

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: *DOUBLE IRISH ARRANGEMENT*

## INTERNATIONAL TAX PLANNING: DOUBLE IRISH ARRANGEMENT

Rodrigo Senne Capone\*

Marcos Aurélio Pereira Valadão\*\*

### RESUMO

O artigo versa sobre o planejamento tributário internacional, com foco na figura do esquema do irlandês duplo (*Double Irish Arrangement*). Para tanto, o artigo considera como a globalização e operações transnacionais afetam os Estados em diversos aspectos, em especial o tributária. Examina-se o que vem a ser o planejamento tributário internacional e como é realizado, buscando, a partir de atuação nos sistemas tributários ao redor do globo, estratégias que possibilitem a maior economia tributária possível. Ressalte-se que o termo planejamento tributário aqui utilizado se refere a práticas lícitas sob o ponto de vista do direito privado, baseado na liberdade negocial. Muitos países adotam políticas fiscais muito benéficas, visando em sua grande maioria atrair investimentos externos para os seus territórios, além de outras estratégias que envolvem a formação das empresas. Cite-se como exemplo a alíquota do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica na Irlanda, que é de 12,5%, bem abaixo da média dos países no mesmo status de desenvolvimento. Tais circunstâncias geram o denominado planejamento tributário agressivo, que pode ser considerado contrário à legislação tributária, e objeto de reconsideração pelo Fisco. A figura do *Double Irish Arrangement* é uma forma de planejamento tributário que se utiliza de possibilidades de arranjos negociais, tanto na legislação tributária norte-americana como na legislação tributária irlandesa. Tal arranjo é utilizado por empresas que comercializam propriedade intelectual, como *softwares*, resultando

---

\* Advogado e aluno do Mestrado em Direito Tributário Internacional na Universidade Católica de Brasília (UCB).

\*\* Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005); Mestre em Direito Público (UnB, 1999); Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB) - Graduação, Especialização e Mestrado. Presidente da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. E-mail: valadao@ucb.br

em economias que podem chegar a casa dos bilhões de dólares. A comunidade internacional vem se mobilizando no sentido de combater essas práticas, pois são altos os prejuízos gerados aos orçamentos de diversos países, que, em reação, vêm adotando medidas para combater tais práticas de planejamento tributário abusivo.

**Palavras-chave:** Direito tributário internacional; planejamento tributário internacional; elisão fiscal; planejamento tributário abusivo; esquema do irlandês duplo.

## **ABSTRACT**

The paper is on international tax planning, analyzing in particular the strategy named Double Irish Arrangement. It takes into consideration how globalization and transnational operations affect countries in several aspects, particularly in tax matters. Initially it seeks to verify what is international tax planning and how it is practiced, considering that it takes advantage of loopholes in tax systems all around the globe to provide the greatest tax saving. The term “tax planning” is used in this paper as referring to lawful practices, in accordance to private law. Many countries adopt very aggressive tax policies, mainly to attract foreign investment into their territory, e.g., the corporate tax rate in Ireland, which is 12.5%, far below the average of countries in the same development stage, along with other strategies such as permissive companies incorporation laws. These aspects may allow for the so-called aggressive tax planning, which may be considered as unacceptable under tax laws by tax authorities. The Double Irish Arrangement is a form of tax planning which uses loopholes in American tax laws and in Irish tax laws as well. Such arrangement is used by companies that sell intellectual property such as software, resulting in savings that can reach up to billions of dollars, all in accordance with the private law of both countries. International community is mobilizing to fight these harmful practices, because the revenue losses affect many countries. They are reacting through pushing anti-avoidance legislation and other strategies to fight back the international aggressive tax planning.

**Keywords:** International tax law; international tax planning; tax avoidance; aggressive tax planning; Double Irish Arrangement.

## 1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Não se pode mais considerar as economias de forma isolada no contexto econômico internacional. Todos Estados dependem uns dos outros, estando as suas economias interligadas, de forma que uma pequena oscilação em um determinado país emite reflexos para as economias do outro lado do globo. E não só as economias, mas os diversos setores de um país dependem do funcionamento do mercado internacional.

Com a globalização, as empresas estenderam as suas atividades para além das divisas de seus países de origem. Muitas empresas alcançam o mercado internacional, não havendo barreiras para os seus produtos e serviços, como é o caso de diversas multinacionais que fazem parte do cotidiano de diversas pessoas. Como resultado dessa internacionalização tem-se o aumento das rendas auferidas pelas empresas, decorrente da expansão de seus mercados, o que leva também a megafusões e aquisições, para manter a competitividade empresarial.

Do outro lado se encontram os países e os seus sistemas tributários, funcionando de forma a atender às suas necessidades orçamentárias (cumprimento das demandas públicas, particulares a cada país), em muitos casos não se levando em consideração o impacto que podem causar no cenário internacional. De qualquer forma, os sistemas tributários são afetados também por estes acontecimentos, procurando-se adaptar ao novo e mutante cenário internacional.<sup>1</sup>

Os diversos sistemas tributários dos países têm suas próprias regras e levam as empresas a planejarem de forma cuidadosa o caminho que o seu capital seguirá, de forma que maximizem o lucro dos proprietários, atuando com eficiência do lado da receita e economia do lado dos custos, entre os quais se incluem os custos tributários das operações. Surge daí o denominado planejamento tributário internacional.

Visto desta forma, o planejamento tributário nada mais é do que um plano de ação, de forma a economizar o máximo de tributos possível, aproveitando-se dos benefícios oferecidos por cada sistema tributário e muitas vezes até mesmo das brechas legais (*loopholes*) encontradas nos sistemas tributários. Avançando um pouco mais, o planejamento pode atender ao abuso das formas jurídicas disponíveis nos diversos sistemas jurídicos, obtendo vantagens tributárias que fogem das transações com curso normal. O também chamado

---

<sup>1</sup> Ver, e.g., VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Efeitos da Globalização no Sistema Tributário Brasileiro. In: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BORGES, Antônio de Moura. (Org.). **Brasil, Rússia, Índia e China (BRIC): Estruturas dos Sistemas Tributários e suas Implicações no Desenvolvimento e na Performance do Comércio Exterior**. 1ª ed. Brasília - DF: ABDI, 2011, v. 1, p. 11-37.

planejamento tributário abusivo pode resultar em uma zona cinzenta, que, em geral, é alvo de reação por parte das administrações tributárias.

