com fulcro em uma análise econômica clara.
- Preços de transferência estabelecidos com referência ao “comparable uncontrolled price method”, mas apenas quando ocorre a apresentação dos comparáveis.
- Rulings baseados em casos em que ambas as empresas da transação são analisadas (por exemplo, o profit split method) possuem menos possibilidade de desviar das condições de mercado.
- Rulings baseados em apenas uma das empresas (como, por exemplo, o Transactional Net Margin Method) podem ser permitidos quando não é direta a forma de achar a condição de mercado e requer o uso de uma aproximação, que deve ser a mais precisa possível.

A seguir, vamos expor o princípio do *arm’s length*, utilizado na análise de preços de transferência dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE que, de forma tangencial, contribui para a análise do caso.

#### 4 O princípio do *Arm’s Length*<sup>16</sup>

A ideia norteadora dos preços de transferência é que, quando empresas independentes realizam transações entre si, as condições de suas relações comerciais e financeiras (por exemplo, o preço de bens transferidos ou serviços prestados e as condições da transferência ou prestação) são normalmente determinadas por forças de mercado. Quando empresas associadas realizam transações entre si, suas relações comerciais e financeiras podem não ser diretamente afetadas por forças externas de mercado da mesma forma, embora elas usualmente procurem reproduzir a dinâmica dessas forças em suas transações mútuas.

A OCDE afirma que as administrações fiscais não devem presumir automaticamente que as empresas associadas procuram manipular seus lucros. Pode haver uma dificuldade legítima em determinar com precisão um preço de mercado na ausência de força

<sup>16</sup> Com base nos esclarecimentos das Diretrizes da OCDE: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, p. 31-57, The Arm’s Length Principle.



de mercado ou ao se adotar uma estratégia comercial específica. É importante ter em mente que a necessidade de efetuar ajustes para aproximar-se de transações *arm's length* surge independentemente de qualquer obrigação contratual assumida pelas partes de pagar um preço específico ou de qualquer intenção das partes de minimizar os impostos.

Assim, um ajuste fiscal com base no princípio *arm's length* não afetaria as obrigações contratuais subjacentes para fins não tributários entre empresas associadas, podendo ser adequado mesmo quando não há a intenção de minimizar ou elidir tributos.

Quando os preços de transferência não refletem as forças de mercado e o princípio *arm's length*, os passivos fiscais de empresas associadas e as receitas fiscais dos países podem ser distorcidos. Assim sendo, os países-membros da OCDE concordaram que, para fins tributários, os lucros de empresas associadas podem ser ajustados conforme necessário para corrigir tais distorções e, desse modo, garantir que o princípio *arm's length* seja respeitado.

Os países-membros da OCDE consideram que um ajuste adequado é alcançado estabelecendo-se as condições das relações comerciais e financeiras esperadas entre empresas independentes em transações comparáveis e sob circunstâncias comparáveis. Não se deve pressupor que as condições estabelecidas nas relações comerciais e financeiras entre empresas associadas se desviarão invariavelmente daquilo que seria exigido pelo mercado aberto.

A declaração oficial do princípio *arm's length* é encontrada no Artigo 9º, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE, que constitui a base dos tratados bilaterais que envolvem países-membros da OCDE e um número cada vez maior de países não membros. Dispõe o artigo 9º:

1. Quando: a) uma empresa de um Estado contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou

financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas

*independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados.*

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajuste, serão levadas em consideração as outras disposições da Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.

Com vistas a ajustar os lucros por referência às condições que teriam sido obtidas entre empresas independentes, em transações comparáveis e sob circunstâncias comparáveis (ou seja, em “transações não controladas comparáveis”), o princípio *arm's length* trata os membros de um grupo de multinacionais como entidades separadas e não como partes inseparáveis de um negócio uniforme. Como o princípio da independência das entidades trata os membros de um grupo de multinacionais como se fossem entidades independentes, a atenção se concentra na natureza das transações entre esses membros e se as suas condições são diferentes daquelas que teriam sido obtidas em transações não controladas comparáveis.

