

**O PAPEL DA OCDE NA TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE ÓLEO E GÁS MARÍTIMO:
UMA ANÁLISE DO BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING) A PARTIR
DO COMBATE DA EVASÃO FISCAL**

THE ROLE OF THE OECD IN THE TAXATION OF THE MARITIME OIL AND GAS
SECTOR: AN ANALYSIS OF BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING) BASED
ON THE FIGHT AGAINST TAX EVASION

Murilo Borges¹
Rubia Daiana Gress²
Thiago Crippa Rey³

RESUMO: Este estudo visa explorar o papel desempenhado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) na formulação e implementação de políticas tributárias para o setor de óleo e gás marítimo, enfocando em especial nas iniciativas relacionadas ao projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Isso porque, devido à alta lucratividade e à complexidade inerente às operações globais do setor de óleo e gás, as empresas muitas vezes empregam estratégias sofisticadas de planejamento tributário que levam à evasão fiscal, um desafio que a OCDE busca enfrentar com suas diretrizes de BEPS. Outrossim, a investigação almeja, em uma análise qualitativa, que se utiliza do método de revisão bibliográfica, perquirir a maneira pela qual as normas do BEPS podem se caracterizar como mecanismos efetivos ao combate da elisão fiscal. Portanto, busca-se concluir que é fundamental a compreensão das dinâmicas entre regulação tributária internacional e práticas de governança corporativa, oferecendo pressupostos sobre as melhorias necessárias para enfrentar a elisão fiscal no contexto globalizado do setor de óleo e gás marítimo.

Palavras-chave: BEPS (Base Erosion and Profit Shifting); Direito Tributário Internacional; evasão fiscal; setor de óleo e gás marítimo.

ABSTRACT: This study aims to explore the role played by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) in the formulation and implementation of tax policies for the maritime oil and gas sector, focusing in particular on initiatives related to the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project. This is because, due to the high profitability and

¹ Mestrando em Direito Internacional e Direito Comparado pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado Coordenador do Departamento Tributário do Escritório Crippa Rey Advocacia Empresarial. Membro da Comissão de Direito Marítimo, Portuário e Aduaneiro da OAB-São Paulo.

² Mestranda em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Sócia do Departamento Tributário do Escritório Crippa Rey Advocacia Empresarial.

³ Mestre em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e Direito Empresarial pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Sócio Diretor do Escritório Crippa Rey Advocacia Empresarial.



complexity inherent in the global operations of the oil and gas sector, companies often employ sophisticated tax planning strategies that lead to tax avoidance, a challenge that the OECD seeks to address with its BEPS guidelines. Furthermore, the research aims, in a qualitative analysis using the bibliographic review method, to investigate the way in which the BEPS rules can be characterized as effective mechanisms to combat tax avoidance. Therefore, the conclusion is that it is essential to understand the dynamics between international tax regulation and corporate governance practices, offering assumptions about the improvements needed to tackle tax avoidance in the globalized context of the maritime oil and gas sector.

Keywords: (Base Erosion and Profit Shifting); International Tax Law; tax avoidance; maritime oil and gas sector.

1 INTRODUÇÃO

A tributação do setor de óleo e gás marítimo representa uma complexa interseção de regulamentos nacionais e acordos internacionais, implicando diretamente na sustentabilidade das receitas governamentais e no investimento global. Nesse sentido, a busca por eficiência na cobrança de impostos neste setor é constantemente desafiada pela capacidade de grandes corporações em engajar-se na elisão fiscal, que, embora legal, pode prejudicar a justa distribuição de receitas fiscais.

Com efeito, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (*Organization for Economic Cooperation and Development*, OCDE), desempenha um papel fundamental, especialmente através de sua iniciativa conhecida como *Base Erosion and Profit Shifting* (doravante “BEPS”). Especificamente, o conceito de BEPS foi desenvolvido pela OCDE como resposta às estratégias que permitem às empresas multinacionais reduzir suas obrigações fiscais, explorando lacunas e discrepâncias entre diferentes sistemas fiscais.

Essas práticas, embora não necessariamente ilegais, levam à erosão da base tributária e ao deslocamento de lucros para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação. Este fenômeno é particularmente prevalente no setor de óleo e gás marítimo, onde as operações abrangem várias jurisdições e muitas vezes exploram regimes fiscais vantajosos.

O setor de óleo e gás, por sua natureza, envolve investimentos volumosos, riscos consideráveis e operações em locais geograficamente e politicamente complexos. Essas características, combinadas com o intenso regime de regulação e as oportunidades de mobilidade de capital, tornam o setor um candidato provável para a aplicação de estratégias de BEPS. A resposta da OCDE, por meio de suas diretrizes atualizadas e ações



recomendadas, busca atenuar essas práticas ao estabelecer normas internacionais mais rígidas para o cálculo e a distribuição de receitas tributárias.

Este trabalho aborda, assim, a importância da relação econômica-jurídica entre a interação entre as regulamentações da OCDE e as legislações nacionais, enfatizando a necessidade de cooperação entre as jurisdições. A iniciativa BEPS inclui a implementação de relatórios país-a-país, que obrigam as empresas de petróleo e gás a divulgar informações sobre a alocação de renda, atividade econômica e impostos pagos em todas as jurisdições onde operam. Esta transparência é vital para que os governos avaliem adequadamente os riscos de erosão da base tributária e implementem medidas eficazes contra a elisão fiscal.

Não obstante, merece destaque o impacto das Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE para empresas multinacionais e como estas se aplicam especificamente ao setor de óleo e gás. Isso porque, os preços de transferência representam um desafio significativo na tributação internacional, pois empresas do mesmo grupo econômico podem estabelecer preços artificiais para transações entre suas subsidiárias, visando minimizar o montante global de impostos pagos. As diretrizes da OCDE visam impedir tais práticas ao estabelecer que as transações entre partes relacionadas sejam conduzidas conforme o princípio de plena concorrência.

Forte nisso, o presente estudo também discute os desafios enfrentados pelos países em desenvolvimento, muitos dos quais são ricos em recursos naturais, incluindo petróleo e gás. Esses países enfrentam obstáculos adicionais quando tentam implementar as recomendações da OCDE, principalmente devido à falta de capacidade técnica e recursos administrativos para fiscalizar e cobrar impostos de grandes multinacionais. Essa lacuna na capacidade de implementação resulta frequentemente em menor arrecadação de receitas, afetando a distribuição de riquezas geradas por seus recursos naturais.

Por derradeiro, vale mencionar a importância de uma abordagem multilateral para o combate à evasão fiscal no setor de óleo e gás. As medidas propostas pela OCDE, embora representem progressos importantes, necessitam do comprometimento e da colaboração de todas as nações envolvidas para serem eficazes. Este compromisso global não só ajudaria a



prevenir a erosão da base tributária e o deslocamento de lucros, mas também contribuiria para um ambiente de negócios mais justo e transparente.

Outrossim, o papel da OCDE, por meio de iniciativas como o BEPS, é essencial para moldar a governança fiscal global, especialmente em setores estratégicos como o de óleo e gás. Através de uma análise detalhada da aplicação do BEPS no combate à evasão fiscal neste setor, este trabalho busca contribuir para o entendimento de como princípios de justiça fiscal podem ser efetivamente implementados em um ambiente econômico globalizado e interconectado.

2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Em sede preliminar a abordagem do presente estudo, se faz imperioso contextualizar que a análise econômica do Direito Tributário Internacional desempenha um papel vital na compreensão das dinâmicas que governam as leis fiscais e sua implementação em escala global. Este ramo da economia se preocupa com a interpretação e as implicações das políticas tributárias internacionais, integrando teorias econômicas e práticas legais para avaliar como as leis influenciam o comportamento econômico, a alocação de recursos, a eficiência e a justiça distributiva. Portanto, o estudo de tais aspectos é essencial para a elaboração e a reforma de sistemas tributários que promovam desenvolvimento econômico sustentável e equidade social.

