# X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

## DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL, GLOBALIZAÇÃO E TRANSFORMAÇÕES NA ORDEM SOCIAL E ECONÔMICA II

**EDSON RICARDO SALEME**

**JERÔNIMO SIQUEIRA TYBUSCH**

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte desta publicação denominada “capítulo de livro” poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias**:
**Relações Institucionais**
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
**Relações Internacionais para o Continente Americano**
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
**Relações Internacionais para os demais Continentes**
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba
**Eventos:**
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch – UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Unifor – Ceará
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Fumec – Minas Gerais
**Comunicação:**
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D451
Desenvolvimento econômico sustentável, globalização e transformações na ordem social e econômica II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/2020
Coordenadores: Edson Ricardo Saleme; Jerônimo Siqueira Tybusch – Florianópolis: CONPEDI, 2020 / Valência: Tirant lo blanch, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-013-8
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Crise do Estado Social
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. X Encontro Internacional do CONPEDI Valência – Espanha (10:2019 :Valência, Espanha).

CDU: 34

---

CONPEDI Sociedade Científica do Direito
Vniversitat de València Facultat de Dret
tirant lo blanch

# X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

## DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL, GLOBALIZAÇÃO E TRANSFORMAÇÕES NA ORDEM SOCIAL E ECONÔMICA II

---

## Apresentação

Entre os dia 4 e 6 de setembro de 2019 abrem-se os trabalhos do X Congresso Internacional do CONPEDI em Valência, Espanha, com o tema Crise do Estado Social, com palestra inaugural realizada pelo Professor de Filosofia do Direito e Filosofia Política do Instituto de Direitos Humanos da Universidade (Facultad de Derecho), Campus Tarongers, Francisco Javier de Lucas Martín. Este, ex-senador espanhol, por Valência, esclareceu os atuais obstáculos enfrentados pela globalização e desenvolvimento do Estado Social em seus aspectos mais cruciais.

Da mesma forma, no conteúdo e na apresentação, os trabalhos que compuseram o GT "Desenvolvimento Econômico, Sustentável, Globalização e Transformações na Ordem Social e Econômica II" apontaram importantes reflexões críticas sobre a realidade brasileira e a Medida Provisória 881, de 2019, como atual parâmetro regulatório da economia e sua Declaração de Direitos de Liberdade Econômica. Nesse sentido, as temáticas abordaram, principalmente, a valorização do trabalho humano em face da automação e as questões relacionadas à sustentabilidade como fórmula para minimizar os impactos socioambientais na sociedade consumerista moderna.

Como diagnóstico, todavia, os textos produzidos buscaram mostrar uma série de deficiências recorrentes em termos de violação dos direitos fundamentais do trabalhador, ressaltando-se, também, o enfoque desde o realismo nas relações econômicas e a crítica à atuação de organizações internacionais, bem como de projetos como a iniciativa para Integração da Infraestrutura Regional Sul-Americana (IIRSA). A gama dos temas abordados considerou também temáticas atuais e de larga complexidade , a exemplo da questão da educação, cidadania e sustentabilidade, globalização, crise civilizatória e desenvolvimento sustentável a partir da responsabilização empresarial. Viu-se ainda os reflexos relacionados à preservação de direitos da personalidade na proteção de dados.

Os trabalhos também versaram, especificamente, sobre as conferências e tratados ambientais e sua aplicabilidade nas normas dos países participantes, a transferência de tecnologia como mecanismo para preservação ambiental e da saúde pública no contexto da OIT. Ademais, trataram de questões de ordem tributária com reflexos econômicos e ambientais, tal como o

fair share da empresa multinacional Starbucks que, por força da opinião pública local, submeteu-se às regras tributárias locais e os fintechs no mercado financeiro e seus reflexos nas relações de consumo.

Diante desses papers de qualidade, convida-se a comunidade acadêmica para apreciar esta publicação, não sendo exagero afirmar que os trabalhos do Grupo Desenvolvimento Econômico, Sustentável, Globalização e Transformações na Ordem Social e Econômica II têm o mérito de contribuir para a compreensão dos problemas apontados. Outrossim, buscam possíveis caminhos para a solução de obstáculos e novas indicações diante das normas criadas pela atual equipe governamental brasileira.

Dessa forma, a publicação apresenta algumas reflexões acerca de alternativas e proposições teóricas que visam ao debate e o aperfeiçoamento dos institutos referidos nos trabalhos apresentados. Os artigos aqui publicados contribuíram de forma relevante para que o GT Desenvolvimento Econômico, Sustentável, Globalização e Transformações na Ordem Social e Econômica II seja esclarecedor no tocante à temas atuais e críticos largamente trabalhados nas relações do Estado Social e da percepção do desenvolvimento em suas variadas dimensões.

