ReGeo ISSN: 2177-3246

SOFT LAW E DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA PERSPECTIVA DE DIREITO COMPARADO

SOFT LAW AND BRAZILIAN TAX LAW: A COMPARATIVE LAW PERSPECTIVE

SOFT LAW Y DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO: UNA PERSPECTIVA DE DERECHO COMPARADO

https://doi.org/10.56238/revgeov17n11-076

Data de submissão: 16/10/2026 **Data de publicação:** 16/11/2026

Maurin Almeida Falcão
Professor da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas-Brasília - FGV EPPG; Pós-doutor na Universidade de Paris I-Panthéon-Sorbonne; Doutor em Direito Público pela Universidade de Paris 11-Sud.
E-mail.: maurin.falcao@fgv.br
Orcid: https://orcid.org/0009-0009-0701-3860

Eulírio de Farias Dantas
Doutor em Direito Constitucional pela Universidade (IDP-DF). Professor e Advogado
E-mail.: euliriodantas@gmail.com
Lattes: http://lattes.cnpq.br/6046332380406603
Orcid: https://orcid.org/0009-0004-2571-244X.

RESUMO

A crescente influência da soft law sobre os ordenamentos jurídicos nacionais suscita questionamentos acerca de sua compatibilidade com os princípios constitucionais da tributação. Nesse contexto, o artigo objetiva analisar a inserção e a efetividade do direito flexível no Direito Tributário brasileiro, considerando a soberania estatal, a legalidade tributária e as exigências da governança fiscal internacional. A pesquisa adota abordagem qualitativa, orientada predominantemente pelo método dedutivo, mediante revisão bibliográfica e análise documental, sob uma perspectiva de Direito Comparado, com atenção à concepção francesa de droit souple. Os resultados indicam que instrumentos não vinculantes influenciam a formulação de normas tributárias, a coordenação administrativa e a aproximação do sistema fiscal brasileiro aos padrões internacionais, especialmente às diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Evidencia-se, contudo, que essa influência normativa não se confunde com a criação de obrigações tributárias juridicamente exigíveis. Conclui-se que a soft law, embora não constitua fundamento autônomo para a imposição tributária, mantém relações de complementaridade com o direito vinculante, contribuindo para a adaptação do ordenamento brasileiro à governança fiscal internacional, sem afastar as exigências constitucionais da tributação.

Palavras-chave: Soft Law. Direito Tributário Brasileiro. Direito Comparado. Soberania Tributária. Governança Fiscal Internacional.

ABSTRACT

The growing influence of soft law on domestic legal systems raises questions about its compatibility with the constitutional principles governing taxation. Against this background, this article examines the role and effectiveness of soft law in Brazilian tax law, considering state sovereignty, the principle of tax legality, and the demands of international fiscal governance. The study adopts a qualitative

approach, primarily employing deductive reasoning, literature review, and documentary analysis from a comparative law perspective, with particular attention to the French concept of droit souple. The findings indicate that non-binding instruments influence the development of tax legislation, administrative coordination, and the alignment of Brazil's tax system with international standards, particularly those established by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). However, such normative influence must be distinguished from the creation of legally enforceable tax obligations. The article concludes that, although soft law cannot independently provide a legal basis for imposing taxes, it operates in a complementary relationship with binding law, facilitating the adaptation of Brazil's legal framework to international fiscal governance without overriding constitutional requirements governing taxation.

Keywords: Soft Law. Brazilian Tax Law. Comparative Law. Tax Sovereignty. International Fiscal Governance.

RESUMEN

La creciente influencia del soft law en los ordenamientos jurídicos nacionales plantea interrogantes sobre su compatibilidad con los principios constitucionales que rigen la tributación. En este contexto, el artículo examina la inserción y la efectividad del derecho flexible en el Derecho Tributario brasileño, considerando la soberanía estatal, la legalidad tributaria y los requisitos de la gobernanza fiscal internacional. La investigación adopta un enfoque cualitativo, orientado predominantemente por el método deductivo, mediante revisión bibliográfica y análisis documental desde una perspectiva de Derecho Comparado, con atención a la concepción francesa del droit souple. Los resultados indican que los instrumentos no vinculantes influyen en la formulación de normas tributarias, la coordinación administrativa y la alineación del sistema fiscal brasileño con los estándares internacionales, especialmente los de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Sin embargo, esta influencia normativa debe distinguirse de la creación de obligaciones tributarias jurídicamente exigibles. Se concluye que el soft law, aunque no constituye un fundamento autónomo para la imposición tributaria, mantiene relaciones de complementariedad con el derecho vinculante, contribuyendo a la adaptación del ordenamiento brasileño a la gobernanza fiscal internacional, sin menoscabar los requisitos constitucionales de la tributación.

Palabras clave: Soft Law. Derecho Tributario Brasileño. Derecho Comparado. Soberanía Tributaria. Gobernanza Fiscal Internacional.

1 INTRODUÇÃO

A intensificação das relações econômicas internacionais e a crescente interdependência entre os Estados têm produzido transformações significativas nos mecanismos de elaboração, circulação e aplicação das normas jurídicas. Nesse cenário, a *soft law* adquiriu relevância como instrumento de orientação e coordenação normativa, especialmente em matérias que exigem respostas institucionais mais céleres do que aquelas proporcionadas pelos procedimentos tradicionais de produção legislativa. Embora seus instrumentos sejam, em regra, desprovidos de força juridicamente vinculante, exercem influência sobre a formulação de políticas públicas, a atuação das administrações nacionais e a aproximação entre diferentes ordenamentos jurídicos, suscitando questionamentos acerca de sua legitimidade, efetividade e compatibilidade com as estruturas tradicionais do Direito.

