

A Política Alemã de Rescisão de Tratados Internacionais: 20 Anos sem Acordo de Dupla Tributação Brasil-Alemanha

Germany's Policy of Terminating International Treaties: 20 Years without a German-Brazilian Double Taxation Agreement

Gustavo Weiss de Resende

Doutor pelo Instituto Max-Planck de Direito Tributário e Finanças Públicas e Universidade de Munique, Alemanha. LL.M. em Direito Econômico Internacional e Europeu, com foco em Tributação Internacional, pela Ludwig-Maximilians University. Pesquisador Associado Sênior de Ensino e Pesquisa pela WU/Universidade de Viena, na Áustria. *E-mail:* gw.resende@hotmail.com.

Recebido em: 27-8-2024 – Aprovado em: 28-11-2024
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.13.3.2024.2656>

Resumo

Este artigo realiza uma análise abrangente dos vinte anos decorridos desde a rescisão unilateral do Acordo de Dupla Tributação (ADT) entre Brasil e Alemanha, ocorrida em 2005. Tal rescisão, um evento relativamente raro no direito tributário internacional, provocou impactos significativos nas relações econômicas e fiscais entre ambos os países. O estudo examina a estrutura e as modalidades de rescisão de tratados internacionais, com ênfase na perspectiva alemã e nas disposições da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Além disso, são investigadas as consequências jurídicas e econômicas decorrentes da rescisão, incluindo a análise de casos práticos envolvendo a Alemanha. A pesquisa também aborda os desafios enfrentados na ausência de um ADT vigente e discute as perspectivas para uma eventual renegociação, considerando as transformações recentes no cenário tributário global e as iniciativas de cooperação multilateral em curso.

Palavras-chave: Acordo de Dupla Tributação, rescisão, direito comparado, Convenção de Viena, Alemanha, *treaty override*.

Abstract

This paper carries out a comprehensive analysis of the twenty years that have passed since the unilateral termination of the Double Taxation Agreement (DTA) between Brazil and Germany in 2005. This termination, a relatively rare event in international tax law, has had a significant impact on economic and tax relations between the two countries. This study examines the struc-

ture and modalities of the termination of international treaties, with an emphasis on the German perspective and the provisions of the Vienna Convention on the Law of Treaties. In addition, the legal and economic consequences of termination are investigated, including an analysis of practical cases involving Germany. The research also addresses the challenges faced in the absence of a current DTA and discusses the prospects for a possible renegotiation, considering recent transformations in the global tax landscape and ongoing multilateral cooperation initiatives.

Keywords: Double Tax Treaty, termination, comparative law, Vienna Convention, Germany, Treaty Override.

1. Introdução

Em 2005, a Alemanha surpreendeu a comunidade internacional ao rescindir unilateralmente o Acordo de Dupla Tributação (ADT) que mantinha com o Brasil desde 1975. Esse movimento, incomum no campo das relações internacionais, deu início a um período de incertezas e desafios nas relações econômicas entre os dois países, afetando diretamente as operações transnacionais e o planejamento fiscal de empresas brasileiras e alemãs. Vinte anos após essa ruptura, torna-se essencial avaliar não apenas os efeitos imediatos dessa rescisão, mas também as motivações que levaram a Alemanha a adotar tal postura, especialmente considerando uma análise abrangente de sua política externa e de sua abordagem normativa em relação aos tratados internacionais, e compreender como esta política de rescisão e renegociação foi desenvolvida pelo país nas últimas duas décadas.

Este artigo visa a uma análise crítica da decisão alemã de rescindir ADTs, em especial com o Brasil, explorando os fatores políticos, econômicos e jurídicos que influenciam essa escolha. Além disso, discute-se como essa rescisão se alinha (ou diverge) das práticas alemãs em outros contextos internacionais e quais são as perspectivas futuras, considerando as transformações no cenário global de tributação e as recentes iniciativas de cooperação multilateral. Ao refletir sobre os últimos 20 anos sem um ADT entre Brasil e Alemanha, este estudo busca contribuir para um entendimento mais profundo das políticas fiscais internacionais e das possíveis estratégias para a retomada do diálogo entre os dois países.

Embora a rescisão de tratados seja relativamente rara – mas não totalmente desconhecida –, a literatura especializada frequentemente a trata com baixa prioridade. Isso pode indicar que os efeitos dessas rescisões foram insuficientemente estudados até o momento, o que dificulta a previsão de seus possíveis desdobramentos. Portanto, a análise das consequências econômicas, jurídicas e políticas dessa rescisão é fundamental para compreender como a ausência de um acordo de bitributação impacta a atratividade dos países como destinos de investimento e para identificar oportunidades para a formulação de novos acordos que reflitam as atuais realidades econômicas e fiscais.

Este artigo começa por explicar a estrutura e as modalidades de rescisão de um ADT, com ênfase na perspectiva alemã e no direito internacional. O objetivo é proporcionar uma visão abrangente do ato de rescisão e sua conexão com o chamado *treaty override* e com as disposições da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT). Em seguida, são analisadas as consequências da rescisão, tanto do ponto de vista jurídico quanto econômico, com a discussão de casos práticos de rescisão de ADTs, que ilustram os impactos reais sobre as relações internacionais e o ambiente de negócios. Finalmente, a discussão é concluída com observações finais sobre os vinte anos desde a rescisão do ADT Brasil-Alemanha, destacando as lições aprendidas e as perspectivas para o futuro das relações fiscais entre os dois países, bem como as implicações para a negociação de futuros tratados à luz das novas dinâmicas econômicas e regulamentares globais.

2. Considerações críticas sobre a rescisão de uma convenção de dupla tributação

2.1. Rescisão dos contratos no contexto do direito internacional e direito dos tratados

Para que se discuta a rescisão de um ADT, é essencial que se aborde, primeiramente, a rescisão de tratados internacionais como um todo. Esta pode ocorrer através do exercício de um direito de rescisão “contratual” – o que é geralmente previsto tanto nas convenções-modelo¹ como nos ADTs negociados na prática –, mas também através da expiração de um prazo, do cumprimento integral do acordo ou mesmo devido a uma violação material do acordo². Em casos extremos, um ADT pode perder sua validade com o desaparecimento de um dos Estados contratantes, exceto em situações específicas de sucessão de Estados³.

Embora nem todos esses motivos tenham relevância significativa quando se trata da rescisão de ADTs⁴, é essencial entender os principais fundamentos para

¹ Veja, por exemplo, o art. 32 da Convenção Modelo da OCDE.

² BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht*. Colônia: Heymann, 1969, p. 6.

³ Para mais detalhes, ver ALIMÍ, Myriam. *Die Staatensukzession in Völkerrechtliche Verträge und die Einigung Deutschlands*. Tübingen: Köhler, 2004, p. 230 e seguintes; SCHAUMBURG, Harald; FREEDEN, Arne von; HÄCK, Nils. *Internationales Steuerrecht*. 4. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2017, para. 19.27 e seguintes.

⁴ Ou seja, o motivo da rescisão dependente de uma declaração de vontade, segundo a qual, entre outras coisas, não se incluiria o termo do prazo. Para mais informações sobre este assunto, ver BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht*. Colônia: Heymann, 1969, p. 9. Para uma opinião contrária, segundo a qual não existe uma diferença conceitual significativa, ver KARL, Wolfram. *Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht: Zum Einfluß der Praxis auf Inhalt und Bestand völkerrechtlicher Verträge*. Berlin: Springer, 1983, p. 47.

a rescisão de tratados internacionais de forma lógica e sistemática. A compreensão dessas bases é crucial para avaliar corretamente as razões pelas quais um Estado, como a Alemanha, pode optar por rescindir unilateralmente um ADT e as consequências que essa decisão pode acarretar para as relações bilaterais e o ambiente de negócios.

a) Rescisão em sentido *lato*

Na literatura de direito internacional – e ainda mais na prática dos tratados internacionais – o termo rescisão é geralmente entendido como *qualquer* declaração unilateral de intenção destinada a tornar sem efeitos um tratado internacional. Isto significa que a rescisão de tratados bilaterais é tratada da mesma forma que a rescisão de tratados multilaterais. No entanto, as consequências destas rescisões são substancialmente diferentes, uma vez que a rescisão de tratados bilaterais tem como consequência a caducidade do tratado no seu conjunto, ao passo que, no caso da rescisão de um tratado multilateral, o tratado no seu conjunto permanece geralmente inalterado; por conseguinte, apenas deixa de ser aplicável e produzir efeitos à parte contratante que rescindiu o tratado, continuando vinculativo para os demais Estados⁵.