No contexto do Direito Tributário Internacional, a economia examina como as taxas de tributação, as regras para atribuição de renda e os tratados para evitar a dupla tributação afetam o comércio e os investimentos internacionais. As empresas multinacionais, por exemplo, operam em várias jurisdições e enfrentam regimes tributários complexos que podem incentivar ou desencorajar a realização de investimentos em determinados países. Assim, a carga tributária e a estrutura fiscal de um país podem significativamente influenciar as decisões de onde localizar a produção, como financiar as subsidiárias e como repatriar lucros.

Sobre o ponto, vale mencionar as contribuições do autor Alberto Xavier, que foi um dos grandes juristas no Brasil e internacionalmente em matéria de Direito Tributário, particularmente no contexto do Direito Tributário Internacional. O autor apresentou a



discussão extensiva os Princípios da Territorialidade e da Universalidade em relação à tributação. Para isso, explorou como diferentes países aplicam esses princípios para tributar a renda e a riqueza. Segundo o Princípio da Territorialidade, apenas os rendimentos obtidos dentro do território de um país são tributáveis. Já pelo Princípio da Universalidade, os contribuintes são tributados sobre seu rendimento global, independentemente de onde seja gerado.

Aliado a isso, outra área de grande interesse desenvolvimento do autor Xavier era a dupla tributação internacional. O doutrinador apresentou as consequências econômicas e jurídicas dessa prática e discutia os métodos para sua eliminação, principalmente por meio de tratados internacionais. Xavier enfatizava a importância dos tratados para evitar a dupla tributação e promover uma tributação mais justa e eficiente de transações e rendimentos transfronteiriços.

Dentro deste panorama, o Direito Tributário Internacional visa harmonizar as necessidades fiscais dos países com os direitos e responsabilidades das empresas que operam transnacionalmente. Esta harmonização é essencial para evitar a erosão da base tributária e o deslocamento de lucros para jurisdições de baixa tributação, práticas conhecidas coletivamente como BEPS. As discrepâncias entre os sistemas tributários podem criar oportunidades para que as empresas reduzam sua carga tributária global, muitas vezes de maneiras que não correspondem à localização real de suas atividades econômicas.

Para enfrentar esses desafios, organizações como a OCDE têm desenvolvido diretrizes e iniciativas, como o projeto BEPS. Este projeto tem como objetivo proporcionar um quadro de ação que minimize as oportunidades para a erosão da base tributária. Isso inclui a criação de normas internacionais que exigem transparência e consistência na reportagem de receitas, gastos e impostos pagos por empresas multinacionais, garantindo que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas reais são realizadas e onde o valor é efetivamente criado.

Além de combater práticas prejudiciais, a análise econômica do Direito Tributário Internacional também aborda questões de eficiência fiscal. Políticas eficientes são aquelas que coletam receitas de maneira adequada sem distorcer as decisões econômicas de indivíduos e



empresas. Os impostos excessivamente altos ou complexos podem levar a um declínio na atividade econômica ou a manobras fiscais para evitar a tributação, enquanto sistemas tributários simplificados e justos tendem a promover o crescimento econômico e a estabilidade.

A equidade também é uma preocupação central na análise econômica do Direito Tributário. Isso envolve avaliar se as políticas tributárias são justas tanto para os contribuintes quanto para os estados. A equidade vertical e horizontal deve ser buscada, significando que contribuintes com capacidades diferentes devem ser tributados de maneira diferente, enquanto aqueles em condições semelhantes devem enfrentar obrigações fiscais semelhantes. Isso é crucial em um cenário internacional, onde empresas e indivíduos podem possuir recursos e capacidades muito diferentes.

O papel dos tratados fiscais internacionais é outro tópico de interesse na análise econômica do direito tributário. Estes tratados ajudam a resolver conflitos de tributação entre países e a promover o comércio e o investimento internacional, estabelecendo regras claras e confiáveis. No entanto, eles também devem ser flexíveis o suficiente para se adaptarem às mudanças econômicas globais e aos novos paradigmas empresariais, como a digitalização da economia, que desafia os princípios tributários tradicionais de territorialidade e residência.

A sustentabilidade fiscal, integrando considerações ambientais e sociais nas políticas tributárias, também se torna cada vez mais importante. Incentivos fiscais para práticas empresariais sustentáveis ou impostos sobre externalidades negativas, como a poluição, são exemplos de como a tributação pode ser alinhada com objetivos mais amplos de desenvolvimento sustentável, mostrando a interconexão entre as políticas econômicas e outros domínios de política pública.

Em suma, a importância da análise econômica do Direito Tributário Internacional reside na sua capacidade de informar políticas que não apenas otimizem a arrecadação de receitas, mas também promovam um ambiente econômico global justo e sustentável. Esta análise fornece os fundamentos necessários para entender as complexidades e os impactos das políticas tributárias e serve como um guia essencial para a formulação de estratégias eficazes que respondam às dinâmicas econômicas globais contemporâneas.



Portanto, um entendimento profundo dos aspectos econômicos do Direito Tributário Internacional é indispensável para legisladores, economistas e juristas que buscam desenvolver e implementar sistemas tributários que sejam eficientes, justos e adequados às exigências do comércio e investimento globais no século XXI.

3 O PAPEL DA ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) NO COMÉRCIO GLOBAL

Através da exposição acima, se vislumbra a importância da análise econômica do Direito Tributário Internacional para além de uma análise meramente jurídica da matéria. Esse fato se intensifica quando se constata a criação da própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é uma entidade internacional que desempenha um papel crucial na promoção de políticas que visam melhorar o bem-estar econômico e social das pessoas ao redor do mundo.

Desde sua criação, a OCDE tem sido uma plataforma para governos de países com economias de mercado democráticas compartilharem experiências, buscar soluções para problemas comuns e coordenar políticas domésticas e internacionais. Possui uma composição inicial de 18 (dezoito) países membros em sua fundação em 1961, a organização cresceu para incluir 38 nações até abril de 2023, refletindo sua relevância e atração global.

A gênese da OCDE pode ser rastreada até o Plano Marshall e a Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), estabelecida em 1948 para administrar a ajuda financeira dos Estados Unidos para a reconstrução da Europa após a Segunda Guerra Mundial. A transformação da OECE na OCDE em 1961 marcou uma expansão de seu escopo, indo além da reconstrução europeia para abordar os desafios do desenvolvimento econômico global, incorporando membros de fora da Europa.

Os objetivos da OCDE são ambiciosos e multifacetados, focados em promover políticas que melhorem a prosperidade econômica e o bem-estar social. Isso inclui a busca por estabilidade econômica, o fomento do crescimento econômico e a contribuição para o desenvolvimento do comércio mundial. Além disso, a OCDE esforça-se por enfrentar desafios sociais, como a redução da pobreza, a melhoria da educação e a promoção da saúde pública.



A OCDE atua como um conselheiro de políticas, um fórum para o intercâmbio de informações e um mecanismo para a coordenação de políticas entre os países membros e não membros. A organização realiza análises econômicas, coleta dados e monitora tendências para fornecer recomendações baseadas em evidências. Essas atividades apoiam os governos na formulação de políticas mais eficazes e na tomada de decisões informadas.

Sobre o ponto, vale mencionar que um dos aspectos distintivos da OCDE é sua abordagem colaborativa, que permite aos países membros discutir questões de forma aberta e aprender uns com os outros. Isso é realizado por meio de comitês especializados, grupos de trabalho e fóruns que cobrem uma vasta gama de áreas, incluindo economia, comércio, educação, desenvolvimento, emprego, meio ambiente e governança.

A influência da OCDE não se limita aos seus países membros. A organização trabalha estreitamente com economias emergentes e em desenvolvimento, ampliando seu impacto global. Isso é evidente em seus esforços para abordar questões globais, como a evasão fiscal, a corrupção e as mudanças climáticas, através da cooperação internacional e do estabelecimento de normas internacionais.

Forte nisso, uma das contribuições mais notáveis da OCDE é o desenvolvimento de padrões e diretrizes que têm sido adotados mundialmente. Exemplos incluem os Princípios de Governança Corporativa da OCDE, as Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais e o Modelo de Convenção Tributária. Estas ferramentas ajudam a promover a transparência, a responsabilidade e a eficiência tanto no setor público quanto no privado.

