PLURALISMOS JURÍDICOS E O DIREITO TRANSNACIONAL: UMA ANÁLISE DA NATUREZA DAS REGRAS E DIRETRIZES DA OCDE

LEGAL PLURALISMS AND TRANSNATIONAL LAW: AN ANALYSIS OF THE NATURE OF OECD RULES AND GUIDELINES

Bruna Sartorelli[1]

DATA DE RECEBIMENTO: 23/04/2025
DATA DE APROVAÇÃO: 16/07/2026

RESUMO: O presente artigo visa analisar a natureza jurídica das diretrizes emanadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), propondo sua configuração como hipótese de direito transnacional e um exemplo de pluralismo jurídico. O estudo enquadra-se no campo do direito tributário internacional e transnacional, com foco nas relações entre normas internacionais e nacionais, e no impacto das diretrizes da OCDE em Estados não membros. A pesquisa tem como objetivo principal investigar se as orientações da OCDE possuem caráter normativo e se podem ser consideradas como instrumentos de direito transnacional. Para tanto, será utilizado o método dedutivo, com uma investigação dogmática-jurídica baseada em revisão bibliográfica, bem como no exame de casos práticos, como a adoção do projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) por países não membros da organização, incluindo o Brasil. Os resultados apontam que as diretrizes da OCDE, embora não sejam vinculantes no sentido tradicional de *hard law*, exercem influência significativa em Estados não membros devido à sua aceitação como padrões globais. A OCDE opera como um ator relevante na governança global, estabelecendo normas que transcendem fronteiras nacionais e são amplamente seguidas por motivos econômicos e políticos. A conclusão reforça que as diretrizes da OCDE representam uma nova camada de normatividade no cenário jurídico global, desafiando a centralidade do Estado como única fonte de direito. A capacidade dessas normas de vincular Estados membros e não membros demonstra o papel crucial do direito transnacional na regulação de um mundo globalizado, caracterizado por interdependências econômicas e sociais.

ABSTRACT: This article aims to analyze the legal nature of the guidelines issued by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), proposing their characterization as a form of transnational law and an example of legal pluralism. The study is situated within the fields of international tax and transnational law, focusing on the interplay between international and national norms and the impact of OECD guidelines on non-member states. The main objective is to investigate whether OECD guidelines possess normative characteristics and can be considered instruments of transnational law. To achieve this, the deductive method will be employed, combining legal-dogmatic analysis based on a literature review and the examination of practical cases, such as the adoption of the *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) project by non-member countries, including Brazil. The findings indicate that although OECD

[1] Mestranda em Direito Tributário, Direito Financeiro e Direito Econômico da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Contato: sartorelli.bruna@gmail.com.

guidelines are not binding in the traditional sense of hard law, they exert significant influence over non-member states due to their acceptance as global standards. OECD operates as a key actor in global governance, establishing norms that transcend national boundaries and are widely followed for economic and political reasons. The conclusion underscores that OECD guidelines represent a new layer of normativity in the global legal landscape, challenging the state's centrality as the sole source of law. The ability of these norms to bind both member and non-member states highlights the critical role of transnational law in regulating a globalized world characterized by economic and social interdependence.

Palavras-chave: Direito transnacional. Pluralismo jurídico. OCDE. Globalização. Normatividade.

Keywords: Transnational Law. Legal Pluralism. OECD. Globalization. Normativity.

INTRODUÇÃO

A globalização transformou profundamente as dinâmicas econômicas, políticas e sociais em nível global, rompendo fronteiras e criando redes interconectadas que desafiam as estruturas tradicionais de Governo e Direito. Esse fenômeno, caracterizado pela intensificação dos fluxos de bens, capitais, pessoas, informações e ideias, impactou significativamente o papel dos Estados nacionais, que, isoladamente, já não conseguem responder às complexidades de um mundo interdependente[2].

No campo jurídico, essa reconfiguração trouxe à tona a necessidade de novos arranjos normativos que transcendem os limites territoriais e as jurisdições estatais, bem como impõe sua normatividade por outros meios, que não as tradicionais sanções comumente utilizadas nos ordenamentos jurídicos nacionais, inaugurando o que se convencionou chamar de direito transnacional[3].

[2] Nesse sentido, a lição do Professor Marlon Tomazette: “Com a globalização econômica, o Estado já não tem mais a capacidade de lidar sozinho com toda a produção normativa. Muitas relações jurídicas já não são travadas dentro de limites territoriais que sempre pautaram a produção normativa do Estado. Há a necessidade de uma internacionalização do direito que poderá se operar de diversas formas. Diante dessa situação, impõe-se o surgimento de novos atores que assumirão o papel de protagonistas inclusive na produção normativa.” TOMAZETTE, Marlon. Internacionalização do direito além do Estado: a nova lex mercatoria e sua aplicação. Revista de direito internacional, v. 9, n. 4, 2012. p. 94.

[3] “A soberania do Estado já não pode ter mais a mesma acepção. A transnacionalização e o pluralismo jurídico, no sentido de multiplicidade de atores, arenas, métodos e formas de produção do direito, refletem a necessidade dessa mudança do conceito, na medida em que já não se pode falar em um centro unitário de poder para tomada das decisões e definição das regras jurídicas.”

