

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO COMO FERRAMENTA ANTICONCORRENCIAL

AGGRESSIVE TAX PLANNING AS AN ANTICOMPETITIVE TOOL

Área: Tributário. Direito Econômico. Direito Concorrencial.

Marcelo Signorini Prado de Almeida¹
João Victor Olmos Aleixo Teixeira²

RESUMO: Em um mundo dividido entre países desenvolvidos, emergentes e subdesenvolvidos, em que as necessidades e as insatisfações acompanham as estruturas básicas dos Estados, há poucos temas que são comuns alvos de críticas nas três divisões socioeconômicas, isto é, que são capazes de reunir os dissabores dos cidadãos que vivem nos países mais desenvolvidos com aqueles que estão nos menos, e, nesse breve rol, estão os tributos. É nesse caos que se faz presente uma estratégia utilizada pelos contribuintes, o planejamento tributário, também conhecido por elisão ou otimização tributária, a fim de se reduzir, postergar ou cessar, de maneira lícita, a incidência da tributação. O tema tem ganhado repercussão após a movimentação da União Europeia (UE) em rever a sua atuação antitruste e de promoção da concorrência, o que gerou denúncias contra grandes corporações estadunidenses e integrantes do bloco que vinham oferecendo vantagens fiscais julgadas ilícitas pela Comissão Europeia em 2016, provocando os seguintes efeitos: erosão da base tributária e transferência dos lucros. Diante dessa linha tênue que a presente pesquisa visa a apresentar, com base em doutrinas e cases, nacionais e internacionais, o instituto do planejamento tributário e seus efeitos positivos e negativos na concorrência e a eficiência dos mercados ao redor do mundo. Esse trabalho utilizou como método de pesquisa a análise doutrinária e o método comparativo com base nesses cases nacionais e internacionais, obtendo-se como resultado a conclusão de que o instituto do planejamento tributário

¹ Advogado tributarista; Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP); Pós-Graduado lato sensu em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET/SP; Pós-Graduado lato sensu em Direito Empresarial e Tributário pela UNIRP; Professor do curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do IBET/SP; Professor de Graduação na Universidade Paulista (UNIP) e na UNIRP; Associado ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); Autor do Livro “Responsabilidade Tributária do Grupo Econômica – Elementos de Identificação e sua Interpretação”. E-mail: marcelo@hmlaw.com.br

² Pós-Graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET/SP. Advogado no escritório Henrique Mello Advocacia Tributária. Membro da Comissão de Fusões e Aquisições da 22ª Subseção da OAB/SP. E-mail: joaovictor.oat@gmail.com

não deve ser utilizado como forma de impedir a concorrência e a eficiência dos mercados em todo o mundo.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento Tributário. Concorrência. Direito Tributário. Direito Antitruste. BEPS.

ABSTRACT: In a world divided between developed, emerging and underdeveloped countries, where needs and dissatisfaction accompany the basic structures of states, there are few themes that are common to criticism in the three socioeconomic divisions, that is, that are able to bring together the uneasiness of citizens who live in the more developed countries with those who are in the underdeveloped ones, and, in this brief list, there are the taxes. In this chaos, there is a strategy used by taxpayers, the tax planning, also known as tax avoidance or optimization, in order to reduce, to postpone or legally cease the incidence of taxation. The issue has gained repercussions after the European Union (EU) moved to review its antitrust and competition promotion activities, which generated complaints against large American corporations and members of the EU that had been offering tax advantages which were illegally deemed by the European Commission in 2016, causing the following effects: erosion of the tax base and transfer of profits. Given this fine line, this research aims to present, based on national and international doctrines and cases, the institute of tax planning and its positive and negative effects on competition and efficiency in markets around the world. This work used as a research method the doctrinal analysis and the comparative method based on national and international cases, obtaining as a result the conclusion that the tax planning institute must not be used as a way to impede competition and the efficiency of markets around the world.

KEYWORDS: Tax Planning. Competition. Tax Law. Antitrust Law. BEPS.

SUMÁRIO: Introdução. 1. O Planejamento Tributário, sua regulação e o modelo BEPS. 2. Concorrência e Tributação. 3. Casos: Apple e Starbucks. Conclusão. Referências bibliográficas.

Introdução

Em um mundo dividido entre países desenvolvidos, emergentes e subdesenvolvidos, em que as necessidades e as insatisfações acompanham as estruturas básicas dos Estados, há poucos temas que são comuns alvos de críticas nas três divisões socioeconômicas, isto é, que são capazes de reunir os dissabores

dos cidadãos que vivem nos países mais desenvolvidos com aqueles que estão nos menos, e, nesse breve rol, estão os tributos.

A questão tributária é o assunto que, em grande parte das nações do mundo, se encontra longe da satisfação majoritária; nesses locais há sempre a bipolarização entre os contribuintes descontentes com o que julgam ser uma carga tributária elevada, extremamente depreciativa de seu escasso patrimônio e renda, e os Estados, que, por sua vez, vivem em uma busca constante para cumprirem com o orçamento, para respeitarem os princípios que guiam sua atividade e protegerem o contribuinte de eventuais abusos e para aumentarem a própria receita seguindo os ditames de Colbert à Luís XIV no idos do século XVII, qual seja: “*l’art de l’imposition consiste à plumer l’oie pour obtenir le plus possible de plumes avec le moins possible de cris*”³.

Em razão de ser um fenômeno social, a estratégia é regulada em todos os países que compõem o G7, assim como nas demais economias que se espelham nesses ordenamentos para conseguirem conter e delimitar as fronteiras da licitude e ilicitude dos programas. Isso justifica-se pela erosão da base tributária e da transferência dos lucros para jurisdições com pouca ou nenhuma tributação, fatos nocivos às economias nacionais.