Aliado a isso, os relatórios e as publicações da OCDE são recursos valiosos para pesquisadores, formuladores de políticas e líderes empresariais. O Estudo Econômico da OCDE, o Relatório de Perspectiva Econômica e o Programa Internacional de Avaliação de Alunos (PISA) são apenas alguns exemplos de suas contribuições significativas para o diálogo global sobre políticas.

De mais a mais, vale referir que mesmo com o seu sucesso, a OCDE enfrenta críticas e desafios. As questões como a representatividade global, a eficácia na implementação de políticas e o equilíbrio entre os interesses dos países membros versus não membros são



constantemente debatidas. Ou seja, a organização busca constantemente evoluir e adaptar-se para permanecer relevante e eficaz em um mundo em rápida mudança.

Em conclusão, a OCDE desempenha um papel vital na promoção do desenvolvimento econômico e bem-estar global. Sua capacidade de reunir diversos países em torno de objetivos comuns, estabelecer padrões internacionais e fornecer análises aprofundadas e recomendações baseadas em dados, solidifica sua posição como uma influência importante na governança econômica mundial. À medida que enfrenta os desafios futuros, a capacidade da OCDE de adaptar-se e inovar será crucial para o seu sucesso contínuo e para o impacto positivo que pode ter no mundo.

3.1 A Relação da OCDE no Setor de Óleo e Gás Marítimo

O setor de óleo e gás marítimo refere-se à exploração, desenvolvimento, produção e transporte de petróleo e gás natural que ocorrem principalmente em ambientes offshore, ou seja, localizados no mar. Este setor é crucial para a economia global, fornecendo uma significativa porção das necessidades energéticas mundiais. A natureza das operações em Alto-Mar envolve tecnologias especializadas e infraestruturas robustas, devido às complexidades associadas ao ambiente marítimo e às profundidades em que os recursos são encontrados.

A exploração de petróleo e gás em ambientes marinhos geralmente começa com a análise geológica e geofísica para identificar reservatórios potenciais de hidrocarbonetos abaixo do leito marinho. Essa fase inicial envolve o uso de tecnologias avançadas, como a sísmica 3D e 4D, para criar mapas detalhados das formações geológicas submarinas. Uma vez identificado um local promissor, são realizadas perfurações exploratórias para confirmar a presença de petróleo ou gás. Essas operações são executadas por plataformas de perfuração móveis, que podem ser semissubmersíveis ou navios-sonda adaptados para este fim.

Após a descoberta de um campo viável, o desenvolvimento do mesmo envolve a instalação de infraestruturas complexas e custosas. Isso pode incluir a construção de plataformas de produção fixas ou flutuantes, sistemas de tubulações submarinas (pipelines) e, ocasionalmente, instalações de processamento no local para preparar o óleo e gás para o



transporte. A produção offshore é desafiadora devido às condições extremas, como profundidades oceânicas consideráveis, temperaturas extremas e a corrosividade da água salgada, exigindo tecnologias e materiais altamente especializados.

O transporte do petróleo e gás produzido é outro componente crítico do setor de óleo e gás marítimo. Isso geralmente envolve o uso de oleodutos e gasodutos submarinos que conectam as plataformas de produção a instalações onshore para processamento adicional ou exportação. Alternativamente, especialmente em campos mais remotos ou em águas ultra profundas, o transporte pode ser realizado por navios petroleiros ou embarcações de transporte de gás natural liquefeito (GNL), que carregam os hidrocarbonetos diretamente das instalações de produção.

Além dos desafios operacionais e tecnológicos, o setor de óleo e gás marítimo também enfrenta crescentes pressões regulatórias e ambientais. As operações offshore estão sob constante escrutínio devido aos seus potenciais impactos ambientais, como derramamentos de óleo e perturbações nos ecossistemas marinhos. Em resposta, a indústria tem desenvolvido normas e práticas mais rígidas para minimizar esses impactos, incluindo sistemas avançados de segurança e monitoramento ambiental. Isso reflete uma crescente conscientização sobre a necessidade de operar de maneira responsável e sustentável, equilibrando as exigências energéticas globais com a proteção do meio ambiente.

Em atenção a essas definições, configura-se uma intrínseca relação entre a OCDE e o setor de óleo e gás marítimo. A título exemplificativo, os autores Sergio André Rocha e Ramon Tomazela Santos, destacam a importância do artigo 5º, parágrafo 3º, da Convenção Modelo da OCDE para os projetos de óleo e gás:

(...) Como exemplo, o artigo 5º, parágrafo 3º, da Convenção Modelo da OCDE prevê que “a building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months”. Como essa regra estabelece um limite temporal fixo e objetivo (12 meses), os contribuintes podiam facilmente contornar a sua aplicação, por meio da fragmentação do contrato entre diferentes empresas. É o que comumente ocorria, por exemplo, em projetos de construções de estradas, de canais ou de plataformas para exploração de petróleo e gás, com o objetivo de evitar a caracterização de um estabelecimento permanente no Estado da fonte.



Extrai-se, portanto, que a relação entre a OCDE e o setor de óleo e gás marítimo se manifesta principalmente através da regulação, formulação de políticas e medidas para assegurar a governança e a tributação adequadas dessa indústria, que é vital, mas complexa e muitas vezes sujeita a práticas de evasão e elisão fiscal.

Primeiramente, a OCDE trabalha para estabelecer diretrizes e melhores práticas para governança corporativa, incluindo no setor de óleo e gás. Estas práticas visam aprimorar a transparência, melhorar a eficiência operacional e promover um ambiente de negócios estável e previsível. Isso é essencial em um setor que envolve altos riscos, grandes investimentos e que frequentemente opera em regiões com governança instável.

Ato contínuo, o setor de óleo e gás é particularmente susceptível às práticas de BEPS – objeto do presente estudo, que será desenvolvido no tópico a seguir – em que empresas multinacionais transferem lucros para jurisdições de baixa tributação. A OCDE introduziu várias iniciativas sob o projeto BEPS que visam combater essas práticas, assegurando que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas reais são realizadas e o valor é criado. Essas iniciativas incluem regras mais rígidas sobre preços de transferência, mais transparência em relatórios financeiros e a requisição de relatórios país-a-país.

Não obstante, dadas as complexas estruturas empresariais no setor de óleo e gás, onde os insumos e produções podem ser transferidos entre várias jurisdições, a OCDE tem diretrizes detalhadas para preços de transferência. Estas diretrizes visam garantir que as transações entre entidades associadas sejam realizadas a preços que quaisquer agentes independentes teriam concordado, evitando assim que as empresas manipulem preços para reduzir sua carga tributária.

Sobre o ponto, importante mencionar os preços de transferência desempenham um papel crucial na tributação internacional, servindo como um mecanismo fundamental para assegurar que as transações entre partes relacionadas – como subsidiárias de uma mesma empresa multinacional – sejam realizadas de maneira justa e transparente.

Isso porque, os preços de transferência auxiliam na alocação adequada de renda entre países, visto que garantem que a renda gerada por transações entre partes relacionadas seja alocada e tributada corretamente nos países correspondentes. Isso é essencial para que as



receitas fiscais sejam distribuídas de forma equitativa entre diferentes jurisdições, refletindo onde o valor real é criado nas operações empresariais

Aliado a isso, buscam prevenir a erosão da base tributária, posto que empresas multinacionais podem tentar manipular preços de transferência para deslocar lucros para jurisdições de baixa tributação. Sendo assim, as regras estritas de preços de transferência ajudam a combater essa prática, assegurando que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas geradoras de valor realmente ocorrem.

No mais, auxiliam, ainda, a minimização de disputas fiscais, pois a aplicação de princípios de preços de transferência pode ajudar a minimizar disputas fiscais entre empresas e autoridades tributárias. Quando empresas adotam preços de transferência que aderem aos princípios de "*Arm's length*", ou seja, os termos que seriam negociados entre partes independentes, elas estão menos propensas a enfrentar litígios sobre a adequação de suas práticas fiscais.

Esse tema não é recente no Brasil, mas a atualização da sua regulamentação é uma novidade. Isso porque, em 14 de junho de 2023, foi promulgada a Lei nº 14.596, que dispõe sobre as regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Dentre todas as disposições, a legislação inicia com a consolidação do próprio Princípio de *Arm's Length* no seu artigo 2º.

