



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO – UNIDADE SANTA RITA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS**

MARCOS VINÍCIUS DA SILVA CHAGAS

**OS IMPACTOS DA EROÇÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS E
DA TRANSFERÊNCIA DE LUCROS NO ESTADO
MODERNO: UM DESAFIO AO ESTADO FISCAL**

SANTA RITA – PB

2025

MARCOS VINÍCIUS DA SILVA CHAGAS

**OS IMPACTOS DA EROÇÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS E
DA TRANSFERÊNCIA DE LUCROS NO ESTADO
MODERNO: UM DESAFIO AO ESTADO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Unidade Santa Rita, do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientadora: Prof. Dra. Ana Paula Basso

SANTA RITA – PB

2025

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

C433i Chagas, Marcos Vinícius da Silva.

Os impactos da erosão das bases tributárias e da transferência de lucros no estado moderno: um desafio ao estado fiscal / Marcos Vinícius da Silva Chagas. - Santa Rita, 2025.

53 f. : il.

Orientação: Ana Paula Basso.

TCC (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ-SANTA RITA.

1. Tributação. 2. Concorrência fiscal. 3. Soberania fiscal. 4. Profit shifting. I. Basso, Ana Paula. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA

CDU 34



ATA DE DEFESA PÚBLICA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Ao décimo quarto dia do mês de Abril do ano de dois mil e vinte e cinco, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “Os impactos da erosão das bases tributárias e da transferência de lucros no estado moderno: um desafio ao estado fiscal”, do(a) discente(a) **MARCOS VINÍCIUS DA SILVA CHAGAS**, sob orientação do(a) professor(a) Dra. Ana Paula Basso. Após apresentação oral pelo(a) discente e a arguição dos membros avaliadores, a Banca Examinadora se reuniu reservadamente e decidiu emitir parecer favorável à APROVAÇÃO, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, com base na média final de 10,0 (dez). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

Ana Paula Basso

Dra. Ana Paula Basso

Alex Taveira dos Santos

Me. Alex Taveira dos Santos

Ana Raquel Furtado de Lima e Silva

Esp. Ana Raquel Furtado de Lima e Silva

AGRADECIMENTOS

Apesar das múltiplas forças que, com imenso auxílio, levaram-me à conclusão desta graduação, não há outro caminho senão direcionar, primeiramente, meus agradecimentos aos meus pais; comigo desde o nascimento, foram a força motriz de tudo que tenho de orgulhar na minha vida. Meu pai, dono do maior coração de todo o mundo, mostrou-me o quanto se pode amar alguém, fazendo-me admirá-lo infinitamente. Nunca poupou esforços ou teve ressalvas em me trazer alegria e conforto, por isso todos os dias sonho em retribuí-lo, e esta graduação é o primeiro passo. Minha mãe, companheira absoluta e detentora da mais cativante das personalidades, foi um modelo de resiliência e força. Quando quaisquer problemas pareciam fatais e imbatíveis, sempre ela quem me mostrava o caminho, fazendo tudo parecer fácil. É uma enorme inspiração e, assim como foi em toda a minha existência, desde pequeno, a melhor companheira. Também devo agradecimentos à minha amada, Fernanda, luz dos meus dias, com quem hoje compartilho cada momento, e, ainda assim, parecem poucos. Mesmo diante de adversidades de todas as dimensões, nela eu via a doçura capaz de me acalmar e me fazer seguir em frente. Na minha trajetória merece atenção também a minha orientadora, a professora Ana Paula Basso, que, com todo o zelo e atenção possível, me guiou durante a reta final da graduação, enriquecendo por completo a minha passagem pela universidade. Por fim, agradeço a Deus por confluir no meu caminho todas as pessoas aqui mencionadas, me dar forças e olhar por mim incondicionalmente, mesmo quando não estive ciente.

RESUMO

Este trabalho analisa os impactos do BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) no Estado Moderno, considerando a fiscalidade e a soberania fiscal enquanto pilares da estrutura estatal. A pesquisa aborda a necessidade de receita e os limites territoriais das jurisdições enquanto quesitos indissociáveis da existência estatal moderna. Com isso, estudo busca mensurar a relação fenômeno da erosão das bases tributárias e da transferência de lucros enquanto um problema para o Estado Fiscal. A estrutura da monografia foi organizada de modo que cada capítulo corresponde a um objetivo específico. Inicialmente, aborda-se a formação e consolidação do Estado Moderno, destacando seu desenvolvimento histórico e os fundamentos da tributação como elemento essencial para sua manutenção. Em seguida, investiga-se o conceito de profit shifting, suas formas de manifestação e os desafios que impõe aos sistemas tributários nacionais, incluindo perda arrecadatória decorrente da sua prática. O estudo também examina certos desdobramentos, como a concorrência fiscal entre países, o papel dos paraísos fiscais e os impactos na arrecadação dos Estados. São analisadas as medidas propostas para mitigar a evasão fiscal, bem como os desafios de implementação dessas diretrizes no contexto da economia globalizada, com enfoque na iniciativa do Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), conduzida pela OCDE. Para alcançar seus objetivos, a pesquisa adota uma abordagem qualitativa e utiliza revisão bibliográfica como método principal. São exploradas obras de referência, legislações pertinentes e relatórios da OCDE, de organismos internacionais e pesquisas quantitativas sobre a dimensão do profit shifting. A análise crítica do material permite identificar os principais obstáculos enfrentados pelos Estados na regulação do fenômeno do profit shifting e avaliar a eficácia das medidas propostas. Os resultados demonstram que o profit shifting tem grandes impactos no Estado Moderno, porquanto influencia diretamente na receita das nações e implica na internalização do poder fiscal, afetando os modos de exercício da soberania fiscal dos países. Assim, esta pesquisa contribui para o debate sobre a relação entre tributação e soberania estatal no contexto da globalização, ressaltando a necessidade de atualização das políticas fiscais para garantir a sustentabilidade financeira dos Estados no longo prazo.

Palavras-chave: Tributação; concorrência fiscal; soberania fiscal; *profit shifting*.

ABSTRACT

This paper analyzes the impacts of BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) on the modern state, considering taxation and fiscal sovereignty as pillars of the state structure. The research addresses the need for revenue and the territorial limits of jurisdictions as inseparable aspects of modern state existence. With this, the study seeks to measure the relationship between the phenomenon of the erosion of tax bases and the transfer of profits as a problem for the Fiscal State. The structure of the monograph has been organized in such a way that each chapter corresponds to a specific objective. Initially, the formation and consolidation of the Modern State is addressed, highlighting its historical development and the foundations of taxation as an essential element for its maintenance. It then investigates the concept of profit shifting, its forms of manifestation and the challenges it imposes on national tax systems, including the loss of revenue resulting from its practice. The study also examines certain consequences, such as tax competition between countries, the role of tax havens and the impacts on state revenue. The measures proposed to mitigate tax evasion are analyzed, as well as the challenges of implementing these guidelines in the context of the globalized economy, with a focus on the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Project initiative, led by the OECD. In order to achieve its objectives, the research adopts a qualitative approach and uses mainly a bibliographical review. Reference works, relevant legislation and reports from the OECD, international organizations and quantitative research on the dimension of profit shifting are explored. A critical analysis of the material makes it possible to identify the main obstacles faced by states in regulating the phenomenon of profit shifting and to assess the effectiveness of the measures proposed. The results show that profit shifting has major impacts on the modern state, as it directly influences the revenue of nations and implies the internalization of fiscal power, affecting the ways in which countries exercise their fiscal sovereignty. Thus, this research contributes to the debate on the relationship between taxation and state sovereignty in the context of globalization, highlighting the need to update tax policies to ensure the long-term financial sustainability of states.

Keywords: Taxation; Tax competition; Fiscal Sovereignty; profit shifting

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Gráfico sobre perca de receita	39
Figura 2 - Tabela acerca da ação nº 15 do Projeto BEPS.....	42

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 ESTADO MODERNO: CARACTERÍSTICAS GERAIS E A QUESTÃO DA FISCALIDADE	14
2.1 O PROCESSO DE CENTRALIZAÇÃO DO PODER NAS MÃOS DO ESTADO .	14
2.2 O ESTADO MODERNO – DELIMITAÇÃO TEÓRICA	16
2.3 AS FORMAS DE MANIFESTAÇÃO DO ESTADO: SENTIDOS MATERIAL E FORMAL	18
2.3.1 O Estado em sentido material – manifestação patrimonial do poder público	19
2.4 A ATUAÇÃO PATRIMONIAL DO ESTADO E O PROCESSO POLÍTICO – O CONTEÚDO DAS NORMAS JURÍDICAS	21
2.4.1 A origem da necessidade de receita do Estado Moderno	22
2.4.2 O meio de obtenção de receita: Fiscalidade	24
2.5 O ESTADO MODERNO PÓS-GLOBALIZAÇÃO E A FISCALIDADE	26
3 A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS E A TRANSFERÊNCIA DE LUCROS .	30
3.1 OS MODOS DE OPERAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIA DE LUCROS	31
3.2 DESDOBRAMENTOS DO BEPS: CONCORRÊNCIA FISCAL, PARAÍSO FISCAL E IMPACTOS NAS RECEITAS NACIONAIS	35
3.3 AS MEDIDAS DE COMBATE AO BEPS: PROJETOS BEPS E BEPS 2.0	39
3.4 O BEPS E A INTERNACIONALIZAÇÃO DO PODER FISCAL	44
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
REFERÊNCIAS	49

1. INTRODUÇÃO

Historicamente, as organizações políticas se estruturaram de formas distintas. Igualmente, a maneira delas organizações influenciarem no domínio econômico também mudou substancialmente através do tempo.

Na esteira dessas mudanças, o modelo de organização política medieval tinha suas fontes de poder bastantes difundidas, pois a autoridade emanava tanto dos reis, quanto do clero e dos senhores feudais, ainda que efetivamente maior neste último. (FRANCA FILHO).

Apesar da complexidade da conjuntura política na Idade Média, este quadro em particular é relevante para entender as mudanças que deram azo a algumas das mais pertinentes características do Estado Moderno, em específico a ideia de soberania.

Sendo assim, após o fortalecimento do comércio da Europa e conseqüente crescimento da burguesia, foi fomentada por este grupo a centralização do poder nas mãos do monarca, a fim de uniformizar as regras econômicas em dado território. (FRANCA FILHO).

A partir daí se origina, sob fundamento de autoridade do rei, uma estrutura centralizada, de onde emanam normas válidas a todos que a ele se submetem. Esta estrutura, depois da oficialização da Paz de Vestefália, passa a ser conhecida enquanto soberana dentro do seu próprio território, e, portanto, superior aos respectivos cidadãos, e também externamente, em paridade às outras organizações políticas. (RANIERI, 2023)

Kelsen (2000) entende que esta noção, de autoridade política soberana em determinado território nacional, constitui a base estrutural do que será conhecido enquanto Estado Moderno, uma vez que compõe os aparatos formais de manifestação do Estado. Neste sentido, esta autoridade estatal se personifica na forma de uma ordem jurídica, se resumindo ao direito nacional, isto é, o Estado consiste numa estrutura formal que se manifesta por meio das normas jurídicas.

O conteúdo destas normas, por sua vez, pertence ao processo político responsável pela sua formação. Deste modo, enquanto a natureza do Estado é formal, o modo prático da sua atuação depende da esfera política, sendo constituído pelos eventos sociais e demais formas de pressão popular.

As revoluções burguesas configuram um dos mais marcantes eventos dessa natureza na modernidade, pois firmaram, por meio da atuação popular, aspirações políticas no ordenamento jurídico, de forma paradigmática e duradoura, influenciando a maioria dos Estados do ocidente, inclusive o Brasil.

Bonavides (2007) mostra que o resultado destas revoluções trouxe, a princípio, o fortalecimento dos direitos individuais de primeira geração – que cristalizam as liberdades individuais, como a liberdade econômica e de propriedade –, enquanto Pereira (2019) ressalta também a redução do aparato estatal como interveniente da economia, com o intuito de deixar os particulares como protagonistas da função econômica.

A proeminência dos direitos fundamentais de primeira geração ocasionou diversas desigualdades sociais e dificuldades materiais dos cidadãos, como a falta de condições básicas de existência. Coube ao Estado a necessidade de equiparação desta problemática, o que deu abertura à criação dos direitos fundamentais de segunda geração, responsáveis por criar obrigações eminentemente positivas ao poder público, que passou a ser prestador efetivo de serviços públicos (DI PIETRO, 2017). Notadamente, tais atividades demandam considerável receita pública, razão pela qual um dos elementos da postura do Estado Moderno que aqui se pretende fixar é a alta necessidade de receita decorrente das atividades prestacionais do Estado.

Por outro lado, a supramencionada redução da intervenção estatal da economia fez com que as formas de financiamento público não mais se dessem por meio da exploração do próprio patrimônio, mas sim mediante os impostos, instaurando o modelo chamado de Estado Fiscal. Estas duas características do Estado Moderno são fundamentais e interrelacionadas, inclusive Casalta Nabais (2018) afirma que falar em Estado Fiscal é falar em Estado Social, e vice-versa.

Em suma, o aparato estatal foi amplamente manejado politicamente de forma a se valer da sua autoridade para buscar melhores condições materiais de existência aos cidadãos, e o fez por meio dos impostos. Isto significa que todos os cidadãos e eventos sob jurisdição de determinado Estado se sujeitam à soberania interna dos Estados, utilizada fundamento da instituição e cobrança de tributos para o financiamento das políticas públicas. (NABAIS, 2018).