Dentre os instrumentos utilizados pelos Estados, são necessários aqueles que fomentem cooperação entre eles, como, por exemplo, o *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Diante dessa linha tênue que a presente pesquisa visa a apresentar, com base em doutrinas e *cases*, nacionais e internacionais, como o instituto do planejamento tributário vem sendo utilizado com o intuito de produzir efeitos sobre a concorrência dos mercados, gerando ganhos competitivos para alguns, reduzindo a eficiência produtiva e socializando os prejuízos decorrentes da erosão da base tributária.

³ “A arte da tributação consiste em depenar o ganso de modo a obter a maior quantidade de penas com o menor volume possível de grasnido” (tradução livre). SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Transparência fiscal e reciprocidade nas perspectivas interna e internacional. In.: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015, p. 250-251.

1. O planejamento tributário, sua regulação e o modelo BEPS

O planejamento tributário faz-se presente na maior parte das nações do mundo. O seu surgimento está intimamente ligado ao momento histórico em que os tributos passaram a ser obrigatórios nas civilizações, deixando de ter o caráter de doação e/ou ato voluntário que detinha outrora⁴, fato que afastou, por completo, a passividade que a nomenclatura “contribuinte” pode transparecer, levando-os a buscar formas de economizar os tributos.

É nesse caos que se faz presente uma estratégia utilizada pelos contribuintes, o planejamento tributário, também conhecido por elisão ou otimização tributária, algo que, como o próprio nome evidencia, traz formas de se reduzir, de se postergar ou de se cessar, de maneira lícita, a ocorrência do fato gerador, fato esse bem definido pelo ilustre Hermes Marcelo Huck, ao tratar da evasão fiscal em seu conceito amplo:

[...] a evasão fiscal é fenômeno social e coexiste com o tributo. É irrelevante o grau cultural, nível econômico, índice de respeito às normas jurídicas pelo povo, seu esclarecimento cívico, seu nível de consciência ou de participação política, pois, no seio de qualquer grupo social organizado e sujeito ao pagamento de impostos, estará presente, em maior ou menor escala, a evasão de impostos⁵.

Nesse âmbito, fez-se de suma importância a Carta Magna, em 1215, marco inicial dos direitos de representação e de delimitação dos poderes do Estado, a qual estabeleceu, em sua cláusula 14, a necessidade de que o monarca ou o governo, antes da instituição de um tributo, o sujeitasse à apreciação do conselho comum (*Common Counsel of the Realm*), este formado por arcebispos, bispos, abades, condes e barões⁶.

O conselho mostrou-se instrumento fundamental para a manutenção da coroa britânica no poder. Posteriormente, com a ascensão do império colonial britânico, a relutância em replicá-lo nos seus territórios ultramarinos custou o

⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 1.

⁵ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 15.

⁶ HELMHOLZ, Richard. Magna carta and the ius commune. **The University of Chicago Law Review**. Chicago, v. 66, n. 2, Spring 1999, p. 297-371, p. 322. Disponível em: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2485&context=journal_articles>. Acesso em: 12 abr. 2021.

aumento das insatisfações populares, refletida em eventos como, por exemplo, *Bacon's Rebellion* (1676)⁷, *Boston Tea Party* (1773), Revolta dos Cipaios (1857)⁸, etc., e nas independências que viriam a ocorrer no século XVIII, começando pelos Estados Unidos em 1777, com a movimentação liderada pelo slogan: “*no taxation without representation*”⁹.

Não só as colônias britânicas se mostrariam avessas aos encargos aviltantes. Inclusive, no Brasil, houve marcantes revoltas derivadas do descontentamento da população com os tributos cobrados. São exemplos de algumas delas: Revolta da Cachaça em 1606¹⁰, Inconfidência Mineira em 1789¹¹, Conjuração Baiana em 1798¹², dentre outras.

O saldo dessa multiplicidade de abordagens criadas pelo Estado acaba por promover e dificultar a atuação do Fisco, levando a equívocos nas autuações ou na inoportunidade delas. Sobre esse cenário, é de suma importância a observação do insigne Raoul Lenz, o qual, na década de 1980, já apontava os problemas que culminariam e que são observados atualmente:

O moderno labirinto feito de leis, precedentes judiciários, regulamentos e outras instruções administrativas e explicitações não desencorajaram os planejadores tributários, mas, pelo contrário, demonstraram constituir um estímulo para um

⁷ Bacon's rebellion. National Park Service - U.S. Department of Interior. Disponível em: <<https://www.nps.gov/jame/learn/historyculture/bacons-rebellion.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

⁸ MARSHALL, Peter. British India and the “great rebellion”. **BBC**, Seção History, 17 fev. 2011. Disponível em: <http://www.bbc.co.uk/history/british/victorians/indian_rebellion_01.shtml>. Acesso em: 27 dez. 2020.

⁹ Cf. GASPARG, Tarcísio de Souza. Derrama, boatos e historiografia: o problema da revolta popular na Inconfidência Mineira. **Revista Topoi**. Rio de Janeiro, v. 11, n. 21, jul.-dez. 2010, p. 51-73. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/topoi/v11n21/2237-101X-topoi-11-21-00051.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

¹⁰ Cf. CAETANO, Antonio Filipe Pereira. Entre “Bernardas” e revoluções: a revolta da cachaça e a historiografia colonial. **Revista do Arquivo Geral da Cidade do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, n. 3, 2009, p. 11-26. Disponível em: <http://wpro.rio.rj.gov.br/revistaagcrj/wp-content/uploads/2016/10/e03_a2.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2021.

¹¹ Cf. GASPARG, Tarcísio de Souza. Derrama, boatos e historiografia: o problema da revolta popular na Inconfidência Mineira. **Revista Topoi**. Rio de Janeiro, v. 11, n. 21, jul.-dez. 2010, p. 51-73. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/topoi/v11n21/2237-101X-topoi-11-21-00051.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

¹² VALIM, Patrícia. **Corporação dos enteados**: tensão, contestação e negociação política na Conjuração baiana de 1798. 2012. 272 f. Dissertação (Doutorado em História) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciência Humanas da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://200.187.16.144:8080/jspui/bitstream/bv2julho/936/1/2012_PatriciaValim_VCorr.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2021.

planejamento ainda mais agressivo e uma busca de remanescentes, devidas à apressada redação das leis e à tentativa impossível de abranger situações econômicas nos seus mínimos detalhes¹³.

