

Danielle Uessler

**Elementos de Conexão na
TRIBUTAÇÃO
INTERNACIONAL
DA RENDA DAS
MULTINACIONAIS**

Fundamentos e Transformações

2026

PARTE I

ELEMENTOS DE CONEXÃO E SOBERANIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O sistema internacional é constituído por Estados soberanos, concebidos como organizações políticas que exercem autoridade sobre um território e uma população. O Estado moderno resulta de processos históricos marcados por conflitos sociais, rupturas e disputas, de modo que seu surgimento e desenvolvimento ocorreram de forma dinâmica e em constante transformação.

Nesse percurso, o Estado estruturou-se a partir de uma relação ambivalente com o capital, marcada simultaneamente por cooperação e tensão, refletida nas transformações do capitalismo e nas mudanças na distribuição do poder no cenário mundial¹. É dentro desse contexto que se consolida o sistema internacional, composto por Estados soberanos que, ao mesmo tempo em que o constituem, também são por ele moldados². A soberania afirmou-se como princípio organizador da ordem internacional, conferindo aos Estados autoridade sobre seus territórios e igualdade jurídica entre si, independentemente de assimetrias de poder existentes.

-
1. PAUTASSO, Diego; FERNANDES, Marcelo Pereira. Soberania ou “globalização”? Reflexões sobre um aparente antagonismo. *Revista Brasileira de Estratégia e Relações Internacionais*, v. 6, n. 11, Jan./Jun. 2017, p. 233-224.
 2. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 17, 2003, p. 21.

No início do século XX, especialistas em Direito Internacional Público lançaram as bases do Direito Tributário Internacional. Com ênfase nas regras de tributação internacional, esse ramo consolidou-se como campo técnico estruturado por uma extensa rede de tratados bilaterais. Esse processo fez com que a defesa da soberania fiscal levasse os Estados a resistirem a soluções multilaterais e a manterem o Direito Tributário Internacional ancorado em formas bilaterais e fragmentadas de cooperação, distantes de uma lógica mais ampla de coordenação internacional³.

Esse afastamento em relação ao princípio da cooperação internacional, tal como concebido no âmbito do Direito Internacional Público, não exclui, contudo, o Direito Tributário Internacional da matriz deste ramo jurídico⁴. Sua compreensão exige diálogo constante com o Direito Internacional Público, especialmente na interpretação e aplicação das normas tributárias⁵.

O Direito Internacional Público desempenha papel relevante ao fornecer regras gerais de interpretação, estabelecer limites ao exercício da jurisdição fiscal e oferecer metodologias de formulação normativa que consideram os interesses das diferentes partes envolvidas no sistema internacional. Pode-se afirmar, assim, que o Direito Tributário Internacional integra o Direito Internacional Público, conexão que se evidencia sobretudo no princípio da soberania, pilar da ordem jurídica internacional.

A soberania figura como princípio fundamental do Direito Internacional Público, da qual dependem, direta ou indiretamente, os demais princípios e instituições. Essa centralidade decorre do fato de que a soberania representa o pressuposto lógico e

3. PISTONE, Pasquale; VLUGT, Sam van der; SERAFIMOVA, Mariya. Public international law and tax law: a fair and equitable nexus in international taxation. *World Tax Journal*, v. 16, n. 4, nov., 2024, p. 762.

4. TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Princípios do direito internacional contemporâneo*. 2. ed. Brasília: FUNAG, 2017, p. 155.

5. PISTONE et al., *Public international law and tax law*, p. 762.

jurídico da própria existência da ordem internacional. Convém registrar, contudo, que, embora o Direito Tributário Internacional seja compreendido como um ramo do Direito Internacional Público, desenvolveu conceitos próprios que, em determinados aspectos, afastam-se da disciplina geral deste último, especialmente no que se refere às regras de competência e à atribuição da jurisdição fiscal⁶.

Esse desenvolvimento autônomo, entretanto, não implica ruptura com o fundamento de soberania que sustenta o sistema internacional, pois a soberania permanece como fundamento último do Direito Tributário Internacional. No plano fiscal, ela opera tanto como limite à imposição de obrigações internacionais que restrinjam a autonomia tributária dos Estados quanto como fundamento para a adoção de estratégias voltadas a assegurar vantagens na competição global, ainda que produzam impactos sobre outros Estados⁷.