A compreensão desse fenômeno exige uma delimitação terminológica. A expressão *soft law*, amplamente utilizada na literatura jurídica internacional, aproxima-se da noção francesa de *droit souple*, examinada pelo *Conseil d'État* em seu estudo de 2013. Ambas são empregadas no debate sobre instrumentos de orientação normativa desprovidos, em regra, de força juridicamente vinculante, cuja influência se manifesta na atuação das instituições e na conformação dos ordenamentos jurídicos. Neste artigo, adota-se predominantemente a expressão *soft law*, preservando-se a referência ao *droit souple* quando necessária à contextualização da doutrina francesa e das contribuições examinadas.

No campo tributário, essas transformações assumem particular complexidade, uma vez que o exercício do poder de tributar permanece submetido a princípios constitucionais destinados a assegurar a legitimidade da imposição fiscal e a proteção dos direitos dos contribuintes. No Brasil, a repartição constitucional de competências tributárias, a organização federativa e a centralidade do princípio da legalidade conferem especial relevância ao debate sobre a influência de instrumentos normativos não vinculantes. Paralelamente, a participação brasileira em mecanismos de cooperação fiscal internacional, especialmente aqueles desenvolvidos no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), evidencia a crescente influência de diretrizes e recomendações internacionais sobre a conformação das práticas tributárias nacionais.

Diante desse contexto, a investigação concentra-se na relação entre a *soft law* e o Direito Tributário brasileiro, considerando as particularidades constitucionais do federalismo fiscal e as exigências decorrentes da governança tributária internacional. O problema de pesquisa consiste em compreender em que medida a *soft law* pode influenciar a conformação do Direito Tributário brasileiro sem comprometer os princípios constitucionais da legalidade tributária e da soberania estatal. A relevância dessa questão decorre da necessidade de distinguir a influência normativa exercida por instrumentos não vinculantes da produção de obrigações tributárias juridicamente exigíveis, bem como

de compreender as possibilidades de coordenação fiscal em um sistema constitucional caracterizado pela repartição de competências entre diferentes entes federativos.

O objetivo geral do artigo consiste em analisar a inserção e a efetividade da *soft law* no Direito Tributário brasileiro, examinando sua natureza jurídica, suas possibilidades de atuação como fonte indireta de orientação normativa e seus limites diante dos princípios constitucionais que disciplinam a tributação. Especificamente, busca-se compreender as relações entre instrumentos não vinculantes e o direito juridicamente vinculante, identificar as possibilidades de utilização de instrumentos não obrigatórios no contexto federativo brasileiro e examinar as convergências entre o ordenamento tributário nacional e as diretrizes internacionais de cooperação fiscal, especialmente aquelas formuladas no âmbito da OCDE.

Metodologicamente, a investigação adota abordagem qualitativa, orientada predominantemente pelo método dedutivo, mediante pesquisa bibliográfica e análise documental de instrumentos jurídicos nacionais e internacionais. Parte-se das concepções gerais relativas à normatividade não vinculante, à soberania estatal e às fontes do Direito para examinar suas repercussões sobre a estrutura constitucional e tributária brasileira. A perspectiva de Direito Comparado manifesta-se na análise da circulação de modelos normativos e das aproximações entre práticas internacionais de coordenação fiscal e o ordenamento nacional, com atenção à contribuição francesa do *droit souple*. O percurso investigativo compreende, ainda, o exame de contribuições doutrinárias e de iniciativas internacionais relacionadas à cooperação tributária, à transparência fiscal e ao enfrentamento da erosão das bases tributáveis.

A investigação desenvolve-se a partir da hipótese de que a soft law, embora não constitua fonte direta de imposição tributária, desempenha função relevante na orientação das práticas administrativas, na coordenação das políticas fiscais e na formação de instrumentos jurídicos vinculantes, estabelecendo com estes uma relação de complementaridade. Para examinar essa hipótese, além da introdução e da conclusão, o artigo estrutura-se em três seções. A primeira examina a emergência do direito flexível no sistema internacional e suas relações com o direito juridicamente vinculante. A segunda analisa seu lugar no federalismo brasileiro, com ênfase na efetividade dos instrumentos não vinculantes na atuação administrativa e regulatória. A terceira aborda suas repercussões sobre o Direito Tributário brasileiro, especialmente quanto à natureza de suas fontes e às convergências com as práticas internacionais de coordenação fiscal.

2 RUMO A UM DIREITO FLEXÍVEL?

A permeabilidade dos ordenamentos jurídicos nacionais às exigências do sistema internacional, particularmente no período posterior à Segunda Guerra Mundial, quando surgiu uma multiplicidade de organismos e organizações internacionais, constitui uma consequência do contexto de interdependência que impôs a convergência progressiva e inexorável das estruturas jurídicas tradicionais. Com efeito, a expansão das novas relações econômicas e políticas internacionais não teria sido possível sem a constituição de uma ampla rede de tratados e convenções em escala mundial. A configuração do atual cenário internacional decorre, assim, da inserção dos Estados e da internacionalização das atividades dos agentes econômicos, ambos interessados em alcançar estabilidade política e segurança jurídica capazes de assegurar um ambiente favorável à consolidação e ao desenvolvimento sustentável de suas atividades.

No âmbito do Direito Internacional Público, essa rede de convenções destinadas a evitar a dupla tributação, associada à introdução de mecanismos de cooperação administrativa entre os Estados, projetou os ordenamentos tributários nacionais para uma dimensão transnacional. Com efeito, a intensificação da interdependência e a crescente permeabilidade das fronteiras fizeram com que questões tributárias, tradicionalmente circunscritas aos territórios nacionais, passassem a despertar o interesse de outros Estados e de agentes econômicos estabelecidos em diferentes jurisdições. Nesse processo, a tributação passou a articular interesses distintos: de um lado, os Estados procuram controlar a mobilidade de seus residentes; de outro, os agentes econômicos buscam conhecer antecipadamente os custos de seus investimentos e obter segurança quanto à possibilidade de repatriar os rendimentos provenientes de suas aplicações.