Por conseguinte, a “rescisão” de um tratado multilateral é geralmente designada por “retirada”, enquanto o termo “rescisão” *propriamente dito* é utilizado exclusivamente para os tratados bilaterais⁶. No contexto de um ADT, os acordos celebrados bilateralmente, isto é, entre dois países, são os mais comuns, uma vez que os ADT multilaterais são encontrados com menos frequência devido à sua intrínseca complexidade e a dificuldade de coordenar as relações econômicas e fiscais entre diversos países de maneira simultânea.

b) Rescisão em sentido *estricto*

b1) *Definição e delimitação*

Resulta do discutido *supra* que a rescisão enquanto tal se desenvolveu na prática estatal com relação a ADTs principalmente no âmbito das relações contratuais bilaterais. Assim, a rescisão, em sentido estrito, é uma declaração unilateral de intenções, nos termos do direito internacional, destinada a pôr termo a um tratado internacional bilateral⁷. Através deste ato formal, a parte vinculada por

⁵ TALALAJEW, Anatoli Nikolajewitsch. *Das Recht der internationalen Verträge*. Berlim: Staatsverlag der Deutschen Demokratischen Republik, 1977, p. 135; BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht*. Colônia: Heymann, 1969, p. 11.

⁶ Por exemplo, a chamada “Convenção Nórdica”. Para mais detalhes, ver LANG, Michael; WAS-SERMEYER, Franz. *Multilateral tax treaties: new developments in international tax law*. Viena: Linde, 1997, p. 86 e seguintes.

⁷ BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach*

um tratado internacional declara a sua intenção de se libertar do tratado e dos direitos e obrigações dele decorrentes. No entanto, os *motivos* de rescisão podem ser muito variados, uma vez que podem ter diferentes motivações políticas ou econômicas. No domínio dos acordos de dupla tributação, as razões econômicas são mais comuns, tendo em conta a natureza desses acordos, mas também podem, de fato, representar represálias políticas ou diplomáticas.

A rescisão, não é, todavia, o único ato jurídico de direito internacional que visa anular um acordo. A literatura de direito internacional distingue geralmente entre a rescisão e três outros atos jurídicos, nomeadamente a revogação, a renúncia e a já mencionada retirada⁸. Daqui decorre que, antes de examinar a origem substantiva da rescisão, deve ser feita uma distinção conceitual.

A revogação também é considerada uma declaração unilateral, mas tem por objetivo anular uma prévia *declaração unilateral de intenções* no contexto do direito internacional, e não de um tratado⁹. Assim, pode concluir-se que o Estado declarante pode, através da revogação, libertar-se da sua declaração anterior de carácter unilateral. Por outro lado, ao exercer a renúncia, um Estado faz uma declaração unilateral de intenções, que também *pode* ter por objetivo pôr termo a um tratado internacional, mas não tem necessariamente de estar relacionada com ele. A renúncia baseia-se antes na renúncia a certos direitos, com a consequência de que as reivindicações correspondentes também deixam de existir. A renúncia tem vindo a tornar-se cada vez menos importante na prática internacional dos Estados, uma vez que os sujeitos de direito internacional regulam geralmente as situações relevantes através da rescisão ou da negociação de um novo tratado¹⁰.

Além disso, de acordo com o ponto de vista prevaletente, a chamada retirada é frequentemente utilizada como sinónimo de rescisão, embora na literatura mais antiga, ainda fortemente influenciada pela terminologia do direito civil, seja feita uma distinção no que diz respeito a um possível efeito *retroativo* da resolução do contrato¹¹. No entanto, esta distinção foi substituída pela opinião de que a di-

deutschem Recht. Colônia: Heymann, 1969, p. 12. Para uma espécie de definição jurídica da rescisão, ver o artigo 54 em conjugação com o artigo 56 do CVDT.

⁸ BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht*. Colônia: Heymann, 1969, p. 12.

⁹ Cf. HEINEGG, Heintschel von. *Weitere Quellen des Völkerrechts*. In: IPSEN, K. (Org.). *Völkerrecht*, Munique: C.H. Beck, 2014, p. 491 e seguintes.

¹⁰ HEINEGG, Heintschel von. *Weitere Quellen des Völkerrechts*. In: IPSEN, K. (Org.). *Völkerrecht*, Munique: C.H. Beck, 2014, p. 496 e seguintes; BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht*. Colônia: Heymann, 1969, p. 16.

¹¹ Cf. a este respeito os arts. 42 e 70 do CVDT; ODENDAHL, Kerstin. *Article 42 – Validity and continuance in force of treaties*. In: DÖRR, O.; SCHMALENBACH, K. (Org.). *Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary*, Nova Iorque: Springer, 2012, p. 737 e seguintes.

ferença decisiva reside no critério de aplicabilidade aos tratados multilaterais, segundo o qual a retirada seria equivalente exclusivamente a uma rescisão de tratados multilaterais, como discutido na seção anterior¹². A este respeito, a “retirada”, tal como uma “saída”, faria parte da rescisão em sentido lato e estaria, portanto, excluída do conceito de rescisão em sentido restrito.

b2) *Direito de rescisão*

Uma vez definido o conceito de rescisão, há de se examinar os respectivos requisitos para a realização de uma rescisão. Só em determinadas circunstâncias ou condições é que um Estado contratante pode invocar esta medida de direito internacional; em suma, devem estar reunidas determinadas condições para que surja um direito de rescisão.

Esse direito de rescisão no âmbito do direito tributário internacional e dos ADTs só se concretiza, em geral, através de uma cláusula de rescisão prevista no ADT, que permite às partes contratantes determinar as condições para sua realização, tendo em conta a liberdade contratual que prevalece no direito internacional¹³. O “direito” de rescisão é então incluído numa cláusula de rescisão dedicada a este conteúdo, que pode conter condições de vários tipos¹⁴. Em princípio, estas cláusulas não exigem que o Estado contratante *justifique* a rescisão, mas preveem um prazo mínimo de vigência do contrato para que este possa ser rescindido. Em outras palavras, os ADTs preveem frequentemente uma data de rescisão mínima possível, o que serve para garantir a estabilidade e a segurança jurídica entre as partes e, em especial, para o sujeito passivo de direito tributário. Além disso, também podem ser estipuladas disposições sobre os efeitos da rescisão, segundo as quais, entre outros, as regras correspondentes também podem continuar sendo aplicadas por um período *após a* rescisão.

Por outro lado, a utilização de tais cláusulas levanta a questão das condições em que um contrato celebrado por um período indeterminado ou um acordo deste tipo que não contenha uma cláusula de rescisão pode ser rescindido. O chamado *direito de rescisão tácito*, ou seja, uma opção de rescisão não prevista no contrato, é regulado pela CVDT, de 1969. Pode resultar, por exemplo, (1) do art. 56 da CVDT, que permite a rescisão se este direito resultar da natureza do con-

¹² ODENDAHL, Kerstin. Article 42 – Validity and continuance in force of treaties. In: DÖRR, O.; SCHMALENBACH, K. (Org.). *Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary*, Nova Iorque: Springer, 2012, p. 739; BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht*. Colônia: Heymann, 1969, p. 17.

¹³ Cf. HEINEGG, Heintschel von. Weitere Quellen des Völkerrechts. In: IPSEN, K. (Org.). *Völkerrecht*, Munique: C.H. Beck, 2014, p. 390 e seguintes.

¹⁴ BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht*. Colônia: Heymann, 1969, p. 18.

trato (direito implícito de rescisão); (2) da alteração fundamental das circunstâncias, a chamada *clausula rebus sic stantibus*, prevista no art. 62 da CVDT, se a constelação assumida pelos Estados contratantes quando da conclusão do tratado se alterar de forma imprevista e fundamental durante o período normal de vigência do tratado; ou (3) devido a uma violação do contrato, com referência ao art. 60 da CVDT, que confere à parte contratante o direito de rescindir ou suspender um tratado após uma *violação substancial*¹⁵.

O direito de rescisão baseado na regra geral do direito internacional e o direito de rescisão previsto no tratado diferem nos seus respectivos fundamentos jurídicos, mas não nos seus efeitos¹⁶. No entanto, a violação do contrato é um dos motivos mais importantes para a rescisão no domínio dos ADTs, uma vez que uma violação do contrato pode, em última instância, conduzir direta ou indiretamente à rescisão do acordo. Contudo, a expiração de um ADT não se limita exclusivamente à rescisão, como se verá mais adiante.

c) Celebração de um novo acordo

Após a análise da rescisão e das suas diferentes manifestações na seção anterior, discute-se agora as disposições do art. 54, *b*, em conjugação com o art. 59, ambos da CVDT. Isto permite a rescisão ou anulação de um contrato de maneira indireta, a qualquer momento, através de um novo acordo entre as partes contratantes, mesmo que o contrato não contenha uma cláusula para este efeito¹⁷. A celebração de um contrato posterior e a conseqüente extinção das obrigações de um contrato anterior é também conhecida no direito internacional como *anulação*¹⁸. Os pré-requisitos para tal são o estabelecimento de uma intenção clara por parte das partes de regular a questão através do contrato posterior, bem como uma incompatibilidade evidente entre o novo e o antigo contrato¹⁹.

Esses novos acordos são particularmente importantes em termos de prática dos Estados em relação aos ADTs, uma vez que a substituição de um ADT por

¹⁵ Von Heinegg, in: Ipsen, *Völkerrecht*, p. 457 e seguintes; BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht*. Colônia: Heymann, 1969, p. 21 e seguintes.

¹⁶ BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht*. Colônia: Heymann, 1969, p. 18.