Não obstante, em 29 de setembro de 2023, sobreveio a publicação da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 2.161, que dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências. Por consequência, verifica-se a reiteração do Princípio de *Arm's Length*, posto que garante que os preços nas transações inter companhias estejam alinhados com os que seriam acordados entre partes independentes. Essa conformidade é essencial para evitar a manipulação de preços que poderia levar à erosão da base tributária, assegurando assim uma tributação justa e adequada dos lucros gerados em operações transfronteiriças.



Por conseguinte, a OCDE promove normas internacionais de transparência e intercâmbio de informações fiscais entre países. No setor de óleo e gás, isso ajuda as autoridades fiscais a obterem uma compreensão completa das operações transfronteiriças e das estruturas corporativas, permitindo uma avaliação mais precisa da tributação e combatendo a evasão fiscal. No mais, o papel da OCDE também inclui a formulação de políticas que visam a sustentabilidade e a eficiência ambiental. No contexto do óleo e gás marítimo, isso pode envolver diretrizes sobre como as empresas devem mitigar os impactos ambientais de suas operações e como devem responder a regulamentos ambientais em diferentes jurisdições.

De igual sorte, verifica-se uma atuação da OCDE como uma plataforma para cooperação e diálogo entre países, o que é crucial para lidar com desafios transnacionais como os apresentados pelo setor de óleo e gás. Isso inclui a harmonização de políticas tributárias e regulatórias e o apoio a negociações de tratados que impactam o setor.

Por fim, a OCDE desempenha um papel significativo na modelagem das políticas e práticas do setor de óleo e gás, especialmente no que diz respeito à tributação e regulamentação internacional. Suas ações visam criar um ambiente de negócios mais justo, transparente e sustentável, o que é essencial para um setor que opera globalmente e tem impactos significativos nos níveis econômico, social e ambiental.

4 O BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING) COMO PLANO DE AÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

O BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) é um plano de ação jurídico-tributário, criado no âmbito da OCDE, em 2013, juntamente com os países membro do G20, com o objetivo de combater práticas internacionais de evasão fiscal por empresas transnacionais. Trata-se do plano de erosão de bases tributárias e *offshoring* de lucros que se originou com intuito conter práticas realizadas por empresas que se utilizam de lacunas nas legislações fiscais para transferir lucros para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação, gerando “benefício” aos seus negócios através de arranjos artificiais conhecidos por evasão fiscal.



Em sede preliminar, cumpre destacar que o G20 inclui as principais economias do mundo e a OCDE. O grupo trabalha conjuntamente em várias agendas globais, incluindo estabilidade econômica, política fiscal, e combate à evasão fiscal. A OCDE fornece uma plataforma técnica e analítica que apoia o G20 na elaboração de políticas e resolução de desafios globais, aproveitando sua vasta experiência em padrões econômicos e estatísticas.

Seguindo nessa linha, vale mencionar que o Plano BEPS possui três pilares, nas palavras de Paulo Ayres Barreto. “(i) coerência nas leis domésticas que afetam atividades internacionais; (ii) reforço da exigência de substância nos padrões internacionais; (iii) melhor transparência e segurança jurídica”.

A necessidade de regramentos que apresentem transparência, como praticado pelo BEPS, se mostram cada dia mais importantes, em vista de trazer segurança jurídica aos planejamentos tributários realizados pelas grandes empresas, que vêm em crescimento exponencial nos países em desenvolvimento, que inclusive necessitam de suporte para aplicação dos regramentos que o BEPS exige.

Com efeito, importa ressaltar o BEPS foi baseado no estudo do Fundo Monetário Internacional (FMI) sobre investimentos diretos, em que restou evidenciado que a carga fiscal possui relevância na tomada de decisões para investimentos por empresas que possuem sua atividade produtiva em uma localidade e os lucros alocados para outro local.

Assim, o Plano de Ação BEPS orientou a implementação de 15 (quinze) ações destinadas a combater as práticas que resultem em evasão fiscal, com metodologia e prazos para adoção de medidas que preservem a base tributável no âmbito internacional pelos países membros, dentre eles o Brasil, trazendo maior transparência, substância econômica, cooperação internacional para atualizações e avanços nos tratados fiscais e resoluções de disputas tributárias. Vejamos os 15 planos de ação de forma mais aprofundada:

Plano de Ação 1: Enfrentamento dos desafios fiscais da economia digital (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy). Este plano tem como intuito adaptar o sistema tributário internacional para lidar com a mudança na maneira como as atividades econômicas são conduzidas no ambiente digital. Isso inclui a identificação da origem do valor e a



implementação de mecanismos para garantir que a tributação ocorra nas jurisdições apropriadas, reduzindo a erosão da base tributária e o desvio de lucros.

Plano de Ação 2: Neutralização dos efeitos de arranjos tributários híbridos (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements). O objetivo deste plano é analisar e eliminar os benefícios fiscais decorrentes de arranjos híbridos, que exploram diferenças nas legislações fiscais de diferentes países para obter deduções múltiplas ou evitar a tributação, assegurando, assim, que tais arranjos não resultem em dupla não tributação, deduções duplas ou diferimentos de impostos, promovendo a integridade do sistema tributário internacional e por conseguinte, garantindo que a renda seja devidamente tributada em pelo menos um dos países envolvidos.

Plano de Ação 3: Elaboração de regras eficazes para empresas controladas estrangeiras – Regras CFC (Designing Effective Controlled Foreign Company Rules). Aqui o plano visa impedir que empresas transnacionais transfiram lucros para subsidiárias em jurisdições que não possuam tributação ou que tenha baixa tributação. As regras CFC obrigam a inclusão de rendas – como juros, dividendos, royalties, receitas geradas por patentes, marcas, receitas financeiras, etc. – das subsidiárias controladas no exterior na base tributária da empresa controladora, garantindo que os lucros sejam adequadamente tributados, mesmo se oriundos em país diferente. Isso reduz a possibilidade de evasão fiscal e protege a base tributária dos países.

Plano de Ação 4: Limitação da erosão de base através de dedução de juros e outros pagamentos financeiros (Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments). Este plano possui como interesse impedir a implementação de regras que limitem o montante dos juros dedutíveis, garantindo que as deduções eventualmente realizadas reflitam a substância econômica das operações, evitando práticas abusivas de erosão da base tributária por meio de endividamento excessivo e outras manipulações financeiras.

Plano de Ação 5: Combate às práticas fiscais abusivas de forma mais efetiva, levando em conta a transparência e a substância (Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance). Este plano visa eliminar práticas fiscais



abusivas adotadas por alguns países para atrair atividades empresariais. O plano tem como foco a transparência e a substância econômica real das operações, garantindo que os benefícios fiscais sejam concedidos apenas quando houver atividade econômica substancial no país que oferece os benefícios. O plano de ação também promove a troca de informações sobre regimes fiscais preferenciais entre países.

Plano de Ação 6: Prevenção de concessão de benefícios de tratados em circunstâncias inadequadas (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances). Ele objetiva evitar que os tratados sejam usados para práticas abusivas de planejamento tributário, garantindo que os benefícios sejam concedidos apenas quando há uma substância econômica real e uma atividade empresarial genuína nas jurisdições envolvidas. A prevenção se pratica através da implementação de cláusulas antiabuso nos tratados fiscais dos países.

Plano de Ação 7: Prevenção da evasão artificial do status de estabelecimento permanente (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status). Através deste plano é que serão realizadas definições e o fortalecimento das regras que determinam o que constitui um estabelecimento permanente, garantindo que as atividades econômicas significativas sejam tributadas no país onde efetivamente são realizadas, reduzindo práticas abusivas de evasão fiscal pelas empresas.

Plano de Ação 8-10: Alinhamento dos resultados dos preços de transferência com a criação de valor (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation). Os 3 planos de ação aplicados conjuntamente possuem foco de garantir que os lucros decorrentes de ativos intangíveis sejam tributados onde a atividade econômica efetivamente ocorre, assegurando que os lucros atribuídos estejam alinhados com a gestão e assunção dos riscos econômicos, visando transações de maior risco e para tanto incluindo a prevenção de práticas abusivas de preços de transferências que desviem lucros.