Portanto, tendo em vista a pertinência da arrecadação e das despesas públicas no funcionamento do Estado Moderno, torna-se evidente o desafio que quaisquer riscos à receita pública nacional detém o condão de constituir.

Dessa forma, com o desenvolvimento do processo de globalização, a capacidade de os Estados utilizarem da sua esfera de poder para instituir impostos e custear suas atividades foi posta em xeque. As fronteiras que limitam o horizonte de atividade do Estado tornaram-se cada vez menos relevantes, ao passo que a digitalização da economia, e o aumento na mobilidade de ativos e pessoas, dentre outros efeitos globalizantes, facilitaram aos agentes econômicos as manobras capazes de evitar o pagamento de impostos, tanto de forma lícita quanto ilícita. É em meio a este quadro que são possibilitadas a erosão das bases tributárias e a transferência de lucros (BEPS), fenômenos responsáveis por reduzir os eventos tributáveis por cada Estado. (PEREIRA, 2019).

Precisamente, o BEPS consiste na diminuição dos bens tributáveis presentes em determinado Estado em razão da transferência de resultados. Valendo-se das características da globalização citadas acima, as empresas multinacionais utilizam diversos artifícios fiscais para enviar seus lucros a jurisdições de menor carga tributária, prejudicando a arrecadação do país onde a renda corporativa seria inicialmente tributada.

Como esta prática explora diretamente as diferenças nas cargas tributárias empresariais entre as nações, a falta de uniformização nas alíquotas e sistemas tributários favorece a sua ocorrência, e, com isso, é levantada a urgência de medidas internacionais e de aplicação abrangente.

Questiona-se, assim, importantes preceitos do Estado Moderno, não só no que toca à efetividade da sua política fiscal e autofinanciamento, como também a constante necessidade da sua atuação externa, situação que põe em dúvida o ideal de soberania.

Diante deste quadro, se desenha o problema que guiará a presente pesquisa: quais os impactos da erosão das bases tributárias e da transferência de resultados no Estado Moderno?

O método adotado para desenvolvimento do Trabalho foi o hipotético-dedutivo, posto que se busca, a partir do supramencionado problema, propor uma hipótese enquanto solução e testá-la no decorrer da pesquisa.

A hipótese que se pretende pôr à prova, em resposta ao problema, é que: por ter a fiscalidade como um dos seus pilares, o Estado moderno encontra dificuldades na erosão das bases tributárias e na transferência de resultados, vez que estas estimulam a concorrência fiscal, prejudicando a arrecadação, e por isso levam à

necessidade de fortalecimento da internacionalização do poder fiscal e consequente relativização da soberania fiscal.

Deste modo, o objetivo principal deste Trabalho de Conclusão de Curso é investigar como a erosão das bases tributárias e a transferências de lucros afetam o Estado Moderno. Já quanto aos objetivos específicos, pretende-se: analisar a estrutura do Estado Moderno, com enfoque na questão da fiscalidade; examinar o fenômeno da erosão das bases tributárias e da transferência de resultados, perquirindo os caminhos e propostas jurídicas decorrentes do cenário.

A organização da pesquisa pretende dedicar um capítulo a cada um dos objetivos específicos, para, ao final, demonstrar as conclusões.

O primeiro consiste em delimitar uma perspectiva acerca do Estado Moderno, abordando suas características essenciais que possam ser afetadas pelo fenômeno da erosão das bases tributárias e da transferência de resultados. Vale salientar que, por obviedade, não se pretende abordar o tema de forma exaustiva, em razão da complexidade da questão da teoria do estado, que alcança diversas discussões e problemáticas. Na verdade, busca-se adotar linhas de pensamento a partir de determinadas posições teóricas, sem necessariamente debater acerca da natureza do Estado ou da sua possível dissolução futura. Já o segundo busca descrever a erosão das bases tributárias e a transferência de lucros, estabelecendo suas características principais e efeitos na receita dos estados. Será buscado também explorar precisamente as formas jurídicas apresentadas como soluções ou mecanismos de tratar da problemática, como é o caso do Plano BEPS e o Plano BEPS 2.0, ambos da OCDE.

Mais além, ainda quanto aos objetivos, o tipo empregado na pesquisa foi a pesquisa descritiva, uma vez que busca expor as características do Estado Moderno – a partir da fiscalidade enquanto recorte objetivo –, da erosão das bases tributárias e da transferência de resultados, para, posteriormente, estabelecer a relação entre ambos e as formas jurídicas internacionais.

A abordagem utilizada foi a qualitativa, uma vez que o trato das informações e dos dados utilizados não foi feito sob ótica numérica, mas sim valorativa. Assim, foram analisados dados acerca da origem e características do Estado Moderno, bem como da sua faceta tributária, e também acerca do impacto numérico da erosão das bases tributárias e da transferência de resultados na arrecadação dos estados. Ressalta-se que, ainda que sejam mencionados dados numéricos sobre perda de

receita decorrente destes fenômenos, o intuito deles na presente pesquisa é demonstrar e exemplificar as construções descritivas levantadas, e não servir como resultado da pesquisa. Ainda, foram utilizadas informações concretas acerca de tratados internacionais unilaterais e multilaterais firmados visando o combate à transferência de resultados.

Quanto ao procedimento, a pesquisa foi elaborada sob enfoque integralmente bibliográfico, com embasamento nos conhecimentos já presentes na comunidade científica, em documentos, legislação e outros documentos e produções literárias, buscando articulá-las de forma a atingir o propósito da pesquisa.

2. ESTADO MODERNO: CARACTERÍSTICAS GERAIS E A QUESTÃO DA FISCALIDADE

Para mensurar os impactos da erosão das bases tributárias e da transferência de lucros no Estado Moderno, é necessário, em um primeiro momento, delinear importantes características históricas, políticas e jurídicas da ideia de Estado Moderno, para que posteriormente, quando estabelecido o funcionamento do BEPS, conectar os conceitos e assim medir os efeitos deste naquele. Sendo assim, neste capítulo há de se estabelecer linhas gerais sobre a ideia de Estado, e o primeiro dos aspectos que se pretende abordar é a feição centralizada do poder estatal.

2.1 O PROCESSO DE CENTRALIZAÇÃO DO PODER NAS MÃOS DO ESTADO

Durante a Idade Média, o poder tanto dos reinos quanto da Igreja era enfraquecido, em razão da descentralização do poder inerente ao feudalismo, modelo no qual os senhores feudais detinham tamanho controle de fato sobre a população circunscrita nos seus feudos que o poderio do clero e dos reinados era majoritariamente formal. Esta conjuntura levou a Idade Média a ser caracterizada enquanto atomizada e difusa, tendo como mais relevantes núcleos de poder os feudos, em detrimento dos reis ou do clero. (FRANCA FILHO, 2006)

Tal cenário foi particularmente problemático à classe da burguesia, que, no exercício da sua atividade profissional – comercialização, majoritariamente itinerante –, encontrava na existência de distintos microrregramentos grande empecilho, sobretudo em razão das diferentes moedas, taxas e imposições econômicas vigentes nos diferentes feudos. (FRANCA FILHO, 2006). Evidentemente, portanto, interessava à burguesia a centralização do poder na mão do monarca, a fim de uniformizar as regras às quais se submetia.

Posteriormente, iniciou-se um movimento de satisfação deste interesse, possibilitado pelo fortalecimento da burguesia alavancado pelo desenvolvimento do comércio na Europa Ocidental. A classe burguesa financiou e corroborou com a monarquia a fim de promover a centralização do poder nas mãos desta, e esse processo trouxe consigo a promoção da ideia de nação, de uma “[...] solidariedade psicológica concretizada na identificação dos homens do reino pela semelhança do idioma, de hábitos, de tradições e de um passado histórico comum (sobretudo na luta

contra os senhores feudais)” (FRANCA FILHO, 2006, p.2). Neste contexto ainda não vigorava o aspecto territorial, sendo a “nação” definida primordialmente com base nos elementos acima mencionados.

Com a Paz de Vestefália, datada de 1648, é que se tornou possível atribuir o elemento territorial ao âmbito de domínio do monarca. O marco foi o fruto de diversos tratados envolvendo diferentes unidades políticas relacionadas à Guerra dos Trinta Anos, e teve como objetos a delimitação de território a cada um dos Estados e reconhecimento recíproco da condição de autonomia e independência dentro destes limites (RANIERI, 2023).

Considera-se, portanto, a Paz de Vestefália como oficialização da ideia de soberania, porquanto firmou os estados como sujeitos dotados de igualdade e independentes entre si, do ponto de vista extraterritorial (soberania externa), e superiores aos seus membros, dentro do próprio território (soberania interna). (PEREIRA, 2019)

Estes sentidos de independência e supremacia, concentrados no conceito de soberania, passam a ser elementos imprescindíveis da figura estatal, vez que possibilitam, ao mesmo tempo, um fundamento de autoridade aos governos centralizados e um pressuposto que viabilize a negociação entre estes diferentes núcleos de poder. (PEREIRA, 2019).

E a conjuntura que se forma, partindo da atomização medieval à centralização em unidades de poder nacionais e dotadas de soberania, mais tarde será considerada elemento central das características da Idade Moderna, em conjunto com a secularização da política (MIRANDA, 2019).

É importante ressaltar que, até este momento, inexistia, propriamente, o conceito de “Estado”. A figura do monarca, todo o aparato burocrático que o acompanha, o povo a ele submetido ou o território sob seu comando, não gozava ainda de tal denominação. Havia uma pluralidade semântica da palavra “estado”, vinculada ao latim “status”, e, ao mesmo tempo, a ideia de unidade política submetida a uma verticalização do poder, tal qual os reinados, usualmente era chamada simplesmente de “política”, “principado”, “domínio”, “governo” dentre outras denominações, a depender da parte da Europa. (VESTING, 2022).

A consolidação da terminologia foi firmada apenas com o desenvolvimento do direito público europeu e a criação dos Estados Unidos da América, em 1776, passando o vocábulo “estado” a ser adequado para se referir às “sociedades políticas

juridicamente organizadas em base territorial, dotadas de soberania e governo, de acordo com os elementos, postulados e estruturas do Estado moderno europeu”. (RANIERI, 2023, p.20).

As supracitadas sociedades correspondem às unidades de poder dotadas das características políticas constituídas a partir dos processos de centralização e nacionalização movidos pela burguesia e oficializados pela Paz de Vestefália, abrangendo desde o Século XVI até a atualidade (RANIERI, 2023).

Este percurso de centralização de poder em dado território é pertinente em razão de que a autoridade a partir daí constituída posteriormente se revelará enquanto fundamento tanto da produção de normas jurídicas em geral como também do poder de tributar, como será adiante abordado.

De todo modo, estabelecida a noção de um poder centralizado e balizado pelos ideais de soberania interna e externa, torna-se necessário entender a natureza deste poder e o seu funcionamento.

2.2 O ESTADO MODERNO – DELIMITAÇÃO TEÓRICA

Neste sentido, no decorrer do século XIX, o Estado, partindo-se da semântica formada, passou a ser objeto de produção científica, com o desenvolvimento da Teoria Geral do Estado.

A visão tradicional a partir de então construída entendeu o Estado como fenômeno social concreto. Cada ordem nacional era uma unidade de poder dotada das já mencionadas características políticas, enquanto a norma jurídica, por sua vez, emanava destes núcleos enquanto manifestação do poder dos Estados (Kelsen, 2000).

Outras visões de igual relevância entendiam o Direito como antecedente ao Estado, asseverando que este derivava daquele, principalmente em razão de que as normas jurídicas e constitucionais limitam o exercício do poder estatal.

Tais perspectivas, portanto, decorriam de uma dualidade entre Estado e Direito – uma relação de codependência, onde, necessariamente, um condiciona o outro, e por isso são, logicamente, diferentes.

Porém, Kelsen (2000) ensina que a aceção de Estado de maneira separada ao Direito nacional, entendendo-os como dois objetos distintos, carece de precisão objetiva. O entendimento tradicional, sob o qual o Estado se perfaz enquanto uma

comunidade de pessoas e, por outro lado, sobre – ou “sob”, a depender da perspectiva adotada acerca da precedência Estado-Direito – tal comunidade vige determinado ordenamento jurídico, leva à indeterminação acerca do que seria o dito Estado, dada a inexistência de características não-jurídicas aptas a delinear tal “comunidade” de pessoas (Kelsen, 2000).

O elemento que diferencia o Estado de qualquer outro grupo de sujeitos é a submissão a uma ordem jurídica nacional. As características comunitárias relativas à formação do ideal de nação (como o idioma, os costumes, bandeira e identificação do monarca à que se submetem) não logram suficiência para determinar o que seria o Estado, visto que outros laços de identificação recíproca e senso de grupo são igualmente capazes de unir indivíduos exatamente do mesmo modo.

Como forma de ilustração, Kelsen (2000), acertadamente, traz o seguinte exemplo:

Pensemos no caso em que indivíduos da mesma nacionalidade, raça ou religião se encontram divididos em dois Estados limítrofes cuja população carece de homogeneidade. Ser membro da mesma comunidade linguística, da mesma religião, classe ou profissão muitas vezes cria vínculos mais íntimos do que a cidadania comum.

[...]

