

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Implementação de Acordos entre Autoridades Competentes, nos Termos de Acordo para evitar a Bitributação, com a Finalidade de evitar a Dupla Tributação e a Dupla não Tributação, por Meio de Decretos*

Moris Lehner

Titular da Cadeira de Direito Econômico Público e Tributário e Presidente do Instituto de Pesquisa para Direito Tributário Europeu e Internacional da LMU-Munique.

Resumo

§ 2 par. 2 do CTN alemão, que prevê a implementação de acordos entre autoridades no âmbito de acordos para evitar a bitributação por meio de decretos, viola o princípio da determinabilidade por não distinguir entre o objetivo de evitar a dupla tributação e a dupla não tributação, o que compromete a vinculação do Poder Judiciário pelos acordos.

Palavras-chave: Direito Tributário, Código Tributário Alemão, acordos para evitar a bitributação, princípio da determinabilidade.

Abstract

§ 2 par. 2 of the Fiscal Code which provides the implementation of agreements under the terms of Double Taxation Prevention Treaties by means of statutory instruments violates the requirement of clarity and definiteness of enactments, since it does not distinct between the purposes of double taxation and double non taxation.

Keywords: Tax Law, German Fiscal Code, double taxation prevention treaties, requirement of clarity and definiteness of enactments.

§ 2 par. 2 do CTN alemão (AO) prevê a implementação de processos de consulta entre autoridades competentes nos termos do acordo para evitar a bitributação por meio de decretos. O indiscriminado âmbito de aplicação destes procedimentos aos casos de dupla tributação e da dupla não tributação viola o princípio da determinabilidade do art. 80 da Lei Fundamental alemã (GG). Por esta razão, a vinculação do Poder Judiciário pretendida pelo novo regulamento ficou aquém das expectativas.

1. A Implementação de Acordos entre as Autoridades Competentes por Meio de Decretos (§ 2 Par. 2 do CTN Alemão em Conexão com o Art. 25, Par. 3, do Modelo de Convenção Fiscal do OCDE (OCDE-MCF))

O complemento ao § 2 do CTN alemão introduzido com a Lei de Impostos alemã de 2010¹, autoriza o Ministério de Finanças a editar decretos para a imple-

* Traduzido por Jürgen Volker Dittberner.

¹ JStG, j. 8.12.2010, BGBl I 2010, 1768 (1792).

mentação de acordos entre autoridades competentes nos termos do Acordo, como aqueles previstos no art. 25, par. 3, frase 1 do OCDE-MCF, e aqueles da prática contratual alemã que, em grande parte, segue os Modelos de Convenção Fiscal da OCDE². A implementação processual de acordos de entendimentos já tinha sido regulamentada na disposição que corrigiu o § 175a do CTN alemão³. Pano de fundo do complemento ao § 2 do CTN alemão, baseado em uma proposta do Ismer⁴, foi a vinculação dos acordos entre autoridades competentes “no interesse da segurança jurídica e da igualdade da tributação, bem como para evitar a dupla tributação e/ou a dupla não tributação”⁵. Enquanto a Administração Financeira, antes mesmo da entrada em vigor do novo regulamento, já defendeu que os acordos entre autoridades competentes vinculam o Poder Judiciário do respectivo país⁶, a maioria dos juristas na doutrina e na jurisprudência não seguiu este entendimento⁷. Desde a entrada em vigor do novo regulamento já foram implementados numerosos acordos entre autoridades competentes por meio de decretos⁸.

Com o objetivo de “superar eventuais dificuldades ou dúvidas que surgem no âmbito da interpretação ou aplicação do respectivo acordo”, a autorização para editar decretos do § 2 par. 2 do CTN alemão faz referência expressa ao processo de consultas entre autoridades competentes nos termos do art. 25, par. 3, frase 1 e 2, do OCDE-MCF. Entretanto, o âmbito da aplicação da autorização extrapola o conteúdo dos processos de consulta entre autoridades competentes nos termos do Acordo, na medida em que § 2 par. 2 do CTN alemão prevê como finalidade também evitar a dupla não tributação⁹. Nota-se que, embora a autorização para editar decretos descreva os acordos entre autoridades competentes a serem executados expressamente como “acordos mútuos das autoridades competentes dos Estados contratantes de um acordo para evitar a bitributação”, esta autorização não submete o objetivo de criar “um amplo efeito vinculante de procedimentos de acordos entre autoridades competentes”¹⁰ à condição da reciprocidade, ou seja, à condição que

² Veja o resumo no Lehner, em: Vogel/Lehner, *DBA*, 5ª ed., 2008, art. 25, nota 165.

³ Sobre isso, de forma abrangente, Stüewe, *Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen*, 2011; v. Groll, em: H/H/Sp (coord.), *CTN alemão/FGO*, Comentários para o art. 175a do CTN alemão.

⁴ Ismer, *IStR* 2009, 366 (370).

⁵ Motivos da Lei, *BT-Drs.* 17/2249, p. 86.

⁶ Motivos da Lei (nota de rodapé 5).

⁷ Veja Mülhausen, *Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht*, 1976, pp. 204 e s. (208); Gosch, em: FS Spindler, 2011, p. 379 (420s.); Wassermeyer, em: *Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung*, art. 3, nota. 79; Ismer, *IStR* 2009, 368; Lehner, (nota de rodapé 2), nota 154, 166, com mais referências; Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 2.9.2009, I R 90/08, *BS-tBl* II 2010, 394 (397), *IStR* 2009, 817, confirmação da jurisprudência consolidada; a respeito: Gosch, *Tribunal Superior de Finanças alemão/PR* 2010, 37 (38); de forma representativa pelos Tribunais de Finanças FG Baden-Württemberg, j. 25.9.2007, 11 K 571/04, *IStR* 2008, 337; FG München, j. 24.10.2008, 8 K 3902/07, *EFG* 2009, 228, *DStRE* 2009, 852, *BeckRS* 2008, 26026239; detalhadamente sobre a jurisprudência e a doutrina Ismer, *IStR* 2009, 367; veja também Drüen, *IWB* nº 10, de 25.5.2011, p. 360 (361); Hummel, *IStR* 2011, 397 (398); Merz/Sajogo, *PIStB* 2010, 44.

⁸ Veja, por exemplo, o decreto para a implementação de acordos entre autoridades competentes entre a República Federal da Alemanha e o Reino dos Países Baixos de 23.12.2010, *BGBI* I 2010, 2.183; e a coleção de decretos de execução no Drüen (nota de rodapé 7), p. 364.

