



IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025

Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos

Pilar 2 e a Aplicação de Soft Law no Sistema Tributário Brasileiro

Isabel Garcia Calich da Fonseca

REALIZAÇÃO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DEF. DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO



Conceito de Soft Law e a posição da OCDE

Soft Law - orientações ou recomendações de organismos internacionais, que os países passam a adotar dentro de seus ordenamentos jurídicos, alinhadas ao que se denomina de melhores práticas internacionais.

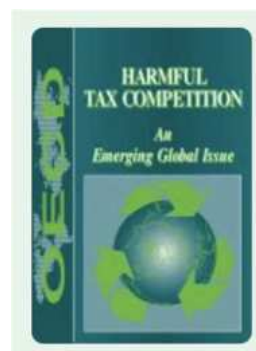
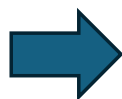
Soft law como normas que não são consideradas lei em si, mas impõem aos Estados um senso de obrigação semelhante ao da lei.

OCDE – com a justificativa de padronização das regras, tornou-se a principal organização provedora de normas, por meio de soft law, sem qualquer monitoramento.

- ❖ Textos preparados e elaborados “**consensualmente**” por técnicos indicados pelos governos dos Estados membros da OCDE.
- ❖ **Informalidade** na posição assumida pela OCDE permite que países desafiem e não aceitem as normas, sem sanções.
- ❖ **Parcialidade ou Imparcialidade** de quem os elabora? Pilar 2 e *Inclusive Framework* – participação de países não membros da OCDE.

Evolução da *Soft Law* da OCDE

- Estabelecimento de regras para evitar a dupla tributação da renda;
- Mudanças para prevenir a evasão fiscal e a transferência de lucros entre jurisdições;
- BEPS – combate ao planejamento fiscal abusivo e à tributação da renda onde há atividade econômica;
 - 15 ações – Envolve regras de preço de transferência à práticas anti-abusivas;
 - **Inclusive Framework** – permissão a países **não** membros da OCDE e do G20 a participar das discussões.
- *Digital Taxation* - Pilar 1 e 2:
 - *Pilar 1: realocação do direito de tributar os lucros de empresas de tecnologia ao país do mercado consumidor;*
 - *Pilar 2: Implementação da tributação mínima global para combater competição tributária.*



Conceito de *Soft Law* e as orientações da OCDE

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

Crítica ao domínio da OCDE como provedor de *soft law* ao direito tributário Internacional:

Prof. Yariv Brauner: O que justificaria a adoção de *soft law* pelos países?

- ❖ **Países não aceitariam uma organização tributária internacional** – interferência na soberania dos países; Todavia, por meio de *soft law*, aceitam que haja uma harmonização de princípios como eliminação da dupla tributação e troca de informação fiscal;
- ❖ **Regimes formais impõem sanções ao descumprimento de regras** – países optam por coordenação sem aplicação de sanções, apesar de no regime atual, por exemplo, a OCDE publicar “black list” de países que não adotam os padrões impostos;
- ❖ ***Soft law* garante flexibilidade na adoção das regras**, permitindo modificações mais eficientes do que via *hard law*. Entretanto, as modificações do Modelo da OCDE ou mesmo dos Comentários não alteram as obrigações dos países assumidas via Tratados;
- ❖ ***Soft law* permite que os países aceitem certos padrões que não seriam aceitos via *hard law***, e haveria benefícios na cooperação que superariam os custos da renúncia à soberania fiscal. Todavia, essa afirmação seria duvidosa, pois a prevalência da tributação da residência, em vez da tributação na fonte, não geraria benefícios a todos os países.

Conceito de Soft Law e as orientações da OCDE

Regras de preço de transferência e Tratado Modelo OCDE:

- Modelos abertos;
- Atualizações e modificações via interpretação, adotando *Guidelines* e Comentários;
- Não há sanções aos desvios.