O direito transnacional surge como uma resposta à insuficiência do direito estatal para regular questões que ultrapassam suas fronteiras. Sistemas jurídicos independentes como a *lex mercatoria* e a *lex sportiva* exemplificam essa transformação, estabelecendo conjuntos normativos autônomos e adaptáveis às demandas globais.

Essas ordens jurídicas, ainda que não vinculadas a um Estado específico, operam por meio de princípios e normas amplamente aceitos, aplicáveis por mecanismos como a arbitragem internacional e tribunais especializados. Assim, o direito transnacional não apenas complementa, mas frequentemente desafia a hegemonia do direito estatal, propondo uma governança plural e multifacetada.

Entretanto, a globalização também traz desafios significativos para o direito. O pluralismo jurídico e a coexistência de normas estatais e transnacionais demandam maior coordenação e diálogo entre os vários sistemas. Além disso, a tensão entre *hard law* e *soft law* evidencia a complexidade de alcançar um equilíbrio entre rigidez normativa e flexibilidade adaptativa.

Nesse cenário de transformação global é possível identificar organismos que se configuram como verdadeiras fontes do direito transnacional, à medida que se originam de interesses comuns a diversos Estados e têm na sua atuação o papel de verdadeiros órgãos transnacionais, pautados em objetivos coletivos dos Estados que os compõe.

Suas manifestações, apesar de não conter a já mencionada coercitividade comum às normas nacionais, mostram-se capazes de vincular as ações de Estados que muitas vezes nem são oficialmente membros desses colegiados. Dentre os órgãos que se enquadram nesse cenário está a OCDE, uma organização formada pela congregação de interesses comuns de seus Estados-membros e cuja orientações são frequentemente adotadas por diversos países, nas mais variadas área de governo e política.

A ideia do presente artigo reside justamente em compreender se as orientações emanadas pela OCDE possuem algum caráter normativo e configuram, a partir disso, uma hipótese de direito transnacional sendo, consequentemente, uma figura de pluralismo jurídico. Para isso, serão explorados a partir da doutrina os

TOMAZETTE, Marlon. Internacionalização do direito além do Estado: a nova lex mercatoria e sua aplicação. *In:* **Revista de direito internacional**, v. 9, n. 4, 2012. p. 101.

conceitos de pluralismo e direito transnacional. Na sequência, a pretensão é analisar a atual configuração da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, assim como a aplicação de suas diretrizes a estados não membros da organização, em especial os reflexos do projeto BEPS no Ordenamento Jurídico do Brasil.

1 PLURALISMO JURÍDICO E DIREITO TRANSNACIONAL

O pluralismo jurídico refere-se à existência de múltiplos sistemas de normas que coexistem e interagem em um mesmo espaço social, muitas vezes transcendendo as fronteiras do direito estatal[4]. Esse pluralismo jurídico pode ocorrer em diversos níveis – local, nacional e global[5] – e é especialmente visível nas esferas e locais onde o direito estatal é limitado ou incapaz de regular todas as interações sociais e comerciais.

Já o direito transnacional surge como um campo em que o pluralismo jurídico se manifesta de forma significativa[6]. Diferentemente do direito internacional, que é regulado por tratados entre Estados, o direito transnacional é formado por normas que emergem de atores privados e globais, sendo aplicadas em esferas comerciais e sociais fora do controle direto dos Estados. Sobre o tema, merece destaque a lição de Peer C. Zumbansen:

> O Direito Transnacional é outro nome para o pluralismo jurídico transnacional, um campo de investigação – inerentemente interdisciplinar – que examina a natureza da regulação jurídica de problemas que há muito ultrapassam os limites das jurisdições, tanto

[4] "Legal pluralism. I have for many years found it helpful to treat legal pluralism as a species of normative pluralism. If normative pluralism refers to a situation in which different sets of norms or two or more institutionalized normative orders coexist in the same time-space context, then legal pluralism is the species that includes those kinds of sets of norms or normative orders that merit the appellation legal in a given context" TWINING, William. Legal pluralism 101. Legal pluralism and development: Scholars and practitioners in dialogue. v. 112, p. 121, 2012. p. 114-115.

[5] "There is, in every social arena one examines, a seeming multiplicity of legal orders, from the lowest local level to the most expansive global level. There are village, town, or municipal laws of various types; there are state, district or regional laws of various types; there are national, transnational, and international laws of various types." TAMANAHA, Brian Z. Understanding legal pluralism: past to present, local to global. In Legal theory and the social sciences. Routledge, 2007. p. 447.

[6] "If one envisions matters from the standpoint of a global or transnational legal system, that legal system is immediately pluralistic because it contains and interacts with a multitude of coexisting, competing, and overlapping legal systems at many levels and in many contexts". TAMANAHA, Brian Z. Understanding legal pluralism: past to present, local to global. In Legal theory and the social sciences. Routledge, 2007. p. 472.