¹⁷ KARL, Wolfram. *Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht: Zum Einfluß der Praxis auf Inhalt und Bestand völkerrechtlicher Verträge*. Berlin: Springer, 1983, p. 49; HEINEGG, Heintschel von. *Weitere Quellen des Völkerrechts*. In: IPSEN, K. (Org.). *Völkerrecht*, Munique: C.H. Beck, 2014, p. 458.

¹⁸ Para mais informações sobre este termo, ver TALALAJEW, Anatoli Nikolajewitsch. *Das Recht der internationalen Verträge*. Berlin: Staatsverlag der Deutschen Demokratischen Republik, 1977, p. 156.

¹⁹ VILLIGER, Mark. *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*. Leiden: Brill, 2009, p. 723 e seguintes.

outro permite aos Estados contratantes introduzir novas regras em matéria de dupla tributação sem provocar uma derrogação temporária dessas regras, o que poderia ter um impacto direto nos contribuintes. Neste sentido, uma convenção obsoleta pode, por acordo comum entre as partes, deixar de ser aplicável no momento exato em que outra convenção entra em vigor²⁰. Além disso, são também comuns as disposições transitórias, segundo as quais os contribuintes podem escolher, para os períodos de avaliação acordados, se desejam continuar a aplicar a regulamentação anterior da convenção a título de exceção.

d) Período de validade limitado

A prática de tratados, tanto nacional quanto internacional, permite um grande número de diferentes cláusulas, dentre as quais estão disposições especiais sobre um período de validade limitado de um tratado que, apesar de não serem totalmente desconhecidas, são notavelmente incomuns nos ADTs. Para além da rescisão *unilateral* de um tratado e de uma rescisão *mutuamente acordada*, por exemplo, através da conclusão de um novo tratado, as cláusulas sobre a possível expiração do tratado são consideradas como rescisões *automáticas* do tratado²¹. Estas ocorrem *ipso jure*, ou seja, sem qualquer outra ação por cada uma das partes contratantes.

Por conseguinte, um acordo pode ser celebrado desde o início por um determinado período de validade, o que pode, no entanto, ser problemático no campo dos ADTs, uma vez que o acordo caduca automaticamente no caso de não ser alcançado um novo acordo entre as partes contratantes até o final do período de validade²². Além disso, o antigo acordo pode ainda revelar-se adequado quando o prazo expira, uma vez que se revela quase impossível prever um período adequado para validade considerando-se a situação econômica entre ambos os países²³. Devido às especificidades acima descritas, que são muito diferentes dos regulamentos convencionais, os ADTs são regularmente celebrados por um período indefinido, e não por um período de validade limitado²⁴.

²⁰ Por exemplo, o Acordo de Dupla Tributação entre a Alemanha e os Países Baixos de 12 de abril de 2012, *Jornal Oficial da União Europeia*, Parte II de 2015, p. 1674; Acordo de Dupla Tributação entre a Alemanha e a China de 29 de dezembro de 2015, *Jornal Oficial da União Europeia*, Parte II de 2015, p. 1647.

²¹ Para mais detalhes, ver KARL, Wolfram. *Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht: Zum Einfluß der Praxis auf Inhalt und Bestand völkerrechtlicher Verträge*. Berlim: Springer, 1983, p. 50 e seguintes.

²² Por exemplo, no caso do ADT entre a Alemanha e os Emirados Árabes Unidos.

²³ LÜDICKE, Jürgen. *Überlegungen zur deutschen DBA-Politik*. Hamburgo: Nomos, 2007, p. 13 e seguintes; NASDALA, Stefanie. Art.30/31. In: LEHNER, M.; VOGEL, K. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*. 6. ed., Munique: C.H. Beck, 2015, p. 2528.

²⁴ MEINERT, Karsten. Kommentierung zu Artikel 31. In: DITZ, X.; SCHÖNFELD, J. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*, Colônia: Otto Schmidt, 2013, p. 2114.

e) Conclusões

Apesar de existirem algumas alternativas para além da rescisão, buscando manter boas relações fiscais entre países através de negociações, da rescisão parcial ou até mesmo a partir da elaboração de um tratado completamente novo, a duração comumente indefinida dos ADTs tende a conduzir, mais cedo ou mais tarde, a uma possível violação unilateral do tratado pelas regras nacionais. Uma vez que o direito fiscal e a autonomia econômica dos países estão em constante evolução, as regras nacionais que violam um determinado ADT são muitas vezes inevitáveis. Neste sentido, fala-se em “*treaty overriding*”, que pode ter uma influência considerável na decisão de rescindir, caso afete o conteúdo de um tratado bilateral sem as correspondentes negociações entre as partes contratantes. A seção seguinte analisará, portanto, a rescisão em relação ao *treaty override* e determinará em que medida este fenômeno jurídico pode influenciar as disposições relativas à rescisão.

2.2. Treaty override no âmbito da rescisão

a) Conceito e observações iniciais

O termo “*treaty override*” descreve a situação em que se encontra uma disposição de um ADT aplicável no contexto do direito nacional, caso essa disposição seja substituída ou entre em conflito com atos posteriores do legislador fiscal nacional²⁵. Destarte, o direito interno subsequente a esta modificação apresentará um conflito de normas com um ou mais dispositivos do ADT, o que resulta numa violação do direito internacional entre os Estados contratantes.

Enquanto no direito brasileiro a questão do *treaty override* é comumente vista como obstada pelo art. 98 CTN²⁶, no direito alemão, esta realidade é distinta. Uma vez que uma posição hierarquicamente superior para os ADTs é excluída com base no art. 2, § 1º, do Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung – AO*), aplicam-se as regras gerais para a resolução de conflitos de leis, entre as quais os princípios “*lex specialis derogat legi generali*” e “*lex posterior derogat legi priori*” são de importância fundamental²⁷. Destarte, a legislação nacional alemã que entre em conflito com o ADT pode ser considerada como uma violação do contrato. No entanto, à primeira vista, esta violação do tratado existe e tem efeitos apenas na seara internacional – nomeadamente entre os Estados contratantes –, o que, no

²⁵ SCHÖNFELD, Jens; HÄCK, Nils. Systematik. In: DITZ, X.; SCHÖNFELD, J. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*, Colônia: Otto Schmidt, 2013, para. 148.

²⁶ MATTEI DE CABANE OLIVEIRA, Beatriz. O Treaty Override no Brasil: considerações sobre a jurisprudência pátria e o art. 98 do Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 6, p. 57-80, 2022.

²⁷ FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. 4. ed. Munique: C.H. Beck, 2015, para. 305 e seguintes.

entanto, não cria um fundamento jurídico interno para acesso a qualquer remédio por parte do contribuinte contra a avaliação fiscal que lhe é dirigida²⁸. Além disso, de acordo com a jurisprudência do Tribunal Fiscal Federal Alemão (*Bundesfinanzhof – BFH*), os regulamentos nacionais que contêm *treaty override* são efetivamente vinculantes para o contribuinte.

O legislador alemão não só já recorreu frequentemente à possibilidade de *treaty override*²⁹, como também o seu uso no direito alemão aumentou significativamente nos últimos anos, quer isto tenha sido anunciado de forma explícita, por exemplo, com o uso da expressão “não obstante o tratado”, quer tenha ocorrido de forma tácita³⁰. Estas medidas são vantajosas na medida em que os efeitos unilaterais sobre os ADTs através da legislação nacional acabam por evitar o longo processo de uma eventual nova negociação ou rescisão do acordo³¹. Isto permite ao legislador “atualizar” disposições indesejadas de maneira unilateral e rápida. Neste sentido, também são comumente feitas tentativas por parte do legislador alemão para justificar a nova legislação que contradiz um ADT, alegando que essa legislação, ao evitar também a dupla não tributação, teria como objetivo evitar possíveis abusos do tratado e, por conseguinte, não violaria a essência dele.

No entanto, o *treaty override* constitui sem sombra de dúvidas uma violação do princípio “*pacta sunt servanda*” e, conseqüentemente, uma violação do direito internacional³². No entanto, isto levanta as seguintes questões: (1) como esta violação do tratado deve ser avaliada em nível nacional, isto é, internamente e (2) quais as conseqüências de um *treaty override* à luz do direito internacional, isto é, na relação externa entre as partes contratantes.

b) Conseqüências do *treaty override* na Alemanha e possibilidade de rescisão de um ADT

A admissibilidade do *treaty override* na esfera nacional alemã sempre foi um tema controverso, sobretudo com base em duas linhas de argumentação: em primeiro lugar, devido à violação do princípio do Estado de Direito (art. 20, § 3, da Constituição Alemã (*Grundgesetz – GG*)), em conjugação com o princípio do res-

²⁸ WASSERMEYER, Franz; KAESER, Christian; SCHWENKE, Michael; DRÜEN, Klaus-Dieter. Art. 1. In: WASSERMEYER, F. (Org.). *Wassermeyer Doppelbesteuerung*, Munique: C.H. Beck, 2016, p. 31.

²⁹ Por exemplo, § 50d para. 8 EStG e § 20 para. 2 AStG. Para uma lista completa, ver KEMPF, Andreas; BANDL, Michael. Hat Treaty Override in Deutschland eine Zukunft? *Der Betrieb*, v. 25, p. 1377-1381, 2007, p. 1377.