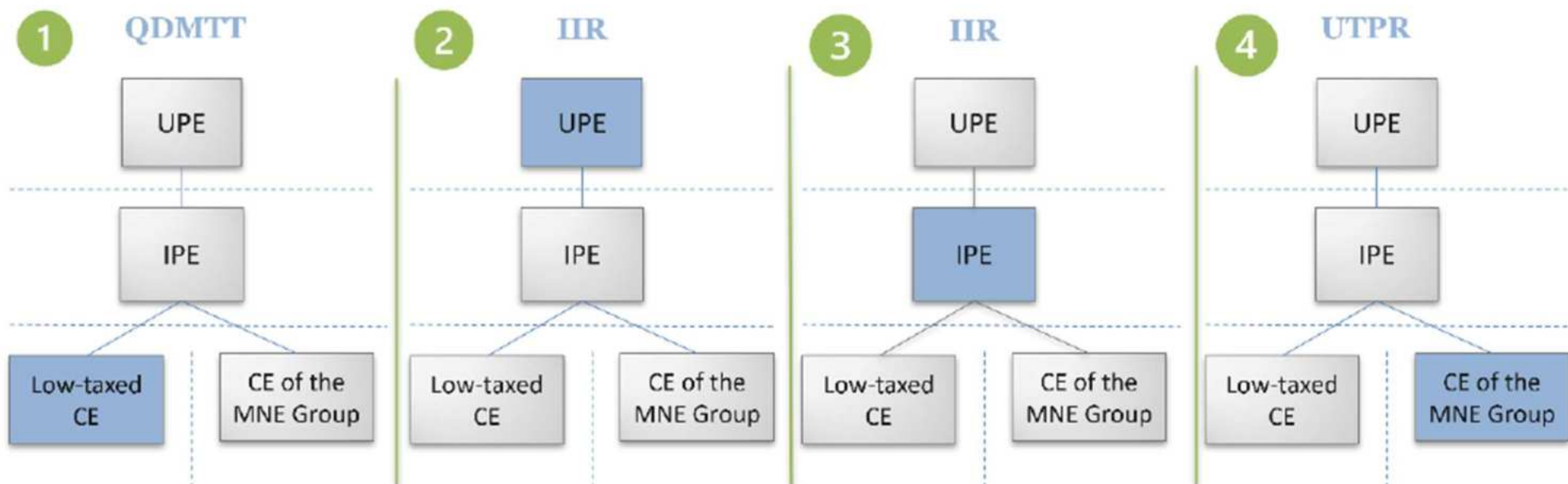


Regras GloBE:

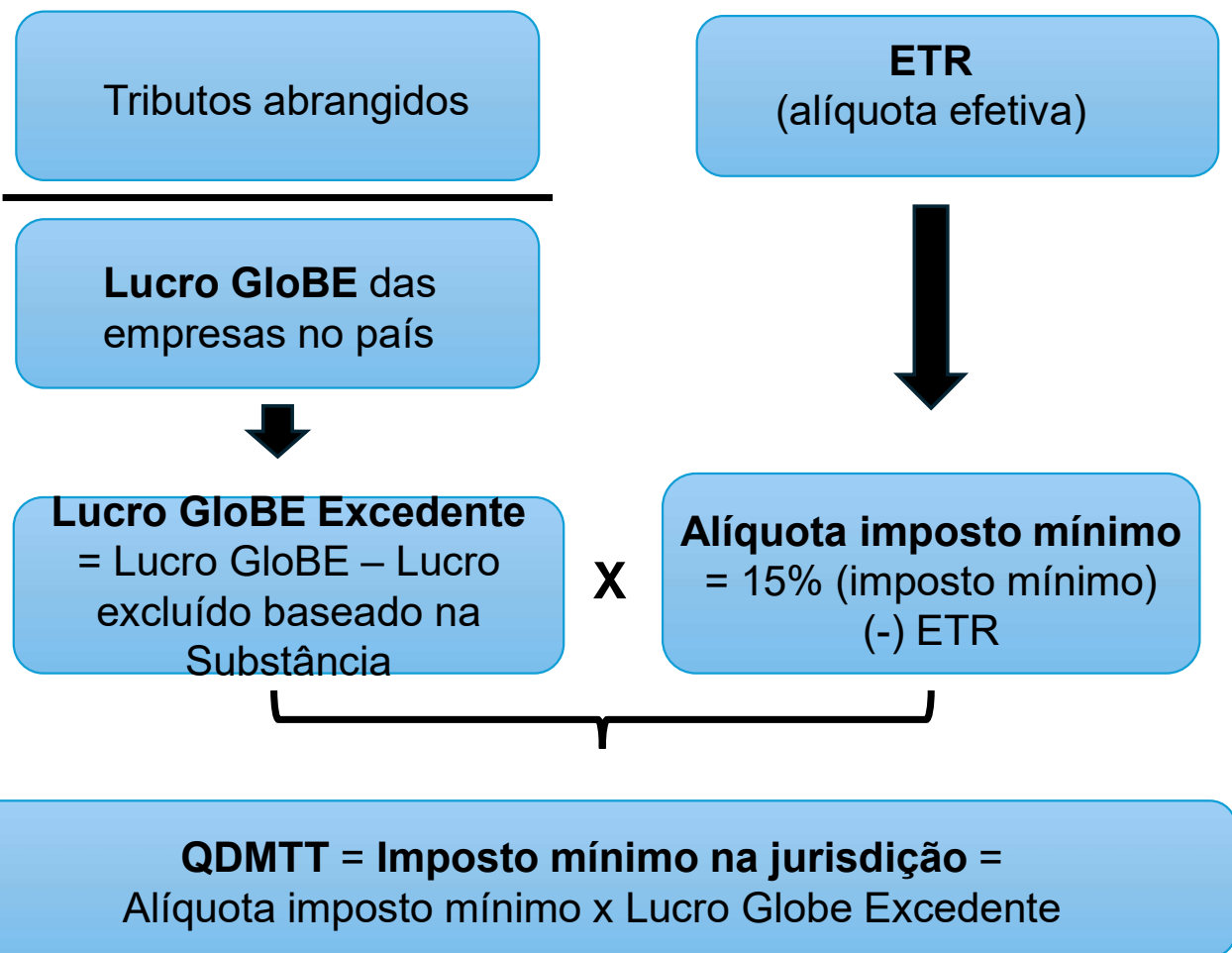
- Modelo fechado;
- Atualizações e modificações via remissão dinâmica aos documentos da OCDE;
- Há “sanção” aos desvios – não reconhecimento do QDMTT.

As regras do Pilar 2

- ❖ Regras do Pilar 2 e ordem de aplicação: QDMTT (tributo jurisdicional); IIR (tributo da entidade controladora); ou UTPR (tributo de entidades não controladoras);
- ❖ **Modelo fechado que precisa ser incorporado à legislação doméstica.**



As regras do Pilar 2



Grupo multinacionais com receita superior a 750 milhões de euros

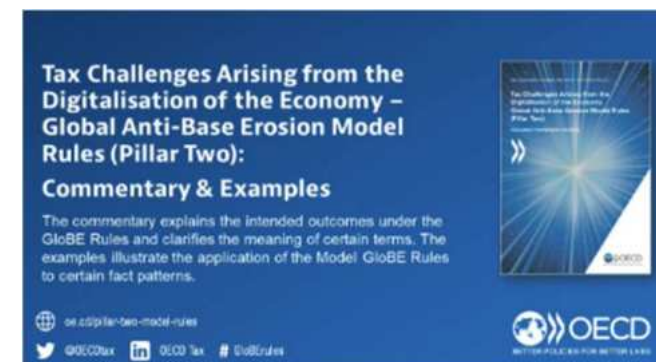
❖ Para o imposto mínimo no país ser **QUALIFICADO**, todas as regras aplicadas precisam estar **ALINHADAS** com as regras da OCDE;

