

A Ética da Justiça Fiscal*

Ethos der Steuergerechtigkeit

Paul Kirchhof

Professor Emérito (*Seniorprofessordistinctus*) de Direito do Estado e Direito Tributário da Universidade de Heidelberg, Alemanha. Juiz aposentado do Tribunal Constitucional Federal alemão.

Tradução Pedro Adamy

Professor da Escola de Direito da PUCRS. Presidente do Instituto de Estudos Tributários – IET. Doutorando em Direito na Universidade de Heidelberg, Alemanha. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Advogado.

Resumo

A tributação é a expressão financeira da boa ordem que uma comunidade dá a si mesma. Ela reflete a compreensão do Estado, define as suas tarefas e a esfera de liberdade dos cidadãos. É a base para os deveres mais importantes do povo, modera as diferenças de rendimento e riqueza resultantes das liberdades econômica e concorrenciais, e cria a base para a segurança, a infraestrutura e os serviços sociais garantidos pelo Estado. Os impostos reclamam dinheiro, ou seja, restringem os bens pelos quais as pessoas se esforçam e fazem guerras. A legislação tributária deve, portanto, ser transparente, geral, compreensível e convincente. O direito tributário e a ética fiscal estarão em harmonia se o homem de negócios honesto e o cidadão decente souberem o que é correto ao declararem e pagarem seus tributos.

Palavras-chave: Justiça Fiscal, Estado Fiscal, Simplificação.

Zusammenfassung

Die Steuer ist finanzrechtlicher Ausdruck der guten Ordnung, die eine Gemeinschaft sich gibt. Sie spiegelt das Staatsverständnis, definiert die Aufgaben des Staates und den Freiheitsbereich der Bürger. Sie begründet die wichtigste Alltagspflicht der Menschen, mäßigt die aus Wirtschaftsfreiheit und Wettbewerb erwachsenen Unterschiede im Einkommen und Vermögen, schafft die Grundlagen für staatlich gewährte Sicherheit, Infrastruktur und Sozialleistungen. Die Steuer beansprucht Geld, greift also auf das Gut zu, um das die Menschen kämpfen und Kriege führen. Das Steuergesetz muss deswegen transparent, allgemein, verständlich und überzeugend sein. Steuerrecht und Steuerethos stehen in Einklang, wenn der ehrbare Kaufmann und der anständige Bürger bei der Steuererklärung und der Steuerzahlung wissen, was sich gehört.

Schlüsselwörter: Steuergerechtigkeit, Steuerstaat, Vereinfachung.

* Publicado originalmente em *JuristenZeitung (JZ)*, Ano 70, V. 03, 2015, p. 105-113. Este artigo é resultado de uma palestra proferida em Tübingen em 31 de outubro de 2014.

I. Fontes do direito

Quando se indaga sobre os critérios éticos para o financiamento estatal justo, um direito tributário justo, busca-se pela fonte de um direito, que não apenas organize externamente uma comunidade, mas que seja transparente em suas medidas e seus objetivos, que corresponda às necessidades humanas, e, por isso, convença os cidadãos de que é justa.

A língua alemã ilustra o surgimento do direito com o belo conceito de fonte de direito (*Rechtsquelle*)¹, assim como a água que repousa nas profundezas e vem à tona, tornando-se visível e útil ao homem, que se renova constantemente e fornece uma substância essencial à vida do ser humano. O direito é substancialmente preexistente. Nós já sabemos de sua existência antes de ele surgir por meio de uma fonte. Caso se deixe a fonte em seu estado natural, o direito surge de forma menos evidente, e não pode ser limpidamente diferenciado de outras substâncias. Isso se torna possível quando a fonte é reconhecida, quando o direito é alcançado por meio da linguagem, do reconhecimento público, da promulgação pelo cidadão.

As concepções axiológicas que definem o direito se desenvolvem a partir de determinações culturais, convicções religiosas, visões filosóficas, experiências práticas de vida, experiências de injustiça, consciência, interpretação e análises históricas². Denominam-se moral essas normas não jurídicas que determinam o comportamento de uma sociedade, de um povo, de um grupo social³ – originalmente caráter, tradição, costume, hábitos; hoje, a moral designa as normas de comportamento consideradas justas⁴. Ética é, em contraposição, uma disciplina de justificação, que avalia os comportamentos de uma sociedade, de Estados, de constituições, segundo os critérios do bom e do justo, reconhecendo responsabilidades para além do direito⁵.

Nosso tema nos leva para os critérios de uma vida humana boa, que deve se afirmar diante do financiamento estatal adequado. Uma tributação razoável parece ser, à primeira vista, uma tarefa de simplicidade notável – ao Estado o que é do Estado. A tributação diz respeito ao dinheiro, ou seja, à riqueza e ao poder, a

¹ Sobre “fonte de direito”, veja-se Karl Bader, *Deutsches Recht*, in: *Deutsche Philologie im Aufriß*, v. III, 2. ed., 1962, p. 1971 (1983 e s.); Theodor Bühler, *Rechtsquellenlehre*, 3 Bde., 1977 – 1985; Eckehard Kaufmann, *Rechtsquellen*, in: Adalbert Erler/ders. (Org.), *Handwörterbuch zur deutschen Rechtsgeschichte*, v. IV, 1990, p. 335 e s.; Paul Kirchhof, *Rechtsquellen und Grundgesetz*, in: *Festgabe BVerfG*, v. II, 1976, p. 50 e s.

² Sobre a natureza responsiva da Constituição, veja-se Paul Kirchhof, *Der Antwortcharakter der Verfassung*. In: *Gedächtnisschrift für Winfried Brugger*, 2013, p. 447.

³ Ernst-Wolfgang Böckenförde, *Vom Ethos der Juristen*, 2. ed., 2011, p. 44 e s.; Gustav Radbruch, *Rechtsphilosophie*, 6. ed., 1963, p. 87 ss.

⁴ Para uma explicação dos diferentes conceitos, veja-se: Silja Vöneky, *Recht, Moral, Ethik*, 2010, p. 24; sobre os pressupostos do direito, veja-se: Matthias Jestaedt, *Verfassungstheorie als Disziplin*, in: Otto Depenheuer/Christoph Grabenwarter, *Verfassungstheorie*, 2010, § 2; sobre a relação entre ética e direito tributário, Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, v. 1, 2. ed., 2000, p. 236 e s.

