

A Influência Política da OCDE enquanto *Soft Law* e a Implementação do Pilar 2

Political Influence of OECD as Soft Law and the Implementation of Pillar 2

André Folloni

Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

E-mail: folloni.andre@pucpr.br.

Danielle Uessler

Mestranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

E-mail: danielle.uessler@pucpr.edu.br.

Jéssica Heinzen Felisberto

Mestranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

E-mail: jessica.felisberto@pucpr.edu.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-7155.15.10.2025.2963>

Resumo

O presente estudo analisa a influência política dos instrumentos tributários de *soft law* da OCDE, com foco nas iniciativas mais recentes que culminaram nas regras modelo do Pilar 2 (*Global Anti-base Erosion Rules*). A problemática aborda a adoção de recomendações não vinculantes pela OCDE, que induzem os Estados a seguir suas diretrizes para evitar prejuízos econômicos e políticos, especialmente aos países em desenvolvimento. O objetivo é investigar a influência política dos instrumentos tributários de *soft law* utilizados pela OCDE à luz das regras do Pilar 2, utilizando metodologia hipotético-dedutiva e pesquisa bibliográfica. Conclui-se que, embora a *soft law* não seja vinculante, ela exerce forte influência política sobre os Estados, que, temendo consequências adversas, adotam as medidas recomendadas pela OCDE.

Palavras-chave: *soft law*, OCDE, direito tributário internacional, Projeto BEPS, Pilar 2.

Abstract

This study analyzes the political influence of the OECD's soft law tax instruments, focusing on the most recent initiatives that culminated in the Model Rules of Pillar 2 (Global Anti-Base Erosion Rules). The issue at hand concerns adopting non-binding recommendations by the OECD, which induce states to follow its guidelines to avoid economic and political disadvantages, especially in developing countries. The objective is to investigate the political influence of the OECD's soft law tax instruments in light of the rules of Pillar 2, using

a hypothetico-deductive methodology and bibliographic research. It concludes that, although soft law is not binding, it exerts a strong influence on states, which, fearing adverse consequences, adopt the measures recommended by the OECD.

Keywords: soft law, OECD, international tax law, BEPS Project, Pillar 2.

Introdução

Nos últimos anos, medidas relacionadas ao Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE têm sido amplamente adotadas por diversos países do mundo. Mais recentemente, o Pilar 2, envolvendo as *Global Anti-base Erosion Rules* decorrentes da nova fase do Projeto BEPS ganhou força, com diversos Estados – membros e não membros da OCDE – aprovando as medidas previstas em suas legislações internas, inclusive o Brasil.

Apesar de dispor de instrumentos vinculantes, a OCDE tem utilizado, na prática, instrumentos não vinculantes para a harmonização do Direito Tributário Internacional. Tais instrumentos, que podem ser classificados na categoria algo fluida da *soft law*, consistem em diretrizes que exercem significativa influência política sobre os Estados, embora não tenham caráter juridicamente vinculante sobre todos eles.

Diante de instrumentos de *soft law* para emitir recomendações a nível supranacional, muitos Estados-membros e não membros se sentem compelidos a adotar as práticas recomendadas, ainda que não haja sanção jurídica pela não adoção, fato que atinge, em maior medida, países em desenvolvimento, não membros da OCDE. Essa ausência de vinculação com uma possível cogência implícita é decorrente de consequências políticas e econômicas que os Estados podem sofrer caso não adotem as recomendações – desde prejuízos referentes às relações comerciais até a captura de suas bases tributáveis por outros países.

Nesse contexto, o presente artigo pretende endereçar estudo com o objetivo de investigar a influência política dos instrumentos tributários utilizados pela OCDE, especialmente as regras do Pilar 2 do Projeto BEPS, uma vez que se encontra em fase mais avançada de consolidação. Para tanto, o artigo traça um panorama histórico atualizado dos instrumentos tributários de *soft law* da OCDE.

No primeiro tópico após a introdução, serão investigados os fundamentos do Direito Tributário Internacional e o uso da *soft law* em matéria tributária. Na sequência, será analisada a estrutura organizacional da OCDE e do *Committee on Fiscal Affairs* (CFA) para que, em seguida, seja apresentado o panorama histórico da influência da OCDE em matéria tributária, analisando-se desde a publicação da Convenção de 1963, chegando-se ao estado atual do Pilar 2. Por fim, examina-se a adoção do Pilar 2 pelo Brasil, com a Lei n. 15.079/2024, quando será explicitada a influência política da OCDE quando do uso de instrumentos de *soft law* de

natureza não vinculativa, mas ainda assim cogentes na prática, e os impactos nos países em desenvolvimento.

1. Os fundamentos do Direito Tributário Internacional e da *soft law* em matéria tributária

O ambiente jurídico internacional tem uma formação estrutural naturalmente descentralizada. A tessitura aberta deste ambiente descentralizado favorece o surgimento de novos modelos normativos, naquilo que Amina Guerra chama de “pluralismo jurídico internacional”¹. Para além do tradicional nível do Estado-Nação, o Direito tem se estabelecido de forma global como um sistema social único, definindo o lícito e o ilícito, o jurídico e o não jurídico, por meio de um sistema comunicacional diferenciado dos demais, que trabalha universalmente com os mesmos códigos, embora com mensagens diferentes². Essa unidade do Direito baseia-se, contemporaneamente, em modelos de conexão entre as operações jurídicas vigentes em ordens normativas heterogêneas³.

Quanto mais integrada e homogênea é a comunidade internacional de países, mais diversa torna-se a noção de soberania e as suas implicações. É tradicional a distinção entre os âmbitos interno e externo da soberania, na qual a primeira diz respeito ao poder de autodeterminação exercido pelo Estado soberano na sua própria jurisdição, e a segunda envolvendo independência de cada Estado perante os demais, sem relações de subordinação, prevalecendo o princípio da igualdade soberana dos Estados conforme descrito no art. 2º, § 1º, da Carta das Nações Unidas⁴. Nos dois casos, a integração internacional, inclusive diante de questões tributárias, modifica a abrangência da soberania.