⁹ Sobre isso veja o item 3.3, abaixo.

¹⁰ Motivos da Lei (nota de rodapé 5).

o outro Estado contratante também considere os acordos entre autoridades competentes vinculantes¹¹.

Na doutrina, a discussão sobre o novo regulamento do § 2 par. 2 do CTN alemão trata principalmente do aspecto do efeito vinculante à luz das exigências do art. 80 da Lei Fundamental alemã¹². A inclusão de casos de dupla não tributação na autorização para editar decretos nos termos do § 2 par. 2 do CTN alemão, que eu considero altamente questionável, somente foi tratada em poucos casos individuais¹³, embora tenha sido um dos pontos de partida concretos para criar o novo regulamento para evitar os assim chamados rendimentos “brancos”¹⁴ no caso de indenizações¹⁵. O defeito da unilateralidade de vínculos normativos, ou seja, a falta de garantia da implementação igualmente obrigatória de acordos entre autoridades competentes no respectivo outro Estado contratante, aparentemente ainda não foi tema de discussão.

A questão da aplicação da autorização para editar decretos prevista no § 2 par. 2 do CTN alemão às hipóteses de dupla não tributação dirige a atenção em primeiro lugar ao âmbito da aplicação de procedimentos nos termos do Acordo¹⁶.

2. Acordos entre as Autoridades dos Estados Contratantes nos Termos do Acordo para evitar a Bitributação e seu Lugar no Sistema do Art. 25 do OCDE-MCF

Os acordos entre autoridades competentes referidos no § 2 par. 2 do CTN alemão têm relação próxima com os processos de consultas entre autoridades competentes dos Estados contratantes nos termos do art. 25, par. 3, frase 1 e 2, do OCDE-MCF¹⁷.

Enquanto o processo de consultas entre autoridades competentes dos Estados contratantes nos termos do art. 25, par. 3, frase 1, do OCDE-MCF tenha por finalidade que estas autoridades tentem superar de forma consensual as dificuldades e/ou dúvidas de interpretação ou aplicação do Acordo¹⁸, o processo de consultas entre autoridades competentes dos Estados contratantes nos termos do art. 25, par. 3, frase 2, do OCDE-MCF serve para fechar lacunas, possibilitando negociações conjuntas das autoridades competentes sobre a forma como evitar a bitributação em casos não tratados no acordo para evitar a bitributação¹⁹. O processo de consulta entre autoridades competentes dos Estados contratantes nos termos do art.

¹¹ Sobre isso veja o item 5, abaixo.

¹² Drüen (nota de rodapé 7); *idem*, em: Tipke/Kruse, CTN alemão, art 2 nota. 43a e s.; Hummel, IStR 2011, 397.

¹³ Drüen (nota de rodapé 7), p. 365; *idem*, em: Tipke/Kruse (nota de rodapé 12), art. 2 CTN alemão, nota. 43c; Hummel, IStR 2011, 397 (399); Merz/Sajogo, PISStB 2010, 46; diferente: BStBK, Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes, 2010 de 26.4.2010, p. 8; sem crítica, por outro lado, do ponto de vista da Administração Financeira, Schröder, IStR 2009, 48 (49).

¹⁴ Sobre isso Ismer, IStR 2009, 367; Drüen (nota de rodapé 7), p. 361, ambos com mais referências.

¹⁵ Motivos da Lei (nota de rodapé 5); Drüen (nota de rodapé 7), p. 361; Merz/Sajogo, PISStB 2010, 46; Schröder, IStR 2009, 48 (49).

¹⁶ Veja o item 2, abaixo.

¹⁷ Veja o item 1; resumo sobre art. 25 OCDE-MCF Lehner (nota de rodapé 2), notas 2 e s.

¹⁸ Veja Lehner (nota de rodapé 2), notas 150 e s.

¹⁹ Veja Lehner (nota de rodapé 2), notas 3, 150 e s.

25, par. 3, do OCDE-MCF podem ser realizados sem solicitação do contribuinte e independentemente do caso concreto. Em comparação, o processo de entendimentos previsto no art. 25, par. 1 e 2, do OCDE-MCF, *strictu sensu*, serve para evitar a tributação quando esta, no caso concreto, não está conforme as disposições do acordo para evitar a bitributação. Por outro lado, como dúvidas na interpretação ou aplicação do Acordo representam, via de regra, também a ocasião para a execução de um procedimento de entendimentos *strictu sensu*, este procedimento está ligado necessariamente ao processo de consulta nos termos do art. 25, par. 3, frase 1, do OCDE-MCF²⁰. O processo de consulta para fins de fechamento de lacunas nos termos do art. 25, par. 3, frase 2, do OCDE-MCF também pode estar ligado ao processo de entendimentos *strictu sensu*. Finalmente, o art. 25, par. 5, do OCDE-MCF, aprovado pela OCDE em janeiro de 2007, contém recomendações para a realização de processos de arbitragem para casos nos quais a tentativa de solucioná-los em um processo de entendimentos nos termos do art. 25, par. 1 e 2, do OCDE-MCF fracasse²¹.

Portanto, as referências do § 2 par. 2 do CTN alemão aos processos de consulta e de entendimentos nos termos do Acordo são evidentes e múltiplas. Estas necessitam da concretização, pois eventuais discrepâncias entre os acordos de autoridades competentes dos Estados contratantes nos termos do Acordo e o acordo entre autoridades competentes nos termos do art. 2, par. 2, do CTN alemão afetam o âmbito de aplicação da respectiva norma.

3. A Concretização da Referência a Acordos entre Autoridades Competentes nos Termos do § 2 Par. 2 do CTN Alemão

Enquanto o § 2 par. 2, frase 2, do CTN alemão descreve o âmbito de aplicação do processo de consulta entre autoridades competentes praticamente com as mesmas palavras como o art. 25, par. 3, frase 1, do OCDE-MCF, o § 2 par. 2, frase 1, do CTN alemão vai além, descrevendo os objetivos como “garantir a igualdade da tributação” e “evitar a bitributação ou a dupla não tributação”. Decisivo é se estes objetivos do § 2, par. 2, frase 1, do CTN alemão levam a uma ampliação do processo de consulta nos termos do Acordo. Por outro lado, não vejo nenhum problema no fato de que a garantia de tributação igualitária foi mencionada no § 2 par. 2, frase 1, do CTN alemão como referência geral de justiça, mas não foi mencionada expressamente nos acordos entre autoridades competentes nos termos do Acordo.

²⁰ Veja Lehner (nota de rodapé 2), nota 151.