⁵ Vöneky (nota 4), p. 27; Annemarie Pieper, *Einführung in die Ethik*, 5. ed., 2003, p. 40.

principal causa pela qual ocorrem as desavenças e pela qual também se fazem as guerras. Quando o bom direito tributário cria justiça na distribuição da carga fiscal, ele termina por criar paz. Quando o direito tributário fixa critérios, ele regula a distribuição da riqueza de acordo com o princípio da maximização dos benefícios, que estruturalmente não possui critérios nem medidas próprios. A busca por justiça fiscal se transforma em um diálogo exigente, tanto mais quando se observa que a forma de financiamento estatal determina a forma e a conduta do Estado.

II. A força das finanças na configuração do Estado

A forma de financiamento do Estado determina a forma de comportamento estatal. Quando o Estado romano temporariamente se financiava por meio do “*tributum*”, um empréstimo de guerra⁶, ele se sentia induzido a declarar novas guerras e, por meio dos espólios, fazer frente aos antigos empréstimos. Nas relações feudais, quando as pessoas são obrigadas a prestar serviços ao senhor feudal⁷, ele é devedor de uma parcela de sua liberdade. O senhor feudal reina diretamente sobre a pessoa. Uma obrigação em dinheiro evidentemente seria menos invasiva à liberdade. Caso um imposto se preste a remunerar a proteção conferida à vida e ao patrimônio do indivíduo, a tributação deve ser medida de acordo com a segurança ofertada; o objeto do imposto são a pessoa e o patrimônio protegidos; como consequência, o imposto *per capita* e o imposto sobre o patrimônio são justificados⁸. A partir do momento em que as prestações dos súditos ao governante são dadas ocasionalmente a seu pedido (*Bede*), o governante direciona a sua política tendo em vista os seus financiadores, deixando os demais fora da visão do bem comum do governo. Quando a cidadania se dissemina, fazendo com que os indivíduos se sintam livres, orgulhosos e em pertencimento social, cresce a exigência de uma imposição tributária geral, que recaia sobre todos. A palavra alemã “cidadão” (*Bürger*) vem de *burga*, de *burgo*⁹, que corresponde às pessoas que o senhor feudal permitia que ingressassem no burgo, porque eram capazes e estavam dispostas a defender a propriedade, que não atrapalhavam a paz social do burgo, bem como não sujavam a água da comunidade. O cidadão é o indivíduo livre, que pertence a uma comunidade.

Caso o governante – o Imperador ou o Príncipe – precise autofinanciar seus instrumentos de mando – o palácio, os castelos, o sistema judicial, o exército –

⁶ Sobre o *tributum*, veja-se Lorenz von Stein, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, v. I, 4. ed. 1878, p. 226; Hans Philipp, *Tributum und tributus*, in: Wilhelm Kroll/Karl Mittelhaus (Hrsg.), *Paulys Real-Encyclopädie der Classischen Altertumswissenschaft*, 13. Halbbd., 1939, p. 1 (7, 54, 61); Michael Stolleis, *Pecunia Nervus Rerum*, 1983, p. 63 e s.

⁷ Max Weber, *Grundriß der Sozialökonomie*, v. III, 1922, p. 729 e s.

⁸ Samuel Pufendorf, *De jure naturae et gentium*, 1672, liber VII, cap. 4, § 7, liber VIII, cap. 5, § 4 e s.

⁹ *Bürger*, alto-alemão antigo *Burgari*, do latim *burgensis*, do francês *Bourgeois*, morador de um burgo. *Deutsches Rechtswörterbuch* (DRW) II, Sp588; Robert Auty/Robert-Henri Bautier, *Lexikon des Mittelalters*, v. II, *Bettlerwesen bis Codex von Valencia*, 10. Lfg., 1983, p. 1006.

com sua própria riqueza¹⁰, apenas um pequeno grupo de indivíduos muito ricos poderá se candidatar a tal posto. Se o império for financiado por meio de contribuições individuais dos membros do estamento, os contribuintes ganham, por meio do pagamento, independência territorial e política¹¹, enquanto os que não contribuem permanecem dependentes e não têm pretensão a qualquer prestação do governante. Dessa forma, fica evidente a necessidade de todos de saber que a sua liberdade será garantida independentemente de prestações pecuniárias, isto é, que as prestações estatais de segurança, auxílio jurídico e existencial pertencem a todas as pessoas.

Com o surgimento do Estado moderno, a formação de uma economia monetária, as necessidades sempre crescentes do Estado por recursos financeiros, especialmente para a burocracia e para o exército, o aumento constante das tarefas estatais – desde segurança e ordem públicas, a saúde pública, escolas e formação profissional, até infraestrutura, seguridade social e serviços sociais gerais – é necessária uma forma de financiamento geral e liberada de qualquer contraprestação direta. Como consequência, surgem o imposto e o Estado fiscal¹². As prestações pecuniárias se desenvolvem a partir das prestações *in natura* e da troca de serviços. No lugar da entrega cooperativa, aparece a imposição tributária soberana. Do pagamento pela prestação direta, tem-se uma imposição generalizada sobre todos. A vontade de contribuir livre e ocasionalmente dá espaço para uma relação permanente regida pela lei. Com a vitória da igualdade jurídica dos cidadãos no final do século XVIII, concretiza-se a carga tributária geral sobre todos os cidadãos, que todos devem pagar, independentemente da posição ou da pessoa¹³.

III. Cinco premissas fundamentais para a justificação dos impostos

Quando se buscam princípios tributários que possam garantir a paz para além das fronteiras nacionais, que assegurem a existência e a possibilidade de desenvolvimento humanos, que promovam a justiça na vida comunitária das pessoas e nas suas relações de trabalho, podem ser oferecidas cinco premissas fundamentais de justiça: liberdade, igualdade, segurança, legitimação e moderação.

1. O imposto é o preço da liberdade

O Estado garante a liberdade de trabalho e profissão, bem como a propriedade individual, deixando os fatores de produção, trabalho e a propriedade nas

¹⁰ Karl Häuser, *Abriss der geschichtlichen Entwicklung der öffentlichen Finanzwirtschaft*, in: *HdbFW*, v. I, 3. ed. 1977, p. 3 (27); Anton Tautscher, *Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft bis zum Ausgang des 18. Jahrhunderts*, in: *HdbFW*, v. I, 2. ed. 1952, p. 382 (385 e s.).

