

# **XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**JONATHAN BARROS VITA**

**LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRIO - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Ednilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

**Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

**Educação Jurídica**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

**Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Comissão Especial**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato, Antônio Carlos Diniz Murta – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-316-9

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

# **XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

---

### **Apresentação**

O XXXII Congresso Nacional do CONPEDI foi realizado entre os dias 26 e 28 de novembro de 2025 na cidade de São Paulo-SP e teve como temática central “Os caminhos da internacionalização e o futuro do Direito”, sendo realizado em parceria com a Universidade Presbiteriana Mackenzie.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito Tributário e Financeiro I, o qual ocorreu no dia 28 de novembro de 2025 das 14h00 às 17h30 e foi coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato e Antônio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícias discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 22 artigos submetidos ao GT, cujos temas são citados abaixo:

#### **Bloco 01 – Reforma tributária e processo**

1. Reforma tributária e inovação no agronegócio brasileiro: ameaças regulatórias à sustentabilidade tecnológica na era pós-ec no 132/2023
2. Novo papel do supremo tribunal federal e do superior tribunal de justiça nos conflitos federativos pós-reforma tributária

3. A uniformização de jurisprudência no contencioso administrativo do IBS e da CBS: conflitos de competência e o comitê de harmonização no PLP 108/2024
4. Parâmetros para o contencioso administrativo e judicial do IBS e da CBS: federalismo brasileiro e a necessidade de uniformização jurisdicional
5. O papel da arbitragem na eficiência fiscal: comitê gestor do IBS e código de defesa do contribuinte

#### Bloco 02 – Direito processual tributário

6. Transação tributária: novas oportunidades para a regularização fiscal com menor custo e maior estratégia no direito brasileiro
7. ODR (online dispute resolution) na administração pública e a desjudicialização dos conflitos tributários
8. A consolidação da consensualidade no direito tributário: análise da transação à luz da segurança jurídica e da eficiência
9. A quarentena fiscal na transação tributária: entre a discricionariedade do fisco e a controvérsia sobre sua (in)constitucionalidade

#### Bloco 03 – Direito Financeiro

10. Efetividade das condenações emitidas pelo tribunal de contas da união nas esferas administrativa e judicial
11. Receitas públicas e privadas do gás natural: notas sobre a participação de terceiros
12. Crise do estado fiscal e os impactos orçamentários da renúncia de receita com despesas médicas no imposto de renda da pessoa física

#### Bloco 04 – Imunidades

13. Entre a constituição e os algoritmos: a imunidade tributária diante da economia digital brasileira

14. Artigo análise da abrangência da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso vi, “b”, da Constituição Federal de 1988

Bloco 05 – Tributação e meio ambiente

15. Tributação e sustentabilidade: o mercado de carbono brasileiro pós-lei nº 15.042/2024

16. O princípio da proteção ao meio ambiente como implementação da tributação verde: da vinculação do conjunto de V2G “Vehicle-To-Grid”, V2L “Vehicle-To-Load” e V2H “Vehicle-To-Home” ao sistema tributário ambiental.

Bloco 06 – Tributação Internacional

17. Entre o transconstitucionalismo e o imperialismo fiscal: uma análise crítica do redesenho da tributação internacional pelo projeto BEPS

18. A concorrência fiscal internacional como resultado abusividade dos planejamentos tributários internacionais das empresas transnacionais no mundo globalizado

Bloco 07 – Tributação e novas tecnologias

19. Criptoativos e tributação: análise comparada entre brasil, OCDE e União Européia

20. Subordinação algorítmica e regulação previdenciária: uma análise jurídico-tributária

Bloco 08 – Outros temas relevantes em matéria tributária

21. Conflito de autoridade jurisdicional: a usurpação da competência do órgão pleno do STJ na (re)definição da súmula 375 pelo resp 1.141.990/pr e seus impactos na boa-fé do terceiro adquirente

22. O arbitramento da base de cálculo do ISS: limites do artigo 148 do CTN e controvérsias jurisprudenciais

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se

imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato – FURG - Universidade Federal do Rio Grande

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

# **ENTRE O TRANSCONSTITUCIONALISMO E O IMPERIALISMO FISCAL: UMA ANÁLISE CRÍTICA DO REDESENHO DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL PELO PROJETO BEPS**

## **BETWEEN TRANSCONSTITUTIONALISM AND FISCAL IMPERIALISM: A CRITICAL ANALYSIS OF THE REDESIGN OF INTERNATIONAL TAXATION THROUGH THE BEPS PROJECT**

**Ana Paula das Neves Leite <sup>1</sup>**  
**José André Wanderley Dantas De Oliveira <sup>2</sup>**

### **Resumo**

O presente artigo analisa a aplicação do conceito de transconstitucionalismo, conforme proposto por Marcelo Neves, no contexto da tributação internacional, especialmente no âmbito do Projeto Base Erosion And Profit Shifting da OCDE. O trabalho se justifica pela crescente complexidade da tributação de empresas multinacionais, num contexto de globalização financeira, que exige novas formas de cooperação entre os Estados. A metodologia utilizada é a hipotético-dedutiva, partindo da hipótese de existência de relações caracterizadas pelo transconstitucionalismo entre os países participantes dos Inclusive Framework da OCDE. Nesse contexto, a pesquisa aponta que as assimetrias de poder entre países desenvolvidos e em desenvolvimento podem comprometer a efetividade dessa cooperação, em virtude da imposição exercida pelos países ricos, com influência majoritária no processo decisório, transformando o processo num verdadeiro imperialismo fiscal; e, consequentemente desvirtuando a efetividade da cooperação multilateral internacional. O artigo conclui que para construir um sistema tributário internacional mais justo é necessário considerar essas desigualdades e buscar uma participação mais equitativa dos países em desenvolvimento nas decisões sobre tributação internacional.

**Palavras-chave:** Transconstitucionalismo, Imperialismo fiscal, Tributação internacional, Colonização tributária, Projeto beps

### **Abstract/Resumen/Résumé**

This article analyzes the application of the concept of transconstitutionalism, as proposed by Marcelo Neves, in the context of international taxation, particularly within the scope of the OECD's Base Erosion and Profit Shifting Project. The study is justified by the increasing complexity of multinational corporate taxation in a context of financial globalization, which demands new forms of cooperation among States. The methodology used is hypothetical-

---

<sup>1</sup> Advogada, Mestranda em Direito na Universidade Federal de Pernambuco na Linha 1.2 - Estado e Regulação.