Se não há subordinação, muitas vezes referida como justificativa para a imposição do poder estatal no âmbito da soberania interna, o fundamento das normas no Direito Internacional precisa ser diverso. Sendo o Direito Internacional um sistema naturalmente descentralizado e de tessitura aberta, é necessária a criação de consensos sobre os objetivos dos valores partilhados pela sociedade internacional a serem protegidos pelos Estados mediante autolimitação.

¹ GUERRA, Amin Welten. As origens da *soft law* e a insuficiência das suas definições em face ao direito internacional contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito UFMG* n. 83. Belo Horizonte, jul./dez. 2023, p. 43-60, p. 47.

² FISCHER-LESCANO, Andreas; TEUBNER, Gunther. Regimes collisions: the vain search for legal unity in the fragmentation of global law. *Michigan Journal of International Law* v. 25, n. 4, 2004, p. 1007-1008.

³ GUERRA, Amin Welten. As origens da *soft law* e a insuficiência das suas definições em face ao direito internacional contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito UFMG* n. 83. Belo Horizonte, jul./dez. 2023, p. 43-60, p. 48.

⁴ VEDOVATO, Luís Renato; ANGELINI, Maria Carolina. O *jus cogens* e o possível conflito com a soberania do Estado. *Direitos Fundamentais & Justiça* v. 10, n. 35, jul./dez. 2016, p. 103-126, p. 114.

Apesar de o Estado subordinar-se apenas à sua própria soberania, tem auto-determinação para se vincular a normas ou diretrizes a fim de responder às necessidades de uma comunidade internacional da qual seja membro. Havendo vontade comum, Estados celebram tratados, obrigando-se normativamente. O Direito Tributário Internacional também se fundamenta, sob o ponto de vista jurídico, nas fontes hábeis à criação de direitos na esfera internacional que são postuladas no art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça: além das convenções e tratados, também o direito consuetudinário e os princípios gerais de direito⁵.

Os tratados, limitadores do exercício da soberania, decorreram em grande medida da necessária coexistência entre ordens normativas heterogêneas, com influência direta do desenvolvimento do comércio global no século XX, quando empresas corporativas começaram um processo de expansão para outros países. As operações transfronteiriças dessas empresas passaram a levantar dúvidas sobre qual o Estado soberano para tributar a renda obtida, se o Estado em que a empresa originalmente estava vinculada ou o Estado em que a operação financeira ocorreu. Para solucionar os conflitos de dupla tributação, os países passaram a celebrar tratados internacionais⁶.

A atividade legislativa internacional foi intensificada com o surgimento da Liga das Nações e, posteriormente, a Organização das Nações Unidas – ONU, enquanto fórum internacional, estimulando a criação de outros instrumentos para além das convenções e tratados, diante de novas necessidades⁷. No campo do Direito Tributário, as convenções e tratados tributários, que serviam principalmente para solucionar conflitos entre sistemas tributários domésticos, tornaram-se as principais fontes do direito tributário internacional⁸.

No entanto, outros instrumentos presentes no Direito Internacional passaram a servir ao Direito Tributário Internacional, porque seriam mais flexíveis para solucionar casos complexos do ambiente internacional. É o caso das “normas” de *soft law*. Como exemplo, nos estudos para evitar que os países usassem

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação internacional e o direito interno*. Porto Alegre: Lex Magister, 2018, p. 501.

⁶ LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Os paradigmas da tributação internacional como instrumentos de dominação externa. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 6. São Paulo: IBDT, 2019, p. 35-56, p. 40-41.

⁷ GUERRA, Amin Welten. As origens da *soft law* e a insuficiência das suas definições em face ao direito internacional contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito UFMG* n. 83. Belo Horizonte, jul./dez. 2023, p. 43-60, p. 52.

⁸ LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Os paradigmas da tributação internacional como instrumentos de dominação externa. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 6. São Paulo: IBDT, 2019, p. 35-56, p. 40.

práticas fiscais prejudiciais (*Harmful Tax Practices*), a OCDE definiu práticas tributárias internacionais apropriadas que foram disseminadas entre países-membros e não membros. Tais normas foram apresentadas como “Recomendações e Diretrizes” e diversos Estados (membros e não membros) adotaram as sugestões da OCDE, inclusive o Brasil, que, por influência desse movimento, editou a Lei Complementar n. 105/2001, refazendo as regras de sigilo fiscal. Mesmo que a iniciativa da OCDE não se enquadre nas tradicionais normas de *hard law*, criou um forte grau de obrigação entre os Estados-membros e não membros, assumindo uma condição jurídica intermediária, diversa, simplesmente, da ausência de norma⁹.

Para compreender o conceito de *soft law*, é necessário primeiro partir da premissa de que não há um consenso a respeito de sua definição. Sua origem parece estar na descrição de normas ineficazes¹⁰. As divergências teóricas a respeito da definição atual desse conceito trazem maior complexidade ao debate sobre seu alcance em nível internacional. No entanto, é possível traçar que todas as tentativas de definir um conceito para o termo *soft law* perpassam pela necessidade de compreender o seu nível de cogência e, mais especificamente, cogência para fins jurídicos ou, como é referido em inglês, *legal bindingness*.

Em uma abordagem do Direito mais tradicional, a vinculação jurídica é binária, sem graduação de juridicidade, ou uma norma é juridicamente vinculante, ou não o é. Sob esse ponto de vista, não há grau intermediário entre normas jurídicas vinculantes ou não vinculantes, e o termo *soft law* seria uma contradição, porque não haveria versão *soft* – suave, mais branda – do Direito. Todo Direito seria *hard*¹¹. Diversamente, porém, pode-se entender o termo *soft law* como envolvendo a descrição de normas que não criam obrigações juridicamente vinculantes, mas, ainda assim, apresentam elevado nível de cogência.

Outra concepção, bastante interessante, é a de que o termo *soft law* não significa uma versão mais branda do Direito, no sentido de postular normas jurídicas menos vinculantes, mas refere-se a normas não jurídicas com alto grau de influência na criação posterior de normas jurídicas. Nesse sentido, Alberto Vega identifica a *soft law* no campo internacional como instrumentos não juridicamente vinculantes que são criados com o objetivo de moldar o comportamento dos

⁹ “This sense of obligation makes it difficult to simply dismiss the guidance as ‘not law’.” – CHRISTIANS, Allison. Hard law & soft law in international taxation. *Legal Studies Research Paper Series* n. 1.049, maio 2007, p. 8.