É comum as empresas multinacionais contarem com setores específicos dentro de suas estruturas voltados apenas para assuntos tributários e de planejamento fiscal, de modo a economizar o máximo possível nos países em que operam.

Ao elaborar o planejamento tributário as empresas e outros agentes buscam reduzir custos, e um dos instrumentos mais utilizados nesses casos é a inserção, em algum ponto da operação financeira, dos chamados paraísos fiscais<sup>2</sup>, ou também chamados de países com tributação favorecida propriamente dita. Tais jurisdições possuem alíquotas do IRPJ muito baixas, muitas vezes chegando a zero, ou mesmo não cobrando imposto de renda, e, paralelamente oferecem uma infinidade de outros benefícios a nacionais e a estrangeiros, além de alto sigilo bancário e societário, alguns se constituindo também centros financeiros. Em virtude desses fatores se observa um grande movimento de capitais para países que oferecem tais incentivos, acabando por prejudicar as arrecadações dos demais países.<sup>3</sup>

Existem diversas estratégias de planejamento tributário. No início do ano de 2013, um, em especial, chamou bastante a atenção pelo fato de ter sido utilizado por uma empresa da área de tecnologia da informação que viria a ser considerada a mais valiosa do mundo nesse mesmo ano, resultando em uma economia anual de bilhões de dólares. Trata-se de uma estrutura conhecida como *Double Irish Arrangement* (que em tradução livre seria algo próximo de “esquema do irlandês duplo”). Essa estratégia, também utilizada por outras empresas que comercializam softwares, se aproveita do regime tributário irlandês aplicado às

---

<sup>2</sup> O termo paraíso fiscal é tradução do termo em inglês *tax haven* (cuja tradução correta seria porto tributário, no sentido de porto seguro tributário). Há uma vasta literatura internacional sobre a matéria, sobre a qual não cabe aprofundar aqui. Ver, e.g. PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. **Tax Havens: How Globalization Really Works**. Ithaca: Cornell U. P., 2011. Cada país trata o tema com alguma diferença, embora o padrão global para ser considerado uma jurisdição não cooperativa seja estabelecido pelo Fórum Global da Transparência e Troca de Informações em Matéria Tributária, do qual o Brasil faz parte desde 2009. O Brasil adota o termo ‘países com tributação favorecida propriamente ditos’, o que não torna o termo “paraíso fiscal” incorreto, sendo que a legislação traz um rol das jurisdições que se enquadram neste conceito, de forma que a aplicação da legislação tributária possa ser feita de forma diferente em relação às operações com essas jurisdições. Vide a Instrução Normativa no. 1.037, de 4 de junho de 2010, da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

<sup>3</sup> O abuso do sigilo bancário e societário é objeto de grande preocupação dos diversos países, especialmente a partir do início deste século, e o Fórum Global, mencionado na nota de rodapé acima, foi o resultado de uma reação a esse problema, pois possibilita a circulação internacional de grandes quantias de recursos financeiros sem a identificação do seu real possuidor, portanto sem controle dos governos. Para maiores detalhes, ver <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

empresas e das regras tributárias dos Estados Unidos da América, de forma que as empresas norte-americanas possam obter uma razoável economia de tributos.

O artigo tratará inicialmente de alguns aspectos fundamentais do planejamento tributário internacional para, em seguida, analisar a questão do *Double Irish Arrangement*. Para isto primeiramente serão verificados os regimes tributário norte-americano e irlandês, no que respeita à matéria e, após, analisar-se-á a estrutura *per se* e como tal estratégia possibilita que empresas norte-americanas minimizem os custos da incidência tributária, considerando a tributação mundial de suas rendas.

## 2 NOÇÕES SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

De acordo com Heleno Tôrres, como resultado de um acelerado processo de globalização e integração de mercados internacionais, foi gerado um grande fluxo de riquezas e bens, exigindo do operador do direito uma atuação preventiva, analisando cuidadosamente as consequências fiscais dos negócios jurídicos que as pessoas pretendem desenvolver no mercado internacional. Neste sentido, o planejamento tributário é uma técnica de organização preventiva de negócios, que, objetiva trazer ao contribuinte uma legítima economia de tributos, utilizando-se de meios lícitos para tanto.<sup>4</sup> Trata-se de um plano de ação, vislumbrando todas as oportunidades oferecidas. De acordo com este autor:

o planejamento tributário deve ser visto como um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, caracterizado pela otimização da conduta como forma de economia tributária, num agir voltado imediatamente para o sucesso, em termos pragmáticos.<sup>5</sup>

No planejamento tributário são consideradas as diversas opções fiscais, devendo ser feita uma análise minuciosa das diversas legislações a que estão sujeitas as transações. O contribuinte possui o direito de economizar tributos, uma vez que ninguém é obrigado a buscar a via mais onerosa. Essa economia se dará através da eliminação ou redução do montante devido à título de tributos, quando o contribuinte opta por beneficiar-se de vantagens conferidas por lei. A partir do momento que o contribuinte se utiliza de meios não pretendidos pelo legislador, estará se deparando com práticas elisivas,<sup>6</sup> ou mesmo elusivas ou da própria evasão tributária (planejamento ilícito).

---

<sup>4</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 36-37.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 40.

<sup>6</sup> BORGES, Antônio de Moura. Noções de Direito Tributário Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, n. 26, p.55-91, mar. 2007.

Visando maximizar o seu capital e minimizar as suas perdas, o contribuinte busca as mais variadas técnicas disponíveis, muitas vezes utilizadas em conjunto, para alcançar tal finalidade.<sup>7</sup> Importante lembrar que a legítima economia de tributos pressupõe a utilização de práticas lícitas. Não há que se falar em intervenção do Fisco antes que seja colocado em prática o plano de ação, pois antes existe apenas a pura intenção de praticar os atos correspondentes. Então, mesmo que se trate de planejamento tributário ilícito (utilização de técnicas ilícitas, como evasão tributária, por exemplo) para alcançar os seus objetivos, só após a constituição dos atos jurídicos pretendidos pelo sujeito que o Fisco poderá intervir.<sup>8</sup> Em geral, não se usa o termo planejamento tributário para designar planejamento tributário por via de atos ilícitos.