³⁰ HAASE, Florian. Einleitung II. In: HAASE, F. (Org.). *Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen*, Friburgo: C.F. Müller, 2012, p. 670; FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. 4. ed. Munique: C.H. Beck, 2015, para. 306.

³¹ LEHNER, Morris. Grundlagen. In: LEHNER, M.; VOGEL, K. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*. 6. ed., Munique: C.H. Beck, 2015, p.248.

³² MUSIL, Andreas. Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei der Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehungen. *Recht der internationalen Wirtschaft*, v. 4, p. 287, 2006, p. 288.

peito pelo direito internacional (art. 25 da GG); e, em segundo lugar, devido ao entendimento do Tribunal Fiscal Federal Alemão de que a competência regulamentar do legislador é renunciada através da implementação do tratado no direito nacional através da chamada “ordem de aplicação” (*Anwendungsbefehl*), o que impediria uma decisão posterior do legislador em contrário³³. Além disso, todas as autoridades nacionais alemãs devem – na medida do possível – observar e aplicar os tratados internacionais no âmbito das respectivas atividades³⁴. Por conseguinte, uma violação de um tratado sem a correspondente justificação seria, em princípio, inadmissível³⁵.

No entanto, em 2015, o Tribunal Constitucional Federal Alemão (*Bundesverfassungsgericht – BVerfG*) pronunciou-se a favor da constitucionalidade do *treaty override*³⁶. Rejeitou ambos os argumentos, uma vez que o cumprimento irrestrito de todos os tratados internacionais deve ser negado, embora o princípio do respeito pelo direito internacional tenha hierarquia constitucional³⁷. A vinculação do legislador posterior a atos legislativos anteriores contradiz, nomeadamente, o princípio da democracia e o princípio da descontinuidade parlamentar, o que significa que os legisladores posteriores devem poder rever a legislação dos legisladores anteriores dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Alemã. Por conseguinte, o princípio do Estado de Direito consagrado no art. 20, § 3, GG não pode sobrepor-se à hierarquia das normas do art. 59 GG³⁸.

Além disso, o BVerfG conclui que a rescisão ou a renegociação dos ADTs não constitui uma medida menos onerosa, uma vez que o legislador não tem competência constitucional para o fazer³⁹. Consequentemente, o BVerfG confirma a opinião de que os efeitos jurídicos unilaterais dos ADTs representam uma resposta rápida e simples à dupla não tributação, por exemplo. Além disso, as soluções ou os efeitos do direito internacional não são, em princípio, tidos em conta, mas tal não significa que sejam irrelevantes.

No que diz respeito às relações externas, é de se notar que o Direito europeu

³³ FROTSCHER, Gerrit. Treaty Override – causa finita? *Internationales Steuerrecht*, v. 7, p. 561, 2016, p. 561. Para mais informações sobre o parecer do BFH Alemão, ver BFH de 20 de agosto de 2014, I R 86/13, BStBl. II 2015, p. 18.

³⁴ MUSIL, Andreas. Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei der Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehung. *Recht der internationalen Wirtschaft*, v. 4, p. 287, 2006, p. 289.

³⁵ SCHÖNFELD, Jens; HÄCK, Nils. Systematik. In: DITZ, X.; SCHÖNFELD, J. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*, Colônia: Otto Schmidt, 2013, para. 154 e seguintes.

³⁶ BVerfGE 141, 1 – 56, de 15 de dezembro de 2015, 2 BvL 1/12. Cf. em particular a opinião dissidente do juiz König, que emitiu uma opinião distinta sobre a decisão. Para o juiz, seria então necessária uma análise em cada caso individual.

³⁷ BVerfGE 141, 1 – 56, de 15 de dezembro de 2015, IStR 2016 p. 197; FROTSCHER, Gerrit. Treaty Override – causa finita? *Internationales Steuerrecht*, v. 7, p. 562.

³⁸ BVerfGE 141, 1 – 56, de 15 de dezembro de 2015, IStR 2016 p. 196.

³⁹ BVerfGE 141, 1 – 56, de 15 de dezembro de 2015, IStR 2016 p. 202.

não possui nenhum dispositivo ou princípio que proíba o *treaty override*, uma vez que a dupla tributação não é fundamentalmente contrária ao Direito europeu e suas “liberdades fundamentais” de seu mercado comum⁴⁰. Por conseguinte, uma legislação contrária a um tratado não viola o Direito europeu, mas deve ser considerada como uma “mera” violação de uma obrigação internacional⁴¹.

Consequentemente, podem ser consideradas as sanções de direito internacional previstas no art. 60 CVDT como resposta ao *treaty override* ou a outra violação substancial de um tratado, nomeadamente a suspensão ou a rescisão do tratado, caso não seja possível encontrar uma solução por mútuo acordo, no caso de ADTs, através do procedimento amigável previsto no art. 25 do modelo da OCDE. A Convenção de Viena, através deste dispositivo, estabelece as condições materiais em que um acordo pode ser denunciado ou ter os seus efeitos suspensos como resultado de uma violação. O objetivo desta norma é permitir o restabelecimento do equilíbrio do tratado ao invés de levar a represálias políticas e/ou econômicas. No entanto, a decisão final sobre a aplicação de uma das medidas previstas no Art. 60 CVDT não exige o consentimento do Estado infrator, deixando esta decisão ao critério subjetivo da parte contratante inocente.

São permitidas, portanto, à parte contratante que teve o tratado violado *substancialmente*, fazer uso das contramedidas previstas. Estas medidas também servem ao objetivo de evitar um possível “silêncio qualificado”, uma vez que, de acordo com o art. 45, *b*, CVDT, um Estado perde a possibilidade de aplicar a rescisão ou a suspensão do tratado se, depois de tomar conhecimento da violação do tratado, consentir tacitamente na validade, na continuação em vigor e na aplicação continuada do acordo⁴². No entanto, o que ocorre repetidamente na prática é a renúncia de um Estado a agir contra um *treaty override* cometido pela outra parte, caso represente uma violação única do ADT, na perspectiva de que o Estado violador continue a cumprir o (resto do) tratado de boa fé e de acordo com o princípio “*pacta sunt servanda*”.

No entanto, isto não significa que as eventuais desvantagens de uma rescisão devido ao *treaty override* compensem sempre as vantagens de manter o acordo. Em cada caso individual, fica a critério do Estado contratante decidir em que medida os efeitos de um *treaty override* podem ser favoráveis ou desfavoráveis e se é justi-

⁴⁰ Cf. Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, de 19 de setembro de 2012, IStR 2013, p. 307 e seguintes; para uma opinião contrária, ver SCHÖNFELD, Jens; HÄCK, Nils. Systematik. In: DITZ, X.; SCHÖNFELD, J. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*, Colônia: Otto Schmidt, 2013, para. 157.

⁴¹ VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: RUST, A.; REIMER, E. (Org.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4. ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015, p. 70 e seguintes.

⁴² LEHNER, Morris. Grundlagen. In: LEHNER, M.; VOGEL, K. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*. 6. ed., Munique: C.H. Beck, 2015, p. 250; STEIN, Torsten. Völkerrecht und nationales Steuerrecht im Widerstreit? *Internationales Steuerrecht*, v. 14, p. 505, 2006, p. 507.

ficável manter o tratado nessas circunstâncias. Uma vez que o *treaty override* é, de fato, uma violação das obrigações internacionais acordadas entre os Estados, haveria uma restrição significativa do direito internacional se o Estado infrator não pudesse sofrer quaisquer sanções. Neste caso, os ADTs tornar-se-iam significativamente menos importantes, na medida em que ofereceriam aos contribuintes e ao fisco menos segurança jurídica⁴³. A este respeito, a OCDE já declarou em 1989 que as partes contratantes devem abster-se de violar as suas obrigações nos ADT através de atos legislativos nacionais⁴⁴.

c) Conclusões

Naturalmente, cada país tem uma atitude e possibilidades distintas com relação ao uso e à reação do uso de um *treaty override*. Consequentemente, para cada caso concreto em que um tratado é violado, há dúvidas sobre se, e quais são as consequências destas ações no âmbito político-econômico. No entanto, o *treaty override* também é utilizado constitucionalmente pela Alemanha em várias ocasiões, a fim de contornar disposições já estabelecidas do ADT sem mais negociações ou um novo acordo.

Não obstante o risco apresentado pelas sanções do art. 60 CVDT, as disposições do tratado, nomeadamente a rescisão do ADT, também se aplicam como uma reação possível e provável por parte do Estado contratante cujos direitos foram violados, se a correspondente violação do tratado for considerada “substancial”. Daqui decorre que o *treaty override* pode ser um fator de desencadeamento da rescisão, embora esta forma drástica de resposta não tenha sido frequentemente utilizada na prática até à presente data. Tal pode ser explicado pelo fato de a rescisão ser geralmente considerada mais prejudicial para o contribuinte do que lidar com os efeitos pontuais de um *treaty override*. Todavia, se modificações mais substanciais do tratado são almejadas e não é possível que este objetivo se concretize através de negociações ou de um *treaty override*, é possível que a rescisão seja a única solução viável.