¹⁰ SANZ, Rafael; FOLLONI, André. El *soft law* como fuente del derecho internacional: reflexiones desde la teoría de la complejidad. *Revista de Direito Internacional* v. 14, n. 3, 2017, p. 243-259, p. 246.

¹¹ BROSENS, Linda; BOSSUYT, Jasper. Legitimacy in international tax law-making: can the OECD remain the guardian of open tax norms? *World Tax Journal* v. 12, n. 2, maio 2020, p. 326.

Estados soberanos envolvidos¹². Na mesma linha, Joachim Englisch trata a *soft law* enquanto normas não juridicamente vinculantes, mas que são endossadas “com a expectativa de que as normas eventualmente tenham algum efeito jurídico (*hard law*), seja como uma forma de interpretação de disposições legais já existentes ou orientando a elaboração de novas regras jurídicas, regimes ou sistemas”¹³. A já citada Lei Complementar n. 105/2001, se compreendida como editada sob influência direta das diretrizes da OCDE, seria um bom exemplo.

Há também autores segundo os quais *soft law* abrangeria também instrumentos de Direito – normas jurídicas – como os tratados que contêm princípios gerais, caso estes incluam termos vagos e imprecisos, que não permitiriam a criação de obrigações jurídicas específicas. Teríamos, então, *soft law* propriamente jurídico e não jurídico¹⁴. Algo como uma *non-legal soft law*, como, por exemplo, regras que emanam de órgãos sem autoridade para produção normativa e de adesão juridicamente voluntária, sem fundamento em formas de *enforcement* propriamente jurídicas¹⁵.

No campo do Direito Tributário Internacional, *soft law* pode se referir à explicação do fenômeno das regras que, mesmo não consistindo em lei, ainda assim são seguidas, com forte grau de eficácia¹⁶. A partir desse panorama, parece adequado compreender a OCDE enquanto organização transnacional que utiliza instrumentos de *soft law* para influenciar as práticas tributárias internacionais.

2. Estrutura organizacional da OCDE e o *Committee on Fiscal Affairs* (CFA)

A OCDE é uma organização transnacional criada em 1961 como sucessora da Organização Europeia de Organização Econômica (OECE) que, por sua vez, foi criada no período pós-Segunda Guerra Mundial, em 1948. É lastreada na Convenção assinada em 14 de dezembro de 1960, e os membros fundadores in-

¹² VEGA, Alberto. International governance through soft law: the case of the OECD transfer pricing guidelines. *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance* n. 2012-05, jul. 2012, p. 9.

¹³ Tradução livre. No original: “[...] are endorsed with the expectation that the norms will eventually have some legal (‘hard law’) effect, either as a means of interpretation of already existing legal provisions or by guiding the design of new legal rules, regimes, or systems” (ENGLISH, Joachim. Dynamic references to international soft law agreements: flexibility with limits. *33 EC Tax Review*, 2024, p. 6-7).

¹⁴ BROSENS, Linda; BOSSUYT, Jasper. Legitimacy in international tax law-making: can the OECD remain the guardian of open tax norms? *World Tax Journal* v. 12, n. 2, maio 2020, p. 326.

¹⁵ GUERRA, Amin Welten. As origens da *soft law* e a insuficiência das suas definições em face ao direito internacional contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito UFMG* n. 83. Belo Horizonte, jul./dez. 2023, p. 43-60, p. 50.

¹⁶ “Using a term like soft law is a way to describe how and why something that lacks the legitimating moniker of law is in fact being followed” (CHRISTIANS, Allison. Hard law & soft law in international taxation. *Legal Studies Research Paper Series* n. 1.049, maio 2007, p. 9).

cluem os países europeus que já eram membros da OECE, com a adição dos Estados Unidos e do Canadá. Sua estrutura compreende, de forma verticalizada, o Conselho, Comitês especializados e o Secretariado¹⁷.

O Conselho é o órgão central decisor, do qual fazem parte todos os países membros. As decisões tomadas no âmbito do Conselho devem ser consensuais, e qualquer país-membro tem poder de veto. São cinco as espécies de instrumentos que podem ser adotadas pela organização: entre as vinculantes, há Decisões, adotadas pelo Conselho e vinculantes a todos os países-membros, excetuados aqueles que se abstiveram da votação; e Acordos Internacionais, como tratados multilaterais, que vinculam as partes que o negociaram. Já entre os instrumentos não vinculantes, há as Recomendações, também adotadas pelo Conselho; e os Documentos de Resultados Substantivos, que são adotados diretamente pelos Aderentes participantes “e não por um órgão da OCDE, como resultado de uma reunião ministerial, de alto nível ou outra dentro da estrutura da Organização, em vez de por um órgão da OCDE. Eles geralmente estabelecem princípios gerais ou objetivos de longo prazo”¹⁸. Há também uma última categoria não vinculante denominada de “outros”, destinada aos demais instrumentos *sui generis*.

Embora a Convenção da OCDE preveja o instrumento de Decisão, ele é pouco utilizado, havendo relativamente maior predominância das Recomendações, compostas por uma declaração geral de princípio e anexos, estabelecendo regras mais detalhadas, intitulados “diretrizes” (*guidelines*). Elas implicam o compromisso político de um país em seguir a Recomendação em sua política interna¹⁹. Então, não obstante a OCDE seja uma organização internacional com capacidade para criar normas vinculantes aos países-membros, nos termos do art. 5(a) da Convenção de 1960, na prática, sua atuação em nível global baseia-se fortemente em instrumentos de *soft law*.

Os instrumentos tributários são elaborados em Comitê especializado próprio, o *Committee on Fiscal Affairs (CFA)*, composto pelos 38 países-membros, além de outros países na condição de participantes ou associados, incluindo, nessa úl-

¹⁷ OECD. Organisational structure. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/about/organisational-structure.html>. Acesso em: 20 jan. 2025.

¹⁸ Tradução livre. No original: “Adopted by the individual listed Adherents rather than by an OECD body, as the outcome of a ministerial, high-level or other meeting within the framework of the Organisation, rather than by an OECD body. They usually set general principles or long-term goals” (OECD legal instruments. What is an OECD standard? Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/about#Types%20of%20Legal%20Instruments>. Acesso em: 20 jan. 2025).