Assim, tem-se que o objetivo primário do planejamento tributário será a economia tributária (*tax saving*), sem que haja o cometimento de ilícitos. O contribuinte goza do direito de eleger a via menos onerosa, de buscar a via que mais se adequa aos seus interesses. Conforme Ricardo Lobo Torres, o contribuinte tem plena liberdade de conduzir seus negócios como lhe aprouver, sendo livre para optar pela estruturação de seus negócios e pela formatação de sua empresa de modo a lhe permitir economia do imposto.<sup>9</sup> Veja-se que no caso brasileiro, o próprio legislador, ao tratar dos administradores de sociedades (Lei 6.404/76, arts. 153 e 154), previu que esses ajam da forma a atender aos objetivos da companhia, respeitada a função social da empresa e satisfeita as exigências do bem público. Ou seja, deve o administrador perseguir o aumento da renda e a diminuição dos custos operacionais, que aliado a um planejamento tributário bem elaborado, se torna possível. Essa concepção é aceita na maioria dos países. As questões surgem quando se adentra a seara do planejamento abusivo (*abusive tax avoidance*).

Denomina-se planejamento tributário internacional, quando esta atividade se dirige a transações internacionais, envolvendo dois ou mais países. Ao decidir por operações transnacionais a empresa não leva em consideração apenas a questão da redução da carga tributária nas operações. Vários outros fatores são analisados e levados em conta, como a viabilidade do negócio, a disponibilidade de recursos, o acesso ao mercado e o seu potencial.

---

<sup>7</sup> Ver, e.g., KARAYAN, Joh E.; SWENSON, Charles W.; NEFF, Joseph W. **Strategic Corporate Tax Planning**. Hoboken: John Wiley & Sons, 2002.

<sup>8</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 10.

Essas decisões devem ser baseadas em fatores comerciais, econômicos e até mesmo em fatores sociais e políticos.<sup>10</sup>

No caso do planejamento tributário internacional o plano de ação elaborado leva em conta dois ou mais ordenamentos jurídicos distintos e, quanto maiores forem as diferenças que separam os dois ou mais ordenamentos, maior será a complexidade das operações e dos aspectos transnacionais envolvidos, ao que se acrescenta também a possível diversidade dos sistemas jurídicos. O planejamento pode atender a diversos objetivos, mas dependendo de qual for o interesse do contribuinte, diversos fatores serão observados, tanto no país de origem, como no país de destino do investimento. Cite-se como exemplo a análise da legislação dos países envolvidos, a estrutura do sistema tributário de cada país, os critérios de residência adotados nos países envolvidos, eleição da forma jurídica que deverá assumir tal investimento, deveres instrumentais e formais (obrigações acessórias), espécies de retenções na fonte (dividendos, *royalties*, juros etc.), presença de medidas unilaterais para evitar a dupla tributação, existência de convenção para evitar a dupla tributação internacional e o respectivo regime jurídico que ela contempla, dentre outros.<sup>11</sup>

Ao elaborar o planejamento são eleitas possibilidades organizativas, para que a maior economia possível seja alcançada. Dentre essas possibilidades, é frequente a utilização de países com tributação favorecida propriamente ditos, também conhecidos como paraísos fiscais (*tax havens*). São diversas as estratégias utilizadas: preços de transferência entre empresas vinculadas (*transfer price*), uso de acordos internacionais (*treaty shopping* ou *rule shopping*), transferências de sede social ou administrativa para o exterior, reorganizações societárias internacionais, subcapitalização de empresas (*thin-capitalization*) etc.

O planejamento tributário internacional deve atender aos interesses dos contribuintes, mas também aos interesses dos Estados. Alguns princípios fundamentais referentes a tributação de atividades transnacionais devem ser observados, para que em todos Estados o planejamento esteja dentro da licitude.

Pode-se falar em planejamento tributário defensivo e ofensivo. Será defensivo quando o objetivo é evitar que o contribuinte pague a título de tributos quantias superiores às esperadas e efetivamente devidas. Por outro lado, aquele planejamento que visa primordialmente economizar tributos a qualquer custo, considerando a natureza tributária

---

<sup>10</sup> ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**. Sec. Ed. – Vol. II: Practice. New Delhi: Taxmann, 2007, p. 1-2.

<sup>11</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 53-54.

como principal motivação para prática de determinados atos é o chamado planejamento tributário ofensivo, agressivo (*agressive tax planning*).<sup>12</sup>

O planejamento tributário agressivo é combatido de forma veemente pelos Estados, que a cada ano que passa modificam os seus sistemas fiscais, tornando a legislação tributária cada vez mais complexa, além de buscar o fortalecimento da administração tributária, de forma a fiscalizar de forma mais eficiente e ampla essas transações.

As legislações tributárias dos diversos países foram evoluindo no sentido de contemplarem normas antielisivas específicas para evitar o abuso das mencionadas estratégias, como é o caso das normas de preços de transferência, a inserção de cláusulas anti-abuso nos tratados, restringindo sua utilização aos que tem efetivo domicílio e são destinatários das rendas beneficiadas pela eliminação da dupla-tributação pelos países signatários, adoção das normas restringindo o diferimento das coligadas e controladas no exterior (normas CFC),<sup>13</sup> e mesmo a adoção da denominada norma-geral antielisiva,<sup>14</sup> de forma a combater estratégias de planejamento tributário que se utilizam de arranjos normativos privados lícitos, mais de forma abusiva.<sup>15</sup>

A reação dos países de forma concertada contra essas práticas foi materializada mais recentemente em um relatório da OCDE, elaborado por demanda do G-20, denominado Considerando a Erosão da Base Tributária e o Desvio de Lucros (BEPS),<sup>16</sup> ou mais simplesmente relatório BEPS, editado no primeiro semestre de 2013, em que são analisadas as práticas abusivas mais comuns, os danos provocados às receitas tributárias dos países com tributação “normal”, e emitidas recomendações para um plano de ação global para atacar o BEPS e ações imediatas a serem tomadas pelas administrações tributárias, dentre as quais se

---

<sup>12</sup> BORGES, Antônio de Moura. Noções de Direito Tributário Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT** no. 26, pp. 55 a 91. Belo Horizonte: 2007.

