

O Procedimento Amigável no Âmbito dos Acordos Internacionais de Bitributação e a Prática Brasileira

The Mutual Agreement Procedure under the International Double Tax Treaties and the Brazilian Experience

Isabella Rossi Pinheiro Mariottini

Mestranda em Direito Tributário Internacional e Desenvolvimento pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Pós-graduada em Direito Público e em Direito Processual Civil.

Professora do curso de pós-graduação em Direito Tributário da PUC-Campinas.

Advogada na região de Campinas/SP. *E-mail*: isa.rpmariottini@gmail.com.

Recebido em: 25-04-2019

Aprovado em: 05-06-2019

Resumo

O presente artigo tem como objetivo o estudo do “Procedimento Amigável”, considerado um dos principais mecanismos de resolução de conflitos oriundos da interpretação e aplicação dos acordos internacionais de bitributação. O estudo é baseado na forma em que o instrumento é previsto pela Convenção Modelo da OCDE, em seu art. 25, bem como nos “minimum standards” estabelecidos no âmbito da Ação 14 do Projeto BEPS. Ao final, analisa-se não só a relação do Brasil com o Procedimento Amigável como também alguns dos principais pontos de *compliance* dos “minimum standards” pelo Governo Brasileiro.

Palavras-chave: procedimento amigável, art. 25 da Convenção Modelo da OCDE para evitar a Dupla Tributação, Plano de Ação 14 do Projeto BEPS, “minimum standards”.

Abstract

This article aims to study the “Mutual Agreement Procedure”, considered as one of the main mechanisms for the resolution of international double tax treaties-related disputes. The study is based on the way the instrument is regulated by OECD’s Model Tax Convention, Article 25, as well as on the minimum standards defined under Action 14 of the BEPS Project. At the end, it analyzes not only Brazil’s experience with the Mutual Agreement Procedure, but also some of the main points of compliance of the minimum standards by the Brazilian Government.

Keywords: mutual agreement procedure, OECD Model Convention to Avoid the Double Taxation, article 25, BEPS Project – Action Plan 14, minimum standards.

1. Introdução

O aumento exponencial das operações comerciais transfronteiriças na era da globalização faz com que a correta aplicação da ampla rede de tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda – assinados entre os mais diversos países ao redor do globo¹ – represente um elemento-chave para garantir segurança e previsibilidade aos negócios. Todavia, falar genericamente em uma *correta* aplicação dos tratados de bitributação pode ser temerário e, de certa forma, até mesmo inadequado. Isso porque, na prática, é utópico acreditar que os textos e dispositivos do acordo serão sempre passíveis de interpretação uniforme e homogênea a ponto de existir somente uma *única* forma *correta* para a sua aplicação.

Em realidade, a atividade interpretativa embute em sua própria natureza a potencialidade de diferentes intérpretes chegarem a resultados interpretativos distintos, ainda que tenham como base o mesmo texto jurídico. E isso, decisivamente, não faz (pelo menos não de forma automática) com que somente uma das interpretações possa ser tida como a *correta*. Na verdade, o que se verifica no âmbito da hermenêutica jurídica é a possibilidade de coexistência de várias interpretações *possíveis*, todas juridicamente válidas, sem – contudo – que sejam necessariamente designadas como *corretas* ou *incorretas*.

No contexto da aplicação dos tratados internacionais de bitributação, é bastante recorrente que os diferentes Estados Contratantes – ou até mesmo os contribuintes que a eles se sujeitam – diverjam quanto ao resultado interpretativo de suas cláusulas. E isso, notadamente, acaba por gerar situações reais e concretas de dupla tributação ou de dupla não tributação da renda, o que vai em sentido diametralmente oposto aos próprios objetivos dos acordos dessa natureza².

Dessa forma, frente à possibilidade de coexistência de interpretações distintas, e simultaneamente válidas, dos dispositivos do tratado, é indispensável que existam mecanismos por meio dos quais os Estados Contratantes possam resolver, de forma bilateral, eventuais conflitos dessa natureza. Tendo em vista, po-

¹ Atualmente, há mais de 3.000 (três mil) tratados internacionais bilaterais para evitar a dupla tributação da renda assinados ao redor do mundo. Fonte: *OECD, Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>.

² O preâmbulo da Convenção Modelo da OCDE (*OECD – Model tax convention on income and on capital: condensed version 2017*) elenca os principais objetivos do tratado internacional de bitributação: “(State A) and (State B), desiring to further develop their economic relationship and to enhance their cooperation in tax matters, intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States), have agreed as follows: [...]” (*OCDE. Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 27)

rém, a impossibilidade de abarcar de forma satisfatoriamente detalhada todos os meios e instrumentos de resolução de litígios internacionais (vias diplomáticas, conciliação, mediação, arbitragem etc.), pretendemos estudar no presente artigo um instrumento específico denominado “Procedimento Amigável” – ou, em inglês, “Mutual Agreement Procedure” – que é previsto e regulamentado pelo art. 25 da *Convenção Modelo para evitar a Dupla Tributação* da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

2. O Procedimento Amigável

O Procedimento Amigável, conhecido em inglês como *Mutual Agreement Procedure* (ou *MAP*), é um mecanismo de cunho procedimental por meio do qual os Estados Contratantes de um acordo internacional de bitributação se comprometem a envidar esforços para tentar solucionar, em mútuo acordo – isto é, de forma amigável – eventuais diferenças ou dificuldades que venham a surgir quando da interpretação, aplicação ou integração prática do documento do qual são signatários.

Trata-se de instrumento bastante antigo, previsto desde os primeiros acordos internacionais de bitributação que se tem notícia³, visto que é essencialmente natural que Estados Contratantes venham a eventualmente interpretar o texto de um mesmo tratado de forma distinta, divergindo quanto a seu alcance e aplicação. Em função disso, no âmbito das convenções internacionais, sempre se fez necessária a existência de um mecanismo pelo qual os Estados Signatários pudessem alcançar entendimento, em mútuo acordo, sobre o tema em divergência.

No plano da OCDE, o Procedimento Amigável é previsto na *Convenção Modelo para evitar a Dupla Tributação* desde seu primeiro *draft*, publicado no ano de 1963, tendo sido consolidado no art. 25 do documento ao longo de todas as suas versões (1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017), conforme estudaremos posteriormente no presente artigo. Mas, de início, cumprenos entender melhor o que é o Procedimento Amigável e qual é a sua essência.

³ “Longe de ter sido concebido pelos trabalhos da OCDE, o procedimento amigável tem história que desce ao nascedouro dos acordos de bitributação no final do século XIX. Diz-se, mesmo, que sua conveniência para a solução de bitributação no âmbito de um acordo teria sido reconhecida desde sempre, assim levando sua gênese aos acordos mais primitivos. Nestes, os negociadores já se davam conta que, por mais abrangentes e cuidadosas que fossem, as regras que convencionassem, os acordos, deliberadamente ou não, dificilmente antecipariam todas as situações que poderiam suscitar bitributação ou desinteligências em sua aplicação. Parecia adequado, pois, que os Estados Contratantes fossem urgidos e autorizados a alcançar entendimento (“understanding”) ou acordo mútuo (“mutual agreement”) sobre o tema. Como método previsto positivamente, sua inauguração é apontada no tratado entre o Império Austro-húngaro e o Reino da Prússia de 1899, normalmente reportado entre os primeiros acordos de bitributação de que se tem notícia, se não for tido como o pioneiro.” (BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária* v. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 44.

Por definição, o Procedimento Amigável é um método não contencioso de solução de controvérsias no âmbito do Direito Tributário Internacional. A chave do instrumento, como indicado em sua própria nomenclatura, é o comprometimento dos Estados Contratantes em trabalharem em conjunto, de forma *amigável*, para que eventuais interpretações divergentes sobre o conteúdo e o alcance das cláusulas convencionais não impeçam o atingimento dos próprios objetivos pelos quais o tratado de bitributação foi assinado⁴.