¹⁹ “[...] the strong political commitment of a country to follow the Recommendation in its domestic policy. Recommendations are often composed of a general statement of principle with an Annex setting out more detailed rules and entitled ‘Guidelines’” (AULT, Hugh. Reflections on the role of the OECD in developing international tax norms. *Brooklyn Journal of International Law* v. 34, 2009, p. 758).

tima condição, o Brasil²⁰. Os participantes podem participar de todas as reuniões não confidenciais do comitê, enquanto os associados participam em condições de igualdade com os países-membros em todas as discussões relacionadas ao comitê em questão²¹.

De acordo com a base de dados da organização, até o momento de produção deste artigo estão vigentes 17 Recomendações do CFA e nenhuma Decisão²². Isso implica reconhecer que o CFA é uma rede transnacional, que atua preponderantemente como uma espécie de fórum para a construção de consensos entre as partes interessadas, em vez de órgão criador de regras para seus próprios membros²³.

3. Panorama histórico da influência da OCDE em matéria tributária: da Convenção Modelo de 1963 ao Pilar 2

Um panorama histórico das principais iniciativas da OCDE relacionadas à tributação pode ser apresentado distinguindo quatro etapas diversas. A primeira diz respeito à Convenção Modelo da OCDE de 1963. Os trabalhos da OCDE na criação de um modelo para os tratados bilaterais para evitar a dupla tributação têm suas origens nos trabalhos realizados pela Liga das Nações na década de 1920 e da Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE) a partir de 1955. Assim, a primeira versão do modelo desenvolvido pela OCDE foi publicada em 1963.

Conforme os apontamentos da organização, a globalização acelerou o processo de necessária revisão do modelo²⁴. Assim, em 1991, ao reconhecer que esses processos de revisão eram, na realidade, um processo contínuo, o CFA adotou o conceito de “Convenção Modelo ambulatória”, que permite atualizações e emendas periódicas, tanto da Convenção quanto dos comentários, sem a necessidade de uma revisão e republicação completa.

A Convenção Modelo não é uma Decisão, tampouco uma Recomendação. É dizer, não tem qualquer vinculação jurídica aos países-membros. Pode ser compreendida, porém, como um instrumento de *soft law*, que influencia a criação e a

²⁰ On-Line Guide to OECD Intergovernmental Activity. Committee on Fiscal Affairs. Disponível em: <https://oecdgroups.oecd.org/Bodies/ShowBodyView.aspx?BodyID=963&Lang=en>. Acesso em: 20 jan. 2025.

²¹ OECD. Partnerships in OECD bodies. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/about/legal/partnerships-in-oecd-bodies.html>. Acesso em: 20 jan. 2025.

²² OECD legal instruments. Legal instruments. Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments?mode=normal&statusIds=1>. Acesso em: 20 jan. 2025.

²³ “serves more as a forum for consensus-building among interested parties than a body for creating laws with which its members are expected to comply” (CHRISTIANS, Allison. *Hard law & soft law in international taxation. Legal Studies Research Paper Series* n. 1.049, maio 2007, p. 327).

²⁴ OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital (Full Version)*. OECD Publishing, 2017, p. 16-17.

forma dos tratados (*hard law*). No entanto, o impacto e o alcance da Convenção Modelo se estendem muito além dos tratados bilaterais celebrados entre países-membros. A organização pontua que a Convenção Modelo foi utilizada como base para o modelo da Organização das Nações Unidas, que reproduz uma parte significativa dos artigos e dos comentários da Convenção da OCDE²⁵. Brauner registra que aproximadamente 70% dos tratados internacionais de Direito Tributário baseiam-se na linguagem extraída da Convenção Modelo da OCDE²⁶.

O processo de modelização das convenções sobre tributação da renda e capital iniciaram, então, o desenvolvimento de uma “moldura” para a tributação internacional do ponto de vista dos países desenvolvidos²⁷. É evidente o protagonismo da OCDE no fenômeno de criação do regime tributário internacional. Nesse contexto histórico, a OCDE contava com os recursos financeiros e a capacidade técnica para endereçar obstáculos até então desconhecidos na seara do Direito Tributário, uma vez que o poder de tributar ainda se pensava exclusivamente atrelado à ideia de soberania. A cooperação internacional era inovadora, porém imprescindível.

A criação do conceito de “Estabelecimento Permanente” e sua incorporação à Convenção Modelo assegurou que a lógica em favor dos países de residência/exportadores de capital se consolidasse, servindo como um instrumento de dominação ao qual os países em desenvolvimento acabaram por se submeter²⁸.

Os comentários à Convenção Modelo da OCDE também são objeto de estudos, na doutrina, relativos à sua natureza jurídica²⁹. A própria organização dispõe sobre a natureza dos comentários. Segundo a OCDE, embora os comentários não tenham sido elaborados para serem anexados às convenções assinadas pelos países membros, que, diferente do que ocorre com o Modelo, são instrumentos internacionais juridicamente vinculantes, eles auxiliam na aplicação e na interpretação das convenções e na resolução de disputas³⁰. Ainda assim, muitos autores se dedicaram a compreender a forma como os comentários são utilizados nas juris-

²⁵ OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital (*Full Version*). OECD Publishing, 2017, p. 18.

²⁶ BRAUNER, Yariv. An essay on BEPS, sovereignty, and taxation. In: CHRISTIANS, Allison; ROCHA, Sergio André (ed.). *Tax sovereignty in the BEPS era*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017.

²⁷ ROCHA, Sergio André. Direito internacional tributário: das origens ao contexto atual. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 17, n. 202. Belo Horizonte, 2019, p. 51-77, p. 58.

²⁸ LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Os paradigmas da tributação internacional como instrumentos de dominação externa. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 6, 2019, p. 35-56, p. 51.

²⁹ WEST, Craig. References to the OECD commentaries in tax treaties: a steady march from “soft” law to “hard” law? *World Tax Journal* v. 9, n. 1, 2017, p. 117-159.

³⁰ OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital (*Full Version*). OECD Publishing, 2017, p. 26-27.

dições que são signatárias de tratados baseados na Convenção Modelo, havendo críticas ao seu uso prioritário na interpretação e resolução de litígios³¹.