> "dentro" quanto "fora" do Estado-nação. Esses problemas sempre estiveram no cerne da orientação sociojurídica da investigação pluralista jurídica, voltada para os múltiplos contextos, formas e dinâmicas de criação normativa. Entretanto, como o projeto do pluralismo jurídico transnacional leva a sério a diferenciação funcional de uma sociedade em busca de seu direito, ele inevitavelmente sugere e explora conexões entre os choques entre direito/não-direito do passado e do presente, bem como entre os que ocorrem "aqui" e os que estão "lá fora". Assim, ao tentar compreender as mudanças nos marcos regulatórios para a conduta humana global e o desenvolvimento societal, o pluralista jurídico transnacional se vê compelido a revisitar instâncias anteriores de realismo jurídico, antiformalismo, funcionalismo, desconstrução e "teoria jurídica política" (tradução livre) [7]

O pluralismo pode ser diferenciado entre pluralismo normativo, que engloba todas as normas sociais, e pluralismo jurídico, que se concentra nas normas que merecem o título de "jurídicas" em determinado contexto[8]. Enfatiza-se que o pluralismo jurídico questiona a ideia do Estado como fonte única de normas legais, desafiando o chamado "centrismo estatal", visão de que o direito deve ser unicamente aquele promulgado pelo Estado e aplicado de maneira uniforme.

O pluralismo jurídico, enquanto fenômeno social, revela-se mais comum em sociedades multiculturais, sendo uma realidade duradoura, uma vez que as tradições e os costumes são resistentes à mudança externa e habitualmente perduram no tempo. O pluralismo jurídico pode oferecer oportunidades para que indivíduos escolham entre diferentes sistemas normativos, dependendo de suas necessidades.

Importante observar a evolução do pluralismo jurídico com o contexto da globalização, fazendo surgir o pluralismo jurídico global[9]. Esse novo paradigma reflete a crescente interdependência entre os sistemas jurídicos em um mundo globalizado, mas embora o pluralismo jurídico forneça uma lente importante para entender a

---

[7] Zumbansen, Peer C. *Transnational Legal Pluralism. In:* ***Transnational Legal Theory***, Vol. 10, No. 2, pp. 141-189, 2010. pp. 187-188. No original: "Transnational law is another name for transnational legal pluralism, for an – inherently interdisciplinary – inquiry into the nature of legal regulation of problems, which have long been extending beyond the confines of jurisdiction – both 'inside' and 'outside' of the nation state and which have always been at the heart of the socio-legal orientation of the legal pluralist inquiry into the myriad contexts, forms and dynamics of norm creation. But, as the transnational legal pluralist project takes seriously the functional differentiation of a society in search of its law, it is bound to suggest and to explore connections between the law/nonlaw collisions then and now, and between those here and those 'out there'. And so, in trying to make sense of the changing frameworks of legal regulation for global human conduct and societal development, the transnational legal pluralist is bound to revisit former instances of legal realism, anti-formalism, functionalism, deconstruction and 'political legal theory'".

[8] TWINING, William. *Legal pluralism 101. In:* ***Legal pluralism and development****: Scholars and practitioners in dialogue*. v. 112, p. 121, 2012. p. 113 e 121.

[9] *Id., Ibid.*, p. 121, 2012. p. 122-124.

complexidade normativa nas sociedades contemporâneas, ele não oferece muitas respostas normativas sobre como lidar com questões como legitimidade e autoridade.

Importante ressaltar que o pluralismo jurídico não é um fenômeno novo, sendo comum na Idade Média, quando múltiplos sistemas, como o direito feudal, comercial, eclesiástico e local, coexistiam sem uma hierarquia clara. Ele foi progressivamente reduzido com a centralização do poder pelos Estados modernos. No entanto, o processo de colonização reviveu o pluralismo em muitos lugares do mundo, uma vez que as potências coloniais frequentemente mantinham sistemas jurídicos indígenas e religiosos paralelos aos sistemas legais coloniais[10].

Na atualidade, o pluralismo jurídico destaca-se em um mundo globalizado, onde múltiplas formas de normatividade coexistem. Não apenas os Estados exercem controle sobre o comportamento humano, mas também entidades privadas, como corporações transnacionais, organizações não governamentais (ONGs) e sistemas de arbitragem privados, contribuindo para o surgimento de um pluralismo jurídico global, onde as normas que regem as relações humanas podem se originar dos mais diversos atores.

Esse novo pluralismo é alimentado pela globalização e pela interdependência econômica, que permitem a criação de normas transnacionais, como a *lex mercatoria*, um corpo de regras comerciais globais desenvolvido por e para comerciantes, que não depende de Estados nacionais para sua implementação[11].

Os breves conceitos traçados acima permitem inferir que o pluralismo jurídico é uma característica intrínseca de todas as sociedades, especialmente em um mundo globalizado. No entanto, a proliferação de sistemas legais cria desafios tanto para os indivíduos quanto para as autoridades, que devem navegar por esse ambiente normativo complexo e conviver com a presença de atores não estatais, como a OCDE, que será detalhada a seguir.

---

[10] TAMANAHA, Brian Z. *Understanding legal pluralism: past to present, local to global. In:* ***Legal theory and the social sciences***. Routledge, 2007. p. 457-458.

