

Vinculação do Poder Judiciário Brasileiro ao Resultado de Procedimento Amigável (“MAP”)

Binding of the Brazilian Judiciary to the Outcome of a Mutual Agreement Procedure (MAP)

João Batista Brandão Neto

Advogado. Especialista em Direito Tributário Nacional e Internacional pelo IBDT.
Mestre em direito tributário pela USP. E-mail: joao.batista@marizadvogados.com.br.

Recebido em: 2-8-2025 – Aprovado em: 3-12-2025
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.15.4.2025.2836>

Resumo

O artigo analisa a vinculação do Poder Judiciário brasileiro aos acordos celebrados no âmbito do Procedimento Amigável (“MAP”), previsto nos tratados de dupla tributação. Após apresentar as modalidades de procedimento amigável (individual, interpretativo e integrativo), examina-se a natureza dos acordos executivos firmados entre administrações tributárias, à luz da Constituição Federal de 1988. Conclui-se que os acordos interpretativos e individuais podem vincular o Judiciário quando expressam uma das interpretações possíveis das cláusulas do tratado. No procedimento individual, a aceitação do resultado pelo contribuinte, com renúncia ao direito alegado, impede posterior discussão judicial, salvo mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Já o procedimento integrativo não tem efeitos normativos diretos, funcionando apenas como consulta entre os Estados. O estudo defende a compatibilidade da vinculação judicial com a Constituição, desde que respeitados os limites semânticos e pragmáticos do tratado internacional.

Palavras-chave: direito tributário internacional, procedimento amigável, acordo de dupla tributação, acordos executivos.

Abstract

This article analyzes the binding effect of Mutual Agreement Procedure (“MAP”) outcomes on the Brazilian Judiciary, as provided for in double taxation treaties. After presenting the different types of MAPs (individual, interpretative, and integrative), the study examines the legal nature of the executive agreements concluded between tax administrations in light of the 1988 Federal Constitution. It concludes that interpretative and individual agreements may bind the Judiciary when they reflect one of the possible interpretations of the treaty clauses. In individual procedures, the taxpayer’s acceptance of the outcome, along with the waiver of the asserted right, precludes subsequent judicial challenge, except in cases where the Superior Court of

Justice changes its understanding. The integrative procedure, by contrast, has no direct normative effects and functions merely as a consultation between States. The study argues that judicial adherence to MAP outcomes is compatible with the Constitution, provided that the semantic and pragmatic boundaries of the international treaty are respected.

Keywords: international tax law, mutual agreement procedure, tax treaty, executive agreements.

Introdução

No momento da elaboração do presente artigo, o Brasil havia promulgado 36 (trinta e seis) acordos internacionais com o intuito de evitar ou mitigar a dupla tributação da renda (“acordos de dupla tributação”), sendo que todos preveem a possibilidade de instauração do “procedimento amigável” (*mutual agreement procedure* – “MAP”) quando houver contribuinte sendo tributado em desconformidade com o acordo ou quando houver dúvida sobre a interpretação e a aplicação das cláusulas convencionais.

Apesar de essa previsão estar presente desde o acordo Brasil-Japão, promulgado em 1967, o primeiro procedimento amigável realizado pelo Brasil que se tem notícia data de 2004, com a publicação do Ato Declaratório n. 27, que tratou sobre a interpretação do conceito de *royalties*, à luz do acordo Brasil-Espanha (Decreto n. 76.975, de 2 de janeiro de 1975). Ademais, a possibilidade de os contribuintes solicitarem ao Fisco brasileiro a instauração de procedimento amigável em caso de concreta ou potencial dupla tributação em desconformidade com o acordo de dupla tributária foi regulamentada apenas em 2016, por meio da edição da Instrução Normativa n. 1.669, de 9 de novembro de 2016, posteriormente substituída pela Instrução Normativa n. 1.846, de 28 de novembro de 2018.

Embora o uso do procedimento amigável ainda seja incipiente no contexto brasileiro, observa-se um movimento do Estado Brasileiro nos últimos anos no sentido de maior conformidade com as práticas da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), movimento que pode ser evidenciado pela edição da referida Instrução Normativa n. 1.846/2018, que adotou recomendações constantes na Ação 14 do BEPS, o que sugere que o procedimento amigável tende a ganhar relevância como instrumento para resolução de conflitos envolvendo a aplicação dos acordos de dupla tributação.

Diante desse contexto, o presente artigo tem como objetivo analisar os efeitos das soluções alcançadas no âmbito do procedimento amigável sobre o Poder Judiciário brasileiro. Em especial, busca-se responder à seguinte indagação: os tribunais brasileiros estariam vinculados ao acordo celebrado entre o Brasil e o outro Estado contratante no âmbito de um procedimento amigável?

A análise da vinculação do Poder Judiciário à solução de um procedimento amigável demanda a análise da previsão do instituto nos acordos de dupla tribu-

tação em suas diversas modalidades, que, como será demonstrado, geram soluções que possuem naturezas jurídicas distintas. Além disso, é necessário analisar de que forma o ordenamento jurídico brasileiro internaliza as soluções advindas das negociações do Brasil com os demais Estados Contratantes. Para isso, o presente trabalho será dividido em quatro tópicos: (i) inicialmente, apresentaremos a estrutura dos acordos de dupla tributação e os conflitos relativos à sua interpretação; (ii) na sequência, analisaremos o procedimento amigável nos modelos de acordo de dupla tributação; (iii) posteriormente, será apresentada a discussão acerca da possibilidade de edição de acordos internacionais sem aprovação do Poder Legislativo; e, por fim, (iv) analisaremos de que forma o ordenamento jurídico brasileiro assimila o resultado de cada modalidade do procedimento amigável e o seu efeito sobre o Poder Judiciário pátrio.

1. A estrutura dos acordos de dupla tributação e os conflitos relacionados à sua interpretação e aplicação

O exercício do Poder de Tributar encontra seu limite territorial no âmbito do exercício da Soberania Fiscal dos Estados, motivo pelo qual afirma-se que o Direito Tributário é informado pelo princípio da territorialidade, motivo pelo qual afirma-se que o princípio “delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um elemento de conexão com o seu território”¹. Nesse contexto, a determinação da conexão entre o Estado e a manifestação de riqueza a ser tributada ganha especial importância; “elemento de conexão” representa o vínculo jurídico que justifica a incidência da norma tributária de um Estado sobre determinada pessoa ou situação, servindo como elemento de justificação para o exercício da pretensão tributária²⁻³.

Os elementos de conexão podem ser: (i) subjetivos, isto é, vinculados a situação da pessoa a ser tributada, como é o caso da nacionalidade ou do local de residência do contribuinte; ou (ii) objetivos, que são relacionados à riqueza tributada, como é o caso da fonte do pagamento ou local do exercício da atividade⁴. A partir desses elementos, pode-se identificar a possibilidade de tributação: (i) do residente ou do nacional, tanto pelas rendas auferidas apenas no território nacio-

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 321-374, p. 326.

² XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 213.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 321-374, p. 334.

⁴ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 213-214.

nal (princípio da territorialidade pura) quanto pelas rendas auferidas fora do território nacional (princípio da universalidade); (ii) do não residente, pelas rendas auferidas no território nacional (princípio da fonte). Viola o princípio da territorialidade a tributação da renda de não residentes auferida fora do seu território nacional, uma vez que inexiste elemento de conexão que justifique tal pretensão.

No entanto, a utilização de múltiplos elementos de conexão de forma descoordenada entre os Estados pode acarretar o surgimento de diversas pretensões tributárias sobre o mesmo evento⁵. Como exemplo, na hipótese de o Estado A tributar, com base no princípio da fonte, as remessas feitas por seus residentes a título de remuneração por serviços prestados por uma pessoa residente no Estado B, o rendimento será duplamente tributado se o Estado B tributar o seu residente como base no princípio da universalidade.