O segundo momento que demonstra a influência da OCDE na construção do regime tributário internacional que hoje conhecemos foi o referido o *Harmful Tax Practices Report* de 1998, resultado de iniciativa da organização para desenvolver medidas que auxiliassem no combate à competição fiscal lesiva entre Estados. O relatório buscou distinguir entre o que seria uma carga tributária baixa não lesiva e regimes favorecidos que deveriam ser coibidos. A implementação das recomendações derivadas do relatório, no entanto, exigia um sistema de cooperação, transparência e responsabilização, considerando que a competência para definir sua própria carga tributária é reflexo da soberania de cada Estado.

Para incentivar a cooperação entre os países, um novo corpo técnico foi criado, o *Forum on Harmful Tax Practices*, além de relatórios subsequentes de progresso com o objetivo de identificar os regimes fiscais considerados prejudiciais. Os países participantes fizeram processos de *self-review*, indicando os próprios regimes prejudiciais e comprometendo-se a eliminá-los, e também puderam revisar e indicar ao fórum os regimes de outros países que aderiram às Recomendações, em *peer review*, para que fossem analisados. Essas normas se disseminaram rapidamente dentro e além dos países-membros da OCDE, ainda que tenham sido apresentadas enquanto Recomendações e diretrizes não vinculantes.

O terceiro momento a ser endereçado é o *Projeto Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*. Na compreensão de Sergio André Rocha, este projeto foi o acontecimento mais relevante no campo da tributação internacional desde a edição, em 1963, da primeira Convenção Modelo³². O Projeto BEPS é uma continuação dos trabalhos realizados no âmbito do FHTP. O projeto é composto de 15 ações que buscavam trazer respostas para os desafios postos pela erosão da base tributável e transferência de lucros e pelo alcance global das empresas multinacionais na era da economia digital.

O Projeto BEPS foi mais eficiente do que iniciativas anteriores da OCDE e estabeleceu três níveis de normas a serem elaboradas: “Minimum Standards”, “Recommendations” e “Best Practices”³³. No entanto, se as normas não são veiculadas por instrumentos adequados à criação de *hard law*, como os tratados bilaterais ou multilaterais, ainda são normas de *soft law* não vinculantes, inclusive os *Minimum Standards*. Como exemplo, o *Minimum Standard* relativo à *Country-by-*

³¹ NAVARRO, Aitor. International tax soft law instruments: the futility of the static v. dynamic interpretation debate. *Intertax* v. 48, n. 10, 2020, p. 848-860.

³² ROCHA, Sergio André. Direito internacional tributário: das origens ao contexto atual. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 17, n. 202. Belo Horizonte, 2019, p. 51-77, p. 67.

³³ CHRISTIANS, Allison. BEPS and the new international tax order. *Brigham Young University Law Review* n. 6, 2016, p. 1.604.

country Reporting, ou seja, uma declaração em que empresas multinacionais devem fornecer dados relativos a faturamento, lucro e tributos pagos em cada jurisdição onde operam, ainda não foi implementada por todos os países envolvidos na aprovação da ação, o que deve ser feito por legislação doméstica³⁴. No Brasil, a declaração foi objeto da Instrução Normativa n. 1.681, de 28 de dezembro de 2016.

Apenas um instrumento vinculante foi elaborado no âmbito do Projeto BEPS. Os países que assinaram a *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* concordaram em complementar a sua rede existente de tratados bilaterais com um acordo multilateral. Esse seria um modo eficaz para transformar, gradualmente, as convenções bilaterais já existentes em um sistema multilateral, sem a necessidade de negociações específicas³⁵.

Por fim, em reação às críticas relacionadas aos privilégios dos países desenvolvidos, o Projeto BEPS se destaca por ser a iniciativa em que a OCDE construiu o *Inclusive Framework*, permitindo que países não membros colaborassem na aprovação das 15 ações. Segundo a organização, sob o *Inclusive Framework* há mais de 140 jurisdições trabalhando em conjunto³⁶. Porém, a participação dos países em desenvolvimento, não integrantes do G20 e da OCDE, só se efetivou em 2016, depois da publicação dos Relatórios finais de cada ação, já em uma fase mais avançada do Projeto³⁷.

Após 2015, a revisão de aspectos fundamentais relacionados aos problemas identificados no Projeto BEPS passaram a ser norteados por uma solução em dois pilares: o Pilar 1, referente às questões relativas ao nexo e à alocação do direito de tributar lucros, e o Pilar 2, dedicado a estabelecer regras para uma tributação mínima global³⁸. Isso nos leva ao quarto e último momento dessa evolução.

³⁴ OECD. Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation. Disponível em: <https://web-archive.oecd.org/temp/2022-09-12/422190-country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm#cbcrequirements>. Acesso em: 20 jan. 2025.

³⁵ KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Direito internacional público e direito tributário: projeto da International Law Association sobre direito tributário internacional: Fase 1: direito dos contribuintes. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 8. São Paulo: IBDT, 2021, p. 168-206, p. 173.

³⁶ OECD. Base erosion and profit shifting (BEPS). Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>. Acesso em: 20 jan. 2025.

³⁷ BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Crise de legitimidade nas políticas globais de cooperação fiscal e possíveis soluções. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 10. São Paulo: IBDT, 2020, p. 139-170, p. 153.

³⁸ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. As regras recomendadas pelo Pillar Two e a sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 12. São Paulo: IBDT, 2024, p. 133-219, p. 137.

Em fase mais avançada, o Pilar 2 teve a publicação de suas *Model Rules* e implementação das regras pela legislação doméstica de vários países, inclusive pelo Brasil, com o adicional à Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL. Sobre o tema, a OCDE destaca que as *Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE Rules)* foram divulgadas em 20 de dezembro de 2021 e foram elaboradas em conjunto por representantes de todas as jurisdições do *Inclusive Framework* e aprovadas por decisão consensual³⁹. Em síntese, as regras do Pilar 2 possuem como objetivo estabelecer uma tributação mínima global. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri e Pedro Guilherme Schoueri, as regras do Pilar 2 “estenderiam aos países a possibilidade de recuperar sua jurisdição tributária caso o outro país não a exerça num patamar mínimo (estabelecendo um ‘chão’ para a competição fiscal)”⁴⁰.