Plano de Ação 11: Medição e monitoramento do BEPS (Measuring and Monitoring BEPS). O plano desenvolve métodos para avaliar a escala e o impacto da erosão da base tributária e do desvio de lucros (BEPS) em nível global. Em suma, visa desenvolver métodos para aferir e avaliar o BEPS, monitorar a eficácia das ações implementadas para combatê-lo e fornecer dados e análises para formular políticas fiscais mais eficazes. Isso inclui a coleta de



dados estatísticos e a análise dos efeitos das práticas do BEPS sobre as receitas fiscais dos países.

Plano de Ação 12: Regramentos de divulgação obrigatória (Mandatory Disclosure Rules). Este plano tem como escopo aumentar a transparência e fornecer às autoridades fiscais informações antecipadas sobre essas práticas, permitindo-lhes responder mais rapidamente e de forma mais eficaz às estratégias de evasão fiscal. Isso inclui a criação de um sistema de relatórios para identificar, monitorar e abordar arranjos tributários potencialmente abusivos. Em outras palavras, o plano tem como pretensão estabelecer requisitos de divulgação obrigatória de planejamento tributário agressivo.

Plano de Ação 13: Orientação sobre documentos de preços de transferência e declaração país a país (Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting). A ação objetiva da mesma forma que todas as demais ações BEPS, aumentar a transparência das operações das transnacionais. Isto é o plano estabelece um padrão para a documentação de preços de transferência e exige que as empresas forneçam um relatório aos países, detalhando a distribuição global de receitas, lucros, tributos pagos e outros indicadores econômicos relevantes. Isso permite que as autoridades fiscais avaliem melhor os riscos de preços de transferência e assegurem uma tributação justa.

Plano de Ação 14: Tornar os mecanismos de resolução de disputas mais efetivos (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective). Esta ação pretende melhorar a resolução de disputas fiscais internacionais, assegurando que os conflitos sobre tratados tributários sejam resolvidos de maneira eficiente, realizada através da implementação de processos de arbitragem obrigatória e a garantia de que as autoridades fiscais cooperem para resolver disputas, proporcionando maior segurança jurídica às empresas.

Plano de Ação 15: Desenvolvimento de um instrumento multilateral para modificar tratados fiscais bilaterais (Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties). Por fim, o último plano de ação tem como pretensão a criação de mecanismo que permita a implementação de forma mais célere e consistente das recomendações do BEPS em tratados fiscais bilaterais existentes. Esse instrumento multilateral facilita a atualização



simultânea de múltiplos tratados, evitando a necessidade de renegociações bilaterais individuais.

Diante disso, notório que o que objetivam os Planos de Ação BEPS, de forma geral, é nada mais que combater e prevenir erosão da base tributária e desvio de lucros por grandes empresas, aumentando a transparência através dos mecanismos de divulgação criados (relatórios), e como consequência facilitando a atualização simultânea dos tratados fiscais, o que também reflete em resoluções de disputas de forma mais eficaz e célere .

Todos os países membros poderão ter diferentes posições de política fiscal, entretanto, deverão seguir as regras de tributação de lucros controlados no exterior (Controlle Foreign Corporation Rules – Regras de CFC) , como a proibição de práticas abusivas (evasão fiscal), promover a integração de regramentos para preços de transferência, evitar a bitributação e estabelecer critérios para cobrança de custos administrativos, com observância das regras CFC.

Percebe-se frente a isso que todos os planos de ação buscam de forma ampla a prevenção da elisão e evasão fiscal, vez que as cláusulas se apresentam antielisivas, com o fito de prevenir a existência de legislações que não observem as orientações da OCDE e por conseguinte as regras do BEPS. Em outras palavras, os planos de ação visam trazer normas com maior transparência, coerência e substância, restringindo escopo subjetivo da norma, afastando e sanando desde o princípio qualquer aresta que possa refletir na evasão fiscal .

Paulo Ayres Barreto também afirma que apesar de “[...] o Projeto BEPS não tenha tratado do tema das cláusulas gerais antielisivas de direito interno, percebe-se a influência de sua perspectiva de endurecimento das regras antielisivas no processo de produção legislativa”.

Atualmente, 142 países fazem parte do projeto BEPS, o que evidencia a necessidade de uma cooperação internacional para enfrentar os desafios da evasão fiscal presente em nossos dias e garantir que as orientações da OCDE, regras do BEPS, bem como os sistemas tributários dos países e sejam respeitados e aplicados de forma justa e eficiente.

Adentrando a análise deste contexto no Brasil, válido destacar que a partir da Lei n. 12.973/2014 , que introduziu as regras de tributação em bases universais (Regras TBU), e impôs que lucros de controladas no exterior sofram tributação no país em que está estabelecida,



independente de sua distribuição fora dele é que passaram a ser observadas com maior rigidez as normas internas de planejamento tributário.

Além disso, também restou criada em 2015 a proposta de Declaração de Planejamento Tributária - DPLAT, posteriormente chamada de Declaração de Informações de Operações Relevantes – DIOR. Ocorre que, restou rejeitada pelo Congresso Nacional em razão do não cumprimento dos requisitos contidos no Projeto BEPS e por não haver clareza nas propostas de cláusulas antielisivas, o que sabemos necessita de olhar apurado e crítico para sua aplicabilidade.

As regras do TBU (Tributação em Bases Universais) sofrem críticas por alguns doutrinadores brasileiros . Contudo, importante referir em 2024 o Senado Federal brasileiro renovou, através de aprovação pelos senadores, permitindo a utilização de crédito presumido de 9% sobre o lucro do exterior para empresas controladoras brasileiras, o que reflete em maior competitividade para as empresas brasileiros de forma global, haja vista a redução da incidência e recolhimento tributário.

Apesar dos avanços, a lei brasileira ainda enfrenta desafios na implementação das recomendações da OCDE, e por conseguinte dos regramentos do BEPS, sobretudo no que tange a tributação dos lucros no local em que efetivamente a atividade empresarial é praticada.

Ainda, outro ponto desafiador na implementação do Projeto BEPS da OCDE está no impacto sobre os custos para implementação efetiva, bem como sobre a competitividade das empresas brasileiros no âmbito internacional. Portanto, cristalino que há um esforço significativo para alinhar a legislação brasileira às práticas internacionais recomendadas pela OCDE, mas sua eficácia depende de uma implementação cuidadosa e de ajustes contínuos para lidar com os desafios práticos e manter a competitividade das empresas brasileiras.

Assim, de forma conclusiva, o BEPS como plano desenvolvido pela OCDE visa neutralizar práticas tendentes a reduzir ou evitar incidências tributárias devidas, por meio de estratégias abusivas de planejamento tributário.



4.1. A Elisão Fiscal e a Evasão Fiscal: Soluções do BEPS

Frente a todas essas exposições, o cotejo analítico entre a relação do setor de óleo e gás marítimo com as disposições do BEPS, permite conferir que o planejamento tributário, sobretudo o de caráter internacional, realizado por empresas transnacionais é uma das razões, senão a maior razão para a criação do Projeto BEPS pela OCDE, haja vista o fenômeno da erosão da base tributária internacional, diretamente ligado a este fenômeno.

Como mencionado no tópico anterior, os países-membros da OCDE, percebendo a necessidade de tomar medidas para proteger suas bases tributárias e garantir a justiça fiscal, desenvolveram o BEPS, objetivando o alinhamento da tributação com a substância econômica e a criação de valor, aumentando a transparência e implementando regras mais rigorosas para combater a elisão e evasão fiscal.