¹¹ Häuser (nota 10), p. 31; Theodor Mayer, *Geschichte der Finanzwirtschaft vom Mittelalter bis zum Ende des 18. Jahrhunderts*, in: *HdbFW* (Nota 10), p. 242.

¹² Albert Schäffle, *Die Steuern I/II*, in: Lorenz von Stein, *Lehrbuch der Finanzwissenschaften*, v. I, 1895, p. 107; Hans-Peter Ullmann, *Der deutsche Steuerstaat*, 2005, p. 8, 15 e s.; Klaus Vogel, *Der Finanz- und Steuerstaat*, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (orgs.), *Handbuch des Staatsrechts* (HStR), v. II, 3. ed., 2004, § 30, n. 51 e s.

¹³ BVerfGE 84, 239 (269) – Zinsurteil, publ. JZ 1991, 1133 com comentários de Helmut Goerlich.

mãos dos cidadãos. Dessa forma, o Estado renuncia estruturalmente às empresas estatais e, por consequência, aos lucros de tais empresas. O Estado, que garante tais liberdades, precisa se financiar por meio da participação no sucesso econômico do particular. Ele direciona sua intervenção tributária ao que o cidadão livre efetivamente conquistou (propriedade) e não ao que ele poderia ter conquistado (liberdade de ação). Na Alemanha, quem teve a oportunidade de estudar por meio do financiamento estatal e, por essa razão, tem melhores chances de auferir renda no futuro, mas se decide por uma viagem ao mundo de dois anos, tem a sua liberdade de escolha respeitada, mesmo que isso implique não pagar impostos no território alemão. No entanto, se no futuro auferir renda ou adquirir bens na Alemanha, deverá pagar os impostos devidos.

2. O imposto é um instrumento da igualdade

O indivíduo, usando de sua liberdade, ao aumentar ou diminuir sua renda ou seu patrimônio, faz com que as relações entre renda e patrimônio sejam sempre distintas. Um trabalha dia e noite, o outro prefere cultivar o ócio criativo; um investe a sua renda, outro a gasta. Quando um deles se torna muito rico, e o outro muito pobre, essa desigualdade no resultado aparenta ser muito dura. Aqui o imposto oferece um instrumento de compensação e de igualação. Quando todos que auferem renda entregam uma parcela adequada dessa renda para a coletividade, é a própria coletividade que se beneficia do sucesso econômico individual. Quando um auferir um milhão de euros, e o outro 20.000 euros por ano, este último observa o primeiro com um misto de admiração, irritação e desânimo, que podemos chamar de inveja. Se ele tiver claro que o primeiro deve pagar um quarto de sua renda, isto é, 250.000 euros, para o erário, ele próprio se torna beneficiário do sucesso econômico alheio. No próximo ano, ele espera que tenha renda de dois milhões e pague 500.000 euros ao erário. Dessa forma, o imposto funciona como instrumento de igualdade¹⁴, ao transmitir o benefício do sucesso econômico alheio, fazendo com que a sociedade como um todo seja mais livre.

3. O imposto cria os fundamentos para a segurança

A liberdade remete o indivíduo a si próprio. Por isso, ele poderia, dependendo apenas dele próprio, morrer de fome livremente. Isoladamente, a igualdade perante a lei não consegue garantir as prestações estatais garantidas por lei, como saúde, trabalho, educação, capacidade de decisão e liberdade de ação. Por essa razão, o terceiro ideal das democracias modernas é a segurança. A comunidade jurídica protege o indivíduo na doença, e, quando necessário, protege-o contra o assassinato e o roubo, contra o inimigo militar externo¹⁵. Essa segurança somente

¹⁴ Sobre a importância da igualdade para o direito tributário, veja-se Paul Kirchhof, *Die Steuern*, in: *HStR*, v. V, 3. ed. 2007, § 118, n. 168 e s.

¹⁵ Dieter Gosewinkel/Johannes Masing (Orgs.), *Die Verfassungen in Europa 1789–1949*, 2006, S. 165 e s.; veja-se também os arts. 2, 3 e 4 da Constituição da República Francesa de 22 de agosto de

pode ser garantida pelo Estado, quando dispõe de recursos consideráveis advindos dos impostos. O imposto oferece o fundamento para a segurança militar, policial e social. Ele também é a base para as demais prestações estatais, como educação, infraestrutura e seguridade social. Os recursos públicos – a receita dos impostos – são os “nervos do Estado”¹⁶.

4. A carga tributária deve ser legitimada

Dinheiro é a “liberdade em forma de moeda”¹⁷, é propriedade¹⁸. A interferência tributária na propriedade individual requer legitimação¹⁹. Ela toma uma parcela da propriedade individual, sem obrigação de compensar ou indenizar o que foi retirado do particular. Originariamente, a tributação se justificava em função do acordo entre o governante e os governados sobre o preço da proteção garantida para as pessoas e para a propriedade²⁰. Mais tarde, o Príncipe necessitava da concordância geral dos subordinados para a instituição de impostos, conseguindo cobrá-los apenas com a concordância do estamento e dos contribuintes²¹. Com o Iluminismo, que reconheceu a liberdade individual como direito de todos, e concedeu espaço para a máxima da igualdade, a ideia de pagamento voluntário dos impostos – que já era renegada social e politicamente, especialmente nas taxas sobre a carne e a farinha – perde força e é substituída pela exigência de uma tributação igualitária e moderada²². A democracia que se iniciava instava à legitimação pelo Parlamento, a reserva de lei aparentava ser a forma mais confiável para uma tributação igualitária e moderada. Quando o contribuinte – por meio de seus representantes no estamento e depois no Parlamento – decide sobre a carga tributária que a ele mesmo afetará, está garantida a igualdade e a moderação. Nesse meio tempo, já nos despedimos desse otimismo democrático. O representante no Parlamento se percebe menos como um garantidor de uma tributação justa, e mais como um idealizador de mais prestações estatais e de benefícios fiscais para as bases políticas que o elegeram. Da defesa contra o excesso e a desigualdade podem surgir o perigo do arbítrio e a ausência de crité-

1795; idem, p. 206; sobre “Fraternidade”, vide Mona Ozouf, *Brüderlichkeit*, in: François Furet/dies. (Ed.), *Kritisches Wörterbuch der Französischen Revolution*, v. II, 1996, p. 1037 e s.; sobre a sua representação, p. 1038; sobre a utopia da cidade da fraternidade, p. 1042.

¹⁶ Jean Bodin, *Les Six Livres de la Republique*, 1576, Livro VI, capítulo 2, provavelmente baseado em Ulpiano, Dig. 1.20.