Há várias razões pelas quais os países-membros da OCDE e outros países adotaram o princípio *arm's length*. Tais países entendem (embora atualmente isso esteja sendo discutido com a modernização dos negócios) que o princípio em questão coloca empresas associadas e independentes em uma posição de mais igualdade para fins tributários, e com isso evita a criação de vantagens ou desvantagens fiscais que distorceriam as posições competitivas relativas de cada um dos tipos de entidades. Ao remover essas considerações fiscais das decisões econômicas, o princípio *arm's length* promoveria o crescimento do comércio e investimento internacionais. A OCDE entende que o princípio *arm's length* funciona eficientemente na ampla maioria dos casos e, apesar de questionamentos e propostas alternativas, ainda não encontrou

consenso em um novo princípio e método(s) para a análise dos preços de transferência.

Uma dificuldade prática na aplicação do princípio *arm's length* consiste no fato de que empresas associadas podem realizar transações diferentes das de empresas independentes. Essas transações não necessariamente são motivadas pela intenção de elidir o fisco, mas podem ocorrer porque, ao realizar negócios entre si, os membros de um grupo multinacional enfrentam circunstâncias comerciais diferentes das de empresas independentes.

Nesse sentido, Werner Haslechner (2015) atenta para o fato de a Comissão estar ignorando as regras concretas aplicáveis em cada Estado Membro no que diz respeito à tributação dos grupos multinacionais e usar as regras tributárias aplicáveis a empresas em geral como referência. Isso levanta a seguinte questão: grupos e empresas que não fazem parte de grupos multinacionais podem ser considerados comparáveis? Economicamente, para o autor, a resposta é negativa, pois é essa a vantagem de ser parte de um grupo. Ele afirma que quando há dupla tributação e dupla não tributação, resultados que não são bons, *State Aid* não é a ferramenta correta para resolver a questão. Nesse caso, a Comissão só pode questionar se houver seletividade na concessão do benefício.

Deve-se recordar também que a determinação de preços de transferência não é uma ciência exata, exigindo o exercício de bom senso por parte tanto da administração fiscal quanto do contribuinte.

Assim, seguimos para analisar se a Apple recebeu *State Aid* no caso narrado e as consequências da decisão favorável da Corte europeia para o futuro.

### 5 Afinal, a Apple recebeu ou não *State Aid*?

neste capítulo, pretendemos apontar, em síntese, o que entendemos como os principais pontos da decisão da Corte Europeia que foi favorável à Apple e à Irlanda no recurso por elas interposto.

No que tange à legislação utilizada, a Corte Europeia concordou com a Comissão acerca do direito de usar o padrão *arm's length* e a orientação da OCDE, mas discordou da forma por meio da qual tal padrão foi aplicado no caso concreto.

Isso porque, de acordo com os

Professores Ruth Mason e Stephen Daly (2020), o erro da Comissão Europeia nesse caso foi focar na atividade da “sede”. Segundo eles, os argumentos da Comissão giraram em torno do fato de que como a sede estaria “vazia”, não poderia desempenhar funções, controlar ativos ou gerir riscos. Assim, essas funções só poderiam ter sido desempenhadas pelas filiais irlandesas. Destacam os professores, entretanto, que essa abordagem de alocação por exclusão não encontrou suporte na lei irlandesa nem na orientação da OCDE. Dessa forma, a Comissão deveria ter focado nas atividades das filiais. Isso porque, em casos que envolvem *State Aid*, o ônus da prova é da Comissão Europeia. Nesse caso, a Comissão não logrou êxito na Corte Europeia por não ter provado erro na alocação de receitas na Irlanda nem com base na legislação da OCDE nem na legislação doméstica irlandesa da época.