A *ratio* do mecanismo é justamente a possibilidade de retomada da bilateralidade sempre que interpretações diferentes e opostas sobre o acordo decorram de atuações autônomas e unilaterais realizadas por cada Estado Contratante em sua própria ponta, acarretando em conjunturas contrárias à essência do tratado, como situações concretas de bitributação ou de dupla não tributação da renda. Nestes casos, a instauração do Procedimento Amigável possibilita que a bilateralidade volte a imperar para que, de forma não contenciosa e amigável, a divergência seja sanada conjuntamente pelos Estados Contratantes.

Diante disso, fica claro que a essência do Procedimento Amigável é o comprometimento político de ambos os Estados Contratantes de realmente envidarem seus melhores esforços para que haja uma efetiva resolução da controvérsia. Sem tal comprometimento, de nada servirá o instrumento, tornando-se meras palavras escritas em vão no âmbito do tratado internacional.

3. O Procedimento Amigável no Modelo OCDE e as suas espécies

Por ser o Procedimento Amigável um importante instrumento para a aplicação harmônica e estável dos tratados internacionais de bitributação, a OCDE o incluiu já nas primeiras versões da *Convenção Modelo para evitar a Dupla Tributação*. E, da análise histórica de tais documentos⁵, a doutrina aponta que desde a sua origem até os dias atuais existem três espécies de Procedimento Amigável:

*a) Procedimento Amigável em Sentido Estrito (Specific Case Provision)*⁶ ou

⁴ O preâmbulo da Convenção Modelo da OCDE (*OECD – Model tax convention on income and on capital: condensed version 2017*) elenca os principais objetivos do tratado internacional de bitributação: “(State A) and (State B), desiring to further develop their economic relationship and to enhance their cooperation in tax matters, intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States), have agreed as follows: [...]” (OCDE. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 27)

⁵ Versões de 1963, 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017.

⁶ RIBES, Aurora. *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Biblioteca de los Tributos. 2003, *apud* MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito tributário internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Série Doutrina Tributária v. XX*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 96-100.

*Procedimento Amigável Individual*⁷: prevista no art. 25, § 1, da Convenção Modelo⁸, trata-se da única espécie de procedimento amigável que possibilita ao próprio contribuinte dar início à sua instauração. Nos termos da Convenção, caso o contribuinte considere que as ações de um ou de ambos os Estados Contratantes o levaram ou tenham o potencial de levá-lo à uma situação de dupla tributação, em desconformidade com o tratado, ele poderá apresentar o caso à autoridade competente de qualquer dos Estados Contratantes, solicitando que estes instaurem o procedimento amigável e cheguem à uma solução final, em mútuo acordo, para que a situação seja oficialmente solucionada.

*b) Procedimento Amigável Legislativo (Legislative Provision)*⁹ ou *Procedimento Amigável Interpretativo*¹⁰: prevista no art. 25, § 3, primeira parte, da Convenção Modelo¹¹, trata-se de espécie de procedimento amigável cuja instauração é iniciada diretamente por um dos Estados Contratantes, sem que haja provocação prévia e concreta de contribuintes. Nos moldes da Convenção, caso surja a necessidade de solucionar alguma dúvida ou dificuldade pontual quanto à interpretação e aplicação do tratado de bitributação, um Estado Contratante poderá acionar o outro, mediante a instauração do procedimento amigável, para que ambos possam chegar a uma solução amigável, ou seja, a um mútuo acordo.

⁷ BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. Série Doutrina Tributária v. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 82-85.

⁸ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure: 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital*: condensed version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017)

⁹ RIBES, Aurora. *Convenios para evitar la doble imposición internacional*: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje. Madrid: Biblioteca de los Tributos. 2003, *apud* MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Direito tributário internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Série Doutrina Tributária v. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 96-100.

¹⁰ BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. Série Doutrina Tributária v. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 85-89.

¹¹ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure: [...] 3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretations or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of the double taxation in cases not provided for in the Convention.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital*: condensed version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017)

*c) Procedimento Amigável Integrativo (Integrative Provision)*¹²⁻¹³; por fim, prevista no art. 25, § 3, segunda parte, da Convenção Modelo¹⁴, esta espécie de procedimento amigável também tem sua instauração iniciada de ofício por um dos Estados Contratantes. Porém, enquanto o procedimento amigável legislativo/interpretativo tem o objetivo de evitar situações de bitributação já expressamente convencionadas no texto do tratado, o procedimento amigável integrativo objetiva a eliminação de situações de bitributação em casos que não foram originariamente abrangidos pelo acordo. Dessa forma, tendo um dos Estados Contratantes detectado a necessidade de eliminação de bitributação não contemplada pelo tratado – ou mesmo estiver diante de situação que gera a dupla não tributação da renda – pode solicitar a instauração do procedimento amigável integrativo para que, em mútuo acordo com o outro Estado Contratante, a situação seja resolvida.

4. O processamento do Procedimento Amigável e as suas fases

A Convenção Modelo da OCDE determina que o processamento do Procedimento Amigável será distinto a depender do sujeito que teve a iniciativa de solicitar a sua instauração. Portanto, caso o pedido tenha sido feito pelo contribuinte (*procedimento amigável em sentido estrito/individual*), o processamento será composto por duas principais fases: a fase unilateral e a fase bilateral. Porém, caso o pedido tiver sido realizado diretamente por um dos Estados Contratantes (*procedimento amigável legislativo/interpretativo e procedimento amigável integrativo*), a tramitação ocorrerá em uma única fase: a fase bilateral.

A fase unilateral, presente tão somente no âmbito do *procedimento amigável em sentido estrito/individual*, tem início a partir do momento em que o contribuinte submete seu caso formalmente perante às autoridades competentes de um dos Estados Contratantes. Uma vez recebido o pedido, a autoridade verificará se a solicitação do contribuinte aparenta ser justificada (“justified”), caso em que deverá – nos termos do art. 25, § 2, da Convenção Modelo¹⁵ – envidar esforços para

¹² RIBES, Aurora. *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Biblioteca de los Tributos. 2003, *apud* MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito tributário internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária v. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 96-100.

¹³ BARBOSA, Mateus Calicchio. *O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros*. Série Doutrina Tributária v. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 89-93.

¹⁴ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure: [...] 3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretations or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of the double taxation in cases not provided for in the Convention.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017)

¹⁵ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure [...] 2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution,

solucioná-lo de forma unilateral, ou seja, sem envolver o outro Estado Contratante (principalmente nos casos em que a tributação em desacordo com o tratado se deu em razão de alguma medida ou ação tomada por sua própria legislação doméstica ou por seus próprios funcionários)¹⁶.

Caso, porém, a autoridade competente do Estado que recebeu a solicitação não tenha sido capaz de chegar, sozinha, a uma solução satisfatória, deverá levar o caso à fase bilateral do Procedimento Amigável. Essa fase terá início com o acionamento do outro Estado Contratante para que ambos iniciem as tratativas e, de forma conjunta, tentem chegar a um acordo mútuo para reestabelecer os objetivos do tratado de bitributação.

Por fim, na eventualidade de os Estados Contratantes não terem conseguido chegar a um mútuo acordo no prazo de dois anos contados da data em que ambos os Estados tiveram acesso à documentação do caso, o Procedimento Amigável poderá ser encaminhado para a sua fase arbitral, momento em que o conflito será resolvido por um terceiro nomeado. Entretanto, a fase arbitral ainda não é uma realidade nos acordos de bitributação ao redor do mundo. Como se trata de fase facultativa, a arbitragem (“mandatory binding MAP arbitration”) só ocorrerá caso os Estados Contratantes tenham acordado em incluir em seus tratados de bitributação o § 5 do art. 25 da Convenção Modelo da OCDE¹⁷. Contudo, poucas jurisdições já se manifestaram a favor da fase arbitral¹⁸, que não é o caso do Bra-

to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017)

¹⁶ OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 15.