Assim, a extensão da soberania de um Estado somente se define quando confrontada com a soberania de outros Estados ou com outros princípios e regras do Direito Internacional⁸. No campo tributário, essa característica torna-se ainda mais evidente, pois o poder de tributar encontra limites na jurisdição de outros entes soberanos e nas normas internacionais destinadas a organizar eventuais conflitos.

Embora a soberania fiscal se projete de maneira evidente no plano internacional, especialmente nas relações entre Estados, sua atuação não se esgota nessa dimensão externa. A tributação não se define apenas pela relação entre Estados soberanos, mas constitui

6. Ibid., p. 762; 764; 769.

7. BRAUNER, Yariv. An essay on BEPS, sovereignty, and taxation. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (coord.). *Tax Sovereignty in the BEPS era*. Netherlands: Kluwer Law International B.V, 2016, p. 73.

8. DOUMA, Sjoerd. *Optimization of tax sovereignty and free movement*. Thesis (Doctor of Laws) – Leiden University, Leiden, 2011. IBFD Doctoral Series, v. 21, Amsterdam: IBFD, 2011, p. 80.

também mecanismo de cooperação social interna, ao viabilizar a arrecadação de recursos necessários ao funcionamento estatal, assumindo dimensão coercitiva, concretizada por meio do poder estatal⁹. Em razão de sua importância como fonte de receita e instrumento de política econômica, a tributação constitui uma das principais manifestações da soberania estatal, por meio da qual o Estado exerce autoridade sobre sua população e afirma sua autonomia no plano internacional¹⁰.

O poder coercitivo do Estado soberano manifesta-se de forma particularmente clara na tributação, marcada pela relação entre o ente estatal e seus contribuintes¹¹. Nessa interação evidencia-se a necessidade de critérios que legitimem e delimitem o alcance da tributação, pois o exercício da soberania fiscal pressupõe a definição das circunstâncias em que determinado fato, rendimento ou patrimônio pode ser validamente submetido ao poder de tributar.

Essa delimitação ocorre por meio dos chamados elementos de conexão, ou nexos, que estabelecem a ligação entre a norma tributária de um Estado e determinada situação jurídica ou econômica. A escolha e aplicação desses nexos não produzem efeitos apenas no plano interno, pois, ao definir quem e o que pode ser tributado, o Estado coloca-se necessariamente em relação com outros entes soberanos que podem reivindicar competência sobre a mesma situação.

Os elementos de conexão desempenham papel central no Direito Tributário Internacional ao fornecer o critério jurídico que

-
9. DAGAN, Tsilly. Re-imagining tax justice in a globalized world. In: COGAN, Dominic de; HARRIS, Peter (org.). *Tax Justice and Tax Law: Understanding Unfairness in Tax Systems*. 1. ed. Oxford: Hart Publishing, 2020, p. 171.
 10. LOBITA, João Carmona; FERREIRA, Francisco Loureiro. Recent EU direct tax initiatives: the end of tax sovereignty? *EU Tax Focus*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), jan. 2025, p. 1.
 11. DAGAN, Tsilly. Klaus Vogel lecture 2021: unbundled tax sovereignty – refining the challenges. *Bulletin For International Taxation*, Amsterdam: IBFD, v. 76, n. 7, jul. 2022, p. 318.

justifica a vinculação de uma situação ao ordenamento de um Estado quando esta apresenta relevância internacional, isto é, quando se conecta a mais de um ordenamento jurídico¹². Os princípios da territorialidade e universalidade fundamentam os elementos de conexão da fonte e da residência, que sustentam os sistemas de tributação da renda de pessoas físicas e jurídicas¹³. Assim, os elementos de conexão constituem construções jurídicas que expressam os limites e as possibilidades do exercício da competência tributária pelos Estados.

Como cada ordenamento estabelece seus próprios critérios de vinculação, a aplicação simultânea desses nexos no plano internacional projeta efeitos que ultrapassam o âmbito interno de cada Estado. Além de fundamentarem o exercício da jurisdição tributária, esses elementos estruturam a forma pela qual diferentes ordenamentos se relacionam no plano fiscal internacional. A interação entre critérios distintos pode, então, conduzir à sobreposição legítima de competências, resultando em situações de bitributação ou à formação de lacunas decorrentes das diferenças entre ordenamentos jurídicos internos, criando espaços exploráveis no âmbito do planejamento tributário internacional¹⁴.