Paralelamente, o surgimento da Organização das Nações Unidas (ONU), da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), da Câmara de Comércio Internacional (CCI), entre outras instituições, integrou esse processo, contribuindo significativamente para a evolução das normas de conduta aplicáveis tanto aos Estados quanto aos agentes econômicos. Cumpre destacar que, a partir desse movimento, as concepções tradicionais de soberania passaram a ser questionadas, especialmente no que se refere à atuação do legislador, a quem incumbe assegurar a *accountability* quanto à legalidade da exigência tributária e à proteção dos direitos do cidadão-contribuinte. A esse cenário acrescentou-se a percepção da chegada do direito flexível como uma possível ameaça às estruturas jurídicas tradicionais. O Direito Tributário Internacional introduziu transformações substanciais nos ordenamentos internos e, nesse contexto, passou a ser frequentemente associado a *soft law*. Segundo Valadão (2007), a expressão *soft law*, no âmbito do Direito Internacional, identifica normas que se distinguem dos tratados e dos costumes internacionais, estes últimos integrantes da

denominada *hard law*. Diante da crescente interdependência, os Estados encontram-se pressionados a observar essas orientações, sob o risco de marginalização na agenda internacional.

Diante da necessidade de inserção internacional, seria possível sustentar que o direito flexível promove uma mitigação do poder do legislador? Embora os princípios fundamentais do Direito Tributário, assentados na legitimidade da tributação, permaneçam juridicamente preservados, a influência do direito flexível acaba por alcançar o próprio processo de elaboração da legislação tributária. Conforme Valadão (2007), a *soft law* não constituiria fonte direta do Direito Tributário Internacional, mas poderia ser reconhecida como fonte indireta, na medida em que sua influência alcança o núcleo essencial da soberania estatal: o poder de tributar. É inegável que a rigidez do Direito Tributário decorre, em grande medida, dos princípios constitucionais que disciplinam a imposição fiscal. Entretanto, sob as perspectivas econômica e política, o direito flexível frequentemente se impõe em razão das exigências de inserção internacional e de conformidade com as diretrizes emanadas de organismos e organizações internacionais. O autor acrescenta que, nessas circunstâncias, a *soft law* pode funcionar como fonte indireta do direito convencional, de modo que uma orientação inicialmente não vinculante, quando incorporada a uma convenção internacional, passa a integrar o campo do direito juridicamente vinculante.

Não obstante, existem limites à coexistência entre a rigidez normativa e o direito flexível, sobretudo porque o tributo possui natureza compulsória e sua exigência decorre do exercício da autoridade estatal. Além disso, a tributação encontra-se intimamente vinculada ao princípio democrático do consentimento, enquanto as orientações de *soft law* são frequentemente formuladas por autoridades e instituições às quais os cidadãos não se encontram diretamente submetidos. Bertoldi e Oliveira (2010) observam que o direito rígido confere maior efetividade à aplicação de sanções, ao passo que o direito flexível apresenta maior agilidade nos processos de negociação, embora seja desprovido de mecanismos sancionatórios próprios.

O direito flexível passou a ser compreendido como um novo paradigma jurídico, especialmente sob a influência da tradição anglo-saxônica, conforme destacam Lopes, Mazurkievwicz e Barbosa (2019). Os autores também questionam a legitimidade de seu processo de elaboração, considerando que instrumentos dessa natureza podem ser produzidos por diferentes agrupamentos de indivíduos, organizações governamentais e não governamentais, instituições e associações. Ressaltam, entretanto, que a adesão constitui o principal fator de consolidação de sua legitimidade.

Independentemente das diferentes concepções atribuídas ao direito rígido e ao direito flexível, é necessário reconhecer que ambos compartilham o mesmo espaço jurídico, naturalmente com as ressalvas exigidas pelas particularidades do Direito Tributário. Apesar das incertezas que o cercam, o

direito flexível apresenta vantagens relevantes, especialmente em razão de seu alcance interdisciplinar. Com efeito, esse mecanismo converteu-se em importante instrumento de transformação do próprio direito rígido, seja por constituir uma etapa preliminar relevante dos processos legislativos, seja por alcançar os mais diversos campos da regulação jurídica, desde o Direito Ambiental e o Direito Tributário até os direitos fundamentais e as esferas política e econômica.

A questão que se coloca consiste em saber se a dinâmica do sistema internacional conseguiria preservar seu ritmo de desenvolvimento diante da morosidade característica do direito rígido, cuja produção depende de procedimentos legislativos e de negociações políticas complexas, frequentemente incompatíveis com a velocidade das transformações econômicas e sociais que integram a agenda internacional.

O direito rígido, enquanto instituição decorrente dos fatos sociais, nem sempre dispõe de instrumentos capazes de reagir rapidamente aos problemas emergentes, revelando-se, por vezes, insuficiente para atender às demandas daqueles que aguardam respostas a questões específicas da sociedade. É inegável que sua configuração contemporânea sofre influência significativa da dinâmica do direito flexível. Embora o legislador detenha a primazia na produção do direito juridicamente vinculante, verifica-se que, em determinadas circunstâncias, a *soft law* antecipa, no plano político, soluções posteriormente incorporadas aos ordenamentos jurídicos tradicionais.

Entre as possibilidades oferecidas pelo direito flexível, destaca-se a circulação de experiências jurídicas provenientes de diferentes tradições e sistemas normativos. Por meio dos instrumentos metodológicos do Direito Comparado, essas experiências podem contribuir para o aperfeiçoamento dos ordenamentos nacionais e para a identificação de respostas a problemas que o direito interno, isoladamente, nem sempre consegue solucionar. Nesse sentido, o debate adquire relevância em razão das contribuições de diferentes famílias jurídicas, cujas experiências frequentemente se encontram e interagem no processo de formação espontânea do direito flexível.

Ao retomar as estruturas tradicionais do direito rígido anteriores à Segunda Guerra Mundial, é necessário observar que numerosos acontecimentos culminaram em crises econômicas e sociais, em parte pela ausência de entendimentos multilaterais capazes de superar as limitações impostas pela rigidez dos ordenamentos nacionais e pela inexistência de tratados ou regras comuns de conduta. Entretanto, com o início do período pós-guerra, a comunidade internacional começou a superar esse quadro de impotência política, dando início a um processo dinâmico de reconstrução econômica.