¹⁷ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure: [...] 5. Where a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the date when all the information required by the competent authorities in order to address the case has been provided to both competent authorities, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests in writing. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017)

¹⁸ “[...] the following countries have declared their commitment to provide for mandatory binding MAP arbitration in their bilateral tax treaties as a mechanism to guarantee that treaty-related disputes will be resolved within a specified timeframe: Australia, Austria, Belgium, Canada, France, Germany, Ireland, Italy, Japan, Luxembourg, the Netherlands, New Zealand, Norway,

sil, o qual indica ser contra a medida¹⁹.

5. A informalidade do Procedimento Amigável

Independentemente da espécie instaurada, a ideia é que o Procedimento Amigável seja um mecanismo mais simples e informal de resolução de disputas convencionais. Dessa forma, o art. 25, § 4, primeira parte, da Convenção Modelo da OCDE²⁰ autoriza que as autoridades competentes de cada Estado Contratante²¹ se comuniquem entre si de forma direta e informal, não havendo a necessidade de aplicação dos canais convencionais de diplomacia para fins de negociação e formalização do mútuo acordo²².

Porém, apesar de haver autorização para que o Procedimento Amigável seja instrumentalizado via *e-mail*, telefone, carta ou quaisquer outros meios diretos de comunicação, há alguns casos concretos ou hipóteses postas em discussão cuja importância e complexidade notadamente demandam que os Estados Contratantes priorizem os canais presenciais e orais de diálogo. Dessa maneira, o art. 25, § 4, segunda parte, da Convenção Modelo da OCDE²³ autoriza a criação de uma comissão mista especial formada por representantes de cada Estado Contratante

Poland, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, the United Kingdom and the United States” (OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14* – 2015 final report. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 10).

¹⁹ “[...] ressoa no Brasil o ‘discurso sul-americano da renúncia à soberania fiscal’: considerado o ‘coro’ comum entre os países da região, rejeita a arbitragem em sede de tributos por colocar a soberania fiscal como ‘questão de ordem pública e impenetrável por qualquer outro elemento que não sejam os interesses econômicos dos próprios Estados’” (BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 110).

²⁰ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure [...] 4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purposes of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017)

²¹ Quando da negociação e assinatura do acordo de bitributação, cada Estado Contratante irá designar expressamente quem será a autoridade competente responsável pelo Procedimento Amigável.

²² “Commentary 4 on Article 25 (Preliminary Remarks): [...] 4. As regards the practical operation of the mutual agreement procedure, the Article, in paragraph 4, merely authorizes the competent authorities to communicate with each other directly, without going through diplomatic channels, and, if it seems advisable to them, to have an oral Exchange of opinions through a joint commission appointed especially for the purpose. [...]” (OCDE. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017)

²³ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure [...] 4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purposes of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017)

para que as tratativas no âmbito do Procedimento Amigável sejam facilitadas e se tornem mais eficazes.

Todavia, a despeito da informalidade na tramitação do Procedimento Amigável, os Estados Contratantes não devem olvidar de sua importância no âmbito de suas relações públicas internacionais. Isso porque a informalidade do procedimento foi concebida, em realidade, como autêntica facilitadora à comunicação entre os Estados Signatários do tratado de bitributação e, em última instância, como verdadeira aliada à efetividade do instrumento. Por isso, esse atributo jamais deve ser utilizado pelos Estados Contratantes como pretexto para deixar o Procedimento Amigável em segundo plano na escala de importância em suas pautas internacionais.

6. As fragilidades do Procedimento Amigável

Apesar de o Procedimento Amigável ser um relevante instrumento para a eliminação de tributações indevidas advindas de interpretações e aplicações divergentes do tratado, o instituto possui pontos de verdadeira fragilidade e que francamente prejudicam seu potencial de efetividade. As maiores críticas feitas pela doutrina ao Procedimento Amigável são:

a) o art. 25 da Convenção Modelo da OCDE não obriga os Estados Contratantes a efetivamente chegarem a um mútuo acordo quando da instauração do procedimento²⁴; a única obrigação é no sentido de que estes devem envidar esforços para que uma solução amigável seja atingida (“shall endeavor to resolve the case by mutual agreement”²⁵) e isso, em realidade, deixa a efetividade do instrumento à mercê do comprometimento político dos Estados Contratantes em realmente se esforçarem para resolver o caso amigavelmente; caso contrário, o Procedimento Amigável poderá jamais encontrar uma solução (salvo nos casos em que os Estados Contratantes tenham acordado em incluir em seus acordos de bitributação o § 5

²⁴ “Unfortunately, the aforementioned ‘MAP’-clause (generally used to settle transfer pricing issues) is not applied on a regular basis so far, does not oblige the States in dispute to effectively reach an agreement/settle their dispute(s), and only a very few [DTC] contain already such an arbitration clause.” (ZEYEN, Gaëtan. When taxation meets arbitration: recent initiatives to introduce and promote arbitration in international and European taxation. *Intertax* v. 45, issue 11. Holanda: Kluwer Law International BV, 2017, p. 724)

²⁵ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure [...] 2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital*: condensed version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017)

do art. 25 da Convenção Modelo, que prevê a possibilidade de o conflito ser resolvido em fase arbitral);

b) o art. 25 da Convenção Modelo não estabelece prazo para que, uma vez instaurado o Procedimento Amigável, os Estados Contratantes cheguem a uma conclusão final sobre o caso; dessa forma, a sua tramitação pode ser arrastada por anos e anos a fio, sem sequer haver a garantia de que haverá uma solução satisfatória ao caso;

c) a prática revela que a autoridade competente responsável pelo processamento e negociação do Procedimento Amigável muitas vezes faz parte do órgão de fiscalização e arrecadação de tributos do Estado Contratante (tipicamente, o Ministro da Fazenda ou agentes fiscais a ele subordinados²⁶) e isso pode acabar por engessar a sua liberdade e autonomia no processo de busca ao mútuo acordo, principalmente nos casos em que seu resultado possa acarretar diminuição no recolhimento de tributos do país;

d) o § 2 do art. 25 da Convenção Modelo²⁷ confere excessiva discricionariedade ao Estado Contratante que recebe a solicitação de instauração de *procedimento amigável em sentido estrito/individual*; isso porque não há elementos objetivos no tratado que determinem quando o caso apresentado pelo contribuinte deve ser tido como justificado (“justified”) ou não;

e) além disso, na eventualidade de a autoridade competente entender que o caso apresentado não é justificado, inexistente um mecanismo à disposição do contribuinte, no âmbito da Convenção Modelo, para que a decisão seja oficialmente impugnada; em função disso, o *procedimento amigável em sentido estrito/individual* poderá ficar estagnado em sua fase unilateral, sem que o contribuinte tenha meios oficiais para dar ciência da decisão denegatória ao outro Estado Contratante, forçando-se, assim, o início da fase bilateral²⁸;

f) caso os Estados Contratantes cheguem a um mútuo acordo, inexistem meios na Convenção Modelo da OCDE que garantam a sua execução;

²⁶ BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 162.

²⁷ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure [...] 2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017)

²⁸ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Direito tributário internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. *Série Doutrina Tributária v. XX*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 109-110.

dessa forma, o efetivo cumprimento do mútuo acordo dependerá da boa-fé e do comprometimento político de ambos os Estados Contratantes.

Perante estas e tantas outras fragilidades do instrumento, a OCDE implementou a Ação 14 do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) – intitulada “Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective” – e, em conjunto com os seus países-membros e os Estados integrantes do G20, passou a se dedicar à difícil tarefa de encontrar meios para transformar o Procedimento Amigável em um mecanismo mais acessível e eficaz. Dessa forma, conforme passaremos a estudar, foram elencadas diversas ações a serem adotadas pelos Estados, algumas definidas como padrões mínimos de mudança (“minimum standards”) e outras como práticas recomendadas (“best practices”).

7. Os Padrões Mínimos de Mudança (“Minimum Standards”) no âmbito do Procedimento Amigável – objetivos

Com o objetivo de superar os obstáculos que impedem a solução de controvérsias na via do Procedimento Amigável, o Relatório Final da Ação 14 do Projeto BEPS²⁹ classificou algumas ações como padrões mínimos de mudança ou – em inglês – “minimum standards”. Em função disso, os países-membros da OCDE bem como os países integrantes do *BEPS Inclusive Framework*³⁰ que assim se comprometeram, têm a obrigação de implementá-las em todo o seu rol de tratados de bitributação.