<sup>2</sup> Doutor em Direito Tributário (USAL/Espanha); Mestre – Advanced Master in International Taxation (Leiden University/Holanda), Prof. Direito Tributário da FDR/UFPE. Auditor Fiscal RFB / Conselheiro Titular na 1<sup>a</sup> Seção do CARF.

deductive, based on the hypothesis of the existence of relationships characterized by transconstitutionalism among the countries participating in the OECD Inclusive Framework. In this context, the research indicates that power asymmetries between developed and developing countries may undermine the effectiveness of such cooperation, due to the imposition exerted by wealthy countries, which hold a dominant influence in the decision-making process, turning the process into true fiscal imperialism and, consequently, distorting the effectiveness of international multilateral cooperation. The article concludes that, in order to build a fairer international tax system, it is necessary to take these inequalities into account and seek more equitable participation of developing countries in decisions on international taxation.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Transconstitutionalism, Fiscal imperialism, International taxation, Fiscal colonization, Beps project

## 1. Introdução

A globalização tem provocado transformações significativas nas estruturas econômicas e jurídicas internacionais, especialmente no que diz respeito à tributação. A crescente interdependência entre as economias globais exige que se examine com mais profundidade a maneira como as normas tributárias internacionais são formuladas e aplicadas, e a experiência internacional demonstra a necessidade de se buscar alternativas para fazer frente aos desafios tributários de um mundo globalizado.

Neste contexto, o transconstitucionalismo, proposto por Marcelo Neves, emerge como uma possível resposta à complexidade do mundo contemporâneo, onde diferentes ordens jurídicas – nacionais, internacionais e supranacionais – interagem e se sobrepõem. No campo da tributação, essa abordagem revela como diferentes jurisdições colaboram ou competem na criação e aplicação de normas tributárias, desafiando a noção de soberania absoluta dos Estados.

Em contrapartida, afastando-se de uma análise ingênua das relações internacionais, mostra-se imperioso também o estudo das assimetrias de poder que moldam as interações entre diferentes sistemas jurídicos. No caso do BEPS, embora haja tentativas de incluir países em desenvolvimento, que majoritariamente não são membros da OCDE, o processo continua sendo amplamente dominado pelos interesses das nações mais ricas. Essas nações têm maior capacidade de implementar e adaptar-se às normas complexas, enquanto os países em desenvolvimento enfrentam desafios significativos para atender a esses padrões.

Não bastasse, essas nações além de terem maior capacidade de implementar e adaptar-se às normas complexas, também as defendem, pois, apostam que a manutenção do clássico modelo de tributação internacional ainda lhes é mais favorável. Isso pode levar à criação de um sistema tributário internacional que perpetua desigualdades, favorecendo os interesses dos países desenvolvidos em detrimento dos países menos favorecidos.

O transconstitucionalismo, portanto, não só oferece uma perspectiva para entender a interconexão das normas jurídicas em diferentes níveis, mas também revela as desigualdades intrínsecas que moldam essas interações. Em um cenário onde a tributação é cada vez mais globalizada, é crucial considerar as assimetrias de poder e buscar uma participação mais equitativa dos países em desenvolvimento nas reformas tributárias internacionais, notadamente propostas por organismos como a OCDE e como foi o caso concreto do Projeto BEPS. Somente com a participação simetricamente democrática seria possível construir um sistema fiscal global mais justo e sustentável, capaz de atender às necessidades de todas as nações envolvidas.

Diante desse contexto, o presente artigo tem como objetivo principal aprofundar a discussão sobre a natureza das interações que ocorreram no processo de reformulação da tributação internacional, com destaque para as iniciativas desenvolvidas no âmbito do projeto BEPS desde o seu início.

Como objetivos específicos, o foco será examinar essas trocas entre Estados Nacionais soberanos, avaliando a possibilidade de que tais interações possam ser interpretadas como trocas transversais entre ordens constitucionais independentes, conforme delineado na Teoria do Transconstitucionalismo desenvolvida por Marcelo Neves. Além disso, o artigo pretende analisar criticamente a possível configuração do que a doutrina especializada tem denominado Imperialismo Fiscal, resultante das relações assimétricas de poder entre países do centro e da periferia. Essa dinâmica, por sua vez, pode desafiar a própria aplicabilidade do conceito de Transconstitucionalismo nessas interações, questionando a efetiva igualdade e reciprocidade entre as ordens jurídicas envolvidas.

A metodologia utilizada é a hipotético-dedutiva, partindo da hipótese de existência de relações caracterizadas pelo transconstitucionalismo entre os países participantes dos *Inclusive Framework* da OCDE. Para a validação ou não da hipótese levantada, foi utilizado o levantamento bibliográfico sobre o tema, em especial a doutrina de Marcelo Neves e artigos especializados fundados no tema.

Este artigo está dividido em dois momentos, sendo o primeiro uma contextualização da questão discutida, qual seja, o avanço da globalização e as dificuldades enfrentadas pelos países nos âmbitos da tributação e da soberania. Já o segundo momento é destinado a apresentar a teoria do Transconstitucionalismo de Marcelo Neves, relacionando-a aos objetivos específicos deste trabalho.

## 2. A Tributação Internacional no mundo pós-BEPS

O atual cenário da Tributação Internacional vem sendo marcado por uma crescente importância de aspectos ligados à cooperação multilateral, considerada um elemento indispensável para que as administrações tributárias consigam, ou ao menos tentem, fazer frente aos desafios cada vez mais complexos de uma economia globalizada.

Em que pese este trabalho não ter como objetivo adentrar em aspectos mais específicos do fenômeno da globalização, faz-se necessário trazer, ainda que de forma breve, algumas considerações sobre ele, para que seja possível entender os desafios vividos pelas administrações tributárias e a natureza das relações que emergiram na tentativa de combatê-los.

Podemos definir globalização como sendo o atual estágio de desenvolvimento e evolução do sistema de produção capitalista, caracterizado pela crescente mundialização da produção e pela liberalização dos fluxos comerciais e financeiros, os quais circulam com muita liberdade pelos mercados em escala global (OLIVEIRA, 2013).