Nesse contexto, os elementos de conexão constituem o ponto de partida para a articulação das competências tributárias em situações que envolvem mais de uma jurisdição e revelam-se suscetíveis à manipulação no planejamento tributário internacional. Tal constatação evidencia seus limites, especialmente em um cenário

12. SILVEIRA, Rodrigo Maito. A Relevância dos elementos de conexão no planejamento tributário internacional. In: JR, Pedro Anan (coord.). *Planejamento Fiscal: aspectos teóricos e práticos* – Volume II. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 308.

13. GARFIAS VON FÜRSTENBERG, Gonzalo. *Allocation of taxing rights in tax treaties between developing and developed countries: re-thinking principles*. Doctoral Thesis – Maastricht University, Maastricht, 2021, p. 38.

14. SILVEIRA, *A Relevância dos elementos de conexão no planejamento tributário internacional*, p. 308.

de economia global marcado pela crescente mobilidade de capitais, bens, pessoas e da própria renda tributável.

À medida que grupos multinacionais organizam suas atividades de forma fragmentada, digitalizada e transnacional, os nexos clássicos de tributação internacional mostram-se cada vez mais tensionados, revelando dificuldades para assegurar uma delimitação eficaz do poder de tributar. O contexto contemporâneo, portanto, não apenas expõe uma fragilidade do modelo tradicional, mas também inaugura um momento propício à sua revisão crítica¹⁵. Diante desse quadro, torna-se indispensável retomar o exame do fundamento jurídico que sustenta o Direito Tributário Internacional, a soberania, a fim de compreender os limites e as possibilidades de reorganização da competência tributária no plano internacional.

1. SOBERANIA COMO FUNDAMENTO DOS ELEMENTOS DE CONEXÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O estudo da soberania é imprescindível para a compreensão dos elementos de conexão no Direito Tributário Internacional. É a soberania que confere aos Estados a prerrogativa de instituir e exercer o poder de tributar. É a partir dela que os limites da jurisdição fiscal são traçados, determinando-se a extensão do poder estatal sobre as pessoas, bens e situações, bem como a necessidade de coordenação e contenção desse poder em um cenário de múltiplas ordens jurídicas.

Foi o jurista Jean Bodin quem consagrou o termo ‘soberania’, definindo-o como “o poder absoluto e perpétuo de uma república”. Essa concepção passou a ser associada à consolidação dos novos Estados independentes que se formaram na Europa a partir do século XIII. A conceituação de Bodin forneceu uma base teórica

15. LI, *Tax Sovereignty and International Tax Reform*, p. 142.

para a consolidação do poder do Estado moderno, ao estabelecer a ideia de autoridade suprema e indivisível¹⁶.

Gruppenmacher destaca que, na concepção clássica, soberania é um fenômeno vinculado ao reconhecimento internacional, sendo “o poder de autodeterminação de um dado Estado, a posição particular de independência que a pessoa jurídica estatal assume frente às demais pessoas jurídicas com as quais se relaciona”, havendo independência em relação às outras pessoas jurídicas soberanas¹⁷. É a partir dessa prerrogativa que o Estado se legitima para exercer autoridade sobre os indivíduos, bens e atividades que se encontram sob sua jurisdição.

Apesar da relevância da concepção clássica, a noção de soberania é cercada de incertezas quanto à sua natureza, alcance e significado exatos em razão de seu caráter multifacetado¹⁸. A complexidade da noção de soberania decorre da interação de elementos de cunho sociológico, político e jurídico que a compõem, razão pela qual ela não deve ser compreendida como o poder em si, mas como uma qualidade particular desse poder, que se manifesta na supremacia do poder político e da ordem jurídica sobre determinado território, refletindo a capacidade do Estado de atuar sem subordinação a autoridades externas¹⁹.

Para Groen, a noção de soberania está intimamente ligada à origem do Estado, que tem raízes em fatos antigos, como o chefe da tribo em tempos pré-históricos ou o monarca absoluto de

16. BODIN, Jean. Apud GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 1998, p. 4.

17. *Ibid.*, p. 4.

18. GROEN, Gerrit. *Sovereignty and tax treaty dispute settlement: the types of tax treaty disputes and the desirable level of judicialization of the settlement procedure from a sovereignty perspective*. 2022. Tese (Doutorado em Direito) - Universiteit van Amsterdam, Amsterdam, 2022, p. 42.

19. TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 48.

determinado território²⁰. Na modernidade, o autor destaca que o Estado é a personificação da comunidade política, de modo que o conceito da soberania ainda expressa a ideia de que há uma autoridade final na comunidade.

A evolução do conceito de soberania, da vinculação à figura do monarca à afirmação da soberania popular, revela que o próprio conceito não se esgota na ideia de autodeterminação externa e não interferência. O Estado soberano precisa, além de afirmar controle sobre território e população, fazê-lo a partir do exercício de uma autoridade legitimada em sua origem, em seus modos de atuação e em seu reconhecimento.

Assim, para ser soberano, o Estado deve dispor de território, povo e governo com competência para estabelecer suas normas internas e representar-se de forma independente no cenário internacional. Em razão dessa dualidade entre supremacia interna e independência externa, a soberania pode ser analisada sob as perspectivas vertical e horizontal.

No plano vertical, a soberania se manifesta dentro da comunidade política, garantindo ao Estado jurisdição exclusiva sobre seu povo e liberdade de ação legítima no âmbito interno. Já no plano horizontal, a soberania pressupõe que o Estado seja independente em relação aos demais, assegurando sua autonomia e igualdade no sistema internacional²¹.

A soberania é, portanto, um conceito formal, que garante ao Estado o controle exclusivo sobre assuntos internos e independência em relação aos outros Estados. Sua importância reside no fato de constituir um princípio estruturante do Direito Internacional, por meio do qual o Estado obtém legitimidade para atuar na arena internacional e ser reconhecido pelos demais sujeitos soberanos²².

20. GROEN, *Sovereignty and tax treaty dispute settlement*, p. 42-43.

21. Ibid.

22. Ibid.

Para além de seu enquadramento jurídico-formal, a soberania pode igualmente ser compreendida sob uma perspectiva mais ampla, como expressão do próprio poder político que funda e sustenta o Estado. Nesse sentido, Estado e soberania mantêm uma relação recíproca, na medida em que o Estado se constitui a partir da soberania e a soberania se realiza por meio do Estado²³. Não se trata, portanto, de um atributo pertencente ao governante ou ao povo, mas de uma qualidade que surge do conjunto de relações que se estabelecem na organização desse domínio político.

Desse modo, a soberania não pode ser reduzida a um instituto jurídico, nem tampouco a um fato puramente político. Trata-se, antes, de uma categoria que opera simultaneamente em ambos os planos, funcionando como ideia regulatória que possibilita conceber a autonomia do domínio político e, ao mesmo tempo, traduzi-la em termos jurídicos.

Em adição, a soberania, enquanto categoria jurídico-política, pode ser compreendida para além da autonomia formal do Estado, estando igualmente vinculada ao bem-estar de seus cidadãos e à observância de padrões internacionais de democracia que legitimam o exercício do poder soberano²⁴. Nessa perspectiva, a soberania passa a ser entendida como um poder juridicamente estruturado, que incorpora a responsabilidade do Estado em relação ao bem-estar de seu povo. É isso que Dagan denomina de “soberania substantiva” – originalmente formulada no campo tributário –, na qual o poder coercitivo do Estado é apenas um instrumento de eficácia, estando a essência da soberania na autoridade legítima capaz de sustentar a autodeterminação coletiva²⁵.

23. LOUGHLIN, Martin. The erosion of sovereignty. *Netherlands Journal of Legal Philosophy*, v. 45, n. 2, 2016, p. 58-59.

24. GROEN, *Sovereignty and tax treaty dispute settlement*, p. 44.

25. DAGAN, Tsilly. Substantive tax sovereignty under globalization. *Tilburg Law Review*, Tilburg, n. 29, v. 3, DOI: <https://doi.org/10.5334/tilr.399>, 2024, p. 3.

Cumpra registrar, contudo, que Brauner desloca o enfoque da soberania da promoção direta do bem-estar dos cidadãos para sua função estrutural de garantia da ordem²⁶. Para o autor, a concessão de poderes superiores ao Estado tem por finalidade principal evitar o caos e assegurar a ordem social, entendida como condição necessária para a realização de qualquer projeto coletivo, inclusive aqueles orientados à maximização do bem-estar ou à consecução de outros objetivos sociais.