[11] FIORATI, Jete Jane. A lex mercatoria como ordenamento jurídico autônomo e os Estados em desenvolvimento. Revista de Informação Legislativa n. 164, 2004. p. 19.

2 A ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)[12] é uma organização internacional composta por 38 países que compartilham o compromisso com a democracia e a economia de mercado[13]. Fundada em 1961, sua missão é promover políticas públicas que resultem em melhorias na qualidade de vida e na prosperidade dos países-membros e, indiretamente, para outras nações ao redor do mundo. A OCDE atua como um fórum onde governos de diferentes países debatem e desenvolvem soluções conjuntas para desafios econômicos, sociais e ambientais, visando um crescimento sustentável e inclusivo[14].

A estrutura da OCDE inclui comitês especializados que cobrem diversas áreas, como economia, educação, saúde, emprego, meio ambiente e governança. Esses comitês reúnem especialistas e representantes dos países-membros para compartilhar experiências, realizar pesquisas e estabelecer padrões e recomendações. Entre suas principais iniciativas, a OCDE publica relatórios de análises econômicas, bem como indicadores globais sobre educação, bem-estar, igualdade de gênero e inovação, que servem de referência para políticas públicas em todo o mundo. Sua sede está localizada em Paris, França.

Em regra, os países-membros da OCDE são Estados democráticos com economias já consolidadas e com altos níveis de desenvolvimento. A qualidade dos regimes democráticas de alguns desses países se destacada no cenário global e é possível notar que em sua grande maioria esses Estados não passaram por períodos ditatoriais ou por uma situação de grande desmembramento, semelhante à da Rússia, sendo possível afirmar que o nível de democratização dos seus regimes políticos,

[12] Na versão original em inglês OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development.

[13] CUNHA, Carlos Renato. MOREIRA, Guilherme Martelli. A Mudança de Paradigma do Direito Tributário Frente à Influência da OCDE: Impactos da Era Digital. *In:* **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, Pouso Alegre, v. 40, n. 1, pp. 23-40, jan./jun., 2024. p. 34.

[14] PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito internacional público e privado**: Incluindo Noções de Direitos Humanos e de Direito Comunitário. 8. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016. pp. 407-408.

assim como a globalização econômica, afeta positivamente o desenvolvimento econômico dos membros da OCDE[15].

Apesar de ser uma organização de países desenvolvidos, a OCDE tem expandido sua atuação global através de parcerias e programas de engajamento com economias emergentes. O processo de adesão é rigoroso e demanda que os candidatos sigam critérios e práticas recomendadas pela OCDE, incluindo governança corporativa e políticas de transparência e sustentabilidade.

A entrada na OCDE é vista como um reconhecimento da maturidade econômica e política do país, sendo um dos objetivos para muitas nações que buscam se integrar ao mercado global com padrões de excelência em políticas públicas e economia, o que atribui atualmente à organização um papel de destaque no cenário global[16].

Aqui já se destaca um importante fator que pode ser entendido como responsável por atribuir juridicidade às orientações emanadas pela instituição. Apesar de desprovidas da coercitividade habitualmente vinculada às normas de caráter nacional, as manifestações emendas pela OCDE acabam por ganhar efetividade à medida que Estados não membros passam a seguir suas orientações[17], visando atrair esse reconhecimento de excelência política e econômica e ganhar, com isso, uma maior atratividade de investimentos, como será explorado no tópico seguinte.

---

[15] COSTA, Saulo Felipe; FONSECA, Ana Cristina Cordeiro. Democracia é Sempre a Mesma? Influência das Instituições sobre o Crescimento Econômico na América Latina e OCDE em Perspectiva Comparada. *In:* **Revista de Estudos Internacionais** (REI), v. 14, n.1. 2023. pp. 54 e 61.

[16] Nesse sentido: "Las modificaciones verificadas a nivel mundial a raíz de la globalización y el neoliberalismo, situaron a organizaciones económicas internacionales como la Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico (OCDE) en la posición de actores relevantes, con capacidade para dar forma y armonizar los sistemas políticos y económicos de los Estados." MARTÍNEZ, Juan Manuel Goig. La OCDE en la Era de la Globalización: Desarrollo e Influencia. *In:* **Revista de Derecho UNED**, n. 19, 2016. p. 122.

[17] "[...] nota-se o surgimento de um direito transnacional e decorrente de sua pluralidade de fontes normativas, caracterizado pela influência de "organizações e organismos privados que ditam regras a serem observadas entre os particulares, principalmente na seara do comércio internacional". CUNHA, Carlos Renato. MOREIRA, Guilherme Martelli. A Mudança de Paradigma do Direito Tributário Frente à Influência da OCDE: Impactos da Era Digital. *In:* **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, Pouso Alegre, v. 40, n. 1, pp. 23-40, jan./jun., 2024. p. 30.

3 A APLICAÇÃO DAS NORMAS DA OCDE A ESTADOS NÃO MEMBROS DA ORGANIZAÇÃO

As regras e orientações da OCDE acabam por impactar também Estados não membros devido ao peso econômico e à relevância dos países-membros da organização, que incluem economias líderes do cenário global. À medida que a OCDE cria diretrizes de melhores práticas em áreas como tributação, governança corporativa, políticas ambientais e desenvolvimento econômico que estabelecem padrões internacionais, essas diretrizes frequentemente acabam por definir as normas globais que influenciam tanto os mercados quanto as políticas de comércio internacional. Estados que desejam acessar esses mercados ou atrair investimentos internacionais acabam seguindo essas normas, mesmo que não façam parte formalmente da organização.