Dentre as legislações brasileiras que tratam do assunto, importante referir as principais temos (i) o Código Tributário Nacional (CTN) – Lei n. 5.172/1966 , que no parágrafo primeiro, do artigo 116 permite a desconsideração de negócios jurídicos efetivados com a prática de simulação/dissimulação, suposta regra antielisiva, ainda não foi regulado; (ii) a Lei Complementar n. 104/2001 que introduziu as alterações no CTN, possibilitando a desconsideração de atos ou negócios jurídicos no caso de planejamento abusivo (art. 116, §único, CTN); (iii) a Lei n. 8.137/1990 , que trata sobre os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações e nos artigos 1º a 3º, de forma específica, dos crimes de sonegação fiscal e fraude fiscal, estabelecendo penas para práticas de evasão fiscais; (iv) a Lei n. 9.430/1996 que dispõe em seu artigo 44 penalidades para a omissão de receitas e outras infrações fiscais, tratando de forma indireta a evasão fiscal; (v) Lei n. 12.973/2014 , já citada no item anterior, que trata do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e nos artigos 67 a 69 referem sobre a elisão fiscal e da obrigatoriedade de ajustes fiscais para evitar planejamentos tributários abusivos; e ainda (vi) a Instrução Normativa RFB n. 2.161/2023 , que dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior.



Adentrando as diferenças da Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, de forma geral, os referidos negócios jurídicos são classificados como lícitos e ilícitos, respectivamente. Contudo, necessário aprofundamento sobre o planejamento tributário através dos ensinamentos de Marco Aurelio Grego, que “[...] não basta ser lícito, a licitude é a preliminar. Além de ser lícito precisam ser atendidos outros requisitos para a operação ser aceitável da perspectiva da produção dos efeitos perante o Fisco. O grande debate não é sobre legalidade ou ilegalidade, é sobre eficácia ou ineficácia”. Já para o autor Roque Carrazza, a elisão fiscal pode ser definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento.

Seguindo no entendimento quanto elisão fiscal, predica Sacha Calmon que existem três formas: a) induzida pela lei (investimento na SUDAN e na Sudene ou Repetro, v.g); b) garantida pela lei (opção pelo leasing ao invés da compra-e-venda); c) não proibida pela lei, quando negócios jurídicos alternativos alcançam o mesmo resultado, e somente um deles é tipificado como fato gerador de dado imposto, inexistindo proibição à liberdade contratual dos particulares. Em igual sentido, Paulo Ayres Barreto também refere em sua obra os ensinamentos de Brandão Machado sobre a expressão “elusão” referindo ser a palavra mais apropriada para traduzir a ideia de desvio, e nesse contexto é que alguns doutrinadores entendem e utilizam a elusão como sinônimo de elisão.

A evasão fiscal é conceituada como toda ação ou omissão que tem o condão de reduzir, retardar, ou elidir a incidência tributária e do conseqüente cumprimento da obrigação tributária. De outra banda, a evasão fiscal está voltada ao sentido da fuga, a fraude em um sentido genérico, ou seja, a um resultado ilícito. Sabemos, diante do anteriormente exposto, que o planejamento tributário internacional na Era Pós-BEPS enfrenta diversos desafios. Os Estados-membros precisam responder adequadamente ao comportamento das empresas transnacionais, embora dentro da estrita legalidade, ameaça a sustentabilidade fiscal e a justiça global, mas também devem respeitar os limites de seus ordenamentos jurídicos, especialmente os de natureza constitucional, e os direitos e garantias das empresas contribuintes. Portanto, encontrar uma solução equilibrada é uma tarefa difícil para as



autoridades fiscais dos países envolvidos, mas essencial para o cumprimento de seus sistemas tributários .

No que tange, as cláusulas antielisivas como instrumento para combater a evasão, válido destacar a Lei n. 9.430/96 acima destacada ocupa importante papel para prevenção das manipulações artificiais de resultados oriundos de operações internacionais . Os limites da elisão tributária internacional, aqui tratado no âmbito do Brasil, entende-se que devem ser enfrentados com base do direito positivo brasileiro, vez que o planejamento tributário classificado como abusivo ou agressivo em nosso ordenamento jurídico não necessariamente também será em outro sistema jurídico, haja vista que esta classificação dependerá de decisões políticas de cada país, em diferentes níveis de tolerância, a depender do planejamento realizado pela empresa intranacional .

Muito se fala sobre o conceito de abusivo e agressivo, e o propósito aqui não é adentrar a essa particularidade, posto que em linhas gerais, planejamento abusivo é aquele que excede aos limites dispostos e concedido em legislação tributária, já o planejamento agressivo se mostra mais subjetivo, diante da ausência de um conceito objetivo e transparente expresso nas normas jurídicas tributárias. Contudo, importante referir que esses conceitos vêm sendo utilizados em normas tributárias ou em decisões de tribunais e a relevância de diferenciar os conceitos está para estabelecer limites e fortalecer a legalidade e a segurança jurídica, trazendo a doutrina na contribuição da conformação de um sistema jurídico mais coeso e harmônico.

Além disso, também importante trazer à baila a classificação de ilícito apresentado no Código Tributário Nacional brasileiro, que refere sobre a simulação absoluta, sendo aquela em que há uma celebração de negócio jurídico entre partes, mas ausente a intenção destas, e a simulação relativa. conhecida como dissimulação, em que há negócios jurídicos em que as partes não possuem vontade e outro que as partes firmam a relação jurídica de forma efetiva .

Verifica-se, pois, que diante dos desafios enfrentados, atualmente vem sendo muito discutido em todos os países-membro da OCDE e do BEPS, para que os interesses dos países quanto aos limites do planejamento tributário internacional sejam alinhados, e para que a realidade ainda vivenciada hoje de evasão fiscal seja extirpada, e que planejamentos



tributários que visam vantagens fiscais sejam pensados e postos em prática respeitando os princípios basilares da legalidade, moralidade, transparência e segurança jurídica, que estão inseridos nas orientações da OCDE e regras do BEPS.

Forte nisso, identifica-se que no setor de óleo e gás se tem complexas operações transnacionais que frequentemente cruzam diversas jurisdições fiscais. A natureza geográfica dispersa dessas operações e a mobilidade dos recursos extraídos facilitam práticas como a alocação de lucros em jurisdições de baixa tributação e o uso de estruturas corporativas complexas para minimizar obrigações fiscais. Isso é particularmente significativo em plataformas marítimas, onde a definição de estabelecimento permanente pode ser manipulada para vantagem fiscal .

Por consequência, as ações propostas pelo BEPS visam abordar justamente essas lacunas. Por exemplo, o Plano de Ação 7 do BEPS foca na prevenção da evasão artificial do status de estabelecimento permanente. No setor de óleo e gás, isso é crítico porque muitas atividades poderiam tradicionalmente ocorrer sem criar um "estabelecimento permanente" devido à natureza temporária das plataformas e outras instalações offshore. Assim, redefinir o que constitui um estabelecimento permanente ajuda a garantir que atividades substanciais, como exploração e produção em plataformas marítimas, sejam adequadamente tributadas na jurisdição onde a atividade realmente ocorre .

Não obstante, o Plano de Ação 13 promove uma maior transparência com a obrigação de relatórios país por país, que exigem que empresas multinacionais do setor de óleo e gás declarem receita, lucro e impostos pagos em cada país em que operam. Isso impede que as empresas ocultem receitas em locais de baixa tributação, uma prática comum no passado para evitar a tributação nos locais de operação real.

Igualmente, os Planos de Ação 8-10 concentram-se em alinhar os resultados dos preços de transferência com a criação de valor. No setor de óleo e gás, onde recursos significativos e custos são transferidos entre fronteiras (por exemplo, tecnologia, know-how e maquinário), é essencial que os preços cobrados em transações intercompanhias reflitam a real participação econômica. Isso evita que as empresas reduzam artificialmente lucros através de preços de transferência que não correspondem à criação de valor real .



Finalmente, o Plano de Ação 5 aborda práticas fiscais nocivas mais eficazmente, considerando a transparência e a substância. No setor de óleo e gás, isso pode se traduzir em avaliar e impedir regimes fiscais preferenciais que não requerem atividade substancial real e que são usados apenas para atrair lucros sem a devida tributação .