Prof. Dr. Edson Ricardo Saleme - UNISANTOS

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM

# FAIR SHARE STARBUCKS

FAIR SHARE STARBUCKS

**Fernando Passos**
**Mariana Passos Beraldo**

**Resumo**

A utilização do elemento fiscal na vida das empresas com objetivo de buscar maior desempenho e lucratividade tem sido massivamente estudada nas últimas décadas. Por outro lado, o compliance, a governança fiscal e a transparência das políticas fiscais nunca estiveram tão em evidência. Este artigo examina como essas duas problemáticas podem ser conciliadas na concretização a fair share of tax, defendida como solução para a tão almejada justiça tributária. A fim de facilitar a compreensão das temáticas envolvidas, os autores apresentam o emblemático caso "Starbucks", ocorrido em 2012 no Reino Unido, que gerou clamor popular e intensificou a discussão.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário, Parcela justa do imposto, Globalização, Evasão fiscal, Elisão fiscal

**Abstract/Resumen/Résumé**

The use of fiscal element by companies seeking greater performance and profitability has been massively studied in the last decades. On the other hand, compliance, fiscal governance and the transparency of fiscal policies have never been so relevant. This article examines how these two issues can be reconciled in the concretization of the fair share of tax, defended as a solution to tax justice. In order to facilitate the understanding of the issues involved, the authors present the emblematic "Starbucks" case, occurred in 2012 in the UK, which generated popular outcry and intensified the discussion.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax planning, Fair share taxation, Globalization, Tax evasion, Tax avoidance

## 1 INTRODUÇÃO

A temática da *fair share taxation* ou *fair share of tax*, sob a ótica dos planejamentos tributários internacionais utilizados por multinacionais com considerável atuação no cenário global está em evidência na última década e tem sido largamente discutida pela comunidade jurídica, sociedade civil e pelas organizações internacionais atuantes no âmbito tributário.

De tempos em tempos, deparamos com questionamentos envolvendo a utilização de "esquemas" e "manobras" empresariais, por grandes grupos empresariais, com a finalidade primeira e muitas vezes, única de reduzir ou eliminar a carga tributária incidente sobre suas atividades. O problema é intensificado pelos benefícios fiscais concedidos por determinados Estados, a fim de atrair o capital estrangeiro, mas que potencializam a guerra fiscal e acabam por enfraquecer o pode estatal.

Em que pese a investigação explorar planejamentos fiscais internacionais, o impacto destes, ou seja, a redução ou eliminação da carga tributária é sentida pelos ordenamentos nacionais, que precisam buscar alternativas para reagir a perda de receita. Assim, os Estados, além de lidarem com as guerras fiscais interna onde o mesmo problema pode se apresentar em outra dimensão, necessitam encontrar mecanismos para reagirem a concorrência fiscal, que se dá entre Estados.

Em 2012, foi amplamente veiculada no noticiário que a mundialmente conhecida, Starbucks teria se "oferecido" para pagar às autoridades fiscais do Reino Unido, 10 milhões de libras em impostos nos dois anos seguintes (MONEY, 2012; FORBES, 2012; THEGUARDIAN, 2012). Segundo noticiado, a decisão em questão, se deu a partir do boicote protagonizado pelos consumidores do Reino Unido à rede de cafés Starbucks pelo não pagamento de impostos de renda pela gigante alimentícia nos anos de 2009 a 2011. Assim, a diretoria da empresa, numa tentativa de reconquistar sua clientela, anunciou o pagamento de impostos "não devidos" aos cofres públicos, com relação aos anos anteriores e se comprometeu a recolher quantia significativa de imposto de renda da pessoa jurídica, nos anos seguintes, ou seja, de 2013 e 2014, independentemente da empresa ser lucrativa durante esses anos.

A "iniciativa" da Starbucks efetuar pagamento de impostos "não apurados" está relacionada com a tributação de acordo com a efetiva capacidade tributária, significado máximo do conceito relacionado com a *fair share of. tax*. O caso em tela, também suscita a problemática que envolve a legitimidade de planejamentos tributários internacionais.

Isto porque, o não pagamento, pelo Starbucks no Reino Unido, de imposto de renda da pessoa jurídica, incidente sobre os lucros tributáveis, foi possível por meio da utilização da métodos complexos para estabelecer esses lucros tributáveis, feitos, em especial, através do pagamento de valores (*transfering prices*) à empresa do Grupo Starbucks, localizada em outro Estado-Membro da União Europeia, que garante tratamento tributário favorável à multinacional.

Assim, a fixação de preços de transferência que não correspondem às condições do mercado e não refletem a realidade econômica, teve como resultado falta de lucros da Starbucks no Reino Unido, e consequentemente, a não incidência do imposto de renda pessoa jurídica, evidenciando o binômio legalidade/moralidade intrinsecamente envolvido no problema.

Diante do impacto negativo da situação relatada, a empresa anunciou na Câmara de Comércio de Londres, conforme noticiado pelo jornal *The Guardian,* que não reivindicaria, nos anos seguintes, deduções sobre esses pagamentos, ou contra empréstimos intercompanhia, a fim de gerar um lucro tributável (THEGUARDIAN, 2012).

O chefe executivo da empresa, em entrevista para Sky News negou a acusação de não pagamento de impostos, enfatizando na oportunidade, que desejava e estava trabalhando para que a empresa tivesse resultados positivos no Reino Unido, e com isso, fosse tributada em imposto de renda (NEWS.SKY, 2012).

Os veículos informativos observaram que no caso em tela, a multinacional recorreu, a fim de garantir uma diminuição da carga tributária, pela utilização de planejamento tributário internacional, que envolve a criação de empresas vinculadas e pagamentos dos preços de transferência que não refletem a realidade do mercado.

Casos como o relatado são comuns e principalmente por refletirem demasiadamente na arrecadação Estatal, geram infinidade de estudos jurídicos que visam analisar a legitimidade dos planejamentos praticados face a observância dos princípios da justiça fiscal, da equidade e da capacidade contributiva.

## 2 O PAPEL DA GLOBALIZAÇÃO E DOS NOVOS AGENTES NO DIREITO INTERNACIONAL FISCAL

No caso Starbucks, deparamos com uma empresa com atuação relevante na cadeia de cafés, desempenhando sua atividade de forma plurilocalizada, ou seja, não estando ligada a apenas uma jurisdição fiscal.