No entanto, a própria organização da ordem social, nos termos defendidos por Brauner, não se realiza de forma axiologicamente neutra, mas pressupõe um exercício do poder orientado ao bem-estar coletivo, isto é, através de um poder legítimo, coerente com os princípios e objetivos consagrados nas constituições estatais e voltado ao desenvolvimento da coletividade. Por conta disso, a garantia da ordem social e a promoção do bem-estar não se apresentam como fundamentos excludentes da soberania, mas como dimensões complementares de um poder juridicamente estruturado.

A partir dessa compreensão da soberania como categoria jurídico-política legitimada pela promoção do bem-estar coletivo e pela garantia da ordem social, torna-se necessário enfrentar as questões relativas às tensões que emergem quando o poder é exercido em um ambiente jurídico internacional. É nesse contexto que se mostra relevante o questionamento feito por Lloyd, que indagou “(...) como um Estado pode estar subordinado a um sistema de normas legais internacionais sem a perda de sua soberania?”²⁷.

A indagação feita pelo autor é pertinente a partir do entendimento de que, se cada Estado se compreende como totalmente independente em relação aos demais, alguma medida de coordenação internacional se torna necessária para evitar uma “anarquia

26. BRAUNER, *An essay on BEPS, sovereignty, and taxation*, p. 77.

27. LLOYD, Dennis. Apud DANTAS, Ivo. *Direito constitucional econômico: globalização e constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 6 – tradução livre.

de soberanias”²⁸. Tal situação ocorreria se cada Estado exercesse sua soberania de forma absoluta e isolada em relação aos demais, sem reconhecer normas comuns e sem qualquer mecanismo de articulação recíproca.

Nesse contexto, ainda que sejam entidades soberanas, os Estados não devem, sob a prerrogativa da soberania, moldar suas legislações exclusivamente em função do âmbito interno, ignorando os efeitos que suas escolhas produzem no plano internacional²⁹. A economia globalizada evidencia que a definição de políticas públicas, tributárias ou não, ocorre em um ambiente de interdependência, no qual as decisões adotadas por um Estado influenciam, direta ou indiretamente, os demais. Por essa razão, é comum no âmbito do direito internacional a celebração de tratados entre Estados, que atuam como instrumentos de cooperação voltados a prevenir conflitos, harmonizar interesses e permitir a convivência estável entre diferentes ordens jurídicas.

Mesmo que tais acordos possam condicionar o exercício de determinadas competências estatais em favor da coordenação de regimes internacionais e da cooperação entre Estados, isso não se confunde com restrição ou perda de soberania³⁰. A adesão a tratados decorre do exercício da própria soberania estatal, na medida em que os Estados, enquanto sujeitos soberanos, decidem voluntariamente assumir obrigações no plano internacional. Nesse sentido, o Direito Internacional não se apresenta como uma limitação externa ao poder soberano, mas como uma de suas expressões, ao estruturar juridicamente a atuação do Estado em um contexto de convivência entre ordens igualmente soberanas.

28. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria geral da soberania. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, n. 63/64, 1986, p. 57.

29. SCHOUERI, Luís Eduardo. Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário Brasileiro. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, Rio de Janeiro, ano 26, n. 113, out./dez. 2012, p. 6.

30. LOUGHLIN, *The erosion of Sovereignty*, p. 61.

A soberania pressupõe, assim, um contexto de reconhecimento recíproco entre os Estados, no qual a autoridade estatal se afirma não de forma isolada, mas no interior de uma ordem internacional compartilhada³¹. Esse reconhecimento mútuo sustenta a convivência entre ordens jurídicas soberanas e fundamenta a necessidade de coordenação no plano internacional³².

Nesse ambiente, as relações internacionais contemporâneas são marcadas por intensos fluxos transnacionais de pessoas, informações, mercadorias e capitais, bem como por formas crescentes de cooperação econômica³³. A inserção dos Estados em um sistema internacional estruturalmente assimétrico e interdependente condiciona o exercício de suas competências, sem que isso implique a perda de sua autonomia decisória. Ao contrário, a soberania se manifesta na capacidade de atuar e se coordenar nesse espaço relacional, no qual a interdependência constitui elemento formativo do próprio sistema internacional³⁴.