<sup>13</sup> O Brasil adotou norma CFC em 1995, mas somente a modificação introduzida pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (art. 74), determinando a tributação ainda que não houvesse distribuição ou aproveitamento dos lucros no exterior e acabou sendo alvo de diversas ações, provocando modificação recente em 2013 (MP nº 627/2013) que torna o sistema mais próximo do adotado nos outros países; normas sobre controle de preços de transferência em 1996 e; regras para coibir estratégias de subcapitalização foram introduzidas no Brasil pela Lei 12.249/10. Para a complexa experiência norte-americana nestas matérias, ver e.g., THOMPSON JR, Samuel C. U.S. **International Tax Planning and Policy: Including Cross-Border Mergers and Acquisitions**. Durham: Carolina Academic Press, 2007.

<sup>14</sup> Ver, e.g., TOOMA, Rachel Anne. **Legislating Against Tax Avoidance**. Amsterdam: IBFD, 2008.

<sup>15</sup> A norma geral antielisiva foi introduzida no Brasil por meio da LC 104/2001, que adicionou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional.

<sup>16</sup> OECD. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013.



destaca o combate ao planejamento tributário abusivo. Posteriormente, no segundo semestre de 2013, foi editado o plano de ação sobre BEPS,<sup>17</sup> onde são propostas estratégias para atacar o problema.

É interessante destacar como o tema é percebido no âmbito da OCDE, que elaborou o BEPS, a partir das seguintes perguntas e respostas:

**What is BEPS?**

Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to make profits ‘disappear’ for tax purposes or to shift profits to locations where there is little or no real activity but the taxes are low resulting in little or no overall corporate tax being paid.

**Are BEPS strategies illegal?**

In most cases they are not. Largely they just take advantage of current rules that are still grounded in a bricks and mortar economic environment rather than today’s environment of global players which is characterised by the increasing importance of intangibles and risk management. That said, some of the schemes used are illegal and tax administrations are fighting them.

**Why is this relevant if it is all legal?**

It is relevant for a number of reasons. First, because it distorts competition: businesses that operate cross-border may profit from BEPS opportunities, giving them a competitive advantage over enterprises that operate at the domestic level. Second, it may lead to inefficient allocation of resources by distorting investment decisions towards activities that have lower pre-tax rates of return, but higher after-tax returns. Finally, it is an issue of fairness: when taxpayers (including ordinary individuals) see multinational corporations legally avoiding income tax, it undermines voluntary compliance by all taxpayers.<sup>18</sup>

Como se vê há um consenso internacional, ou pelo menos uma forte indicação de que há este consenso, pois embora capitaneado pela OCDE, há apoio oficial dos países do G-20, no sentido de combater essas estratégias, que afetam tanto os países desenvolvidos quanto os em desenvolvimento, que sofrem com a prática do planejamento tributário agressivo, o qual termina por afetar princípios da ordem econômica, distorce alocação de recursos (gerando ineficiência) e afeta a percepção de justiça do sistema tributário, resultando em diminuição do cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

A estratégia de planejamento tributário internacional que se analisa a seguir (*Double Irish Arrangement*) constitui-se um desses casos em que a partir de estruturas legais alocadas em diversos países e determinada sequência de operações resulta em uma formidável economia tributária, em detrimento dos países onde a riqueza é efetivamente gerada.

---

<sup>17</sup> OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013.

<sup>18</sup> Disponível no website do Centre for Tax Policy and Administration, da OCDE, na página dedicada ao BEPS em <http://www.oecd.org/ctp/beeps-frequentlyaskedquestions.htm>.

### 3 O REGIME TRIBUTÁRIO NORTE-AMERICANO APLICADO ÀS EMPRESAS

Para um melhor entendimento do *Double Irish Arrangement* é imperiosa a compreensão de alguns aspectos do regime tributário norte-americano, que interessam para o verificação do caso. O Código de Rendas Internas (*Internal Revenue Code – IRC*) adota o princípio da tributação da renda mundial, tanto para pessoas físicas como para pessoas jurídicas.

26 USC § 61 - Gross income defined

**(a) General definition**

Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items:<sup>19</sup>

(...)

Assim, independe do local onde a renda é auferida, pois será devido o imposto, de acordo com o IRC, existindo algumas exceções previstas no próprio Código, mas que para o entendimento do caso em estudo não são relevantes. Pode-se observar que os Estados Unidos da América adotou o princípio da tributação mundial da renda, ou seja, não importa onde a mesma é produzida ou se até mesmo a pessoa quem a auferir reside no seu território, pelo fato de possuir nacionalidade norte-americana, deverá contribuir para os cofres públicos, aplicando-se o mesmo às empresas constituídas sob as leis dos Estados Unidos ou de um de seus estados, que são consideradas empresas norte-americanas.<sup>20</sup>

Reafirmando tal posicionamento, cujo *leading case* *Cook v. Tait*, julgado pela Suprema Corte norte-americana em 1924, onde aquela Corte sustentou que o Congresso norte-americano tem o poder de tributar a renda auferida por um cidadão nativo norte-americano domiciliado fora do território norte-americano, advinda de uma propriedade também situada fora do território norte-americano<sup>21</sup>, é interessante colacionar trecho da decisão da Corte Tributária dos Estados Unidos, no processo *Joe Buck Coker v. Commissioner*:

**It is a well-settled rule that U. S. citizens are subject to income taxation by the United States on their worldwide income.** Sec. 1; *Cook v. Tait* [1 USTC ¶ 92], 265 U.S. 47 (1924); *Rust v. Commissioner* [Dec. 42,316], 85 T. C. 284, 291 n.8 (1985); sec. 1.1-1(b), Income Tax Regs. The Supreme Court in *Cook v. Tait*,

<sup>19</sup> Internal Revenue Code (IRC) – Title 26, Subtitle A, Chapter 1, Subchapter B, Part I, § 61.. Disponível em: <<http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/61>>, acessado em 10 nov. 2013.