Novamente, não se trata de um instrumento juridicamente vinculante e executável. As *Model Rules* pretendem ser um modelo a ser implementado por cada jurisdição em sua legislação interna, para que haja harmonização a respeito da construção dessa carga tributária mínima. De maneira abreviada, o principal instrumento proposto pelo Pilar 2 é a introdução de uma *Income Inclusion Rule (IIR)*, pelo país de residência da multinacional (controladora), caso se verifique que uma jurisdição em que se localiza uma controlada tem alíquota tributária efetiva (*effective tax rate*) abaixo de 15%. Dessa forma, os lucros excedentes não tributados pelo país da controlada podem ser capturados pelo país da controladora.

Em contrapartida, o país da controlada, caso observe que possui uma alíquota efetiva inferior aos 15%, pode criar um *top-up tax* próprio, chamado de *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)*, que evitará a incidência de uma IIR. Apesar de serem em essência instrumentos decorrentes de *soft law*, as regras e os respectivos comentários são complexos e, como consequência, exigem um nível de cooperação que pode ter impacto na soberania dos Estados, especialmente em relação à possível captura de competência tributária em favor do país de residência.

4. *Soft law*, instrumentos tributários da OCDE e soberania estatal: para onde caminhamos com o Pilar 2?

Compreendida a *soft law* como um conjunto não uniforme de normas não jurídicas, elaboradas com a expectativa de que influenciem fortemente na criação da *hard law*, a grande maioria dos instrumentos da OCDE enquadram-se nessa

³⁹ OECD. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>. Acesso em: 20 jan. 2025.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. Novas fundações do direito tributário internacional? In: SCHOUERI, Luís Eduardo; FLÁVIO NETO, Luís; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). *Novos paradigmas da tributação internacional e a covid-19*: Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional. São Paulo: IBDT, 2020, p. 4.

categoria. No entanto, ainda assim, há que se indagar sobre a influência de relações de poder na determinação da normatividade desses instrumentos⁴¹.

O Brasil, por exemplo, apenas recentemente, em outubro de 2025, vinculou-se ao único instrumento multilateral decorrente do BEPS, e ainda não o ratificou internamente⁴². Isso não significa que as orientações firmadas no âmbito das ações do projeto não tenham influenciado a criação de normas jurídicas no país: o Brasil é membro atuante na *Inclusive Framework* e isso tem reflexos na legislação doméstica, a exemplo da supramencionadas *Country-by-country Reporting*. Nesse ponto, destaca-se a lição de Schoueri e Pereira:

“Dizer que a OCDE não possui autoridade para impor aos demais a obrigação jurídica de adotar, ao menos, os chamados *minimum standards*, não significa dizer que ela não possui poder para impor a sua adoção. Autoridade e poder nem sempre caminham juntos, conquanto seja desejável que se façam presentes conjuntamente. Tanto na esfera do Direito Interno quanto na esfera do Direito Internacional a autoridade está para o Direito assim como o poder está para a política.”⁴³

Uma análise que busque compreender eventuais riscos para os países, especialmente os não membros, acerca da atuação da OCDE em matéria tributária deve, portanto, ir além da análise da natureza jurídica empreendida com categorias tradicionais ou próprias ao estudo do Direito interno. Embora os instrumentos de *soft law* não sejam aptos a gerar sanções clássicas do Direito Internacional, como ocorreria no caso das fontes de Direito dispostas no art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, a não conformidade pode ter outras consequências, como a exclusão do ambiente de negócios⁴⁴. No caso do Pilar 2, uma consequência importante da opção por não integrar o sistema é a captura de parte da base tributável os lucros excedentes não tributados à alíquota mínima global, por outra jurisdição.

Por meio da interpretação dos instrumentos vinculantes, como os tratados, e inclusive, como ponto de partida para a consolidação do direito consuetudinário,

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação internacional e o direito interno*. Porto Alegre: Lex Magister, 2018, p. 503.

⁴² RECEITA FEDERAL. Brasil adere à Convenção Multilateral da OCDE para prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2025/outubro/brasil-adere-a-convencao-multilateral-da-ocde-para-prevenir-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros>. Acesso em: 06 nov. 2025.

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação internacional e o direito interno*. Porto Alegre: Lex Magister, 2018, p. 508.

⁴⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Pode o *soft law* ser considerado fonte do direito internacional tributário? *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 2, n. 1, jan./jun. 2007, p. 41.

rio e dos princípios de Direito, a *soft law* de fato influencia a criação do Direito positivo. Nesse ponto, retornamos aos ensinamentos de Schoueri e Pereira. Embora os autores tenham analisado a *soft law* do Projeto BEPS e as consequências para o Brasil, seus ensinamentos são perfeitamente aplicáveis para os demais instrumentos da OCDE.

Quanto aos tratados, os autores apontam que a *soft law* pode servir como fonte auxiliar para interpretação – através, por exemplo, dos comentários da OCDE – ou como fonte de inspiração para tratados futuros⁴⁵. Isso resta evidente pela quantidade de tratados bilaterais que empregam a redação da Convenção Modelo da organização. Em relação aos costumes, ainda que não se questione que os instrumentos de *soft law* não sejam capazes de criar costumes por si só, eles podem influenciar na construção dos dois requisitos necessários para a sua identificação: a construção da prática generalizada pelos Estados e a construção ou confirmação da *opinio juris*, ou, como explicam os autores, “a afirmação reiterada de determinados princípios, objetivos, necessidades, acompanhados ou não de práticas que os realizem, possuem certo poder de influência sobre a convicção dos Estados da sua obrigatoriedade”⁴⁶. Por fim, quanto aos princípios de Direito, os instrumentos de *soft law* contribuem para evidenciar a generalização dos princípios⁴⁷.