Isso não significa que um Estado atue de forma irrestrita ou desvinculada de parâmetros normativos, uma vez que o exercício da soberania se encontra juridicamente estruturado por normas fundamentais do Direito Internacional e por valores éticos compartilhados na ordem internacional³⁵. Ainda assim, a autoridade soberana não se submete, em regra, à lei ou à vontade de outro Estado, salvo quando essa vinculação decorre de manifestação de consentimento do próprio Estado.

31. RING, Diane. Democracy, sovereignty and tax competition: the role of tax sovereignty in shaping tax cooperation. *Boston College Law School Legal Studies Research Paper Series*, n. 171, p. 1-41, 2009, p. 25-26.

32. KREMPEL, Angelica Aparecida Ferraz. Soberania tributária em tempos de globalização econômica. *Revista IDEA*, v. 2, n. 1, jul./dez. 2010, p. 8.

33. OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas; HOLMES, João Marcelo. Planejamento tributário abusivo das transnacionais e a erosão das bases tributárias: entre a legalidade e a moralidade. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48, ano 39, 2021, p. 640.

34. PAUTASSO; FERNANDES, *Soberania ou "globalização"?* p. 229.

35. BRAUNER, *An essay on BEPS, sovereignty, and taxation*, p. 75.

Diante disso, os condicionamentos ao exercício da soberania podem assumir diferentes configurações. Há, inicialmente, aqueles decorrentes de escolhas unilaterais do próprio Estado, motivadas por fatores econômicos, políticos ou estratégicos, por meio das quais se opta por restringir determinadas margens de atuação. Há também as limitações bilaterais ou multilaterais, materializadas em tratados internacionais, que estabelecem concessões recíprocas entre os Estados, ainda que nem sempre simétricas³⁶.

Além disso, o exercício da soberania pode ser influenciado por pressões externas provenientes de outros Estados ou de organizações internacionais, inclusive mediante a adoção de medidas de caráter coercitivo, como sanções ou ameaças de retaliação. No campo fiscal, essas limitações tornam-se evidentes em razão da intensificação da cooperação entre administrações tributárias, expressa em compromissos de transparência, trocas de informações e utilização de procedimentos de mútuo acordo, a exemplo do previsto nos modelos da OCDE e da ONU.

Esses condicionamentos à soberania, contudo, não se manifestam de maneira uniforme no sistema³⁷. A assimetria estrutural de poder entre os Estados faz com que alguns disponham de maior capacidade de resistência a determinadas pressões, ou, inversamente, de maior influência na definição das regras que orientam a cooperação, o que reforça o caráter desigual e relacional do exercício da soberania no plano global.

Ainda assim, essas limitações evidenciam que a soberania se manifesta de forma dinâmica, sujeita a condicionamentos que vão desde escolhas voluntárias do próprio Estado até pressões externas e compromissos multilaterais associados ao processo de globalização. Sob essa perspectiva, a cooperação internacional não esvazia a soberania, mas contribui para a preservação de sua essência em

36. KREMPEL, *Soberania tributária em tempos de globalização econômica*, p. 9 e 11.

37. PAUTASSO; FERNANDES, *Soberania ou "globalização"?* p. 229 e 231.

um contexto renovado, ao ampliar as possibilidades políticas do seu exercício³⁸.

Considerando que a soberania se sujeita a diferentes limitações, seu conceito apresenta natureza aberta e indeterminada, não estando positivado de forma estática ou definitiva. Trata-se, assim, de categoria cujo conteúdo se transforma de acordo com o contexto histórico em que é interpretado³⁹.

Isso permite compreender que as limitações decorrentes da globalização e do Direito Internacional não esvaziam a soberania, mas antes revelam sua capacidade de adaptação e redefinição diante de novos contextos. O mesmo raciocínio aplica-se à soberania tributária, cuja configuração também se altera em função das transformações sociais, políticas e econômicas que influenciam a relação entre Estado e contribuinte.

Essa aproximação não é casual, pois a tributação constitui uma das expressões mais sensíveis da soberania estatal⁴⁰. A imposição de tributos materializa o poder do Estado sobre seu território e sua população, refletindo diretamente sua autonomia para organizar as finanças públicas e sustentar suas funções essenciais.

Nesse contexto, a noção de soberania fiscal surge como desdobramento específico da soberania estatal no campo tributário⁴¹. Trata-se da dimensão pela qual o Estado exerce a competência de instituir, regulamentar e arrecadar tributos, evidenciando, de maneira concreta, a articulação entre poder político, ordem jurídica e responsabilidade perante a sociedade. É sob essa perspectiva que se desenvolve a análise a seguir.