Uma avaliação retrospectiva da contribuição do direito flexível para a evolução do direito rígido tradicional permitiria reconhecer os avanços alcançados mediante a atuação das novas organizações internacionais, cujos esforços favoreceram a construção dos compromissos políticos e

econômicos que caracterizaram os chamados *Trinta Anos Gloriosos*. Nesse contexto, a existência de um direito flexível capaz de sustentar o dinamismo econômico e social sobre bases institucionais sólidas tornou-se indispensável ao funcionamento do sistema internacional. Sob essa perspectiva, a aplicação articulada do direito rígido e do direito flexível produziu resultados favoráveis, contribuindo para a expansão das economias ocidentais.

A reafirmação do monismo no Direito Internacional ganhou novo impulso, na medida em que o direito flexível contribuiu para identificar fatos sociais cuja recepção pelo direito rígido ocorria de maneira tardia. De todo modo, a *soft law* permitiu iluminar zonas de insuficiência normativa do direito rígido, oferecendo soluções para fenômenos que este ainda não havia incorporado adequadamente. Como anteriormente destacado, o direito flexível possibilitou respostas mais céleres às demandas de um mundo em permanente transformação. Em contrapartida, o direito rígido permaneceu condicionado pela lentidão dos procedimentos legislativos e pelas dificuldades de construção de consensos no debate político.

Em estudo publicado em 2013, o Conselho de Estado francês examinou essa temática e reconheceu que, em determinadas circunstâncias, o direito flexível pode substituir o direito vinculante quando a utilização deste último não se mostrar viável, seja em razão da impossibilidade jurídica de assumir compromissos obrigatórios, seja em decorrência das características próprias da sociedade internacional.

Em síntese, não é possível estabelecer uma separação absoluta entre esses dois sistemas normativos. Apesar de suas respectivas limitações, ambos integram uma mesma realidade jurídica e mantêm relações de complementaridade. Resta, portanto, examinar em que medida o direito flexível encontra acolhimento em um ordenamento jurídico de estrutura federativa, como o brasileiro, marcado pela repartição constitucional de competências e pela necessidade de coordenação entre diferentes níveis de governo.

3 O LUGAR DO DIREITO FLEXÍVEL EM UM ESTADO FEDERAL: O BRASIL

O Brasil constitui um Estado federal composto pela União, por 26 estados, pelos municípios e pelo Distrito Federal, onde se localiza a capital da República, Brasília. Nos termos da Constituição Federal de 1988, a repartição de competências entre os entes federativos busca assegurar o equilíbrio das relações políticas no interior da Federação, tendo como finalidade primordial a preservação das autonomias administrativa, financeira e política, elementos essenciais ao fortalecimento do pacto federativo. Entre as competências constitucionalmente distribuídas, destacam-se aquelas relacionadas ao poder de instituir e arrecadar tributos, disciplinadas pelos artigos 145 a 162 da Constituição Federal.

A previsão constitucional das competências tributárias define, portanto, a participação de cada ente federativo no financiamento das políticas públicas. Trata-se de uma configuração de federalismo cooperativo, fundamentada nos princípios da solidariedade e da eficiência alocativa.

Diante da multiplicidade de legislações produzidas pelos entes federativos, o federalismo fiscal brasileiro apresenta uma arquitetura constitucional complexa, que exige esforços permanentes de coordenação jurídica e política em todo o território nacional. A distribuição constitucional de competências busca evitar sobreposições e preservar o equilíbrio político inerente ao pacto federativo. Dessa forma, a atuação de um ente federativo não pode invadir a esfera de competência constitucionalmente atribuída a outro, sob pena de violação dos fundamentos da organização federativa estabelecidos no artigo 1º da Constituição Federal.

Essa configuração institucional exige esforços consideráveis para assegurar a harmonia das relações políticas no interior da Federação, sem comprometer os princípios destinados a garantir, entre outros aspectos, a autonomia administrativa, financeira e política dos municípios. Considerando a extensão territorial brasileira e sua dimensão populacional — aproximadamente 8,5 milhões de quilômetros quadrados e uma população superior a 200 milhões de habitantes —, coloca-se uma questão fundamental: como assegurar os interesses dos entes federativos sem recorrer à centralização política em Brasília? Como conciliar as desigualdades e especificidades regionais diante de uma Constituição Federal aplicável à totalidade do território nacional? A resposta exige esforços significativos de harmonização normativa e de formulação de políticas públicas adequadas às particularidades de cada ente federativo, sempre em conformidade com os preceitos constitucionais. Além disso, em nome da solidariedade federativa, torna-se indispensável assegurar mecanismos de equalização financeira, considerando que numerosos municípios não dispõem de uma base econômica suficientemente desenvolvida para sustentar, de maneira satisfatória, suas finanças locais.

A essa problemática acrescenta-se o amplo universo de questões regulatórias relacionadas, entre outras áreas, à proteção ambiental, à saúde, à educação e à efetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos, previstos no artigo 5º da Constituição Federal.

A rigidez do Direito Constitucional, inclusive de seus desdobramentos infraconstitucionais, quando confrontada com a dinâmica dos acontecimentos econômicos, sociais e políticos que caracterizam o cotidiano da Federação, bem como com sua expressiva dimensão territorial, permite reconhecer dificuldades de adaptação normativa e eventuais insuficiências regulatórias potencialmente prejudiciais à harmonia do pacto federativo.

Diante desse cenário, como conciliar os imperativos constitucionais e a legislação infraconstitucional com as necessidades concretas dos cidadãos residentes nos municípios,

especialmente quando inexistem respostas jurídicas suficientemente rápidas para problemas de natureza e complexidade variáveis?

Seria o direito rígido, condicionado pela complexidade e pela morosidade dos procedimentos legislativos, insuficiente para oferecer essas respostas? Nesse sentido, Nouira y Maurity (2024) destaca a relevância do direito flexível no contexto federativo, observando que a *soft law* constitui uma alternativa de coordenação e uniformização regulatória, destinada a articular a atuação dos diferentes níveis de governo sem comprometer a autonomia dos entes federativos.