São várias as ações elencadas como padrões mínimos de mudança (“minimum standards”) e, essencialmente, todas elas são identificadas como elementos mínimos para assegurar que os conflitos relacionados aos tratados internacionais de bitributação sejam resolvidos de forma efetiva, eficiente e em tempo razoável. Como metodologia de organização, o relatório as agrupa de acordo com os seguintes objetivos:

- *Primeiro Objetivo*³¹: os Estados devem assegurar que as previsões do tratado de bitributação relacionadas ao Procedimento Amigável sejam implementadas e aplicadas em observância ao princípio da boa-fé, além de garantir que o procedimento seja concluído e solucionado em tempo hábil;
- *Segundo Objetivo*³²: os Estados devem assegurar que os processos administrativos relacionados ao Procedimento Amigável, no âmbito doméstico

²⁹ OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

³⁰ About the Inclusive Framework on BEPS: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>>.

³¹ “Countries should ensure that treaty obligations related to the mutual agreement procedure are fully implemented in good faith and that MAP cases are resolved in a timely manner.” (OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 13)

³² “Countries should ensure that administrative processes promote the prevention and timely reso-

de cada um deles, possibilitem a efetiva prevenção e a resolução em tempo hábil das disputas relacionadas ao tratado de bitributação;
 – *Terceiro Objetivo*³³: os Estados devem assegurar que os contribuintes que preencham os requisitos do § 1 do art. 25 da Convenção tenham pleno acesso ao Procedimento Amigável (*procedimento amigável em sentido estrito/individual*), isto é, que a eles seja garantido o direito à sua instauração.

Para a consecução de cada um desses objetivos, o Relatório Final da Ação 14 do BEPS³⁴, publicado no ano de 2015, atribuiu uma lista de padrões mínimos de mudança – “minimum standards” (bem como uma lista de práticas recomendadas – “best practices”). Todavia, por não ser possível a análise de cada tópico no âmbito do presente artigo, passamos a analisar somente alguns dos principais pontos elencados como “minimum standards”.

7.1. “Minimum Standards” relacionados ao Primeiro Objetivo

Vinculadas ao *Primeiro Objetivo*, sete ações foram elevadas ao *status* de “minimum standard”. Dentre elas, destaca-se o comprometimento dos Estados não só de adotarem os §§ 1 a 3 do art. 25 da Convenção Modelo em todos os acordos de bitributação de que são signatários, mas também de aplicá-los na forma em que são interpretados nos *Comentários* do documento. Com isso, visa-se garantir amplo acesso e aplicação uniforme do Procedimento Amigável ao redor do globo.

Outro ponto de destaque é o comprometimento a ser tomado pelos Estados para que, uma vez instaurado o Procedimento Amigável, este seja concluído no prazo médio de 24 meses. O objetivo é justamente evitar que a tramitação do instrumento seja arrastada anos e anos a fio pelos Estados Contratantes e que o cenário de incerteza seja prolongado indefinitivamente.

E, por fim, também faz parte dos “minimum standards”, o compromisso dos Estados em fornecer dados fidedignos e transparentes sobre os procedimentos amigáveis de que figuram ou figuraram como partes para fins de submissão e participação do “peer review and monitoring” do Projeto BEPS³⁵. Esse mecanismo visa não só o controle do *compliance* dos Estados quanto à implementação dos

lution of treaty-related disputes.” (OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 17)

³³ “Countries should ensure that taxpayers that meet the requirements of paragraph 1 of Article 25 can access the mutual agreement procedure.” (OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 21)

³⁴ OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

³⁵ Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-and-monitoring.htm>>.

padrões mínimos de mudança estabelecidos no âmbito do BEPS, como também a elaboração de estatísticas relacionadas ao Procedimento Amigável³⁶.

7.2. “Minimum Standards” relacionados ao Segundo Objetivo

O Segundo Objetivo também gerou a classificação de sete ações como “minimum standards”, todas elas relacionadas ao compromisso dos Estados de assegurar que a estrutura doméstica de suas Administrações Tributárias confira acessibilidade e eficácia ao Procedimento Amigável.

Dentre as diversas ações elencadas como padrões mínimos de mudança, estão aquelas que determinam aos Estados o compromisso de: (a) publicar leis e manuais domésticos que sirvam como verdadeiros guias de como o Procedimento Amigável funciona e como os contribuintes podem acessá-lo; (b) injetar recursos adequados para a instrumentalização do Procedimento Amigável, incluindo pessoal e seu respectivo treinamento; (c) conferir poderes suficientes às autoridades competentes responsáveis pelo Procedimento Amigável, de forma que estas possam alcançar o mútuo acordo sem dependerem de aprovação ou direção prévia de outras pessoas vinculadas à Administração Tributária; (d) impedir que a avaliação de performance das autoridades competentes seja vinculada ao número de autos de infração mantidos ou de acordo com a quantia de receita tributária mantida, dando-se privilégio a outras formas de avaliação, tais como o número de Procedimentos Amigáveis resolvidos, a consistência de seu conteúdo e a sua duração.

7.3. “Minimum Standards” relacionados ao Terceiro Objetivo

Por fim, ao Terceiro Objetivo são vinculadas três ações classificadas como “minimum standards”, todas relacionadas ao comprometimento dos Estados de garantir pleno acesso ao Procedimento Amigável àqueles contribuintes que cumprirem os requisitos³⁷ elencados no § 1 do art. 25 da Convenção³⁸. Nessa diretriz,

³⁶ OECD. *Mutual agreement procedure statistics 2006-2015*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>>, *Mutual agreement procedure statistics for 2016*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2016.htm>> e *Mutual agreement procedure statistics for 2017*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>>.

³⁷ Os requisitos são: (i) demonstração de que as ações de um ou de ambos os Estados Contratantes resultaram ou têm a potencialidade de resultar em uma tributação contrária ao acordo internacional em vigor; e; (ii) apresentação do caso dentro do prazo de três anos a contar da primeira notificação da ação ou das ações objeto da objeção.

³⁸ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure: 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital*: condensed version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017)

os Estados devem, como padrão mínimo de mudança, publicar leis e manuais domésticos que especifiquem as informações e os documentos necessários para que o contribuinte possa acessar o instrumento. O objetivo é precisamente impedir que contribuintes que cumpram tais diretivas tenham seu pedido negado pelas autoridades competentes sob o argumento de insuficiência de informações.

Outro “minimum standard” em destaque é aquele que determina que o pedido de instauração do *procedimento amigável em sentido estrito/individual* seja apreciável por ambos os Estados signatários do acordo de bitributação. Logo, na hipótese de o contribuinte apresentar o pedido a um dos Estados Contratantes e este entender que o seu caso não é justificado (“not justified”³⁹), ao invés de haver o encerramento e arquivamento unilateral da solicitação, deverão ser garantidos meios para que o outro Estado Contratante tome ciência da decisão denegatória e também possa emitir o seu parecer. Trata-se de forma de garantir ao contribuinte a instauração da fase bilateral do *procedimento amigável em sentido estrito/individual*, mitigando-se a discricionariedade do art. 25, § 2, da Convenção.