Em relação ao Projeto BEPS, os autores sustentam que não há costume internacional de cooperação representado pelas recomendações proferidas pela OCDE no âmbito do projeto, por inexistir prática suficientemente generalizada e *opinio juris*, pois não há consenso de que o combate aos fenômenos de erosão de base e transferência de lucros precise ser realizado, obrigatoriamente, por meio de recomendações da organização. Em mesmo sentido, também não haveria princípio geral decorrente das 15 ações e das respectivas recomendações. Como resultado, em termos estritamente jurídicos, não há obrigação internacional capaz de vincular o Brasil às recomendações feitas pela OCDE no âmbito do Projeto BEPS.⁴⁸

Do exposto, confirma-se o entendimento de que, do ponto de vista estritamente jurídico, a OCDE, enquanto organização transnacional, faz pouco uso de

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação internacional e o direito interno*. Porto Alegre: Lex Magister, 2018, p. 504.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação internacional e o direito interno*. Porto Alegre: Lex Magister, 2018, p. 506.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação internacional e o direito interno*. Porto Alegre: Lex Magister, 2018, p. 507.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação internacional e o direito interno*. Porto Alegre: Lex Magister, 2018, p. 508.

instrumentos vinculantes e não interfere, diretamente, no processo de criação normativa doméstico. Ainda assim, o consenso se expande e, na prática, sua não aceitação é difícil. Em relação ao Pilar 2, esse fenômeno é evidente. A implementação das *Model Rules*, mais do que qualquer outra recomendação do Projeto BEPS, exige um nível alto de cooperação e consenso. Sob as regras do Pilar 2, quem decide por não cooperar e por não estabelecer uma alíquota efetiva igual ou acima de 15% para empresas pertencentes a grandes grupos multinacionais estará sujeito à captura de sua base tributável por outra jurisdição, com todos os efeitos econômicos indesejados daí decorrentes.

Recentemente, o Brasil iniciou o processo de implementação das regras do Pilar 2 em sua legislação doméstica. Inicialmente com a Medida Provisória n. 1.262/2024, e depois pela Lei n. 15.079/2024, o país instituiu o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, já reconhecido pela OCDE como o QDMTT brasileiro. Quando da publicação da referida Medida Provisória, o Ministério da Fazenda sustentou a instituição do tributo enquanto uma medida defensiva contra a captura da tributação pelos países de residência. A subsecretária de Tributação e Contencioso da Receita Federal do Brasil apontou, à época, que 35 jurisdições já haviam adotado as Regras GloBE em 2024, e que a expectativa é de que mais 20 também o fariam no ano seguinte⁴⁹. O mesmo raciocínio é empregado na justificação do Projeto de Lei n. 3.817/2024: “ao garantir uma tributação mínima, o Brasil se posiciona como um país que respeita as normas internacionais”.

A lei, com 40 artigos, delega parte de sua regulamentação para ato normativo da Receita Federal. É digno de nota o fato de que o QDMTT tem que seguir os requisitos propostos pela OCDE para que seja considerado qualificado e, portanto, apto a afastar a incidência de uma IIR, como ocorreu com a lei brasileira. Ou seja, caso seja um *top-up tax* não qualificado, não servirá ao propósito de medida defensiva. Nesse contexto, os países que implementam as regras modelo permanecem vinculados a eventuais mudanças que a OCDE designar para o QDMTT.

Por isso, a Lei n. 15.079/2024 dispõe, em seu art. 3º, que ato da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda regulamentará a lei e deverá ser periodicamente atualizado para que esteja em consonância com os documentos de referência aprovados pelo *Inclusive Framework* da OCDE, e suas disposições deverão ser estabelecidas de modo a preencherem os requisitos para qualificação do tributo como um QDMTT. Isso implica potencial violação à lega-

⁴⁹ Medida Provisória reforça alinhamento do Brasil às melhores práticas tributárias internacionais. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/outubro/medida-provisoria-reforca-alinhamento-do-brasil-as-melhores-praticas-tributarias-internacionais>. Acesso em: 20 jan. 2025.

lidade tributária, sempre que eventuais mudanças implicarem alteração dos elementos estruturais da incidência tributária – fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo.

O fenômeno não é exclusivo do Brasil. A União Europeia adotou uma Diretiva acerca das regras do Pilar 2 e essa normativa prevê um instrumento legal para que seja interpretada à luz de qualquer orientação futura da OCDE, que deve também ser levada em consideração pelos Estados-membros⁵⁰. Na visão de Joachim Englisch, essa referência dinâmica implica que um ator externo não democraticamente eleito pode criar normas que automaticamente terão efeitos legais para o Direito da União. Por isso, o autor sustenta que essa referência dinâmica incondicional só seria aceitável quando se basearem em orientações e esclarecimentos futuros de *soft law* como mera alteração interpretativa de normas já incorporadas ao Direito Comunitário⁵¹.

De qualquer forma, percebe-se a adoção das diretrizes de *soft law* por Estados-membros ou não membros, inclusive países em desenvolvimento, muito em razão das consequências políticas e econômicas que a não conformidade pode ocasionar. Apesar de inexistir violação direta à soberania dos Estados, pois criação normativa depende dos processos legislativos internos, há um forte e crescente grau de cogência implícito, que restringe a liberdade dos Estados em adotarem decisões diversas.

Ainda que a OCDE não tenha autoridade jurídica, ou competência, para impor obrigações a países não membros, o poder exercido por meio dos seus instrumentos, inclusive de *soft law*, resulta em forte pressão sobre os Estados para a adoção dos padrões estabelecidos. Como resultado, os Estados são como que coagidos a positivar internamente as disposições da OCDE, sem real poder de recusar a aplicação dos padrões estabelecidos⁵². Assim, a OCDE exerce poder político ao usar instrumentos que, na ausência de uma imposição formal, induzem os Estados a adotarem condutas sob o risco de isolamento ou perdas econômicas. Por todo o exposto, verifica-se que o processo de cooperação internacional promovido pela OCDE é munido de alto nível de cogência, ainda que utilize pouco os instrumentos de *hard law*, pois os Estados soberanos, ao decidirem aderir aos padrões estabelecidos, buscam evitar as consequências de se afastarem do con-

⁵⁰ EUROPEAN UNION. COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2022/2523. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj/eng>. Acesso em: 20 jan. 2025.

⁵¹ ENGLISH, Joachim. Dynamic references to international soft law agreements: flexibility with limits. 33 *EC Tax Review*, 2024, p. 2-3.

⁵² “[...] that are de facto coerced to transform the OECD’s guidelines into hard law as they simply do not have the power to refuse the application of the standards decided upon [...]” (BROSENS, Linda; BOSSUYT, Jasper. Legitimacy in international tax law-making: can the OECD remain the guardian of open tax norms? *World Tax Journal* v. 12, n. 2, maio 2020, p. 340).

senso internacional, reforçando a eficácia prática de instrumentos originalmente concebidos como não vinculantes.