❖ **POR QUE O BRASIL TEM INTERESSE EM TER UM IMPOSTO MÍNIMO QUALIFICADO?**

As regras do Pilar 2

Documentos relevantes:

- Modelo de Regras (*Model GloBE Rules*),
- Comentário (*Commentary to the GloBE Rules*),
- Orientações Administrativas (*Agreed Administrative Guidances*) e as demais regras (*GloBE Information Return, Safe Harbours and Penalty Relief, Implementation Handbook e Background material*)



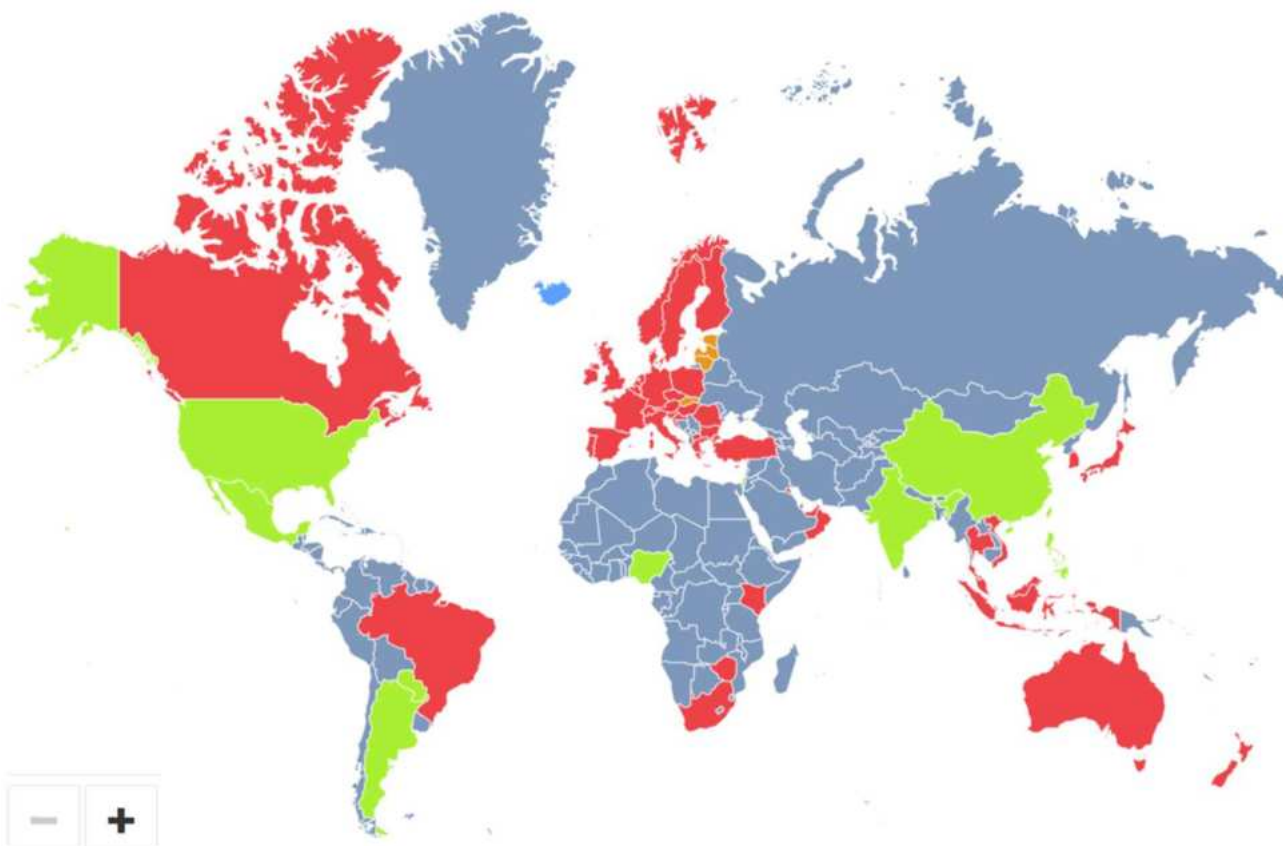
Implementação doméstica das regras Pilar 2