Isto ocorre pois um *treaty override* implica inevitavelmente uma deterioração significativa das relações fiscais internacionais entre os países, o que, entre outros problemas, pode acabar por conduzir à rescisão do ADT⁴⁵. Ademais, a posição do contribuinte em face do *treaty override* é geralmente de vulnerabilidade, o que também deve ser levado em conta pelo Estado que mantém o tratado. Por fim, é essencial determinar os efeitos de uma rescisão, a fim de esclarecer as possíveis

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. *Intertax*, v. 42, p. 682, 2014, p. 690.

⁴⁴ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Recommendation of the Council Concerning Tax Treaty Override. Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/83/83.en.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2024.

⁴⁵ FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. 4. ed. Munique: C.H. Beck, 2015, n. 308.

vantagens e desvantagens destas medidas, e compreender os impactos que elas têm para o Brasil desde 2005.

3. Consequências da rescisão

3.1. Consequências legais

A rescisão de um acordo para evitar a dupla tributação – enquanto declaração legal através da qual uma parte contratante informa a outra da sua intenção de pôr termo à relação contratual em conformidade com as disposições da convenção – tem, tal como os tratados internacionais ordinários, dois efeitos jurídicos, nomeadamente (1) a caducidade nos termos do direito internacional e (2) a correspondente inaplicabilidade nos termos do direito interno⁴⁶.

Por conseguinte, a rescisão contratual ou juridicamente efetiva significa que o ADT deixa de ser aplicável no momento que foi rescindido, após o termo do período de pré-aviso acordado, caso exista. Isto significa, em geral, que deixará de ser aplicado a partir desse momento, embora isto possa ser acordado de outra forma entre os Estados contratantes no que diz respeito à data de aplicação. A partir disto, as partes contratantes são liberadas da obrigação de continuar a cumprir o tratado, em conformidade com o art. 70, § 1º, *a*, CVDT⁴⁷. Os acordos multilaterais, por outro lado, permanecem em vigor entre os demais Estados, em conformidade com o art. 70, § 2º, CVDT.

De acordo com a opinião prevalecente na literatura alemã, a rescisão provoca a caducidade do acordo sem necessidade de um ato nacional de rescisão ou de aprovação ou ratificação por um parlamento, uma vez que a inaplicabilidade do acordo ao abrigo do direito internacional também o torna inaplicável em nível interno, produzindo via de regra efeitos *ex nunc*⁴⁸. Uma vez que a declaração de intenções tem efeito direto, a anulação unilateral da rescisão também não é permitida. Por conseguinte, uma anulação da rescisão só pode ser efetuada com o acordo de todos os Estados contratantes. No entanto, isso levaria de fato a uma “nova conclusão” do acordo, que, por sua vez, exigiria nova ratificação de acordo no sistema jurídico alemão⁴⁹.

⁴⁶ MEINERT, Karsten. Kommentierung zu Artikel 31. In: DITZ, X.; SCHÖNFELD, J. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*, Colônia: Otto Schmidt, 2013, p. 2116.

⁴⁷ NASDALA, Stefanie. Art.30/31. In: LEHNER, M.; VOGEL, K. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*. 6. ed., Munique: C.H. Beck, 2015, p. 2526.

⁴⁸ WASSERMEYER, Franz; KAESER, Christian; SCHWENKE, Michael; DRÜEN, Klaus-Dieter. Art. 1. In: WASSERMEYER, F. (Org.). *Wassermeyer Doppelbesteuerung*, Munique: C.H. Beck, 2016, para. 30.

⁴⁹ WASSERMEYER, Franz; KAESER, Christian; SCHWENKE, Michael; DRÜEN, Klaus-Dieter. Art. 1. In: WASSERMEYER, F. (Org.). *Wassermeyer Doppelbesteuerung*, Munique: C.H. Beck, 2016, para. 30.

Os fatos ocorridos após o termo da aplicação do ADT devem então ser decididos apenas de acordo com os regulamentos fiscais nacionais⁵⁰. Isto significa que as medidas unilaterais para eliminar ou atenuar a dupla tributação produzem efeitos novamente, uma vez que todas as restrições da legislação fiscal nacional das partes contratantes baseadas no acordo deixam de ser aplicadas quando o ADT é rescindido⁵¹.

De maneira ampla, isto resultará numa carga fiscal mais elevada para o contribuinte e menor segurança jurídica, além de um possível aumento de complexidade para a solução de questões tributárias. Uma vez que já não podem invocar a isenção ou o método de crédito previstos no acordo, os contribuintes sujeitos à dupla tributação devem recorrer a medidas internas, caso existam. Tal como mencionado anteriormente, um recurso direto do contribuinte aos direitos consagrados no ADT segundo o direito nacional é fundamentalmente inadmissível, o que prejudica a sua posição tanto em relação à rescisão como ao *treaty override*.

Por conseguinte, a rescisão de um ADT sem substituição por um novo conduz, geralmente, ao regresso a uma tributação ilimitada com base na legislação nacional e, conseqüentemente, a uma carga fiscal mais elevada. No entanto, em casos excepcionais, a rescisão da convenção pode ter conseqüências jurídicas que reduzam a carga fiscal do contribuinte se, por exemplo, a regulamentação nacional voltar a permitir a compensação de prejuízos ou a dedução de despesas profissionais, desde que estas tenham sido objeto do método de isenção durante a vigência do ADT⁵². Esta exceção específica e teórica, entre outras, será abordada nos seguintes casos práticos de rescisão.

3.2. Casos práticos de rescisão de acordos alemães

Até agora, foram analisadas as regras substantivas para a rescisão dos ADT e as conseqüências da sua aplicação ao abrigo do direito internacional e do direito interno. No entanto, é igualmente importante analisar a aplicação prática desta medida e os efeitos daí resultantes, para que se possa melhor compreender o contexto e os resultados da rescisão do acordo com o Brasil.

Na história da República Federal da Alemanha, até a presente data apenas a Argentina e o Cazaquistão decidiram rescindir ADTs, tendo em ambos os casos sido celebrados novos acordos com efeitos retroativos pouco depois da rescisão. A

⁵⁰ RUGE, Bastian. Artikel 31. In: HAASE, F. (Org.). *Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen*, Friburgo: C.F. Müller, 2012, p. 1471.

⁵¹ NASDALA, Stefanie. Art.30/31. In: LEHNER, M.; VOGEL, K. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*. 6. ed., Munique: C.H. Beck, 2015, p. 2527.

⁵² NASDALA, Stefanie. Art.30/31. In: LEHNER, M.; VOGEL, K. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*. 6. ed. Munique: C.H. Beck, 2015, p. 2527.

seguir, analisar-se-ão os casos em que a Alemanha rescindiu o acordo, bem como as possíveis razões e consequências dessa rescisão.

a) Áustria

Na sua decisão de 7 de março de 2007, o Tribunal Constitucional Austríaco considerou que o princípio básico da tributação da herança previsto na lei relativa ao imposto sobre as sucessões e doações era contrário ao princípio da igualdade⁵³. Em resposta ao fato de a Áustria deixar de cobrar imposto sobre as sucessões a partir de 1º de agosto de 2008, o Governo alemão rescindiu o ADT com a Áustria, de 4 de outubro de 1954, no domínio do imposto sobre as sucessões, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2008.

Com a abolição do ADT, no qual o método de isenção para evitar a dupla tributação era amplamente aplicado, as autoridades fiscais alemãs voltaram a dispor de amplas opções de tributação para heranças em relação à Áustria⁵⁴. Em última análise, os contribuintes mais afetados são aqueles que têm o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha, ou um duplo domicílio em ambos os países, uma vez que suas dependências comerciais e ativos imobiliários austríacos, anteriormente protegidos pelo ADT, passaram a estar sujeitos ao imposto sobre herança alemão como resultado da rescisão⁵⁵.

Com a expiração do ADT sobre a tributação da herança com a Áustria e a consequente abolição do método de isenção, a possibilidade de tributar por parte da Alemanha é alargada em detrimento do contribuinte. Do ponto de vista alemão, a aplicação de uma carga tributária mais alta, que pode ser verificada em casos individuais, é a razão tácita para assumir a responsabilidade pela tributação de heranças e o consequente aumento da receita tributária que advém da rescisão do tratado internacional.

b) Turquia

Com o objetivo de adaptar todos os seus ADTs em vigência não só ao desempenho econômico das partes contratantes, mas também às normas atuais da OCDE, a República Federal da Alemanha decidiu rescindir em 2009 o ADT existente com a Turquia, datado de 16 de abril de 1985, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2011⁵⁶. Esta rescisão acabou por ser utilizada como alavanca para a renegociação e renovação do ADT, em conformidade com o modelo atualizado da OCDE, enquanto foi assegurado um período de aviso prévio excepcional que teve

⁵³ Cf. Decisão do Tribunal Constitucional Alemão G 54/06, de 7 de março de 2007.

⁵⁴ GEUENICH, Marcus. Kündigung des ErbSt-DBA mit Österreich. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, v. 27, p. 717, 2007, p. 718 e seguintes.