¹⁷ O Tribunal Constitucional Federal usa a imagem linguística de que o dinheiro “é a liberdade em forma de papel” na decisão BVerfGE 97, 350 (371) – Euro, baseado em uma frase de Dostoiévski na obra: *Aufzeichnungen aus einem Totenhaus*, 1. Teil”, traduzida por Pommerenke, 1994, p. 25.

¹⁸ BVerfGE 97, 250 (371 e s.) – Euro.

¹⁹ Sobre a aplicabilidade da antiga fórmula sobre a intervenção na liberdade e propriedade no direito tributário, veja-se BVerfGE 115, 97 (111) – Obergrenze für Einkommen- und Gewerbesteuer.

²⁰ Hans-Peter Ullmann, *Der deutsche Steuerstaat*, 2005, p. 15.

²¹ Fritz Karl Mann, *Steuerpolitische Ideale*, 1937, p. 42; Ullmann (nota 20), p. 15.

²² Carl von Rotteck, *Verbete “Eigentum”*, in: idem/Carl Welcker (Orgs.), *Das Staats-Lexikon – Enzyklopädie der sämtlichen Staatswissenschaften für alle Stände*, v. IV, 1846, p. 211 (214).

rios. É a própria democracia que necessita de valores fundamentais que eliminem privilégios, reduzam as hipóteses de extrafiscalidade e que justifiquem e limitem as subvenções fiscais de acordo com as suas finalidades e seus efeitos²³. Dessa forma, não ficaremos em uma névoa de ignorância com relação ao Parlamento²⁴⁻²⁵, mas, sim, teremos condições de desenvolver uma cultura da comunidade²⁶, da previsibilidade²⁷, da respeitabilidade e da consciência sociais²⁸.

5. O imposto exige uma cultura da moderação (*Kultur des Maßes*)

O imposto exige uma cultura da moderação e da igualdade de critérios, garantida pelo Estado constitucional e pelo texto constitucional, e concretizada por órgãos estatais, especialmente o Tribunal Constitucional. Essa cultura parece ser vazia com relação à intervenção fiscal, porque a “moderação” da tributação é medida com base na finalidade da imposição, ou seja, na receita estatal advinda dos tributos. Essa finalidade, no entanto, é atingida por qualquer espécie tributária, o que não torna as necessidades estatais imunes a uma tendência de crescimento na imposição tributária. A finalidade de arrecadação também seria alcançada por meio de um imposto *per capita* – cada indivíduo pagaria 500 euros por mês – ou um imposto de renda confiscatório que tributasse 100 por cento da renda auferida.

A proibição de excesso ganha contornos jurídicos quando ela limita a participação estatal nos fenômenos tributários incidentes – a renda, o poder aquisitivo utilizado, a herança, permitindo ao Estado uma participação limitada na propriedade dos particulares²⁹. Conta-se que Michelangelo teria respondido à pergunta de como ele esculpiu a maravilhosa figura de Davi do mármore bruto da seguinte forma: “Eu apenas retirei o mármore excedente”. Esse ideal de aproximar o indivíduo livre da moderação jurídica – irradiando um sopro do esplendor de um Davi –, fundamenta a ideia fundamental justificadora do imposto: o indivíduo que ganha muito dinheiro não esconde a si e ao seu patrimônio atrás do mármore do sigilo societário ou fiscal para evitar a inveja, a maledicência ou a cobiça, mas vem à luz por meio de uma cultura geral da transparência e da moderação tributária, recebendo o respeito e o reconhecimento da comunidade, como um cidadão que obteve sucesso e que permite a participação de todos por meio da tributação.

²³ BVerfGE 85, 264 (313) – Parteienfinanzierung VI (= JZ 19092, 734; dazu Jörn Ipsen JZ 1992, 753); 93, 121 (147) – Vermögensteuer (= JZ 1996, 31 mit Anm. Klaus Vogel); 98, 106 (117 e s.) – Landesabfallabgabe; 99, 280 (296) – Zulage Ost; 105, 17 (43 e s.) – Sozialpfandbriefe.

²⁴ John Rawls, *Eine Theorie der Gerechtigkeit*, 1975, p. 29 e s., 159 e s.

²⁵ BVerfGE 101, 158 (218) – Maßstäbengesetz.

²⁶ Gregor Kirchhof, *Die Allgemeinheit des Gesetzes*, 2009.

²⁷ BVerfGE 101, 158 (218) – Maßstäbengesetz.

²⁸ Ernst-Wolfgang Böckenförde, *Vom Ethos des Juristen*, 2. ed. 2011, p. 44 e s.; Gustav Radbruch, *Rechtsphilosophie*, 6. ed. 1963, p. 87 e s.

²⁹ BVerfGE 93, 121 (147) – Vermögensteuer; 115, 97 (114 e s.) – Obergrenze für Einkommen- und Gewerbesteuer.

IV. A justificação de algumas espécies de impostos

Quando as premissas fundamentais da liberdade, da igualdade, da segurança, da democracia representativa e da moderação ao Estado de Direito conseguem justificar estruturalmente os impostos, ainda assim precisamos de critérios específicos para legitimar a intervenção fiscal a alguns fenômenos tributários: patrimônio, herança, renda, comércio e energia. Na concretização também é válido encontrar o grau de generalidade que será justo tanto para o país que tributar quanto para aquele no qual ocorrer o fenômeno econômico.

1. O imposto per capita (Kopftsteuer)

Um imposto *per capita*, que por muitos anos foi requisito para poder votar nos EUA e, atualmente, em alguns poucos cantões suíços, ainda é aplicado³⁰, aparenta ser indefensável no Estado constitucional moderno, uma vez que está em desacordo com a concepção de liberdade moderna, criando uma obrigação geral de trabalhar e auferir renda em favor do Estado. Muitas pessoas podem não auferir renda, seja pela idade avançada, pela ausência de formação profissional, doenças ou ausência de vagas no mercado de trabalho. Mesmo assim, tais pessoas têm a pretensão de serem cidadãos desse Estado e de possuírem os mesmos direitos em face dele. O pensamento antidemocrático de que o direito ao voto é condicionado à obrigação tributária³¹ valia na Prússia: da diferença no pagamento dos impostos decorriam três espécies de direitos políticos distintos (*Dreiklassenwahlrecht*)³². Essa realidade se afasta da ideia de igualdade, de que todos os cidadãos são igualmente responsáveis pelo financiamento estatal, na medida de suas condições econômicas. Por essa razão, aquele que ganha mais paga mais, e quem ganha menos paga menos.