Nessa perspectiva, o direito flexível apresentar-se-ia como instrumento especialmente apto a conferir efetividade às respostas institucionais exigidas pela dinâmica econômica, social e política. São conhecidas as dificuldades de construção dos consensos políticos necessários à aprovação de emendas constitucionais em um país cujo ordenamento jurídico se encontra fortemente ancorado na Constituição Federal. Essas dificuldades também se manifestam na produção da legislação infraconstitucional, frequentemente condicionada por negociações e acordos políticos que nem sempre correspondem, de maneira prioritária, aos interesses dos cidadãos. Diante dessas limitações, importa examinar de que maneira os instrumentos de direito flexível podem contribuir para a atuação administrativa e regulatória no contexto brasileiro, questão desenvolvida na subseção seguinte.

3.1 A EFETIVIDADE DO DIREITO FLEXÍVEL NO BRASIL

O direito flexível não possui, por sua própria natureza, força jurídica vinculante, tampouco se submete aos mecanismos tradicionais de tutela associados às normas obrigatórias. Isso não impede, contudo, que desempenhe papel relevante na interpretação do direito rígido e ofereça possibilidades significativas para a elaboração de atos administrativos e instrumentos regulatórios.

Antes de examinar a aplicação do direito flexível no contexto brasileiro, é necessário distinguir os conceitos de lei federal e lei nacional. A primeira refere-se às normas editadas pela União no exercício de competências que lhe são constitucionalmente atribuídas, enquanto a segunda compreende normas cuja aplicação alcança todos os entes federativos, inclusive a própria União. A coexistência dessas duas dimensões normativas pode produzir dificuldades de articulação e eventuais sobreposições, circunstâncias nas quais o direito flexível pode oferecer soluções provisórias enquanto se aguarda uma resposta legislativa adequada.

A esse respeito, Melo e Meneguin (2022) apontam a insuficiente efetividade do sistema jurídico brasileiro em razão de sua expressiva dimensão normativa, circunstância que contribui para ampliar a distância entre a realidade social e o idealismo legislativo. Segundo os autores, o Direito não pode ser dissociado das transformações próprias do Estado regulador, devendo atualizar-se continuamente para

acompanhar a evolução dos interesses da sociedade. Trata-se de uma justificativa particularmente relevante para a adoção do direito flexível, que conduz os autores ao conceito de *soft regulation*, amplamente difundido no contexto europeu. Em essência, a *soft regulation* permite que o Estado desenvolva modalidades de intervenção situadas para além dos mecanismos tradicionais de regulação.

Conforme anteriormente destacado, os Estados federais convivem com possíveis descompassos entre a legislação federal e a legislação nacional, além das diferenças regionais e de outras situações que exigem respostas institucionais céleres às demandas dos cidadãos. Nesse contexto, a concepção de *soft regulation* mostra-se compatível com a dinâmica das relações federativas, estruturadas em diferentes níveis de exercício do poder político. Melo e Meneguin defendem, nesse sentido, a institucionalização da regulação flexível no Brasil, identificando um espaço promissor para sua utilização, com potenciais consequências positivas para a racionalização do sistema jurídico, o estímulo ao crescimento econômico e a ampliação do bem-estar social.

Quanto à implementação do direito flexível, observa-se que, apesar de sua natureza não vinculante, seus instrumentos são amplamente utilizados pelas administrações públicas. É o caso, por exemplo, do Tribunal de Contas da União e dos tribunais de contas estaduais, que recorrem a mecanismos de orientação e padronização compatíveis com os princípios do Direito Financeiro e da Constituição Federal para o desempenho de suas atribuições institucionais. Nouira y Maurity (2024) destaca a emissão de recomendações por diferentes órgãos e entidades públicas, como as agências reguladoras, a Autoridade Nacional de Proteção de Dados e o Ministério Público, entre outros, com a finalidade de influenciar e orientar a conduta dos setores sujeitos à sua atuação. A autora apresenta, ainda, como exemplo da efetividade do direito flexível o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que, embora não constitua, na perspectiva examinada, uma fonte normativa diretamente vinculante, adquire efetividade na medida em que orienta a interpretação e a integração do direito rígido. Sua utilização também contribui para decisões relativas à classificação contábil e orçamentária, elementos essenciais à organização e à execução das despesas públicas.

Convém esclarecer que o direito flexível pode ser compreendido como um conjunto de padrões normativos destinados a orientar a atuação da Administração Pública, caracterizados pela ausência de força vinculante imediata e por sua relevância para o funcionamento da arquitetura federativa brasileira. Nesse contexto, merece destaque o papel das recomendações anteriormente mencionadas, especialmente aquelas formuladas pelas agências reguladoras, que constituem exemplos expressivos dessa modalidade de orientação normativa. A efetividade das ações do governo federal em todo o território brasileiro depende, em medida significativa, da existência de instrumentos flexíveis capazes

de oferecer soluções adequadas às necessidades dos cidadãos, independentemente de sua localização no espaço federativo.

Com efeito, no contexto das reformas administrativas e dos processos de privatização realizados durante a década de 1990, sob expressiva influência de organismos internacionais, o Brasil instituiu agências reguladoras destinadas a disciplinar setores específicos da atividade econômica, fiscalizar sua atuação e regular a prestação de serviços anteriormente submetidos ao monopólio estatal. Nesse processo, atividades relacionadas ao saneamento básico, à distribuição de energia elétrica, à aviação civil e ao setor petrolífero, entre outras, passaram a contar com maior participação da iniciativa privada, mediante concessões e outros mecanismos de delegação, sob a supervisão das respectivas agências reguladoras.