O acúmulo de pretensões tributárias sobre a mesma renda impõe uma carga excessiva sobre os agentes econômicos envolvidos em operações transnacionais, criando ineficiências econômicas e obstaculizando o comércio internacional e a integração entre países. Apesar de ser indesejado do ponto de vista econômico, o acúmulo de pretensões tributárias não é antijurídico, pois decorre do exercício legítimo da soberania fiscal de cada Estado. Considerar antijurídico o acúmulo de pretensões tributária equivaleria a submeter o exercício da soberania de um Estado a outro, tendo vista que aquele estaria impedido de exercer as suas competências constitucionalmente garantidas em razão da atividade um outro ente estatal. Por essa razão, Ramon Tomazela Santos afirma que, “a despeito dos potenciais efeitos nocivos da dupla tributação internacional da renda, nada impede, em princípio, a cumulação de pretensões tributárias de dois ou mais Estados soberanos [...]”⁶.

No intuito de mitigar os efeitos nocivos do acúmulo de pretensões tributárias, os Estados passaram a adotar medidas unilaterais para combater a dupla tributação da renda, como é o caso da concessão de crédito em relação ao tributo pago em outro país sobre aquele mesmo rendimento. Contudo, tais medidas muitas vezes se mostraram insuficientes, exigindo soluções negociadas e coordenadas entre os países.

Como pode ser percebido, portanto, o principal efeito dos tratados internacionais em matéria tributária é a delimitação negativa da competência tributária dos Estados Contratantes. Os Estados, voluntariamente, renunciam à capacidade de tributar determinados rendimentos ou estabelecem limites máximos para as

⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. *Curso de direito tributário internacional: o regime dos tratados para evitar a dupla tributação da renda*. São Paulo: Thomson Reuters, 2025.

⁶ SANTOS, Ramon Tomazela. A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação. Série *Doutrina Tributária* v. XLI. São Paulo: IBDT, 2021, p. 47.

alíquotas que podem ser exigidas, em benefício da cooperação internacional e da eliminação da dupla tributação⁷. Diferente do que prevê o art. 98 do Código Tributário Nacional (“CTN”), cuja redação é criticada pela doutrina⁸, os tratados internacionais não revogam ou modificam a legislação interna, mas sim estabelecem situações em que a legislação não será plenamente aplicada; a lei tributária continua a viger, não sendo aplicada em sua plenitude em caso de situação prevista no tratado.

No entanto, como é de conhecimento, a linguagem humana é invariavelmente vaga e ambígua⁹, o que também se reflete nos tratados internacionais. Essa ambiguidade é agravada no contexto dos acordos de dupla tributação, que devem ser redigidos de forma sucinta e coesa, afim de estabelecer uma conexão entre sistemas tributários domésticos distintos, ao mesmo tempo em que precisam abranger uma grande variedade de rendas e situações econômicas transnacionais. Assim, Igor Mauler Santiago¹⁰ afirma que, no contexto da interpretação dos acordos de dupla tributação, os conflitos interpretativos agravam-se em razão da:

- i) polissemia dos termos jurídicos, que é agravada pelo fato de o tratado regular a relação entre dois (ou mais) Estados Soberanos, que muitas vezes possuem culturas jurídicas distintas;
- ii) vaguezza dos critérios hermenêuticos dispostos na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que é um tratado internacional promulgado pelo Brasil (Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009) que tem por finalidade “codificar o mais vasto conjunto de normas jurídicas a respeito da elaboração, da ratificação, da denúncia e da extinção de tratados internacionais”¹¹, inclusive dispondo sobre critérios para interpretação dos textos convencionais;
- iii) remissão que alguns dispositivos dos acordos de dupla tributação fazem ao Direito Interno dos Estados Contratantes, o qual, por sua vez, está

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 109.

⁸ C.f.: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 109. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 104-105. SANTOS, Ramon Tomazela. A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação. *Série Doutrina Tributária v. XLI*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 69 e ss.

⁹ Conforme leciona José Maria Arruda de Andrade, a ambiguidade da linguagem diz respeito à “possibilidade de um texto apresentar mais de um sentido, seja de uma homonomia acidental, seja diante de uma ‘ambiguidade-produto’, seja, ainda, diante de divergência entre seu sentido técnico ou ordinário”; enquanto a vaguezza se refere à imprecisão dos textos (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006, p. 82).

¹⁰ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conceitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 79.

¹¹ SANTOS, Ramon Tomazela. A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação. *Série Doutrina Tributária v. XLI*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 156.

em constante mudança, causando desafio acerca da interpretação dinâmica ou estática dos acordos; e

iv) distorções que podem ocorrer a partir da interpretação desenvolvida pelos órgãos jurisdicionais dos Estados Contratantes.

Em razão dos desafios impostos para interpretação dos acordos de dupla tributação, Alexandre Moraes Rêgo Monteiro¹² aponta que podem surgir controvérsia entre os Estados Contratantes acerca da: (i) interpretação das cláusulas em si; (ii) qualificação dos rendimentos; (iii) possibilidade de determinado sujeito acionar o acordo; (iv) identificação do Estado de residência do contribuinte; (v) aplicação de regras de preço de transferência; (vi) aplicação de regras de subcapitalização; e (vii) aplicação do princípio da não discriminação; entre outras situações relacionadas, inclusive, ao descasamento na atribuição temporal da renda pelos Estados Contratantes¹³.

Nos casos em que a autoridade fiscal de um Estado atua em desacordo com o tratado firmado, o contribuinte pode recorrer aos mecanismos internos de controle da legalidade, como a impugnação administrativa ou o acesso ao Poder Judiciário. Contudo, há situações em que divergências interpretativas entre Estados tornam impossível a resolução unilateral do conflito. Por exemplo, o Brasil, tradicionalmente, qualifica a remuneração de serviços técnicos, com ou sem transferência de tecnologia, como royalties, aplicando o art. 12 dos tratados, que no modelo brasileiro autoriza a tributação na fonte de tais rendimentos. O Estado da residência da empresa prestadora do serviço, todavia, pode entender que aquele rendimento seria lucro da pessoa jurídica, de modo que deveria ser aplicado o art. 7, que autoriza a tributação do rendimento apenas pelo Estado da residência. Em razão da divergência acerca da interpretação do art. 12, com o consequente conflito acerca da interpretação do rendimento, o Estado da residência poderia negar à empresa prestadora do serviço o crédito referente ao imposto de renda que foi retido no Brasil, o que acarreta dupla tributação do rendimento, em desconformidade com a finalidade do acordo de dupla tributação.

Como dito acima, os Estados-Nações são soberanos, de modo que é contrário ao Direito Internacional Público que a vontade de um País sobrepuja a de outro. Portanto, em situações como essas que demandam a resolução articulada entre os celebrantes do acordo, o próprio tratado prevê um mecanismo consensual de resolução de conflito: o procedimento amigável.

¹² MONTEIRO, Alexandre Moraes do Rêgo. Direito tributário internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. *Série IBDT v. XX*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 81.

¹³ SANTOS, Ramon Tomazela. A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação. *Série Doutrina Tributária v. XLI*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 157 e ss.

2. Aspectos gerais do procedimento amigável e as suas modalidades

O art. 25 das Convenções Modelo da OCDE e da ONU (“CM-OCDE” e “CM-ONU”, respectivamente) não traz uma definição expressa de procedimento amigável, nem dispõe sobre como o procedimento deverá ocorrer, mas prevê três situações gerais em que poderá ser utilizado, consistindo cada uma em modalidade distinta de procedimento amigável, quais sejam: procedimento amigável individual – art. 25(1); procedimento amigável interpretativo – art. 25(3); e procedimento amigável integrativo – art. 25(3).

2.1. Procedimento amigável individual

O procedimento amigável “individual”, também chamado de “procedimento amigável em sentido estrito”, consiste na modalidade em que o contribuinte, identificando a efetiva ou potencial exigência de tributo em desconformidade com o acordo de dupla tributação, aciona os Estados Contratantes para que a situação seja resolvida. Como pode ser visto, não há necessidade de existência de tributação efetiva para que seja acionado o procedimento amigável individual, bastando a possibilidade de exigência indevida de tributo – adotando nomenclatura utilizada no contencioso judicial tributário, basta a demonstração do “justo receio” de tributação em desconformidade com o acordo de dupla tributação. Com base nisso, Heleno Taveira Tôrres¹⁴ destaca que o procedimento amigável pode ser utilizado apenas em relação a situações presentes (efetiva exigência de tributo em desconformidade) ou futura (justo receio da exigência de tributo em desconformidade com o acordo), não podendo ser utilizado para o reconhecimento do direito à repetição de tributos já recolhidos.