A afirmação de que a interação entre indivíduos pertencentes a um mesmo Estado é mais intensa do que a interação entre indivíduos pertencentes a Estados diferentes é uma ficção cuja tendência política é patente. (KELSEN, 2000, p. 265)

Também peca a percepção de que o Estado configura uma confluência de interesses, compondo um “interesse comum” ou “interesse coletivo” e, de tal interesse decorre o Direito. Ocorre que, na verdade, ser um sujeito que integra o povo de um Estado prescinde de qualquer grau de interesse em comum com os demais habitantes; é possível ser habitante de um Estado e não ter nenhum interesse em comum com os outros, e por isso a ideia de um “interesse coletivo” se pauta na construção meramente ideológica de um ideal comum à população de determinado Estado. Assim, torna-se impossível caracterizar e definir Estado com base no interesse comum, por ser um fator integralmente ideológico. (KELSEN, 2000).

Importa esclarecer que não é impossível a existência de um interesse comum entre os cidadãos de determinado Estado, apenas é irrelevante tal existência para que se considere criado e vigente um Estado. Inclusive, o “interesse público” pode ser utilizado e estatuído juridicamente, como ocorre no direito administrativo brasileiro, porém tal questão não é determinante ou sequer necessária para que haja uma

organização estatal, mas apenas uma consequência do processo político, um ato de vontade emanado pela autoridade política produtora do direito.

A única característica que define o Estado é justamente a capacidade de coerção legitimada juridicamente dentro do seu respectivo território e com reconhecimento internacional. A possibilidade de compelir os jurisdicionados à obediência dos atos de vontade estatais constitui-se enquanto poder, e tal poder se distingue de outros poderes somente em razão de que é exercido através das normas juridicamente válidas perante o respectivo ordenamento, que é reconhecido internacionalmente. Em outras palavras: o Estado apenas existe e se caracteriza enquanto Direito nacional. (KELSEN, 1998)

2.3 AS FORMAS DE MANIFESTAÇÃO DO ESTADO: SENTIDOS MATERIAL E FORMAL

Neste sentido, a identificação e determinação do que é o Estado consiste na atribuição de determinados atos de poder à ordem jurídica. É o que Kelsen (2000) apresenta como “problema da imputação do Estado”. Ou seja, quando diante de qualquer comando, deve-se questionar se essa ordem é atribuível ao ordenamento jurídico nacional. Em caso positivo, está-se diante de um ato estatal. (Kelsen, 2000). E para saber se tal ordem é atribuível à ordem jurídica, é necessário identificar se foi emanada por algum sujeito na qualidade de agente estatal.

Logo, o Estado pode assumir tanto a roupagem de uma ordem jurídica em sua completude, englobando os jurisdicionados, quanto o papel de uma pessoa jurídica, sujeito de onde emanam os atos de vontade qualificados como estatais ou jurídicos. Tal dicotomia é apresentada por Kelsen (2000) e esclarecida no sentido de que o Estado pode ser conhecido, respectivamente, em seu sentido formal ou em seu sentido material. Do mesmo modo, Ranieri (2023) leciona que o Estado pode ser entendido como “forma específica de uma sociedade política” – semelhante ao conceito formal de Estado, – ou como “pessoa jurídica” – semelhante ao conceito material de Estado.

O que se depreende da dicotomia é que existe uma organização jurídica – um conjunto de indivíduos regidos por normas comuns, válidas em determinado território e por determinado espaço temporal – chamada de Estado. Ao mesmo tempo, existe

um ente, um sujeito, cuja manifestação de vontade existe e atua no plano das normas jurídicas, também chamado de Estado.

Kelsen (2000) assevera que este segundo conceito de Estado (material) consiste em um conceito parcial, delimitando um objeto submetido ao conceito total de Estado (formal). Portanto, a existência formal do Estado engloba tanto o indivíduo particular quanto a coisa pública, sendo esta última o governo ou a nação, enquanto a existência material do Estado tem como pressuposto a distinção entre o público e o privado, estando o Estado (coisa pública) na qualidade de sujeito tal qual os cidadãos, apenas com determinadas prerrogativas específicas reguladas juridicamente.

O Estado em seu sentido formal configura o montante de todo o processo político daquela organização jurídica. Já em seu sentido material, significa a forma prática de existência do ente estatal.

2.3.1 O Estado em sentido material – manifestação patrimonial do poder público

Por herança do contratualismo hobbesiano, o Estado pôde ser interpretado como pessoa artificial, tal qual o Leviatã em Hobbes. Deste ideal germinou e se desenvolveu a teoria da personalidade jurídica do Estado, característica da modernidade, segundo a qual o ente estatal é titular de direitos e de obrigações, de forma análoga ao próprio indivíduo (RANIERI, 2023). O ente estatal, portanto, constitui um sujeito, uma entidade político-administrativa dotada de características próprias, à qual se imputam os atos estatais.

Esta virada significa uma mudança na fundamentação do poder político, que antes era justificado com base na autoridade pessoal do monarca ou governante, e agora converte-se em um desdobramento da soberania estatal, atribuindo impessoalidade à força do Estado, que passa a independe de justificativa metafísica, e, cientificamente, a possibilitar a sua dissociação da figura do governante. (LIZIERO, 2019).

Sendo assim, a artificialidade do Estado proporciona a criação de um foco imputativo impessoal, sob o qual as ações de indivíduos investidos da qualidade de agentes estatais assumem, ao mesmo tempo, não só a posição de ato individual, sujeito à imputação pessoal do agente, como também a superposição de ato do Estado, de “personificação da ordem jurídica”, passível de imputação à pessoa jurídica estatal. (KELSEN, 2000).

Este “foco imputativo” comporta dentro de si um aparato burocrático, a máquina pública por meio da qual o Estado é dotado da capacidade de realizar atos jurídicos em paralelo ao particular, como firmar contratos e adquirir bens. (KELSEN, 2000). Igualmente, a máquina pública materializa a capacidade patrimonial estatal: se antes o patrimônio do poder político se confundia, necessariamente, com o patrimônio dos governantes, posto que a fundamentação do poder político era pessoal, agora, diante de certo grau de impessoalidade, o patrimônio estatal existe sob titularidade da máquina pública.

A referida máquina pública corresponde ao conceito material de Estado designado por Kelsen, significando a existência patrimonial e funcional de determinado Estado, que goza das prerrogativas decorrentes da autoridade estatal, como por exemplo a capacidade de instituir impostos e taxas para constituir patrimônio. (KELSEN, 2000)

O montante do processo político resulta na criação das normas jurídicas, que, abarcando também os destinatários, compõem o Estado formal, enquanto a operação prática do Estado para a consecução dos respectivos objetivos instituídos juridicamente perfaz o Estado material. Por exemplo: a criação do direito à saúde ou educação e a cristalização de tais direitos na Constituição, incluindo o processo legislativo concernente, diz respeito à atuação do Estado em seu sentido formal, enquanto a manutenção de determinados hospitais ou instituições de ensino públicos corresponde ao Estado material, sendo possível imputar ao Estado sua conduta. (KELSEN, 2000)

A pessoa jurídica estatal moderna, portanto, consiste num amontoado de prerrogativas e atribuições cuja direção é encabeçada, a princípio, por determinados indivíduos escolhidos politicamente e cuja atuação se efetiva por meio da força jurídico-normativa; quanto à manifestação patrimonial, o Estado atua mediante a máquina pública.

Firmados estes pontos, compreende-se que a natureza do Estado é essencialmente uma ordem jurídica, e sua atuação se dá pela criação e edição das normas jurídicas, incluindo sua atuação patrimonial. Assim, torna-se necessário abordar como o poder estatal se manifesta efetivamente, isto é, quais os eixos do conteúdo da ordem jurídica produzido pelo processo político, e como este conteúdo influencia na postura patrimonial do Estado, principalmente no trato das necessidades financeiras dele decorrentes.

2.4 A ATUAÇÃO PATRIMONIAL DO ESTADO E O PROCESSO POLÍTICO – O CONTEÚDO DAS NORMAS JURÍDICAS

Como visto, do ponto de vista ontológico, o Estado, segundo Kelsen (1998) independe dos modos de sua atuação política concreta, desde que exista o sistema jurídico. O conteúdo das normas, portanto, não influencia no status de norma jurídica, da mesma forma que os valores e princípios estabelecidos politicamente pelo Estado não o (des)caracterizam da qualidade de Estado.

Todavia, apesar de não influenciar no que é um Estado, o conteúdo das normas possui relevância na noção de Estado moderno, posto que orientam qual o rumo tomado pelo aparato estatal.

Os processos legislativo e de governo significam, neste sentido, uma manifestação estatal, cristalizando na ordem jurídica atos de vontade dos agentes políticos, enquanto a atuação patrimonial do Estado, personificada no estado em sentido material, viabiliza economicamente as previsões inscritas nas normas jurídicas por meio do processo político. (KELSEN, 2000).

Por isso, os eventos de natureza política não só dirigem a ordem jurídica, por meio do direcionamento e determinação do conteúdo das normas jurídicas, como também dirigem a atuação e gestão patrimonial do Estado.

Assim, o modo e a possibilidade de os atuantes políticos representarem o povo do Estado conectam a realidade social à ordem normativa, bem como modulam os efeitos daquela incidentes sobre esta. Por conseguinte, processo político configura certo liame entre os eventos e aspirações sociais de determinado Estado e a ordem jurídica, ao passo que a postura patrimonial do Estado se coaduna com os valores políticos oriundos dos eventos sociais.

É o que se verifica ao analisar que a insatisfação da burguesia durante a formação do Estado Moderno, pelas razões já aduzidas na primeira subseção desta pesquisa, promove, na França, a Revolução Francesa, e assim estatui normas jurídicas como a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que imprime no ordenamento a proteção aos direitos civis e políticos que reclamavam os então revolucionários. (BONAVIDES, 2007)

Durante o supracitado período, de influências liberal e burguesa na Europa, os direitos reclamados – posteriormente reconhecidos como direitos fundamentais de

primeira geração ou dimensão – foram majoritariamente negativos, limitadores da atuação do Estado e protetores das liberdades individuais e econômicas. (SILVA, 2005).

Tal quadro influenciava diretamente na orientação patrimonial do Poder Público, tanto é que Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2017) assevera que durante este primeiro momento a postura da administração pública era norteada pela doutrina da vinculação negativa, segundo a qual era permitido à Administração (conceito semelhante ao conceito material de Estado) agir de forma livre, desde que não esbarrando nas proibições legais e direitos dos cidadãos. Ou seja, por não se exigirem legalmente prestações administrativas do Estado, podia ele agir conforme discricionariedade do Poder Executivo.

Seguindo a mesma linha, Casalta Nabais (2018) ensina que, neste período, a despesa pública era aprovada dentro dos limites de arrecadação dos impostos. O Estado, ao aprovar a lei dos impostos, aprovava também a despesa pública, submetendo-a a um limite moderado, moldado a partir da arrecadação. Assim, as despesas não eram eminentemente funcionais, voltadas à realização de um objetivo social, mas sim meramente a gestão do que já seria arrecadado, denotando baixa carga fiscal e clara subordinação da atuação arrecadatória às aspirações liberais de estado mínimo.

Mais além, a partir da influência de movimentos sociais subsequentes no conteúdo das normas jurídicas, e, por consequência, na postura estatal, é possível concluir por outras relevantes questões acerca do Estado Moderno: a necessidade de receita e os seus meios de consecução.

Tanto a mencionada necessidade de receita quanto os respectivos meios para atendê-la merecem destaque na presente pesquisa, por constituírem a fundação de elementos do comportamento do Estado Moderno.

Primeiramente, na próxima subseção, será explorada a demanda por recursos financeiros, para, posteriormente, serem abordados os meios utilizados para sua satisfação.

2.4.1 A origem da necessidade de receita do Estado Moderno

Apesar de não serem relevantes na caracterização do que é um Estado, eventos de ordem política e social são pertinentes na postura estatal por preencherem

o “vazio” da norma jurídica segundo a ótica positivista kelseniana. Assim é que os direitos fundamentais de primeira dimensão, ao utilizarem do aparato estatal como forma de efetivação dos anseios liberais vigentes, tomam relevância não só histórica, mas também na própria noção de Estado Moderno, tornando-se importante conceito para entender a postura estatal.

Nesta toada, o estabelecimento da igualdade formal e o fortalecimento dos ideais de propriedade privada e liberdade econômica, característicos destes anseios liberais, formaram um quadro político de forte desigualdade social. Acerca, precisamente, da liberdade econômica, ensina Bonavides (2007):

[...] Expunha, no domínio econômico, os fracos à sanha dos poderosos. O triste capítulo da primeira fase da Revolução Industrial, de que foi palco o Ocidente, evidencia, com a liberdade do contrato, a desumana espoliação do trabalho, o doloroso emprego de métodos brutais de exploração econômica, a que nem a servidão medieval se poderia, com justiça, equiparar (BONAVIDES, 2007, p. 57)

Assim eclodiram movimentos sociais (ou socialistas) de busca por melhores condições fáticas de existência, dando proporção à ideia de igualdade material enquanto clamor popular, e deste percurso surgiram os direitos sociais, econômicos e culturais, ou direitos fundamentais de segunda geração. (VIERIA JUNIOR, 2015)

Estes direitos resultaram na demanda de prestações positivas ao Estado, a fim de mitigar a desigualdade material. As demandas criadas aumentaram as funções a cargo do Estado, que se tornou prestador de serviços, fortalecendo o Poder Executivo e a administração pública, levando a uma diferente postura patrimonial do poder público. (DI PIETRO, 2017)

Di Pietro (2017) ensina que, neste ponto, devido ao excesso de funções ativas do Estado, o princípio da vinculação negativa da Administração, antes vigente, é substituído pelo Princípio da vinculação positiva da administração pública, segundo o qual a administração só pode fazer o que a lei permite, denotando claro reflexo da postura positiva no Estado na sua atuação patrimonial.