O governo federal conta, assim, com onze agências reguladoras, cuja finalidade principal consiste em assegurar a proteção dos interesses dos usuários e dos prestadores de serviços, contribuindo igualmente para a estabilidade institucional do país. Para concretizar os compromissos estabelecidos na Constituição Federal, o direito flexível apresenta-se como instrumento capaz de ampliar a satisfação das necessidades dos cidadãos. Essa função assume especial importância em uma Federação organizada em três níveis de produção legislativa, circunstância que pode tornar mais complexa a atuação das autoridades públicas e retardar a solução dos problemas enfrentados pela população.

Em última análise, essa estrutura jurídica escalonada impõe dificuldades adicionais à construção do consenso político, conforme anteriormente observado. A aprovação de leis exige a consideração de interesses diversos, inclusive a necessidade de respeitar as especificidades locais, o que evidencia a importância de maior flexibilidade dos instrumentos jurídicos. A adoção de decisões cujos efeitos alcançam a totalidade do território nacional constitui tarefa complexa. Por essa razão, torna-se necessário privilegiar mecanismos de concertação política e buscar maior flexibilidade normativa, sem prejuízo da preservação dos fundamentos constitucionais da Federação. No campo tributário, essa questão assume particular relevância, uma vez que a utilização de instrumentos de direito flexível deve ser examinada à luz da soberania estatal, da legalidade tributária e das exigências de inserção do Brasil no sistema econômico internacional.

4 O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DIANTE DE UM DIREITO FLEXÍVEL QUE BATE À PORTA

Ao longo das últimas décadas, o Direito Tributário brasileiro tem enfrentado o dilema de conciliar o respeito à soberania estatal e ao princípio do consentimento à tributação com a expansão

do direito flexível, frequentemente acompanhada de diretrizes internacionais cuja observância se revela relevante para a inserção do país no sistema econômico global. Com efeito, a constituição de uma nova ordem internacional produziu transformações significativas no Direito Tributário brasileiro. Desde a criação da Organização das Nações Unidas, passando pelos acordos de Bretton Woods e pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), até as negociações desenvolvidas sob os auspícios da OCDE, o Brasil tem participado dos principais processos de articulação política e econômica internacional.

Nesse contexto, numerosas organizações multilaterais, de natureza pública ou privada, passaram a formular padrões de conduta destinados a orientar as relações internacionais, cujos efeitos alcançaram progressivamente os ordenamentos jurídicos tradicionais. O direito flexível desempenha, entretanto, uma função predominantemente orientadora para os países interessados em ampliar sua inserção internacional, sem que suas diretrizes, por si mesmas, adquiram a condição de fontes juridicamente vinculantes.

O sistema tributário brasileiro encontra-se profundamente estruturado na Constituição Federal. Por essa razão, a incorporação de instrumentos de direito flexível suscita dificuldades quando confrontada com os princípios fundamentais do constitucionalismo tributário, especialmente aqueles relacionados à soberania e ao exercício do poder de tributar. Não obstante, as exigências decorrentes da inserção internacional impõem ao país a busca de um equilíbrio jurídico que permita a aproximação com os padrões internacionais sem afastar ou comprometer os princípios constitucionais que fundamentam seu sistema tributário.

Mesmo diante da rigidez constitucional que caracteriza o Direito Tributário brasileiro, não é possível ignorar a expansão do direito flexível, cuja formação ocorreu de maneira progressiva e, em grande medida, espontânea no sistema internacional. Entretanto, a rigidez da legislação tributária e os princípios constitucionais que delimitam a competência do legislador impedem o reconhecimento da *soft law* como fonte direta de imposição tributária. Isso não significa, contudo, sua rejeição pelo ordenamento jurídico. Ao contrário, o direito flexível ocupa posição relevante na conformação das práticas jurídicas contemporâneas, tendo desempenhado papel significativo na elaboração das normas tributárias internas desde sua emergência no cenário internacional.

Nesse contexto, destaca-se o artigo 98 do Código Tributário Nacional, segundo o qual os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, devendo ser observados pela legislação que lhes sobrevenha. É evidente, entretanto, que as diretrizes de direito flexível não se confundem com as normas de natureza convencional, sendo consideradas, antes, fontes indiretas de orientação normativa. Os padrões de conduta elaborados por organizações não

governamentais exercem influência significativa sobre a formulação de convenções internacionais, tanto no campo tributário quanto no âmbito do comércio internacional.

Essa crescente flexibilização do Direito Tributário nacional pode suscitar uma crise de identidade de suas estruturas tradicionais, na medida em que o direito flexível oferece respostas mais céleres e apresenta maior capacidade de adaptação às exigências provenientes do sistema internacional.

Além disso, cumpre destacar a importância dos investimentos estrangeiros para a economia brasileira, considerando que o país figura entre os destinos relevantes dos fluxos internacionais de capitais. Para assegurar essa posição, tornou-se indispensável desenvolver um ambiente jurídico e institucional compatível com os padrões internacionais. Nesse cenário, impõe-se examinar se a influência exercida pelo direito flexível sobre o ordenamento brasileiro permite reconhecê-lo como fonte do Direito Tributário.

4.1 O DIREITO FLEXÍVEL CONSTITUI FONTE DO DIREITO TRIBUTÁRIO?

Conforme anteriormente assinalado, a multiplicação das organizações multilaterais no período posterior à Segunda Guerra Mundial provocou transformações profundas nos sistemas tributários e, consequentemente, no próprio Direito Tributário. A progressiva relativização das concepções tradicionais de territorialidade, em favor de uma ordem econômica globalizada e marcada pela interdependência, contribuiu decisivamente para ampliar a permeabilidade dos sistemas fiscais nacionais.

Delgadillo (2010) observa que a globalização também produziu consequências no campo do Direito Tributário, algumas positivas, outras menos favoráveis e outras particularmente prejudiciais. Embora os problemas atualmente enfrentados pelas administrações tributárias não sejam propriamente novos, tornaram-se mais graves, mais recorrentes e passaram a apresentar características distintas. Nessa perspectiva, o autor identifica o direito flexível como um instrumento de coordenação fiscal. Questiona, entretanto, sua natureza jurídica, cuja definição permanece objeto de controvérsias doutrinárias. A partir dessa problemática, Delgadillo formula a seguinte indagação: qual seria o alcance da *soft law* enquanto instrumento de coordenação fiscal, considerando que seu caráter jurídico é contestado e seu significado permanece controverso?