A afirmação encontra ainda mais respaldo quando se passa a estudar o instituto do planejamento tributário em sua escala internacional, em que o cenário caótico é replicado para outras nações e proporciona mais opções para a economia de tributos, algo que explica o motivo de medidas unilaterais serem pouco efetivas no combate às práticas ilícitas.

Os ordenamentos regulamentaram a economia de tributos com base em duas doutrinas: substância sobre a forma e abuso do direito. A doutrina da substância sobre a forma, adotada largamente em países que seguem o *common law* ou o direito anglo-saxão, verifica, exclusivamente, os efeitos que determinada negociação provoca ao público externo, não se limitando ao modelo e/ou formato de negócio adotado; se verificado que o intuito era poupar tributos, considera-se simulação¹⁴.

Como derivação da referida doutrina, figura a teoria do propósito comercial ou *business purpose*, em que se apura a causa real do negócio: se esta for pura e simplesmente direcionada à economia de tributos, também se considera simulação, pois toda a estrutura com traços lícitos e usuais nas atividades empresariais foram feitas meramente para acobertar a finalidade fiscal, tendo ocorrido o “[...] desnaturamento da função objetiva do ato”¹⁵; porém, há doutrinadores que tratam a redução dos encargos fiscais por si só como um propósito comercial, o qual, por esse motivo, não deveria ser ignorado na averiguação, conforme Misabel Abreu Machado Derzi:

[...] o direito à economia de imposto deveria ser compreendido como um *business purpose* em si mesmo, assim como a criação de normas antielisivas específicas deriva da necessidade de o Estado defender a arrecadação e coibir a fraude e a evasão¹⁶.

¹³ LENZ, Raoul. Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MONTEIRO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 587.

¹⁴ LENZ, Raoul. Op. cit. p. 588.

¹⁵ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 153.

¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de impostos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**.

A doutrina do abuso do direito faz-se presente nos países de origem romano-germânica, em que o instituto originado no Direito Romano era aplicado a todos os casos em que a motivação maior do ato era trazer danos a um outro ente. Como se nota, trata-se de um conceito deveras abrangente, pois a otimização tributária pode, sob o ponto de vista da administração pública, ser vista como abuso dos direitos de propriedade, autonomia da vontade e livre iniciativa, provocando danos aos cofres públicos pela redução na arrecadação, interpretação com potencial para levar a um cenário intervencionista.

Frente a esses riscos decorrentes de interpretações propositalmente desfavoráveis ao contribuinte, a elisão *per se* não configura algo propício ao abuso de direito, pois, conforme a explicação de Charles William McNaughton:

[...] o abuso de direito, como mecanismo reconhecido pelo direito civil, pode ser útil para a autoridade fiscal na qualificação de seus atos jurídicos, especialmente os praticados sem causa. Mas, o fenômeno elisivo, como um todo, ou melhor dizendo, a prática de gerar economias tributárias por modo não vedado em lei não importa qualquer abuso: o instituto do abuso existe para se qualificar ilicitamente certos atos praticados no âmbito do direito privado [...] o abuso ontologicamente só pode cair em condutas facultativas que dependem de uma manifestação de vontade da parte¹⁷.

O direito brasileiro não positivou nenhuma das duas teorias, havendo momentos na história em que Projetos de Lei (PL) e/ou Medidas Provisórias (MP) trouxeram em seu corpo uma ou as duas expressões, como, por exemplo, a MP n. 66/2002, que trazia no artigo 14, §1.º, incisos I e II, as duas expressões como forma de requisitos mínimos para que fosse desconsiderado o ato ou negócio jurídico que visasse a “[...] reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”¹⁸; porém, ao ser convertido

vol. 10. São Paulo: Dialética, 2006. p. 355. apud FREITAS, Rodrigo de. É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo conselho de contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”** - Mapeamento das decisões do conselho de contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 478.

¹⁷ MCNAUGHTON, Charles William. Op. cit. p. 467.

¹⁸ BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação

na lei n. 10.637/2002, o tema não foi mantido.

No ordenamento pátrio foi a lei complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que estabeleceu a limitação ao planejamento tributário a partir de alterações nos dispositivos do Código Tributário Nacional, mais especificamente, no parágrafo único, do artigo 116, que passou a ser conhecido como “norma geral antielisiva”. Nota-se que a expressão utilizada para limitar a licitude das elisões foi “dissimular”, que significa: “ocultar ou encobrir com astúcia”¹⁹ e “fazer parecer diferente”²⁰. Trata-se de um conceito não ligado diretamente às teorias supracitadas, porém é inegável o fato de que, a partir dessa expressão é possível, por meio da exegese, se reprimam as operações com base naquelas teorias.

A ausência de uma legislação específica no direito brasileiro e o ambiente de incertezas quanto aos limites do planejamento tributário não são fatores que tornam o país um caso inédito; as dificuldades de regulação que rondam o tema são vistas, até mesmo, em países precursores nos regramentos sobre o tema, como fica evidente na afirmação de Patricia Taber Morgan, ao escrever sobre as dificuldades da regulação da elisão e da evasão nos Estados Unidos:

*In practice the tax laws are so complex, and this application to specific facts depends on so many variables, that the line between legal avoidance and unlawful evasion of taxes is often difficult to draw. Even when the law is perfectly clear, the taxpayer may not understand the law or how it applies to his situation*²¹.