Nesta senda, alteraram-se também a inclinação e a função das despesas públicas, uma vez que a sua primazia levou à instrumentalização dos tributos. Se diante da predominância do Estado Liberal as despesas eram meramente a gestão da arrecadação, como ensina Nabais (2018), após o fortalecimento das prestações positivas do estado, foi se firmando a ideia de finanças públicas funcionais, segundo

a qual as despesas atendem a uma função social, enquanto os tributos constituem o meio para atingi-la. (NABAIS, 2018)

Recorrentes na atuação do Estado, as novas funções atribuídas à máquina estatal e ao orçamento, por serem prestacionais, vinculam-se aos recursos de que dispõe o Estado (MOURA e RIBEIRO, 2017).

Isto significa que, para satisfazer a igualdade material pretendida pelos direitos fundamentais de segunda geração, o Estado precisa de recursos públicos significativos, especialmente quando comparados com os direitos de primeira geração, levando a uma alta necessidade de receita, por muitas vezes insuficiente. (MOURA e RIBEIRO, 2017)

Dada a crescente necessidade de receita para atender às demandas sociais, resta analisar de que forma o Estado Moderno busca suprir essa necessidade.

2.4.2 O meio de obtenção de receita: Fiscalidade

Antes das Revoluções Burguesas, quando a fundamentação do Poder Político ainda era predominantemente pessoal, a receita estatal se pautava no patrimonialismo. O Estado obtinha a maior parte da sua receita a partir da exploração do seu próprio patrimônio, que não tinha distinção clara em relação ao patrimônio dos príncipes ou monarcas. Devido a tais características, a estrutura era denominada de Estado Patrimonial. (BRESSER-PEREIRA, 2005).

Posteriormente, com a ascensão da burguesia, o prestígio do modelo liberal de estado mínimo e dos direitos fundamentais de primeira geração, a intervenção do Estado no domínio econômico passa a ser residual, em busca de que o funcionamento da economia se torne empreendido e liderado por particulares. Com isso, a receita pública deixa de se sustentar na receita originária – decorrente do próprio patrimônio –, e passa a se pautar na receita derivada – decorrente do patrimônio dos particulares, em observância à sua função de protagonistas da função econômica. (PEREIRA, 2019)

Devido à prevalência da receita derivada, os impostos passam ter papel basilar na arrecadação do Estado. Tal conjuntura recebe a alcunha de Estado Fiscal. Acerca da virada do Estado Patrimonial para o Estado Fiscal, dispõe o professor Casalta Nabais (2018):

Desde logo a ideia de Estado Fiscal exclui tanto o estado patrimonial, que constituiu a forma característica de financiamento do estado na Idade Média, assente nos rendimentos proporcionados pelos bens (sobretudo imóveis) do Monarca ou da Coroa, como o estado empresarial que, tendo tido alguma expressão no estado iluminista, se concretizou sobretudo nos estados socialistas do século XX. Pois bem, em qualquer desses dois tipos de estado, o seu suporte financeiro não se assentava, ao menos a título principal, na figura dos impostos ou tributos.

Diversamente, no estado fiscal são os impostos que constituem o seu suporte financeiro.”

(NABAIS, 2018, p.2).

O modelo criado é indissociável dos ideais de Estado Moderno, tornando relevante característica do seu funcionamento a obtenção de receita por meio do tributo, notadamente dos impostos, sobretudo para fazer face à receita decorrente das obrigações positivas do Estado, tanto é que o professor Casalta Nabais (2010) assevera:

Constitui uma elementar verificação da realidade que a soberania estadual tem por base e principal expressão a soberania fiscal. Na verdade, no poder do estado (moderno), destaca-se, como uma das suas mais importantes manifestações, o poder de criar ou estabelecer impostos. (NABAIS, 2010, p.1).

Este ideal se alia com o que diz Pereira (2019), segundo quem o reconhecimento da autoridade estadual decorrente da sua soberania é o fundamento para o exercício do poder de tributar.

Em função disso, os parâmetros territoriais do Estado Fiscal coincidem com os do Estado Moderno, isto é, as formas pelas quais se instituem os impostos e efetiva-se o orçamento são formas jurídicas, que têm como horizonte de eficácia coercitiva a dimensão territorial do Estado. É nesta direção que o professor Casalta Nabais (2018) classifica o direito fiscal enquanto “eminente territorial”, e segue aduzindo que a carga fiscal decorre do monopólio do poder do estado, com fundamento na sua soberania territorial.

A territorialidade é, portanto, importante elemento do Estado Moderno e da sua forma de obtenção de receita, importando na impossibilidade de o Estado tributar fatos não relacionados ao seu território, sob pena de violar a independência decorrente da soberania externa de outros Estados. (Pereira, 2019)

Notadamente, este quadro tende a uma fragilização diante de qualquer fenômeno que dilua a força das fronteiras enquanto consideráveis barreiras aos agentes econômicos.

Por consequência, a globalização econômica, por alterar as fronteiras econômicas e impactar a soberania fiscal, representa uma pertinente perturbação no funcionamento do Estado Moderno, não só nos aspectos cultural e social, como também na questão tributária. (NABAIS, Casalta. 2018)

Deste modo, dada a proporção dos impactos deste fenômeno em tão relevante aspecto do Estado Moderno (sua principal forma de obtenção de receita), torna-se necessário abordar a sua relação com o Estado Fiscal.

2.5 O ESTADO MODERNO PÓS-GLOBALIZAÇÃO E A FISCALIDADE

O percurso até aqui narrado acerca do Estado Moderno demonstra o seu funcionamento com predominância do seu aspecto territorial; a identidade entre Estado e Direito nacional na ótica do positivismo kelseniano, bem como os movimentos sociais e fiscais influentes sobre a atuação estatal são voltados para a produção de efeitos na sua esfera interna.

Esta expressão do Estado Moderno se sustenta nas baixas possibilidades de trânsito de ativos e indivíduos entre Estados, situação na qual o poder estatal não encontra grandes dificuldades na regulação dos agentes econômicos sob sua jurisdição. Da mesma maneira, a atuação de cada Estado e dos seus respectivos agentes econômicos tendem à baixa relevância na gestão doméstica dos demais, reforçando o aspecto de independência das soberanias nacionais. (RANIERI, 2004)

No que toca à gestão fiscal, é de se mencionar que os impostos, nesta fase, incidiam sobre estes bens, de pouca mobilidade, o que ocasionava baixos obstáculos na elaboração e eficácia do desenho tributário internamente de cada país. (PEREIRA, 2019).

Esta feição do Estado, cuja atuação é essencialmente nacional, é denominada de Estado-nação, e constitui modelo é alvo de poucas controvérsias quanto às suas características, vigendo com constância até colidir com o fenômeno da globalização, que ampliou substancialmente a mobilidade de informações, comunicação e indivíduos de nações distintas, e assim levou a diversos questionamentos acerca da sustentabilidade do referido modelo nacional.

É pertinente, assim, adotar uma perspectiva de globalização de acordo com o escopo do trabalho, e a partir daí analisar seus impactos no funcionamento do Estado Moderno.

Apesar da pluralidade de conceitos, é consentâneo que a globalização compreende mudanças em diversos aspectos do cenário mundial, como aborda Costa (2021). Dentre as respectivas mudanças, a dimensão econômica é uma das mais pertinentes e discutidas, e, para o propósito da presente pesquisa, é também a mais relevante – dada a proximidade entre as esferas econômica e tributária – e por isso a questão da globalização será aqui tratada sob esse prisma.

Neste passo, Letto-Gillies (2003), tendo como eixo de análise a questão econômica, aborda os contornos da globalização de acordo com uma ótica extremamente adequada e útil à presente pesquisa. Para tanto, sintetiza a globalização caracterizando-a segundo duas correntes de aspectos: qualitativo e quantitativo. Do ponto de vista qualitativo, são elencadas as seguintes particularidades:

1. Amplitude de mudança: as mudanças envolvidas no processo de globalização passaram a envolver diversos campos, não só economia, mas também diversos domínios culturais e sociais;
2. Base política: as tendências do processo de globalização são estimuladas pelas políticas nacionais, que tendem à desregulamentação e liberalização econômica;
3. Dominação financeira da economia: apesar da relevância das finanças já ser visível no capitalismo há muito tempo, desde a década de 90 a intensidade das atividades financeiras e a quantidade de países envolvidos atingiu altíssimos patamares;
4. Mudanças sociais e organizacionais: as novas tecnologias demandaram grandes mudanças na organização da produção e dos negócios;
5. Corporações transnacionais: a maior parte das alterações relacionadas ao processo de globalização são relativas à atuação das corporações transnacionais, que abarcam mudanças na organização da produção capazes de abarcar diferentes países;
6. Base tecnológica da globalização: segundo a autora, todas as referidas mudanças foram fortemente ampliadas, ou até possibilitadas, pelo desenvolvimento das tecnologias da informação e da comunicação. Tais tecnologias influenciam todos os aspectos da globalização e proporcionaram a agilidade e eficácia no trânsito de informações, ativos e pessoas.

Já do ponto de vista qualitativo, a economista lista o seguinte:

1. Aumento significativo do número de mecanismos de interconexões entre as fronteiras: o fluxo de investimentos estrangeiros, de negócios colaborativos e formas de investimento entre países tiveram seus números consideravelmente aumentados;

2. Extensão geográfica da interconexão entre países: a quantidade de nações envolvidas nas conexões econômicas teve um drástico aumento;

3. Aumento na intensidade do fluxo transacional entre fronteiras: a relação entre as operações “intra” fronteiras e entre fronteiras foi alterada no sentido de que foi dada cada vez maior proporção às operações internacionais.

Seguindo a linha destes aspectos, a internacionalização do mercado e dos agentes econômicos configuram uma perturbação ao Estado Nacional, em razão de que os fatores econômicos adquiriram, com a expansão dos seus horizontes, cada vez mais espaço, em detrimento da política tradicional centralizada. (RANIERI, 2004)

Esta perturbação goza de estatura capaz de questionar as próprias estruturas fundantes do Estado-nação, chegando ao ponto de que grande parcela das posições sociopolíticas argumenta que o destino do modelo tradicional de Estado Moderno tende a ruir, levando à inexistência do Estado-Nação. (BACKER, 2006).

Assim, pensadores como Backer (2006) defendem que, após se estabelecer o processo de globalização, não há mais que se falar em Estado-Nação, mas sim em Estados Internacionais ou Estados Transnacionais. Esta figura apresenta os Estados enquanto subordinados a forças internacionais. As distinções doutrinárias usualmente se voltam apenas à natureza da força – se oriunda dos agentes econômicos, de outros países, ou de entidades internacionais, por exemplo –, porém concordam quanto à certeza da submissão da figura estatal, queda da relevância da soberania interna e a pertinência da atuação econômica globalmente integrada.

Entretanto, firmar posição fixa acerca da discussão em torno do possível desaparecimento do Estado Nacional extrapola o objeto da presente pesquisa; importa apenas estabelecer, segundo perspectiva trazida por Phil Cerny (2006), que a globalização, no momento em que demandou maior grau de consideração de eventos externos, foi capaz de alterar os modos de atuação do Estado Moderno, existindo dois momentos de Estado: um antes da globalização, referente ao Estado-nação em suas feições típicas, e outro depois, referente ao Estado-nação influenciado pelos efeitos da globalização, enquanto mantém a integridade da sua estrutura jurídico-formal.

Dentre estes efeitos que o Estado pós-globalização foi confrontado, reside a decrescente relevância do aspecto territorial da soberania e a amplitude operacional das empresas transnacionais, como exposto nos aspectos qualitativos trazidos por Gillies (2003) e confirmado por Nabais (2018).

No que toca a seara tributária, a conjuntura globalizada deflagrou a diferença entre os limites de atuação de cada estado e os limites de atuação dos contribuintes, sendo este muito mais abrangente que aquele. Com isso, os agentes econômicos têm maior facilidade em elidir eventos tributáveis – como o lucro –, para aloca-los em jurisdições de menor carga tributária, pondo em risco a principal fonte de receita do Estado Moderno: os impostos.

Diante deste problema, Casalta Nabais (2018) classifica o contexto global do direito fiscal enquanto um dos principais fenômenos responsáveis pelos desafios do modelo de arrecadação tradicional do Estado Moderno.

Em linhas gerais, o Estado Moderno, como ressaltado no início deste capítulo, consiste num foco de poder centralizado, dotada de poder coercitivo (aqui incluído o poder fiscal) dentro do próprio território, que se manifesta mediante uma ordem jurídica nacional, como ensina Kelsen. Esta ordem tem seu conteúdo preenchido pelo processo político e os eventos a ele inerentes, e, na esteira deste processo, os direitos fundamentais de primeira e segunda geração tanto demandaram um aumento de necessidade de gastos públicos quanto instituíram os impostos enquanto forma principal de obtenção das receitas necessárias, compondo o Estado Fiscal. Tais fins e meios são efetivados mediante a soberania fiscal, e, por isso, limitam-se à sua territorialidade. Por conseguinte, a globalização e seus efeitos na mitigação do aspecto limitador das fronteiras dão abertura a uma perturbação da conjuntura fiscal, e por isso práticas dos contribuintes que se valham destas limitações territoriais do poder fiscal como forma de evitar os tributos representam um desafio arrecadatário ao Estado Moderno.