38. TAKANO, *Erosão da base tributável e a transferência de resultados*, p. 73.

39. GRUPENMACHER, *Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna*, p. 33.

40. ROSENBLOOM, David H. Sovereignty and the regulation of international business in the tax area. *Canada-United States Law Journal*, Cleveland, v. 20, n. 30, 1994, p. 267.

41. DAGAN, *Substantive tax sovereignty under globalization*, p. 2.

1.1. Soberania fiscal

A soberania fiscal é uma dimensão da soberania estatal, voltada a conferir legitimidade ao Estado para instituir e arrecadar tributos, bem como para gerir suas receitas e despesas. Trata-se da expressão do poder soberano no campo tributário, mediante a qual o Estado assegura recursos necessários ao desempenho de suas funções e à realização de suas finalidades públicas.

A soberania fiscal pode, portanto, ser compreendida como a qualidade do poder que confere ao Estado autonomia e independência para definir os fatos tributáveis e exercer sua potestade arrecadatória no contexto da ordem internacional⁴². É por meio dessa soberania que se assegura a legitimidade da instituição e da cobrança de tributos, elemento indispensável à própria existência do Estado⁴³.

Nessa perspectiva, a soberania fiscal pode ser compreendida como uma categoria composta por três elementos fundamentais: poder, autonomia e sistema tributário, que, em conjunto, permitem ao Estado estruturar um ordenamento tributário autônomo⁴⁴. Ela se manifesta, assim, na capacidade de instituir e organizar um sistema tributário próprio, ajustado às necessidades internas e à realidade econômica de cada país, assegurando margem de decisão quanto às políticas tributárias a serem adotadas⁴⁵.

O exercício desse poder de instituir e impor tributos, contudo, não se legitima por si só⁴⁶. Para que a tributação não se reduza

42. TÔRRES, *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*, p. 49.

43. KREMPEL, *Soberania tributária em tempos de globalização econômica*, p. 8.

44. GRUPENMACHER, *Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna*, p. 18.

45. MCLURE JR., Charles E. Globalization, tax rules and national sovereignty. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: IBFD, v. 55, n. 8, ago., 2001, p. 328-329.

46. PIRES, Rita Calçada. Multilateralism, multilateralism, who is sovereign after all? Tax Sovereignty after BEPS multilateral instrument. In: ROCHA,

a um exercício arbitrário de autoridade, é necessário que o Estado atue em conformidade com os princípios constitucionais que estruturam o sistema tributário, de modo a justificar o poder fiscal perante a coletividade a que se dirige.

Sob esse enfoque, a legitimidade assume papel central, não como um dado fixo ou meramente formal, mas como um processo construído a partir da interação entre a comunidade afetada e as normas que organizam o exercício do poder tributário. Trata-se de uma construção social que depende tanto da percepção dos cidadãos, quanto da conformidade com padrões normativos amplamente aceitos, conferindo ao poder institucional algo além da mera coerção e garantindo a aceitação necessária à estabilidade da autoridade fiscal⁴⁷.

No plano doméstico, a política tributária é frequentemente entendida como um espaço de exercício exclusivo da soberania estatal, partindo-se da premissa de que o Estado, por deter o monopólio da coerção, possui a autoridade para exigir tributos de seus cidadãos⁴⁸. Esse poder, no entanto, não se reduz à mera imposição coercitiva, pois, para que o exercício da tributação seja considerado legítimo, deve ser justificado perante aqueles a quem se dirige. Nessa perspectiva, a legitimidade atua como contrapeso à soberania formal, pois enquanto a soberania fiscal confere competência normativa ao Estado, é a legitimidade que transforma a coerção fiscal em dever cívico reconhecido pela coletividade.

A capacidade do Estado de compelir o contribuinte ao pagamento de tributos não decorre apenas da existência de normas jurídicas que autorizam a tributação, mas também da aceitação

Sergio André; CHRISTIANS, Allison (org.). *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation*. 1. ed. Netherlands: Kluwer Law International, 2022, p. 23.

47. BERNSTEIN, Steven. Legitimacy in intergovernmental and non-state global governance. *Review of International Political Economy*, v. 18, n. 1, fev., 2011, p. 19.

48. DAGAN, *Substantive tax sovereignty under globalization*, p. 3.