<sup>20</sup> CF. BITTKER Boris I; LOKKEN, Lawrence. **Federal Taxation of Income, Estates and Gifts**. Vol 3. 3rd ed. Rev. Valhala: WG & L, 2005, § 65.1.2.

<sup>21</sup> *Cook v. Tait* – 265 U.S. 47 (1924), U.S. Supreme Court.. Disponível em: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/265/47/case.html>, acessado em 10 nov. 2013.

*supra*, holding **that Congress had the power to tax income received by a native citizen of the United States, even when the citizen is domiciled abroad and the income was derived from property situated abroad**, stated:

the basis of the power to **tax** was not and cannot be made dependent upon the situs of the property in all cases, it being in or out of the United States, and was not and cannot be made dependent upon the domicile of the citizen, that being in or out of the United States, but upon his relation as a citizen to the United States and the relation of the latter to him as a citizen. The consequence of the relations is that the native citizen who is taxed may have domicile, and the property from which his income is derived may have situs, in a foreign country and the **tax** be legal the government having power to impose the **tax**. [ *Cook v. Tait, supra* at 56].

Thus, based upon petitioner's status as a U.S. citizen, the United States has the power to **tax** petitioner's foreign earned income.<sup>22</sup> (Negritou-se).

Ou seja, a partir do entendimento da Suprema Corte norte-americana, justifica-se a possibilidade de tributar na situação citada acima pois esse é o “preço” a ser pago pela proteção e privilégios oferecidos tanto aos residentes como aos nacionais não residentes. A tributação com base universal se aplica não só às pessoas físicas como também às pessoas jurídicas, ou seja, aquelas empresas incorporadas segundo as normas norte-americanas.

Dois pontos que merecem destaque referem-se à questão das regras sobre preços de transferência e as normas anti-diferimento (*anti-deferral rules*), também denominadas normas CFC, que visam evitar a postergação infinita de rendas tributáveis obtidas no exterior contidas no IRC.

As normas CFC contidas na subparte F (Controlled Foreign Corporations), Seções 951-969 e seguintes do IRC, também objeto de regulação, ganham especial importância quando empresas americanas possuem a intenção de transferir suas propriedades empresariais para fora dos Estados Unidos, via criação de subsidiárias ou outras formas de deslocamento empresarial, objetivando evitar a tributação norte-americana.<sup>23</sup>

As normas de preços de transferência, estão contidas na Seção § 482 do IRC, e são objeto de extensa regulação. O princípio contido na Seção 482 é de fácil entendimento: uma empresa norte-americana deve transferir propriedade ou prestar serviços para uma outra empresa ao preço justo de mercado (*fair market value*), ou seja, ao mesmo preço caso a transferência se desse entre pessoas não relacionadas entre si.<sup>24</sup> Trata-se do conhecido

---

<sup>22</sup> Joe\_Buck\_Coker\_v\_Commissioner\_United\_States\_Tax\_Court. Disponível em: [http://taxpravo.ru/sudebnie\\_dela/statya-80179](http://taxpravo.ru/sudebnie_dela/statya-80179), acessado em 18 nov. 2013.

<sup>23</sup> DARBY, Joseph B. Double Irish More than Doubles the Tax Savings: Hybrid Structure Reduces Irish, U.S. and Worldwide Taxation. Practical US/International Tax Strategies, May 15, 2007, p. 2.

<sup>24</sup> § 482. Allocation of income and deductions among taxpayers

princípio *arm's length*. Caso o preço de transferência não represente o preço justo de mercado, o Serviço de Rendas Internas (*Internal Revenue Service – IRS*) pode efetuar ajustes para corrigir a incoerência. Trata-se do mecanismo mais importante para a regulamentação de tais transferências a valores abaixo de mercado, que na sua essência possuem uma característica evasiva. Isto porque através da manipulação de preços de transferência entre empresas ligadas é possível deslocar a formação do lucro para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação da renda.<sup>25</sup>

De ressaltar, que há mecanismos que permitem a relativização da aplicação das regras de preços de transferência, como é o caso dos chamados acordo de *cost-sharing* (típico nos casos de desenvolvimento de bens intangíveis como softwares),<sup>26</sup> e no caso das normas CFC, quando as rendas tributáveis são rendas ativas obtidas no exterior, sob determinadas circunstâncias.

Assim, caso uma empresa aufera renda fora do território americano, deverá tributos sobre esses ganhos, salvo algumas exceções previstas pela própria legislação americana. E é dada essa situação que são arquitetados planos que visam se utilizar de algumas brechas na lei para proporcionar uma considerável economia tributária.

Um aspecto importante é que a tributação dos lucros das empresas (*corporate income tax*) nos EUA tem alíquotas elevadas, sendo que no nível federal a alíquota chega a 35% (para lucro anual tributável superior a 18.333.333 de dólares norte-americanos) e há estados que tributam a renda nos EUA em 12%. A tributação das empresas considera tanto as rendas ordinárias como os ganhos de capital tributadas na mesma base de cálculo da corporação.

Assim, as empresas norte-americanas buscam a criação de sistemas híbridos, incluindo a criação de empresas em outros países e se utilizando de benefícios fiscais oferecidos em outros países. Tal situação gera aos cofres públicos norte-americanos prejuízos de dezenas de

---

In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936(h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.

Internal Revenue Code (IRC) - 26 USC § 482 - Allocation of income and deductions among taxpayers. Disponível em: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/482>, acessado em 10 nov. 2013.

<sup>25</sup> A legislação norte-americana para evitar abusos nos preços de transferência é antiga. O Brasil adotou esse tipo de norma em 1996 (Lei 9.430).

<sup>26</sup> Ver Reg. 1.482-7 (Regulamento do IRC).

bilhões de dólares, em decorrência das práticas elisivas, especialmente das grandes corporações da área de informática.