A eficiência do multilateralismo no combate ao planejamento tributário agressivo e à evasão fiscal decorre da natureza que esses institutos passaram a ter, especificamente, após o fim da Segunda Guerra Mundial e, mais intensamente, com a queda da cortina de ferro, que separava o mundo em dois blocos com diferentes sistemas econômicos e gerências da coisa pública.

do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 12 abr. 2021.

¹⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio**: o dicionário da língua portuguesa. 8 ed. rev. e atual. Curitiba: Positivo, 2010. p. 260.

²⁰ Grande dicionário Larousse cultural da língua portuguesa. São Paulo: Nova Cultural, 1999. p. 329.

²¹ MORGAN, Patricia Taber. **Tax procedure and tax fraud in a nutshell**. Saint Paul, Minnessota: West Publishing Co, 1990. p. 4.

Apesar da expansão do uso desses locais se dar no período mencionado, o seu surgimento é datado da Grécia Antiga, em que, conforme ensina Huck, os mercadores guardavam suas mercadorias em cidades próximas à Atenas para evitarem a tributação que incidia naquela cidade.²²

Os referidos locais passaram a ser conhecidos como “paraísos fiscais” (*tax havens*) por aqueles países que adotavam e adotam regimes tributários com maiores alíquotas; portanto, a lista de nações que figuram como “paraísos” não é única, ela varia de acordo com as legislações nacionais, em que os fiscos divulgam listas de países com regimes fiscais privilegiados, adotando, na maioria dos casos, o percentual da tributação sobre renda como definidor.

A Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa RFB n. 1.037, de 04 de junho de 2010, e das constantes atualizações feitas (sendo a última delas a de n. 1.896, de 27 de junho de 2019), define “país com regime fiscal privilegiado”. Atualmente, figuram 61 países na lista da Receita Federal, seja pela sua tributação sobre a renda com alíquota inferior à 20% ou inexistente, seja pela não divulgação de quadros societários.

Além da lista com os 61 países, há também referência a outras 12 nações e a regimes tributários existentes em suas legislações, ou seja, há Estados que, em âmbito geral, não são considerados; porém determinado regime que conste na legislação daquele país é definido pela RFB como um regime fiscal privilegiado, como é o caso da Suíça (artigo 2.º, X, IN RFB n. 1.037/ 2010), inclusive os Estados Unidos (art. 2.º, VII da IN mencionada).

Nota-se, essencialmente, no segundo caso, que não se trata de um país conhecido por ser um destino ao capital que almeja menor tributação. Nessa situação, estão também: Espanha, Áustria, Islândia, Portugal, Uruguai, etc., portanto a identificação de um paraíso fiscal é complexa, pois, além do ordenamento tributário geral, é necessário verificar o regime jurídico sob qual determinada pessoa está sujeita, e, mais, sendo uma pessoa jurídica, analisar sob qual constituição societária ela foi estabelecida.

Respeitando o caráter internacional do estudo, é de grande valia a apresentação da legislação europeia: por ser um mercado comum, há mais dificuldade em iniciar qualquer medida de alinhamento, por isso foram estabelecidos três requisitos para não se considerar um local como paraíso fiscal, quais sejam: transparência, a qual se traduz na adesão aos padrões internacionais de troca de informações entre as nações; concorrência justa na área tributária, que

²² HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 256.

significa seguir as disposições sobre transparência e sobre troca de informações trazidas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no Relatório Harmful Tax Competition; e a implementação do programas *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*²³.

Com base nesses critérios, a União Europeia (UE) criou uma lista dos países que não aplicavam tais métodos. A classificação foi criada em 2017 e recebeu o nome de “*non-cooperative tax jurisdictions*”, devendo os países ali presentes se adequarem até o ano de 2019, quando houve a atualização da lista. Permaneceram 8 (oito) nações classificadas como paraíso fiscal e outras sob fiscalização da UE²⁴.

No campo dos projetos multilaterais, o projeto *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, criado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), merece destaque, já que, como o próprio nome diz, o intuito do projeto é o combate: à base erosion ou erosão da base tributária, que se refere à perda da arrecadação dos tributos, e ao *profit shifting* ou transferência do lucro, que se refere à movimentação do lucros obtidos nas operações para jurisdições com menor ou nenhuma oneração do patrimônio.

O projeto é composto por 15 atos que têm como escopo a eliminação das supracitadas lacunas existentes entre as legislações e da queda na arrecadação em determinados países²⁵. Todas as ações têm um objetivo comum. É importante explanar algumas que produzem efeitos diretos no assunto aqui estudado. São os atos: II, VI, VII, VIII, IX e X.

A neutralização dos arranjos híbridos (*neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements*) diz respeito às movimentações feitas pelos agentes que resultam em dupla não-tributação, ou seja, a estrutura do negócio passa por diversas jurisdições, e, em nenhuma delas, há o recolhimento de tributos.

A prevenção dos abusos de tratados para se evitar a dupla tributação (*prevention of tax treaty abuse*) trata dos benefícios ou dos incentivos fiscais que certos países concedem a algumas empresas, de maneira que provocam dano

²³ REMEUR, Cécile. **EU listing of tax havens**. European Parliament - European Parliamentary Research Service, oct. 2019. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/621872/EPRS_BRI\(2018\)621872_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/621872/EPRS_BRI(2018)621872_EN.pdf)>. Acesso em: 18 jan. 2021.

²⁴ EUROPEAN COUNCIL. **Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions**. Seção Policie, 16 jan. 2020. Disponível em: <<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

²⁵ **OECD**. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). BEPS Actions. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>. Acesso em: 19 jan. 2021.

imediatamente à sua concorrência, pois a concessão é seletiva, e, quando se encontram em blocos econômicos, desencadeiam guerras fiscais. O cenário é semelhante ao *dumping*.

Para coibir tais operações, a OCDE almeja ampliar a aplicação do princípio *arm's length*, que se trata de um mecanismo no qual todas as operações que praticam preços inferiores aos do mercado, estão no âmbito do planejamento tributário agressivo e da evasão fiscal, isto é, o preço praticado seria o fator que identificaria a movimentação como abusiva do preço de transferência; a partir dessa descoberta, são aplicados o preço do mercado e a tributação correta.