8. O Procedimento Amigável e a prática brasileira

Apesar de o Brasil ter adotado o art. 25 da Convenção Modelo da OCDE em todos os acordos de dupla tributação dos quais é signatário⁴⁰, a prática brasileira quanto à efetiva adoção do Procedimento Amigável sempre foi um tema bastante nebuloso. Durante décadas, pairou uma suspeita justificada de que a Administração Tributária brasileira jamais teria sequer instaurado ou participado concretamente de um Procedimento Amigável⁴¹. Isso porque, desde a década de 60, quan-

³⁹ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure [...] 2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.” (OCDE. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017)

⁴⁰ Atualmente, 33 acordos de bitributação estão em vigor no Brasil. São eles, em ordem cronológica de assinatura: Japão (1967), França (1971), Bélgica (1972), Dinamarca (1974), Espanha (1974), Suécia (1975), Áustria (1975), Itália (1978), Luxemburgo (1978), Argentina (1980), Noruega (1980), Equador (1983), Filipinas (1983), Canadá (1984), Hungria (1986), República Tcheca (1986), Eslováquia (1986), (à época, Tchecoslováquia), Índia (1988), Coreia do Sul (1989), Holanda (1990), China (1991), Finlândia (1996), Portugal (2000), Chile (2001), Ucrânia (2002), Israel (2002), México (2003), África do Sul (2003), Rússia (2004), Venezuela (2005), Peru (2006), Trinidad e Tobago (2008) e Turquia (2010). Em 2000, o Brasil firmou acordo com o Paraguai, mas não houve ratificação até os dias atuais. Além disso, no ano de 2018, o Brasil assinou acordo com Singapura e Suíça e ambos os tratados aguardam a respectiva ratificação. Fonte: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>.

⁴¹ BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 113-115.

do o Brasil assinou seus primeiros acordos de bitributação, até o início dos anos 2000, quando houve o primeiro indício formal de participação do país em um Procedimento Amigável, não são encontrados quaisquer registros ou informações sobre a efetiva utilização do mecanismo no Brasil.

Somente no ano de 2004, com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo n. 27 – editado pela então Secretaria da Receita Federal do Brasil – é que houve a primeira notícia oficial de que o Brasil participara de um procedimento amigável. Segundo o documento, o instrumento teria sido instaurado nos termos do art. 25, § 3º, do acordo de bitributação Brasil-Espanha (Decreto n. 76.975/1976⁴²), as Administrações Tributárias de ambos os Estados Contratantes teriam trocado cartas no âmbito do Processo n. 10168.004323/2004-55 e, ao final, chegando a um mútuo acordo relacionado à extensão do conceito convencional de *royalties*. Apesar de tal documento ter sido revogado logo em seguida pelo Ato Declaratório Interpretativo n. 4/2006, o qual passou a omitir o episódio do procedimento amigável, a doutrina o considera como o primeiro registro oficial sobre a prática brasileira relacionada ao mecanismo.

Depois desse marco, demorou anos até que novas informações sobre o tema fossem divulgadas pelo Governo brasileiro. Foi necessária a edição da Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011) para que a Coordenação-Geral de Relações Internacionais (Corin) da Receita Federal, instada a se manifestar sobre o assunto⁴³, fosse obrigada a divulgar os dados concernentes à participação brasileira em procedimentos amigáveis. Sob o (questionável⁴⁴) fundamento de que os

⁴² “Artigo 25 – Procedimento Amigável. [...] 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou dissipar as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da presente Convenção. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na presente Convenção.” (Decreto n. 76.975, de 2 de janeiro de 1976. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>>).

⁴³ A solicitação feita à Coordenação-Geral de Relações Internacionais (Corin) da Receita Federal foi realizada por Alina Miyake, através do Portal *Acesso à Informação* (MIYAKE, Alina. Os mecanismos de soluções de controvérsias em direito tributário internacional: uma análise do cenário brasileiro. In: GOMES, Marcus Lívio; e SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. 3).

⁴⁴ “Em revés à transparência do procedimento amigável no Brasil, negou-se acesso ao conteúdo de quaisquer documentos. A negativa foi justificada pelo Artigo 23, II, da Lei de Acesso à Informação, pelo qual o sigilo pode ser baixado a dados que possam ‘prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do País’. Não se vislumbrando como tal prejuízo adviria da disponibilização de materiais de procedimento amigável ostensivamente previsto em acordos e conduzido em prol de sua boa aplicação – especialmente se já concluídas tratativas –, a negativa não deixa de sugerir certo ‘arbitrio do órgão público que detém a informação’, conforme percebe a literatura na aplicação daquela lei pela Administração e para o qual já se antevê manifestação ‘fundamentada da autoridade judiciária’, depois de peticionado o Poder Judiciário. Como sói ocorrer com a publicação de atos do Estado, parece difícil negar o benefício que a dis-

documentos oficiais deveriam permanecer em sigilo (por poderem, nos termos da lei, prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do país⁴⁵), a Receita Federal se limitou a informar, no início de 2016, que o Brasil teria participado de 15 procedimentos amigáveis nos últimos cinco anos, tendo somente sete deles sido encerrados até aquele momento⁴⁶. Além disso, dentre outras (rasas) informações, foi divulgado que os objetos de discussão no âmbito de tais procedimentos amigáveis envolveriam os arts. 2, 7, 8, 9, 12, 14 e 21 da Convenção Modelo da OCDE⁴⁷.

A falta de transparência do Brasil em relação ao Procedimento Amigável durante todos esses anos gera inúmeros questionamentos quanto à aplicação e à própria eficácia do método no âmbito dos acordos de bitributação dos quais o país é signatário. Diz-se, inclusive, que a denúncia do acordo de bitributação Brasil-Alemanha – formalizada no ano de 2005 – teve como estopim justamente a frustração da Alemanha quando da instauração de procedimento amigável com o Brasil⁴⁸, o que é absolutamente preocupante.

Portanto, frente à participação ativa do Brasil no *Inclusive Framework* do Projeto BEPS e levando-se em conta a sua solicitação oficial para integrar os quadros da OCDE como país-membro⁴⁹, espera-se do país uma mudança de atitude no que diz respeito à transparência na aplicação do Procedimento Amigável. Até porque, conforme já estudado, um dos “minimum standards” listados no Relatório Final da Ação 14 do Projeto BEPS⁵⁰ é justamente o compromisso dos Estados em fornecer dados sobre os seus procedimentos amigáveis a fim de participarem

ponibilização de materiais do procedimento amigável traria à igualdade e à segurança jurídica, por esclarecer a aplicação dada ao acordo de bitributação a contribuintes em situação semelhante.” (BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária* v. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 126-127)

⁴⁵ Art. 23 da Lei n. 12.527/2011: “São consideradas imprescindíveis à segurança da sociedade ou do Estado e, portanto, passíveis de classificação as informações cuja divulgação ou acesso irrestrito possam: [...] II – prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do País, ou as que tenham sido fornecidas em caráter sigiloso por outros Estados e organismos internacionais.”

⁴⁶ MIYAKE, Alina. Os mecanismos de soluções de controvérsias em direito tributário internacional: uma análise do cenário brasileiro. In: GOMES, Marcus Lívio; e SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. 3.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Direito tributário internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. *Série Doutrina Tributária* v. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. Trecho do prefácio escrito por Luís Eduardo Schoueri, p. 17.

⁴⁹ Fonte: *site* do Ministério da Fazenda: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/junho/governo-brasileiro-solicita-ingresso-a-ocde-como-pais-membro>>.

⁵⁰ OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

e submeterem-se ao “peer review and monitoring” do BEPS⁵¹.

9. O Brasil e os primeiros passos em direção à implementação dos Padrões Mínimos de Mudança (“Minimum Standards”)

Apesar de o Brasil ter inaugurado sua participação na rede de acordos internacionais de bitributação na década de 60, não havia – até poucos anos atrás – nenhuma regulamentação interna que disciplinasse a forma pela qual o Procedimento Amigável deveria ser implementado no país. A ausência de regras procedimentais internas (lei ou regulamento normativo doméstico) constituía, para parte da doutrina, verdadeiro óbice para a efetiva utilização do mecanismo no Brasil e isso corroborava a suspeita de que o país não teria – de fato – participado de nenhum Procedimento Amigável durante todas essas décadas⁵².

Muito embora o Supremo Tribunal Federal⁵³ já tenha se manifestado – de forma acertada – no sentido de que os tratados internacionais devidamente incorporados à ordem jurídica interna⁵⁴ são autoaplicáveis (“self executing”) e, portanto, não exigem regulamentação interna complementar para a sua efetiva execução em território nacional, a prática internacional indica que a falta de regramento doméstico – no âmbito de cada Estado Contratante – para disciplinar o Procedimento Amigável pode, de fato, prejudicar o seu devido acesso e a sua efetiva implementação⁵⁵.