Os Comentários à CM-OCDE destacam que, para que o contribuinte acione o Estado para instauração de procedimento amigável, não há necessidade de ocorrência de dupla tributação, bastando a exigência de tributo em desconformidade com o acordo de dupla tributação¹⁵. Por exemplo, na hipótese de o acordo atribuir a tributação do rendimento exclusivamente ao Estado da residência, mas este isentar essa espécie de rendimento, o Estado da fonte não estaria autorizado

¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 694. C.f.: ISMER, Roland. Article 25: Mutual Agreement. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 1786.

¹⁵ “13. The mutual agreement procedure is also applicable in the absence of any double taxation contrary to the Convention, once the taxation in dispute is in direct contravention of a rule in the Convention. Such is the case when one State taxes a particular class of income in respect of which the Convention gives an exclusive right to tax to the other State even though the latter is unable to exercise it owing to a gap in its domestic laws. Another category of cases concerns persons who, being nationals of one Contracting State but residents of the other State, are subjected in that other State to taxation treatment which is discriminatory under the provisions of paragraph 1 of Article 24.”

a onerar o rendimento, podendo ser instaurado procedimento amigável individual para solução do conflito.

O Estado acionado, entretanto, não está obrigado a instaurar o procedimento amigável apenas com base no requerimento do contribuinte, podendo exercer juízo de admissibilidade ou, até mesmo, podendo solucionar a situação unilateralmente. Caso o Estado que recebeu o requerimento entenda que o pleito é plausível e não consiga solucionar a situação com medidas unilaterais, deverá, então, contatar o outro Estado contratante para iniciar as negociações. Conforme dispõe o art. 25(2) das Convenções Modelo, não há obrigação de que os Estados cheguem a uma solução; basta que evidem esforços de boa-fé nesse sentido, independentemente do resultado final¹⁶.

Em regra, a participação dos contribuintes no procedimento amigável limita-se ao açãoamento dos Estados sobre o conflito, não participando da negociação, o que é criticado pela doutrina¹⁷. Isto porque, apesar de resultar de requerimento de um contribuinte, o procedimento amigável é um procedimento entre Estados (*government-to-government procedures*), tendo em vista que esses são as partes que compõem o acordo a ser interpretado¹⁸.

Não há previsão sobre como deve se dar a implementação do resultado do procedimento amigável individual, o que demanda a análise de como o ordenamento jurídico de cada país regulamenta o procedimento. No tópico 4.2, será abordada a forma com que o Direito do Brasil regulamenta e assimila o resultado do procedimento amigável.

2.2. Procedimento amigável interpretativo

O procedimento amigável interpretativo, por sua vez, consiste na consulta mútua realizada entre os Estados para solucionar dúvidas ou dificuldades relacio-

¹⁶ “37. Paragraph 2 no doubt entails a duty to negotiate; but as far as reaching mutual agreement through the procedure is concerned, the competent authorities are under a duty merely to use their best endeavours and not to achieve a result. Paragraph 5, however, provides a mechanism that will allow an agreement to be reached even if there are issues on which the competent authorities have been unable to reach agreement through negotiations.” (§ 37, Comentários ao art. 25 da CM-OCDE)

¹⁷ “O procedimento não envolveria mesmo aqueles cujos direitos afetaria – os contribuintes sujeitados à tributação desconforme o acordo. Estes ficariam sujeitos à discricionariedade das administrações tributárias para serem chamados à manifestação e, se muito, receberiam notícia sobre quaisquer progressos no procedimento. Os contribuintes não gozariam, ao fim e ao cabo, de nenhuma proteção legal especial (*special legal protection*) no procedimento amigável.” (BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 83-84)

¹⁸ ISMER, Roland. Article 25: Mutual Agreement. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 1781.

nadas à “interpretação” ou “aplicação” dos acordos. Apesar da crítica hermenêutica que pode ser feita ao texto das Convenções Modelos ao distinguir “interpretação” e “aplicação” do Direito, já que não há aplicação de texto jurídico sem a sua interpretação, Roland Ismer¹⁹ afirma que, para fins de aplicação do art. 25(3) pode ser entendido da seguinte forma: “interpretação” diz respeito à compreensão (reconstrução) do sentido das normas jurídicas, enquanto a “aplicação” se refere à qualificação das operações ou a questões administrativas relacionadas à efetivação do acordo. O autor ainda pontua que ao utilizarem os termos “dificuldades” (“difficulties”) e “dúvidas” (“doubts”), as Convenções Modelo buscariam dar maior amplitude possível ao uso do procedimento amigável como meio dos Estados de resolverem disputas relacionadas à implementação dos acordos de dupla tributação. Admite-se, portanto, que “qualquer tema afeto ao acordo de bitributação como objeto da modalidade interpretativa. O método não estaria [...] ‘confinado’ [...] em qualquer cláusula do acordo de bitributação, mas disponível ao acordo em sua inteireza”²⁰.

As dificuldades e dúvidas que dão origem ao procedimento amigável podem decorrer de situações abstratas ou relacionadas a um contribuinte individual. A diferença entre o procedimento amigável interpretativo e o individual é tênue, havendo situações em que uma demanda individual de um contribuinte pode servir como base para se verificar uma dúvida mais ampla sobre a interpretação das cláusulas do acordo, de modo que o procedimento se tornaria interpretativo, tendo aplicação para diversos contribuintes.

Idealmente, os Estados Contratantes, por meio de negociação direta, apenas delimitam o âmbito semântico e pragmático do texto do tratado, selecionando uma das possíveis interpretações para norma objeto de negociação²¹. O processo de interpretação, no caso, não é semelhante ao realizado por órgãos jurisdicionais, que devem expressar as razões que levaram à conclusão do julgador. O sentido acolhido pelos Estados Contratantes decorre de negociações, que muitas vezes possuem caráter de político.

2.3. Procedimento amigável integrativo

Por fim, o procedimento amigável integrativo é acionado quando se depara com situação de dupla tributação que não é regulamentada pelo acordo.

¹⁹ ISMER, Roland. Article 25: Mutual Agreement. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 1803.

²⁰ BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 87.

²¹ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 217.

A natureza jurídica do procedimento amigável integrativo é controversa. Para Heleno Taveira Tôrres²², trata-se de método “para resolução dos casos de dupla tributação internacional não previstos no texto convencional, com a devida eliminação das lacunas deste, através de uma relação direta de consulta entre Estados”²³, a qual pode ser aplicada em caso de “omissões marginais, e não intencionais, do texto convencional, destinado a consentir a efetiva aplicação deste”. Ou seja, pode-se concluir que o autor entende que o procedimento amigável integrativo é uma forma de acordo acerca de situações que não foram tratadas pelo acordo, dependendo a sua implementação de aprovação do Congresso Nacional.

Outra interpretação é que o art. 25(3) do tratado estabeleceria uma delegação de competência ao Poder Executivo para complementar o tratado naquilo que fosse necessário para evitar situações de dupla tributação. De acordo com Mateus Calicchio Barbosa²⁴, a Suprema Corte da Noruega entendeu que a referida previsão delegou ao fisco do país a possibilidade de celebração de acordos no âmbito do procedimento amigável integrativo, possuindo eficácia vinculante.

De acordo com o § 55.1 dos CM-OCDE, o procedimento poderia ser adotado para os Estados Contratantes coordenarem entre si a aplicação da legislação interna para aliviar dupla tributação não regulada pelo acordo²⁵. Assim, pelos Comentários, não haveria uma inovação do acordo, mas sim uma mera coordenação da aplicação da legislação interna dos Estados ou de acordo firmado com terceiro Estado.

Por fim, Roland Ismer²⁶ manifesta o entendimento de que o procedimento amigável integrativo não geraria uma solução efetivamente implementável para a

²² TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, p. 691.

²³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, p. 690.

²⁴ BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária* v. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 91.

²⁵ “That sentence only allows the Contracting States, in cases not provided for in the Convention, to consult each other in order to eliminate double taxation in accordance with their respective domestic laws or in accordance with a tax treaty one of the Contracting States has concluded with a third State. Thus, for instance, in the case of an enterprise of a third State having permanent establishments in both Contracting States, the second sentence of paragraph 3 allows the competent authorities of the Contracting States to agree on the facts and circumstances of a case in order to apply their respective domestic tax laws in a coherent manner, in particular with respect to any dealings between those permanent establishments; the Contracting States could provide relief from any double taxation of the profits of such permanent establishments, however, only to the extent allowed by their respective domestic laws or by the provisions of a tax treaty concluded between a Contracting State and that third State (i.e. applying the provisions of Article 7 and Article 23 of a tax treaty between a Contracting State and the third State)”.