Trata-se de algo complexo, por isso faz parte de três ações do projeto, pois o preço é definido por diversos fatores, dentre os quais podem ser citados: a oferta e a demanda, o volume de operações, o preço das matérias-primas, revenda, entre outros. Isso significa que encontrar um preço de mercado significa analisar, até mesmo, o grau de concorrência de um mercado, algo difícil e que levaria à insustentabilidade disso a longo prazo, dado o número de operações que ocorrem diariamente.

Apesar das dificuldades elencadas, é inegável o caráter promissor do projeto, atuando em uma linha que oferece tratamento justo tanto ao contribuinte, quanto aos Estados, afinal não se trata de uma simples divisão entre os bons e os maus, mas sim de algo que ambas as partes precisam se ajustar de maneira a proporcionarem a existência de um sistema tributário eficiente, que provoque reflexos pouco depreciativos ao patrimônio e que se traduza em aumento de arrecadação.

Nesse sentido, são as palavras de Pasquale Pistone, ao tratar do incremento da transparência fiscal e da troca de informações entre os Estados:

[...] the need to sharpen the fight against fraudsters should not turn into a disproportionate bonfire of all basic values that constitute the bulk of customary international law and the legal background of civilized nations across the world in the protection of persons. The expected increased relevance of automatic exchange of information in cross-border tax matters should lead the scientific community to increase efforts to identify minimal standards and best practices for the protection of taxpayers' rights²⁶.

²⁶ PISTONE, Pasquale. Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law. **World Tax Journal**, february 2014, p. 03-09. p. 5.

Objetivamente, a busca do *BEPS* não é - e nem poderia ser - a redução de direitos básicos do contribuinte, dentre os quais está a economia de tributos, mas é, sim, uma forma de padronização das legislações, para que, a partir disso, possam ser resguardados os direitos e a integridade dos Estados, que conseguirão combater a erosão da base tributária e a transferência dos lucros.

2. Concorrência e Tributação

Atribuição posiciona-se como uma barreira para o maior desenvolvimento do comércio internacional. Por conta disso, a globalização e a busca por países com pouca ou nenhuma tributação têm determinado a alteração e a harmonização de normas tributárias, interferindo no fluxo de mercadorias internacionais. Vemos que um dos grandes entraves à harmonização está relacionado à suposta renúncia de soberania, submetendo-se ao que alegam ser normas supranacionais de regulamentação de operações tributárias similares.

Daí podemos extrair o primeiro grande desafio do comércio internacional, equacionando as diversas vontades. Claro que a abertura e a renúncia de parte de sua soberania serão inevitáveis, lembrando que uma norma única é impraticável, já que cada país terá sua normatização, com sua regra matriz de incidência própria.

Considera-se a alternativa de não haver relação de subordinação entre os Estados, mas uma forma de coordenação, desde que esta seja efetiva e transparente, não prevalecendo o poder decisório em função do poder econômico ou político de uma região.

Existe o papel positivo da globalização, em que os sistemas tributários passam por uma transformação de simplificação e de harmonização; por outro lado, existem novos mecanismos de protecionismo e formas de políticas tributárias em benefício apenas de seus nacionais.

Surgem os sistemas tributários, tornando-se um problema a ser enfrentado pelo comércio internacional, gerando uma competição pelo melhor ou mais eficiente país de legislação tributária, aumentando a necessidade de harmonização legislativa, a fim de não se prejudicarem as diversas jurisdições fiscais e o mercado globalizado.

Ao se tratar de algo que faz parte da rotina das pequenas, médias e grandes empresas no mundo e que está presente no ambiente pessoal de cada um dos integrantes da atividade, assim como os tributos estão, é de grande valia analisar os efeitos indiretos que a adoção de uma das estratégias supracitadas

provoca no pilar das economias contemporâneas, a concorrência.

A concorrência traduz-se como o elemento que proporciona eficiência produtiva, é composta pelo menor custo e aumento da produção e pelo desenvolvimento econômico das nações, que é simbolizado pelo incremento da demanda, fator fundamental para corresponder à maior disponibilidade de produtos.

Ao longo dos anos, o que se verificou em mercados cujo grau de intervenção governamental era mínimo foram estratégias de supressão da concorrência, em que agentes que dominavam o setor, por meio de fusão, cisão ou incorporação, agiam com o intuito de adquirirem maior participação no mercado; entretanto, apesar de parecer natural, notou-se que o ganho de participação resultava também no impedimento à entrada de novos fornecedores, produtores e prestadores, resultando em um mercado com preços elevados e pouca evolução dos bens.

As formas contrárias à concorrência que passaram a ser conhecidas foram o monopólio, o oligopólio, o truste e o cartel: o primeiro diz respeito à situação em que somente uma empresa participa daquele setor ou, então, que tem tamanha dominação sobre ele que as demais empresas não conseguem aumentar sua participação. O monopólio pode ser também resultado de uma política estratégica em áreas que estão relacionadas diretamente à estabilidade econômica do país, como se vê, por exemplo, no setor de petróleo nos países integrantes da Organização dos Países Exportadores de Petróleo (OPEP), em que o combustível fóssil tem fundamental participação na balança comercial do Estado e é, por esse motivo, mantido sob sua administração.

O oligopólio ocorre quando poucas empresas estão presentes no mercado ou exercem plena dominação nele, como é o caso do setor de refrigerantes, onde Pepsi e Coca-Cola dominam grande parcela do mercado e, ainda, detêm o controle de outras empresas menores que antes eram concorrentes²⁷.