²¹ Veja Lehner (nota de rodapé 2), notas 199 e s. Um acordo de arbitragem especial que os países membros da UE celebraram com base de um contrato multilateral de Direito Internacional Público somente é aplicável a correções de lucros de empresas controladoras/controladas. Considerando sua estrutura, trata-se de um processo de arbitragem obrigatório a ser iniciado depois da conclusão infrutífera de um processo de conciliação. Veja Lehner (nota de rodapé 2), notas 300 e s.; com relação a acordos de arbitragem devem ser mencionados entendimentos prévios entre o contribuinte e a Administração Financeira para estabelecer os métodos de preços de transferência. Sobre estes assim chamados *Advance Pricing Arrangements (APAs)*, veja Lehner (nota de rodapé 2), notas 316 e s.

3.1. *Dificuldades ou dúvidas que surgem na interpretação ou aplicação do acordo (§ 2 par. 2, frase 2, do CTN alemão/art. 25, par. 3, frase 1, do OCDE-MCF)*

Eventuais dificuldades ou dúvidas que surgem na interpretação do Acordo são questões jurídicas. Problemas de aplicação são relacionados, sobretudo, à apuração dos fatos e à execução tecnológica administrativa do Acordo²². Por causa da conexão estrita entre o processo de consultas nos termos do art. 25, par. 3, frase 1, do OCDE-MCF com o processo de entendimentos *strictu sensu*, o objetivo do processo de entendimentos deve ser levado em consideração na hora da concretização do objetivo do processo de consultas nos termos do § 2 par. 2, frase 2, do CTN alemão²³. Desta forma, se trata de evitar ou eliminar qualquer tributação que não corresponda ou que contrarie o acordo.

3.2. *Não existe qualquer obrigação superior de eliminar dupla tributação nos termos do Acordo*

Não é necessário, entretanto, que a aplicação errônea ou a verificação dos fatos leve a uma bitributação²⁴. Essencial é, assim, também o art. 25, par. 1 e (!) 3, frase 1, do OCDE-MCF, que se evite ou elimine a tributação conforme o Acordo. Porém, esta regra não prevê nenhum objetivo superior complementar às disposições individuais de distribuição, que venha a garantir a não ocorrência da bitributação. Ao contrário, o objetivo dos acordos para evitar a bitributação é somente evitar a dupla tributação dentro do âmbito da aplicação pessoal e técnica conforme as disposições da norma de distribuição²⁵. Este entendimento corresponde ao disposto no art. 25, par. 3, frase 2, do OCDE-MCF²⁶, que autoriza as autoridades competentes a consultar-se “a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pelo Acordo”²⁷. Porém, a disposição não autoriza a complementação do acordo, porque esta depende da aprovação dos parlamentos nacionais²⁸. Um possível resultado dos entendimentos seria uma decisão de equidade nos termos das leis nacionais. As disposições do acordo como o art. 25, par. 3, frase 2, do OCDE-MCF seriam supérfluas se a eliminação da bitributação já fosse determinada como objetivo geral

²² Lehner (nota de rodapé 2), nota 153, com mais referências.

²³ Veja o item 2, acima.

²⁴ Lehner (nota de rodapé 2), nota 31; da mesma opinião Eilers, em: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, art. 25, nota 31. Uma exceção existe, pelo menos no que se refere à redação do art. 1, part. 1, do acordo para evitar a bitributação - Áustria 1954/1992. Segundo este, “pelo presente acordo deve ser evitado, que pessoas (...) são obrigadas a pagar impostos duplamente...” (não contido mais no Acordo de 24.8.2000); com base nisso öVwGH j. 25.9.2001, 99/14/0217 E, IStR 2001, 754 comentado por Vogel, BIFD 2002, 2; *idem*, IStR 2001, 91; contra o efeito da disposição como “instrução normativa independente” Lang/Schuch, acordo para evitar a bitributação - Alemanha/Áustria, 1997, nota 17 para art. 1; uma redação semelhante contem o art. 1 do acordo para evitar a bitributação - Dinamarca; art. 1 do acordo para evitar a bitributação - França; art. 1 do acordo para evitar a bitributação - Suécia.

²⁵ M. Lang, Doppelte Nichtbesteuerung, Relatório Geral da IFA CDFI89a, 2004, pp. 21, 26 e s., 29: “Seria um conclusão auto-referencial, se a questão da aplicação ou não do acordo para evitar a bitributação em uma situação concreta fosse decidida com base do objetivo geral do Acordo, ou seja do objetivo de evitar a bitributação, considerando que isso somente acontece no âmbito de aplicação do mesmo Acordo, enquanto, por outro lado, este âmbito de aplicação precisa ser definido.”

²⁶ Veja o item 2, acima.

²⁷ Veja Lehner (nota de rodapé 2), nota 155 e s.

²⁸ Lehner (nota de rodapé 2), nota 156, polêmico.

e amplo para um processo de entendimentos *strictu sensu* nos termos do art. 25, par. 1 e 2, do OCDE-MCF ou para um processo de consultas nos termos do art. 25, par. 3, frase 1, do OCDE-MCF.

Por um outro lado, Wolff²⁹, embora defenda a opinião que “objeto e finalidade incontestada do acordo para evitar a bitributação no sentido da regra geral de interpretação do art. 31 CVDT” sejam evitar a bitributação, ele admitiu, após a discussão com os representantes de outras opiniões, que a Administração alemã também “não sustenta sua interpretação do Acordo diretamente” com este objetivo. De qualquer forma, segundo o Vogel³⁰ é decisivo que a finalidade do contrato nos termos do art. 31 CVDT faz referência à redação do contrato. Desta forma, o objetivo do contrato por si só não representa um meio de interpretação independente.