2. Tributação da renda média presumida

Se o cidadão deve pagar ao Estado o resultado das receitas possíveis de seu patrimônio, o imposto deve recair nos esforços econômicos esperados para o bem comum. Assim, a tributação se dará sobre o patrimônio, a propriedade imóvel, a receita empresarial pelo resultado médio que poderia ser obtido, ou seja, o resultado líquido médio esperado. Essa tributação pela média cria um incentivo para os esforços empresariais e pessoais. Nos casos de ganhos acima da média, a renda adicional deverá ser isenta de tributação. Em casos de resultado abaixo da média, o contribuinte ainda assim deverá pagar pelo resultado médio esperado. A preguiça ou a inabilidade econômica serão prejudicadas do ponto de vista tributário³³. Essa espécie de tributação, que incide sobre uma base patrimonial presumi-

³⁰ Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, 2. ed. 2000, p. 473 e s.

³¹ Tipke (nota 30), p. 474 (*No taxation without representation*).

³² Arts. 70, 71, 72 PrVerf. 1850; Preuß. Verordnung betreffend die Ausführung der Wahl der Abgeordneten der Zweiten Kammer vom 30. Mai 1849 (Preuß. GS P. 205) – Dreiklassenwahlrecht.

³³ Eckart Schremmer, *Über "gerechte Steuern"*. Ein Blick zurück ins 19. Jahrhundert, 1994, p. 17.

da, parece singela pelos critérios de uma execução: onde há patrimônio ou renda, há capacidade para pagar.

3. *Tributação do sucesso econômico*

O direito tributário moderno adequa a intervenção tributária às liberdades fundamentais. Ele tributa o contribuinte quando este obteve uma melhora das suas condições econômicas – sua renda e seu consumo – por meio do uso da infraestrutura colocada à sua disposição. Quem auferir renda, o faz graças ao esforço individual, mas também em virtude das condições socioeconômicas colocadas à disposição pela ordem jurídica, que possibilitaram auferir a renda. É uma vantagem que o indivíduo possa realizar suas atividades comerciais em um espaço social pacificado, e não em um estado de guerra permanente. É de grande vantagem que ele possa celebrar seus contratos de acordo com as regras do direito civil vigente, e que os possa fazer valer por intermédio de juízes livres e independentes. Possui valor econômico considerável que ele possa empregar pessoas que frequentaram boas escolas e tenham boa formação profissional, que ele possa receber clientes que compreendam as operações de crédito, de câmbio e as particularidades da internet. Quem faz uso dessa cultura para auferir renda individualmente deve retribuir com uma parte adequada de sua renda para esse sistema.

O mesmo vale para o imposto sobre o comércio. Aquele que, como consumidor, pode trocar seu poder aquisitivo por bens e serviços de sua preferência, porque as vitrines estão cheias, as lojas abertas, e as ofertas de serviços estão disponíveis para todos, deve pagar dezenove por cento a mais a título de imposto sobre as vendas (e outros impostos indiretos sobre a energia, o tabaco e o álcool). Ele usou a sua liberdade individual para a demanda e para o consumo, e deve, por essa razão, contribuir para o financiamento desse sistema de consumo. Numa economia estatizada, as relações são diferentes. O consumidor não consegue comprar o carro de seus sonhos apenas por ter o dinheiro suficiente. Ele precisa, acima de tudo, de boas relações com os burocratas e muita paciência, e, então, depois de dez anos, poderá ser o proprietário de um pequeno automóvel.

A incidência tributária encarece as trocas sociais e comerciais – a oferta de bens, serviços e trabalho por meio do imposto sobre a renda, a demanda por bens de consumo por meio do imposto sobre as vendas. Os envolvidos na troca conhecem essa imposição, mas mesmo assim concordam com a troca, porque mesmo após a tributação aquilo é vantajoso para si. Dessa forma, os impostos indiretos são imperceptíveis para o contribuinte de fato. Tradicionalmente eles são conhecidos como “furto imperceptível”³⁴. Os impostos diretos são, por sua vez, a base previsível e planejável da celebração de contratos.

³⁴ Christianus Teutophilus, *Entdeckte Goldgrube in der Accise*, 1685, p. 49.

4. Eficácia conjunta de impostos indiretos e diretos

Os impostos indiretos e diretos devem ser diferenciados segundo os princípios da generalidade e da igualdade. A generalidade da tributação pretende levar a imposição fiscal a todos os indivíduos de um país, inclusive os membros dos estamentos até então privilegiados. Essa ideia é concretizada pelos impostos indiretos, que impõem a carga fiscal sobre todas as pessoas que consomem. A igualdade material da tributação, por sua vez, exige a gradação segundo a capacidade financeira individual. Quem auferir mais renda pagará mais; quem auferir menos renda pagará menos ou não pagará. Os impostos diretos concretizam essa igualdade, especialmente por meio do imposto de renda e do imposto sobre a herança.

Atualmente, os contribuintes que mais renda têm são mais favorecidos pela tributação indireta. Como possuem mais renda, podem poupar e investir, deixando parcela de sua renda livre da tributação indireta. Os contribuintes com renda menor a utilizam integralmente para o consumo, estando submetidos aos impostos indiretos. Impostos indiretos estão ligados à aristocracia; impostos diretos, à democracia³⁵.

Os impostos indiretos incidem sobre as pessoas no seu consumo, diversão e lazer, abrangendo também os estrangeiros que adquirem bens e permanecem no país, e não atrapalham a vontade de adquirir, não paralisam o comércio e as mudanças.³⁶ Eles realizam o mandamento da generalidade. O direito fundamental à igualdade, por outro lado, demanda uma gradação tributária que leve em consideração a capacidade financeira individual para contribuir para o financiamento público. Somente os impostos diretos levam em consideração as situações pessoais de renda, familiares e patrimoniais na hipótese de incidência, podendo graduar a capacidade financeira de acordo com tais elementos. Nos impostos indiretos, o consumidor fica no anonimato do mercado, de forma que o imposto deve ser pago igualmente por todos os contribuintes, sejam eles ricos ou pobres. Por essa razão, o ordenamento tributário deve ponderar sobre a generalidade na carga tributária – todos contribuem – e a diferenciação na carga tributária – os que possuem mais capacidade financeira contribuem de acordo com tal capacidade.