Enacted Law

EU Directive (2022/2523)

Draft Law

Commentary/Consultation



Source: <https://oecdpillars.com/pillar-two-domestic-implementation-map/#>

Alternativas para Implementação do Pilar 2 – Regras GloBE na legislação doméstica:

- **Globalização** – sistema normativo dos países que precisa ser flexibilizado. Regulação demanda revisão periódica;
- **Regulação plural** – com a globalização aumenta-se a importância das organizações internacionais e da *soft law* produzida por essas entidades, como a OCDE;
- Diferenças entre sistemas tributários dos países:

Competência para legislar atribuída exclusivamente ao Poder Legislativo

Áustria, Bélgica,
Canadá,
Dinamarca,
Alemanha, Japão
e Reino Unido.



Competência para legislar compartilhada com o Poder Executivo

Finlândia, França,
Grécia, Itália,
Portugal, Suécia e
Turquia.

Alternativas para Implementação do Pilar 2 – Regras GloBE na legislação doméstica:

As regras GloBE, para adotar um QDMTT, podem ser incorporadas à legislação nacional de várias maneiras.

Incorporação direta ou incorporação por referência

- 1) "legislação de forma completa" - incorpora a substância das Regras Modelo em sua legislação nacional – exemplos: Japão e Reino Unido;
- 2) "abordagem de referência" - incorpora as regras por meio de referência cruzada às Regras Modelo – exemplos: Liechtenstein e Nova Zelândia;

Incorporação por meio de uma combinação de legislação primária e secundária

- 3) "legislação de esqueleto e regulamentos detalhados" - incorpora as principais disposições das regras GloBE na legislação primária e prevê que o restante das disposições seja introduzido por meio de legislação secundária. A jurisdição implementadora pode considerar uma abordagem que conceda autoridade ao Ministério das Finanças ou à administração tributária para fornecer mais detalhes na aplicação e interpretação das regras de imposto mínimo doméstico.

Como o Pilar 2 – Regras GloBE foram introduzidas no Brasil:

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

Adicional CSLL (ACSL) – tributação mínima de 15%, qualificar-se como Tributo Complementar Mínimo Doméstico Qualificado (QDMTT).

- Medida Provisória nº 1.262 de 03/10/2024 - perda de eficácia e sem conversão em Lei.
- Instrução Normativa nº 2.228/24 de 03/10/2024 (anterior à publicação da Lei);
- PL nº 3.817/24 convertido na Lei nº 15.079, de 27/12/2024;
- BRASIL: Lei genérica e delegação da regulamentação para a autoridade fiscal. Ou seja, adotou-se a alternativa de **legislação primária combinada com legislação secundária!**

Como o Pilar 2 – Regras GloBE foram introduzidas no Brasil:

- Lei n. 15.079/24:

Art. 3º Ato da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda regulamentará o disposto neste Título e disporá, em especial, sobre:

§ 1º O ato a que se refere o caput deste artigo **deverá ser elaborado e periodicamente atualizado** para que esteja em consonância com os documentos de referência aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE, e suas disposições deverão ser estabelecidas de modo a preencherem os requisitos para qualificação do Adicional da CSLL como um *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)*.

§ 2º Consideram-se documentos de referência o Modelo de Regras (***Model GloBE Rules***), o Comentário (***Commentary to the GloBE Rules***), as Orientações Administrativas (***Agreed Administrative Guidances***) e as demais regras, orientações e procedimentos, e atualizações posteriores, aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE para a implementação coordenada da tributação mínima efetiva.

Nosso sistema tributário permite esta remissão dinâmica às normas da OCDE? A sistemática adotada fere o princípio da legalidade? Por que adotar esta sistemática?