Outro ponto apontado pelos professores é que a Comissão não desafiou as regras de residência irlandesas que, combinadas com a regra dos EUA acerca do local de incorporação da empresa, resultou em uma sede sem residência — “*stateless*”. Dessa forma, é argumentado pelos autores que a Irlanda sabia que sua legislação favorecia as empresas norte-americanas. Legislações similares como a do Reino Unido foram alteradas no fim dos anos 80. Jurisprudência europeia em outros casos de *State Aid*, como Gibraltar, teriam entendido que legislações como essa configurariam *State Aid*. Assim, eles acreditam que se a comissão tivesse como foco desafiar a legislação irlandesa com base em jurisprudência anterior, poderia ter sucesso na recuperação do valor de €13 bilhões. Os autores chamam a atenção para o fato de o julgamento demonstrar que a Apple tinha uma operação muito pequena na Irlanda com apenas uma pessoa responsável pelo controle de qualidade e sem qualquer funcionário com responsabilidade por pesquisa e desenvolvimento ou *marketing*.

Destaca-se que o ministro de Finanças irlandês disse, na ocasião da decisão, que a Irlanda estava correta em recorrer à Corte Europeia e que sempre tributou corretamente a Apple sem conceder qualquer tipo de *State Aid*. Ele ressaltou que a Irlanda continua adequando sua legislação tributária em linha com o que tem ocorrido no âmbito internacional.<sup>17</sup>

Por sua vez, a Comissão Europeia emitiu

<sup>17</sup> Government of Ireland, Ministry of Finance, Government welcomes GCEU Judgement in Apple State aid case, 15 de Julho de 2020. Disponível em: <https://www.gov.ie/en/press-release/477d-2-government-welcomes-gceu-judgement-in-apple-state-aid-case/>. Tradução livre.

um comunicado<sup>18</sup> informando sua intenção de recorrer da decisão da Corte Europeia a fim de que, na visão da Comissão, todas as empresas paguem o valor justo de tributos.

Dessa forma, em nossa opinião, além de eventual cobrança à Apple violar o princípio da segurança jurídica, embora a empresa tenha obtido o *ruling* e tenha agido de acordo com ele e com a legislação aplicável, conseqüentemente não configurando *State Aid*, esse tipo de estrutura é o que originou o projeto BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* da OCDE por meio do qual 15 ações foram desenhadas para combater a dupla não tributação.

## 6 Conseqüências do caso Apple para o futuro

Do ponto de vista simbólico e em termos de valor, o caso Apple pode ser considerado o mais relevante da última década (KYRIAZIS, 2020). O caso também é um exemplo, como já mencionamos, de estruturas criadas licitamente, com base na legislação aplicável e utilizando-se da globalização e da tecnologia. Assim, estaria na linha tênue do permitido.

Destaca-se ainda, a insatisfação dos Estados Unidos com os questionamentos de *State Aid* da Comissão Europeia que visam atingir empresas americanas e, em 2016, o Senado Americano enviou uma carta ao Ministério da Finanças mostrando sua preocupação com esses casos. O Ministério informou, à época, que está acompanhando de perto e comunicando a Comissão das preocupações norte-americanas. Esperam que a Comissão perceba que vale a pena ser justa.<sup>19</sup>

Atualmente, os países-membros da OCDE e diversos outros, incluindo o Brasil, estão trabalhando juntos para combater a elisão e a evasão fiscal. Inclusive, o projeto BEPS, em diversas de suas ações, combate não apenas a evasão fiscal mas também a elisão fiscal, pois mesmo estruturas lícitas podem ensejar a diminuição da base tributável em um país, em vista de incentivos concedidos por outras jurisdições.

Nesse sentido, tais países, dentre eles a Irlanda, procederam a alterações legislativas para evitar a dupla não tributação, como mencionado, inclusive, pelo ministro de Finanças do referido país, na seção anterior.

<sup>18</sup> Statement by Executive Vice-President Margrethe Vestager on the Commission's decision to appeal the General Court's judgment on the Apple tax State aid case in Ireland, 25 de setembro de 2020. Disponível em [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/STATEMENT\\_20\\_1746](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/STATEMENT_20_1746). Tradução livre.

<sup>19</sup> Disponível em: <http://www.finance.senate.gov/chairmans-news/finance-committee-members-push-for-fairness-in-eu-state-aid-investigations->. Acesso em: 20 nov. 2020.