Essa crescente integração mundial, por sua vez, possibilita que empresas transnacionais tomem decisões visando diminuir sua carga fiscal em níveis globais, seja mediante a utilização de planejamentos tributários abusivos, triangulações em paraísos fiscais e manipulação de preços de transferência. Como resultado dessa conduta, surge o fenômeno da erosão das bases tributárias dos Estados, os quais, em virtude da queda na arrecadação, passam a ter dificuldades em manter seus programas de bem-estar social.

Em resposta a esse fenômeno e na busca de uma solução global coordenada, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a pedido do G20, lançou em 2016 o programa *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), cujo objetivo era restaurar a confiança nos sistemas tributários nacionais e garantir a tributação de transnacionais, mediante a 15 ações coordenadas, destinadas a combater práticas fiscais consideradas nocivas, tais como o *treaty shopping*, a transferência de rendas a países de tributação favorecida e a manipulação de preços de transferência (OECD, 2016).

Logo após seu lançamento, o projeto foi alvo de diversas críticas, em especial de países subdesenvolvidos, os quais não foram ouvidos durante a fase de elaboração do projeto, entre 2013 e 2015, resultando em um conjunto de ações que consideradas onerosas, complexas e desinteressantes aos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento (OGUTTU, 2016).

Em resposta, a OCDE criou o *Inclusive Framework*, permitindo a participação de países não membros da OCDE e do G20 nas discussões acerca da implementação das ações e próximas fases do projeto, garantindo a Organização que essa participação ocorreria em “pé de igualdade” com os países membros. Ao início da segunda fase do projeto, cujo marco tem sido considerado o lançamento do plano de 2 pilares, o *Inclusive Framework* contava com 135 países, dentre membros e não membros da Organização (OECD, 2021).

Com isso, podemos afirmar com certa convicção que uma das maiores contribuições da primeira fase do Projeto BEPS foi lançar luz para a necessidade de implementação de soluções multilaterais coordenadas, em detrimento das medidas unilaterais anteriormente utilizadas pelos Estados para tentar capturar a tributação elidida, as quais se mostravam pouco efetivas em um cenário de fluxos comerciais e financeiros altamente mundializados (OECD, 2021).

Dessa forma, em que pese não ter obtido uma implementação satisfatória em algumas de suas ações, como a proposta de arbitragem internacional, o Projeto conseguiu atingir níveis mais que satisfatórios em propostas como a cooperação internacional para troca de informações, demonstrando o sucesso da OCDE em encabeçar o movimento de redesenho da tributação internacional.

Ainda, em 2018, a OCDE lançou o plano de 2 pilares que ficou conhecido como BEPS 2.0, com a proposta de redesenhar as bases da tributação internacional para fazer frente aos desafios apresentados pela economia digital. Nesse sentido, o pilar 1 se destina a revisar a alocação das competências tributárias, revisando o princípio do Estabelecimento Permanente para adequá-lo aos novos formatos de bens e serviços da era digital, enquanto o pilar 2 se destina à implementação de uma tributação mínima global para empresas transnacionais de grande porte (OCDE, 2018).

Atualmente, o escopo e limites dos dois pilares ainda vêm sendo discutidos pelo *Inclusive Framework*, em especial no tocante a aspectos relacionados à alocação de competência para tributar.

É nesse contexto que o presente trabalho tem como objetivo principal entender se é possível falar em transconstitucionalismo dentro do Projeto BEPS, uma vez que a Organização afirma existir um “pé de igualdade” entre todos os países membros do *Inclusive Framework*, destacando a necessidade de ouvir e absorver as considerações de todos os países participantes, sejam eles do centro ou da periferia, de modo a garantir uma adesão massiva e maior coordenação no combate à erosão das bases tributárias.

### 3. Soberania e tributação em um mundo globalizado

Antes de se adentrar em aspectos concernentes às relações transversais entre ordens jurídicas para resolução de problemas constitucionais, cumpre fazer uma breve consideração sobre o que pode ser compreendido como soberania no mundo globalizado atual, em especial nos casos que envolvem a tributação, considerando a existência de um consenso de que as decisões concernentes ao exercício ou não do poder de tributar, ainda que tomadas internamente no bojo de um Estado soberano, geram consequências globais.

O significado da palavra soberania hoje em muito difere da cunhada por Jean Bodin no ano 1576, para o qual soberania estaria diretamente ligada ao caráter absoluto e perpétuo, não se submetendo a nenhum outro poder, e se vinculando diretamente à pessoa do soberano (CARNEIRO, 2018). Nesse sentido, o autor entende que para que se configure a existência de

um Estado soberano, é necessária a subordinação de todos os grupos dentro de um território a um poder único, além da condição de não subordinação desses grupos em relação a outros Estados soberanos (LARA, 2022).

A partir disso, podemos afirmar que as alterações no conceito de soberania teorizadas pelo alemão Hans Kelsen, em 1934, influenciaram sobremaneira as noções atuais sobre o tema. Para o jusfilósofo, a soberania seria o atributo necessário à garantia de aplicação das normas jurídicas, por meio de comandos impositivos, sendo esse atributo decorrente da própria existência de uma ordem jurídica (CARNEIRO, 2018).

Luigi Ferrajoli, que inspirado pelas ideias de Francisco de Vitória, em obra lançada em 2002, argumenta o paulatino esvaziamento da soberania interna dos países, ante à limitação destes à ordem jurídica, enquanto paralelamente ocorreria um fortalecimento da soberania externa, ou seja, das ordens internacionais. Para o autor, a soberania seria a liberdade absoluta de decisão, cuja crise teria se iniciado com o surgimento do Direito Internacional (LARA, 2022).

Um aspecto marcante das noções de soberania trazidas por esses filósofos é a ligação direta desta com aspectos territoriais de limitação de aplicação das normas. Além disso, é possível perceber que até mesmo as mitigações levantadas por Kelsen e Ferrajoli acabam limitadas a questões relacionadas aos Direitos Humanos e Direito da Guerra e Paz, demonstrando a pouca preocupação sobre os limites da soberania em matérias consideradas, até aquele momento, apenas de direito interno, como é o caso da tributação.