Dessa forma, conforme já analisado no presente artigo, o Relatório Final da Ação 14 do BEPS⁵⁶, publicado no ano de 2015, optou por elencar como padrão mínimo de mudança (“minimum standard”) justamente o compromisso dos Estados de publicarem leis e manuais internos que guiem o funcionamento do Procedimento Amigável em seus respectivos territórios, indicando o caminho que o contribuinte deve percorrer para ter acesso ao mecanismo.

Seguindo esta esteira, a Receita Federal do Brasil editou, no dia 9 de novembro de 2016, a Instrução Normativa n. 1.669, a qual veio finalmente disciplinar a implementação do instrumento no país. A Exposição de Motivos que antecedeu o

⁵¹ Calendário do *Peer Review and Monitoring* da Ação 14 do BEPS: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-assessment-schedule.pdf>>.

⁵² BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 127.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1480-3/DF*, Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 18.05.2001.

⁵⁴ No Brasil, a incorporação dos tratados internacionais à ordem jurídica interna decorre de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional (art. 49, I, da CF) e a do Presidente da República (art. 84, VIII, da CF) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo n. 549 de junho de 2009).

⁵⁵ CAMPO, Carolina del. General report. *Cahiers de Droit Fiscal International v. 101a*. Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. Haia: Sdu Uitgevers, 2016, p. 54.

⁵⁶ OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015* final report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

ato⁵⁷ esclareceu que a regulamentação interna: (a) estaria indo de encontro com o compromisso internacional feito pelo Brasil quanto à implementação dos “minimum standards” da Ação 14 do Projeto BEPS⁵⁸, e; (b) seria necessária para que os contribuintes brasileiros elegíveis ao instrumento pudessem dele finalmente usufruir – isso porque as estatísticas indicavam que todos os procedimentos amigáveis já processados no país teriam se originado de solicitações advindas do exterior, fato este que poderia estar relacionado ao desconhecimento por parte dos contribuintes residentes no Brasil quanto à possibilidade do Procedimento Amigável⁵⁹.

Referida instrução normativa, tida como o primeiro ato do Governo brasileiro em direção ao *compliance* da Ação 14 do Projeto BEPS, foi revogada e substituída pela Instrução Normativa n. 1.846, de 28 de novembro de 2018. A nova regulamentação – que foi inclusive seguida pela publicação de um manual explicativo sobre o Procedimento Amigável⁶⁰ – apesar de ter deixado muitos pontos em aberto, representou mais um (pequeno) passo para o cumprimento dos padrões mínimos de mudança pelo Brasil, conforme passamos a estudar.

⁵⁷ Consulta Pública que antecedeu a edição da Instrução Normativa n. 1.669/2016 da Receita Federal do Brasil: <[http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica-arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-08-2016.pdf](http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-08-2016.pdf)>.

⁵⁸ Trecho da Consulta Pública que antecedeu a edição da Instrução Normativa n. 1.669/2016 da Receita Federal do Brasil: “[...] Assim, nas medidas que se alcançou um padrão mínimo por se reconhecer a necessidade de regras tributárias isonômicas entre os países, todos os países do G-20 e os membros da OCDE se comprometeram a uma implementação consistente desses padrões. 5. Neste contexto se insere o padrão mínimo para soluções de controvérsias entre Estados Contratantes constante do relatório da Ação 14. [...]” (*Site* da Receita Federal do Brasil: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-08-2016.pdf>>)

⁵⁹ Trecho da Consulta Pública que antecedeu a edição da Instrução Normativa n. 1.669/2016 da Receita Federal do Brasil: “[...] 2. Atualmente, o procedimento amigável não se encontra disciplinado em norma específica da RFB, muito embora esse fato não tenha prejudicado a análise por parte da Administração Tributária de casos apresentados. Contudo, cumpre observar que a integralidade dos casos submetidos a procedimento amigável hoje sob análise advém do exterior. Esse dado pode estar relacionado ao desconhecimento do sujeito passivo residente no Brasil da possibilidade do procedimento amigável. Assim, a primeira motivação da proposta de IN é dar maior transparência ao procedimento amigável ao sujeito passivo, indivíduos ou empresas, residentes no Brasil, de modo que possam melhor usufruir dos benefícios dos ADT.” (*Site* da Receita Federal do Brasil: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-08-2016.pdf>>)

⁶⁰ Em 24 de dezembro de 2018, a Receita Federal do Brasil publicou o denominado “Manual – Procedimento Amigável”, cujo objetivo “consiste em divulgar informações relevantes para os contribuintes e outros interessados a respeito do funcionamento do procedimento amigável, orientando-os a respeito dos procedimentos e requisitos que devem ser observados para que seja efetuado o seu pedido de abertura junto à Receita Federal do Brasil – RFB” (fonte: *site* da Receita Federal do Brasil: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2019/janeiro/receita-federal-disponibiliza-manual-de-procedimento-amigavel/manual_de_procedimento_amigavel.pdf>).

10. A Instrução Normativa n. 1.846/2018 e a implementação dos Padrões Mínimos de Mudança (“Minimum Standards”)

O motivo pelo qual a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa n. 1.846/2018 – revogando o regulamento anterior (Instrução Normativa n. 1.669/2016) – foi a alegada necessidade de se melhorar tanto a estrutura quanto a redação das normas procedimentais brasileiras relativas ao Procedimento Amigável, de forma a proporcionar maior eficiência ao instrumento e conferir maior clareza aos contribuintes sobre as regras de instauração e funcionamento⁶¹.

Coincidentemente ou não, quando a nova instrução normativa foi editada, o país estava sob o holofote de uma pesquisa feita pela OCDE relacionada justamente à implementação do Procedimento Amigável no Brasil. Isso porque estava aberto prazo⁶² para que contribuintes e associações de comércio e indústria submetessem ao órgão suas opiniões e pareceres sobre pontos específicos relacionados a: (a) acesso ao Procedimento Amigável no Brasil; (b) disponibilidade e clareza dos regramentos e guias domésticos sobre o instrumento, e; (c) implementação dos acordos mútuos em tempo razoável pelo país. Dessa forma, apesar de não ter ficado claro se a edição da nova regulamentação foi circunstancial ou não, o fato é que o Governo brasileiro agiu justamente em tal momento.

Mas, independentemente disso, a Instrução Normativa n. 1.846/2018 – em comparação ao regulamento anterior (IN n. 1.669/2016) – não só apresentou, de fato, modificações na redação e na estrutura de alguns dispositivos, como também trouxe uma série de mudanças relevantes⁶³. O presente artigo, todavia, não

⁶¹ Site da Receita Federal do Brasil: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-atualiza-norma-sobre-procedimento-amigavel-para-evitar-a-dupla-tributacao>>.

⁶² O prazo de entrega do formulário à OCDE foi 13 de dezembro de 2018 (<<http://www.oecd.org/countries/hongkongchina/oecd-invites-taxpayer-input-on-seventh-batch-of-dispute-resolution-peer-reviews-beps-action-14.htm>>).

⁶³ As principais mudanças efetuadas pela Instrução Normativa n. 1.846/2018 em relação à Instrução Normativa n. 1.669/2016 foram as seguintes: (a) não é mais obrigatória a desistência dos processos judiciais ou administrativos que tratem da mesma matéria e que já tenham decisões proferidas para que o contribuinte possa ter acesso ao Procedimento Amigável; (b) caso haja processo judicial ou administrativo sobre a mesma matéria em tramitação no Brasil ou no exterior, o contribuinte que apresentou o pedido de instauração do Procedimento Amigável deve comprometer-se a enviar à Receita Federal, de forma célere, as informações pertinentes, bem como eventuais novas decisões proferidas pelos órgãos competentes; (c) a Receita Federal não se afastará das decisões proferidas nos processos judiciais ou administrativos no Brasil, mas isso não impedirá a instauração da fase bilateral do instrumento; (d) o não residente passou a ser autorizado a apresentar o pedido de instauração do Procedimento Amigável no Brasil, desde que o Acordo de Bitributação entre os Estados envolvidos assim permita – é o caso do Tratado Brasil-Argentina e Brasil-Suíça (o qual ainda não foi ratificado pelo Congresso Nacional); (e) caso o pedido de instauração do Procedimento Amigável não seja instruído com as informações e com os documentos suficientes, a Receita Federal notificará o contribuinte para apresentá-los em prazo por ela fixado – o respectivo descumprimento configurará desistência e o Procedimento Amigável será encerrado; (f) houve dispensa da necessidade de identificação de pessoas não residentes listadas no art. 25 e no parágrafo único do art. 83 da Lei n. 12.973/2014; (g) não é mais obrigatória à Receita

tem a pretensão de esgotar todos os pontos tratados pela nova normativa, mas sim de analisar o seu conteúdo de forma a verificar quais são os principais pontos de *compliance* aos “minimum standards” da Ação 14 do Projeto BEPS.