3.3. *Nenhuma obrigação superior nos termos do Acordo de evitar ou eliminar a dupla não tributação*

Embora deva ser afirmada que a dupla não tributação também seja um dos objetivos principais da justiça tributária no contexto internacional³¹, ela não representa uma determinação geral complementar aos acordos para evitar a bitributação que complemente de forma independente as normas de distribuição e as normas para eliminação da bitributação. Isso é assim porque, partindo do efeito do art. 31 CVDT, o art. 25, par. 3, frase 2, do OCDE-MCF prevê expressamente apenas a possibilidade de entendimentos cuja finalidade seja evitar uma bitributação não tratada no Acordo³². Se o acordo para evitar a bitributação não contém nenhuma disposição especial contra a dupla não tributação³³, seu objetivo a ser observado na interpretação e aplicação do acordo e a ser considerado determinação independente e vinculante não é evitar a dupla não tributação. Por outro lado, se a causa da dupla não tributação for a interpretação ou a aplicação equivocada do acordo³⁴, então, no âmbito de um processo de entendimentos ou de consultas, esta deverá ser eliminada por se tratar de uma tributação não conforme as normas concretas do Acordo³⁵, mas não por violar um objetivo geral do mesmo³⁶. Nenhuma outra conclusão se tira do relatório de parceria do OCDE³⁷ que, apesar de mencionar como “basic purposes of the Convention” eliminar a bitributação e evitar a dupla não tributação, não baseia seu resultado no caso apresentado na determinação geral, mas nas propostas para o reconhecimento, pelo Estado da fonte, da obrigação

²⁹ Wolff, IStR2004, 542(545); da mesma opinião: Schröder, IStR2009, 49.

³⁰ Vogel, em: Vogel/Lehner, DBA, 5ª ed. 2008, introd. nota 30; Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 2.9.2009, I R 90/08, BStBl II 2010, 394 (397), IStR 2009, 817; redação do acordo: “limite para o entendimento ‘correto’ do acordo”.

³¹ Lehner/Waldhoff em: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, art. 1 nota A 141 e s., 163 e s.

³² Veja item 3.2 na nota de rodapé 28, acima.

³³ Veja nota de rodapé 55, abaixo.

³⁴ Veja Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, pp. 7 e s., 87 e s.

³⁵ Veja item 2, acima.

³⁶ Veja a respeito disso as diferenciações do Lüdicke (nota de rodapé 34); M. Lang (nota de rodapé 25), pp. 37 e s.

³⁷ OCDE, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, *Issues on International Taxation* nº 6, nota 52.

tributária ou da residência, respectivamente, no Estado do domicílio. A ausência de um objetivo geral para evitar a dupla não tributação mostra-se também nas normas dos acordos coletados e sistematizados por *Lang* e apresentados no relatório geral da IFA³⁸, cuja obrigação da dupla não tributação baseia-se, entre outros, na ajuda a países subdesenvolvidos, bem como nas normas de acordos que preveem obrigação de conceder a dupla não tributação, mas que não a justificam, como, por exemplo, no caso de rendimentos de pesquisadores, professores e estudantes. Finalmente, há disposições nos acordos de bitributação que não permitem a dupla não tributação, como é o caso, por exemplo, dos métodos de isenção, desde que sejam acordados de forma irrestrita³⁹. Se, no caso da isenção, a razão para a dupla não tributação, repousa no fato que um Estado com competência de tributação não tribute ou deixe de tributar com base nas leis nacionais, pode até haver uma vedação para eliminar a dupla não tributação no nível do Acordo deduzido do princípio que o acordo para evitar a bitributação não evita somente a bitributação real, mas também a bitributação virtual⁴⁰ e do fato que acordos para evitar a bitributação não podem constituir obrigações tributárias⁴¹⁻⁴². O BFH (Tribunal Superior de Finanças alemão)⁴³, em uma decisão do ano de 1993, já partiu muito claramente do “princípio da vedação da bitributação virtual”: já basta a suposição geral de que os Estados contratantes não queriam constituir rendimentos “brancos” pela celebração do Acordo, para tornar inadmissível a interpretação de uma norma do Acordo que chegue a esta conclusão. Na decisão referida, o Tribunal Superior de Finanças alemão chamou esta interpretação de “sem sentido, desde o princípio, e por tanto indesejada”⁴⁴. Desta forma, em uma decisão do ano de 2003⁴⁵, o Tribunal Superior de Finanças alemão se recusou a julgar sobre a adoção de uma cláusula de reincidência com o argumento de que “a disposição não expressou de forma suficientemente clara seu objetivo de evitar a ‘nenhuma vez tributação’”⁴⁶. Embora o Tribunal Superior de Finanças alemão tenha constatado expressamente, em uma decisão do ano de 2007⁴⁷, um diferente entendimento da decisão acima referida,

³⁸ M. Lang (nota de rodapé 25), pp. 30 e s., com exemplos e a informação que nenhum dos 29 relatórios dos países da IFA relata qualquer caso em que a obrigação de tributação esteja estabelecida; afirmando os resultados de M. Lang: Vogel, IStR, 2007, 225 (226 s.); com sistema diferenciado também Lüdicke (nota de rodapé 34); Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, pp. 34 e s.

³⁹ Detalhadamente sobre a importância da isenção como causa para a dupla não tributação, Jankowiak (nota de rodapé 38), pp. 74 e s., 85 e s.

⁴⁰ Vogel (nota de rodapé 30), nota 74; decisões atuais do Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 25.5.2011, I R 95/10, IStR 2011, 688; Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 19.5.2010, I B 191/09, BStBl II 2011, 156 (161), IStR 2010, 530; já de forma muito clara: Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 19.5.1993, I R 64/92, Tribunal Superior de Finanças alemão/NV 1994, 11 (12).

⁴¹ Vogel (nota de rodapé 30), nota 74.

⁴² Outra posição: Tribunal Austríaco de primeira instância, j. 15.3.2006, ref. RV/0334-S/02; Vogel (nota de rodapé 38); veja também o aviso na nota de rodapé 24.

⁴³ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 19.5.1993, IR64/92, Tribunal Superior de Finanças alemão/NV 1994, 11; veja também Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 11.10.2000, IR44-51/99, BStBlII2002, 271 (273), BeckRS 2000, 30136080.

⁴⁴ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 19.5.1993, IR64/92, Tribunal Superior de Finanças alemão/NV 1994, 11, veja a respeito Gosch, SWI2011, 324 (330 e s.).

⁴⁵ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 17.12.2003, IR14/02, BStBl II 2004, 260, IStR 2004, 240.

⁴⁶ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 17.12.2003, IR14/02, BStBl II 2004, 261, IStR 2004, 241.