#### 4 O REGIME TRIBUTÁRIO IRLANDÊS APLICADO ÀS EMPRESAS

De acordo com a legislação tributária irlandesa, empresas são tributadas sobre os seus lucros, incluindo tanto os seus rendimentos como os ganhos tributáveis.<sup>27</sup>

Existem duas alíquotas aplicáveis às empresas. A primeira, de 12.5%, aplicável para rendimentos de negociações, e a segunda alíquota, de 25% para rendimentos não advindos de negociações (investimentos, aluguéis, etc.).<sup>28</sup> Ou seja, a tributação sobre rendimento ordinário é separada do rendimento decorrente de rendas passivas. A tributação dos ganhos de capital tem alíquota de fornecida, podendo chegar a 40%. A tributação, assim como nos EUA é em bases universais e permite a dedução do imposto pago no exterior.<sup>29</sup>

Sendo a alíquota aplicável aos lucros das empresas com atividade na Irlanda, de 12.5%, uma das mais baixas se comparada com países em países em posição econômica semelhante e, quando alinhada a extensa rede de tratados tributários firmados pela Irlanda, cria um grande atrativo para investidores externos, prática condenada por diversos outros países. A Irlanda é um país europeu, membro de União Européia, politicamente estável, e portanto, tem vantagens adicionais em relação a outras jurisdições com baixa tributação no que diz respeito à tributação da renda das empresas (a tributação de pessoas físicas, chega a 41%). A Irlanda tem sido alvo de pressão por outros países da OCDE, pelo que pode ser considerada uma estratégia prejudicial de competição tributária internacional.

A Irlanda é também considerada um centro financeiro offshore, permitindo o funcionamento de entidades financeiras sem substância econômica em seu território, (denominado na literatura de *offshore financial center*).<sup>30</sup> Com a junção de todos os benefícios e fatores que a Irlanda tem a oferecer, acabou se tornando uma base de operações para companhias americanas de software e outras empresas atuantes no ramo tecnológico.

---

<sup>27</sup> Corporation Tax is charged on all profits (income and gains), wherever arising, of companies resident in the State, with some exceptions, and non-resident companies who trade in the State through a branch or agency. Disponível em: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/>, acessado em 11 nov. 2013.

<sup>28</sup> Corporation Tax. Disponível em: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/>, acessado em 11 nov. 2013.

<sup>29</sup> *Ireland - Key Features*, Country Key Features IBFD. Disponível em: [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org), acessado em 17 jan. 2014.

<sup>30</sup> Ver PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. **Tax Havens: How Globalization Really Works**. Ithaca: Cornell U. P., 2011, p. 23-30 (são mencionadas diversas empresas estrangeiras com atividades na Irlanda, com ativos de dezenas de milhões de dólares, mas com nenhum funcionário naquele país na maioria dos casos, p. 37, Tab. 1.3.).

Mesmo com baixas alíquotas do imposto de renda para pessoas jurídicas, a Irlanda ou não possui, ou quando possui, não aplica de forma completa os mecanismos mais comuns visando combater abusos, comuns em quase todos os países avançados, citando-se como exemplo a adoção de normas detalhadas sobre preço de transferência somente no ano de 2010, um tanto quanto defasado em relação aos outros países em semelhante nível de desenvolvimento. Embora tenha norma geral antielisiva em vigor, a Irlanda não tem normas CFC ou normas de *thin capitalization* em vigor.<sup>31</sup> Além disso, de acordo com a norma irlandesa, a sede da empresa é estabelecida pela sede de sua administração o que irradia efeitos tributários, permitindo a formação de estruturas híbridas, quando as normas de outro país sobre a matéria, tratam a questão de maneira diferente.

## **5 DOUBLE IRISH ARRANGEMENT**

Aproveitando os benefícios oferecidos tanto pela legislação tributária americana como pela irlandesa, foi desenvolvida uma estrutura híbrida, de forma a beneficiar a venda de softwares de empresas americanas, que é feita através de uma subsidiária Irlandesa para clientes que residam fora do território americano e suas jurisdições, reduzindo consideravelmente a carga tributária devida, e se aproveitando da rede de tratados da Irlanda.<sup>32</sup>

O arranjo necessita de uma empresa americana, que deve criar duas subsidiárias, ambas na Irlanda. A primeira empresa subsidiária (Sub1) é subsidiária direta da empresa americana, organizada de acordo com as leis irlandesas mas é administrada e controlada das Bermudas. Poderia ser administrada e controlada em qualquer outro país, mas para que o arranjo proporcione grande economia, a escolha decaiu sempre em uma jurisdição com baixas alíquotas ou sem tributação da renda. No caso de Bermudas não existe tributação de renda das empresas.

Já a segunda empresa subsidiária (Sub2) pertence à primeira empresa subsidiária (Sub1), e é organizada, administrada e controlada na própria Irlanda. Então são ao todo três empresas, sendo uma americana, uma irlandesa mas o seu controle e administração é feito de

---

<sup>31</sup> PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. **Tax Havens: How Globalization Really Works**. Ithaca: Cornell U. P., 2011, p. 23-30.

<sup>32</sup> DARBY, Joseph B. Double Irish More than Doubles the Tax Savings: Hybrid Structure Reduces Irish, U.S. and Worldwide Taxation. *Practical US/International Tax Strategies*, May 15, 2007, p. 1. Ver também LOOMIS, Stephen C. The Double Irish Sandwich: Reforming Overseas Tax Heavens. *Saint Mary's Law Journal*, n. 43, 2012, p. 837.

um outro país (Bermudas, sendo que é considerada um empresa bermundense) e a última é irlandesa e é controlada e administrada na própria Irlanda.<sup>33</sup>

Ser controlada e administrada ou não na Irlanda é de suma importância, pois é esse o parâmetro definidor do domicílio tributário para o governo irlandês. Ser controlada e administrada na própria Irlanda torna a empresa domiciliada tributariamente naquele país. Mas caso seja criada na Irlanda, mas a sua administração e controle feito de um outro país, o seu domicílio tributário para o Fisco irlandês será no país onde é controlada e administrada.

Assim, na situação acima, a primeira subsidiária, que é controlada e administrada nas Bermudas, será domiciliada tributariamente nas Bermudas. Já a segunda empresa subsidiária, controlada e administrada na própria Irlanda, terá o seu domicílio tributário na Irlanda. Os Estados Unidos, conforme já foi dito, normalmente consideram uma empresa domiciliada no seu território para fins fiscais quando as mesmas são criadas de acordo com as leis americanas em local sob a sua jurisdição.