Na continuidade de sua análise, Delgadillo ressalta a importância do direito flexível, destacando que organizações internacionais, como a OCDE e a União Europeia, têm recorrido a esse instrumento com o propósito de influenciar as políticas tributárias dos Estados, mediante a formulação de diretrizes e códigos de boas práticas.

Carvalho (2006), por sua vez, afirma categoricamente que o fenômeno do direito flexível bate à porta do Direito Internacional contemporâneo. Segundo o autor, esse instrumento dispõe de mecanismos capazes de influenciar as relações entre os diferentes atores internacionais, especialmente no que se refere às transformações da própria realidade jurídica internacional.

Considerando as reflexões anteriormente desenvolvidas acerca do direito flexível e de sua condição de fonte indireta do Direito Tributário Internacional, conforme assinalado por Valadão, importa reconhecer que sua influência não se restringe ao plano internacional. Ela também se manifesta nas relações entre os entes federativos e no âmbito da própria União. As unidades da administração tributária federal, distribuídas por todo o território brasileiro, recorrem a instruções e recomendações para orientar o cumprimento de suas atribuições legais e conferir maior celeridade a decisões administrativas que não podem aguardar a elaboração de novas leis.

Valadão ressalta, entretanto, que o direito flexível constitui fonte indireta do Direito Tributário, em razão da rigidez inerente à imposição fiscal e de sua estreita vinculação com a soberania estatal. É evidente que as administrações tributárias recorrem de maneira crescente aos instrumentos de *soft law*, sobretudo em virtude da elevada complexidade técnica da matéria tributária e das dificuldades associadas aos procedimentos legislativos. Essa realidade manifesta-se tanto na organização e no funcionamento interno das unidades administrativas responsáveis pela tributação quanto nas relações estabelecidas entre a Administração Tributária e os contribuintes. Essa influência também se projeta sobre as relações tributárias internacionais, tornando necessário examinar os pontos de convergência entre o Direito Tributário brasileiro e as práticas internacionais de *soft law*.

4.2 QUAIS SÃO AS CONVERGÊNCIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COM AS PRÁTICAS INTERNACIONAIS DE *SOFT LAW*?

O Brasil ocupa a quinta posição no ranking de investimentos diretos elaborado pela Organização das Nações Unidas, o que o coloca entre os principais destinos internacionais de investimentos. Além disso, o país responde atualmente por 1,43% do comércio internacional, de acordo com dados do Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Cumpre observar, igualmente, que o Brasil sempre desempenhou papel relevante no sistema internacional, especialmente a partir da constituição da nova ordem mundial do pós-guerra. Nesse contexto, o país ratificou acordos internacionais relacionados ao livre-comércio, aos investimentos estrangeiros e aos compromissos decorrentes de Bretton Woods.

Em sua permanente busca por maior inserção internacional, o Brasil acompanhou as transformações da ordem jurídica global, desde os tratados relativos aos direitos humanos e à proteção

ambiental até os instrumentos voltados à cooperação econômica e tributária. Nesse percurso, destacam-se os modelos de convenções bilaterais elaborados pela ONU e pela OCDE, destinados a evitar a dupla tributação e a promover o intercâmbio de informações entre as administrações fiscais.

A constituição desse arcabouço jurídico internacional, de natureza predominantemente interestatal, favoreceu a evolução dinâmica das diretrizes formuladas pelos organismos internacionais, com o objetivo central de estimular a expansão das relações econômicas em escala mundial. Diante da morosidade que tradicionalmente caracteriza as negociações entre Estados, passaram a ser adotados métodos e instrumentos mais céleres e flexíveis no âmbito das práticas tributárias internacionais.

O Brasil alinhou-se progressivamente às orientações provenientes dos organismos internacionais, incorporando ao seu ambiente jurídico e institucional diretrizes e recomendações destinadas ao aperfeiçoamento de suas práticas internacionais. Embora a *soft law* não possua, por si só, hierarquia equivalente à das leis, sua formação decorre de processos de padronização normativa que, na prática, influenciam e condicionam comportamentos definidos no âmbito multilateral.

O país também participou ativamente da construção de instrumentos multinacionais de direito flexível, preservando sua tradição de abertura às relações econômicas internacionais. A recepção de mecanismos de orientação e coordenação normativa em seu sistema jurídico constitui elemento importante de sua estratégia de inserção internacional, assim como de sua capacidade de adaptação às transformações do cenário tributário global. Nesse contexto, o Brasil passou a ocupar a décima primeira posição entre as maiores economias do mundo.

A cooperação entre o Brasil e a OCDE constitui exemplo expressivo desse processo. Embora não integrasse o quadro de membros da organização, o país, na condição de candidato à adesão desde janeiro de 2021, participou das negociações voltadas à implementação das diretrizes do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), destinado ao enfrentamento da erosão da base tributária e da transferência de lucros. Entre essas iniciativas, destacam-se o Pilar 2, relativo à tributação mínima global, e a Convenção Multilateral (MLI), concebida para atualizar os acordos internacionais e combater práticas tributárias abusivas. Esta última representou uma transformação relevante na condução da política tributária brasileira. Essas medidas evidenciam a evolução da *soft law* no âmbito da OCDE. Paralelamente, o Brasil promoveu o alinhamento de seu regime de preços de transferência aos padrões internacionais e aderiu às diretrizes de transparência fiscal, especialmente ao mecanismo de declaração país a país (*Country-by-Country Reporting*), concebido para dificultar a ocultação de lucros e ampliar a transparência das operações econômicas transnacionais.