Nas últimas décadas, o mundo tem desfrutado dos benefícios provenientes de integração progressiva das economias mundiais. Com a globalização, um mercado de capitais global passou a existir permitindo enormes movimentos de capital e gerando uma taxa de juros mundial (PASTORE; PINOTTI, 2013; TANZI, 2000).

A OCDE, no relatório do BEPS (*Addressing base erosion and profit shifting)*, afirma que uma cadeia de produção global, somada a liberalização do comércio, a abolição de controles monetários, e os avanços tecnológicos levaram a uma interconectividade jamais vista entre indivíduos, negócios e governos.(OECD, 2013).

O Brasil, apesar de não ser membro da OCDE, é um dos cinco parceiros chave da OCDE, juntamente com a China, Índia, Indonésia e África do Sul. Segundo a Organização, os Parceiros Chave contribuem para o trabalho da OCDE de uma maneira sustentada e abrangente. Em maio de 2017, o Brasil submeteu uma carta formal junto à OCDE, expressando o seu interesse em iniciar um processo de adesão à Organização. O órgão regente da OCDE, o Conselho, está atualmente considerando este pedido (OECD, 2018).

A partir do momento em que se atua em uma escala de produção global, o sujeito passivo da obrigação tributária está sujeito a mais de um ordenamento tributário, a mais de uma competência tributária estatal, enfim, a mais de uma ordem constitucional (MORAIS, 2014). A intensificação da prática de atividades transfronteiriças, e o abrandamento do elemento territorialidade, são apontados como aspectos decorrentes da globalização e grandes responsáveis pelo desajustamento dos sistemas tributários atuais.

Tanzi (2000), então diretor do FMI, em relevante trabalho publicado em 2000, ainda muito atual, ressalta o impacto negativo que a globalização tem na economia e nos sistemas tributários dos países.

E justamente essa mobilidade dos agentes econômicos, que facilitada por elementos como comercio eletrônico, utilização do dinheiro digital, comercio intra-empresas, centros financeiros offshore e os paraísos fiscais, dentre outros, refletem profundamente e negativamente na arrecadação das receitas fiscais, abalando os sistemas fiscais tradicionais (TANZI, 2000).

O relatório de 2013 da OCDE observa que a erosão da base arrecadatória dos Estados está relacionado ao deslocamento dos lucros. Por meio de estudos realizados, pode-se afirmar o aumento da segregação entre os locais das atividades produtivas e onde ocorre o investimento do local onde os lucros são declarados para propósitos fiscais. Os lucros, advindos em especial

das atividades móveis, estão sendo deslocados para países com tratamento tributário mais favorável (OECD, 2013).

Antonio Carlos Rodrigues do Amaral destaca: considerando que a erosão das bases tributárias domésticas e alocação de lucros e despesas pelas empresas multinacionais constituem um problema global, mais de 100 países juntaram-se às iniciativas privadas da OCDE/G20 *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS) PROJECT.* Atualmente o projeto BEPS compreende um conjunto de 15 ações para adotar os governos, com base em consensos entre as autoridades fazendárias, de instrumentos nacionais e internacionais para evitar que a utilização sistemática de métodos de elisão fiscal (*tax avoidance)* ou de práticas abusivas de evasão (*tax evasion*) produzam efeitos danosos à arrecadação tributária. Em síntese, o plano de ação do BEPS refere-se a estratégias de combate à evasão ou mesmo elisão fiscal que exploram lacunas e desajustes nas regras tributárias, transferindo os lucros artificialmente para locais de baixa ou nenhuma tributação (CASTRO; MOREIRA, 2018).

Assim, a facilitação da mobilidade dos agentes econômicos tem impactado, de um lado, nas relações jurídicas, já que estes agentes podem muitas vezes optar pela jurisdição mais favorável para tributar seus rendimentos (*tax planning*), e por outro lado, nos próprios sistemas jurídicos que estão enfraquecidos, precisando se readequar em face da diminuição de receitas.

Outro aspecto interessante decorrente da globalização é a força que sociedade civil e as organizações internacionais desenvolvem quanto à observância da *fair share* no cumprimento do dever de pagar imposto, nos limites da efetiva capacidade contributiva do agente econômico, sobretudo quanto às multinacionais, recorrentemente acusadas de pagamento reduzido de impostos em face dos lucros efetivamente obtidos (PIRES, 2018).

Justamente no caso Starbucks, identificamos a eficaz atuação desses novos atores do direito internacional fiscal, já que a iniciativa da multinacional em efetuar o pagamento aos cofres públicos de valores correspondentes a impostos independente de apuração de lucros decorreu de eficaz boicote dos consumidos os produtos da rede.

O panorama atual, brevemente relatado acima, demonstra o desajustamento dos sistemas fiscais nacionais, que estão enfraquecidos e precisam “lutar” para manter os agentes econômicos gerando receitas em seu território a fim de possibilitar a tributação das bases tributantes contra os grupos econômicos, que aproveitando da mobilidade dos fatores de produção e da plurilocação dessas bases tributarias, utilizam esquemas fiscais, legítimos ou não, para diminuição da carga tributária em busca de melhor desempenho econômico.

## 3 PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS

Os princípios da territorialidade e da soberania são demasiadamente relevantes para as tradicionais bases do internacional fiscal. Os elementos de conexão valorizados para tributação, continuam sendo a residência e a fonte, ambos intimamente relacionais com a territorialidade e soberania nacional, já que mesmo o critério fonte exige a existência de um nexo mínimo com o Estado tributante (STEVENS, 2014).