²⁶ ISMER, Roland. Article 25: Mutual Agreement. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 1806.

hipótese de dupla tributação, tratando-se de uma mera consulta realizada entre os Estados Contratantes para celebração de compromissos para eventual alteração do tratado ou para implementação de regras internas que mitiguem a situação de dupla tributação em comento. A interpretação do autor teria amparo nos termos adotados na cláusula, que prevê que as autoridades “podem (‘may’) se consultar, dizendo-se, assim, ‘autorizadas’ ou ‘convidadas’, mas não obrigadas”²⁷.

No tópico 4.3, analisaremos a natureza do resultado do procedimento amigável integrativo à luz do ordenamento jurídico brasileiro.

2.4. Considerações finais sobre o procedimento amigável

Como pode ser visto, as três modalidades de procedimento amigável, apesar da origem, da amplitude e dos resultados distintos, possuem em comum o fato de decorrerem de comunicação e negociação direta entre os Estados Contratantes. O procedimento amigável possui, desse modo, como virtude a possibilidade de os Estados se comunicarem sem maiores formalidades para solucionar essas questões, de forma flexível e com menor custo²⁸.

Nessa toada, o art. 25(4) de ambas as Convenções Modelos estabelecem que as autoridades competentes dos Estados devem se comunicar diretamente, sendo possível a criação de comissão formada por seus representantes para estabelecer essa comunicação, para poderem solucionar as dificuldades relacionadas à aplicação do acordo. Nesse sentido, os §§ 57 e 58 dos Comentários à CM-OCDE preveem que as autoridades competentes não estão obrigadas a adotar os canais diplomáticos para comunicação.

O que pode ser percebido pela descrição feita acima é que, em linha com o afirmado por Alberto Xavier²⁹, o procedimento amigável é “um procedimento autônomo, preventivo, bilateral e informal”. Autônomo, uma vez que o exercício da pretensão processual tem origem diretamente na convenção internacional, sendo independente e distinto dos mecanismos de defesa previstos na legislação interna dos contribuintes. Preventivo, pois, embora possa decorrer de situação de concreta violação ao acordo de dupla tributação, também pode ser instaurado quando há mero potencial de ocorrência de dupla tributação. Bilateral, pois a solução para dupla tributação (potencial ou efetiva) depende da confluência de interesse dos dois Estados Contratantes na solução da situação, não sendo sufi-

²⁷ BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 91.

²⁸ QUIÑONES, Lucy Cruz de. Los procedimientos de acuerdo mutuo en asuntos tributarios internacionales. In: PISTONE, Pasquale; TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latino-americana a Víctor Uckmar*. Buenos Aires: Editora Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 558.

²⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 189.

ciente a adoção de medidas unilaterais. Informal, tendo em vista que as “autoridades competentes podem comunicar-se diretamente entre si, sem necessidade de recurso à via diplomática”³⁰.

O resultado do procedimento amigável é um acordo celebrado pelas autoridades competentes, que costumam ser representantes das autoridades fiscais dos Estados Contratantes. A vinculação dos acordos, entretanto, é matéria que diz respeito ao direito interno de cada Estado³¹, o que demanda que seja analisado como o Direito brasileiro recepciona acordos internacionais não referendados pelo Congresso Nacional.

3. Os acordos executivos na Constituição Federal de 1988

Francisco Rezek³², ao tratar da interpretação dos tratados internacionais, distingue dois planos distintos: (i) a empreendida no âmbito de cada Estado, segundo o seu próprio ordenamento jurídico; e (ii) a empreendida no âmbito internacional, que pode ser por meio de órgãos supranacionais, como é o caso da Corte Internacional de Justiça (chamada de interpretação *jurisdicional*), ou por meio da manifestação das próprias partes que pactuaram o acordo, situação em que a interpretação será chamada de “autêntica”, a qual se materializa por um acordo de caráter meramente interpretativo.

A solução alcançada no âmbito dos procedimentos amigáveis, nas modalidades individual e interpretativo, constitui justamente esse tipo de manifestação conjunta das partes, que se materializa por meio de um acordo de caráter meramente interpretativo.

Entretanto, a natureza de tais acordos é controversa, em especial pelo fato de, como afirmado acima, serem celebrados por meros representantes dos Estados Contratantes que compõem as suas administrações tributárias, sem participação direta ou controle formal pelo Poder Legislativo.

No âmbito do Direito Internacional Público, a formação de tratados segue uma dinâmica que comprehende as etapas de negociação, assinatura, aprovação interna (quando demandada) e ratificação. Cada Estado define, conforme sua Constituição, a repartição de competências entre os poderes estatais para a celebração e internalização de tratados. O termo *treaty-making power* designa essa competência para concluir tratados. Segundo Celso D. de Alburquerque Mello³³,

³⁰ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 190.

³¹ JONES, John Avery et al. The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention. *British Tax Review* n. 6. London: Sweet & Maxwell, 1979, p. 347.

³² REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 20. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025, p. 97.

³³ MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito internacional público*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976. v. 2, p. 124.

há três modelos constitucionais para distribuição da competência para formação dos tratados, quais sejam: (i) competência exclusiva do Poder Executivo; (ii) competência compartilhada entre Poder Executivo e Poder Legislativo; ou (iii) competência exclusiva do Poder Legislativo.

A tradição constitucional brasileira, desde a independência do Brasil, em maior ou menor grau, insere-se no modelo compartilhado. A Constituição Imperial de 1824, mesmo que de forma limitada, previa a competência do Poder Legislativo para aprovar tratados celebrados em tempo de paz que envolvessem cessão ou troca de territórios ou possessões do Império do Brasil (art. 102, inciso VIII). A Constituição Federal de 1891, a primeira do período republicano, ampliou essa competência ao prever que deve o Poder Legislativo “resolver definitivamente sobre os tratados e convenções com as nações estrangeiras” (art. 34, inciso 12); ademais, o art. 48, inciso 16, previa a competência da Presidência da República para “entabular negociações internacionais, celebrar ajustes, convenções e tratados, sempre *ad referendum* do Congresso”. Redação semelhante foi mantida nas Constituições Federais subsequentes, inclusive as outorgadas em período autoritário, merecendo destaque a alínea r do art. 74 da Constituição Federal de 1937, que previa competência do Presidente da República para “determinar que entrem provisoriamente em execução, antes de aprovados pelo Parlamento, os tratados ou convenções internacionais, se a isso o aconselharem os interesses do País”.

A Constituição Federal de 1988 preserva essa tradição, atribuindo ao Congresso Nacional a competência para aprovar tratados internacionais que impliquem “encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” (art. 49, I). A ênfase na proteção do interesse público e na soberania legislativa é perceptível, refletindo a intenção do constituinte de consolidar um sistema de freios e contrapesos no plano internacional.

De acordo com Pinto Ferreira³⁴, apesar de a Emenda Constitucional n. 1/1969 prever a necessidade de aprovação dos tratados internacionais pelo Congresso Nacional, muitos acordos teriam sido celebrados pelo Governo Militar em detrimento do interesse nacional, sem a devida aprovação legislativa. Assim, ao reinaugurar o período democrático, a Constituição Federal de 1988 teria enfatizado a necessidade de participação do Poder Legislativo na formação dos acordos que oneram a Nação.

Apesar da regra geral de participação do Legislativo, a prática internacional admite a possibilidade de celebração de acordos internacionais sem aprovação internacional, os chamados acordos executivos ou acordos simplificados, o que gerou debate na doutrina internacionalista brasileira.

³⁴ FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira: arts. 54 a 91*. São Paulo: Saraiva, 1992. v. 3, p. 567-568.

João Grandino Rodas³⁵ conceitua os acordos executivos como sendo aqueles que não estão sujeitos à ratificação pelo Congresso Nacional e que: (i) ou foram concluídos por órgão que a Constituição não prevê, expressamente, “treaty-making power”; ou (ii) por órgão com “treaty-making power”, mas por procedimento não previsto na Constituição; ou, por fim, (iii) foram concluídos de forma simplificada, em conformidade com o previsto na Constituição.