O truste é um instituto do direito anglo-saxão que surgiu como uma forma de gestão patrimonial, porém, quando a legislação desses países passa a vedar que uma sociedade empresária tenha participação em outra, aquela gestora de ativos torna-se, na verdade, a detentora das quotas e age como se administradora fosse, provocando os efeitos anticoncorrenciais de maneira semelhante àquela que a sociedade exerceria, se tivesse adquirido a participação.

²⁷ TEIXEIRA, João Victor Olmos Aleixo; AZEVEDO, Charles Stevan Prieto de. O sistema brasileiro de defesa da concorrência e seus reflexos nas fusões e aquisições. **Revista Eletrônica Jurídica da UNIRP** – Universitas. São José do Rio Preto, v. 11, n. 22, p. 220-252, jul./dez. 2017. p.228.

Quanto ao cartel, este dá-se pelo conluio de empresas que possuem relevante participação de mercado e que, sem publicidade de tal união, definem os preços e o fornecimento dos bens, ou seja, deixam a concorrência de lado, para que, assim, obtenham maiores recursos com suas atividades, sem que haja mais ganho para um ou outro. A perda nesse cenário é dos consumidores e dos pequenos agentes que compõem o mercado, pois a combinação dos preços pode ser em um valor menor que o do custo de produção, fato que permite a manutenção da atividade da grande empresa por um período maior do que daquelas que possuem faturamento menor. O exemplo disso é a OPEP, em que os países integrantes da organização atuam em conjunto na definição de quanto irão produzir, a fim de que controlem o preço do petróleo exportado.

A tributação e essas práticas anticoncorrenciais podem parecer distantes em uma primeira análise, porém, o que se tem notado é que as maiores corporações têm sido também aquelas que menos contribuem, com casos envolvendo Apple, Google, Facebook e Amazon, sendo popularizados pela imprensa internacional.

As referidas empresas – como será aprofundado na análise de *cases* do Starbucks e Apple –, obviamente, munidas de poderosos instrumentos e com presença em grande parte das nações, buscam formas mais vantajosas de economizarem os seus tributos, afinal esse comportamento, como exposto, não é contrário à lei; deveras, o modo de operação é que pode contrariar os ordenamentos.

As vantagens aproveitadas podem ser oriundas de locais com regime fiscal privilegiado ou então fruto de incentivos fiscais proporcionados pelos Estados que se sentem atraídos em ter uma multinacional, avaliada na casa do trilhão, em troca de uma pequena perda arrecadatória, algo que significa uma marca especial nesse movimento.

Os incentivos concedidos pelos Estados às empresas nacionais não são algo inédito na prática mundana, figurando como exemplo o caso levado, no ano de 2018, pelo Brasil à Organização Mundial do Comércio (OMC) a respeito de um suposto subsídio de US\$ 4 bilhões entregues pelo governo do Canadá e pela província de Quebec, localizada naquele país, à empresa Bombardier²⁸, que opera na produção de aviões e trens. A medida tomada pelo Brasil foi motivada, além dos interesses de um país membro da OMC, pelo fato de a referida empresa

²⁸ Brasil inicia petição em painel da OMC contra subsídios à Bombardier. **Exame**, Seção Economia, 14 dez. 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/brasil-inicia-peticao-em-painel-da-omc-contra-subsidios-a-bombardier/>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

ser concorrente direta da Embraer e de tais subsídios representarem um ganho competitivo em um mercado disputado, como é o de aviação, em que as duas empresas disputam, também, com a Airbus.

As denúncias sobre vantagens competitivas entre Estados é algo que acontece com frequência: denúncias sobre a prática de *dumping* já foram feitas pelo Brasil e em face dele. O termo oriundo das ciências econômicas significa a comercialização de um produto por um preço menor do que o custo de produção daquele bem, o que o torna completamente impossível de concorrer com o produto nacional.

O *dumping* pode ser resultado de subsídios estatais aos agentes nacionais que atuam na extração, transformação ou comercialização do bem, pois, obviamente, é impossível perpetuar uma atividade que não tenha lucro, somente seguidos prejuízos; por esse motivo, aparece o Estado como financiador, almejando a supressão dos outros concorrentes.

O Brasil foi denunciado pelos Estados Unidos pela prática de *dumping* no setor de aço, em 1998, em que o aço brasileiro já vinha sendo sobretaxado ao entrar no mercado estadunidense, pois o baixo custo impedia a siderurgia norte-americana de concorrer com o aço importado²⁹. A resposta do governo foi aumentar a alíquota, visando à equivalência do preço do produto exportado com aqueles fornecidos pela indústria siderúrgica.

Casos como esses demonstram a profunda relação que os temas guardam, sendo a tributação utilizada, seja na função extrafiscal ou não, como controle do mercado para coibir afrontas à concorrência e práticas lesivas à eficiência e redução do custo de produção.

Quando as empresas conseguem estruturar grandes planejamentos tributários e, por isso, deixam de recolher, integralmente ou parcialmente, tributos, aqueles agentes que não conseguem a mesma economia de tributos sofrem o primeiro golpe da concorrência sem, ao menos, ter havido a participação do consumidor. Nota-se que, sequer, está agindo a “mão invisível” eternizada pelos estudos de Adam Smith. É um momento em que não se trata nem mesmo de meritocracia, mas sim de um favorecimento justificável, apenas, pelo poderio econômico ou de influência daquela corporação.

O mesmo ocorre quando a empresa norteia seu planejamento a partir de

²⁹ EUA acusam o Brasil de dumping do aço. **Folha de S. Paulo**, Seção Mercado, 1º out. 1998. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi01109816.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

benefícios oferecidos pelos Estados, situação que seria um *dumping* às avessas, pois o favorecimento a uma empresa estrangeira significa o fortalecimento de um concorrente a partir de recursos financeiros e o oferecimento de mão de obra qualificada a um projeto que trará pouco ou nada ao custo de produção e desenvolvimento de tecnologia nacional.