A atuação primeira do direito internacional fiscal, que nasceu da necessidade de dizer quem vai tributar e ser tributado e o que será tributado (PIRES, 2018), objetiva a criação de regras para combater a dupla tributação, operando, na grande maioria das vezes, por meio da celebração de tratados bilaterais.

O cenário atual justificou a ampliação do trabalho das organizações internacionais, tais como, OCDE e União Europeia, passando a incentiva a cooperação entre as administrações tributárias e o auxílio a cobrança, temáticas já refletidas em muitos tratados bilaterais (PIRES, 2018). Assim, a atuação do internacional fiscal não está limitada à preocupação da dupla tributação, se estendendo para a necessidade de combater a fraude e a evasão fiscal, preocupação com a dupla não tributação e com a concessão de benefícios fiscais prejudiciais, entre outras.

Não significa, contudo, impedir a prática de planejamentos tributários, já que estes, quando legítimos, cooperam para a desejável e saudável concorrência empresarial. Uma empresa, ao tomar decisões estratégicas, deve considerar suas consequências tributárias, já quedo ponto de vista econômico, impostos são um item de custo significativo para as empresas (HAPPÉ, 2007). O planejamento tributário internacional passa a ser crucial no operacional de uma multinacional.

A utilização do planejamento tributário com medida de efetividade econômica, eclodiu a partir de 1970 e o objetivo almejado era manter os custos fiscais mínimos, para isso, procurando evitar a tributação de qualquer forma (HAPPÉ, 2007).

O não pagamento do tributo pode decorrer por meio de fraude, evasão ou planejamento. Sendo que na fraude, *tax evasion*, viola-se ostensivamente a lei, age-se *contra legem.* Já no planejamento fiscal, *tax planing,* observa-se o disposto na lei, quer literalmente, quer no seu espírito, atua-se *intra legem.* Por fim, a evasão, *tax avoidance*, como realidade intermediária, age-se *extra legem*, ocorrendo o cumprimento de uma norma alternativa para

atingir o efeito econômico da norma que se deveria aplicar, mas que se pretende evitar por implicar uma maior tributação (HAPPÉ, 2007).

Os esquemas de planejamento tributário, quando ultrapassam o limite da legitimidade, são conhecidos como ilegítimos ou agressivos, e refletem negativamente nos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da justiça, estando, portanto, em dissonância com a pretendida *fair share of tax*. Sobre esses limites não há resposta precisa, mas tem se admitido internacionalmente planejamento tributário que cria subterfúgios com objetivo único e exclusivo de economizar o pagamento de tributos não seria legítimo.

Não há unicidade na doutrina sobre os conceitos de – fraude, evasão e planejamento, inclusive se o planejamento agressivo deve ou não ser acrescido à essa trilogia, contudo parece prudente caracterizar o planejamento agressivo como evasão fiscal, ou um subtipo desta (PIRES, 2018). Pelo menos assim entenderam os consumidores ingleses no caso Starbucks; tudo referendado pela própria empresa que assentiu às bases do movimento gerando os pagamentos de tributos "não devidos" conforme já exposto.

A OCDE, em 2013, destacou que paralelamente a preocupação com a evasão fiscal, atualmente preocupa o fato de os Estados estarem perdendo substancialmente receitas tributárias, oriundas da tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas, em razão da prática de esquemas fiscais internacionais, onde há transferência de lucros dos países onde são ganhos para locais onde eles estarão sujeitos a um tratamento fiscal mais favorável. Esses esquemas geralmente funcionam a explorar as diferenças das legislações tributárias nacionais e são facilitados por regras tributárias internacionais que foram criadas em grande parte há mais de 100 anos, em um ambiente de negócios muito diferente. A organização tão atuante na área fiscal, ainda observa que esse tipo de planejamento tributário pode, muitas vezes, levar a uma dupla não tributação, ou seja, à situações em que a renda não é tributada em qualquer lugar (OECD, 2013).

As discussões sobre a temática intensificaram após uma série de denuncias sobre como empresas multinacionais como Google e Apple utilizam planejamentos tributários complexos a fim de concretizar o deslocamento de lucros (MORAIS, 2014). Há anos tem se verificado a tendência das gigantes como Google, FaceBook, Starbucks, Amazon e tantas outras, redomiciliaram seus estabelecimentos em busca de uma carga tributária menor, em alguns casos por meio de planejamentos tributários agressivos (FARIA, 2017). E tais práticas não estão restritas as essas empresas.

Por outro lado, ultimamente, tem se observando maior conscientização das multinacionais com relação aos planejamentos tributários praticados, no contexto do cumprimento da sua efetiva capacidade contributiva (HAPPÉ, 2007).

Assim, não está em causa a utilização em si dos planejamentos tributários na gestão, operações e estratégicas das empresas, mas quais os limites destes e o impacto dos mesmos na parcela justa do imposto, como costumou a se chamar no Brasil (FARIA, 2017).

Os esquemas de evasão internacional se operam por meio da manipulação do elemento de conexão subjetivo, residência ou objetivo, a localização da fonte do rendimento, podendo ocorrer de duas formas: dos países de alta tributação para os de nula, baixa ou menos alta tributação, conhecido como bilateral, ou com a introdução de um outro(s) país(es) como intermediário(s), denominada triangular (PIRES, 2018).