Ao analisar a controvérsia, Celso D. de Albuquerque Mello³⁶ afirma que a doutrina internacionalista brasileira se dividiu em dois grupos: (i) um que entende pela validade dos acordos executivos, que seria formada por Hildebrando Accioly, Levi Carneiro, João Hermes Pereira de Araújo e Geral Eulálio Nascimento Silva; e (ii) outra formada por Haroldo Valladão, Marota Rangel, Afonso Arinos, Pontes de Miranda, Themístocles Cavalcante e Carlos Maximiliano. Para o primeiro grupo, a Constituição Federal vigente na época de seus escritos preveria apenas a necessidade de aprovação de “tratados” e “convenções”, nada tratando sobre “acordos simplificados”; além disso, a celebração de acordos executivos seria uma prática corrente, que ganhou foro de norma costumeira. Para o segundo grupo, entretanto, a Constituição Federal expressamente demandaria a aprovação dos acordos internacionais pelo Poder Legislativo, de modo que a aprovação congressual seria inescapável.

Celso D. de Albuquerque Mello³⁷ posicionou-se favoravelmente ao primeiro grupo, no sentido da validade dos acordos executivos, tendo em vista que essa seria a que “melhor atende às finalidades práticas da questão”. Ou seja, sem maiores elucubrações, o autor se posiciona pela validade dos acordos executivos por razões de ordem meramente prática.

Francisco Rezek³⁸, a seu turno, afirma que os acordos executivos poderiam ser celebrados à luz da Constituição Federal de 1988, “desde que, abandonada ideia tortuosa de que o governo possa pactuar sozinho sobre ‘assuntos de sua competência privativa’, busque-se encontrar na lei fundamental a sua sustentação jurídica”. O autor, desse modo, identifica três espécies de acordos executivos que poderiam ser celebrados, quais sejam: (i) acordo executivo que busca apenas expressar interpretação acerca do tratado anteriormente aprovado pelo Congresso Nacional; (ii) acordo executivo que complementa o tratado anteriormente aprovado pelo Congresso Nacional; e (iii) o acordo executivo que diz respeito ao mero

³⁵ RODAS, João Grandino. Acordos em forma simplificada. In: FRANÇA, R. Limongi (coord.). *Encyclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 179.

³⁶ MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito internacional público*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976. v. 2, p. 130.

³⁷ MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito internacional público*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976. v. 2, p. 130.

³⁸ REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 20. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025, p. 64-65.

exercício diplomático, como reconhecimento de relação diplomática entre países ou outros assuntos consulares.

O nosso entendimento é que, embora o acordo executivo seja de fato uma prática comum do Brasil e de outros países, o efeito normativo do ato é limitado. A interpretação autêntica expressa por meio do acordo executivo apenas compõe o “contexto” para interpretação dos tratados, conforme previsto no art. 31, 3, a, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (“CVDT”)³⁹.

O art. 31(1) da CVDT prevê que o intérprete deve atribuir aos termos dos tratados os seus sentidos comuns, em conformidade com o seu contexto e à luz das finalidades que buscam ser alcançadas pelo acordo. Os demais parágrafos do art. 31 dispõem sobre quais elementos devem ser considerados para formação do contexto para interpretação do tratado, quais sejam: (i) o art. 31(2) prevê a formação do contexto a partir dos elementos textuais que formam o tratado ou outros acordos a ele relacionados (contexto textual); e (ii) o art. 31(3) prevê a formação do contexto a partir das práticas subsequentes, como a celebração de “acordo posterior” ou a prática interpretativa dos países signatários (contexto procedural).

Os acordos executivos que expressam a interpretação das partes acerca dos termos do acordo original formariam o “contexto procedural”, previsto no art. 31(3), a, da CVDT, de modo que seria um dos elementos a serem levados pelo intérprete na compreensão do texto convencional; porém, não seria o único elemento, podendo ser o sentido definido pelos Estados Contratantes afastado quando houver razões para tanto.

A partir dessas considerações, poder-se-ia concluir que os acordos executivos decorrentes de procedimento amigável não seriam vinculantes ao Poder Judiciário, meramente compondo o contexto para interpretação dos acordos de dupla tributação. Contudo, o procedimento amigável tem como característica especial o fato de ser uma medida para solução de conflitos interpretativos que tem previsão no próprio tratado, o que suscita a questão se, ao aprovar o acordo de dupla tributação, o Congresso Nacional não estaria autorizando ao Poder Executivo, de antemão, definir, em conjunto com o outro Estado Contratante, o sentido das cláusulas convencionais. É o que será analisado a seguir, de forma segregada para cada modalidade de procedimento amigável.

³⁹ “1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

[...]

3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:

a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;”

⁴⁰ NETO, Luís Flávio. Direito tributário internacional: “contextos” para interpretação e aplicação de acordos de bitributação. *Série Doutrina Tributária* v. XXII. São Paulo: Quartier Latin, p. 110.

4. A vinculação do Poder Judiciário do Brasil à solução do procedimento amigável

4.1. A vinculação do resultado do procedimento amigável interpretativo

A solução do procedimento amigável interpretativo, como visto acima, consiste em um acordo executivo firmado pelas administrações tributárias dos Estados Contratantes, com objetivo de estabelecer uma interpretação autêntica acerca das cláusulas convencionais, bem como para coordenar a qualificação de fatos à luz do acordo ou para solucionar dificuldades práticas relacionadas à sua aplicação.

Os Comentários à CM-OCDE, apesar de não adentrarem na vinculação do Poder Judiciária, afirmam que até que haja rescisão por uma das partes, as soluções dos procedimentos amigáveis interpretativos vinculam as Administrações Tributárias de ambos os Estados⁴¹. Nessa toada, Roland Ismer⁴² afirma que o resultado do procedimento amigável interpretativo geraria uma obrigação de direito internacional que deve ser implementada pelos Estados Contratantes.

Observando a prática internacional, Mateus Calicchio Barbosa⁴³ informa que na Noruega e na Suécia, por exemplo, o resultado dos procedimentos é vinculante ao Poder Judiciário desses países. Contudo, essa prática não é unânime, sendo rechaçada pelos Poderes Judiciários de Alemanha, Bélgica, Canadá, Holanda e Japão, que entendem não estar vinculado aos resultados do procedimento amigável.

Nesse sentido, Michael Lang⁴⁴ relata que o Tribunal Fiscal alemão teria decidido que os acordos decorrentes de procedimento não teriam eficácia normativa, sendo relevantes apenas como um dos elementos para interpretação do acordo de dupla tributação por constituírem o contexto interpretativo, nos termos do art. 31(3), a, da CVDT. O autor⁴⁵ também informa que a Suprema Corte da Áustria já decidiu que o acordo decorrente de um procedimento amigável só seria vinculante se tivesse sido celebrado concomitantemente ao acordo de dupla tributação, pois assim restaria claro que esse era o entendimento das partes na formação do tratado. Ainda de acordo com o autor, o entendimento dos Tribu-

⁴¹ “54. Mutual agreements resolving general difficulties of interpretation or application are binding on administrations as long as the competent authorities do not agree to modify or rescind the mutual agreement.” (§ 54 dos Comentários ao art. 25 da CM-OCDE)

⁴² ISMER, Roland. Article 25: Mutual Agreement. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 1804.

⁴³ BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. Série *Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 208.

⁴⁴ LANG, Michael. Acordos de dupla tributação e direito constitucional. *Revista Direito Tributário Internacional Atual v. 14*, n. 1. São Paulo, 1º semestre 2025, p. 265-266.

⁴⁵ LANG, Michael. Acordos de dupla tributação e direito constitucional. *Revista Direito Tributário Internacional Atual v. 14*, n. 1. São Paulo, 1º semestre 2025, p. 274.

nais seria justificável, pois, “um tribunal deixaria de cumprir sua função de controle se a administração pudesse, por meio da celebração de um acordo com a autoridade do outro Estado, subtrair sua decisão à revisão jurisdicional pelos tribunais superiores”.

O Poder Judiciário dos Países Baixos também decidiu nesse sentido, inclusive afastando a interpretação autêntica dos Estados, em casos que envolvem procedimento amigável interpretativo realizado pelos Países Baixos com o Brasil⁴⁶.