⁵⁵ HOHEISEL, Michael. Auswirkungen einer Kündigung des Erbschaftsteuer-DBA mit Österreich nach Abschaffung der österreichischen Erbschaftssteuer. *Internationales Steuerrecht*, v. 5, p. 139, 2008, p. 142.

⁵⁶ HENSEL, Christian. Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit der Türkei: Neuerungen im DBA Türkei. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, v. 2, p. 45, 2012, p. 45.

em conta os interesses das empresas alemãs, garantindo tempo suficiente para as negociações de um novo acordo⁵⁷.

As normas relativas aos lucros das empresas, em especial os estabelecimentos permanentes, os juros, os dividendos, aos *royalties* e ganhos de capital, foram alteradas. Além disso, o acordo de dupla tributação renegociado em 19 de setembro de 2011 com a Turquia entrou em vigor retroativamente em 1º de janeiro de 2011, dando assim continuidade ao antigo ADT⁵⁸.

Um dos objetivos mais importantes era também expandir as possibilidades de assistência administrativa mútua e da troca de informações, bem como o procedimento amigável, nos arts. 24 a 26 do novo ADT.

Tendo em conta a forma como o ADT entre a Alemanha e a Turquia foi rescindido, bem como as (re)negociações e os objetivos alcançados, é seguro assumir que claramente não era do interesse dos países rescindir o ADT sem um substituto. O efeito retroativo do acordo e o período de rescisão expandido através de um aviso prévio criaram a base – e uma certa pressão – para renegociar um ADT em conformidade com as novas disposições do modelo da OCDE.

c) Emirados Árabes Unidos

Um caso único de “rescisão” de um ADT com participação alemã ocorreu com os Emirados Árabes Unidos, na medida em que o acordo de dupla tributação de 1996, que continha uma disposição no art. 30, § 1º, sobre um período de validade limitado a 10 anos, não foi inicialmente prorrogado pelo Ministério Federal das Finanças Alemão em 20 de fevereiro de 2006⁵⁹. Para além da rescisão, os ADTs com um período de vigência limitado preveem geralmente a possibilidade de uma prorrogação ou de consultas a este respeito *antes* do termo do período de vigência, o que não foi possível neste caso. Em princípio, o acordo em vigor deveria ser prorrogado por mais dez anos ou perderia a sua validade em 10 de agosto de 2006. Contudo, como as negociações para a conclusão de um novo ADT, embora já iniciadas, não foram bem-sucedidas, a República Federal da Alemanha e os Emirados Árabes Unidos concordaram em prorrogar o atual acordo por apenas dois anos.

Só foi celebrado um novo acordo em 1º de julho de 2010, com efeitos retroativos, a fim de assegurar uma transição harmoniosa do ADT anterior, de modo a que o ADT fosse aplicável pela primeira vez aos tributos cobrados a partir de 1º de janeiro de 2009⁶⁰.

⁵⁷ ARSLAN, Yildiz. Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit der Türkei: Die wesentlichen Änderungen und Auswirkungen. *Internationale Wirtschaftsbrieft*, v. 24, p. 897, 2013, p. 898.

⁵⁸ HENSEL, Christian. Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit der Türkei: Neuerungen im DBA Türkei. *Internationale Wirtschaftsbrieft*, v. 2, p. 45, 2012, p. 45 e seguintes.

⁵⁹ MURACH, Jochen. Neuverhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Arabischen Emiraten. *Recht der internationalen Wirtschaft*, v. 4, p. 294, 2006, p. 294.

⁶⁰ BURMEISTER, Frank. Art. 30 VAE. In: WASSERMEYER, F. (Org.). *Wassermeyer Doppelbesteuerung*, Munique: C.H. Beck, 2016, p. 55.

O tratado com os EAU é o único caso da prática alemã em que foi acordado um prazo para a aplicação do tratado, que foi mantido no artigo 30 do ADT de 2010, com a possibilidade de prorrogação por mais 10 anos⁶¹. Isto pode ser explicado pelo fato de a situação fiscal nos EAU ser quase única, com uma isenção fiscal *de fato* devido à falta de aplicação das disposições relativas ao imposto de renda⁶². Importa igualmente referir que, aquando da conclusão do ADT em 1996, os EAU eram ainda considerados como um país em desenvolvimento sob a perspectiva alemã e, conseqüentemente, foram incluídas no acordo muitas concessões e incentivos ao investimento, o que levou as empresas, os empregadores e os investidores, entre outros, a utilizar as disposições deste ADT a fim de obterem, em última instância, rendimentos isentos de impostos⁶³.

No entanto, ambos os países utilizaram as opções de extensão do ADT existente e o efeito retroativo do novo ADT para evitar um período sem tratado. Assim, embora uma renegociação do tratado fosse essencial do ponto de vista alemão, os interesses dos contribuintes foram salvaguardados. No entanto, este caso prático confirma uma tendência alemã de rever acordos considerados desatualizados ou acordos celebrados com países emergentes sob a pressão da rescisão ou da não renovação. De fato, o ADT entre a Alemanha e os Emirados Árabes Unidos expirou em 31 de dezembro de 2021, não tendo sido renovado até o momento.

d) Brasil

O ADT entre a República Federal da Alemanha e a República Federativa do Brasil, datado de 27 de junho de 1975, foi unilateralmente rescindido pela Alemanha em 7 de abril de 2005, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006, a despeito dos protestos maciços daqueles economicamente afetados⁶⁴. No caso brasileiro de rescisão, pode-se perceber características muito semelhantes às presentes com a Turquia e os EAU.

As razões para a rescisão são complexas, mas o Governo alemão sublinhou sobretudo que o acordo de 30 anos entre os dois países já não satisfazia os requisitos de um acordo moderno com países com um “nível de desenvolvimento comparável” ao do Brasil⁶⁵. Neste sentido, a rescisão foi justificada como um subpro-

⁶¹ RUGE, Bastian. Artikel 31. In: HAASE, F. (Org.). *Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen*, Friburgo: C.F. Müller, 2012, p. 1472.

⁶² MURACH, Jochen. Neuverhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Arabischen Emiraten. *Recht der internationalen Wirtschaft*, v. 4, p. 294, 2006, p. 295.

⁶³ OCHS, Holger; HEIDL, Wolfgang. Nichtverlängerung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Arabischen Emiraten. *Internationale Wirtschaftsbrieft*, v. 7, p. 309, 2006, p. 2.

⁶⁴ WEGGENMANN, Hans. Auswirkungen der Kündigung des DBA-Brasilien und Handlungsempfehlungen. *Recht der internationalen Wirtschaft*, v. 7, p. 519, 2005, p. 519 e seguintes.

⁶⁵ *Bundesregierung und Bundesministerium der Finanzen, BT-Drs 16/5208 (Antwort der Bundesregierung zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien), S. 1. Zur Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen vgl. BT-Drs 16/4955.*

duto de descontentamento com a aplicação das normas fiscais do tratado, que à época eram consideradas pouco alinhadas com os padrões internacionais promovidos pela OCDE. As disposições acordadas a favor dos países em desenvolvimento incluíam, em particular, o crédito fictício de impostos retidos na fonte, que se baseava em montantes de crédito fictícios a serem considerados que eram mais elevados do que os tributos efetivamente pagos. Além disso, as anteriores negociações de revisão haviam fracassado, o que acabou por conduzir à utilização da rescisão como meio de pressão para novas negociações⁶⁶.

No entanto, contrariamente aos casos acima referidos, não foi celebrado até à data qualquer novo ADT com o Brasil, o que mantém as consequências jurídicas da rescisão para os contribuintes⁶⁷. As vantagens que se perderam para os investidores alemães e brasileiros baseiam-se efetivamente, mas não exclusivamente, nas normas presentes no antigo acordo sobre a tributação de dividendos, juros e *royalties* para as empresas alemãs, que podem ter aumentado significativamente, dependendo do caso concreto.

Por outro lado, a renúncia fiscal alemã com relação a países em desenvolvimento, a fim de estimular o investimento em regiões menos favorecidas através de normas mais benéficas, ainda é objeto de alguns outros tratados alemães, por exemplo, com Bangladesh, Portugal, Índia e Vietnã. Entre os países mencionados, há algumas economias comparáveis ao Brasil⁶⁸, estando até mesmo em concorrência direta com o país, beneficiando-se até agora de regras fiscais mais favoráveis e possivelmente menos complexas, mesmo que as condições específicas de cada uma possam diferir em casos individuais. Por outro lado, países como as Filipinas, o Uruguai e a China, que continham disposições semelhantes nos respectivos ADTs, já renegociaram com a República Federal da Alemanha, o que resultou em acordos mais modernos e compatíveis com o modelo da OCDE.

No entanto, a situação de inexistência de tratados entre a Alemanha e o Brasil mantém-se mesmo após quase 20 anos, o que também acarreta desvantagens para os investidores alemães no Brasil, em comparação com os investidores de outros países com os quais ainda existem tratados fiscais favoráveis. Não se

⁶⁶ Para mais detalhes, ver SCHAUMBURG, Harald; SCHULZ, Markus. Die Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Brasilien und ihre Konsequenzen nach nationalem deutschen Steuerrecht. *Internationales Steuerrecht*, v. 5, p. 794, 2005, p. 795 e seguintes; STRUNK, Günther; KAMINSKI, Bert. Einführung OECD-MA. In: STRUNK, G.; KAMINSKI, B.; KÖHLER, S. (Org.). *Außensteuergesetz: Doppelbesteuerungsabkommen*, Bonn: Stofffuss, 2012, para. 88.