5. Tributação em um pluriverso de quase duzentos Estados

O poder de tributar pertence ao Estado. Ele exerce tal competência tributária em face dos contribuintes, que têm suas atividades em variadas partes do mundo, que produzem, comerciam e consomem em países diferentes, que trocam de domicílio e sede com regularidade. Por essa razão, devem ser feitas regras que associem as forças produtivas tributáveis a determinado país. Fundamentalmente, apenas o Estado no qual ocorre o fenômeno econômico que justifica a tributa-

³⁵ Fritz Karl Mann (nota 21), p. 57.

³⁶ Mann (nota 21), p. 54 e s.

ção deve poder tributar³⁷. O imposto de renda pode ser cobrado por aquele país no qual estão localizadas as bases econômicas que foram utilizadas pelo contribuinte para gerar o lucro ou o superávit³⁸.

O imposto sobre as vendas incide sobre o consumidor, podendo ser cobrado e regulado pelo país no qual o consumo ocorre³⁹. Um bem de consumo, na maioria dos casos, pode ser provisoriamente tributado no país no qual é produzido (princípio da origem). No entanto, também pode ser definitivamente tributado no local no qual o consumidor efetivamente demanda tal bem (princípio do país de destino)⁴⁰. O imposto sobre heranças é de competência do país no qual o direito dos herdeiros ou sucessores está garantido e garante a fruição pacífica dessa mesma herança⁴¹. De acordo com esse princípio, o país com competência para tributar é aquele no qual estão os bens doados ou herdados ou, ainda, no qual eles serão usufruídos permanentemente.

No entanto, esses princípios não têm pretensão de validade em todos os países do mundo. Como regra, a renda universal ou a herança universal será tributada no país no qual o contribuinte tenha o seu domicílio ou seu estabelecimento. Em virtude disso, podem ocorrer incidências múltiplas sobre os mesmos fatos econômicos ou lacunas na legislação. Tais conflitos⁴² devem ser regulados pelos Estados soberanos mediante consenso⁴³. Além disso, os fenômenos tributários transfronteiriços não permitem que sejam regulados na clareza e simplicidade de apenas um princípio. Local da sede e local da fonte pagadora muitas vezes não podem ser determinados de acordo com uma regra unívoca⁴⁴. Por essa razão, é necessário que se celebrem tratados internacionais entre os países – tratados para evitar a dupla tributação (*DBA*) – que, diferentemente dos tratados internacionais clássicos, não servem para harmonização do direito interno, nem como regulação das normas de colisão para determinar qual direito nacional será aplicável, mas, sim, qual conexão com o direito nacional haverá e como isso pode ser

³⁷ Paul Kirchhof, in: Paul Kirchhof/Hartmut Söhn/Rudolf Mellinghoff, *EStG*, § 2, n. A 148; Lehner/Waldhoff, ebenda, § 1, n. A 178 e s.; Moris Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen*, in: Hanno Kube/Rudolf Mellinghoff/Gerd Morgenthaler/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Eds.), *Leitgedanken des Rechts*, v. II, 2013, § 151, n. 2 e s.

³⁸ Paul Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Nota 37), § 1, n. A 163 e s.; Lehner/Waldhoff, ebenda, § 1, n. 1 A 178 e s.

³⁹ Widmann, *Umsatzsteuer*, in: *Leitgedanken des Rechts* (nota 37), n. 34 e s.; Stefan Breinersdorfer, *Grenzüberschreitender ebenda*, § 184.

⁴⁰ Widmann (Nota 39); Breinersdorfer (Nota 39), § 184, n. 6 e s., 18 e s.

⁴¹ Paul Kirchhof, *Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, 2011, p. 22 (23); Dirk Eisele, *Erbschaft- und Schenkungsteuer*, in: *Leitgedanken des Rechts* (Nota 37), § 187.

⁴² Klaus Vogel/Moris Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar*, 6. ed. 2014, Einleitung n. 1.

⁴³ Vogel/Lehner (Nota 42), n. 4 e s.

⁴⁴ Moris Lehner, *Internationale Reichweite staatlicher Besteuerungshoheit*, in: *HStR*, v. XI, 13. ed. 2013, § 251, n. 24 e s.

resolvido de forma a evitar a dupla tributação⁴⁵. Essas determinações em acordos de direito tributário também pressupõem princípios fundamentais no surgimento e nas consequências das obrigações tributárias, que, por sua vez, pressupõem um conteúdo comum aos direitos nacionais envolvidos⁴⁶. O direito internacional tributário em uma economia mundial em crescimento dá um forte impulso para que se possa pensar o direito tributário de acordo com os mesmos princípios⁴⁷.

V. Resistência à tributação e planejamento tributário (*Steuergestaltung*)

1. Da luta pela melhor lei ao convívio com a lei ruim

Os princípios fundamentais de nossa atual legislação tributária certamente seguem um ideal fiscal com bases axiológicas. No entanto, tais princípios não evoluíram de uma história de ideais fiscais lógicos ou de um senso civil de justiça. O surgimento do Estado fiscal moderno é marcado pela luta por privilégios, acompanhada de resistência e protesto contra a tributação. Revoltas e boicotes fiscais, planejamento fiscal na zona cinzenta da legislação e sonegação fiscal acompanham todas as reformas fiscais, especialmente as que aumentaram a carga tributária⁴⁸. A Revolução de 1848-49 começou e terminou com protestos contra a tributação⁴⁹. Mas então o protesto geral contra a tributação diminuiu, e o planejamento tributário individual e a evasão fiscal aumentaram⁵⁰. O cidadão tomou cada vez mais liberdades, tornou-se autoconfiante e pôde se embasar no texto escrito de uma lei, que ele interpretou e reinterpreto. A corresponsabilidade para a comunidade se torna mais fraca. Ele busca uma saída individual de uma carga tributária percebida como excessiva na zona cinzenta do direito, tem menos esperança e força para lutar por uma legislação tributária melhor. Essa situação – o despertar da força da liberdade individual e da fraqueza como concidadão – também caracteriza o presente. No sistema tributário, o ideal de um comerciante honrado parece estar enfraquecido, e declarar suas obrigações conforme seus melhores conhecimentos não pode mais ser tomado como evidente. A distância para o Estado está crescendo e é aumentada por uma péssima consciência sobre o fenômeno tributário. Essa é uma das principais razões para a ruína jurídica do direito tributário.