Deste modo, remontando ao objetivo central da presente pesquisa, o trabalho pretende articular o Estado Moderno com a erosão das bases tributárias e a transferência de resultados e com isso possibilitar a análise dos seus impactos. Para tanto, será introduzido o capítulo seguinte, abordando as principais características do fenômeno BEPS (*Base erosion and Profit Shifting*) e possibilitando o diálogo entre os dois conceitos.

3. A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS E A TRANSFERÊNCIA DE LUCROS

Como retratado no capítulo anterior, o exercício do poder de tributar carrega consigo as limitações da manifestação da soberania interna. Neste passo, os fatos tributáveis – relativos à renda, consumo, propriedade, e etc – ocorridos inequivocamente dentro da jurisdição de determinado Estado compõem a base tributária nacional, enquanto as transformações que impliquem a redução deste montante tributável perfazem o fenômeno da erosão das bases tributárias.

Apesar de não ser uma problemática recente, a erosão das bases tributárias foi consideravelmente alavancada pela globalização, diante das características globalizatórias anteriormente estabelecidas. A gradual diminuição da relevância econômica das fronteiras nacionais, digitalização da economia e facilidade na criação e operação das empresas transnacionais, proporcionaram um ambiente propício para planejamentos tributários, por parte dos contribuintes, que mitiguem a incidência de impostos. (GENSCHEL, 2005)

No que toca a estes planejamentos, Vito Tanzi (1995) ensina que a tradicional arquitetura dos sistemas tributários é construída sobre o pressuposto de que estes fatos tributáveis se efetivam mediante manifestações físicas e de fácil localização territorial. Em contrapartida, como assinalado por Genschel (2005), a estrutura organizacional das empresas transnacionais e o comércio digital representam substanciais desafios a tais pressupostos.

Quanto às empresas transnacionais, a problemática central reside no fato de que, após a globalização, cada empresa consiste, do ponto de vista organizacional, em uma só entidade, que é dividida em setores nacionais de alta interdependência entre si, enquanto, por outro lado, os sistemas tributários consideram que cada um desses setores constitui uma entidade autônoma, sujeita a imputações jurídico-tributárias próprias. Esta dissonância entre a operação prática das empresas transnacionais e a esfera legal de cada nação desafia os pressupostos de manifestação física e territorialmente determinável utilizados pelos sistemas tributários nacionais. (GENSCHEL, 2005).

O mesmo ocorre com a digitalização da economia. O fenômeno deu abertura à possibilidade de se prestar serviços ou praticar comércio sem a necessidade de um

estabelecimento material naquele país, o que põe, novamente, em xeque os aspectos físico e territorial. (GENSCHEL, 2005).

Este quadro, evidentemente dificultoso à eficácia predominantemente nacional da tributação, mais tarde teve sua pertinência reconhecida oficialmente por meio dos trabalhos da OCDE, precisamente com a publicação do relatório *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. (OCDE, 2013)

No material, fora relatada a proporção da erosão das bases tributárias decorrente do contexto globalizado, com dados acerca da manipulação de tributáveis entre países e a perda de receita dela decorrente. Conjuntamente, foi abordado o fenômeno da transferência de resultados – *profit shifting*. (OCDE, 2013)

A prática é elencada como uma das principais razões da erosão das bases tributárias, levando os dois fenômenos a serem tratados pela bibliografia como umbilicalmente conectados, e por isso a problemática é usualmente referida por meio da sigla *BEPS* (*Base erosion and Profit Shifting*).

É necessário mencionar que a erosão das bases tributárias abrange quaisquer eventos capazes de reduzir a base tributária nacional, como explicado pela própria OCDE (2013), contudo, quando observado sob a ótica do BEPS, o fenômeno cinge-se àquela erosão associada às práticas dos contribuintes voltadas especificamente para promover a elisão fiscal, e, notadamente, a transferência de resultados se destaca como relevante pilar. (RATHKE, 2023).

Assim, passa-se a abordar o fenômeno do *Profit Shifting*, a fim de delinear seu funcionamento e seus efeitos nas erosões das bases tributárias.

3.1 OS MODOS DE OPERAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIA DE LUCROS

A transferência de resultados (*profit shifting*) consiste numa conhecida prática de redução dos custos fiscais das empresas, onde estas se valem de partes relacionadas no exterior para alocar os lucros e despesas de modo a minimizar o pagamento de tributos, a partir das diferenças entre as cargas tributárias dos países envolvidos. Para tanto, a estratégia busca fazer os lucros serem tributados pelos países de menor carga tributária, enquanto as despesas são contabilizadas naqueles países com maiores cargas (RATHKE, 2023).

Da abrangência do conceito de *profit shifting* é possível depreender a multiplicidade de condutas que levam à sua ocorrência. Dentre essas, exemplifica-se

como principais: a alocação estratégica de ativos intangíveis; subcapitalização com empresas relacionadas localizadas no exterior; utilização abusiva de tratados internacionais mais benéficos; e, por fim, Rathke (2023) evidencia que talvez o principal canal seja a manipulação dos preços de transferência, de modo a induzir lucros ou custos entre sujeitos relacionados em diferentes países.

Primeiramente, há de ser abordada a questão da alocação de intangíveis. Como já mencionado quando tratando do tradicional desenho tributário dos países, os aspectos físico e territorial dos fatos tributários são fortes aliados da tributação nacional. Os países se valem destes elementos para estabelecer elementos de conexão com os sujeitos passivos dos tributos, além de facilitar a fiscalização.

Acontece que, pela sua própria natureza, os ativos intangíveis independem de manifestação física, facilitando a mobilidade dos direitos de propriedade incidentes sobre eles. Neste contexto, Beer *et al* (2018) demonstram que empresas multinacionais costumam pesquisar e desenvolver um produto de caráter intelectual em determinados países e, antes de ser atingido seu completo potencial econômico e/ou tecnológico, estrategicamente o transferem para jurisdições onde a tributação sobre renda proveniente da propriedade intelectual seja inferior.

Empiricamente, o fenômeno é reforçado através da constatação de que países com baixa carga tributária tem consideravelmente maior registro de propriedade intelectual, denotando um comportamento empresarial motivado pelo planejamento tributário e um pertinente canal de *profit shifting*. (BEER *et al*, 2018).

Numa segunda análise das práticas de transferência resultados, é necessário tratar da subcapitalização de empresas – *thin capitalization*.

Buettner *et al* (2012) demonstram que é comum as empresas relacionadas utilizarem de empréstimos entre si como forma de planejamento tributário. A técnica tem como fundamento o fato de que os débitos decorrentes dos juros pagos por empréstimos são contados como custos e, portanto, abatidos da base de cálculo das tributações sobre a renda. Com isso, unidades de empresas multinacionais se valem dos referidos empréstimos para alocar débitos em diferentes países, de acordo com a carga tributária mais favorável. (BUETTNER *et al*. 2012)

Por consequência, o problema provocou a necessidade de normas rígidas sobre a subcapitalização entre empresas em países distintos. Domesticamente, diversos Estados tendem a impor limites de proporção entre dívidas contraídas por

empresas do mesmo grupo e o seu capital próprio; caso desrespeitado o limite, é posta em risco a dedução do imposto de renda. (BUETTNER, 2012)

Porém, apesar dos esforços, em estudo feito por Beer *et al* (2018), com escopo voltado especificamente para a transferência de resultados, é constatada empiricamente a alocação de dívidas financeiras em razão de empréstimos entre unidades do mesmo grupo como uma das principais formas de praticar o *profit shifting*.

Dando seguimento às principais formas de funcionamento da transferência de resultados, é preciso abordar o manuseio dos preços de transferência.

Os preços de transferência consistem no preço cobrado para transferências de bens entre partes relacionadas entre si, usualmente integrantes do mesmo grupo econômico. Quando as partes se localizam em diferentes países, os preços podem ser estabelecidos com o fim de, artificialmente, criar custos (a partir do aumento dos preços) nos países com maior tributação, ou aumentar o lucro (a partir da redução dos preços) nos países com menor tributação. (CRISTEA e NGUYEN, 2016)

Rathke (2023) ilustra a problemática a partir da hipótese de uma empresa multinacional, estruturada verticalmente, com sede em determinado país, e duas unidades da empresa, estabelecidas em outros dois países distintos. Uma das filiais produz certa mercadoria e vende para a outra, sendo o preço da venda fixado pela empresa sede: este é o preço de transferência. Caso a nação onde se estabelece a filial vendedora tenha alta alíquota de impostos de renda empresarial, há uma predisposição à redução artificial do preço de transferência pela empresa sede, prejudicando a receita do país da unidade vendedora; caso o país onde se localiza a filial compradora tenha maior imposto sobre a renda, o incentivo é que a sede aumente o preço de transferência, prejudicando a receita do país onde se localiza a unidade compradora.

Desta forma, os bens envolvidos na transferência são negociados por um preço determinado não pelo mercado, mas sim pelas necessidades fiscais do grupo econômico. Isto significa que o preço decorrente de um negócio firmado entre partes relacionadas no exterior distoia do preço estabelecido em caso de partes não relacionadas, e tal diferença se dá em razão de que, neste segundo caso, o interesse entre ambas as partes é o lucro a partir da negociação, enquanto no caso de partes relacionadas, o intuito é a utilização do negócio como artifício fiscal para redução de custos tributários. (Beer *et al*, 2018)

Em decorrência desta dissonância entre os preços de transferência e o preço constante de uma relação entre partes independentes, foi instituído o princípio do *arm's length*, segundo o qual as relações comerciais, ainda que entre partes relacionadas, devem observar os preços praticados em condições normais de mercado, e não os preços firmados livremente a partir de interesses puramente fiscais. O recurso jurídico foi reconhecido e disseminado pela OCDE, servindo de parâmetro internacional para o disciplinamento dos regimes tributários dos países.

À primeira vista, o princípio parece resolver a problemática deste pilar do *profit shifting*, haja vista a substancial mitigação das margens para fixação dos preços de transferência. Todavia, Beer *et al* (2018) assevera que apesar da facilidade em se determinar que as transferências devem ser feitas de acordo com os preços praticados pelo mercado, é particularmente desafiador determinar quais são esses preços. Isto porque existe grande dificuldade em se encontrar transações entre partes independentes que gozem de semelhança o suficiente com as transações entre partes relacionadas, sobretudo em razão de que os grupos econômicos e empresas transnacionais tem grande parte de seus negócios internos firmados justamente por serem internos; isto é: caso fossem entre partes independentes não haveria sentido na negociação.

Sendo assim, extrai-se do contexto retratado que a transferência de resultados efetuada por meio do manuseio dos preços de transferência precisa obedecer determinados ditames que limitam a sua atuação, relativos à observância do princípio do *arm's length*. Por outro lado, a própria natureza da regulação dos preços de transferência, inclusive no que toca ao mencionado princípio, apresenta dificuldades na sua aplicação prática e demonstração de efetividade, e por isso não é grande obstáculo à prática do *profit shifting*.

Diante do exposto, conclui-se que a transferência de resultados constitui um alicerce da erosão das bases tributárias. Seu funcionamento é norteador pela exploração de diferenças tributárias entre os países, com o objetivo de enviar lucros para jurisdições com menor tributação, sem a necessidade de desrespeito às normas de cada país. Quanto à sua efetividade e frequência, verifica-se que é comum às empresas com abrangência supranacional, sendo importante elemento do planejamento tributário e redução de custos e, por isso, uma questão relevante no trato das receitas nacionais.

Doravante, para os fins da presente pesquisa, resta abordar particulares efeitos do BEPS, sobretudo no que toca aos seus impactos nas receitas nacionais e como a sua existência influencia na concorrência fiscal entre os países.

3.2 DESDOBRAMENTOS DO BEPS: CONCORRÊNCIA FISCAL, PARAÍSO FISCAL E IMPACTOS NAS RECEITAS NACIONAIS

Como forma de introdução à temática de concorrência fiscal atrelada ao BEPS, é válido recorrer às lições do professor Casalta Nabais (2018), que, ao dissertar acerca da concorrência fiscal e a liberdade fiscal das empresas multinacionais, articulou:

É que, enquanto a referida liberdade é exercida em ambiente global, a resposta concretizada nos limites a essa liberdade continua a ser dada fundamentalmente no quadro de cada estado, através da consagração de cláusulas gerais antiabuso, com longa tradição jurisprudencial nos EUA e no Reino Unido, e de outras disposições legais dirigidas ao combate à evasão e fraude fiscais. Daí que a concorrência fiscal tenha um significado totalmente diverso para as empresas e para os estados, já que, enquanto para as primeiras se trata, de facto, de obter o preço fiscal mais baixo a pagar pela sua actividade, para os estados, que antes tinham um preço fiscal de monopólio, assente na sua soberania territorial, passam a ter de praticar um preço do mercado fiscal cuja regulação não dominam nem tem qualquer sucedâneo internacional ou supranacional adequado para a mesma. (CASALTA, Nabais, 2018, p.242-243)

Da passagem é possível concluir que existe um incentivo à diminuição das cargas tributárias, sob pena de outros países atraírem mais rendimentos tributáveis.