⁶⁷ Além disso, a partir de 1º de janeiro de 2006, a reciprocidade da isenção fiscal para as companhias aéreas e marítimas no domínio dos impostos diretos foi estabelecida através de uma troca de notas, ver LÜDICKE, Jürgen. *Überlegungen zur deutschen DBA-Politik*. Hamburgo: Nomos, 2007, p. 14.

⁶⁸ DAGNESE, Napoleão. Is Brazil 'Developed'? Termination of the Brazil-Germany Tax Treaty. *Intertax*, v. 34, p. 195, 2006, p. 195.

prevê a celebração de um novo acordo de dupla tributação entre o Brasil e a Alemanha num futuro próximo, a despeito da aproximação econômica e política entre os países, uma vez que as negociações anteriores fracassaram e, normalmente, o processo de negociação e ratificação de um tratado demora anos.

e) Conclusões

Ainda que a rescisão de um ADT pela Alemanha não possa ser considerada um acontecimento “recorrente”, é certamente uma realidade que levanta questões políticas e econômicas de impactos duradouros. É importante considerar, em cada caso individual, quais e em que medida a rescisão tem consequências para os Estados e para os investidores, uma vez que, na prática, os primeiros a utilizam frequentemente como *meio de pressão* para renegociar com o outro Estado contratante, mas as suas consequências afetam diretamente os investidores e sujeitos passivos de direito tributário em geral.

Ao rescindir ou não renovar acordos de dupla tributação de longa data, as autoridades fiscais alemãs assinalaram claramente que a possibilidade de rescisão na prática dos tratados serve para criar tratados novos, supostamente modernos e equilibrados, embora seja geralmente evitada uma situação de ausência de tratados. Isto é conseguido através do efeito retroativo de acordos recém-concluídos ou da extensão de acordos existentes para que se evite este vácuo, embora isto nem sempre seja possível. É importante notar que, se a rescisão não for aplicada como *ultima ratio*, uma situação como a brasileira, sem um tratado, é potencialmente inevitável. Em alguns casos, isto pode levar a consequências econômicas mais graves.

3.3. *Impacto econômico da rescisão e o caso do Brasil*

Enquanto a maior parte da literatura acadêmica trate apenas *en passant* das consequências jurídicas da rescisão de um ADT, confere-se ainda menos atenção a uma análise econômica abrangente desse assunto. Embora o objetivo do presente artigo não seja analisar este tópico em detalhes, pretende-se fornecer uma visão geral da importante faceta econômica da rescisão.

As razões para evitar a dupla tributação não decorrem originalmente das regras gerais do direito internacional, e nem mesmo do Direito europeu. Também se parte geralmente do princípio de que não existe uma disposição específica no direito nacional que proíba a dupla tributação, ao menos no caso alemão⁶⁹. Pelo contrário, a prevenção da dupla tributação é por vezes reconhecida como um requisito de racionalidade econômica, que pode inclusive ser aplicado como um argumento para que se evite a rescisão de um ADT, uma vez que esta torna mais

⁶⁹ SCHAUMBURG, Harald; FREEDEN, Arne von; HÄCK, Nils. *Internationales Steuerrecht*. 4. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2017, para. 17.8.

provável a dupla tributação – e, em alguns casos, até uma dupla não tributação – ou uma carga fiscal mais elevada.

As decisões de investimento tomadas com base nos acordos existentes podem ser parcialmente privadas da sua lógica comercial através da rescisão de um ADT ou de um *treaty override*⁷⁰. Esta incerteza poderia essencialmente conduzir a uma distorção dos processos de tomada de decisões econômicas, razão pela qual uma rescisão ou um *treaty override* devem ser fundamentalmente considerados como uma interferência do Poder Executivo ou, a depender do caso, do Poder Legislativo, com um impacto negativo no processo decisório econômico.

Naturalmente, o processo de decisão econômica, em especial no planejamento tributário com questões transfronteiriças, ocorre sempre com relativa incerteza por um número de outras razões⁷¹. No entanto, a rescisão representa mais um fator a contribuir negativamente na medida em que algumas das condições normativas de enquadramento fiscal existentes até um determinado momento perdem a sua validade⁷². Também por esta razão, em alguns casos, como nas rescisões acima referidas de ADT com os EAU ou a Áustria, é previsto ou acordado um período mais longo até à expiração do ADT após a rescisão.

Destarte, a rescisão de um ADT, que conduz a uma carga fiscal mais elevada, tem um impacto negativo no comércio internacional, uma vez que provoca uma deterioração significativa das posições concorrenciais a longo prazo. Esta situação é demonstrada, em especial, pelo fato de, devido à diminuição dos lucros líquidos, as possibilidades de autofinanciamento para a realização de medidas de racionalização e de aumento das capacidades de uma empresa se tornarem mais difíceis e diminuirão⁷³.

No contexto desse problema econômico, a Alemanha, com a sua economia orientada para a exportação e uma elevada taxa de investimento estrangeiro, é extremamente suscetível aos efeitos de distorção da dupla tributação internacional, afetando em grande medida as suas relações com seus maiores parceiros comerciais, como o Brasil⁷⁴. A competitividade de certas indústrias que operam principalmente em mercados estrangeiros depende em grande parte da medida com que a redução ou a prevenção da dupla tributação é efetivamente bem suce-

⁷⁰ GEBHARDT, Ronald. *Deutsches Tax Treaty Overriding*. Wiesbaden: Springer, 2012, p. 99 e seguintes.

⁷¹ Para mais informações sobre a tomada de decisões no domínio econômico, ver BAMBERG, Günter; COENENBERG, Adolf Gerhard; KRAPP, Michael. *Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre*. 15. ed. Munique: Franz Vahlen, 2012, p. 41 e seguintes.

⁷² GEBHARDT, Ronald. *Deutsches Tax Treaty Overriding*. Wiesbaden: Springer, 2012, p. 99.

⁷³ SCHAUMBURG, Harald; FREEDEN, Arne von; HÄCK, Nils. *Internationales Steuerrecht*. 4. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2017, para. 17.13.

⁷⁴ SCHAUMBURG, Harald; FREEDEN, Arne von; HÄCK, Nils. *Internationales Steuerrecht*. 4. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2017, para. 17.14.

dida e mantida pelas partes num ADT⁷⁵. Enquanto um país pode buscar minimizar os impactos negativos de uma rescisão através de incentivos fiscais e outras medidas para continuar atraindo investimentos, a falta de um acordo formal com a Alemanha, uma das principais economias globais, representou para o Brasil um desafio significativo, especialmente em setores como o industrial e o tecnológico, em que a Alemanha tem uma presença forte no país

Além disso, as ações contraditórias das respectivas instituições jurídicas nacionais – como o *treaty override*, que agora se revelou como sendo perfeitamente constitucional segundo o direito alemão – ou as ações que conduzem à incerteza econômica, como a rescisão de um ADT, tendem naturalmente a ter um impacto negativo para países enquanto locais de implantação de empresas. As tentativas da OCDE, na última década, através de seu projeto *base erosion and profit shifting* (BEPS) com 15 planos de ação, os mais recentes pilar 1 e 2, bem como as atualizações de seu modelo para tratados demonstram uma tendência internacional de almejar mais harmonização, coordenação e segurança jurídica para o fisco e contribuintes, em direção oposta ao que decorre da rescisão de um ADT. Mesmo que a relação econômica entre a Alemanha e o Brasil tenha tido desenvolvimentos significativos desde 2005⁷⁶, há quase 20 anos da rescisão do ADT Brasil-Alemanha, é de se imaginar que isto poderia ter ocorrido de maneira muito mais robusta e com maior segurança jurídica não fosse a persistente ausência de um tratado entre os dois países.

4. Observações finais

A rescisão de um ADT é – e espera-se que continue a ser – um evento relativamente raro. No entanto, quando ocorre, seja como resposta a uma possível violação do tratado ou como instrumento de pressão para (re)negociações, seu impacto é significativo e não deve ser subestimado, pois é sobre os contribuintes que recai, em última análise, o ônus das consequências diretas e potencialmente adversas dessa rescisão. Isso explica o esforço comum das partes envolvidas em evitar uma situação de ausência de tratado. Em certos casos, porém, essa situação é inevitável, especialmente quando a utilização de um *treaty override* ou a rescisão conduzem a uma deterioração considerável nas relações intergovernamentais.

Considerando o impacto econômico que a rescisão pode ter sobre os investidores nos Estados contratantes, fica evidente que tal medida pode resultar em desvantagens competitivas em relação aos investidores de outros países com os quais ainda existe um ADT, cujas regras são mais favoráveis e, via de regra, menos

⁷⁵ GEBHARDT, Ronald. *Deutsches Tax Treaty Overriding*. Wiesbaden: Springer, 2012, p. 115 (116).