A legislação tributária procura instituir uma igualdade tributária geral, para alcançar o planejamento consciente dos fatos com vistas à desigualdade tri-

⁴⁵ Lehner, in: *Leitgedanken des Rechts* (Nota 37), § 151, n. 4 e s.

⁴⁶ Idem. *Ibidem*.

⁴⁷ Sobre as particularidades do direito internacional tributário, Vogel/Lehner (Nota 42); Ekkehart Reimer, *Internationales Finanzrecht*, in: *HStR*, v. XI, 3. ed., 2013, § 250, n. 36 e s.; Moris Lehner, *Internationale Reichweite staatlicher Besteuerungshoheit*, ebenda, § 251, n. 13 e s.

⁴⁸ Richard Tilly, *Unruhen und Proteste in Deutschland im 19. Jahrhundert*, in: idem., *Kapital, Staat und Sozialer Protest in der deutschen Industrialisierung*, 1980, p. 143.

⁴⁹ Ullmann (nota 20), p. 51.

⁵⁰ Günter Schmölders, *Finanzpolitik*, 3. ed., 1970, p. 334; Ullmann (nota 20), p. 48.

butária – a economia fiscal individual. Portanto, a norma tributária se aplica nos casos limítrofes intencionalmente planejados. A lei tributária não captura a normalidade econômica, mas sim a alienação planejada da realidade. O contribuinte procura reduzir ou evitar a carga tributária por meio do planejamento consciente de seu negócio (planejamento tributário)⁵¹. A “barreira do fato gerador” é erguida na rodovia “na qual o tráfego geralmente se esforça para atingir um determinado objetivo econômico”⁵². O contribuinte, no entanto, transfere suas atividades econômicas para as ruas laterais, estruturando seus negócios e seus contratos civis, a fim de evitar o pedágio fiscal da rodovia normal. Essa evitabilidade da carga tributária é o problema central do direito tributário atual. Em muitos casos, a falta de uma abordagem sistemática, uma formulação deficiente, a incoerência e a abundância de detalhes na legislação tributária aplicável convidam a tal estratégia e, portanto, também à desigualdade na imposição tributária⁵³.

2. *Necessidade de um direito tributário simples e inescapável*

Em virtude disso, o legislador deve reduzir substancialmente as possibilidades de planejamento tributário por meio de um direito tributário simples e inescapável⁵⁴. As autoridades fiscais e os tribunais têm de determinar, de acordo com regras simples⁵⁵, numa análise jurídico-fiscal independente⁵⁶, quais planejamentos terão consequências relevantes em termos fiscais e quais não terão, se um contrato altera a realidade relevante em termos fiscais ou apenas a disfarça. A interpretação finalística, o desenvolvimento judicial do direito (*Rechtsfortbildung*), a interpretação conforme a Constituição e o direito comunitário oferecem aqui possibilidades de correção, tornando supérflua uma previsão autônoma contra o “abuso da forma jurídica” (§ 42 do Código Tributário Alemão – *Abgabenordnung*)⁵⁷. Se o comprador de uma casa procura reduzir o imposto de transmissão adquirindo apenas o terreno, mas ao mesmo tempo comissiona o vendedor com a construção da casa, o comprador não apenas adquire o terreno, mas também o imóvel desenvolvido no contrato combinado de venda e serviços. Seu imposto de transmissão é baseado no preço total do imóvel (terreno e construção)⁵⁸. Se uma em-

⁵¹ Johanna Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, 2002, p. 9 e s., 11 e s.

⁵² Albert Hensel, *Steuerrecht*, 3. ed., 1933, p. 95.

⁵³ Hey (Fn. 51), S. 3; vgl. auch BFH DStR 2007, 64 (65) – Begrenzter Verlustausgleich bei gesetzlich eröffnetem Dispositionsraum für private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG).

⁵⁴ Paul Kirchhof (nota 41).

⁵⁵ Sobre as análises do direito tributário como “caos”, “matagal”, “selva”, entre outras, veja-se Michael Rodi, *Die Steuerrechtsordnung zwischen Gesetzgebungskunst, Ethik und Verfassungsrecht*, ZG 1993, p. 369 e s.

⁵⁶ Paul Kirchhof, Der Vertrag als Ausdruck grundrechtlicher Freiheit, in: *Festschrift für Peter Ulmer*, 2003, p. 1223 e s.; idem, Der Vertrag – ein Instrument zur Begründung steuerlicher Ungleichheit?, in: *Festschrift für Volker Röhrich*, 2005, p. 927 e s.

⁵⁷ Susanne Sieker, *Umgehungsgeschäfte*, 2001.

⁵⁸ BVerfG, Decisão da 3ª Câmara do 2º Senado de 27.12.1991, BStBl II, 1992, p. 213 e s.

presa nacional estabelece uma empresa controlada em um país de baixa tributação, para a qual transfere lucros nacionais devido a preços de transferência excessivos ou a alocação de despesas do grupo, o direito tributário examina se a empresa controlada foi estabelecida para fins de operação ou apenas para fins fiscais, se o preço foi acordado de forma realista (“razoável”) pelas partes contratantes, entre as quais não há conflito de interesses⁵⁹. Se uma empresa alemã transfere suas patentes e licenças para sua subsidiária estrangeira, que por sua vez transfere essa propriedade intelectual para a matriz alemã para uso mediante pagamento, o lucro da matriz alemã é reduzido. Os pagamentos de licenças no exterior são frequentemente isentos de impostos. Além disso, os lucros podem ser distribuídos para a matriz alemã, livres de impostos. A mera formalização de um contrato de câmbio reivindica poder de disposição sobre o que não está disponível ao cidadão e procura quebrar a igualdade da imposição tributária por meio de um acordo que traz consigo o benefício fiscal.

3. *Direito acordado entre as partes e direito positivado pelo Estado*

O ordenamento jurídico deve novamente certificar-se de quais as consequências jurídicas que estão sujeitas ao poder de disposição das partes e podem, portanto, ser contratualmente reguladas por sua vontade; e quais as consequências jurídicas que são fundamentadas apenas pela lei – de acordo com os princípios da igualdade e proporcionalidade. A distinção entre *iustitia commutativa* e *iustitia distributiva* é novamente de grande atualidade⁶⁰. A liberdade contratual, o direito de decidir livremente se, com quem e com que conteúdo se deseja celebrar contratos, é um dos “elementos fundamentais da construção” de nossa ordem jurídica e social baseada nas liberdades⁶¹. O direito privado⁶² faz distinção entre as consequências do contrato para as partes contratantes e um contrato em detrimento de terceiros que onera diretamente um terceiro sem o seu consentimento⁶³, e um contrato com efeito oneroso para terceiros que não intervém especificamente nas posições jurídicas de terceiros, mas que se destina a onerar tercei-

⁵⁹ Sobre a problemática dos preços de transferência no comércio internacional, veja-se: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhoff, *Außensteuerrecht Kommentar*, 6. ed., Separata/maio 2013, § 1, n. 8 e s.