A não distribuição de lucros a não residentes, por parte das sociedades residentes em espaços de tributação inexistente ou favorável; os preços artificiais; o aproveitamento da diferença de tributação relativa às diferentes formas de financiamento (subcapitalização); a utilização dos centros financeiro *off shore*; o comércio eletrônico, a economia digital responsável por gerar certo fenômenos de não tributação são exemplos de aproveitamento de espaços fiscais sem tributação ou de reduzida tributação (PIRES, 2018).

Um dos obstáculos apontados para o combate às práticas fiscais agressivas é o fato da dificuldade que os ordenamentos nacionais e as organizações internacionais encontram em definir planejamento tributário agressivo. A legislação brasileira não define evasão, planejamento tributário, planejamento tributário agressivo ou abusivo (SCHOUERI; GALENDI JÚNIOR, 2016).

A identificação destes esquemas também não é um trabalho simples, justamente pelo fato de tais mecanismos não afrontarem diretamente os ordenamentos jurídicos, como ocorre nos exemplos clássicos de fraude fiscal. A OCDE (2019) já apresentou mais de 400 exemplos de esquemas de planejamento tributário agressivo no documento *Agressive Tax Planning Directory*.

Já a União Europeia procurou apresentar uma definição na COM (2012) segunda a qual "planejamento fiscal agressivo inclui o recurso a operações ou a estruturas artificiais e a exploração de diferença entre regimes fiscais".

A nível nacional, o Código Tributário Brasileiro, no parágrafo único do artigo 116, contem uma norma geral antielisiva, denominação está que gera estranheza e critica pela doutrina, que bem superficialmente condena negócios jurídicos praticados com a finalidade de

dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (BRASIL, 1966).

O combate aos esquemas de planejamento tributário agressivo, no âmbito do direito interno, tem sido feito pelos aplicadores do direito, administrações tributárias e poder judiciário, através de análise casuística dos esquemas tributários praticados pelos contribuintes. Justamente por não haver definição legal e limites bem definidos gera insegurança jurídica para o contribuinte que pratica um planejamento tributário.

O Presidente do Brasil, inspirado na ação 12 do Projeto OCDE/G20 BEPS, sem prévia discussão da sociedade civil, editou em 2015, medida provisória que determinava a submissão, para análise da autoridade tributária, de planejamentos realizados no ano-calendário anterior (SCHOUERI; GALENDI JÚNIOR, 2016). Mencionada disposição, fortemente criticada por ferir patentemente princípios constitucionais, tais como, liberdade das práticas empresariais e sigilo das informações empresariais, foi suprimida quando a medida provisória foi convertida em lei (BRASIL, 2015).

Os planejamentos tributários agressivos, além de suprimir receita tributária para os Estados competentes, estimulam a concorrência fiscal entre Estados, que por meio de práticas fiscais prejudiciais (*harmful tax practices)*, procuram atrair ou manter bases tributárias dentro do seu território, em detrimento de outro Estado (PIRES, 2018).

Por fim, os Estados, buscando compensar a perda de receitas tributarias, decorrente dos planejamento tributários legítimos ou agressivos, sobrecarregam os impostos incidentes sobre as bases tributárias imóveis, por exemplos dos impostos sobre bem imóveis e impostos sobre o consumo, intensificando a desigualdade fiscal entre contribuintes que se beneficiam da mobilidade, daqueles cujas bases tributárias estão fixadas a um território.

Concluindo, é certo que a prática de esquemas de planejamento tributário, legítimos ou agressivos, tem colaborado consideravelmente para a queda da receita fiscal arrecadada pelos Estados, que já se encontram fragilizados, em razão da dificuldade de tributar diante da mobilidade das bases econômicas e do emprego das novas tecnologias, inflamando com isso, a discussão sobre a carga fiscal arcada pelas multinacionais e a tributação de acordo com a efetiva capacidade contributiva (*fair share of taxation)*.

## *4 FAIR SHARE OF TAXATION*

O imposto é o preço que pagamos por uma sociedade civilizada. Emblemática afirmação de Oliver Wendell Holmes Jr., jurista e juiz da Suprema Corte Americana, continua atual e encaixa perfeitamente à temática em análise.

Retomando ao caso Starbucks, o próprio chefe executivo da empresa no Reino Unido, em entrevista para Sky News destacou que o pagamento de impostos é responsabilidade da multinacional (NEWS.SKY, 2012). Entretanto, há questionamento se essa afirmação está em consonância com a lógica atual de pagamento de imposto, ou seja, com observância na efetiva capacidade tributária do agente econômico.

A OCDE observa que o clamor público com relação a evasão fiscal e as baixas taxas de impostos pagas pelas multinacionais atingiu níveis sem precedentes, e caso não sejam controlados, colocam em risco a confiança dos cidadãos na justiça e integridade do sistema tributário como um todo, prejudicando assim o cumprimento voluntário de impostos por parte de todos os contribuintes, o que é essencial para uma administração fiscal eficaz (OECD, 2013).

No *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting,* a OCDE destaca a necessidade de adoção eficaz de cooperação internacional sobre a tributação, considerando importante envolver membros da OCDE, membros do G20, não membro da OCDE e ainda os países em desenvolvimento, devendo ainda empresas e a sociedade civil serem consultadas OECD, 2013).

Na forma como se encontram os sistemas fiscais, a carga tributária tem sido em boa parte suportada pelas pessoas físicas, em muito casos por empregados e investidores, podendo ainda, em algumas situações, ser suportada por consumidores e fornecedores. Isso ocorre porque nestes casos as bases tributárias são imóveis, dificultado a utilização de planejamentos tributários.