Jonathan Schwarz (2014) ressalta que a maioria dos litígios referentes a preços de transferência e alocação de receita são solucionados por meio de acordo. No entanto, podem ocorrer menos acordos, caso as autoridades de concorrência da União Europeia passem a ter o direito de fiscalizar questões de preços de transferência. As autoridades fiscais podem vir a preferir resolver as questões de preços de transferência nos tribunais, principalmente os que envolvem intangíveis ou questões de alto risco. Segundo o autor, grupos que tiveram *rulings* similares podem preferir rever esses *rulings* no contexto da legislação de *State Aid*.

Raymond Luja (2016) acredita que não importa o que aconteça, os constantes questionamentos da Comissão Europeia sobre estruturas antigas pode resultar em insegurança para investidores na União Europeia, pois *State Aid* é um fenômeno único por lá.

Entretanto, mesmo sendo favorável à Apple, a decisão da Corte Europeia confirmou a legitimidade da Comissão Europeia para fiscalizar a forma por meio da qual as autoridades fiscais dos Estados membros concedem (ou não) os benefícios de *State Aid* às empresas lá estabelecidas bem como a adequação da legislação fiscal de cada Estado membro às normas da União Europeia. Assim, a Comissão Europeia está agora firmemente estabelecida como um ator importante, embora imprevisível, na esfera tributária internacional.

Dessa forma, a lição que pode ser tirada de tudo isso é que a dupla não tributação realmente saiu de circulação, principalmente com o BEPS. Assim sendo, ressalta-se a importância das empresas pagarem imposto de renda em algum país e também da análise funcional do valor gerado pelo estabelecimento de um grupo empresarial.

Ficamos no aguardo das cenas dos próximos capítulos não só no caso Apple, com possível recurso da Comissão Europeia, como também nos demais casos de *State Aid*.

## Referências

HASLEHNER, Werner. **Double (non)taxation, transfer pricing and State Aid**. Kluwer Tax Blog, 11 dez. 2015. Disponível em: <http://kluwer-taxblog.com/2015/12/11/double-nontaxation-transfer-pricing-and-state-aid/>. Acesso em: 24 nov. 2020.

MASON, Ruth; DALY Stephen. *State Aid: the general court decision in Apple*. **Tax Notes International**, 7 set. 2020. Disponível em:

---

<https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/corporate-taxation/state-aid-general-court-decision-apple/2020/09/07/2cxhc>. Acesso em: 24 nov. 2020.

KYRIAZIS, Dimitrios. Apple: one case to rule them all. **Kluwer Tax Blog**, 22 jul. 2020. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2020/07/22/apple-one-case-to-rule-them-all/>.

SCHWARZ, Jonathan. EU investigations into Apple, Starbucks and Fiat. **Tax Journal**, 20 jun. 2014, p. 7. Disponível em: [www.taxjournal.com](http://www.taxjournal.com). Acesso em: 20 nov. 2020.

LUJA, Raymond. **Could I please get a Fiat for the price of my frappuccino?** Kluwer Tax Blog, 21 out. 2016. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2015/10/21/could-i-please-get-a-fiat-for-the-price-of-my-frappuccino/>. Acesso em: 18 nov. 2020.

#### **Marcus Livio Gomes**

Secretário Especial de Pesquisas, Programas e Gestão Estratégica do CNJ. Professor Associado de Direito Tributário nos programas de mestrado e doutorado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Mestre e doutor em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madrid. Pós-doutor e pesquisador no Institute of Advanced Legal Studies (IALS/University of London). Juiz federal.

#### **Doris Canen**

Chefe de Gabinete da Secretaria Especial de Pesquisas, Programas e Gestão Estratégica do CNJ. LLM em Direito Tributário Internacional pela King's College London (Bolsista Chevening). Pós-Graduada em Direito Tributário pela FGV. Mestre e Bacharel em Direito pela UCAM. Pesquisadora em Tributação Internacional e Tributação da Economia Digital na UERJ, na FGV e no IBDT.