No caso, o Tribunal de Apelação de Haia analisou a qualificação dos juros sobre capital próprio (“JCP”) pagos por empresa residente no Brasil para empresa residente nos Países Baixos. O Decreto 2020-14853, publicado pelas autoridades fiscais dos Países Baixos, revela que os países acordaram que os JCP pagos pelo Brasil deveriam ser qualificados como juros, à luz acordo de dupla tributação Brasil-Países Baixos, de modo que seriam aplicáveis à situação as disposições do art. 11(4).

Contudo, contribuinte neerlandês insurgiu-se contra essa interpretação, arguindo que os JCP deveriam ser qualificados como dividendos, nos termos do art. 10 do acordo, de modo que faria juiz ao *tax sparing credit* de 25%, previsto no art. 23(4). Nos autos, as autoridades fiscais dos Países Baixos arguiram que o resultado do procedimento amigável comporia o contexto para interpretação dos tratados, nos termos do art. 31(3), *a*, da CVDT, de modo que deveria ser levado em consideração na interpretação do acordo de dupla tributação. Contudo, o Tribunal entendeu que, como o art. 10 do acordo conceitua dividendos como sendo “os rendimentos provenientes de ações”⁴⁷ e os JCP são pagos apenas aos detentores de participação social na empresa, então os valores recebidos pelo contribuinte neerlandês deveriam ser qualificados como dividendos.

A postura refratária à vinculação do Poder Judiciário ao resultado de procedimento amigável interpretativo é bastante consolidada.

Daniel Vitor Bellan⁴⁸ entende que o resultado do procedimento amigável não seria vinculante sequer para Administração Tributária, tendo em vista que é competência privativa da Administração Tributária constituir o crédito tributário, devendo observar a legislação vigente, não estando autorizado a dispor do

⁴⁶ C.f.: *The Court of Appeal of The Hague ruled in 3 similar cases on the relevance of the outcome of a Mutual Agreement Procedure for earlier years*. International Tax Plaza, 2025. Disponível em: <http://www.internationaltaxplaza.info/homepage/news-archive/news-archive-2025/526-news-archive-june-2025/7287-june-2025-001.html>. Acesso em: 26 jul. 2025.

⁴⁷ BRASIL. *Decreto n. 355, de 7 de dezembro de 1991*. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Portuguesa para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 9 dez. 1991.

⁴⁸ BELLAN, Daniel Vitor. *Direito tributário internacional*: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 104.

crédito tributário sem autorização legal. Assim, sem a aprovação congressual do acordo decorrente do procedimento amigável, o fiscal da Receita Federal do Brasil deve observar a legislação e exigir o tributo, em atendimento aos princípios da legalidade administrativa (art. 37 da Constituição Federal) e tributária (art. 150, inciso I, da Constituição Federal).

Igor Mauler Santiago⁴⁹ também entende pela não vinculação da interpretação decorrente dos procedimentos amigáveis, em razão da ausência de aprovação congressual. De acordo com o autor, a Constituição Federal de 1988 poderia ter previsto acordos executivos em matéria interpretativa, mas não o fez, de modo que qualquer acordo que implique em ônus ao Brasil deve ser aprovado pelo Congresso Nacional.

Manifestando-se de forma semelhante ao Tribunal Fiscal Federal da Alemanha e ao Tribunal de Apelação de Haia, Alberto Xavier⁵⁰ entende que o Poder Judiciário não estaria vinculado aos acordos decorrentes de procedimento amigável, mas o resultado do procedimento amigável comporia o contexto da interpretação dos tratados, podendo ser invocado pelas autoridades judiciais em seu processo de fundamentação.

Há, contudo, quem discorde desse entendimento.

Sergio André Rocha⁵¹ entende que a “celebração de acordos executivos de caráter estritamente interpretativo não desborda os limites impostos pela Constituição Federal do Brasil na esfera internacional”. O autor afirma que o Poder Executivo tem competência constitucional para representar o Brasil em negociações internacionais, de modo que, como o próprio Poder Legislativo autoriza a realização de procedimentos amigáveis interpretativos, o Poder Judiciário deve adotar o significado adotado pelo acordo executivo, quando não desbordar aos limites semânticos do próprio tratado.

Nesse mesmo sentido, Henrique Coutinho de Souza⁵² pondera que “seria inaplicável a necessidade de novo referendo parlamentar, haja vista que o Congresso Nacional já havia aquiescido com as obrigações assumidas no âmbito internacional”. Desse modo, até por aplicação do *pacta sunt servanda*, o Brasil deveria adotar os entendimentos firmados na esfera internacional por meio da negociação autorizada no próprio tratado internacional.

⁴⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conceitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 252.

⁵⁰ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 192-193.

⁵¹ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 216 e ss.

⁵² SOUZA, Henrique Coutinho. O aperfeiçoamento dos métodos de solução de controvérsias nos tratados contra bitributação firmados pelo Brasil à luz da Convenção Modelo da OCDE. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32, p. 139, jan. 2014.

Mateus Calicchio Barbosa⁵³, que entende que se “aos acordos em geral é reservado status equivalente ao de lei no Brasil, não se vislumbra por que acordos obtidos em procedimento amigável – acordos internais que são – não poderiam ter um efeito igualmente vinculante”. O autor ainda pontua que isso não indica que o acordo firmado entre os Estados pode transpor os limites semânticos do próprio tratado a ser interpretado, de modo que o contribuinte teria direito a buscar amparo no Poder Judiciário para realização de controle de convencionalidade.

Ramon Tomazela Santos⁵⁴, a seu turno, tem posicionamento de que o Poder Judiciário tem o dever de analisar a compatibilidade do procedimento amigável com as cláusulas do acordo. Ou seja, cabe aos Tribunais analisarem a compatibilidade do resultado do acordo com executivo com as cláusulas convencionais; porém, se a solução “em conformidade material com o acordo de bitributação e com a Constituição Federal, o Poder Judiciário deverá ratificar o seu cumprimento pelos Estados Contratantes [...]”.

Luís Flávio Neto⁵⁵, de forma semelhante, entende que o Poder Judiciário não poderia ser afastado da função de analisar a correição da tributação no caso concreto. Assim, caso compreenda que a interpretação materializada no acordo executivo está incorreta, o Poder Judiciário poderá afastar a solução do procedimento amigável. Contudo, se entender que a interpretação dos Estados Contratantes representa um dos possíveis sentidos da norma, o Poder Judiciário deverá “privilegiar a versão da norma formulada bilateralmente pelas ‘autoridades competentes’, para promoção da interpretação harmônica e efeito útil da convenção fiscal”.

Em outras palavras, o entendimento de Sergio André Rocha, Henrique Coutinho Souza, Mateus Calicchio Barbosa, Ramon Tomazela Santos e Luís Flávio Neto é de que os Estados Contratantes podem celebrar acordos executivos de caráter interpretativo, objetivando delinear, entre as interpretações possíveis, qual deve ser a adotada na compreensão do acordo de dupla tributação. Assim, diante do caso concreto, caberia ao Poder Judiciário analisar se o acordo executivo transborda os limites do tratado que buscou ser interpretado; o acordo se mantendo nos limites da moldura semântica da norma, o Poder Judiciário deve adotar o significado definido pelo procedimento amigável interpretativo.

O entendimento acima, com o qual concordamos, privilegia tanto o cumprimento de boa-fé dos acordos celebrados pelo Brasil, os quais foram devidamente

⁵³ BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 210.

⁵⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação. *Série Doutrina Tributária v. XLI*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 421-422.

⁵⁵ NETO, Luís Flávio. Direito tributário internacional: “contextos” para interpretação e aplicação de acordos de bitributação. *Série Doutrina Tributária v. XXII*. São Paulo: Quartier Latin, p. 110.

aprovados pelo Congresso Nacional, como preserva a garantia constitucional dos contribuintes de acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal). O contribuinte pode se insurgir contra a interpretação firmada pelos Estados Contratantes, porém deverá arcar com o ônus argumentativo de demonstrar de que forma a solução do procedimento amigável desborda dos limites semânticos e pragmáticos das cláusulas convencionais.