Por tal razão, tanto se debate a necessidade de readequar os sistemas fiscais nacional, permitindo que cada contribuinte, em especial multinacionais, arque com uma parcela justa da tributação, termo que vem sendo adotado pelo Brasil para se referir ao conceito de *fair share of tax*, de acordo com a sua efetiva capacidade contributiva (STEVENS, 2014).

Rita Pires Calçada, ao comentar o caso do Starbucks no Reino Unido e mencionar o relevante papel da sociedade civil e das organizações internacionais no concretização da *fair share*, destaca que a exigência de cumprimento da *fair share* alia-se ao movimento internacional de moralização fiscal e coloca em evidencia o risco reputacional dos contribuintes que não atendam à efetiva capacidade contributiva (PIRES, 2018).

O clamor moral para que as empresas contribuam com o fisco de acordo com sua real capacidade tributária reflete uma visão cosmopolita de mundo como sendo uma única comunidade, onde os cidadãos têm um dever moral de ajudar e suportar os demais, independentemente da relação que têm uns com os outros (seu local de residência, por exemplo) (STEVENS, 2014).

Assim, atualmente impera, na atividade empresarial, a governança corporativa e a responsabilidade social, devendo a empresa, além de obter lucro, atender as expectativas legais e éticas, sendo o pagamento do imposto, dentro da sua efetiva capacidade contributiva, um elemento fundamental (HAPPÉ, 2007).

Retomando ao caso Starbucks, a Comissão da União Europeia decidiu que as vantagens fiscais seletivas, concedidas pela Holanda à multinacional, eram ilegais ao abrigo das regras da União Europeia em matéria de auxílios estatais. Na oportunidade, a Comissária Margrethe Vestager, responsável pela política de concorrência, declarou que "as regras fiscais que reduzem artificialmente a carga fiscal de uma empresa não estão em conformidade com as regras da UE em matéria de auxílios estatais. São ilegais. Espero que, com as decisões de hoje, esta mensagem seja ouvida tanto os governos dos Estados-Membros como pelas empresas. Todas as empresas, grandes ou pequenas, multinacionais ou não, devem pagar a sua parte justa dos impostos" ( EUROPEAN COMMISSION, 2013).

E ainda, se defende que o cumprimento da *fair share taxation*, não se limita ao pagamento efetivo do imposto, mas deve refletir no dever de transparência nas informações reportadas às administrações tributárias, inclusive dos esquemas fiscais praticados.

A transparência fiscal pode esbarrar na proteção ao segredo de negócios, que juntamente com o sigilo bancário, se relacionam com o sigilo fiscal, consistindo num conhecimento utilizável na atividade empresarial, de caráter industrial ou comercial, de acesso restrito (ZUGMAN, 2014). A ONU, no *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, considerou ser muito relevante a troca de informações, defendendo a abolição de diversas barreiras, dentre elas, o segredo bancário (BERTUCCI, 2003).

A Constituição Federal do Brasil, no artigo 5, que abanca os direitos e garantias individuais e considerado clausula pétrea, no inciso XII, dispõe ser inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para

fins de investigação criminal ou instrução processual penal. Defende-se que o sigilo de dados englobaria o sigilo bancário (BRASIL, 1988).

Sustenta-se que o cumprimento da *fair share* estaria intimamente relacionado com a efetividade dos sistemas fiscais envolvidos, com as políticas públicas praticadas e com o grau de satisfação dos contribuintes com seus Estados tributantes. Assim, por vezes, o desinteresse no pagamento do imposto decorre da ação estatal, envolvida em demasiado com corrupção, representada por governos populistas, comprometida com uma gama interminável e insustentável do que denominam "direitos sociais" e com concessão de benefícios fiscais duvidosos e agressivos, que afastam a neutralidade do elemento imposto, de modo a impactar substancialmente e prejudicialmente na igualdade e na concorrência fiscal.

Contudo, o cumprimento da *fair share* não é simples já que os conceitos de justiça ou igualdade, são altamente subjetivos, nos levando a considerar qual seria essa parcela "justa" de imposto. Quais os elementos devem ser considerados para uma tributação justa? Aponta-se como questionamentos relevantes a fim de ser considerar um sistema tributário justo ou não, (i) qual a carga tributária de todos os entes tributantes (federal, estadual e municipal) em um país?; (ii) quanto de tributos pessoais (o IR é o maior exemplo) estamos pagando?; (iii) quão dependente o sistema tributário de um país é dos tributos pessoais em relação aos demais tributos?; (iv) quão graduado é o sistema tributário do país ou quão progressivas são as alíquotas?; (v) quais as ferramentas para redução ou diferimento da tributação? Essas ferramentas estão disponíveis a todos? (vi) qual a média da alíquota tributária efetiva para os 1% mais ricos e para os 99% menos ricos e como essas médias se comparam? Essas seriam apenas alguma das questões consideradas relevantes (FARIA, 2017).

Outro aspecto relevante a se considerar é se pretendida justiça fiscal pode ser obtida segundo os mesmos critérios por países desenvolvidos e países em desenvolvimento?

Se levarmos em conta o cenário brasileiro, a Receita Federal do Brasil, com o objetivo de ampliar o processo de transparência na divulgação de informações, tem divulgado dados agregados sobre a distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira (RECEITAFEDERAL, 2016). O Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira, de 2016, atestou que a desigualdade de renda e de riqueza dos estratos mais elevados da população tem se mostrado elevada. Há, na visão da administração tributária, nítida desigualdade da tributação sobrea renda no País.