Contudo, o que se percebe neste estágio da globalização, especialmente a partir da década de 2010, é uma possível mitigação ainda maior da soberania, decorrente da forte influência da economia sobre áreas como o direito ou política. Nesse sentido, explica José Eduardo Faria:

Dante da integração dos sistemas produtivos e financeiros em escala mundial, do enfraquecimento do poder de controle e intervenção de fluxos internacionais de capitais pelos bancos centrais e da crescente autonomia de setores econômicos funcionalmente diferenciados e especializados, com suas rationalidades específicas e muitas vezes incompatíveis entre si levando à ampliação do pluralismo de ordens normativas, o Estado-nação se encontra dentro de um impasse. Por um lado, já não consegue mais disciplinar e regular sua sociedade e suas economia exclusivamente por meio de seus instrumentos jurídicos tradicionais. Com as intrincadas tramas e entrelaçamentos promovidos pelos diferentes setores econômicos no âmbito dos mercados transnacionalizados, seu ordenamento jurídico, suas instituições judiciais têm alcance cada vez mais reduzido e operacionalidade cada vez mais limitada. Por outro lado, sem condições de assegurar a eficaz regulação direta e centralizadora das situações sociais e econômicas, pressionado pela multiplicação das fontes materiais de direito, perdendo progressivamente o controle da rationalidade sistêmica de seus códigos ao substituir as tradicionais normas abstratas, genéricas e impessoais por normas particularizantes, específicas e finalísticas, e ainda tendo seu ordenamento submetido a uma crescente competição com outros ordenamentos, o Estado-nação

atinge os limites fáticos de sua soberania. Tal aspecto fica particularmente evidente quando é constrangido a negociar com forças econômicas que transcendem o nível nacional, condicionando seus investimentos à aceitação de seus valores, de suas regras, de seus procedimentos e de seus mecanismos particulares de resolução e conflitos por parte do poder público (FARIA, 2004, p. 246).

No âmbito tributário, a soberania pode ser entendida como a capacidade de um ente de tributar e fiscalizar fatos ocorridos dentro de uma jurisdição, como alíquotas, fato geradores e formas de cobrança autodeterminadas. Portanto, não cabe aqui falar em capacidade para tributar fundada unicamente na soberania de um Estado, mas sim na competência para tributar que possui um Estado, na seara internacional, fundada na sua qualidade de sujeito de direito internacional (DE MORAIS, 2014).

Em breve digressão histórica, podemos afirmar que a alocação das bases tributárias aplicada até o momento teve sua origem nos estudos produzidos pela Liga das Nações, ainda na década de 1920. A Liga, ao se deparar com um crescimento do comércio em escala global, sentiu a necessidade de estabelecer parâmetros para evitar a dupla tributação dessas atividades, ante a possível sobreposição de competências tributárias de mais de uma jurisdição.

Com isso, ao enfrentar o problema da dupla tributação, os especialistas apontados pela Liga chegaram ao Princípio do Estabelecimento Permanente, o qual determinava que a competência tributária das operações em escala internacional pertenceria ao país que dispusesse de um Estabelecimento Permanente, configurado como uma unidade operacional da empresa transnacional, enquanto os conflitos possivelmente gerados pela sobreposição de competências deveriam ser decididos pela assinatura de tratados bilaterais (DE MORAIS, 2014).

Contudo, tal entendimento não se adequa mais à complexidade de um mundo globalizado, marcado pela integração econômica e a virtualização dos negócios. O que se vê hoje é a crescente modificação das relações entre empresas e mercado consumidor, com a possibilidade de venda a distância de bens tangíveis e intangíveis. Nesse sentido, a obsolescência de princípios como o do Estabelecimento Permanente já é consenso, sendo tratada por diversos doutrinadores, dentre eles De Moraes, que aponta:

Em última análise, são os tratados que coordenam os parâmetros de conexão com o território (o que se considera residência), quem deve ficar com o produto da arrecadação, se tal produto gerará crédito ao contribuinte, o que se comprehende por lucros, dividendos e os créditos a serem considerados em um ou outro caso dentro da relação estatal.

O problema é que a doutrina por trás desse mecanismo de solução de conflitos competenciais remonta na ideia de que a soberania é geográfica, isto é, ligada apenas ao território, ignorando o entrelaçamento constitucional hodierno e a própria cadeia negocial global (DE MORAIS, 2014. p. 55).

Com essa facilidade de realocação e transferência de investimentos, os países dependentes de Investimento Estrangeiro Direto tendem a alterar sua tributação para se manterem mais atrativos, vez que passam a competir por investimento em níveis globais, diminuindo cada vez mais suas alíquotas e forçando, como consequência, seus concorrentes a fazerem o mesmo (WILSON, 2014). Não bastassem essas questões, empresas transnacionais também passam a se utilizar de planejamentos fiscais hiper complexos, para diminuir suas alíquotas nominais gerais, mediante triangulações em paraísos fiscais e manipulação dos preços de transferência.

O resultado desse processo histórico para a tributação internacional é, justamente, a necessidade de rever aspectos centrais da soberania tributária, uma vez que é consensual a noção de que atitudes isoladas não conseguem fazer frente aos desafios de uma economia globalizada e altamente integrada. sendo crescente a influência de organismos internacionais, por meio da confecção das chamadas *soft law*.

Sobre essa necessária coordenação e a crise da soberania fiscal, expõe Oliveira:

A erosão da soberania fiscal materialmente se verifica na queda de arrecadação tributária como consequência direta das próprias políticas fiscais desenvolvidas de forma unilateral pelos países. Curioso observar que, na verdade, a conjunção de normas internas que muitas vezes contêm concessões de benefícios fiscais, associadas a rede de tratados tributários internacionais, e as possíveis triangulações em paraísos fiscais, formam um verdadeiro conjunto de instrumentos que viabilizam, à luz do macroplanejamento estratégico das ETNs, possibilidades para realizarem planejamentos tributários abusivos, determinantes diretos da queda de arrecadação tributária (OLIVEIRA, 2018. p. 30).

Para Oliveira, a erosão da soberania fiscal não é decorrência direta da globalização, em si, mas da renúncia dessa soberania pelos Estados na busca de um poder supranacional, com a deliberada adesão ao modelo financeiro global, que prioriza o aspecto econômico ao aspecto jurídico (OLIVEIRA, 2018).

Em vistas disso, mostra-se patente a necessidade de cooperação estatal em níveis globais para combater os problemas comuns a todos, ainda que para tanto seja necessário renunciar à soberania ou instituir uma ordem jurídica supranacional, como proposto por Kelsen. Dentre as teorias que abarcam essas modificações na relação entre Estados para a resolução de problemas semelhantes podemos encontrar o Transconstitucionalismo de Marcelo Neves, o qual será abordado a seguir fundamentado.