Considerações finais

Embora a OCDE não disponha de autoridade jurídica para impor normas tributárias internacionais, a organização exerce influência política significativa por meio de seus instrumentos de *soft law*. Essa influência se manifesta, principalmente, pela ampla adesão por Estados-membros e não membros às recomendações propostas, ainda que não obrigatórias, por receio de prejuízos econômicos e políticos decorrentes da não adesão.

Isso indica que, embora os instrumentos de *soft law* não gerem as sanções clássicas da Teoria do Direito ou do Direito Internacional, a não conformidade pode resultar em consequências econômicas graves para os Estados. Há um grau de cogência superior e próximo de normas propriamente jurídicas, resultando, aliás, na edição de regras jurídicas por dezenas ou centenas de Estados em todo o mundo.

No contexto do Pilar 2, a implementação das *Model Rules* requer alto nível de cooperação e consenso, justamente porque os mecanismos utilizados para estabelecer o direito de tributar dependem desse consenso entre os países. Caso um país se recuse a tributar, outro o fará. Assim, ainda que a OCDE utilize *soft law* por meio de recomendações, o Pilar 2 é um exemplo de cogência implícita, uma vez que a não adoção das medidas pode levar à captura da base tributável por outros países.

Para assegurar a conformidade das legislações internas com as recomendações, o art. 3º da Lei n. 15.079/2024, que implementou o Pilar 2 na legislação brasileira, determina que a Secretaria Especial da RFB atualize periodicamente a lei de acordo com os documentos de referência aprovados pelo *Inclusive Framework* da OCDE. Conduta semelhante foi adotada pela União Europeia em Diretiva relacionada ao Pilar 2. Dessa forma, os países precisam manter suas legislações atualizadas conforme as regulamentações da OCDE para evitar a captura de suas bases tributáveis por outros países, permitindo que um organismo externo e não eleito democraticamente crie normas com efeitos legais automáticos para os Estados aderentes, sejam eles membros ou não.

Portanto, conclui-se que, apesar de os instrumentos de *soft law* serem utilizados pela OCDE como não vinculantes, há uma influência política externa na adoção das recomendações que, de forma implícita, coage os Estados a adotarem as medidas em suas legislações internas para evitar as consequências não jurídicas decorrentes da não adesão.

Esse fenômeno evidencia como, mesmo sem um poder formal de imposição, a OCDE consegue moldar as práticas tributárias globais, especialmente em relação aos países em desenvolvimento, que se veem compelidos a seguir as diretrizes

internacionais para evitar impactos econômicos e políticos adversos. Potencialmente, esse mecanismo implicará violações à legalidade tributária.

Referências

- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. As regras recomendadas pelo Pillar Two e a sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 12. São Paulo: IBDT, 2024, p. 133-219.
- AULT, Hugh. Reflections on the role of the OECD in developing international tax norms. *Brooklyn Journal of International Law* v. 34, 2009.
- BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Crise de legitimidade nas políticas globais de cooperação fiscal e possíveis soluções. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 10. São Paulo: IBDT, 2022, p. 139-170.
- BRAUNER, Yariv. An essay on BEPS, sovereignty, and taxation. In: CHRISTIANS, Allison; ROCHA, Sergio André (ed.). *Tax sovereignty in the BEPS era*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017.
- BROSENS, Linda; BOSSUYT, Jasper. Legitimacy in international tax law-making: can the OECD remain the guardian of open tax norms? *World Tax Journal* v. 12, n. 2, maio 2020.
- CHRISTIANS, Allison. BEPS and the new international tax order. *Brigham Young University Law Review* n. 6, 2016.
- CHRISTIANS, Allison. Hard law & soft law in international taxation. *Legal Studies Research Paper Series* n. 1.049, maio 2007.
- ENGLISCH, Joachim. Dynamic references to international soft law agreements: flexibility with limits. *33 EC Tax Review*, 2024.
- FISCHER-LESCANO, Andreas; TEUBNER, Gunther. Regimes collisions: the vain search for legal unity in the fragmentation of global law. *Michigan Journal of International Law* v. 25, n. 4, 2004.
- GUERRA, Amin Welten. As origens da *soft law* e a insuficiência das suas definições em face ao direito internacional contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito UFMG* n. 83. Belo Horizonte, jul./dez. 2023, p. 43-60.
- KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Direito internacional público e direito tributário: projeto da International Law Association sobre direito tributário internacional: Fase 1: direito dos contribuintes. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 8. São Paulo: IBDT, 2021, p. 168-206.
- LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Os paradigmas da tributação internacional como instrumentos de dominação externa. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 6. São Paulo: IBDT, 2019, p. 35-56.
- NAVARRO, Aitor. International tax soft law instruments: the futility of the static v. dynamic interpretation debate. *Intertax* v. 48, n. 10, 2020, p. 848-860.

- ROCHA, Sergio André. Direito internacional tributário: das origens ao contexto atual. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 17, n. 202. Belo Horizonte, 2019, p. 51-77.
- SANZ, Rafael; FOLLONI, André. El *soft law* como fuente del derecho internacional: reflexiones desde la teoría de la complejidad. *Revista de Direito Internacional* v. 14, n. 3, 2017, p. 243-259.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação internacional e o direito interno*. Porto Alegre: Lex Magister, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. Novas fundações do direito tributário internacional? In: SCHOUERI, Luís Eduardo; FLÁVIO NETO, Luís; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). *Novos paradigmas da tributação internacional e a covid-19: Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: IBDT, 2020.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Pode o *soft law* ser considerado fonte do direito internacional tributário? *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 2, n. 1, jan./jun. 2007.
- VEDOVATO, Luís Renato; ANGELINI, Maria Carolina. O *jus cogens* e o possível conflito com a soberania do Estado. *Direitos Fundamentais & Justiça* v. 10, n. 35, jul./dez. 2016, p. 103-126.
- VEGA, Alberto. International governance through soft law: the case of the OECD transfer pricing guidelines. *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance* n. 2012-05, jul. 2012.
- WEST, Craig. References to the OECD commentaries in tax treaties: a steady march from “soft” law to “hard” law? *World Tax Journal* v. 9, n. 1, 2017, p. 117-159.