E assim sendo, para os Estados Unidos, a empresa que é criada na Irlanda será irlandesa. Então tanto a primeira como a segunda subsidiária serão para os Estados Unidos empresas irlandesas, não importando o fato de uma delas ser administrada e controlada nas Bermudas ou em qualquer outro país que não seja a Irlanda.

A segunda empresa subsidiária (Sub2) vai requerer ao governo americano que reconheça que a primeira e a segunda empresas subsidiárias (Sub1 e Sub2) sejam consideradas uma só empresa. Procedimento chamado “check-the-box”, elegendo a subsidiária como uma entidade transparente (*pass-through entity*), e assim serão vistas como uma só empresa irlandesa para o Fisco norte-americano, o que evita a aplicação da norma CFC (*constructive dividends*).<sup>34</sup> Mas perante o governo irlandês serão consideradas como duas empresas distintas, sendo a Sub2 subsidiária da Sub1. Como resultado dessa espécie de fusão, as transações feitas entre a Sub1 e Sub2 não terão nenhum efeito para fins fiscais nos Estados Unidos, pois para aquele país ambas empresas são na verdade a mesma empresa.

A primeira subsidiária (Sub1) deve fazer um arranjo com a empresa controladora que se encontra em solo americano para que dividam os custos para, em parceria, desenvolverem

---

<sup>33</sup> Existe uma variante do esquema chamado *Dutch sandwich*, que usa uma subsidiária na Holanda, para se beneficiar da baixa tributação da Holanda nessas operações com a empresa Irlandesa, fazendo a distribuição dos produtos a partir da Holanda, diminuindo ainda mais a tributação sobre o conjunto das operações. Ver LOOMIS, Stephen C., op. cit., p. 839.

<sup>34</sup> Ver LOOMIS, Stephen C. The Double Irish Sandwich: Reforming Overseas Tax Heavens. **Saint Mary's Law Journal**, n. 43, 2013, p. 849.

a propriedade intelectual que será comercializada (cite-se por exemplo o desenvolvimento de um novo código de um software), o denominado *cost sharing agreement*.

Caso a propriedade intelectual em questão for de propriedade da empresa americana, esta terá todos os direitos sobre o software para a região geográfica dos Estados Unidos, enquanto a primeira subsidiária (Sub1) comprará os direitos para desenvolver e explorar o software fora dos Estados Unidos. E com isso, em parceria, irão criar um novo software ou aperfeiçoar o já existente. E esse novo software será posteriormente licenciado pela subsidiária 1 (Sub1) para a segunda subsidiária (Sub2), situada, controlada e administrada na própria Irlanda, que por seu turno, produzirá o que for preciso e comercializará o produto final fora dos Estados Unidos.

Com a transferência da propriedade intelectual para fora dos Estados Unidos, não caberá mais a possibilidade de que ocorra a tributação dos valores auferidos pela venda de tal propriedade, por não ter mais um elo com a empresa que se encontra em solo americano.

A segunda subsidiária (Sub2), após a comercialização da propriedade intelectual em questão, deverá à primeira subsidiária (Sub1) royalties pelas vendas pela licença da propriedade intelectual. E é neste ponto que todo o sistema começa a fazer sentido. Para o governo dos EUA, esse pagamento de royalties vai ser desconsiderado, pois ambas empresas são vistas por aquele país como uma só, não importando as transações que fazem entre si para fins tributários.

Já para o governo da Irlanda, os pagamentos de royalties feitos pela segunda subsidiária (Sub2) à primeira subsidiária (Sub1) são dedutíveis do imposto de renda.<sup>35</sup> Então para que faça sentido todo o arranjo, o preço dos royalties pagos serão elevados e não tributados nem pelos Estados Unidos nem pela Irlanda.

Ao receber o valor referente aos royalties, a primeira subsidiária (Sub1) com o centro de suas operações nas Bermudas, por exemplo, será tributada de acordo com a alíquota aplicada naquele país, ou seja, 0%. Por isso que a escolha de um país com regime tributário favorecido propriamente dito é de suma importância para um eficiente funcionamento do *Double Irish Arrangement*.

O que restar dos ganhos auferidos pela segunda subsidiária (Sub2) após o pagamento dos royalties à subsidiária 1 (Sub) será tributado a 12.5%, a alíquota aplicada na Irlanda para empresas. Assim, nada será pago nas Bermudas, e muito pouco na Irlanda. Por oferecer uma

---

<sup>35</sup> Corporation Tax Deductions. Disponível em: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/deductions.html>, acessado em 12 nov. 2013.



grande economia, tal arranjo vem sendo muito utilizado por diversas empresas, em especial as que comercializam propriedade intelectual.

Um risco para o esquema é a aplicação da seção 367 do IRC, que considera a troca de intangíveis como uma venda (o que atingiria a empresa situada nos EUA), mas o problema é contornado pela criação da propriedade intelectual (intangível) fora dos EUA, ou pelo menos uma aparência documental de que isto é feito, via arranjos de *cost-sharing*.<sup>36</sup>

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A globalização expandiu, juntamente com as empresas, as práticas elisivas de cunho transnacional. Existem diversas formas, lícitas e ilícitas de economizar tributos. Utilizando-se de brechas nas estruturas legislações e aproveitando-se das diferenças de tratamento às organizações societárias, dadas pelos diversos países, tornou-se comum a utilização de estratégias eficientes de economia de tributos, especialmente entre as grandes empresas. As pequenas e médias empresas acabam sendo prejudicadas, sofrendo com a concorrência desleal, pois não tem acesso a essas estruturas e pagam mais tributos do que as gigantes multinacionais.

O *Double Irish Arrangement*, esquema estudado neste artigo, vem sendo muito utilizado por diversas empresas americanas, em especial as que comercializam softwares, e é praticado por gigantes da área de softwares e tecnologia da informação que tem origem nos EUA (Google, Apple etc.). Trata-se de uma forma lícita de economia de tributos, uma vez que quem o utilizar estará se valendo de autorizações legislativas, de direito privado e tributário. Porém pode ser questionado, a partir de normas-gerais antielisivas, pois pode ser considerado planejamento abusivo, e mesmo se tornar inviável no curto prazo, pela introdução de normas antielisivas específicas, como o reforço das normas CFC, a modificação do tratamento de preços de transferências para operações envolvendo *cost sharing*, ou não permitindo arranjos híbridos para efeitos tributários.