Não se trata de nacionalismo exacerbado, mas sim de uma observação quanto à ausência de vantagens fáticas do favorecimento fiscal a empresas estrangeiras, pois o resultado é a perda de arrecadação milionária, a fuga de cérebros, afinal, mesmo estando no seu país natal, estão desenvolvendo uma tecnologia cujos benefícios diretos podem não ser usufruídos pela população daquele local; e o terceiro fator acaba por ser uma consequência do segundo, a aglomeração dessa mão de obra qualificada em uma corporação significa a ausência em outros agentes menores, não trazendo resultados àquela sociedade. Vê-se que as vantagens são reservadas a um pequeno grupo, enquanto há a socialização dos prejuízos.

É importante elencar que a vantagem que está sendo tratada no estudo é aquela oriunda do planejamento tributário agressivo, que funciona de maneira diferente dos incentivos fiscais que fazem parte da maioria dos governos do mundo, pois, naqueles casos, são respeitados os acordos internacionais de tributação, e, normalmente, há um foco no desenvolvimento da mão de obra e do local em que se instalam as empresas, algo não atingido no assunto aqui tratado; às vezes, nem mesmo naquele local a corporação está instalada, tratando-se somente de um estabelecimento permanente.

3. Cases: Apple e Starbucks

Para melhor compreensão do tema, serão apresentados dois cases envolvendo grandes corporações estadunidenses que realizaram planejamentos tributários julgados como agressivos pelas autoridades fiscais da União Europeia e Reino Unido: as empresas Starbucks e Apple.

A gigante do ramo de cafeterias foi acusada de evasão fiscal no ano de 2012 pelas autoridades do Reino Unido. O objeto da denúncia foi o recolhimento de, aproximadamente, £8.6 milhões durante o período de 14 anos³⁰, somando

³⁰ MARRIAGE, Madison. Starbucks' european unit paid 2.8% UK tax last year. Financial Times, Seção Companies, 18 set. 2018. Disponível em: <<https://www.ft.com/content/4d85c99c-bb44-11e-8-8274-55b72926558f>>. Acesso em: 28 jan. 2021.

menos de £1 milhão por ano, algo completamente incompatível com uma companhia que registrou, no ano de 2017, mais de £160 milhões em lucros, fato, inclusive, que gerou outra.

O valor torna-se ainda mais surpreendente quando se apura que, desde o estabelecimento da empresa no Reino Unido em 1998 até a acusação, em 2012, o faturamento da companhia foi de £3 bilhões, e, ao longo desse período, foram recolhidos somente £8.6 milhões em tributos³¹.

A revelação desses fatos provocou efeitos na reputação da companhia, que foi colocada no grupo de multinacionais que pagavam poucos tributos, levando a companhia a mudar, em 2014, sua sede de Amsterdam para Londres, visando, justamente, a aumentar o recolhimento de tributos em uma tentativa de reverter os danos à sua imagem.

O caso Apple deu início a uma verdadeira busca pelo aumento da tributação incidente nas “*big techs*”, como é chamado o grupo composto por Amazon, Google, Facebook e Apple, em uma autuação que exigiu o pagamento de €13 bilhões em tributos não recolhidos. Em relação a esse fato, a empresa disse se tratar de algo que desafia a realidade e o senso comum³².

A condenação ocorreu depois quando, em 2016, a Comissão Europeia identificou que a empresa se vinha beneficiando de um incentivo fiscal ilegal concedido pela Irlanda, algo que desequilibrava a União, incentivando a guerra fiscal entre os Estados, de tal maneira que a Irlanda se mostrou contrária à condenação. A Comissão apurou que a empresa recolheu uma alíquota de 0,005% em 2014, e a justificativa da Irlanda para essa tributação foi a de que se tratava de uma incompatibilidade entre as suas normas e a dos Estados Unidos.

Esse evento desencadeou a movimentação dos países europeus para a criação de um imposto digital global, que serviria, justamente, para evitar a continuação dos efeitos danosos provocados pelas empresas que muito arrecadam, mas pouco recolhem³³.

³¹ NEATE, Rupert. Starbucks pays £18.3m tax but £348m in dividends. **The Guardian**, Seção Business, 27 jun. 2019. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/business/2019/jun/27/starbucks-emea-pays-183m-tax-but-348m-in-royalty-payments>>. Acesso em: 28 jan. 2021.

³² CHEE, Foo Yun. Apple says €13 billion EU tax order “defies reality and common sense”. **Reuters**, Seção Technology, 16 set. 2019. Disponível em: <<https://www.reuters.com/article/us-eu-apple-stateaid/apple-says-14-billion-eu-tax-order-defies-reality-and-common-sense-idUSKB-N1W1195>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

³³ Cf. OCDE vê chance de acordo global para taxar gigantes de tecnologia ser aprovado em 2020. **Época Negócios**, Seção Empresa, 23 jan. 2020. Disponível em: Acesso em: 28 jan. 2020.

Conclusão

Apresentados os aspectos introdutórios sobre o planejamento tributário, o projeto BEPS e os efeitos na concorrência, pode-se inferir que as vantagens fiscais têm sido recorrentemente utilizadas não só como forma de economia de tributos, mas também com o foco voltado à supressão da concorrência.

As empresas citadas na análise de case mostram isso, pois a sua marca já detém forte adesão do público. Quando isso acompanha a economia dos tributos, têm-se o cenário completo de bloqueio ao desenvolvimento de qualquer outro agente: quantas cafeterias deixaram de operar ou expandir em razão da presença do Starbucks na vizinhança? Ao passo que esta utilizava o produto das economias em sua expansão e no oferecimento de descontos e promoções aos consumidores, os outros empreendimentos buscavam, das mais diversas formas, manter a sua atividade.

O BEPS representa uma grande iniciativa dos Estados, demonstrando que a situação se tornou grave até mesmo aos poucos, já que se obtinham vantagens com aquele cenário; ademais, sem uma medida multilateral, uma ação final do projeto, tais riscos e prejuízos continuarão a atuar.