Na área de tributação, por exemplo, a OCDE desenvolveu o projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*[18]) para combater a erosão da base tributária e o deslocamento de lucros, práticas comumente utilizadas por multinacionais para minimizar a carga tributária em diferentes jurisdições.

Embora nem todos os Estados sejam membros da OCDE, mais de 140 países e jurisdições, incluindo Brasil, China e Índia, têm implementado as regras do projeto BEPS. Esses países se inscreveram no chamado *Inclusive Framework on BEPS*, permitindo-lhes colaborar e adotar as mesmas práticas tributárias recomendadas pela OCDE. Isso torna o projeto uma norma padrão no combate à evasão fiscal, mesmo para países fora da organização.

Em termos de transparência e combate à corrupção, a OCDE também exerce influência significativa. As recomendações da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais da OCDE[19] são seguidas por diversos Estados que não são membros,

[18] OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, 2024. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612.html. Acesso em: 09 nov. 2024.

[19] "A Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, aprovada no âmbito da Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), é um instrumento que visa combater os atos de corrupção na esfera do comércio internacional, bem como adotar ações que assegurem a cooperação entre os países signatários. A Convenção da OCDE foi firmada em 17 de dezembro de 1997 pelos Estados membros, juntamente à Argentina, Brasil, Bulgária, Chile e República Eslovaca, tendo entrado em

como o Brasil, que adotou medidas para fortalecer suas leis de combate à corrupção e promover a integridade nos negócios.

No campo ambiental, as orientações da OCDE em prol do desenvolvimento sustentável e das práticas ecológicas de mercado[20] têm sido seguidas por economias emergentes. A África do Sul, por exemplo, que não é membro da OCDE, alinhou suas políticas de sustentabilidade ambiental às recomendações da OCDE, especialmente em setores industriais e de mineração, visando reduzir os impactos ambientais e melhorar a conformidade com as práticas de economia verde, atraindo assim empresas e investidores interessados em sustentabilidade.

Portanto, as normas e recomendações da OCDE frequentemente transcendem as fronteiras dos países-membros, estabelecendo padrões que outros Estados acabam adotando para manter sua competitividade e credibilidade no cenário internacional. Vale dizer, a imposição em relação a essas diretrizes vem dos próprios integrantes[21] desse universo global, fazendo surgir assim o seu caráter normativo[22].

Dentre os projetos da OCDE que foram exemplificados acima, no presente artigo será destacado aquele em relação à tributação internacional. Um dos projetos mais importantes da organização, o BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que como mencionado, visa combater práticas de evasão fiscal por multinacionais, tem tido especial influência em reformas políticas de países que não fazem parte da organização, mas que seguem suas recomendações, como no caso brasileiro detalhado a seguir.

---

vigor no ano de 1999. No Brasil, a Convenção foi ratificada em 15 de junho de 2000 e promulgada pelo Decreto Presidencial nº. 3.678, de 30 de novembro de 2000". Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/articulacao-internacional-1/convencao-da-ocde. Acesso em: 20 dez. 2024.

[20] OECD. **Environmental Fiscal Reform**: Progress, Prospects and Pitfalls. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/environmental-fiscal-reform-progress-prospects-and-pitfalls.htm. Acesso em: 22 dez. 2024.

[21] AGUIAR, Gabriel Moura; FIORATI, Jete Jane. Da lex mercatoria à OMC: um histórico do Direito do Comércio Internacional no século XX. *In:* **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, ano 21, n. 34, p. 117-141. jan/jun., 2017. p. 118.

[22] "A OCDE ganha relevância e importância global ao propor políticas tributárias globais, de tal maneira que se torna "provedora de soft law, ou seja, de parâmetros internacionais que não têm força de lei, mas ainda assim compelem aderência de forma parecida à lei para os Países-membros e não membros". Ou seja, as deliberações da OCDE acabam por informar, coordenar e promover ao invés de legislar ou impor obrigações derivado de Tratados." CUNHA, Carlos Renato. MOREIRA, Guilherme Martelli. A Mudança de Paradigma do Direito Tributário Frente à Influência da OCDE: Impactos da Era Digital. *In:* **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, Pouso Alegre, v. 40, n. 1, pp. 23-40, jan./jun., 2024. p. 34.

3.1 BEPS – O Base Erosion and Profit Shifting e sua aplicação no Ordenamento Brasileiro

A livre circulação do capital e da força de trabalho, a redução das barreiras alfandegárias, o desenvolvimento da tecnologia e das telecomunicações, a importância crescente dos bens intangíveis, a transferência das bases de manufatura de localidades de alto custo para baixo custo, além da busca constante por maior desenvolvimento com menor alocação de riscos, tiveram um impacto importante no modo como as pessoas jurídicas são estruturadas e administradas.