⁴⁷ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 17.10.2007, IR96/06, BStBl II 2008, 953, IStR 2008, 262.

esta diferença não se refere a uma exigência mais rígida com relação a não admissibilidade da “nenhuma vez tributação”, mas simplesmente ao não cumprimento do fato típico da efetiva tributação no Estado da fonte, que é condição para a isenção⁴⁸. Nas decisões sobre a tributação de indenizações⁴⁹, o Tribunal Superior de Finanças alemão caracterizou um acordo celebrado no âmbito do processo de entendimentos sobre a interpretação de cláusulas “suficientemente claras” do Acordo como “alteração do Acordo desfavorável para o contribuinte”. Uma alteração somente poderia ser explicada pelo esforço bilateral de prevenir uma eventual não tributação das respectivas indenizações. Note-se aqui que o Tribunal Superior de Finanças alemão já não nega mais a vinculação do Poder Judiciário ao acordo de entendimentos baseado neste tipo de argumento nos termos do Acordo⁵⁰. Ao contrário, a negação desta vinculação ocorre somente no passo do Direito nacional com o argumento que esta viola o princípio da legalidade⁵¹. Além disso, o Tribunal Superior de Finanças alemão relativizou sua argumentação correta e crítica nos termos do Acordo com relação à norma de distribuição aplicável (art. 15 do acordo para evitar bitributação com a Bélgica ou a Suíça), constatando que a realização do esforço de evitar a dupla não tributação é justificada “sem prejuízo do princípio de acordos da bitributação que é somente virtual” e decorre especialmente da manifestação acordada nos termos do Acordo de eliminar de forma consensual eventuais dificuldades ou dúvidas que surjam na interpretação ou aplicação do Acordo⁵². Porém, esta jurisprudência não contraria o entendimento aqui defendido de que evitar a bitributação não constitui nenhuma determinação independente que complementa a norma do Acordo. Ao contrário, ela mostra que o esforço de evitar a dupla não tributação em hipóteses não previstas no Acordo implica uma alteração do Acordo⁵³.

Por outro lado, não se deve perder de vista que a dupla não tributação viola determinações da justiça tributária, pois ela não se baseia em objetivos especiais que a justificaria, como, por exemplo, o direcionamento permitido⁵⁴. Face a isso, natu-

⁴⁸ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 17.10.2007, IR96/06, BStBl II 2008, 956, IStR 2008, 262 e s.; Gosch, SWI2011, 330.

⁴⁹ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 2.9.2009, IR90/08, BStBl II 2010, 394 (396), IStR 2009, 817; também, j. 2.9.2009, IR111/08, BStBl II 2010, 387 (388 e s.), IStR 2009, 814; veja também Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 11. 10. 2000, I R 44-51/99, BStBl II 2002, 271 (273), BeckRS 2000, 30136080; mais referências sobre esta jurisprudência no Ismer, IStR 2009, 367, nota de rodapé 15.

⁵⁰ Vogel (nota de rodapé 30), nota 161 destaca expressamente que a dupla não tributação não pode ser objeto do processo de entendimentos.

⁵¹ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 2.9.2009 (nota de rodapé 49).

⁵² Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 19.5.1993, IR64/92, Tribunal Superior de Finanças alemão/NV 1994, 11.

⁵³ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 19.5.1993, IR64/92, Tribunal Superior de Finanças alemão/NV 1994,11; assim também Gosch, SWI 2011, 332. Veja também Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 9.2.2011, IR 54/10, I R 55/10, I R 54-55/10, Tribunal Superior de Finanças alemão/NV 2011, 920 (923), segundo a qual a “nenhuma vez tributação” pelo menos não justificaria a exceção da vedação absoluta de discriminação nos termos do Acordo; veja Gosch, SWI 2011, 327.

⁵⁴ Diferentemente, Vogel (nota de rodapé 30), nota 75: “Tal dupla isenção não é iníquo nem inadequada, se um Estado contratante transfere a decisão a um outro Estado e este último não tributa estes rendimentos.”

ralmente sob consideração do interesse dos Estados na geração de receita, não surpreende que, na prática dos Acordos, mas também no Direito nacional, se criaram muitas disposições especiais contra a dupla não tributação. Uma parte destas medidas nos termos do Acordo aparece na forma de condições para a concessão da isenção, como a tributação real no Estado da fonte ou no Estado da residência com base em cláusulas *subject-to-tax* e *limitation-on-benefits*, bem como cláusulas de *switch-over*; que preveem uma transição do método de isenção para o método de imputação para evitar resultados indesejados da isenção ou aqueles com a finalidade de combater abusos, bem como disposições especiais para eliminar conflitos de qualificação e problemas de aplicação, como aqueles mencionados, entre outros, no art. 23, par. 4, do OCDE-MCF⁵⁵. Além das medidas nos termos do Acordo, temos medidas unilaterais⁵⁶ que complementam as primeiras, como o § 50d, par. 8, da EStG (Lei de Imposto de Renda alemã), que regula um caso especial de isenção condicional de rendimentos decorrentes de trabalho dependente, e o § 50d, par. 9, da Lei de Imposto de Renda alemã, que, em conexão com o art. 34c, par. 6, da mesma lei, leva a imputação em vez da isenção do imposto, se o outro Estado contratante aplica o Acordo de tal forma que não tributa os rendimentos ou somente os tributa com uma alíquota menor. Aqui cabe a referência ao § 8b, par. 1, frase 2, em conexão com a frase 3 e ao § 26, par. 6, frase 1, da KStG (Lei de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica alemã). Segundo esta disposição, o privilégio da filiação internacional que visa evitar a dupla tributação de lucros de sociedades-mães e sucursais para evitar a dupla isenção econômica somente é concedido e não substituído pela imputação, se uma eventual distribuição de lucros disfarçada e remunerações comparáveis no nível de sociedades de participações não diminuir os rendimentos⁵⁷. Com relação à opinião aqui defendida, segundo a qual a finalidade de evitar a dupla não tributação não constitui nenhum objetivo nos termos de acordos de bitributação no sentido de uma determinação independente para a interpretação, nota-se que os motivos da lei ressaltam a respeito do § 50d, par. 9, da Lei de Imposto de Renda alemã⁵⁸ que “o respectivo acordo para evitar a bitributação não contém nenhuma disposição para evitar a ‘dupla’ não tributação ou a tributação por uma alíquota mais baixa”.

⁵⁵ Veja, entre outros, Vogel (nota de rodapé 30), antes do art. 6-22, notas 31 e s., art. 23, notas 243 e s.; Gosch, IStR 2008, 413; *idem*, Tribunal Superior de Finanças alemão/PR 2010, 37 (38 f.); *idem*, Internationale Qualifikationskonflikte, em: Schaumburg/Piltz (coord.), Veräußerungsgewinne im Internationalen Steuerrecht, 2004, pp. 103 (116 e s.); M. Lang, (nota de rodapé 25), pp. 52 e s.; Wolff, IStR 2004, 548 e s.; Jankowiak (nota de rodapé 38), pp. 129 e s.; Schilcher, Subject-to-tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis, 2004; Gupta, Subject-to-tax Clauses in Tax Treaties, em: Stefano/Züger (coord.), Tax Treaty Policy and Development, 2005, pp. 177 e s.; veja também os relatórios dos Estados em: M. Lang (coord.), Avoidance of Double Non-Taxation, 2003; especialmente sobre cláusulas de *switch-over* no contexto da defesa contra abusos Prokisch, em: Vogel/Lehner, DBA, 5ª ed. 2008, art. 1, notas 136 e s.