A concretização da *fair share,* e consequentemente, cumprimento dos princípios da justiça tributária e igualdade, deve se dar com base na habilidade de pagar, que nada mais é do

que a observância do princípio da capacidade contributiva (FARIA, 2017). E mais, o dever fundamental de pagar impostos no ambiente internacional nada mais é que um desdobramento do princípio encontrado no seio do sistema constitucional (MORAIS, 2014).

Como solução para adequação dos sistemas tributários a fim de se atingir a *fair share*, é crescente o posicionamento que defende a alteração dos princípios orientadores para a tributação, a fim de alcançar uma distribuição mais equitativa das receitas fiscais (STEVENS, 2014). Desta forma, a capacidade contributiva seria melhor observada se a tributação ocorrer no Estado de origem do rendimento (*taxation on the origin principle)* (STEVENS, 2014).

Para esse princípio, o direito de tributar a renda é do Estado de origem e o Estados da fonte e da sede deverão se abster de tributar esta renda, assim a concretização desse princípio também demandaria revisão das regras que concretizam os princípios atuais da residência e da fonte, em especial, com relação a tributação das pessoas jurídicas, que se exige a presença de um estabelecimento estável ou permanente.

Para que a tributação na origem do rendimento seja eficaz, esta continua a depender do cumprimento eficaz das regras de preços de transferência, demandando ainda uma coordenação entre as regras tributárias que determinam as razões pelas quais o país de origem do rendimento com as regras para evitar dupla tributação ou não dupla tributação (STEVENS, 2014).

Por fim, sobre o cumprimento eficaz das regras dos preços de transferência, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral observa que as legislações tributárias domésticas devem adotar métodos para apuração do preço de transferência que sejam ao mesmo tempo factíveis, operacionais, com custos de conformidade (*compliance costs*) razoáveis, e com pleno respeito aos direitos e garantias básicas do contribuinte. As empresas devem comprovar que preço de transferência é, na medida do possível, equivalente ao "preço de mercado" e daí ofertar à tributação a renda correspondente. A importância da questão é tamanha que os seus impactos micro e macroeconômicos se projetam nas estratégias políticas dos governos e de comércio exterior das empresas. Se o preço de transferência for utilizado para subfaturar ou superfaturar uma operação internacional (com bens, serviços, intangíveis ou operações financeiras), haverá relevante alteração na base tributária dos países e diferentes impactos fiscais para os contribuintes. Isto prejudica não apenas a arrecadação tributária doméstica, mas também distorce a concorrência local e global das empresas (CASTRO; MOREIRA, 2018).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Toda empresa deve decidir se e até que ponto deseja pagar sua parte justa do imposto (HAPPÉ, 2007). Do estudo compreende-se que essa decisão levará em conta a satisfação dos contribuintes e da própria empresa com seus Estados tributantes.

É certo que a concorrência entre empresas é inerente da atividade empresarial, e se feita de forma saudável, ou seja, quando o elemento fiscal não é o único ou mais importante nas decisões que levam a mobilidade das bases de tributação, permite maior competitividade e melhores resultados. Da mesma forma, a concorrência fiscal justa ou não prejudicial é relevante, já que emana do poder soberano de cada Estado e representa eficiência econômica e melhor administração da despesa pública.

O combate eficaz a evasão fiscal se dá pela prática da boa governança fiscal e pela concorrência leal no domínio da fiscalidade. Também impulsionado pela propagação de regimes fiscais transparentes, assegurando o pagamento de imposto determinado em momento e lugar certos. Disso decorrerá inclusive sistema concorrencial mais transparente e igualitário entre as empresas com ganhos efetivos a toda sociedade.

Aponta-se como alternativa para limitar e combater a evasão fiscal, a efetiva cooperação entre as administrações tributárias, visando troca de informações indispensáveis, devem, contudo, serem observadas, obviamente, as regras constitucionais dos Estados envolvidos, mormente em questões de soberania, segurança e sigilo de dados.

O cumprimento voluntário da *fair share* nasce da somatória da conscientização e propagação da educação fiscal, com a criação de um ambiente favorável de investimentos e desenvolvimento da atividade empresarial, assegurando direitos e garantias constitucionalmente previstas.

A emblemática utilização do caso Starbucks a ilustrar o presente trabalho faz acrescentar algo muito extraordinário na problemática exposta, ou seja, a atuação dos consumidores. Pois é certo que as administrações tributárias já têm o dever de trabalharem para evitar as mais diversas formas de evasão fiscal pelo bem de seus estados (em todos os sentidos, não somente o arrecadatório conforme exposto), mas a inclusão da sociedade civil, normalmente tão alheia a questões desta magnitude, influenciando decisivamente no cumprimento da *fair share* na ocasião, foi realmente algo inovador e que merecerá muitos outros estudos.

Inclusive, pode representar algo impactante em políticas de concorrência leal, quando boatos poderão ser lançados neste sentido por quem queira prejudicar e beneficiar-se de eventuais boicotes. A tratativa pelas administrações tributarias nesses casos será determinante ainda mais que terão que administrar as imposições do sigilo compatibilizando-o com transparecia, movimento popular, interesse social e porque não dizer a própria preservação da empresa tão essencial ao desenvolvimento econômico sustentável.