A posição que é acolhida pelo presente artigo destoa daquela de Alberto Xavier, pois compreendemos que o acordo executivo interpretativo decorrente do procedimento amigável não forma mero contexto de interpretação do acordo de dupla tributação, mas forma interpretação cogente das cláusulas convencionais quando adotar um dos sentidos possíveis da norma, o qual passa a ter caráter de “sentido comum”, conforme nomenclatura adotada pelo art. 31(1) da CVDT.

4.2. A vinculação do resultado do procedimento amigável individual

No caso dos procedimentos amigáveis individuais, que se originam a partir de requerimento formulado pelo contribuinte que está sendo ou que pode vir a ser tributado em desconformidade com o acordo de dupla tributação, há particularidades do Direito Interno do Brasil que levam à conclusão de que o acordo executivo decorrente da negociação bilateral seria vinculante.

O texto dos arts. 25 das Convenções Modelos não disciplina o procedimento para processamento do requerimento dos contribuintes. Apesar disso, conforme demonstrado no tópico 2, entende-se que o procedimento amigável individual teria duas fases: (i) a fase unilateral, em que o Estado que recebe a solicitação analisa a plausibilidade do pleito do contribuinte e se é possível solucionar a questão de forma autônoma; e (ii) a fase bilateral, em que, não sendo possível a solução unilateral, inicia-se a fase de negociação entre os Estados Contratantes. O contribuinte não participa da fase bilateral, salvo disposição expressa em sentido contrário na legislação interna de um dos Estados ou no próprio acordo.

Em razão da ausência de participação do contribuinte na negociação, critica-se a vinculação do contribuinte acerca do que foi decidido em sua ausência. Nessa toada, fazemos remissão ao tópico anterior, em que demonstramos que o resultado do procedimento, quando revela mera interpretação acerca dos sentidos possíveis do acordo, vincula o Poder Judiciário ao sentido estabelecido pela negociação dos Estados Contratantes. Contudo, o contribuinte pode questionar judicialmente a legitimidade dessa interpretação, desde que demonstre que ela extrapola os limites semânticos e pragmáticos razoáveis do tratado.

No Brasil, o procedimento amigável individual foi regulamentado, inicialmente, pela Instrução Normativa n. 1.669/2016, que foi posteriormente substituída pela Instrução Normativa n. 1.846/2018. Em linha com o tratado acima, ambos os atos normativos dispõem que o procedimento amigável individual será composto por uma fase unilateral e uma fase bilateral. Ao final da fase bilateral,

BRANDÃO NETO, João Batista. Vinculação do Poder Judiciário Brasileiro ao Resultado de Procedimento Amigável (“MAP”).

Revista Direito Tributário Internacional Atual v. 15. ano 7. p. 93-119. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2025.

o contribuinte é informado acerca do resultado da negociação com o outro Estado Contratante. A solução será implementada apenas se o contribuinte concordar com ela e, caso haja defesa administrativa ou judicial contra o débito exigido, apresentar desistência e renúncia ao direito alegado. Se o contribuinte não concordar com a solução, esta não será implementada.

A necessidade de anuênci a parte do contribuinte supre parcialmente o problema causado pela sua ausência nas negociações bilaterais, já que não lhe será imposto tratamento com o qual discorda, podendo socorrer-se perante o Poder Judiciário contra a tributação em desconformidade com o acordo de dupla tributação.

Contudo, se concordar com a solução, o contribuinte estará vinculado a ela, não podendo recorrer ao Poder Judiciário. Isto porque, como mencionado, ao concordar com a solução do procedimento amigável, o contribuinte deve renunciar ao direito alegado. No âmbito do direito processual civil brasileiro, a renúncia é um ato unilateral abdicativo, por meio do qual o demandante reconhece não possuir o direito alegado⁵⁶, atingindo o próprio direito material em que se pauta a ação, resultando na extinção do processo com resolução do mérito, com fundamento no art. 487, III, c, do CPC.

Assim, se o contribuinte possuía ação e sobreveio procedimento amigável cujo resultado houve concordância expressa, a ação deverá ser extinta com resolução do mérito, formando coisa julgada matéria, não sendo possível ajuizamento de nova demanda, nos termos do art. 485, inciso V, do CPC.

Para Paulo Ayres Barreto e Paulo Arthur Cavalcante Koury⁵⁷, o procedimento amigável individual corresponderia a uma forma de “transação mais ampla do que aquela veiculada pela recente Lei n. 13.988/2020, cujo art. 11, § 2º, inciso I, proíbe a realização de transação que importe redução do crédito tributário originalmente lançado”.

Contudo, entendemos que o mero exercício de vontade por parte do contribuinte que concorda com o procedimento amigável não é suficiente para caracterizá-lo como uma forma de transação. Isto porque a transação é um acordo entre o ente tributante e o contribuinte, por meio do qual, mesmo entendendo que o tributo seria devido, o fisco renuncia a arrecadação com intuito de encerrar o litígio. No caso do procedimento amigável individual, há negociação apenas entre os Estados Contratantes para declarar a interpretação que entendem mais ade-

⁵⁶ DIDIER JR., Freddie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 23. ed. Salvador: JusPodivm, 2021. v. 1, p. 743.

⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres; CAVALCANTE, Paulo Arthur Koury. O procedimento amigável (*mutual agreement procedure*) no Brasil: entre os tratados, os *standards* da OCDE e a legislação interna. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a covid-19*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 343.

quadra para o acordo⁵⁸, sendo a eventual exoneração do crédito tributário pelas autoridades brasileiras apenas uma das interpretações possíveis.

Ademais, a transação pressupõe a existência de crédito tributário para ser negociado, não sendo admitida a negociação sobre fato gerador que sequer ocorreu. O procedimento amigável individual, por outro lado, pode se dar em relação à potencial tributação em desconformidade com o acordo, não havendo necessidade da realização prévia do fato gerador.

Mesmo não sendo uma forma de transação e o contribuinte não tendo ação prévia para que possa formalmente renunciar ao direito que a fundamenta, a aceitação do resultado do procedimento amigável gera efeito sobre os períodos futuros, não sendo admissível o ajuizamento de ação para afastar o entendimento firmado entre os Estados. Ao aceitar o resultado do procedimento amigável, o contribuinte vincula-se à interpretação autêntica dos Estados, de modo que o Judiciário tem o dever de julgar improcedente a ação eventualmente ajuizada por ausência de interesse de agir da parte autora.

Porém, não se pode descartar a possibilidade de o Superior Tribunal de Justiça, no exercício da sua competência para interpretação final dos tratados internacionais, prevista art. 105, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal, firmar, em sede de recurso repetitivo, ou seja, com eficácia *erga omnes*, interpretação ao tratado em sentido diferente daquele que foi firmado no procedimento amigável.

Nesse caso, a interpretação firmada no procedimento amigável individual poderia ser compreendida como contrária ao acordo de dupla tributação, podendo o contribuinte pleitear a repetição dos indébitos eventualmente recolhidos e não estando mais atrelado à interpretação autêntica dos Estados para os períodos futuros, em razão da alteração do estado de direito acarretado pela decisão do Superior Tribunal de Justiça (art. 505, inciso I, do CPC).

Pode-se fazer, nessa situação, um paralelo com a situação dos parcelamentos, em que o contribuinte renuncia ao direito que fundamentava a ação e recolhe o tributo de forma parcelada. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.133.027/SP, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, decidiu que, a despeito de a renúncia ser um “ato abdicativo”, não se pode conferir ao instituto efeitos absolutos, podendo ser discutidos aspectos jurídicos relacionados ao lançamento tributário⁵⁹. Assim, a “confissão” da dívida decorrente do parcelamento é limita-

⁵⁸ C.f.: QUIÑONES, Lucy Cruz de. Los procedimientos de acuerdo mutuo en asuntos tributarios internacionales. In: PISTONE, Pasquale; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latino-americana a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editora Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 557.

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.133.027/SP*, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13 out. 2010, *DJe* 15 mar. 2011.

da pelos (i) direitos fundamentais, atingindo indevidamente elementos estruturantes do Estado de Direito (art. 5º da Constituição Federal); (ii) do princípios da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da Constituição Federal), afastando a apreciação dos aspectos jurídicos do lançamento ao Poder Judiciário; (iii) da separação dos poderes estatais, pois acarreta uma restrição de atuação do Poder Judiciário pelo Poder Legislativo (art. 2º da Constituição Federal); e (iv) da igualdade (art. 5º, *caput*, art. 150, II, da Constituição Federal), por provocar o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, uma vez que apenas alguns deles poderão levar a controvérsia à apreciação do Poder Judiciário⁶⁰.