⁵⁶ Veja Gosch, IStR 2008, 413; Jankowiak (nota de rodapé 38), p. 219 e s.; Grotherr, IStR 2007, 265; Salzmann, IWB Nr. 9 de 9.5.2007, p. 471; sobre a classificação no sistema do combate de abusos Prokisch (nota de rodapé 55).

⁵⁷ Veja Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2ª ed. 2009, art. 8b, nota 143a e s.; *idem*, IStR 2008, 417; Jankowiak (nota de rodapé 38), pp. 247 e s.

⁵⁸ Motivos da Lei BT-Drs. 16/2712, p. 61.

4. O Cumprimento do Objetivo do § 2 Par. 2 do CTN Alemão que complementa o Acordo sem Aprovação Própria pelo Parlamento

Caso o Acordo preveja medidas especiais somente para hipóteses de dupla não tributação, e permita, para hipóteses de dupla tributação não previstos no Acordo, somente entendimentos das autoridades competentes⁵⁹, não fica excluída, de antemão, a possibilidade da alteração ou da ampliação do Acordo e/ou de acordos entre autoridades competentes eventualmente previstos no Acordo para cumprir os objetivos do § 2 par. 2 do CTN alemão.

Existe, na doutrina do Direito Público Internacional e do Direito do Estado, uma grande variedade de opiniões sobre a questão, se alterações referentes a contratos do direito público necessitam da aprovação do parlamento nos termos do art. 59 par. 2 da Lei Fundamental alemã ou não⁶⁰. Outras discussões tratam da questão, se pode ser deduzida da lei da aprovação do respectivo contrato original uma aprovação antecipada de eventuais alterações posteriores do contrato⁶¹. Para os processos de consultas nos termos do Acordo há amplo consenso no sentido de que seus resultados não estão contidos na lei de aprovação do Acordo original⁶². Ismer⁶³ parte da hipótese de que a lei de aprovação do Acordo não seja necessariamente a base legal dos acordos sobre a interpretação configurados como acordos administrativos⁶⁴, mas que, por exemplo, o § 2 par. 2 do CTN alemão serviria como base legal para a celebração deste tipo de acordos no âmbito do Direito Público Internacional e para sua implementação nacional por meio de decretos⁶⁵. Porém, com relação ao envolvimento de uma dupla não tributação, o § 2 par. 2 do CTN alemão não atende à exigência da determinabilidade nos termos do art. 80, par. 1, frase 2⁶⁶, a qual Ismer⁶⁷ também viu corretamente como premissa para seu caminho de solução.

⁵⁹ Veja item 3.2, acima.

⁶⁰ Veja Fastenrath, *Kompetenzverteilung im Bereich der auswärtigen Gewalt*, pp. 235 e s.; Rojahn, em: de Münch/Kunig, *Lei Fundamental alemã*, 5ª ed., art. 59, nota 42a, 44; Geiger, *Grundgesetz und Völkerrecht mit Europarecht*, 5ª ed., p. 121; da prática Plate, *DÖV* 2011, 606; especialmente sobre a participação do Poder Legislativo se a implementação do contrato pode ocorrer por meio de decreto, Streinz, em: Sachs, *Lei Fundamental alemã*, 5ª ed. 2009, art. 59, nota 36.

⁶¹ Veja sobre a questão básica Tietje, *Internationales Verwaltungshandeln*, 2001, pp. 548, 552 e s.; Steinbach, *DÖV* 2007, 555 s.; detalhadamente Dregger, *Die antizipierte Zustimmung des Parlaments zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge, die sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen*, 1989; especialmente sobre o presente problema Hummel, *IStR* 2011, 399 e s. com mais referências.

⁶² Lehner (nota de rodapé 2), nota 154, 156; Ismer, *IStR* 2009, 370; Hummel, *IStR* 2011, 399 e s.; outro entendimento pela a Administração Financeira: veja motivos da lei (nota de rodapé 6).

⁶³ Ismer, *IStR* 2009, 370 com referência a Rojahn (nota de rodapé 60), nota 42a.

⁶⁴ Ismer, *IStR* 2009, 370; referente ao termo do acordo administrativo, Streinz (nota de rodapé 60), nota 77; Fastenrath, *DÖV* 2008, 697 e s.; Callies, em: *HStR*, vol. IV, 3ª ed. 2006, art. 83, nota 29; Tietje (nota de rodapé 61), pp. 543 e s.; especialmente sobre a classificação de acordos entre autoridades competentes Drien, em: Tipke/Kruse (nota de rodapé 12), nota 43: “contrato de Direito Internacional Público” com referência a Gloria, *Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz*, 1988, p. 175; Warmke, *Die Verwaltung* 1991, 455 e s.; Lehner, *Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages*, 1982, p. 187.

⁶⁵ De forma geral, sobre este caminho, Geiger (nota de rodapé 60); veja Höppner, *Die verfassungrechtliche Zulässigkeit der Durchführung von völkerrechtlichen Verträgen mittels Verordnungsermächtigungen*, 1979; especialmente sobre a implementação de acordos de consulta por meio de decretos Mülhausen (nota de rodapé 7), pp. 204 e s.; Gloria (nota de rodapé 64), pp. 185 e s.

⁶⁶ Ismer, *IStR* 2009, 370.

⁶⁷ Veja item 6, abaixo.

5. Questionamento Fundamentado com Relação à Reciprocidade Necessária no Âmbito do Direito Internacional Público

Em um momento anterior à questão tratada acima, já existe uma dúvida fundamentada referente à reciprocidade no âmbito do Direito Internacional Público, uma vez que o § 2 par. 2 do CTN alemão não contém previsão que obrigue o Estado envolvido em um acordo entre autoridades competentes a tomar medidas igualmente vinculantes para a implementação do Acordo no seu Direito nacional, já que não existe qualquer determinação de finalidade adequada no sentido do art. 80, par. 1, frase 2, da Lei Fundamental alemã⁶⁸. O § 2 par. 2 do CTN alemão, porém, somente constitui uma autorização e não uma obrigação de editar decretos para a implementação, possibilitando desta forma também a edição de decretos de implementação sob uma condição comparável com aquela da cláusula *subject-to-tax*⁶⁹ nos termos do Acordo⁷⁰. Por outro lado, em princípio, o § 2 par. 2 do CTN alemão não enfrenta questionamentos referente a um *treaty-override*⁷¹ por atender, pelo menos no nível dos Acordos, a exigência da reciprocidade nos termos do art. 25, par. 3, frase 2, do OCDE-MCF⁷².