Ainda, Nabais (2010) demonstra que a concorrência fiscal tende a direccionar a tributação aos bens de menor mobilidade, caminhando para o aumento da tributação sobre o consumo e o trabalho, enquanto a renda e o capital, por terem circulação global facilitada, tornam-se menos sujeitos aos impostos.

Concatenando a visão do professor com as características do BEPS anteriormente descritas, percebe-se uma íntima relação, onde o alto grau de liberdade das empresas multinacionais em alocarem sua renda tributável impele aos Estados a necessidade de manter baixa carga tributária, e não apenas como forma de efetivar a política fiscal local, mas para manter competitividade fiscal com outras economias nacionais.

Ademais, o fato de que a concorrência fiscal se inclina a reduzir a tributação sobre a renda e capital por terem alta mobilidade evidencia ainda maior relação com

o BEPS, tendo em vista que a transferência de resultados trata especificamente do envio de lucro e renda com base na amplitude e agilidade na movimentação destes. Diante deste quadro, Takano (2021, p. 69) afirma que “o Beps é uma face da concorrência fiscal desleal”.

Esta concorrência leva à criação de regimes fiscais altamente favorecidos, com baixas alíquotas de tributação, principalmente sobre a renda, dada a já abordada alta mobilidade. Estes regimes fiscais são apelidados de paraísos fiscais e tem a baixa carga tributária como mecanismo de atração de tributáveis. (DHARMAPALA, 2023).

Apesar de existirem usuais prejuízos em diminuir da tributação sobre a renda ao ponto de se tornar um paraíso fiscal, determinadas circunstâncias minimizam as consequências. Ao reduzir a carga tributária para atrair renda externa, os Estados necessariamente deixam de tributar também a sua base nacional, o que, a princípio, ocasionaria uma perda de receita. Porém, caso a base tributária nacional não seja significativa, há pouco a ser posto em risco, em troca de muito a ser ganho. É por esse motivo que, segundo Genschel (2005) e Dharmapala (2023), os paraísos fiscais tendem a ser países pequenos, enquanto os países por eles ameaçados são consideravelmente grandes.

A principal relevância dos paraísos fiscais para este capítulo da presente pesquisa reside no fato de que, como exposto por Beer *et al* (2018), as jurisdições favorecidas são o principal destino das práticas de *profit shifting*. As razões por trás dessa constatação se assentam no sistema tributário dos paraísos fiscais, que propiciam a recepção de tributáveis pela carga tributária em si, que é, obviamente, baixa, e, em certa parte, pelas baixas exigências de conformidade fiscal.

Sobre isso, Rathke (2023) aduz que a baixa regulação dos paraísos fiscais é fator determinante no envio de resultados por meio dos preços de transferência. Esclarece o autor:

Além disso, as EMN são capazes de anular as regras anti-shifting ao tirar proveito dos chamados “paraísos fiscais”, isto é, jurisdições com regimes fiscais favoráveis e pouco rigor em sua aplicação, e que geralmente estabelecem pouca ou nenhuma norma tributária sobre preços de transferência (RATHKE, 2023, p.2).

No mais, a arquitetura legal dos paraísos fiscais, em relação ao BEPS, não necessariamente conta com mais requisitos além da baixa tributação sobre a renda corporativa. Questões relativas ao sigilo financeiro e criação de obstáculos à troca de informações (questões comuns em alguns paraísos fiscais), são úteis para a evasão

fiscal realizada por pessoas físicas, que não noticiam rendimentos auferidos no exterior, mas, quando se trata de empresas multinacionais e transferência de resultados, tais características têm pouca relevância. A atuação das empresas por meio do *profit shifting* costuma estar dentro da legalidade e a redução de custos se limita à elisão fiscal (DHARMAPALA, 2023).

De todo modo, a existência das jurisdições favorecidas, corroborada pela concorrência fiscal, é responsável por viabilizar significativas reduções nos custos fiscais das empresas transnacionais. Este custo reduzido implica diretamente em uma diminuição da arrecadação tributária dos países, impactando a receita nacional.

As dimensões dessa perda de receita são causa de dissenso na bibliografia. (OCDE, 2013). Diversos desafios como a baixa disponibilidade de dados internos das multinacionais, dificuldade em conhecer as razões das decisões empresariais – se foram motivadas por planejamento tributário ou não –, e as diferentes metodologias utilizadas para calcular numericamente a proporação do *profit shifting*, dificultam constatação exata da redução de receitas nacionais em decorrência da transferência de resultados.

Dados da OCDE (2015) estimaram uma perda de receita que varia de U\$ 100 bilhões de dólares a U\$ 250 bilhões de dólares anualmente, o equivalente a 4 a 10% da receita tributária anual sobre a renda empresarial.

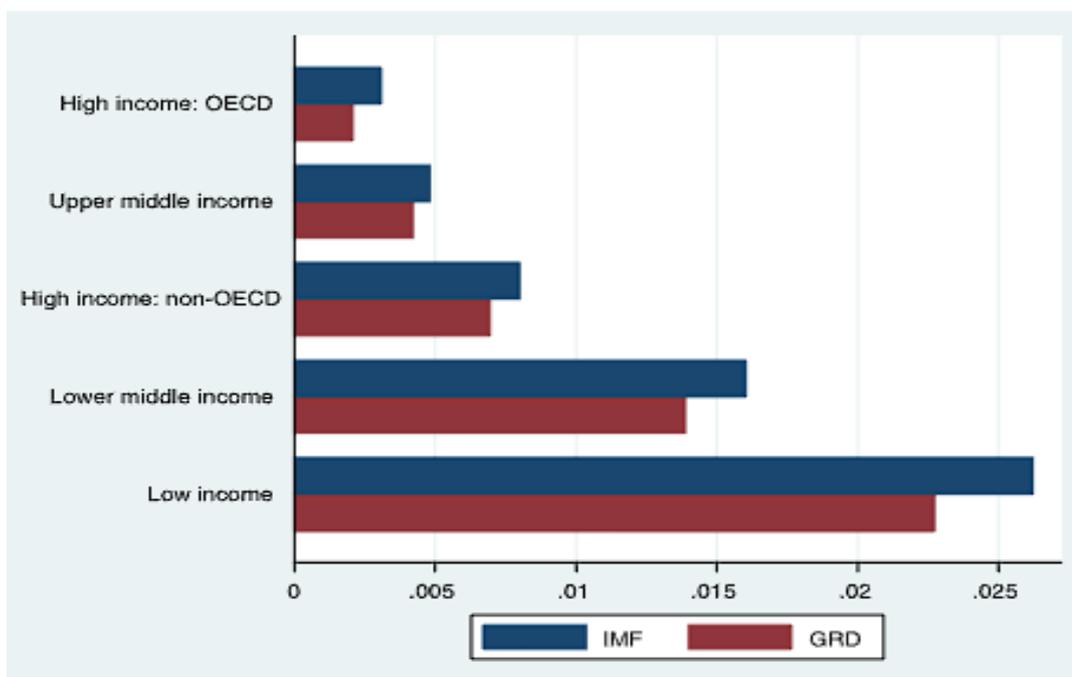
Wier e Zucman (2022) estreitam o espectro, apontando que, entre os anos de 2015 e 2019, mesmo quando já haviam sido iniciados esforços para combate ao BEPS, a perda de receita variou de 9 a 10% da tributação global sobre a renda corporativa. Em pesquisa com resultados semelhantes, Garcia-Bernardo e Janský (2023) concluíram que a perda de receita varia de U\$ 200 a US\$ 300 bilhões de dólares anualmente.

Entretanto, apesar das divergências, é pacífico que o BEPS gera significativas perdas de receita tributária aos Estados, sendo tal constatação feita de forma ampla na bibliografia. É igualmente consentâneo que os prejuízos nas receitas nacionais não são distribuídos igualmente entre os países. (Beer *et al*, 2018)

Resultados colhidos em diferentes trabalhos afirmam que países emergentes tendem a ser mais prejudicados pela perda arrecadatória ocasionada pelo *profit shifting*, como se verifica analisando as pesquisas de Crivelli *et al* (2015), seguido por Beer *et al* (2018), Garcia-Bernardo e Janský (2023), e Cobham e Janský (2018), as quais constataam que os países de menor receita tributária tem sua arrecadação

prejudicada em maior grau pelo BEPS. Como exemplo, a proporção é mensurada no gráfico a seguir, que mostra a perda de receita em relação à arrecadação dos países, mostrando que os países com menor arrecadação perdem mais com o *profit shifting*:

Figura 1 – Gráfico sobre perda de receita



Fonte: Cobham e Janský (2018)

Ainda, países em desenvolvimento também tendem a depender mais da tributação sobre a renda corporativa, o que agrava o aspecto prejudicial do BEPS na gestão financeira dos Estados. (Crivelli *et al*, 2015)

Em resumo, a partir do perfil traçado sobre o BEPS, é possível concluir que o seu funcionamento, em que pese conte com limitações tanto internas quanto externas dos Estados, ainda pode ocorrer e a transferência de resultados consegue ser praticada pelas multinacionais. Mais além, o BEPS guarda íntima relação com a tendência dos Estados em reduzir gradualmente a sua carga tributária, em alguns casos chegando à figura dos paraísos fiscais, para onde são usualmente enviados os lucros. Noutro ponto, o BEPS implica a redução das receitas tributárias sobre a renda empresarial, atingindo grandes patamares e com distribuição desigual, afetando em maior escala países em desenvolvimento.

Este quadro configura uma problemática a ser encarada pelos Estados, em razão da estrutura de Estado Fiscal evidenciada no primeiro capítulo, a qual depende

diretamente dos impostos como forma de sustento. Por tal motivo, a questão foi alvo de debates internacionais e propostas jurídicas buscando sua resolução, principalmente no âmbito da OCDE, como anteriormente indicado.

Sendo assim, firmados os pontos principais do Estado moderno e a sua dependência da fiscalidade, e abordados os aspectos do BEPS enquanto desafio à efetivação da tributação sobre a renda e às receitas estatais, resta analisar as propostas jurídicas, em âmbito global, que surgiram deste conflito.

3.3 AS MEDIDAS DE COMBATE AO BEPS: PROJETOS BEPS E BEPS 2.0

É importante situar temporalmente o avanço dos principais instrumentos internacionais que tratam especificamente do BEPS. Para tanto, é válido também ressaltar as discussões políticas que culminaram na elaboração das formas jurídicas utilizadas. Por isso, no presente momento se há de retornar ao ano de 2013, quando foi publicado o relatório inicial do Plano BEPS, intitulado *Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013)*, primeira manifestação incisiva e evidente da OCDE em torno da erosão das bases tributárias e da transferência de resultados. (OCDE, 2013).

O documento resultou de preocupações externadas em encontros do Grupo dos Vinte (G-20), fórum que reúne vinte das principais economias do mundo para debater problemáticas econômicas e políticas, e também localmente por diversos líderes nacionais. Segundo a própria OCDE, assim foram iniciadas as discussões:

Por ocasião da reunião de líderes do G20, que se realizou no México, nos dias 18 e 19 de Junho de 2012, ficou explicitada na declaração final “a necessidade de prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros”. Esta mensagem foi reiterada na reunião de ministros das finanças do G20 dos dias 5 e 6 de Novembro de 2012, cujo comunicado final indica o seguinte: “Nós também parabenizamos o trabalho que a OCDE vem desenvolvendo sobre o problema da erosão da base tributária e da transferência de lucros e aguardamos com expectativa um relatório sobre os avanços nessa área na nossa próxima reunião”.

Paralelamente à reunião do G20 de novembro de 2012, o ministro das finanças britânico, George Osborne, e seu homólogo alemão, Wolfgang Schäuble, emitiram uma declaração conjunta, à qual também aderiu o ministro francês da economia e das finanças, Pierre Moscovici, conclamando uma ação coordenada com vista a reforçar as normas fiscais internacionais e instando seus congêneres a respaldarem os esforços da OCDE para identificar possíveis lacunas nas legislações fiscais. O presidente norte-americano, Barack Obama, também manifestou essa preocupação no seu plano presidencial de reforma tributária para empresas, o qual afirma que “evidências empíricas sugerem que a transferência de lucros praticada pelas multinacionais é motivo de grande preocupação e deve ser objeto de uma reforma fiscal”. Esse problema também é abordado em *New Approaches to Economic Challenges*, um documento de reflexão da OCDE, cujos objetivos

são responder à solicitação de vários países para que se pondere sobre o tema, retirar os ensinamentos da crise e determinar suas implicações estratégicas, bem como construir um caminho mais firme para garantir o bem-estar e o desenvolvimento económico. (OCDE, 2013, p. 16)

Logo, a relevância da problemática e a necessidade da sua tratativa internacional incitaram o apelo entre nações e organizações internacionais, resultando na elaboração do respectivo relatório inicial.

Dentre as contribuições obtidas, o relatório indicou as dificuldades em se obter dados sobre *profit shifting*, o que sinaliza um desafio de proporção maior que a mensurada, e também números sobre a perda de receita das nações em decorrência da prática. (OCDE, 2013).

O documento teve a pretensão de diagnosticar o tema de forma clara e sistemática, com fins principalmente informacionais, visando delimitar o problema e as suas implicações, não se classificando ainda como instrumento jurídico internacional.

Porém, o passo dado em seguida foi diferente. Após o relatório, a OCDE, juntamente com o G-20, publicou uma série de relatórios, sobretudo no ano de 2015, com o intuito de dissecar algumas das principais práticas dos contribuintes, como as que foram elencadas no capítulo anterior, e propor um conjunto de ações a serem tomadas pelos países. Foi detalhado um pacote de medidas a serem adotadas internamente pelos países, a fim de lidar com a problemática do BEPS diretamente e de forma efetiva. (OCDE, 2015).