A adesão a esses instrumentos representou, portanto, um avanço importante da legislação tributária brasileira em direção ao compromisso de maior transparência perante a OCDE e os parceiros

internacionais. Cumpre destacar que os tratados recentemente celebrados pelo Brasil foram adequados às exigências do projeto BEPS. Essas iniciativas procuram, simultaneamente, favorecer o processo de adesão do país à OCDE e estimular os investidores internacionais a considerar o mercado brasileiro entre seus destinos de investimento.

Em síntese, o Brasil tem demonstrado uma orientação favorável à abertura de seu ordenamento jurídico às influências internacionais. Entretanto, importa recordar que a incorporação de tratados internacionais ao Direito brasileiro observa os procedimentos constitucionais pertinentes, incluindo, quando cabível, a aprovação pelo Congresso Nacional e a promulgação pelo Presidente da República. Diferentemente, os instrumentos de *soft law,* por não possuírem, em regra, caráter juridicamente vinculante, não dependem desses mesmos procedimentos para exercer influência sobre o ordenamento jurídico nacional.

Após o cumprimento dos procedimentos de incorporação dos tratados internacionais, aplica-se o artigo 98 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), relativo aos efeitos dos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna. Nessa hipótese, as leis elaboradas posteriormente à incorporação desses tratados devem observar as disposições dos acordos internacionais celebrados, sem que essa exigência se estenda automaticamente às orientações de direito flexível. Essa distinção permite compreender as possibilidades e os limites da influência do direito flexível sobre o Direito Tributário brasileiro, questão que orienta as considerações conclusivas deste estudo.

5 CONCLUSÃO

O Direito Tributário foi profundamente transformado pelas mudanças ocorridas no sistema internacional, passando a enfrentar novas exigências decorrentes da expansão do direito flexível. Diante dessas transformações, e sem afastar os princípios fundamentais da tributação, especialmente o consentimento, a igualdade e a legalidade, os ordenamentos jurídicos nacionais passaram a adaptar suas estruturas normativas às exigências da inserção internacional. Esse processo evidencia a tensão permanente entre a preservação dos fundamentos tradicionais da legitimidade tributária e a necessidade de acompanhar a evolução das práticas fiscais internacionais.

A investigação permitiu compreender que a *soft law*, embora não constitua fundamento jurídico autônomo para a imposição tributária, exerce influência relevante sobre a formulação de normas, a orientação das práticas administrativas e a coordenação das políticas fiscais. No contexto brasileiro, essa influência manifesta-se tanto nas possibilidades de articulação entre os entes federativos quanto na aproximação do sistema tributário nacional às diretrizes internacionais, especialmente aquelas formuladas no âmbito da OCDE. Os argumentos examinados sustentam, assim, a hipótese de que o

direito flexível e o direito juridicamente vinculante mantêm relações de complementaridade, sem que essa interação afaste as competências constitucionalmente estabelecidas ou as garantias dos contribuintes.

Nesse contexto, a principal contribuição da análise consiste em evidenciar que a influência normativa do direito flexível não se confunde com sua condição de fonte juridicamente vinculante. Sua atuação como instrumento indireto de orientação e coordenação pode favorecer a adaptação do Direito Tributário brasileiro às transformações internacionais, desde que observados os limites decorrentes da soberania estatal e da legalidade tributária. Mostra-se, portanto, pertinente buscar a articulação entre essas modalidades normativas, em consonância com as exigências da governança fiscal contemporânea, sem comprometer os fundamentos constitucionais da tributação.

Por fim, considerando o caráter bibliográfico, documental e comparativo da investigação, os resultados permitem identificar possibilidades e limites jurídicos dessa interação, sem pretender mensurar empiricamente a efetividade dos instrumentos examinados. Em síntese, a *soft law* integra o cenário tributário contemporâneo e não pode ser dissociada do direito rígido, com o qual mantém uma relação de complementaridade. Sua influência sobre os ordenamentos nacionais acompanha a evolução do direito convencional e das diretrizes formuladas pelos organismos internacionais, reafirmando a necessidade de conciliar a abertura à cooperação fiscal internacional com a preservação das garantias constitucionais da tributação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ Constituiçao.htm. Acesso em: 1 jan. 2017.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. *Balança Comercial e Estatísticas de Comércio Exterior*. Brasília, DF: Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Disponível em: https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/comercio-exterior/estatisticas. Acesso em: 26 abr. 2026.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966.

CARVALHO, D. F. S., *O fenômeno Soft Law bate à porta do Direito Internacional*, Brasília, Uniceub, 2006.

CONSEIL D'ÉTAT. Dossier de presse. Étude annuelle 2013 « Le droit souple », 2013.

DELGADILLO, V. T., "*Soft law*, instrumento utilizado para adecuar las legislaciones Fiscales a los requerimientos de un mundo globalizado", *Revista Academica de Investigación,* 02, 2010, p. 1-15.

LOPES, J., MAZURKIEVWICZ, L.Z., BARBOSA, R., "*Soft law* como Novo Paradigma Jurídico ", *Cuidado e cidadania*, 2019.

MELO, A. P. A., MENEGUIN, F., "Soft regulation: Formas de intervenção estatal para além da regulação tradicional*", Textos para Discussão do Senado Federal,* 307, 2022.

NOUIRA Y MAURITY, S., *O controle do direito flexível (soft law) interno: a normatividade, a efetividade e a abusividade de atos sem vinculatividade imediata*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2024.

OLIVEIRA, L. P., BERTOLDI, M. R., "A importância do *soft law* na construção do direito internacional ambiental", In: *XIX Congresso Nacional do CONPEDI*, 2010, Florianópolis, Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI, 2010

ONU. UNCTAD. UNCTAD: Brasil é o quinto principal destino de investimento estrangeiro do mundo. *Relatório Mundial de Investimentos 2026*. Disponível em: https://brasil.un.org/pt-br/319024-unctad-brasil-%C3%A9-o-quinto-principal-destino-de-investimento-estrangeiro-do-mundo. Acessado em: 26 abr. 2026.

VALADÃO, M. A. P., "Pode o *soft law* ser considerado fonte do direito internacional tributário?", *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*" , 2007, p. 01-40.