A globalização possibilitou a evolução dos produtos e dos modelos de negócio e criou as condições necessárias para o desenvolvimento de empresas multinacionais com estratégias e modelos globais voltados à maximização de lucros e redução de custos e despesas. Apesar disso, os instrumentos nacionais e internacionais para tributação dos lucros e dos rendimentos, decorrentes das operações e atividades desenvolvidas pelos novos modelos de empresas, não acompanharam essa evolução.

Por conta deste descompasso, inúmeras oportunidades fiscais passaram a ser exploradas pelas multinacionais. Utilizando-se de planejamentos tributários fundamentados nas lacunas entre os sistemas jurídicos e os padrões internacionais, as empresas desenvolveram estruturas para transferir os lucros de países com alta tributação para países com baixa tributação, erodindo a base tributária de grandes economias pelo mundo.

Multinacionais frequentemente utilizam estruturas fiscais complexas para alocar lucros em jurisdições de baixa tributação, independentemente de onde seus produtos ou serviços são consumidos. Isso resulta em uma diminuição significativa da base tributária dos países onde a atividade econômica realmente ocorre, o que acaba ocasionado uma redução expressiva da arrecadação fiscal desses Estados que possuem um volume elevado de atividades comerciais realizadas em seus territórios.

Estimulados, principalmente pela perda de arrecadação de tributos, pela violação à soberania fiscal e pela falta de justiça tributária, os países do G-20, com o apoio da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE),

lançaram o projeto conhecido como BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*[23]. Torna-se valiosa a contribuição do Professor Fernando Aurelio Zilveti:

> A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) criou o projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) visando realizar uma análise de estratégias de evasão fiscal que exploram lacunas e incompatibilidades entre leis tributárias para deslocar artificialmente os lucros para locais com baixa ou nenhuma tributação. Desse estudo surgiram recomendações para serem adotadas em grupo por meio de organismos supranacionais e individualmente, em cada jurisdição[24].

Antes do projeto BEPS, muitos países careciam de mecanismos eficazes para tributar a renda gerada dentro de suas fronteiras por empresas com operações multinacionais, uma vez que essas empresas podiam deslocar lucros sem transferir atividades econômicas reais. Nesse contexto, o projeto surgiu com o objetivo de mitigar essas práticas e fornecer diretrizes e padrões internacionais de combate ao uso de estratégias fiscais agressivas.

A OCDE dividiu o projeto BEPS em quinze ações[25] que, em síntese, estão baseadas em três pilares: (i) introduzir coerência nas regras nacionais aplicáveis a operações internacionais; (ii) reforçar os requisitos de substância nos padrões internacionais, para assegurar o alinhamento entre a tributação, o local da atividade econômica e a geração de valor; (iii) aumentar a transparência, assim como a certeza para os negócios e governos.

O BEPS configura um conjunto relativamente novo de ações no cenário internacional, tendo sido idealizado e iniciado em 2013. Por outro lado, o Brasil não é

---

[23] Em tradução livre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros.

[24] ZILVETTI, Fernando A.; NOCETTI, Daniel A. Criptomoedas e o Sistema Tributário Do Século XXI. *In:* **Revista Direito Tributário Atual,** v. 44, 2020. p. 492-493.

[25] OCDE. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. *In:* **OECD Publishing**, 2014. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt. Acesso em: 30 nov. 2024. O detalhamento das quinze ações encontra-se transcrito na sequência. Ação 1: Abordar os desafios fiscais da economia digital. Ação 2: Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos. Ação 3: Reforçar as normas relativas às SEC. Ação 4: Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras. Ação 5: Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância. Ação 6: Prevenir a utilização abusiva do convenio. Ação 7: Prevenir que o status de EP seja artificialmente evitado. Ações 8, 9 e 10: Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor. Ação 11: Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los. Ação 12: Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo. Ação 13: Re-examinar a documentação de preços de transferência. Ação 14: Tornar mais efetivos os instrumentos de resolução das disputas. Ação 15: Desenvolver um instrumento multilateral.

atualmente membro oficial da OCDE[26]. Mesmo diante desses fatores, a legislação brasileira já possui diversas normas criadas com o objetivo de implementar ações previstas no plano elaborado pela organização.

Com relação as ações de números 8, 9 e 10, que visam garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor, o Brasil aprovou novas regras sobre *Transfer Pricing*, introduzidas no sistema jurídico brasileiro pela Medida Provisória n. 1.152, de 28 de dezembro de 2022, convertida em 14 de junho de 2023 na Lei Ordinária n. 14.596/2023, que busca alinhar as práticas do Brasil aos padrões da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

Ainda na temática de preços de transferência, no que se refere a ação número 13, que busca desenvolver regras sobre a documentação de preços de transferência, com o fim de reforçar a transparência para a administração tributária, tendo em consideração os custos de conformidade para o sector privado, a Declaração País-a-País (DPP), ou em inglês *Country-by-Country Reporting*, foi instituída no Brasil pela Instrução Normativa RFB n. 1.681/2016, em cumprimento ao compromisso acordado em âmbito internacional na referida ação do projeto BEPS.