#### 4. O Transconstitucionalismo na teoria de Marcelo Neves

O Transconstitucionalismo na obra de Marcelo Neves pode ser entendido como a referência cruzada entre ordens ou organizações jurídicas, não subordinadas entre si, em matéria constitucional, para a referência recíproca na solução do mesmo problema ou caso constitucional relativo a direitos fundamentais ou a limitação de poder (NEVES, 2017). Faz necessário destacar que esse conceito não significa, necessariamente, que essas trocas devam ocorrer entre dois Estados Nacionais, sendo possível que figurem como parte nessa troca as organizações supranacionais, as organizações internacionais autônomas, as organizações internas e até mesmo organismos extranacionais (NEVES, 2017).

Como pressupostos para a configuração desse fenômeno, Marcelo Neves destaca a necessidade de: i) existência de problema constitucional comum entre as ordens jurídicas, envolvendo Direitos Fundamentais ou de limitação de poder; ii) independência entre os dois organismos, demonstrada pela ausência de uma relação de subordinação; iii) o objetivo de compreender o outro – alteridade, visando o fortalecimento de entrelaçamentos constitucionais entre as diversas ordens jurídicas (NEVES, 2017).

Perceba-se, que para a configuração do Transconstitucionalismo não é necessária a busca pelo consenso/uniformização, mas sim pela influência mútua em processos decisórios concernentes a aspectos constitucionais. Na perspectiva do autor:

O transconstitucionalismo não toma uma ordem jurídica ou um tipo determinado de ordem como ponto de partida ou *ultima ratio*. Rejeita tanto o estatismo quanto o internacionalismo, o supranacionalismo, o transnacionalismo e o localismo como espaços privilegiados de solução dos problemas constitucionais. Aponta, antes, para a necessidade de construção de “pontes de transição”, da promoção de “conversações constitucionais”, do fortalecimento e entrelaçamentos constitucionais entre as diversas ordens jurídicas, estatais, internacionais, transnacionais, supranacionais e locais. O modelo transconstitucional rompe com o dilema “monismo/pluralismo”. A pluralidade de ordens jurídicas implica, na perspectiva do transconstitucionalismo, a relação complementar entre identidade e alteridade. As ordens envolvidas na solução do problema constitucional específico, no plano de sua própria autofundamentação, reconstruem continuamente sua identidade mediante o entrelaçamento constitucional com a(s) outra(s): a identidade é rearticulada a partir da alteridade (NEVES, 2015. p. 07).

Existiria transconstitucionalismo nos casos em que, observando a posição de um órgão externo, o Estado Nacional chegasse a uma solução interna para o problema comum, dentro de sua própria ordem jurídica e limitações.

Não cabe discutir, portanto, a existência de um ordenamento jurídico isolado em seu território, soberano em todos os aspectos, nos termos defendidos por Bodin, ou até mesmo a existência de uma subordinação do ordenamento jurídico nacional a uma ordem internacional,

como proposto por Kelsen. Em verdade, o autor aponta pelo anacronismo desses conceitos, que não mais tem vez no mundo globalizado.

Sobre esse aspecto, explica Lorena dos Santos:

O que há de especial no transconstitucionalismo não é a existência dessas ligações entre ordens jurídicas, o chamado “transnacionalismo jurídico”, mas sim a existência de ordens que se inter-relacionam no plano reflexivo das suas estruturas normativas que são autovinculantes e dispõem de precedência. Para definir as questões transconstitucionais deve desvincular-se a noção de direito constitucional do constitucionalismo clássico, ou seja, de um conceito de Constituição associada exclusivamente a um determinado Estado.

Fundamental é identificar os problemas constitucionais que surgem em diversas ordens jurídicas, exigindo soluções fundadas na ligação entre elas, impondo um diálogo transnacional (DOS SANTOS, 2016. p. 43).

Ainda, faz-se também necessário demonstrar a diferença entre o Transconstitucionalismo defendido por Neves e os conceitos de Internacionalismo, defendido por Canotilho, ou de governo global de Habermas.

Isso porque, enquanto Canotilho defende um Internacionalismo não limitado à simples cooperação entre Estados, mas sim a um conjunto de processos e fenômenos que moldam a ordem jurídica internacional e as relações entre os sujeitos de direito internacional. Canotilho defende a construção de uma ordem jurídica internacional que garanta a efetividade desses direitos, independentemente da nacionalidade ou do local de residência das pessoas.

Já Habermas, ao conceituar um direito cosmopolita focado no consenso, afasta-se da proposta de trocas transversais entre ordens jurídicas independentes, focando sobremaneira em determinar o conjunto de princípios e normas universais que valham para todos os seres humanos, independentemente de suas particularidades culturais e históricas (DOS SANTOS, 2016).

Nesse aspecto, o que diferencia o transconstitucionalismo desses conceitos é, justamente, a independência dos organismos, que em que pese possuírem o objetivo de solucionar uma controvérsia constitucional comum, não partem do pressuposto de uma ordem jurídica superior ou comum, mas da necessidade de aprender uns com os outros, sob a ótica do respeito às suas peculiaridades (NEVES, 2017).

No âmbito tributário, por sua vez, o transconstitucionalismo poderia ser verificado na capacidade de troca mútua para resolução de questões envolvendo, dentre outros aspectos, os conflitos que englobam distribuição das competências para tributar, visto que a erosão das bases tributárias tende a causar problemas em nível global, dada a influência econômica das empresas transnacionais.

Em vistas disso, De Moraes destaca a atual interrelação entre as competências tributárias dos Estados e os conflitos delas decorrentes, apontando pela necessidade de desenvolver uma hermenêutica própria para dirimir tais conflitos:

Daí se ponderar que as competências tributárias constitucionais se comunicam e irritam-se em um ambiente internacional. Não é demais falar no transconstitucionalismo dos direitos – e seus correlatos deveres – fundamentais tributários, já que os conflitos de tributação internacional subjazem especificamente no exercício da competência constitucional.

A possível solução da problemática envolvendo o equilíbrio entre o dever de pagar os tributos, a capacidade contributiva e a própria competição entre os Estados deve ser analisada desde “um constitucionalismo relativo a (soluções de) problemas jurídico-constitucionais que se apresentam simultaneamente a diversas ordens”.