Em suma, aceito o resultado do procedimento amigável individual pelo contribuinte, o Poder Judiciário está vinculado ao resultado diante daquele caso concreto; o que não impede a eventual superação da interpretação pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar a matéria em sede de recursos repetitivos.

4.3. A vinculação do resultado do procedimento amigável integrativo

Por fim, conforme demonstrado no tópico 2, a natureza do procedimento amigável integrativo é controversa, podendo ser entendido como um acordo executivo que complementa o tratado original ao dispor de situação de dupla tributação que não foi por ele abordada, ou como um mero compromisso entre os Estados para implementarem, no direito interno ou via protocolo, medidas para lidar com a sua dupla tributação não regulada.

Entendemos que o segundo entendimento é o que melhor se amolda aos termos adotados nos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil.

Por exemplo, o art. 25(3) do acordo Brasil-Argentina prevê que as autoridades competentes de ambos os países “poderão” se consultar para solucionar os casos não previstos no acordo. Não há previsão de que a dupla tributação seja efetivamente evitada ou mitigada, mas sim que os Estados deverão se comunicar para buscar soluções para essas situações; soluções que, como dito acima, podem vir por meio da celebração de um protocolo ao acordo, que deverá ser aprovado pelo Congresso Nacional, ou por meio de alterações na legislação interna.

A interpretação do resultado do procedimento amigável integrativo como mero compromisso de intenções entre as partes amolda-se, inclusive, ao disposto no art. 49, inciso I, da Constituição Federal, pois novos ônus podem ser assumidos internacionalmente pelo Brasil apenas com anuência do Poder Legislativo. Assim, não se poderia aceitar a celebração de acordos executivos que inovem o acordo original, mesmo em situações marginais, como defende Heleno Taveira Tôrres. Afinal, mesmo para Francisco Rezek os acordos executivos se limitam a explicitar a interpretação autêntica dos acordos, não os inovando.

⁶⁰ DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade. Série *Doutrina Tributária* v. XVII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 133 e ss.

Concordamos, portanto, com Roland Ismer⁶¹, para quem o resultado do procedimento integrativo não seria exatamente um acordo, não vinculando os Estados Contratantes, mas uma mera consulta para buscar por soluções para situação concreta, de modo que, quanto muito, os Estados firmam o compromisso de buscar solução bilateral (*v.g.*, celebração de um protocolo ao acordo) ou de implementarem medidas internas para, unilateralmente, amenizarem ou afastarem a situação de dupla tributação.

Conclusão

Com base nas considerações acima, concluímos que o resultado dos procedimentos amigáveis nas modalidades individual e interpretativo se materializa por meio de acordos executivos, que são aqueles celebrados por representantes dos Poderes Executivos dos Estados Contratantes sem a aprovação do Congresso Nacional.

A despeito da celeuma doutrinária acerca da matéria, concluímos que os acordos executivos, em regra, vinculam apenas as administrações públicas celebrantes, quando objetivarem interpretar um acordo preexistente, já aprovado pelo Poder Legislativo.

No caso dos procedimentos amigáveis individual e interpretativo, entretanto, o próprio acordo de dupla tributação prevê a possibilidade de celebração de acordo entre os Estados Contratantes para dirimir dúvidas relacionadas à interpretação e à aplicação do tratado, evitando situações potenciais ou concretas de tributação em desconformidade com o convencionado.

Portanto, concluímos que o acordo executivo interpretativo dos acordos de dupla tributação possuem eficácia vinculante ao Poder Judiciário, desde que o sentido dado à norma jurídica pelos Estados Contratantes não desborde aos limites semânticos e pragmáticos do tratado. Isto é, ao realizarem procedimento amigável, os Estados Contratantes apenas definem qual dos sentidos possíveis da norma jurídica deve ser aplicado de forma cogente. Contudo, se o sentido constuído violar os limites do tratado, o Poder Judiciário tem o poder-dever de afastar a interpretação autêntica dos Estados Contratantes, realizando o devido controle de convencionalidade.

Com relação ao procedimento amigável individual, a implementação do seu resultado no Brasil depende de expressa concordância do contribuinte, a qual deve ser acompanhada da renúncia do direito alegado em eventuais defesas administrativas e judiciais. Diante da expressa concordância do contribuinte ao re-

⁶¹ ISMER, Roland. Article 25: Mutual Agreement. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 1806.

sultado do procedimento amigável, ele passa a estar vinculado ao acordo executivo decorrente da negociação, não podendo, via de regra, questioná-lo perante o Poder Judiciário. Afirma-se “via de regra”, pois é possível cogitar que, na realização da sua competência constitucional, o Superior Tribunal de Justiça decida, em sede de recurso repetitivo, interpretação em sentido contrário, o que alteraria o estado de direito a que o contribuinte está sujeito, desvinculando-o do resultado do procedimento amigável individual.

Já os procedimentos amigáveis integrativos não produzem efeitos vinculantes diretos, uma vez que não consistem em mera interpretação de cláusulas existentes, mas sim um compromisso celebrado entre os Estados para buscarem afastar ou minimizar os efeitos da dupla tributação não regulada no acordo original. Assim, os Estados apenas definem as medidas que virão a ser tomadas para lidar com a dupla tributação da renda, o que pode ser por meio da celebração de protocolo, que está sujeito à aprovação do Congresso Nacional, ou por meio da alteração da legislação interna.

Bibliografia

- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.
- BARRETO, Paulo Ayres; CAVALCANTE, Paulo Arthur Koury. O procedimento amigável (*mutual agreement procedure*) no Brasil: entre os tratados, os standards da OCDE e a legislação interna. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a covid-19*. São Paulo: IBDT, 2020.
- BELLAN, Daniel Vitor. *Direito tributário internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação*. São Paulo: Saraiava, 2010.
- BRASIL. Decreto n. 355, de 7 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Portuguesa para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 9 dez. 1991.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.133.027/SP*, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13 out. 2010, *DJe* 15 mar. 2011.
- DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade. *Série Doutrina Tributária v. XVII*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

- DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento.* 23. ed. Salvador: JusPodivm, 2021. v. 1.
- FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira: arts. 54 a 91.* São Paulo: Saraiva, 1992. v. 3.
- ISMER, Roland. Article 25: Mutual Agreement. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double taxation conventions.* 4. ed. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 1.735-1.826.
- JONES, John Avery et al. The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention. *British Tax Review* n. 6. London: Sweet & Maxwell, 1979, p. 333-353.
- LANG, Michael. Acordos de dupla tributação e direito constitucional. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 14, n. 1. São Paulo, 1º sem. 2025, p. 245-281.
- MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito internacional público.* 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976. v. 2.
- MONTEIRO, Alexandre Moraes do Rêgo. Direito tributário internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. *Série IBDT* v. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- NETO, Luís Flávio. Direito tributário internacional: “contextos” para interpretação e aplicação de acordos de bitributação. *Série Doutrina Tributária* v. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018.
- QUIÑONES, Lucy Cruz de. Los procedimientos de acuerdo mutuo en asuntos tributarios internacionales. In: PISTONE, Pasquale; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latino-americana a Victor Uckmar.* Buenos Aires: Editora Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 551-568.
- REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar.* 20. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025.
- ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- RODAS, João Grandino. Acordos em forma simplificada. In: FRANÇA, R. Límongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito.* São Paulo: Saraiva, 1977, p. 177-185.
- SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conceitos.* São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação. *Série Doutrina Tributária* v. XLI. São Paulo: IBDT, 2021.
- SANTOS, Ramon Tomazela. *Curso de direito tributário internacional: o regime dos tratados para evitar a dupla tributação da renda.* São Paulo: Thomson Reuters, 2025.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo.. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 321-374.
- SOUZA, Henrique Coutinho. O aperfeiçoamento dos métodos de solução de controvérsias nos tratados contra bitributação firmados pelo Brasil à luz da Convenção Modelo da OCDE. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32, jan. 2014, p. 124-141.
- TÔRRES, Héleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.