A comunidade internacional vem se mobilizando no sentido de combater essas práticas (e.g. o relatório BEPS), que têm gerado prejuízos bilionários anualmente aos cofres das maiores economias do planeta, em especial dos Estados Unidos. Há também a pressão internacional para que os países cujas legislações permitam essas operações as alterem de forma a dificultar essas práticas. Veja-se que recentemente foram adotadas novas regras sobre

---

<sup>36</sup> Cf. LOOMIS, Stephen C. The Double Irish Sandwich: Reforming Overseas Tax Heavens. **Saint Mary's Law Journal**, n. 43, 2012, p. 835.

preços de transferência na Irlanda, que até o ano de 2010 não as possuía. Com a atenção dada a tal questão pela mídia no ano de 2013, o próprio governo da Irlanda começou a se preocupar com o problema, pois a sua reputação acaba sendo afetada no mercado internacional por atuar de maneira permissiva.

A tendência é que doravante tal sistema comece a perder força, com a criação de novas normas tanto pelo governo americano como pelo irlandês. Um exemplo claro disto é que o governo irlandês anunciou mudanças nas regras de forma a não mais permitir que empresas sejam constituídas no País, sem que sejam residentes para efeitos tributários (para vigorar a partir de 2015),<sup>37</sup> o que na prática inviabilizaria o *Double Irish Arrangement*.

Contudo, enquanto isso não ocorre, é razoável supor que os especialistas que trabalham na área de planejamento tributário arquitetam uma boa saída para os seus clientes gigantes e multibilionários. De qualquer forma, o esquema objeto deste artigo é apenas uma entre as inúmeras possibilidades. Justamente por conta dessas possibilidades, praticamente infinitas, é que a utilização da norma geral antielisiva, para proteger as receitas tributárias se faz cada vez mais demandada pelas administrações tributárias, apesar das dificuldades práticas de sua aplicação.

Um observação final, devido à forma como os preços de transferência são tratados pela legislação brasileira, e a forma diferenciada como a legislação brasileira trata as operações em países com tributação favorecida, a estrutura do *Double Irish Arrangement* não teria sido viável a partir do Brasil.

## 7 REFERÊNCIAS

BITTKER Boris I.; LOKKEN, Lawrence. **Federal Taxation of Income, Estates and Gifts**. Vol 3 3 rd ed. Rev. Valhala: WG & L, 2005.

BORGES, Antônio de Moura. Noções de Direito Tributário Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, n. 26, p.55-91, mar. 2007.

BORGES, Antônio de Moura. **Considerações sobre a dupla tributação internacional**. Disponível em: < <http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em 5 de novembro de 2012.

---

<sup>37</sup> Cf. SCHNITGER, Frank. Irish Budget abolishes corporate tax avoidance schemes. 15/10/2013, **European Tribune**. Disponível em <http://www.eurotrib.com/story/2013/10/15/14211/890>, acessado em 02 jan. 2014.

Corporation Tax. Disponível em: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/>, acessado em 11 nov. 2013.

DARBY, Joseph B. Double Irish More than Doubles the Tax Savings: Hybrid Structure Reduces Irish, U.S. and Worldwide Taxation. *Practical US/International Tax Strategies*, May 15, 2007.

KARAYAN, Joh E.; SWENSON, Charles W.; NEFF, Joseph W. **Strategic Corporate Tax Planning**. Hoboken: John Wiley & Sons, 2002.

Internal Revenue Code (IRC) – Title 26, Subtitle A, Chapter 1, Subchapter B, Part I, § 61. Disponível em: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/61>, acessado em 10 nov. 2013.

Ireland introduces transfer pricing rules. Disponível em: <http://www.mazars.ie/Home/News/Latest-news/2010-News-Archive/Ireland-introduces-transfer-pricing-rules>, acessado em 10 nov. 2013.

OECD. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013.

\_\_\_\_\_. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013.

LOOMIS, Stephen C. The Double Irish Sandwich: Reforming Overseas Tax Heavens. *Saint Mary's Law Journal*, n. 43, 2012.

PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. **Tax Havens: How Globalization Really Works**. Ithaca: Cornell U. P., 2011.

SCHNITGER, Frank. Irish Budget abolishes corporate tax avoidance schemes. 15/10/2013, **European Tribune**. Disponível em: <http://www.eurotrib.com/story/2013/10/15/14211/890>, acessado em 02 jan. 2014.

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation: Volume I: Principles**. New Delhi, India: Taxmann Allied Services (p.) Ltd., 2007.

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation: Volume II: Practice**. New Delhi, India: Taxmann Allied Services (p.) Ltd., 2007.

THOMPSON JR, Samuel C. **U.S. International Tax Planning and Policy: Including Cross-Border Mergers and Acquisitions**. Durham: Carolina Academic Press, 2007.

TOOMA, Rachel Anne. **Legislating Against Tax Avoidance**. Amsterdam; IBFD, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Efeitos da Globalização no Sistema Tributário Brasileiro. In: VALADÃO, Marcos aurélio Pereira; BORGES, Antônio de Moura. (Org.).

**Brasil, Rússia, Índia e China (BRIC): Estruturas dos Sistemas Tributários e suas Implicações no Desenvolvimento e na Performance do Comércio Exterior.** 1ed. Brasília - DF: ABDI, 2011.

**Websites:**

[www.oecd.org/tax/transparency/](http://www.oecd.org/tax/transparency/)

[www.law.cornell.edu/uscode/text](http://www.law.cornell.edu/uscode/text)

[http://taxpravo.ru/sudebnie\\_dela/statya-80179-](http://taxpravo.ru/sudebnie_dela/statya-80179-)

[Joe\\_Buck\\_Coker\\_v\\_Commissioner\\_United\\_States\\_Tax\\_Court\\_-,](#)

[www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm](http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm)

<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/265/47/case.html>

[www.revenue.ie/en/tax/ct](http://www.revenue.ie/en/tax/ct)

[www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)