6. Indeterminabilidade Superável do § 2 Par. 2, Frase 2, do CTN Alemão na sua Relação Direta com os Acordos entre Autoridades Competentes nos Termos do Acordo

Hummel⁷³ sustenta sua crítica do § 2 par. 2 do CTN alemão com a falta de determinabilidade dos processos de consultas nos termos do Acordo referidos na norma de autorização, que, no seu entendimento, são incompatíveis com a exigência prevista no art. 80, par. 1, frase 2, da Lei Fundamental alemã. Segundo ele, o art. 25, par. 3, do OCDE-MCF configurou a consulta e os acordos alcançáveis no seu âmbito de forma tão indeterminável, que os órgãos legislativos não seriam capazes de decidir sobre qualquer resultado concreto no momento da aprovação. Por esta razão, não somente não caberia qualquer aprovação antecipada pela lei de aprovação do Acordo (original) que trata também dos processos de consultas nos termos do Acordo, mas também não será possível a aprovação antecipada da autorização para editar decretos nos termos do § 2 par. 2 do CTN alemão⁷⁴. Hummel⁷⁵ supera estes questionamentos de natureza constitucional⁷⁶, alimentados pelo art. 20, par. 3, em conexão com o art. 59, par. 2, e o art. 80, par. 1, frase 2, da Lei Fundamental alemã, por meio de uma “interpretação limitada” do § 2 par. 2 do CTN alemão. Segundo esta interpretação, a disposição que faz a conexão ao Acordo usa

⁶⁸ Veja referente à importância da finalidade Mann, em: Sachs, Lei Fundamental alemã, 5ª ed. 2009, art. 80, nota 26, bem como nota de rodapé 85, abaixo.

⁶⁹ Veja item 3.2, acima, nota de rodapé 55.

⁷⁰ Veja o acordo entre autoridades competentes sobre a tributação de indenizações nos termos art. 15 do Acordo, de 13 de agosto de 2010, BStBl I 2010, 645 celebrados entre Alemanha e Áustria.

⁷¹ Veja Vogel (nota de rodapé 30), nota 266b; Gosch, IStR 2008, 413.

⁷² Assim também Drüen, em: Tipke/Kruse (nota de rodapé 12), art. 2 CTN alemão, nota 43e.

⁷³ Hummel, IStR 2011, 399 e s.

⁷⁴ Hummel, IStR 2011, 402 e s.

⁷⁵ Hummel, IStR 2011, 403.

⁷⁶ Questionando a “transferência genérica por meio dos respectivos decretos” também Gosch, em: FS Spindler, 2011, p. 421.

o programa de regulamentos nos termos do Acordo como limite da autorização do Poder Executivo. Este ponto de partida merece ser seguido.

7. Indeterminabilidade Tolerável do § 2 Par. 2, Frase 1, do CTN Alemão na sua Relação com o Objetivo de evitar a Bitributação

Na medida em que as normas de autorização, além da sua referência aos processos de consultas nos termos do art. 25, par. 3, frase 1 e 2, do OCDE-MCF, têm como objetivo genérico evitar a bitributação, esta se refere, por um lado, a uma área a qual se aplica, nas hipóteses de bitributação tratadas no acordo, o art. 25, par. 3, frase 1, do OCDE-MCF. Por outro lado, com este objetivo genérico, o § 2 par. 2, frase 1, do CTN alemão também alcança a eliminação da bitributação nas hipóteses não previstas no Acordo, mas atribuídas à competência do regulamento por entendimentos das autoridades competentes previstos no art. 25, par. 3, frase 2, do OCDE-MCF⁷⁷. Aqui, a “interpretação limitada” do Hummel⁷⁸ ou uma redução da referência genérica a hipóteses de bitributação tratadas no Acordo não parecem ser necessárias, pois, em princípio, a eliminação da bitributação somente favorece o contribuinte. Portanto, não existem exigências mais rígidas ao princípio de determinabilidade do art. 80, par. 1, da Lei Fundamental alemã⁷⁹.

8. Grave Indeterminabilidade nos Termos do § 2 Par. 2, Frase 1, do CTN Alemão na sua Relação com o Objetivo de evitar a não Bitributação

Inaceitável do ponto de vista do Direito Constitucional é que a norma de autorização para editar decretos que contêm um objetivo genérico⁸⁰ de evitar a dupla não tributação exceda, e por muito, o âmbito das disposições especiais para evitar a dupla não tributação nos termos do Acordo a serem tratadas em processos de consultas nos termos do art. 25, par. 3, frase 1, do OCDE-MCF⁸¹. Desta forma, a Administração receberia poderes “em branco”, o que contraria não somente o Acordo, mas também as exigências constitucionais do art. 80, par. 1, da Lei Fundamental alemã referente à determinabilidade do conteúdo dos poderes outorgados⁸². Além disso, ao contrário da eliminação da bitributação, o decreto de implementação com a finalidade da eliminação da dupla não tributação aumenta o ônus tributário⁸³. Portanto, a outorga de poderes ilimitados prevista no § 2 par. 2, frase 1, do CTN alemão tem como consequência uma analogia que leva a um aumento do ônus tributário para o contribuinte. Esta analogia, porém, não pode ser

⁷⁷ Veja Lehner (nota de rodapé 2), nota 150 e s., 155 e s.

⁷⁸ Hummel, IStR 2011, 403.

⁷⁹ Isso é possível, entre outros, nas hipóteses em que a imputação tem como resultado que a diminuição do ônus tributário não tenha efeito ou não tenha o pleno efeito (veja, por exemplo, a constelação da decisão Gilly do EuGH, j. 12.5.1998, C-336/96, HFR 1998, 691, DStRE 1998, 445, BeckRS 2004, 76531).

⁸⁰ Gosch (nota de rodapé 76), p. 421.

⁸¹ Veja item 3.3, acima, nota de rodapé 55.

⁸² Veja, a respeito das exigências para a definição da finalidade suficientemente determinável, entre outros, Bryde, em: von Münch/Kunig, Lei Fundamental alemã, 5ª ed., art. 80 nota 20 e s.; Tietje, (nota de rodapé 61), pp. 556 e s.; Mann, (nota de rodapé 68), nota 26: inadmissibilidade de “autorizações em branco ou genéricas”.