Como o Pilar 2 – Regras GloBE foram introduzidas no Brasil:

Instrução Normativa n. 2228/24, Artigo 1º:

§ 1º Esta Instrução Normativa contempla o Modelo de Regras - **Model GloBE Rules**, o Comentário - **Commentary to the GloBE Rules**, as Orientações Administrativas - **Agreed Administrative Guidance** e as demais regras, orientações e procedimentos, denominados Documentos de Referência, aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE até dezembro de 2023.

§ 5º Os **Documentos de Referência** a que se refere o § 1º, quando expressamente adotados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, **são considerados fontes subsidiárias de interpretação** das normas que regem o Adicional da CSLL, **exceto se forem contrários ou inconsistentes** em relação ao disposto na [Medida Provisória nº 1.262, de 3 de outubro de 2024](#), na [Lei nº 15.079, de 27 de dezembro de 2024](#), nesta Instrução Normativa ou nos demais atos normativos relacionados ao Adicional da CSLL, editados pelo referido órgão.

Flexibilização do Princípio da Legalidade:

Questões a serem endereçadas com relação ao Adicional da CSLL:

Lei n. 15.079/24: remissão dinâmica + delegação de poderes

- (i) a atualização da regulamentação (Instrução Normativa) estaria alinhada com o conteúdo na Lei, seguindo os parâmetros pré-estabelecidos pelo legislador;
 - (i.1) E ainda, mesmo estando alinhada, delegação de poderes ao Executivo poderia alterar a regra-matriz de incidência do Adicional da CSLL, considerando os limites da delegação; ou
 - (ii) a atualização ultrapassa os limites da Lei, sendo inovador o seu conteúdo.
-
- Precedentes no STF sobre princípio da legalidade:
 - RE n. 1.043.313 e ADI n. 5.277:
 - Condições e limites;
 - Atribuição de aspecto indutor à norma.

Experiência internacional – tributação mínima global e remissão dinâmica às regras da OCDE

- A Comissão da União Europeia (UE), assim como o legislador da UE, vêm se utilizando de normas da OCDE (*soft law*) para a elaboração de suas regras sobre tributação direta.
 - *Tax Avoidance Directive* (ATAD); e
 - *Minimum Tax Directive* (MDT).
- Quando adotada pela União Europeia, a *soft law* perde a sua flexibilidade, permanecendo os Estados Membros presos ao seu texto original.
- Diretiva baseada em *soft law* que tende a ser alterada e/ou atualizada: REMISSÃO DINÂMICA;
 - (i) fonte de interpretação;
 - (ii) incorporação de novas regras – de forma condicionada ou incondicionada.
- Admite a referência dinâmica à *soft law*, quando o legislador da UE tenha limitado, delineado e antecipado, o conteúdo da atualização da *soft law*, devendo essa ser apenas técnica e não envolver a atribuição de um poder discricionário.

Conclusão:

- 1) **Globalização** impõe **maior flexibilização ao sistema normativo dos países**, aumentando a importância das organizações internacionais e de *soft law* produzida por essas entidades, como a OCDE;
- 2) **Regras GloBE** – *soft law* como **modelo fechado que não admite flexibilização** e “pune” desvios – não qualificação DMTT;
- 3) O modelo adotado pelo Brasil foi o da combinação **de legislação primária e secundária**;
- 4) Previsão de **remissão dinâmica na Lei**: possibilita a atualização das regras em consonância com os padrões internacionais – reconhecimento e manutenção do Adicional da CSLL como QDMTT, mas não pode ultrapassar os limites da legalidade;
 - Remissão dinâmica como fonte de interpretação;
 - Remissão dinâmica como incorporação de novas regras.
- 5) Modelo adotado pelo Brasil para implementação das **Regras GloBE delega poderes ao Executivo** que deverão ser testados à luz do princípio da legalidade pelo STF.

IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO

TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025

Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50 anos

REALIZAÇÃO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DFP - DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO



AJUFESP