O tripé dever de pagar o tributo, capacidade contributiva e o exercício de competências constitucionais tributárias caracteriza o atrito entre ordens constitucionais. Deve ele ser resolvido com o desenvolvimento de uma hermenêutica própria, a fim de que os elementos internacionais sejam levados em consideração no momento de definir a vigência e a interpretação das leis internas (DE MORAIS, 2014. p. 54).

No âmbito do Projeto BEPS, o que vem sendo defendido pela instituição em muito se assemelha a troca transconstitucional formulada por Neves, com discussões e troca de experiência entre os países membros do comitê e a formulação de instrumentos de *soft law*, de caráter não vinculante, mas que possibilitem a troca transversal de influência para causar modificações na legislação interna dos países, objetivando a resolução de um problema constitucional comum a todos (DE MORAIS, 2014).

Contudo, ao analisar mais detidamente os aspectos práticos das relações existentes no projeto, deve-se tomar um cuidado especial com a existência de assimetrias de poder, próprias de um cenário global desigual. Nesse sentido, Marcelo Neves demonstra não estar alheio a essas assimetrias, demonstrado que para a efetiva ocorrência do transconstitucionalismo é necessário que as ordens cooperantes não tenham uma relação de subordinação, mas de respeito mútuo, uma vez que, do contrário, não se estaria a falar em transconstitucionalismo, mas em imperialismo ou neocolonialismo.

## 5. Assimetrias de Poder e Imperialismo Fiscal

Ao tratar das assimetrias de poder, Neves aponta para a existência de uma importância maior dos discursos de poder em detrimento do discurso jurídico, causado por assimetrias de poder que bloqueariam a troca transconstitucional, por configurarem uma relação destrutiva das formas de direito de outros Estados (NEVES, 2015).

No Direito Tributário internacional, as trocas ocorridas dentro de um contexto de assimetria de poder têm sido identificadas como Imperialismo Fiscal. O Imperialismo Fiscal pode ser entendido como a transferência por imposição, do centro para a periferia, de normas tributárias que beneficiam o primeiro grupo em detrimento do segundo, motivada pelas assimetrias de poder no cenário mundial, em especial os poderes econômico e político (ROCHA, 2017).

Para Sérgio André Rocha, o Imperialismo Fiscal seria, por sua vez, “a transformação de certo critério tributário que favorece os interesses de países desenvolvidos em normas tributárias consideradas como princípios básicos de tributação internacional” (ROCHA, 2017). Como exemplo prático desse fenômeno, o autor indica a adoção, como princípio do Direito Tributário Internacional, do princípio do Estabelecimento Permanente desde as discussões ocorridas na Liga das Nações (ROCHA, 2014)<sup>1</sup>. Aqui, cumpre trazer uma breve diferenciação entre os conceitos de Imperialismo Fiscal e de Colonização Tributária, apontada na obra de OLIVEIRA (2018).

Para o autor, o fenômeno do imperialismo fiscal refere-se à existência de uma estrutura de poder assimétrica no sistema internacional, na qual países centrais exercem influência dominante sobre os periféricos, especialmente no campo tributário. Essa influência se manifesta por meio da exportação de modelos normativos, práticas e padrões fiscais que, embora não formalmente obrigatórios, acabam sendo incorporados pelas jurisdições periféricas. É nesse contexto que surge a colonização tributária, conceito correlato, porém distinto, que descreve o processo de internalização dessas normas estrangeiras nos ordenamentos jurídicos locais, muitas vezes em detrimento da autonomia legislativa e da adequação às realidades nacionais. Assim, enquanto o imperialismo fiscal diz respeito à lógica de dominação estrutural, a colonização tributária representa sua concretização normativa no plano interno (OLIVEIRA, 2018).

Tanto o Imperialismo Fiscal quanto a Colonização Tributária seriam, portanto, bloqueadores do transconstitucionalismo de Marcelo Neves, uma vez que implicariam na inexistência de troca recíproca entre ordens constitucionais soberanas entre si, mas sim uma imposição de soluções do centro para a periferia. Em seu artigo “Comparando transconstitucionalismo em uma sociedade mundial assimétrica”, Neves indica:

Mediante as assimetrias das formas de direito, o transconstitucionalismo é obstaculizado ou prejudicado em virtude do fato de que, em determinados contextos, uma delas apresenta-se demasiadamente forte em relação a outra, desconsiderando-

---

<sup>1</sup> ROCHA, Sergio André. International fiscal imperialism and the principle of the permanent establishment. Bulletin for International Taxation v. 68, n. 2, 2014.

lhe as pretensões e exigências. Essa maneira de sobreposição de uma forma de direito a outra não implica a formação de uma ordem ou organização hierárquica no sentido tradicional de uma estrutura escalonada, mas, antes, conduz a mecanismos difusos de opressão ou negação da autonomia de ordens de direito por outras.

No âmbito das relações internacionais, a expansão do código de poder em detrimento do código jurídico está associada à imunização e intocabilidade das ordens jurídicas das “grandes potências” perante o direito internacional público.

Nesse sentido, não se pode analisar as modificações sugeridas, e aplicadas, nas políticas de tributação internacional sem que se pense até que ponto existe uma igualdade de condições e respeito mútuo entre ordens constitucionais distintas, as quais, muitas vezes, possuem interesses antagônicos (NEVES, 2015. p. 08).

No caso do projeto BEPS, em específico, sua primeira fase foi em muito marcada por questões consideradas impositivas, ainda que essas questões tenham, posteriormente, sido direcionadas à cooperação internacional. Como indica Oguttu:

O Plano de Ação BEPS da OCDE em 2013 observa que, para garantir o consenso internacional em abordando o BEPS, levaria em conta as perspectivas dos países em desenvolvimento (OCDE 2013b). No entanto, foram levantadas críticas de que a agenda da OCDE foi conduzida pelos interesses dos países desenvolvidos e que os interesses dos países em desenvolvimento não foram abordados, uma vez que esses países não foram consultados para apresentar suas preocupações antes da agenda do Plano de 15 Ações ser elaborada e encerrada. As consultas regionais iniciais da OCDE apenas serviam de orientação para um plano pré-existente. Isso ficou aquém da participação igualitária global na formulação das reformas tributárias internacionais. A agenda de Ação BEPS é criticada por incorporar regras estabelecidas por alguns países e, assim, reforçar um sistema que exacerba a desigualdade global. O Plano de Ação BEPS retrata a falta de foco ou compreensão da necessidade específica dos países em desenvolvimento (OGUTTU, 2016. p. 20, tradução nossa).