Portanto, o cotejo do setor de óleo e gás marítimo com o tópico de Elisão e Evasão Fiscal, sob a lente do BEPS, destaca a necessidade de implementar e aderir às normas internacionais que promovem a justiça fiscal e reduzem as oportunidades de manipulação tributária. Ou seja, para os países como o Brasil, alinhar as práticas do setor de óleo e gás com as diretrizes do BEPS não só ajuda a assegurar que receitas fiscais sejam adequadamente coletadas, mas também promove uma competição leal e transparência no setor global.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Frente a todo o exposto, a presente investigação constata que a compreensão do Direito Tributário Internacional é imprescindível para fortalecer o combate à evasão fiscal, particularmente no setor de óleo e gás marítimo, posto que é um dos mais propensos a práticas de elisão e evasão fiscal devido à sua complexidade e abrangência global. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, por meio do projeto Base Erosion and Profit Shifting, emerge como um elemento central nessa batalha, propondo diretrizes que visam eliminar as lacunas e inconsistências que facilitam a evasão e a elisão fiscal internacional.

No contexto brasileiro, a aderência às recomendações do BEPS é fundamental para assegurar que os lucros gerados pelas atividades econômicas realizadas no território nacional sejam adequadamente tributados, mitigando assim as possibilidades de manipulação tributária através de transferência de lucros para jurisdições de baixa tributação. Essa interação sistêmica entre as normas internacionais da OCDE e o Direito Tributário brasileiro pode aprimorar significativamente a eficácia dos mecanismos de controle e fiscalização, contribuindo para uma maior justiça fiscal e redistribuição de receitas.

Além disso, o desenvolvimento de um sistema tributário mais coerente e transparente, em sintonia com as diretrizes internacionais, potencializa a habilidade do Brasil em atrair investimentos estrangeiros diretos, promovendo um ambiente de negócios mais estável e



previsível. Ao fortalecer a aplicação de medidas contra a evasão fiscal, o Brasil não só se alinha a práticas globais de transparência fiscal, como também demonstra comprometimento com a sustentabilidade financeira e social, essencial para o crescimento econômico a longo prazo.

Outrossim, a integração de uma visão sistêmica do Direito Tributário Internacional no Sistema Tributário Nacional brasileiro, guiada pelas iniciativas e diretrizes propostas pela OCDE, é vital para o combate eficaz à evasão fiscal, garantindo a adequada tributação das operações no setor de óleo e gás marítimo. Esta abordagem não apenas assegura a justiça e a equidade tributária, mas também fortalece a integridade e a eficiência do Sistema Tributário Nacional brasileiro no cenário global.

8 REFERÊNCIAS

ALCALDE, P. M. C. A regulação e o combate aos paraísos fiscais no plano internacional: análise à dificuldade de encontrar a necessária tutela multilateral e o papel da OMC. Working Papers do Boletim de Ciências Económicas, v. 30, 2020.

ALMEIDA, Aloisio Flávio Ferreira de; JÚNIOR, Ivo Tambasco Guimarães; SOUZA, Lucas Syrto Octavio de. O Projeto BEPS da OCDE/G20 e o Planejamento Tributário Agressivo. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília: CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2017.

ÁLVAREZ-MARTÍNEZ, María; BARRIOS, Salvador; D'ANDRIA, Diego; GESUALDO, Maria; NICODEME, Gaetan; PYCROFT, Jonathan. How large is the corporate tax base erosion and profit shifting? A general equilibrium approach. Economic Systems Research, v. 34, n. 2, p. 167-198, 2022.

ANDRÊS AUCEJO, Eva; MASBERNAT, Patricio. Constituciones y Sistemas Tributarios Comparados. Revista de Educación y Derecho, Education & Law Review, v. 27, n. 1, 2022.

ASCE M, Paul H. Wirsching. Fatigue Reliability for Offshore Structures. Journal of Structural Engineering, v. 110, n. 10, p. 2340-2356, 1984.



BAKER, Philip. A Tributação Internacional no Século XXI. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 19, n. 1, p. 41–51, 2005.

BARRENO, Mar; FERRERAS, Jorge; MAS, Jaime; MUSILEK, Antoinette; RANZ, Alfredo. El Proyecto Beps De La Ocde/G20: Resultados de 2014. Instituto de Estudios Fiscales, v. 155, n. 2, p. 7-43, 2015. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/hpe/crotri/y2015v155i2p4-43.html>. Acesso em: 15 mai. 2024.

BARRETO, Aline Fleury. Compliance Fiscal Internacional: Considerações acerca da repatriação de Fundos no Brasil e a (des)moralização do Sistema Arrecadatório Global. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 12, n. 2, p. 373-401, 2017.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). XIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: limites normativos. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BENITES, Lira Luiz Lazaro; POLO, Edison Fernandes. A Sustentabilidade como Ferramenta Estratégia Empresarial: Governança Corporativa e Aplicação do Triple Bottom Line na Masisa. *Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria*, v. 6, n. 1, p. 827-841, 2013.

BHAGWATI, Jagdish. In defense of globalization. New York: Oxford University Press, 2004.

BOYD, Michael; DEVERO, Anne; FRIAS, Jennifer; MEYER, Jeff; ROSS, Greg. A note on policies for the oil and gas sector. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, v. 46, n. 2, p. 237-248, 2010.

BRAGA, Carlos A. Primo. A adesão à OCDE: “Muito barulho por nada?”. *Revista Tempo do Mundo*, v. 1, n. 25, p. 93-108, 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, 10 de janeiro de



2001; 180o da Independência e 113o da República. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 30 mai. 2024.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; (...). Brasília, 13 de maio de 2014; 193º da Independência e 126º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 30 mai. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); altera as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 12.973, de 13 de maio de 2014, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e revoga dispositivos das Leis nºs 3.470, de 28 de novembro de 1958, 4.131, de 3 de setembro de 1962, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 12.766, de 27 de dezembro de 2012, e 14.286, de 29 de dezembro de 2021, e do Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979. Brasília, 14 de junho de 2023; 202o da Independência e 135o da República. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/114596.htm. Acesso em: 20 mai. 2024.

BRASIL. 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.

Brasília, 25 de outubro de 1966; 145º da Independência e 78º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 mai. 2024.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 27 de dezembro de 1990; 169º da Independência e 102º da República. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 30 mai. 2024.



BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, 27 de dezembro de 1996; 175º da Independência e 108º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 30 mai. 2024.

BRAVO, Nathalie. The Proposal for a Multilateral Tax Instrument for Updating Tax Treaties. In: LAND, Michael et al (Coords.). Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposals to Revise the OECD Model Convention. Vienna: Linde, 2016.

CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica. São Paulo: Elsevier, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARTNER, John A; FISKE, Richard; LEITER, Tara. The International Law of the Shipmaster. London: Informa Law from Routledge, 2009.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação e Antielisão: Coleção Tributação e Debate. v.3. Curitiba: Juruá Editora, 2002.

COSTA, Ricardo Cunha da; PIRES, Victor Hugo; LIMA, Guilherme Penin Santos de. Mercado de Embarcações de apoio marítimo às plataformas de petróleo: oportunidades e desafios. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado; MAGALHÃES, Tarcísio. Instrumentos de Segurança Tributária na Era Pós-BEPS (Instruments of Tax Certainty in the Post-BEPS Era). In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Novos Paradigmas da Tributação Internacional e a Covid-19. São Paulo: IBDT, 2020.

DHARMAPALA, Dhammika. Base Erosion and Profit Shifting: A Simple Conceptual Framework. University of Chicago Coase-Sandor Institute for Law & Economics Research, v. 1, n. 703, p. 1-17, 2014.

FALCÃO, Tatiana. Taxing Carbon Emissions from International Shipping. Intertax, v. 1, n. 47, 2019. Disponível em:



<https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.kluwer/intrtax0047&div=103&id=&page=>. Acesso em: 20 mai. 2024.

FRYNAS, Jędrzej George. Corporate social responsibility in the oil and gas sector. *The Journal of World Energy Law & Business*, v. 2, n. 3, p. 178–195, 2009.

GERWICK, Ben C. *Construction of Marine and Offshore Structures*. 2nd Ed. Cambridge University Press, 1999.

GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. Eficiência e Direito: Pecado ou Virtude; Uma incursão pela Análise Econômica do Direito. *Revista Jurídica – UNICURITIBA*, v. 1, n. 28, p. 77-122, 2012.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HEINE, Dirk; GADE, Susanne; DOMINIONI, Goran; ROMERA, Beatriz Martinez; PIETERS, Arne. A Regional Solution for a Transnational Problem? - A Mechanism to Unilaterally Tax Maritime Emissions While Satisfying Extraterritoriality, Tax Competition and Political Constraints. *Rotterdam Institute of Law and Economics (RILE) Working Paper Series*, v. 1, n. 2, p. 1-70, 2014.

INNAMORATO, Caterina. Expedient Amendments to Double Tax Treaties based on the OECD Model. *Kluwer Law International*, v. 63, n. 3, p. 114-124, 2008.

IOOTTY, Mariana; PINTO JR, Helder. Avaliando os Impactos Microeconômicos das Fusões e Aquisições nas Indústrias de Energia do Mundo: Uma análise para a década de 90. *Revista da Economia Política*, v. 25, n. 4, p. 439-453.

KASHUBSKY, Mikhail. Marine Pollution from the Offshore Oil and Gas Industry: Review of Major Conventions and Russian Law (Part I). *Maritime Studies*, v. 6, n. 151, p. 1-11, 2014.

KINGSTON, Kato Gogo; WOSU, Madubouchi. Complexities and Sustainability of Joint Development of Maritime Oil and Gas Resources: A Case Study of Nigeria and Sao Tome



and Principe Treaty. *The Journal of Property Law and Contemporary Issues*, v. 11, n. 1, 102-111, 2019.

KITAGAWA, Carlos Henrique. Nível de adesão de empresas latino-americanas aos princípios de governança corporativa recomendados pela OECD. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MANDARAKA-SHEPPARD, Aleka. *Modern Maritime Law: Jurisdiction and Risks*. 3ª Ed. Maritime and Transport Law Library, 2013.

MESSIAS, Adriano Luiz Batista. Preços de transferência no planejamento tributário internacional: Perspectiva sob a ótica da teoria das provas. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 9, n. 5, p. 36-70, 2021.

MITCHELL, Ronald B. Sources of Transparency: Information Systems in International Regimes. *The Encyclopedia of Political Thought*, v. 42, n. 1, p. 109-130, 1998.

NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta; DA SILVA, Suzana Tavares. *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

NUNES, André; HALIK, Aline Roberta; PRIETO, Marina de Freitas. A redução da evasão fiscal com a adoção do BEPS – Base Erosion and Profit Shifting. *Revista Espacios*, v. 38, n. 23, 2017.

OCDE, Organization for Economic Co-operation and Development. BEPS 2015 Final Reports. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>. Acesso em 29 mai. 2024.

OCDE, Organization for Economic Co-operation and Development. La OCDE presenta las normas modelo del Segundo Pilar para facilitar la aplicación interna del impuesto mínimo global del 15%. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/la-ocde-presenta-las-normas->



modelo-del-segundo-pilar-para-facilitar-la-aplicacion-interna-del-impuesto-minimo-global-del-15-por-ciento.htm. Acesso em 29 mai. 2024.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation. 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Acesso em: 22 mai. 2024.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. BEPS Actions. 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>. Acesso em: 20 mai. 2024.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. G20/OECD Principles of Corporate Governance. Paris, 2015. Disponível em: <https://www.complianceonline.com/downloads/OECD-Corporate-Governance-Principles.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2024.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. Guidelines for multinational enterprises. 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/investment/mne/>. Acesso em: 20 mai. 2024.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. International collaboration to end tax avoidance. 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 20 mai. 2024.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 20 mai. 2024.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. Program for International Student Assessment (PISA). Disponível em: <https://www.oecd.org/pisa/>. Acesso em: 20 mai. 2024.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines->



for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm/. Acesso em: 22 mai. 2024.

OLIVEIRA, Luciana Gualda e. Considerações sobre Elisão Fiscal decorrente da Arbitragem Tributária Internacional. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 2, n. 1, p. 174-222, 2007.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A Troca de Informações em Matéria Tributária: Práticas e Perspectivas brasileiras sobre o assunto. *Revista da PGFN*, v. 2, n. 1, p. 139-160, 2012, p. 144; FERREIRA, Helena Isabel Baptista. *A Troca de Informações em Matéria Fiscal*. Universidade de Lisboa, 2014.

PEREIRA, José Antônio Maciel; FERREIRA, Aílton da Silva; MACIEL, Mônica Pires Sant'Anna. Papel das embarcações de atividades de apoio marítimo na logística offshore. *Revista Femass*, v. 1, n. 1, p. 137-150, 2020.

PICCIOTTO, Sol. Informe sobre Erosion de La Base Tributaria y Deslocalización de Beneficios (BEPS): Implicancias para los Paises em via de Desarrollo. *Tax Justice*, 2014. Disponível em: <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2024.

PINTO JUNIOR, Helder Queiroz. *Fusões e Aquisições Cross-Border na indústria de óleo e gás: motivadores e tendências*. Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, 2011.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. BEPS 2.0: Breves considerações sobre a Abordagem Unificada proposta pela OCDE. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 146, n. 28, p. 205-224, 2021.

RFB, Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2161, de 28 de setembro de 2023. Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências. Publicado no DOU de 29/09/2023, seção 1, página 107. Disponível em:



<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=133782>. Acesso em: 20 mai. 2024.

RIAHI-BELKAOUI, A. Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, v. 1, n. 13, p. 135–143, 2004.

RIBEIRO, Gustavo Ferreira; CAIADO, José Guilherme Moreno. Por que uma análise econômica do direito internacional público? desafios e perspectivas do método no Brasil. *Revista de Direito Internacional*, v. 12, n. 2, p. 245-261, 2015.

ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, v. 16, n. 93, p. 167-197, 2018.

ROCHA, Sergio André. El Proyecto Beps de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional en Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 1, n. 35, p. 384–403, 2016.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os acordos de bitributação e os mecanismos de solução de conflitos: a ação 14 do Projeto BEPS e a necessidade de aprimoramento do procedimento amigável. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coord.). *Direito Tributário Internacional: homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os instrumentos financeiros híbridos à luz dos acordos de bitributação: implicações fiscais para além do Projeto BEPS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Las Limitaciones decorrentes de la tributación mundial de la renta y la adopción de la territorialidade. In: ADDY MAZZ, Pasquale Pistone (Org.). *Reflexiones en torno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*. Montevideo: FCU, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Princípio Arm's Length em um Panorama Internacional. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. 4ª Ed. São Paulo: Dialética, 2013.



- SILALAH, Pristanto. Analysis of the Effect of ICT, Tax and Corruption on Shadow Economy in G20 Countries. *Jurnal Ekonomi dan Kebijakan Pembangunan*, v. 11, n. 2.
- SILVA, Nathália Ayres Queiroz da. Critério Espacial do IRPJ: Universalidade na Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior por coligadas e controladas. *Revista Internacional da Academia Paulista de Direito – POLIFONIA*, n. 1, v. 2, p. 344-368, 2018.
- TAKANO, Caio Augusto. Erosão da Base Tributável e a Transferência de Resultados: o Caminho para o Multilateralismo e Novas Perspectivas à Soberania Fiscal. *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 1, nº 32, 2014, p. 63-82, 2021.
- TAVARES, Chamir Mané. O Projeto BEPS da OCDE: A Coerência do Direito Internacional Fiscal. *Nova School of Law – Dissertação de Mestrado*, 2020.
- TONANI, Fernando. MARRARA, Bruna. Tributação dos lucros de controladas no exterior - a abordagem da OCDE no âmbito do BEPS e das Regras Brasileiras de Tributação em Bases Universais - Uma análise Crítica à Lei n. 12.973/2014. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional no Brasil*. São Paulo: Editora Forense, 2015.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2ª Ed. Coimbra: Editora Almedina, 2014.
- ZAPATA, Eduardo Medina. The Impact of the OECD on Tax Treaties. In: STEFANER, Markus; ZUGER, Mario (Coord.). *Tax Treaty Policy and Development*. Vienna: Linde, 2005.
- ZHU, Jiejun. G20 institutional transition and global tax governance. *The Pacific Review*, v. 29, n. 3, p. 456-471, 2016.