E, preliminarmente, cumpre destacar que a sua edição já representa, *per si*, um esforço do Governo brasileiro em direção à observância dos padrões mínimos de mudança⁶⁴. Isso porque, conforme já mencionado, o objetivo da nova instrução normativa foi a disponibilização de um guia mais claro e preciso de como o Procedimento Amigável funciona no Brasil⁶⁵ e, de acordo com o que foi estudado no item 7.2 deste artigo, um dos “minimum standards” da Ação 14 é justamente o compromisso dos Estados Contratantes de publicarem leis e manuais domésticos, que sejam claros e objetivos, sobre o funcionamento do Procedimento Amigável em suas respectivas jurisdições.

Porém, apesar de a Instrução Normativa n. 1.846/2018 figurar como um autêntico guia do Procedimento Amigável no Brasil⁶⁶, o fato é que não são encontrados – em seu conteúdo – muitos pontos de *compliance* aos “minimum standards” da Ação 14. Na verdade, as poucas ocasiões em que se verifica uma efetiva observância aos padrões mínimos de mudança são as seguintes:

- a) O art. 5º, § 1º, da Instrução Normativa⁶⁷ traz o rol dos documentos e informações que devem ser apresentados pelo contribuinte à Receita Fe-

Federal do Brasil a emissão de despacho decisório, no caso de as autoridades competentes não chegarem a uma solução no âmbito do Procedimento Amigável, nem de despacho de implementação, no caso de as autoridades competentes chegarem à uma solução; (h) foi fixado prazo de 30 dias para que o contribuinte se manifeste sobre a sua aceitação ou não da solução proposta pelos Estados Contratantes, junto com a comprovação da desistência dos processos judiciais ou administrativos que estavam em tramitação, sob pena de desistência e encerramento do Procedimento Amigável.

⁶⁴ A publicação, em 24 de dezembro de 2018, do denominado “Manual – Procedimento Amigável” pela Receita Federal do Brasil, cujo objetivo “consiste em divulgar informações relevantes para os contribuintes e outros interessados a respeito do funcionamento do procedimento amigável, orientando-os a respeito dos procedimentos e requisitos que devem ser observados para que seja efetuado o seu pedido de abertura junto à Receita Federal do Brasil – RFB” também pode ser considerada como um esforço do Governo brasileiro em direção ao *compliance* dos “minimum standards” estabelecidos pela Ação 14 do Projeto BEPS. Fonte: *site* da Receita Federal do Brasil: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2019/janeiro/receita-federal-disponibiliza-manual-de-procedimento-amigavel/manual_de_procedimento_amigavel.pdf>.

⁶⁵ Não temos, aqui, a pretensão de transmitir opiniões subjetivas sobre o atingimento ou não dos objetivos da edição da Instrução Normativa n. 1846/2018.

⁶⁶ Em conjunto com o “Manual – Procedimento Amigável” publicado pela Receita Federal do Brasil em 24 de dezembro de 2018. Fonte: *site* da Receita Federal do Brasil: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2019/janeiro/receita-federal-disponibiliza-manual-de-procedimento-amigavel/manual_de_procedimento_amigavel.pdf>.

⁶⁷ Art. 5º, § 1º, da IN n. 1.846/2018: “O requerimento a que se refere o art. 4º deverá conter: I – identificação do requerente, na qual devem constar: a) no caso de pessoa jurídica ou equiparada, nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (*e-mail* ou caixa postal eletrônica), cópia do ato constitutivo e sua última alteração, autenticada ou acompanhada do original, número de inscri-

deral do Brasil para que o Procedimento Amigável seja devidamente recebido e instaurado no país. Esta listagem representa um ponto de *compliance*, visto que, conforme estudado no item 7.3 deste artigo, um dos “minimum standards” do Projeto BEPS é precisamente o compromisso dos Estados de publicarem leis e manuais domésticos que especifiquem as informações e os documentos considerados indispensáveis para que o Procedimento Amigável seja instaurado em cada jurisdição. O objetivo de tal padrão mínimo de mudança é guiar os contribuintes de forma prévia, impossibilitando que eventual pedido de instauração seja negado pelos Estados exatamente sob o argumento de insuficiência de informações e/ou documentos. E a Instrução Normativa em análise, além de ter especificado o que é necessário à instauração do Procedimento Amigável no Brasil, determinou que, caso as autoridades competentes da Secretaria da Receita Federal entendam que é necessária a apresentação de informações e/ou documentos complementares, deverão intimar o contribuinte

ção no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou no Cadastro Específico do INSS (CEI) e ramo de atividade; b) no caso de pessoa física, nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (*e-mail* ou caixa postal eletrônica), atividade profissional e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); e c) identificação do representante legal ou procurador, mediante cópia de documento que contenha foto e assinatura, autenticada em cartório ou por servidor da RFB à vista da via original, acompanhada da respectiva procuração; II – os períodos a que se refere o requerimento, salvo no caso de medida que poderá causar tributação em desacordo com o ADT; III – os tributos envolvidos; IV – identificação da administração tributária estrangeira envolvida ou, quando for o caso, a identificação da administração tributária regional ou local cujas medidas conduziram ou poderão conduzir tributação em desacordo com o ADT; V – as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes, com a demonstração de que elas conduziram ou poderão conduzir tributação em desacordo com o ADT; VI – indicação dos dispositivos da legislação tributária que conduziram ou poderão conduzir tributação em desacordo com o ADT, se for o caso; VII – indicação do ADT e do dispositivo jurídico violado; VIII – identificação do controlador direto e do final, no caso de requerimento apresentado por pessoa jurídica, bem como os respectivos países de residência para fins tributários, na hipótese de o objeto do requerimento envolver os; IX – identificação das pessoas relacionadas domiciliadas no exterior envolvidas, quando aplicável, e seus países de residência para fins tributários; X – cópia de qualquer documentação ou requisição recebida da administração estrangeira, inclusive com as informações encaminhadas em resposta; XI – cópia de qualquer acordo ou ajuste efetuado com qualquer administração tributária estrangeira que tenha relação com o requerimento; XII – a comprovação de que a matéria foi submetida a apreciação judicial ou administrativa, no Brasil ou no outro Estado Contratante, mediante juntada de cópia da petição inicial e da resposta correspondente, se for o caso, e de outros documentos relativos à movimentação do processo quando da apresentação do requerimento; XIII – cópia dos documentos submetidos, pelo requerente ou pela pessoa relacionada, à autoridade competente do outro Estado Contratante para a instauração de procedimento amigável; e XIV – declaração expressa que confirma a exatidão e o caráter completo das informações apresentadas e da documentação fornecida, e o compromisso de enviar à autoridade competente brasileira, de forma célere, documentos que comprovem as alterações havidas nas informações apresentadas ou novas informações, inclusive novas decisões proferidas em processos administrativos ou judiciais sobre a matéria ou emitidas pela autoridade competente do outro Estado Contratante.”

para que este os apresente em prazo fixado. Dessa forma, somente diante do descumprimento de tal determinação é que o Procedimento Amigável poderá ser encerrado⁶⁸. E isso, notadamente, vai de encontro com os objetivos do padrão mínimo de mudança estabelecido pela Ação 14.