Outros autores também vêm, ao longo da última década, apontando as assimetrias de poder dentro do Projeto BEPS, indicando até mesmo uma possível ausência de legitimidade da organização e a sua utilização como mecanismo de implementação de políticas fiscais desfavoráveis a países em desenvolvimento<sup>2</sup>.

Isso porque, em que pese a Organização apontar constantemente pela paridade de armas entre os países participantes e sua influência nas ponderações, o que se vê na prática é a adoção, algumas vezes até mesmo injustificada, de mecanismos pré-existentes em países do centro como a alternativa adequada para solução de questões envolvendo a tributação de empresas transnacionais.

A título de exemplo, podemos considerar as modificações sugeridas nas políticas de preços de transferência, *standard* mínimo do projeto. Nesse sentido, organismos internacionais distintos, como a ONU, opinam que a política sugerida pelo projeto não é a mais indicada para

<sup>2</sup> Sobre o tema vide: LEVENHAGEN, Antônio José Ferreira. Os Paradigmas da Tributação Internacional Como Instrumentos de Dominação Externa. RDTI Atual, n. 6, p. 35-56, 2019; RICCARDI, Andrea. Implementing a (global?) minimum corporate income tax: An assessment of the so-called "Pillar Two" from the perspective of developing countries. Nordic Journal on Law and Society, v. 4, n. 01, 2021. ROCHA, Sérgio André. The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation and International Tax Imperialism'. Tax Sovereignty in the BEPS Era, 2017.

os países subdesenvolvidos, apontando como problemas a complexidade e onerosidade do princípio *Arm's Length Principle*. Em detrimento disso, a OCDE continua a reforçar a necessidade e importância da adoção dessa sistemática para os países membros do *Inclusive Framework* (OLIVEIRA, 2018).

Aqui, cumpre abrir um parêntese para explicar que, em que pese ser considerado um *standard* mínimo, a aplicação desse princípio não é obrigatória, de modo que a indicação de uma possível solução pelo organismo internacional não seria, em si mesma, aspecto indicador de Imperialismo, podendo se adequar ao conceito de transconstitucionalismo trazido por Neves.

Contudo, há indícios que a não aplicação dessa política, por parte de países subdesenvolvidos, pode gerar desinteresse econômico na atração de investimento estrangeiro direito de empresas transnacionais, funcionando como o que ficou conhecido como *back door rules*.

Tais normas são fontes do Direito Tributário Internacional, sendo muitas vezes formuladas por organismos internacionais como OCDE e ONU e, embora não coercitivas em sua essência, exercem influência significativa sobre os ordenamentos jurídicos dos países periféricos. Sua adoção é frequentemente impulsionada por mecanismos indiretos, daí o termo “*back door rules*” como a pressão internacional. Com isso, o que ocorre é uma inversão na autonomia normativa desses ordenamentos jurídicos, que tendem a adotar normas não pensadas para aquela realidade específica (CAAMAÑO ANIDO; CALDERÓN CARRERO, 2002).

Essa pressão econômica também é tratada por Marcelo Neves, sob as seguintes considerações:

Analogamente, as relações dos regimes privados para com as formas de direito dos países periféricos afasta-se do modelo transconstitucional na maioria dos casos. A corrupção sistemática das formas de direito dos Estados frágeis mediante as autorregulações privadas no plano transnacional, em benefício das grandes empresas multinacionais, não é algo a ser considerado apenas na perspectiva de uma crítica de esquerda ao capitalismo. Essa questão deve ser levada a sério também com vista às exigências de reconhecimento ou fortificação das autonomias discursivas das esferas plurais da sociedade mundial. As ordens jurídicas privadas transnacionais, enquanto “direito como meio” da economia, desenvolvem um tipo de racionalidade instrumental no âmbito jurídico, conforme a qual todas as pretensões normativas emergentes das formas de direito dos países mais fracos tendem a ser julgadas como perturbações para a dinâmica de sua expansão (NEVES, 2015. p. 09.).

Nesse contexto, Neves conclui pela dificuldade de se observar o transconstitucionalismo no contexto atual, em que as assimetrias de poder são aspecto marcante nas relações

internacionais, sejam entre Estados propriamente ditos, seja entre Estados internacionais ou supranacionais (NEVES, 2015)<sup>3</sup>.

## 6. Considerações Finais

A análise aprofundada do Projeto BEPS sob a lente do transconstitucionalismo de Marcelo Neves revela um cenário complexo e multifacetado. Por um lado, o BEPS demonstra elementos que se aproximam do ideal transconstitucional, como a promoção do diálogo entre países, a busca por soluções conjuntas para problemas globais e o reconhecimento da diversidade de sistemas tributários. Portanto, a criação do *Inclusive Framework*, que permite a participação de países em desenvolvimento nas discussões, é um passo importante nesse sentido.

No entanto, o projeto também enfrenta desafios significativos que limitam sua realização plena como um exemplo de transconstitucionalismo. As assimetrias de poder entre os países participantes, com os países desenvolvidos exercendo maior influência nas decisões, são um obstáculo evidente. A acusação de que o BEPS representa uma imposição de normas dos países desenvolvidos aos países em desenvolvimento, em detrimento dos seus interesses, persiste e levanta questionamentos sobre a legitimidade e a representatividade do processo decisório, que em última instância se materializam nas ações apresentadas pela OCDE em seus *reports*.

Além disso, a implementação das medidas propostas pelo BEPS tem sido lenta e desigual, com muitos países enfrentando dificuldades para adaptá-las às suas realidades. A falta de capacidade técnica, a complexidade das novas regras e a pressão das empresas multinacionais são alguns dos obstáculos que dificultam a implementação do projeto. Além disso, a pandemia da COVID-19 e a crise econômica global geraram novas pressões sobre os sistemas tributários nacionais, exigindo uma revisão das prioridades e das estratégias de longo prazo.