A DPP consiste em um relatório anual por meio do qual grupos multinacionais deverão fornecer à administração tributária da jurisdição de residência, para fins tributários de seu controlador final, diversas informações e indicadores relacionados à localização de suas atividades, à alocação global de renda e aos impostos pagos e devidos. Também deverão ser identificadas todas as jurisdições nas quais os grupos multinacionais operam, bem como todas as entidades integrantes do grupo (incluindo estabelecimentos permanentes), localizadas nessas jurisdições, e as atividades econômicas que desempenham.

O compromisso assumido no âmbito do projeto BEPS prevê que o documento deverá ser compartilhado entre os países nos quais as entidades integrantes do grupo multinacional estão presentes, por meio de acordos que prevejam a troca automática

[26] "Em 2017, o Brasil enviou uma proposta para integrar a OCDE como membro oficial, considerando a longa relação que mantém com a organização: é jurisdição membro do G20 e integrante do Inclusive Framework das medidas do BEPS." PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? *In:* **Revista Direito Tributário Atual,** v. 43, 2019. p. 529.

de informações em matéria tributária, assegurando-se a confidencialidade e a segurança das informações transmitidas.

Já visando efetivar a ação de número 14 do BEPS, que tem por objetivo desenvolver soluções para os obstáculos que impedem os países de resolver disputas relativas aos acordos para evitar a dupla tributação, inclusive a ausência de disposições relativas à arbitragem, a Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa RFB n. 1.846/2018, que regulamentou o procedimento amigável no âmbito das Convenções e dos Tratados Internacionais Destinados a Evitar a Dupla Tributação da Renda (TDT).

O referido procedimento é um meio alternativo de resolução de controvérsias no âmbito da aplicação desses Tratados, permitindo que as autoridades competentes dos Estados contratantes busquem unilateral ou bilateralmente a solução para eventuais violações envolvendo a dupla tributação do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ou outros tributos abrangidos nesses instrumentos internacionais.

Além das normas exemplificadas acima, instituídas para implementar diretamente as ações pensadas no âmbito do BEPS, existem outras regras no Brasil que estão alinhadas as ideias pensadas no projeto. É o caso da Lei n. 12.973/14 em relação a ação número 3 (que pretende desenvolver recomendações relativas à elaboração de normas sobre sociedades estrangeiras controladas) e da Instrução Normativa RFB n. 2.219/2024 em relação a ação número 5 (que visa combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância).

As implicações práticas do BEPS são profundas, tanto para administrações tributárias quanto para empresas. Uma das principais mudanças foi o aumento da transparência e da troca de informações entre governos. Com o *Country-by-Country Reporting*, autoridades fiscais de diferentes países agora têm uma visão mais ampla das operações de multinacionais que operam eu seus territórios, o que lhes permite identificar discrepâncias nas declarações de impostos de maneira mais eficaz.

Para as empresas multinacionais, o BEPS representa um grande desafio no cumprimento das novas normas de preços de transferência e na adaptação de suas estruturas fiscais. Empresas que anteriormente transferiam lucros para subsidiárias em paraísos fiscais agora enfrentam um escrutínio mais rígido, o que implica em

reestruturar operações ou reavaliar a alocação de recursos. Como exemplo prático, empresas de tecnologia e farmacêuticas, que tradicionalmente possuem grandes ativos intangíveis (como patentes e propriedade intelectual), foram forçadas a reconsiderar como alocam esses ativos globalmente.

Países de economias emergentes também implementaram as diretrizes do BEPS como uma forma de proteger suas bases tributárias. O Brasil, por exemplo, como demonstrado acima, adotou várias ações do BEPS em sua legislação e implementou práticas de preços de transferência que alinham suas regras às normas internacionais, embora mantendo algumas peculiaridades locais.

Em resumo, o BEPS visa fortalecer o sistema fiscal internacional ao fechar brechas que permitiam a evasão fiscal e ao introduzir um conjunto padronizado de práticas que visa promover maior justiça fiscal e transparência[27]. A iniciativa permite que governos combatam práticas de transferência de lucros, protegendo a receita fiscal, e pressiona as empresas a reportarem e pagarem impostos de maneira condizente com o local de geração de valor econômico.

A adesão às ações estabelecidas no projeto não ficou restrita aos países membros da OCDE, pelo contrário, diversos Estados não membros, em especial o Brasil, internalizaram eu seu ordenamento as diretrizes estabelecidas no BEPS, visando preservar suas bases de tributação, o que demonstra o caráter normativo dessas diretrizes, ainda que tenham como fonte ator diverso de um Estado-nação.

CONCLUSÃO

As diretrizes da OCDE representam uma inovação significativa no panorama jurídico global, evidenciando-se como uma nova camada de normatividade que transcende as fronteiras estatais e redefine os parâmetros de regulação internacional. Esse fenômeno reflete a transformação da governança jurídica em um contexto de crescente interdependência econômica e social, no qual os desafios globais demandam soluções que superem a centralidade do Estado como única fonte de direito.

[27] APELDOORN, Laurens van. BEPS, tax sovereignty and global justice. In: **Critical Review of International Social and Political Philosophy**, v. 21:4, 2018. p. 493.