b) O art. 8º, § 2º, da Instrução Normativa determina que a Receita Federal do Brasil “informará a autoridade competente do outro Estado Contratante o recebimento de requerimentos de instauração de procedimento amigável”. Este dispositivo também representa um ponto de *compliance*, visto que – conforme estudado no item 7.3 deste artigo – um dos padrões mínimos de mudança da Ação 14 é justamente o compromisso dos Estados de garantir que o pedido de instauração do *procedimento amigável em sentido estrito/individual* seja apreciável por ambos os Estados signatários do acordo de bitributação. O objetivo de tal “minimum standard” é assegurar que a fase bilateral do instrumento seja sempre instaurada, a fim de que ambos os Estados possam emitir o seu parecer sobre a legitimidade do pedido de instauração, mitigando-se, dessa forma, a discricionariedade do art. 25, § 2, da Convenção Modelo da OCDE⁶⁹. Logo, na hipótese de o contribuinte apresentar o pedido à Receita Federal do Brasil e esta entender que o seu caso não é justificado (“not justified”⁷⁰), ao invés de haver o encerramento e arquivamento unilateral da solicitação, o outro Estado Contratante, nos termos do art. 8º, § 2º, tomará ciência da decisão denegatória e também poderá emitir o seu parecer. E isso, novamente, vai de encontro com o objetivo do padrão mínimo de mudança.

Não obstante ter a Instrução Normativa n. 1.846/2018 apresentado estes importantes pontos de cumprimento aos “minimum standards” da Ação 14, fica claro que muitos deles ficaram de fora de sua esfera. Não há, por exemplo, nenhum indicativo de que os Procedimentos Amigáveis instaurados no Brasil serão concluídos em prazo razoável, tampouco de que as autoridades competentes terão poderes suficientes para poderem – em desvinculação da atividade fiscalizatória e arrecadatória da Receita Federal do Brasil – realmente chegar ao almejado acordo mútuo.

⁶⁸ Art. 9º da IN n. 1.846/2018: “O sujeito passivo poderá ser notificado pela RFB para apresentar informações ou documentos complementares durante o procedimento amigável. Parágrafo único. O descumprimento da notificação a que se refere o *caput* implica desistência do requerimento.”

⁶⁹ “Article 25 – Mutual Agreement Procedure [...] 2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.” (OCDE. Model tax convention on income and capital: condensed version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017)

⁷⁰ Idem.

Dessa forma, apesar de estarmos muito longe de cumprir todos os “minimum standards” da Ação 14 do Projeto BEPS, o que tudo indica é que o Brasil está com inclinações de mudança de atitude em relação ao Procedimento Amigável, o que já pode ser considerado significativo, principalmente diante de seu deprimente histórico de relacionamento com o instrumento⁷¹.

11. Conclusão

Frente à possibilidade de coexistência de interpretações distintas e simultaneamente válidas dos dispositivos dos tratados internacionais de bitributação, é indispensável a existência de mecanismos por meio dos quais os Estados Contratantes possam resolver eventuais conflitos relacionados à sua aplicação. Tendo em vista que a ideia de soberania dos países ainda é muito forte no cenário global, a *praxis* demonstra que a arbitragem internacional no âmbito do Direito Tributário está longe de ser amplamente aceita, havendo grande resistência inclusive no Brasil. Por essa razão, o Procedimento Amigável apresenta-se atualmente como um instrumento-chave para a resolução de eventuais conflitos relacionados aos tratados de natureza tributária.

A ideia do instrumento é que os Estados Contratantes possam resolver o conflito de forma bilateral e amigável, evitando-se que eventuais discrepâncias de interpretação e aplicação não prejudiquem o atingimento dos próprios objetivos do tratado, que são a barragem da dupla tributação e da dupla não tributação internacional da renda. E, para que isso seja possível, além do comprometimento político dos Estados, é necessário que haja a estruturação do Procedimento Amigável no âmbito doméstico de cada jurisdição para que o instrumento seja acessível aos contribuintes e para que o atingimento do mútuo acordo seja, de fato, viabilizado.

Justamente com o objetivo de tornar o Procedimento Amigável um instrumento mais forte e efetivo é que a Ação 14 do Projeto BEPS estabeleceu um rol de padrões mínimos de mudança (“minimum standards”) a serem implementados de forma mandatória pelos países-membros da OCDE bem como pelos países integrantes do *BEPS Inclusive Framework*⁷² que assim se comprometeram: que é o caso do Brasil. E o que se verificou no âmbito do presente artigo é que o Governo brasileiro deixou o Procedimento Amigável de escanteio por muitas e muitas décadas, porém, a partir de sua participação mais ativa junto à OCDE, bem como de seu pedido formal para integrar os quadros dos países-membros da Organização⁷³, podem ser observados incipientes, porém importantes, esforços das autoridades brasileiras para o cumprimento destes “minimum standards”.

⁷¹ Vide item 8 deste artigo.

⁷² About the Inclusive Framework on BEPS: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>>.

⁷³ Fonte: *site* do Ministério da Fazenda: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/junho/governo-brasileiro-solicita-ingresso-a-ocde-como-pais-membro>>.

Até o presente momento, no entanto, poucos foram os padrões mínimos de mudança de fato concretizados pelo Governo brasileiro. Em vista disso, o que se espera é que sejam reunidos ainda mais esforços visando o cumprimento integral dos “minimum standards” da Ação 14 do Projeto BEPS, conforme compromisso internacional feito pelo país.

Referências bibliográficas

- BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária* v. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018.
- BRASIL. *Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados*. Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm>. Acesso em: 5 jan. 2018.
- _____. Ministério da Fazenda – Receita Federal do Brasil. *Manual Procedimento Amigável – dezembro de 2018*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2019/janeiro/receita-federal-disponibiliza-manual-de-procedimento-amigavel>>. Acesso em: 3 mar. 2019.
- CAMPO, Carolina del. General report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101a. Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. Haia: Sdu Uitgevers, 2016.
- DE CAROLIS, DANIELE. A new approach to International Taxation Dispute Resolution Process (ITDRP). *Intertax* v. 45, issue 5. Holanda: Kluwer Law International BV, 2017.
- LANG, Michael. ECJ and mutual agreement procedures. *Intertax* v. 42, issue 3. Holanda: Kluwer Law International BV, 2014.
- MALHERBE, Jacques. The issues of dispute resolution and introduction of a multilateral treaty. *Intertax* v. 43, issue 1. Holanda: Kluwer Law International BV, 2015.
- MIYAKE, Alina. Os mecanismos de soluções de controvérsias em direito tributário internacional: uma análise do cenário brasileiro. In: GOMES, Marcus Lívio; e SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. 3.
- MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Direito tributário internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. *Série Doutrina Tributária* v. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- NAÇÕES UNIDAS. *Model double taxation convention between developed and developing countries (2011)*. Disponível em: <<https://www.un.org/development/desa/capacity-development/tools/tool/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2011/>>. Acesso em: 4 jan. 2018.
- OECD. *BEPS project explanatory statement: 2015 final reports*. OECD/G20 Base Ero-

- sion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en>>. Acesso em: 20 nov. 2017.
- _____. *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2018.
- _____. *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>>. Acesso em: 9 jan. 2018.
- _____. *Model tax convention on income and capital – full version 2014*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>>. Acesso em: 24 nov. 2017.
- _____. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Acesso em: 5 jan. 2018.
- _____. *Mutual agreement procedure statistics 2006-2015*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2018.
- _____. *Mutual agreement procedure statistics for 2016*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2016.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2018.
- _____. *Mutual agreement procedure statistics for 2017*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>>. Acesso em: 25 fev. 2019.
- PROTTO, Carlos. Mutual agreement procedures in tax treaties: problems and needs in developing countries and countries in transition. *Intertax* v. 42, issue 3. Holanda: Kluwer Law International BV, 2014.
- SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito internacional tributário: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- ZEYEN, Gaëtan. When taxation meets arbitration: recent initiatives to introduce and promote arbitration in international and European taxation. *Intertax* v. 45, issue 11. Holanda: Kluwer Law International BV, 2017.