---

<sup>3</sup> Para uma melhor compreensão: “Diante do exposto, pode-se inferir que o transconstitucionalismo é um recurso escasso da sociedade mundial. Entrelaçamentos transconstitucionais estáveis entre ordens jurídicas só ocorreram, até agora, em âmbitos muito limitados do sistema mundial multicêntrico, seja do ponto de vista territorial ou funcional. E prevalecem as perspectivas desfavoráveis a desenvolvimentos positivos. Seria totalmente ilusória a ideia de que as experiências com a racionalidade transversal nos termos do transconstitucionalismo entre ordens jurídicas estão generalizadas ou em condições de generalizar-se em um curto ou médio prazo. Essas experiências fazem parte dos privilégios de alguns âmbitos jurídicos de uma sociedade mundial sensivelmente assimétrica.” (NEVES, 2015. p. 48)

Diante desse cenário, é possível afirmar que, em que pese o Projeto BEPS apresente elementos que se aproximam do conceito de transconstitucionalismo, ele não o realiza plenamente. O diálogo e a cooperação entre os países são aspectos positivos, mas a existência de assimetrias de poder e a falta de uma efetiva participação de todos os atores envolvidos limitam o potencial transformador do projeto.

Para que o BEPS se aproxime ainda mais do ideal transconstitucional, é fundamental que seja reforçada a participação dos países em desenvolvimento, promovida uma maior transparência nos processos decisórios e reconhecidas as especificidades nacionais. É preciso construir um consenso em torno de um sistema tributário internacional mais justo e equitativo, que promova o desenvolvimento sustentável e a redução das desigualdades.

Nesse cenário, o transconstitucionalismo não é um estado a ser alcançado, mas um processo contínuo de construção e reconstrução das relações entre as diferentes ordens jurídicas.

A pesquisa sobre o transconstitucionalismo no Projeto BEPS é um campo fértil para futuras investigações, com implicações importantes para a compreensão das dinâmicas do poder e da justiça na era da globalização. É fundamental analisar em profundidade os casos de sucesso e fracasso da implementação das medidas do BEPS nos diferentes países, investigar o impacto do BEPS sobre a geração de renda em bases transnacionais e a distribuição dessa riqueza de forma melhor e mais equitativa entre os países, avaliar a relação entre o BEPS e outros processos de integração regional e global, e explorar as possibilidades de um transconstitucionalismo tributário que vá além do âmbito do BEPS.

## Bibliografia

AVI-YONAH, Reuven S. *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press, 2007, p. 1-21.

BAKER, Philip; SAKANE, Elise M.; ROLIM, João Dácio. *A tributação internacional no século XXI*. Revista Direito Tributário Atual, n. 19, p. 41-51, 2005.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Globalización económica y poder tributario: ¿ hacia un nuevo Derecho Tributario?*. 2002

CARNEIRO, Lucas Nascimento. *A Soberania Estatal na Perspectiva do Transconstitucionalismo*. Revista dos Estudantes de Direito da Universidade de Brasília, v. 14, n. 1, p. 162-180, 2018.

DE MORAIS, Carlos Yury Araújo. *O transconstitucionalismo das competências tributárias no mundo globalizado*. Direito e Democracia, v. 15, n. 1, 2014.

FARIA, José Eduardo. *O direito na economia globalizada*. 1<sup>a</sup> ed. São Paulo. Malheiros. 2004.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time?*. In: CHRISTIANS, Allison; ROCHA, Sergio André (eds.). *Tax sovereignty in the BEPS era*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V., 2017.

LARA, Larissa Leandro. *A soberania compartilhada de Luigi Ferrajoli como solução para a crise do estado nacional*. 2022.

LEVENHAGEN, Antônio José Ferreira. *Os Paradigmas da Tributação Internacional Como Instrumentos de Dominação Externa*. RDTI Atual, n. 6, p. 35-56, 2019.

NAVARRO, Aitor. *Jurisdiction Not to Tax, Tax Sparing Clauses and the Income Inclusion Rule of the OECD Pillar 2 (GloBE) Proposal: The Demise of a Policy Instrument of Developing Countries?*. Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper, n. 20-22, 2020.

NEVES, Marcelo. *Comparando transconstitucionalismo em uma sociedade mundial assimétrica: pressupostos conceptuais e ponderações autocriticas*. Revista da AGU, 2015.

NEVES, Marcelo. *Do transconstitucionalismo à transdemocracia*. In: *Democracia: da crise à ruptura: jogos de armar: reflexões para a ação*. Max Limonad, 2017. p. 1097-1119.

NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. WMF Martins Fontes. São Paulo, 2009.

OECD/G20. 2015. *Addressing the Tax Challenges of Digital Economy*.

OECD/G20. 2018. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*.

OECD/G20. 2018. *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*.

OECD/G20. 2021. *Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2020-September 2021*.

OECD/G20. 2021. *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*.

OECD/G20. 2021. *Statement Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*.

OGUTTU, Annet Wanyana. *Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa–Part 1: Africa's Response to the OECD BEPS Action Plan*. 2016.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. *Precios de Transferencia. Marco Económico y Jurídico que Propicia su Aparición*. Vol. 1. Ed.: Nossa Livraria. 2007.

OLIVEIRA, José André Dantas Wanderley de. *Globalização, soberania do estado, colonização tributária e imperialismo fiscal*. II Congresso Pernambucano de Direito Tributário, 2018.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas. *Transfer Pricing in Brazil*. Anais / 7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, 22, 23, 24 de agosto de 2018 em São Paulo: FDUSP, SP. – São Paulo, IBDT, 2018, p. 333.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. *Controvérsias sobre a política fiscal internacional pós-BEPS*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 139, p. 145-170, 2019.

RICCARDI, Andrea. *Implementing a (global?) minimum corporate income tax: An assessment of the so-called "Pillar Two" from the perspective of developing countries*. Nordic Journal on Law and Society, v. 4, n. 01, 2021.

ROCHA, Sergio André. *International fiscal imperialism and the principle of the permanent establishment*. Bulletin for International Taxation v. 68, n. 2, 2014.

ROCHA, Sergio André. *The Other Side of BEPS: "Imperial Taxation and International Tax Imperialism"*. *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *Governança fiscal internacional: entre a fragmenção e o déficit de legitimidade*. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, p. 432-489, 2020.

WILSON, John D. *Tax Havens in a World of Competing Countries*. CESifo DICE Report, v.12, n. 4, p. 32-39, 2014.