Importante nestas considerações finais repetir o que disse a Comissária Margrethe Vestager, quando do julgamento pela ilegalidade de concessões feitas pelo Estado holandês a própria Starbucks, que propiciou os planejamentos fiscais questionados: "Espero que, com as decisões de hoje, esta mensagem seja ouvida tanto os governos dos Estados-Membros como pelas empresas. Todas as empresas, grandes ou pequenas, multinacionais ou não, devem pagar a sua parte justa dos impostos" (EUROPEAN COMMISSION, 2013).. É a preponderância da *fair share* em detrimento das práticas fiscais prejudiciais (*harmful tax practices*) e dos esquemas de evasão fiscal internacional.

## REFERÊNCIAS


BERTUCCI, G. **Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries**. New York: United Nations, 2003

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] União**, de 27 de outubro de 1966, e retificado em 31 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 20 maio. 2019.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] União**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 maio. 2019.

_____. Medida provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Convertida na Lei nº 13.202, de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. **Diário Oficial [da] União**, de 22 de julho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685impressao.htm>. Acesso em: 20 maio. 2019.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; MOREIRA, Franscisco Lisboa (Org.). **Manual de preço de transferência**: BEPS, Brasil & OCDE – Volume 1. França: Quartier Latin, 2018.

COM - COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO. **Sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros**. [S.l], 2012. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0351&from=EN>. Acesso em: 20 maio. 2019.

EUROPEAN COMMISSION. **Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules**. 2015. Disponível em: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm>. Acesso em: 20 maio. 2019.

FARIA, Renato Vilela, **Moralidade Fiscal, Parcela Justa do Imposto e Direitos dos Contribuintes – Parte 1**. São Paulo: IBDEE, 2017. Disponível em: <http://www.ibdee.org.br/2015/moralidade-fiscal-parcela-justa-do-imposto-e-direitos-dos-contribuintes-parte-1-renato-vilela-faria>. Acesso em: 20 maio. 2019.

FORBES. **If Starbucks Makes Losses In The UK Then Why The Demand It Pays Profit Taxes**?. [S.l], 2012. <https://www.forbes.com/sites/timworstall/2012/12/16/if-starbucks-makes-losses-in-the-uk-then-why-the-demand-it-pays-profit-taxes/#13cf4f343bf4>. Acesso em: 20 maio. 2019.

HAPPÉ, Richard. Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share. **Intertax**, v. 35, n. 10, p. 537-547, 2007. Disponível em: <http://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?id=TAXI2007060>. Acesso em: 20 maio. 2019.

MONEY. **Starbucks to pay more** U.K. taxes. [S.l], 2012. Disponível em: <https://money.cnn.com/2012/12/06/news/companies/starbucks-uk-taxes/index.html>. Acesso em: 20 maio. 2019.

MORAIS, Carlos Yury Araújo de. **O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para alcançar a equidade na tributação da renda mundial**. 2014. 51 p. Dissertação (Direito). Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Faculdade Integral Diferencial, São Leopoldo, 2014. Disponível em:<http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/4879/Carlos%20Yury%20Ara%C3%BAjo%20de%20Morais_.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 maio. 2019.

NEWS.SKY. **Starbucks Boss: 'We Pay Our Fair Share Of Tax'**. [S.l], 2012. Disponível em: <https://news.sky.com/story/starbucks-boss-we-pay-our-fair-share-of-tax-10466883>. Acesso em: 20 maio. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD**). A OCDE e o Brasil lançam projeto para examinar as diferenças nas regras fiscais internacionais.** . [S.l], 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/a-ocde-e-o-brasil-lancam-projeto-para-examinar-as-diferencas-nas-regras-fiscais-internacionais.htm>. Acesso em: 20 maio. 2019.

_____. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting** Paris, 2013. 25 p. Disponível em: < https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. Acesso em: 20 maio. 2019.

_____. **Addressing base erosionandprofitshifting**. Paris, 2013. 25 p. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page27>. Acesso em: 20 maio. 2019.

_____. **Co-operation and exchange of information on ATP**. [S.l], 2019. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.htm>. Acesso em: 20 maio. 2019.

PASTORE, Affonso Celso; PINOTTI, Maria Cristina. Globalização, fluxos de capitais e regimes cambiais: reflexões sobre o Brasil. **Estudos Econômicos (São Paulo)**, v. 30, n. 1, p. 5-26, 2000.

PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2018, 384 p.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2016/maio/arquivos-e-imagens/2016-05-06_relatorio-da-distribuicao-pessoal-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira.pdf/view>. Acesso em: 20 maio. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. O BRICS e o Projeto BEPS: uma visão geral do ponto de vista brasileiro. **Lei Russa: teoria e prática** , n. 2, p. 17 a 32 de 2016. Disponível em: <https://elibrary.ru/item.asp?id=27001673>. Acesso em: 20 maio. 2019.

STEVENS, S. A. The Duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share. **Intertax**, v. 42, n. 11, p. 702-708, 2014. Disponível em: <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2014063>. Acesso em: 20 maio. 2019.

TANZI, Vito. **Globalização, desenvolvimentos tecnológicos e o trabalho dos cupins fiscais** . Fundo Monetário Internacional, 2000.

THEGUARDIAN. **Starbucks to pay £20m in tax over next two years after customer revolt**. Londres, 2012. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2012/dec/06/starbucks-to-pay-10m-corporation-tax>. Acesso em: 20 maio. 2019.

ZUGMAN, Daniel Leib. **Processo de concretização normativa e direito tributário**: transparência, justificação e zonas de autarquia do sigilo fiscal. Dissertação (Mestrado em Direito) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2014. Disponível em: < https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/11735?show=full>. Acesso em: 20 maio. 2019.