A instrumentalização do planejamento tributário agressivo como ferramenta anticoncorrencial significa a completa desvirtualização do instituto. A economia de tributos deixa de ser o objetivo da operação, tratando-se de uma busca pela exclusão de qualquer agente apto à concorrência, em um cenário de perpetuação da liderança de mercado derivado, em grande parte, da reaplicação do capital economizado na implementação de sua produção ou de sua prestação.

A aceitação pelos Estados de tais métodos representa não apenas perdas de curto, médio e longo prazos, fomentando a erosão da base tributária, naquele país e em todos os outros em que o capital irá passar, mas também a transferência dos lucros, incentivando que nacionais busquem esses meios para conseguirem obter algum ganho competitivo.

Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 18. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

Bacon's rebellion. **National Park Service - U.S. Department of Interior**. Disponível em: <<https://www.nps.gov/jame/learn/historyculture/bacons-rebellion.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inap tidação de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 12 abr. 2021.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n. 1.037, de 04 de junho de 2010**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16002&visao=compilado>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

Brasil inicia petição em painel da OMC contra subsídios à Bombardier. **Exame**, Seção Economia, 14 dez. 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/brasil-inicia-peticao-em-painel-da-omc-contrasubsidios-a-bombardier/>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

CAETANO, Antonio Filipe Pereira. Entre “Bernardas” e revoluções: a revolta da cachaça e a historiografia colonial. **Revista do Arquivo Geral da Cidade do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, n. 3, 2009, p. 11-26. Disponível em: <http://wpro.rio.rj.gov.br/revistaagcrj/wp-content/uploads/2016/10/e03_a2.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2021.

CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal.

Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, v. 131, p. 199-222, nov./dez. 2016.

CHEE, Foo Yun. Apple says €13 billion EU tax order “defies reality and common sense”. **Reuters**, Seção Technology, 16 set. 2019. Disponível em: <<https://www.reuters.com/article/us-eu-apple-stateaid/apple-says-14-billion-eu-tax-order-defies-reality-and-common-sense-idUSKBN1W1195>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

EUA acusam o Brasil de dumping do aço. **Folha de S. Paulo**, Seção Mercado, 1. out. 1998. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/f01109816.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

EUROPEAN COUNCIL. **Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions.** Seção policie, 16 jan. 2020. Disponível em: <<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio:** o dicionário da língua portuguesa. 8. ed. rev. e atual. Curitiba: Positivo, 2010.

GASPAR, Tarcísio de Souza. Derrama, boatos e historiografia: o problema da revolta popular na Inconfidência Mineira. **Revista Topoi.** Rio de Janeiro, v. 11, n. 21, jul.-dez. 2010, p. 51-73. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/topoi/v11n21/2237-101X-topoi-11-21-00051.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2021.

Grande dicionário Larousse cultural da língua portuguesa. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

HELMHOLZ, Richard. Magna carta and the ius commune. **The University of Chicago Law Review.** Chicago, v. 66, n. 2, Spring 1999, p. 297-371, p. 322. Disponível em: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2485&context=journal_articles>. Acesso em: 12 abr. 2021.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

LENZ, Raoul. Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MONTEIRO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MARRIAGE, Madison. Starbucks' european unit paid 2.8% UK tax last year. **Financial Times**, Seção Companies, 18 set. 2018. Disponível em: <<https://www.ft.com/content/4d85c99c-bb44-11e8-8274-55b72926558f>>. Acesso em: 28 jan. 2021.

MARSHALL, Peter. British India and the “great rebellion”. **BBC**, Seção History, 17 fev. 2011. Disponível em: <http://www.bbc.co.uk/history/british/victorians/indian_rebellion_01.shtml>. Acesso em 27 dez. 2020.

MORGAN, Patricia Taber. **Tax procedure and tax fraud in a nutshell**. Saint Paul, Minnesota: West Publishing Co., 1990.

NEATE, Rupert. Starbucks pays £18.3m tax but £348m in dividends. **The Guardian**, Seção Business, 27 jun. 2019. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/business/2019/jun/27/starbucks-emea-pays-183m-tax-but-348m-in-royalty-payments>>. Acesso em: 28 jan. 2021.

OCDE vê chance de acordo global para taxar gigantes de tecnologia ser aprovado em 2020. **Época Negócios**, Seção Empresa, 23 jan. 2020. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2020/01/ocde-ve-chance-de-acordo-global-para-taxar-gigantes-de-tecnologia-ser-aprovado-em-2020.html>>. Acesso em 28 jan. 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008

OECD. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). BEPS Actions. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>. Acesso em: 19 jan. 2021.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **A elisão tributária e a lei complementar n. 104/2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

PISTONE, Pasquale. Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law. **World Tax Journal**, February 2014, p. 03 - 09.

REMEUR, Cécile. **EU listing of tax havens**. European Parliament - European Parliamentary Research Service, oct. 2019. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/621872/EPRS_BRI\(2018\)621872_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/621872/EPRS_BRI(2018)621872_EN.pdf)>. Acesso em: 18 jan. 2021

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Transparência fiscal e reciprocidade nas perspectivas interna e internacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015. p. 250-251.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”** - Mapeamento das decisões do conselho de contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TEIXEIRA, João Victor Olmos Aleixo; AZEVEDO, Charles Stevan Prieto de. O sistema brasileiro de defesa da concorrência e seus reflexos nas fusões e aquisições. **Revista Eletrônica Jurídica da UNIRP – Universitas**. São José do Rio Preto, v. 11, n. 22, p. 220-252, jul./dez. 2017.

VALIM, Patrícia. **Corporação dos enteados: tensão, contestação e negociação política na Conjuração baiana de 1798**. 2012. 272 f. Dissertação (Doutorado em História) - Faculdade de Filosofia, Letras e Ciência Humanas da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://200.187.16.144:8080/jspui/bitstream/bv2julho/936/1/2012_PatriciaValim_VCorr.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2019.