As propostas concretas do Plano BEPS consistem em quinze ações a serem amplamente implementadas pelos países, cada uma com objetivos específicos e detalhamento em um relatório específico. São elas: 1 – Abordar os desafios fiscais da economia digital; 2 – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos; 3 – Reforçar as normas relativas às SEC; 4 – Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras; 5 – Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância; 6 – Prevenir a utilização abusiva dos acordos para evitar a dupla tributação; 7 – Prevenir que o status de EP seja artificialmente evitado; 8 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: Ativos intangíveis; 9 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: riscos e capital; 10 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: Outras transações de alto

risco; 11 – Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los; 12 – Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo; 13 – Re-examinar a documentação de preços de transferência; 14 – Tornar mais efetivos os instrumentos de resolução das disputas; 15 – Desenvolver um instrumento multilateral. (OCDE, 2014).

Juridicamente, as ações seriam efetivadas mediante a última ação, conforme se depreende da seguinte descrição e objetivos dados pela OCDE na tabela a seguir reproduzida (2014):

Figura 2 – Tabela acerca da ação nº 15 do Projeto BEPS

Ação	Descrição	Resultados previstos	Calendário
15 – Desenvolver um instrumento multilateral	<i>Analisar as questões de direito tributário e direito público internacional estabelecidas pela elaboração de um instrumento multilateral, que permita ao país que o deseje, implementar as medidas adotadas no curso dos trabalhos relativos à erosão da base tributária e à transferência de lucros e, para retificar acordos bilaterais para evitar a dupla tributação. Partindo desta análise, as partes interessadas deverão desenvolver um instrumento multilateral, destinado a proporcionar uma abordagem inovadora em matéria tributária, que reflita de forma rápida a natureza de constante evolução da economia mundial e a necessidade de se adaptar rapidamente a esta evolução.</i>	Relatório que identifique questões relevantes de direito internacional público e tributário	Setembro 2014
		Desenvolver um instrumento multilateral	Dezembro 2015

Fonte: OCDE (2014)

O instrumento multilateral tem a intenção de atualizar os diversos tratados bilaterais firmados entre os países, que, por envolverem particularmente as duas nações envolvidas, criavam distorções exploradas pelas empresas multinacionais. Porém, considerando a complexidade dos sistemas fiscais internos e a alta quantidade de países que se pretendeu incluir no Projeto BEPS, foram incluídas inicialmente no instrumento multilateral as ações nº 2, 6, 7 e 14.

Conseqüentemente, o instrumento multilateral teve a pretensão de alterar tratados bilaterais firmados pelos países envolvidos, significando uma substancial mudança no cenário tributário internacional. Rocha e Santos (2018) alegam que do ponto de vista do direito internacional, tão grande mudança em tantos tratados poderia ocasionar dificuldades interpretativas nos efeitos práticos do Projeto. Isto porque a Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados, finalizada em 1969 e assinada em momentos distintos por diversos países, inclusive pelo Brasil, dispõe que tratados posteriores sobressaem sobre os anteriores, naquilo que o contradigam, inclusive

quando se tratar de tratados multilaterais que atualizem tratados bilaterais. Aplicando a disposição ao instrumento do Projeto BEPS, se criaria uma dificuldade precisar quais dispositivos dos tratados bilaterais seriam afetados pelo tratado multilateral. As dificuldades hermenêuticas, no entanto, foram dirimidas pela inclusão de cláusulas de compatibilidade (ROCHA e SANTOS, 2018)

Neste sentido, em junho de 2017 foi efetivada a cerimônia de celebração do Projeto, onde se fizeram presentes diversos líderes nacionais e foram efetivadas mais de 70 assinaturas da Convenção. (ROCHA e SANTOS, 2018).

Posteriormente, outros países também aderiram ao Projeto, e, conforme relatório atualizado até 10 de janeiro de 2025 pela OCDE, 104 jurisdições assinaram o Instrumento Multilateral. (OCDE, 2025).

Porém, mesmo após a celebração do Projeto, o forte avanço da digitalização da economia continuou a possibilitar a prática do BEPS em quantidade expressiva, instaurando a necessidade de uma nova onda de medidas. Foi daí que, no ano de 2019, a OCDE e o G-20 arquitetaram o Projeto BEPS 2.0, com o objetivo de intensificar o combate à erosão das bases tributárias e da transferência de lucros. As partes envolvidas integram o chamado Quadro Inclusivo e atuam na elaboração e determinação dos detalhes da medida. (SANTOS, 2023)

O referido projeto não teve a pretensão de tornar obsoletas as mudanças nos tratados bilaterais manejadas pela medida anterior, mas trouxe outras propostas além das quinze ações. As novas sugestões foram, em suma, divididas em dois pilares, conhecidos como Pilar 1 e Pilar 2 da OCDE. (OCDE, 2021)

O Pilar 1 consiste na reformulação dos sistemas fiscais para que as empresas multinacionais paguem impostos de renda corporativos onde geram lucro, ainda que a presença física não seja significativa. O escopo da proposta engloba empresas com rendimento global anual acima de 20 bilhões de euros e lucratividade acima de 10%, desconsiderados o valor referente a tributos, podendo reduzir para 10 bilhões de euros, a depender do caminhar da proposta. A intenção é que, quando determinada parte deste lucro tiver sido obtido por meio de atividades comerciais em determinado país, esse Estado adquira direitos de tributar a renda. (OCDE, 2021)

A medida, caso efetivamente implementada, torna inócua – ou ao menos pouco efetiva – a transferência de lucro para países com baixa jurisdição quando as atividades empresariais são efetuadas em outros países. Neste ponto é evidente que

este Pilar dialoga com a anteriormente mencionada sistemática de concorrência fiscal e paraísos fiscais, buscando mitigar seus efeitos e impedir suas bases.

O Pilar 2 tem objetivo semelhante, mas trata de outra medida: a criação de um imposto mínimo global. Por obviedade, a medida é complexa, porém, em resumo, a OCDE (2021) define o Pilar 2 nas seguintes palavras:

[...] duas regras domésticas interligadas (em conjunto, as denominadas Regras Globais de Combate à Erosão da Base Tributária (GloBE): (i) uma Regra de Inclusão de Renda (IIR), que impõe um imposto complementar sobre uma entidade controladora com relação à renda reduzidamente tributada de uma entidade constituinte; e (ii) uma Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR), que rejeita deduções ou exige um ajuste equivalente na medida em que a receita tributária de forma reduzida de uma entidade constituinte não está sujeita a impostos conforme à IIR; e • uma regra baseada em tratado (a Regra de Sujeição à Tributação (STTR)) que permite que as jurisdições da fonte imponham tributação na fonte de forma limitada sobre certos pagamentos de partes relacionadas sujeitas a tributos abaixo de uma alíquota mínima. A regra STTR será creditada como um tributo coberto pelas regras GloBE. (OCDE, 2021, p. 3)

Igualmente, o Pilar 2 busca fazer inefetiva a transferência de lucros para jurisdições favorecidas do ponto de vista fiscal, mas dessa vez fazendo que a alíquota efetiva paga pelas empresas seja de 15%. Caso o país para onde são enviados os lucros tenha alíquotas menores, o valor seria cobrado por outra nação envolvida nas atividades comerciais da empresa. (OCDE, 2021)

É evidente que, diante da vigência e ampla aplicação desta regra, os paraísos fiscais seriam forçados a aumentar sua carga tributária, já que manter as alíquotas abaixo do valor fixado pelo Projeto apenas daria a outro país o direito de tributar a empresa contribuinte.

Isto posto, ambos os pilares compõem o que se pode chamar de BEPS 2.0, que, mesmo em fase de discussão internacional, é tido como um eixo principal para o combate à erosão das bases tributárias e transferência de lucros.

Entretanto, como a OCDE e o G-20 lideram tais propostas, surgem dúvidas acerca da representatividade dos países na elaboração dessas medidas e, conseqüentemente, na sua soberania fiscal. Segundo Moreira (2019), os projetos BEPS surgiram das preocupações das maiores economias do mundo. Porém, como visto, a sua implementação e efetividade depende de adesão ampla, com o maior número de nações possível, justamente por que o *profit shifting* depende de diferenças tributárias para ser praticado. Isto posto, tais questões, por serem ponto relevante do BEPS, serão aqui tratadas.

3.4 O BEPS E A INTERNACIONALIZAÇÃO DO PODER FISCAL

Como mencionado anteriormente, o direito tributário já foi considerado enquanto primordialmente nacional, quando ainda era consideravelmente limitado o âmbito territorial de atuação das empresas multinacionais. Todavia, problemas como o BEPS, que exploram as divergências fiscais entre as nações, ampliaram a relevância dos elementos externos na elaboração dos desenhos tributários dos países. Este quadro por si só já seria suficiente para fundamentar pertinentes questionamentos sobre a questão da soberania fiscal dos países e a relativização da territorialidade. Porém, as discussões vão mais à fundo quando se observa a questão da bilateralidade e multilateralidade dos tratados e acordos internacionais.

As tratativas bilaterais foram as primeiras medidas a serem consideradas, servindo de alicerce para as negociações tributárias por muito tempo. Estes acordos envolvem apenas dois Estados por vez, e por isso é notória a dificuldade em uniformização de sistemas fiscais no mundo. Como as práticas do BEPS são essencialmente globalizadas, foi posta em xeque a capacidade destes instrumentos em lidar com o problema. (TAKANO, 2014).

Assim, o multilateralismo surge como possibilidade mais viável, e se materializa no Projeto BEPS. Contudo, exatamente daí que são levantadas preocupações quanto à soberania fiscal dos países, visto que os acordos internacionais que contem com muitas partes tendem a ser encabeçados por organizações internacionais – é o caso dos Projetos BEPS e BEPS 2.0, capitaneados pela OCDE e também pelo G-20.

Autores como Cunha e Medeiros Junior (2024) argumentam que tais organismos internacionais nem sempre representam de forma justa os países afetados pelas suas decisões, e por isso destes acordos derivam propostas onde países mais favorecidos economicamente têm seus interesses contemplados em maior grau.

No caso do Projeto BEPS tal arguição é pertinente, uma vez que, no caso da primeira fase do Projeto, mais de 100 jurisdições assinaram o instrumento multilateral, conforme já exposto, enquanto o G-20 engloba apenas 20 países, e a OCDE, 38. Rememora-se que as pesquisas e esforços empenhados nos Projetos BEPS derivaram necessariamente de preocupações destes países. Também é valioso

ressaltar as discussões políticas que originaram os Projetos, mencionadas no início deste capítulo, que ocorreram principalmente em reuniões do G20 e da OCDE, denotando que as preocupações ali externadas se voltam aos interesses destes organismos.

Por isso, é de se ponderar a possibilidade de diversos países estarem, no plano do combate ao BEPS, transferindo parcela da sua soberania fiscal para organismos internacionais nos quais não se tem grande representatividade. (YAÑEZ, 2024).

Esta falta de representatividade dialoga com um argumento de baixa de inclusão nos benefícios dos Projetos BEPS. Cunha e Medeiros Júnior (2024) chamam atenção ao fato de que o BEPS 2.0 determina valores mínimos de receita das multinacionais para aplicação das regras do Pilar 2, e esses valores são significativamente altos ao ponto de inviabilizarem a aplicação do respectivo pilar em países menores, onde, apesar das empresas ali localizadas terem rendas menos expressivas, a perda de receita decorrente do *profit shifting* é expressiva, quando comparada com a arrecadação total do país.

Em vista disso, países podem ser compelidos a adotar regras fiscais específicas, cujas razões de existência, termos, e características e detalhes, foram instituídos com pouca observância dos seus interesses. Essa realidade confronta-se com a questão da concorrência fiscal, dado que, neste caso, mudanças internacionais externas também podem encurralar os países a tomarem medidas internas, como a redução das alíquotas ou enrijecimento das normas de conformidade e fiscalização, consoante exposto anteriormente. Fato é que ambas as problemáticas relativizam as capacidades de um Estado unilateralmente estabelecer sua política tributária e fazê-la efetiva.

Com estes desdobramentos em mente, deflagra-se mais um reflexo do BEPS nas características dos Estados, uma vez que, para evitar a sua ocorrência, nações precisam de mecanismos multilaterais, que são dirigidos por organismos internacionais, mudando as feições territorial e interna do poder fiscal.

Ressalta-se que o objetivo aqui não é inviabilizar os Projetos BEPS enquanto importantes ferramentas de combate ao *profit shifting*, mas sim indicar implicações relativas à internacionalização do poder fiscal.

Em suma, diante do caminho percorrido neste capítulo, é possível destacar que o BEPS tem como implicações, por um lado, a redução significativa de receita

dos Estados, e, por outro, a forte presença e necessidade de mecanismos internacionais.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa ora empreendida teve a pretensão de averiguar os impactos do BEPS no Estado Moderno, testando a hipótese de que por ter a fiscalidade como um dos seus pilares, o Estado encontra dificuldades na erosão das bases tributárias e na transferência de resultados, pois estas estimulam a concorrência fiscal, prejudicando a arrecadação, e por isso levam à necessidade de fortalecimento da internacionalização do poder fiscal e conseqüente relativização da soberania fiscal.