⁷⁶ DEPARTAMENTO FEDERAL DE ESTATÍSTICA ALEMÃO. *Economy and Foreign Trade*, 2024. Disponível em: https://www.destatis.de/EN/Themes/Economy/Foreign-Trade/_node.html#s-prg481802. Acesso em: 21 ago. 2024.

complexas. Portanto, tanto a rescisão quanto eventuais violações do tratado têm efeitos prejudiciais sobre a atratividade de um país como destino para a instalação de empresas e investimentos. Embora, em um primeiro momento, a rescisão possa parecer vantajosa para as autoridades fiscais, garantindo o direito de tributar conforme as normas do direito nacional, as repercussões negativas sobre o ambiente de negócios e o fluxo de investimentos podem superar os benefícios fiscais imediatos.

Embora Brasil e Alemanha não tenham avançado significativamente nas últimas duas décadas em relação às negociações para um novo tratado de bitributação, é relevante destacar que o processo de adesão do Brasil à OCDE ganhou ímpeto, especialmente a partir de junho de 2022. Nesse contexto, diversas reformas regulatórias estão sendo implementadas no Brasil para alinhar o país aos padrões da OCDE, como a nova regulamentação de contratos de know-how e sua tributação, além da adoção de novas regras de preços de transferência. Esse alinhamento com as normas internacionais pode representar um ponto de inflexão crucial para a negociação de um novo tratado entre Brasil e Alemanha, pautado pelos parâmetros do modelo da OCDE. Há um consenso crescente de que um novo acordo de bitributação beneficiaria ambas as nações. Dado o cenário global em transformação, com novas regras fiscais em debate e atualização, é plausível esperar que, duas décadas após a rescisão, os parceiros comerciais possam finalmente chegar a um acordo sólido e mutuamente benéfico.

A possibilidade de rescisão de um ADT é indiscutivelmente relevante, uma vez que, embora um ADT que apresente desvantagens em certas áreas seja geralmente mais benéfico para os contribuintes e para as indústrias com atuação internacional do que a ausência de um tratado, a existência de uma cláusula de rescisão permanece essencial como uma medida de última instância. O desafio que se coloca agora é determinar se essa estratégia continuará a ser empregada pela Alemanha e, potencialmente, por outros parceiros econômicos do Brasil, e se ela se mostrará eficaz na prática para auxiliar os países na consecução de seus objetivos econômicos.

Bibliografia

- ALIMI, Myriam. *Die Staatensukzession in Völkerrechtliche Verträge und die Einigung Deutschlands*. Tübingen: Köhler, 2004.
- ARSLAN, Yildiz. Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit der Türkei: Die wesentlichen Änderungen und Auswirkungen. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, v. 24, p. 897, 2013.
- BAMBERG, Günter; COENENBERG, Adolf Gerhard; KRAPP, Michael. *Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre*. 15. ed. Munique: Franz Vahlen, 2012.
- BAYER, Hermann-Wilfried. *Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem: Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abs-*

- chluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht. Colônia: Heymann, 1969.
- BUNDESREGIERUNG UND BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. BT-Drs 16/5208 (Antwort der Bundesregierung zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien): Zur Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen vgl. BT-Drs 16/4955. Disponível em: <https://dserver.bundestag.de/btd/16/052/1605208.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2024.
- BURMEISTER, Frank. Art. 30 VAE. In: WASSERMEYER, F. (Org.). *Wassermeyer Doppelbesteuerung*, Munique: C.H. Beck, 2016.
- DAGNESE, Napoleão. Is Brazil ‘Developed’? Termination of the Brazil-Germany Tax Treaty. *Intertax*, v. 34, p. 195, 2006.
- DEPARTAMENTO FEDERAL DE ESTATÍSTICA ALEMÃO. *Economy and Foreign Trade*, 2024. Disponível em: https://www.destatis.de/EN/Themes/Economy/Foreign-Trade/_node.html#sprg481802. Acesso em: 21 ago. 2024.
- FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. 4. ed. Munique: C.H. Beck, 2015.
- FROTSCHER, Gerrit. Treaty Override – causa finita? *Internationales Steuerrecht*, v. 7, p. 561, 2016.
- GEBHARDT, Ronald. *Deutsches Tax Treaty Overriding*. Wiesbaden: Springer, 2012.
- GEUENICH, Marcus. Kündigung des ErbSt-DBA mit Österreich. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, v. 27, p. 717, 2007.
- HAASE, Florian. Einleitung II. In: HAASE, F. (Org.). *Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen*, Friburgo: C.F. Müller, 2012.
- HEINEGG, Heintschel von. Weitere Quellen des Völkerrechts. In: IPSEN, K. (Org.). *Völkerrecht*, Munique: C.H. Beck, 2014.
- HENSEL, Christian. Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit der Türkei: Neuerungen im DBA Türkei. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, v. 2, p. 45, 2012.
- HOHEISEL, Michael. Auswirkungen einer Kündigung des Erbschaftsteuer-DBA mit Österreich nach Abschaffung der österreichischen Erbschaftsteuer. *Internationales Steuerrecht*, v. 5, p. 139, 2008.
- KARL, Wolfram. *Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht: Zum Einfluß der Praxis auf Inhalt und Bestand völkerrechtlicher Verträge*. Berlin: Springer, 1983.
- KEMPF, Andreas; BANDL, Michael. Hat Treaty Override in Deutschland eine Zukunft? *Der Betrieb*, v. 25, p. 1377-1381, 2007.
- LANG, Michael; WASSERMEYER, Franz. *Multilateral tax treaties: new developments in international tax law*. Viena: Linde, 1997.
- LEHNER, Morris. Grundlagen. In: LEHNER, M.; VOGEL, K. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*. 6. ed., Munique: C.H. Beck, 2015.
- LÜDICKE, Jürgen. *Überlegungen zur deutschen DBA-Politik*. Hamburgo: Nomos, 2007.

- MATTEI DE CABANE OLIVEIRA, Beatriz. O Treaty Override no Brasil: considerações sobre a jurisprudência pátria e o art. 98 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 6, p. 57-80, 2022.
- MEINERT, Karsten. Kommentierung zu Artikel 31. In: DITZ, X.; SCHÖNFELD, J. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*, Colônia: Otto Schmidt, 2013.
- MURACH, Jochen. Neuverhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Arabischen Emiraten. *Recht der internationalen Wirtschaft*, v. 4, p. 294, 2006.
- MUSIL, Andreas. Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei der Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehung. *Recht der internationalen Wirtschaft*, v. 4, p. 287, 2006.
- NASDALA, Stefanie. Art.30/31. In: LEHNER, M.; VOGEL, K. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*. 6. ed., Munique: C.H. Beck, 2015.
- OCHS, Holger; HEIDL, Wolfgang. Nichtverlängerung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Arabischen Emiraten. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, v. 7, p. 309, 2006.
- ODENDAHL, Kerstin. Article 42 – Validity and continuance in force of treaties. In: DÖRR, O.; SCHMALENBACH, K. (Org.). *Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary*, Nova Iorque: Springer, 2012.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Recommendation of the Council Concerning Tax Treaty Override. Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/83/83.en.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2024.
- RUGE, Bastian. Artikel 31. In: HAASE, F. (Org.). *Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen*, Friburgo: C.F. Müller, 2012.
- SCHAUMBURG, Harald; FREEDEN, Arne von; HÄCK, Nils. *Internationales Steuerrecht*. 4. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2017.
- SCHAUMBURG, Harald; SCHULZ, Markus. Die Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Brasilien und ihre Konsequenzen nach nationalem deutschem Steuerrecht. *Internationales Steuerrecht*, v. 5, p. 794, 2005.
- SCHÖNFELD, Jens; HÄCK, Nils. Systematik. In: DITZ, X.; SCHÖNFELD, J. (Org.). *Doppelbesteuerungsabkommen*, Colônia: Otto Schmidt, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. *Intertax*, v. 42, p. 682, 2014.
- STEIN, Torsten. Völkerrecht und nationales Steuerrecht im Widerstreit? *Internationales Steuerrecht*, v. 14, p. 505, 2006.
- STRUNK, Günther; KAMINSKI, Bert. Einführung OECD-MA. In: STRUNK, G.; KAMINSKI, B.; KÖHLER, S. (Org.). *Außensteuergesetz: Doppelbesteuerungsabkommen*, Bonn: Stollfuss, 2012.
- TALALAJEW, Anatoli Nikolajewitsch. *Das Recht der internationalen Verträge*. Berlin: Staatsverlag der Deutschen Demokratischen Republik, 1977.

- VILLIGER, Mark. *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*. Leiden: Brill, 2009.
- VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: RUST, A.; REIMER, E. (Org.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015.
- WASSERMEYER, Franz; KAESER, Christian; SCHWENKE, Michael; DRÜEN, Klaus-Dieter. Art. 1. In: WASSERMEYER, F. (Org.). *Wassermeyer Doppelbesteuerung*, Munique: C.H. Beck, 2016.
- WEGGENMANN, Hans. Auswirkungen der Kündigung des DBA-Brasilien und Handlungsempfehlungen. *Recht der internationalen Wirtschaft*, v. 7, p. 519, 2005.