O pluralismo jurídico, no qual múltiplos sistemas normativos coexistem e interagem, encontra na OCDE um exemplo paradigmático de como normas não estatais podem exercer um impacto prático e normativo robusto.

Embora as orientações da organização sejam formalmente caracterizadas como *soft law*, sua influência vai além das tradicionais limitações desse conceito, alcançando um status normativo de fato. Isso se dá pela aceitação ampla de suas diretrizes, tanto por países membros quanto por Estados não membros, que as implementam em seus ordenamentos jurídicos para atender às exigências de competitividade e legitimidade no cenário internacional.

A internalização do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) por países como o Brasil ilustra essa dinâmica. Mesmo sem coerção formal, as diretrizes do projeto são incorporadas por Estados que buscam alinhar-se aos padrões globais para atrair investimentos, combater a evasão fiscal e reforçar sua credibilidade internacional. Tais práticas exemplificam como a normatividade das diretrizes formuladas pela OCDE transcende a esfera consultiva, consolidando-se como elemento estruturante do direito transnacional.

Nesse sentido, as orientações da OCDE desafiam o modelo tradicional de soberania jurídica estatal, propondo um paradigma de governança global que articula múltiplos atores e interesses. Essa normatividade plural e multifacetada não substitui o direito estatal, mas o complementa, preenchendo lacunas normativas e oferecendo soluções adaptadas às demandas de uma sociedade globalizada.

Portanto, as diretrizes da OCDE podem ser entendidas como uma hipótese clara de direito transnacional. Elas representam um conjunto de normas que, ao emergirem de um organismo internacional com ampla legitimidade, configuram uma camada adicional ao ordenamento jurídico global, visando promover maior transparência, justiça fiscal e cooperação internacional.

Ao fazê-lo, essas diretrizes reafirmam a relevância do estudo do direito transnacional para compreender os rumos da regulação e da justiça em um mundo marcado por profundas transformações econômicas e sociais. O direito transnacional não deve ser entendido apenas como um substituto para o direito estatal, mas como essa camada adicional que reflete a multiplicidade de atores e interesses em um mundo globalizado.

Essa evolução normativa redefine a maneira como entendemos a justiça e a regulação em escala global. A interdependência econômica e social exige não apenas a criação de novas normas, mas também o reconhecimento de novas formas de autoridade e legitimidade no cenário jurídico global. O estudo do direito transnacional, portanto, é indispensável para compreender os rumos da governança em um mundo marcado pela globalização.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Gabriel Moura; FIORATI, Jete Jane. Da lex mercatoria à OMC: um histórico do Direito do Comércio Internacional no século XX. *In:* **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, ano 21, n. 34, jan/jun., 2017.

APELDOORN, Laurens van. BEPS, tax sovereignty and global justice. *In:* **Critical Review of International Social and Political Philosophy**, 21:4, 2018.

COSTA, Saulo Felipe; FONSECA, Ana Cristina Cordeiro. Democracia é Sempre a Mesma? Influência das Instituições sobre o Crescimento Econômico na América Latina e OCDE em Perspectiva Comparada. *In:* **Revista de Estudos Internacionais** (REI), v. 14, n.1, 2023.

CUNHA, Carlos Renato. MOREIRA, Guilherme Martelli. A Mudança de Paradigma do Direito Tributário Frente à Influência da OCDE: Impactos da Era Digital. *In:* **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, Pouso Alegre, v. 40, n. 1, jan./jun., 2024.

FIORATI, Jete Jane. A lex mercatoria como ordenamento jurídico autônomo e os Estados em desenvolvimento. *In:* **Revista de Informação Legislativa**, n. 164, 2004.

MARTÍNEZ, Juan Manuel Goig. La OCDE en la Era de la Globalización: Desarrollo e Influencia. *In:* **Revista de Derecho UNED**, n. 19, 2016.

OECD. **OECD/G20 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT**. OECD Publishing, 2024. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612.html. Acesso em: 09 dez. 2024.

OECD. **PLANO DE AÇÃO PARA O COMBATE À EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA E À TRANSFERÊNCIA DE LUCROS**. OECD Publishing, 2014. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt. Acesso em: 30 nov. 2024.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?. *In:* **Revista Direito Tributário Atual,** n. 43, São Paulo: 2019.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito internacional público e privado:** Incluindo Noções de Direitos Humanos e de Direito Comunitário. 8. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016.

TAMANAHA, Brian Z. Understanding legal pluralism: past to present, local to global. *In:* **Legal theory and the social sciences**. Routledge, 2007.

TOMAZETTE, Marlon. Internacionalização do direito além do Estado: a nova lex mercatoria e sua aplicação**.** *In:* **Revista de direito internacional**, v. 9, n. 4, 2012.

TWINING, William. Legal pluralism 101. **Legal pluralism and development:** Scholars and practitioners in dialogue. v. 112, p. 121, 2012.

ZILVETTI, Fernando A.; NOCETTI, Daniel A. Criptomoedas e o Sistema Tributário Do Século XXI. *In:* **Revista Direito Tributário Atual,** n. 44, São Paulo: 2020.

Zumbansen, Peer C. **Transnational Legal Pluralism**. Transnational Legal Theory, v. 10, n. 2, 2010.