Para atingir tal objetivo, iniciou-se descrevendo o Estado Moderno e firmando algumas das suas características principais, com enfoque naquelas possivelmente afetadas pelo BEPS. Assim, urge rememorar o trajeto percorrido nesta supracitada fase da pesquisa, a fim de fixar premissas importantes para estabelecer conclusões.

Foi narrado no segundo capítulo que a máquina pública moderna, constituída por um aparato formal e centralizado, tem sua postura patrimonial como fruto dos processos políticos de cada nação. Tal postura levou, de forma geral, o Estado a ser entendido como força equalizadora, por meio da qual se busca atenuar as desigualdades materiais decorrentes da herança liberal das revoluções burguesas. O escopo desta atuação estatal é, em regra, o respectivo território.

Nesta toada, as finanças públicas atuaram como forte instrumento do funcionamento político-estatal, haja vista a necessidade de gastos públicos para efetivar os direitos sociais e promover a igualdade material. O aumento de receita daí decorrente tornou-se elemento essencial na anatomia do Estado Moderno.

Sob outro norte, a fonte de receita utilizada para atingir essas necessidades econômicas recai primordialmente sobre o tributo, mais precisamente o imposto, e tal aspecto é também resultado social dos movimentos liberais, que impeliram à iniciativa privada o papel de protagonistas das atividades econômicas, marginalizando o Estado enquanto interventor direto e constituindo o chamado Estado Fiscal.

A partir daí se tem duas conclusões acerca do Estado Moderno: existe grande necessidade de receita, e tal receita é atingida pelos impostos.

Mais além, foi tratado do caráter essencialmente territorial do Estado e como essa condição foi desafiada pela globalização. Após os processos globalizantes, o

Estado continuou tendo sua força coercitiva limitada ao seu território, porém a atuação das empresas transnacionais adquiriu horizontes muito maiores que as fronteiras dos Estados.

Seguiu-se mencionando o fato de que muitos autores defendem que a globalização e a alta necessidade de eventos externos aos limites territoriais nacionais é o suficiente para significar o fim do Estado. Esta constatação é uma forte evidência da relevância da ideia de soberania interna e como esse aspecto é íntimo à própria noção de Estado.

Este quadro fortaleceu a obsolescência e insuficiência dos desenhos tributários nacionais, vez que estes foram elaborados levando em consideração que a estrutura organizacional corporativa era descentralizada, com unidades independentes em cada nação.

Destas informações se entende: o Estado tem como um de seus pilares a sua soberania interna, pois este é o horizonte da sua força coercitiva.

Com o estabelecimento destas premissas, a pesquisa demarcou áreas potencialmente afetadas por uma postura supranacional dos contribuintes, com foco na importância da função arrecadatória dos impostos e da soberania nacional.

Posteriormente, com o objetivo de concatenar a figura do Estado com o BEPS, o terceiro capítulo fora dedicado a estudar o fenômeno da erosão das bases tributárias e da transferência de lucros.

Ali fez-se evidente que, apesar de existir um plexo de práticas que efetivam o *profit shifting* e, portanto, a erosão das bases nacionais, a bibliografia demonstrou que todas têm em comum o fato de explorarem diferenças tributárias entre os países, sendo a falta de uniformização fiscal elemento chave da sua ocorrência. Outro ponto importante trazido foi que todas resultam em significativa perda de receita aos Estados. Ainda que existam dúvidas sobre os valores exatos, devido à falta de dados e divergências metodológicas, é consenso que é perdida grande arrecadação. Aqui se demonstrou uma das vias trazidas pela hipótese enquanto impacto do *Base Erosion and Profit Shifting*: afetação das receitas. Decorre disto a conclusão de que, neste quesito, a hipótese se mostrou verdadeira.

Também extrai-se da pesquisa que as formas de combate ao BEPS – condensadas nos Projetos BEPS e BEPS 2.0 – ocorreram em sede internacional, sobretudo por empenho da OCDE e do G-20, principalmente sob o argumento de que as medidas internas e bilaterais são insuficientes para evitar a problemática. Tais

meios consistiram em instrumentos multilaterais, com termos organizados e liderados pelos respectivos organismos internacionais. Resumidamente: o palco do combate ao BEPS é essencialmente internacional, e a necessidade de atuação externa dos Estados é evidente.

Já quando diante destas conclusões, tem-se de forma notória que o BEPS implicou em mudanças significativas no exercício da soberania fiscal dos países, deslocando a predominância interna para o âmbito externo, e isso perturbou a territorialidade – pressuposto basilar do Estado Moderno, consoante resultados colhidos no segundo capítulo. Assim, restou claro que a outra parcela da hipótese, referente à relativização da soberania fiscal, é confirmada.

Ante o exposto, nos termos da pesquisa, o diálogo entre o BEPS e o Estado Moderno confirma a tese proposta em sua integralidade. O Estado sofre com as consequências do BEPS sob duas principais frentes: diminuição significativa da receita e modulação da soberania fiscal. O nível de impacto destas frentes é significativo, visto que a receita é imprescindível para manutenção do Estado e a soberania interna é de extrema importância no seu funcionamento.

Entretanto, também há de se asseverar que os resultados colhidos por este Trabalho de Conclusão de Curso se debruçam sobre um cenário em desenvolvimento. O fato de o crescimento tecnológico ser exponencial e por isso possibilitar mudanças constantes na economia digital tende a possibilitar novas formas de erosão das bases tributárias. Tanto é que dessas inovações surgiu a necessidade de se elaborar o BEPS 2.0. Sob outro viés, a efetividade dos Projetos apresentados como soluções para o BEPS também há de ser testada pelo tempo, e talvez novas reformas possam ser necessárias, ampliando ou diminuindo as características descritas nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

- BEER, Sebastian; DE MOOIJ, Ruud A.; LIU, Li. International corporate tax avoidance: a review of the channels, effect sizes, and blind spots. Washington, D.C: **International Monetary Fund**. 2018. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/07/23/International-Corporate-Tax-Avoidance-A-Review-of-the-Channels-Effect-Size-and-Blind-Spots-45999>. Acesso em: 13 mar. 2025.
- BUETTNER, Thiess; OVERESCH, Michael; SCHREIBER, Ulrich; WAMSER, Georg. The impact of thin-capitalization rules on the capital structure of multinational firms. **Journal of Public Economics**, [s.l.], v. 96, n. 11-12, p. 930–938. 2012. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272712000710>. Acesso em: 20 mar. 2025.
- BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Construção do Estado e Administração Pública: uma abordagem histórica**. São Paulo: FGV EAESP, 2005. Disponível em: <https://pesquisa-eaesp.fgv.br/publicacoes/gvp/construcao-do-estado-e-administracao-publica-uma-abordagem-historica>. Acesso em: 23 fev. 2025.
- Cobham, Alex; JANSKÝ, Petr. Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results. **Journal of International Development**, v. 30, Issue 2: Fiscal Policy, State Building and Economic Developmen, p. 159-364. 2018. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1002/jid.3348>. Acesso em: 03 abr. 2025
- COSTA, Everton Garcia da. As consequências da globalização: uma revisão sociológica do conceito. **Simbiótica**, Vitória, v. 8, n. 1, p. 152-169, jan./abr. 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.47456/simbitica.v8i1.35437>. Acesso em: 23 fev. 2025
- CRISTEA, A. D.; NGUYEN, D. X. Transfer pricing by multinational firms: New evidence from foreign firm ownerships. **American Economic Journal: Economic Policy**, v. 8, n. 2, p. 170-202. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1257/pol.20130407>. Acesso em: 21 mar, 2025.
- CRIVELLI, Ernesto; DE MOOIJ, Ruud; KEEN, Michael. Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries. **International Monetary Fund**, Washington, D.C, n. 2015/118. 2015. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973>. Acesso em 21 mar. 2025.
- CUNHA, Carlos Renato; MEDEIROS JUNIOR, Antonio Carlos Freitas de. Projeto BEPS, BEPS 2.0 e o combate ao Profit Shifting e ao Base Eroction à nível internacional. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 28, n. 2, p. 23-40, jul. 2024. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/49788>. Acesso em: 1 abr. 2025

DHARMAPALA, Dhammika. Overview of the Characteristics of Tax Havens. **Coase-Sandor Working Paper Series in Law and Economics**, Chicago, n. 975. 2023. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/law_and_economics_wp/97/. Acesso em 21 mar. 2025

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Princípio da legalidade. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade>. Acesso em: 14 fev, 2025.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. História e razão do Paradigma Vestefaliano. **Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano**. Montevideo, Uruguai. Ano 12. Tomo II. p. 1445-1465, ago. 2006. Disponível em: https://www.kas.de/documents/271408/271457/7_file_storage_file_5588_4.pdf/871a16c7-57d7-7755-f0be-a36421a780e3. Acesso em: 12 fev. 2025.

GARCIA-BERNARDO, Javier; JANSKÝ, Petr. Profit shifting of multinational corporations worldwide, **Charles University in Prague, Institute of Economic Studies (IES)**, Praga, n. 33/2023. 2023. Disponível em: <https://www.econstor.eu/handle/10419/286362>. Acesso em 21 mar. 2025

GENSCHEL, Philipp. *Globalisation and the transformation of the tax state*. **Universität Bremen, Collaborative Research Center 597 – Transformations of the State, TranState Working Papers**, n. 10. 2005. Disponível em: <https://www.econstor.eu/handle/10419/28260>. Acesso em: 13 mar. 2025.

IETTO-GILLIES, Grazia. The Role of Transnational Corporations in the Globalisation Process. In: Jonathan Michie (Edt.) **The Handbook of Globalisation**. UK: Edward Elgar, 2003. *The Handbook of Globalisation, Second Edition*, edited by Jonathan Michie (pp.173-184) Edition: Second. Chapter: 8. Publisher: Edward Elgar.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 3ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª. ed. São Paulo: Martins Fontes. 1998.

LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. **Levando Kelsen a sério**. Andradina: Meraki, 2019.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MOREIRA, Clara Gomes. Combate às práticas fiscais danosas e a soberania fiscal dos Estados. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord.). **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 57-77.

NABAIS, J. C. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. **Direito Público**, [S. l.], v. 1, n. 6, 2010. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1365>. Acesso em: 23 fev. 2025.

NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do Estado fiscal. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 13, n. 2, p. 231-259, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://revista.fumec.br/index.php/meritum/article/view/7013>. Acesso em: 23 fev. 2025

MOURA, Emerson Affonso da Costa; RIBEIRO, Jamir Calili. Direitos fundamentais sociais, orçamento público e reserva do possível: o dever de progressividade nos gastos públicos. **Revista de Direito Brasileira**, São Paulo, v. 16, n. 7, p. 225-241, jan./abr. 2017. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/3085/0>. Acesso em: 23 fev. 2025

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Addressing base erosion and profit shifting. **OECD Publishing**, Paris, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>. Acesso em: 13 mar. 2025.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia. **OECD Publishing**, Paris, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 1 abr. 2025.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **OECD Publishing**, Paris, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241343-en>. Acesso em 21 mar. 2025

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, **OECD Publishing**, Paris, 2025. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf/_jcr_content/renditions/original./beps-mli-signatories-and-parties.pdf. Acesso em: 03 abr. 2025

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Soberania fiscal no Direito Internacional: a emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-08092020-005319/>. Acesso em: 23 fev. 2025.

RANIERI, Nina Beatriz Stocco. **Teoria do estado: do estado de direito ao estado democrático de direito**. 3ª. ed. São Paulo: Almedina, 2023.

RANIERI, Nina Beatriz Stocco. **Estado e nação: novas relações?** In. *Política Externa*, v. 13, n. jul/ago. 2004, p. 29-38, 2004.

RATHKE, Alex A. T. Profit shifting no Brasil e o impacto dos paraísos fiscais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, Brasil, v. 32, n. 85, p. 95–108, 2023. DOI: 10.1590/1808-057x201910040. Disponível em: %20https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/179179. Acesso em: 20 mar. 2025.

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

SANTOS, Marcelo. Justiça internacional e o regime tributário internacional: uma análise do Acordo Tributário Global. **Economia e Sociedade**, v. 32, n. 3, p. 555–578, set. 2023.

SILVA, Virgílio Afonso da. A evolução dos direitos fundamentais. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, v. 6, p. 541-558, 2005. Disponível em: <https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>; Acesso em: 14 fev. 2025

TAKANO, Caio Augusto. Erosão da Base Tributável e a Transferência de Resultados: o Caminho para o Multilateralismo e Novas Perspectivas à Soberania Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 32, p. 63–82, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/87>. Acesso em: 18 mar. 2025.

TANZI, Vito. Is there a need for a World Tax Organization? In: SADKA, Efraim (ed.). *The economics of globalization: policy perspectives from public economics*. Cambridge University Press, Cambridge. 1999. p. 173–186.

VESTING, Thomas. **Teoria do Estado: A transformação do Estado na Modernidade**. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

VIEIRA JUNIOR, Dicesar Beches. Teoria dos direitos fundamentais: evolução histórico-positiva, regras e princípios. **Revista da Faculdade de Direito-RFD-UERJ**, Rio de Janeiro, n. 28, dez. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfduerj/article/view/20298>. Acesso em: 23 fev. 2025

WIER, Ludwig S. ZUCMAN, Gabriel. Global Profit Shifting, 1975-2019. **National Bureau of Economic Research Working Paper Series**, Cambridge, n. 30673. 2022. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w30673>. Acesso em: 21 mar. 2025.