⁸³ Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 2.9.2009 (nota de rodapé 49).

criada por uma disposição genérica, mas somente em casos excepcionais e sob condições extremamente limitadas e bem diferenciadas⁸⁴. Desta forma, com relação ao princípio da determinabilidade nos termos do art. 80, par. 1, da Lei Fundamental alemã, o § 2 par. 2 do CTN alemão contribui para um defeito constitucional significativo, na medida em que suas finalidades e seus objetivos genéricos⁸⁵ também incluem hipóteses de dupla não tributação não reguladas no acordo para evitar a bitributação.

9. Consequências para a Vinculação do Poder Judiciário

Face a este grave defeito constitucional do § 2 par. 2 do CTN alemão com relação ao princípio da determinabilidade do art. 80, par. 1, da Lei Fundamental alemã, é questionável se o § 2 Abs. 2 do CTN alemão ainda possa ser corrigido por uma “interpretação limitada” como sugeriu Hummel⁸⁶. Do ponto de vista metodológico, esta “interpretação limitada” representa uma tentativa de interpretação nos termos e em conformidade com a Constituição⁸⁷. Embora o Poder Executivo também esteja obrigado a interpretar normas “em harmonia com a Constituição”⁸⁸, esta tarefa é considerada em primeiro lugar uma obrigação do Poder Judiciário face a divisão dos três poderes no contexto do art. 100, par. 1, da Lei Fundamental alemã⁸⁹. Esta obrigação refere-se a um aspecto sensível da divisão dos poderes que ganha mais importância no contexto do princípio da determinabilidade previsto no art. 80 da Lei Fundamental alemã, cuja finalidade é a proteção da divisão dos três poderes. Se fosse deixado ao exclusivo critério do Executivo concretizar, de forma independente, o princípio da determinabilidade nos termos do art. 80 da Lei Fundamental alemã por meio de uma interpretação nos termos e em conformidade com a Constituição, os princípios do estado de direito da reserva e prevalência da lei seriam levados *ad absurdum* no contexto desse mesmo princípio de divisão dos poderes: o Poder Executivo determinaria as condições nas quais ela teria poderes para editar decretos. Mesmo se quiséssemos trilhar este caminho, que, do ponto de vista do Direito Constitucional me parece ser extraordinariamente questionável, isso não poderia ser feito sem a verificação e o aval do Poder Judiciário.

Mas, mesmo nas hipóteses da indeterminabilidade superáveis e toleráveis⁹⁰, os tribunais especializados têm a competência de negar a aplicação de uma norma que considera inválida⁹¹. Porém, estes casos se limitam à verificação das condições a serem cumpridas nos termos da norma que concede os poderes para editar de-

⁸⁴ Veja Tipke, Die Steuerrechtsordnung, vol. 1, 2ª ed., 2000, pp. 177 e s.; grundlegend Tribunal Superior de Finanças alemão, j. 20.10.1983, IVR 175/79, BStBl II 1984, 221, NJW 1984, 1920, BeckRS 1983, 22006668.

⁸⁵ Assim também BStBK (nota de rodapé 13); questionado por Gosch (nota de rodapé 76), p. 421; entendimento diferente por Drüen, em: Tipke/Kruse (nota de rodapé), nota 43e.

⁸⁶ Hummel, IStR 2011, 397 (398), veja item 6, acima.

⁸⁷ Veja Voßkuhle, AöR vol. 125 (2000), 177 e s.; Löwer, em: HStR, vol. III, 3ª ed., 2005, art. 70, notas 126 e s.

⁸⁸ Löwer (nota de rodapé), nota 126.

⁸⁹ Veja as referências nas notas de rodapé 6, 7 e 87.

⁹⁰ Veja os itens 6 e 7, acima.

⁹¹ BVerfGE 68, 319 (325), j. 12.12.1984; 71, 305 (337) j. 18.12.1985.

cretos⁹². Polêmica existe com relação à medida da vinculação do Poder Judiciário ao decreto⁹³. Ismer⁹⁴ defende, especialmente com relação ao § 2 par. 2 do CTN alemão, que o poder de decisão concedido ao Poder Executivo pelo legislador somente esteja extrapolado, se uma interpretação divergente do acordo for impensável, independentemente das circunstâncias. Especialmente restritiva é a opinião defendida por Drüen⁹⁵. Com o argumento da prevalência da lei, ele nega qualquer vinculação do Poder Judiciário por decretos de implementação.

Intermediando entre estas opiniões, observamos que a possibilidade da celebração de acordos de interpretação coloca à disposição da Administração Financeira um processo mais eficiente do que o processo judicial, onde os juízes dependem dos esforços de harmonização de decisões internacionais para chegar a uma aprovação das duas partes contratuais, que é indispensável para a aplicação do Acordo.⁹⁶ De qualquer forma, a tarefa de traçar os limites entre a interpretação e o preenchimento de lacunas que fracassa diante do princípio de determinabilidade previsto no art. 80, par. 1, frase 2, da Lei Fundamental alemã fica a cargo do Poder Judiciário⁹⁷. Portanto, não há vinculação do Poder Judiciário a decretos de implementação, quando estes têm objetos diferentes das hipóteses de dupla não tributação mencionadas expressamente nos acordos para evitar a bitributação.

⁹² Veja Nierhaus, em: Bonner Kommentar, atualizado em 1998, art. 80, notas 355 e s.; Uhle, em Epping/Hillgruber, Lei Fundamental alemã, 2009, art. 80, nota 36; Brenner, em: v. Mangoldt/Klein/Starck, Lei Fundamental alemã, 6ª ed., 2010, art. 80, notas 78 e s.; Bauer, em: Dreier, Lei Fundamental alemã, 2ª ed., 2006; Ossenhühl, em: HStR, Vol. V, 3ª ed., 2007, art. 103, nota 85.

⁹³ Veja as referências gerais na nota de rodapé 88.

⁹⁴ Ismer, IStR 2009, 370.

⁹⁵ Drüen, em: Tipke/Kruse (nota de rodapé 12), art. 2 CTN alemão, notas 43 e s.

⁹⁶ Veja Vogel (nota de rodapé 30), notas 113 e s.; Lehner, Die Vorlagepflicht an den EuGH im Vora-bentscheidungsverfahren, em: FS Spindler, p. 329 (343 e s.).

⁹⁷ Aparentemente assim no resultado também Hummel, IStR 2011, 403.