⁶⁰ Sobre a sua origem, veja-se Aristóteles, *Nikomachische Ethik*, 1131a, p. 1 e s.; ainda, Bernd Rütters/Christian Fischer/Axel Birk, *Rechtstheorie*, 7. ed. 2013, n. 361; Ulrich van Suntum, *Die unsichtbare Hand*, 3. ed., 2005, p. 69; Josef Isensee, Privatautonomie, in: *HStR*, v. VII, 3. ed., 2009, § 150, n. 74 e s.

⁶¹ Günter Hirsch, Der Vertrag, in: *Leitgedanken des Rechts* (nota 37), § 109, n. 3 e s. (citação n. 4); Josef Isensee, Privatautonomie, in: *HStR* (nota 60), § 150, n. 114.

⁶² Sobre o exame do intercâmbio “apropriado” e de uma “força negocial estruturalmente desigual”, BVerfGE 86, 214 (234) – Bürgschaft; ver também BVerfGE 81, 242 (254 e s.) – Handelsvertreter (= JZ 1990, 691 com nota Herbert Wiedemann); 103, 89 (100 e s.) – Ehevertrag über den Kindesunterhalt.

⁶³ Gottwald, in: *MünchKommBGB*, v. 2, 6. ed., 2012, § 328, n. 139; Mathias Habersack, *Vertragsfreiheit und Drittinteresse*, 1992, p. 30 e s.

ros⁶⁴. O BGH se opôs, em particular, a uma renúncia a alimentos em favor de uma parte, que se destina a tornar a assistência social ou outro membro da família responsável pelos alimentos⁶⁵. O BGH chega a conclusões semelhantes em sua mais recente jurisprudência sobre “emprego informal” (*Schwarzarbeit*), na qual um contrato estrutura a troca de benefícios de tal forma que se destina a evitar os impostos e as contribuições previdenciárias associadas à prestação do trabalho⁶⁶.

Mas os caminhos para a justiça contratualmente pactuada e legalmente ordenada ainda não foram traçados com suficiente clareza. No caso da “Clínica da Floresta Negra” (*Schwarzwaldklinik*), o Tribunal Constitucional Federal enfatizou que a forma jurídica escolhida contratualmente – uma clínica de cardiologia era dirigida apenas pelo médico-chefe, a outra por uma empresa de responsabilidade limitada sob a gerência e comando de um médico-chefe – não deveria levar a cargas tributárias diferentes⁶⁷. Por outro lado, o Tribunal Constitucional Federal considerou que uma desvantagem legal considerável⁶⁸ das sociedades em relação aos comerciantes individuais é compensada pelo fato de as sociedades terem a possibilidade de evitar tal desvantagem, estruturando seus contratos de acordo com o direito societário⁶⁹. Assim, reconhece-se a opção de criar a igualdade ou equiparação ameaçada por meio da estruturação contratual.

O direito tributário espera da ética jurídica e da dogmática jurídica a elaboração de critérios que deixem às pessoas a liberdade de planejar os fatos relevantes para a incidência tributária de acordo com sua vontade, mas que impeçam que um fato relevante para a incidência tributária seja apresentado contratualmente como irrelevante ou desfigurado. O contribuinte pode abrir um negócio ou estabelecer uma relação de trabalho, mas também pode abster-se de o fazer. Pode estabelecer uma empresa e um casamento, ou abster-se de estabelecer um. Ele pode investir, anunciar, desenvolver novos produtos e abrir novos mercados a seu

⁶⁴ Habersack (nota 63), p. 55; Klaus-Peter Martens, *Rechtsgeschäft und Drittinteresse*, AcP 177 (977), 116 (165 e s.); veja-se, também, Herbert Wiedemann SAE 1969, 2665 (2668) – Proibição inadmissível de estender os benefícios da negociação coletiva aos “freeriders” não sindicalizados.

⁶⁵ Veja-se BGHZ 86, 82 (89); BGH NJW 1985, 1833; NJW 1987, 1546; NJW 2009, 842 (845); sobre as questões dogmáticas, Burkhard Hess, *Nachehelicher Unterhalt zwischen Vertragsfreiheit und sozialrechtlichem Allgemein vorbehalt*, FamRZ 1996, 981 (982, 985 e s.); veja-se também Rolf Sack/Philipp S. Fischinger, in: Staudinger, *Kommentar zum BGB*, 2011, § 138, n. 455.

⁶⁶ GHZ 198, 141 – Nichtigkeitgemäß § 134 BGB i. V. mit § 1 Abs. 2 Nr.2 SchwarzArbG (= JZ 2014, 463 com comentários de Andreas Spickhoff/Gesa Franke); o pedido de indenização contra o comprador sob a lei de enriquecimento também é negado: BGH NJW 2014, 1805.

⁶⁷ BVerfGE 101, 151 (156 e s.) – Schwarzwaldklinik; veja-se também BVerfGE 101, 297 (309) – Heileurythmiker.

⁶⁸ A regra da mancha dos rendimentos (*Abfärberegelung*), prevista no § 15, inc. 3, n. 1, da Lei do Imposto de Renda (EStG).

⁶⁹ BVerfGE 120, 52ff. (55) – Abfärberegelung; pré-requisito: claramente legal, nenhuma despesa irracional, nenhum risco financeiro e legal significativo, loc. cit. p. 53; foi recusado o reconhecimento do projeto no BVerfGE 122, 374 (376) – Anlagensplitting – e BVerfGE 125, 1 (33 e s.) – Schütt-aus-Lege-in-Verfahren; sobre as críticas ao desmembramento da fábrica, ver BVerfG de 17 de dezembro de 2014 – 1 BvL 21/12.

critério. O direito tributário está comprometido com o resultado desse comportamento livre. No entanto, o direito tributário não reconhece o contrato que constitua uma relação de casamento como uma relação de trabalho, não atribui uma despesa privada ao negócio, não transfere um lucro doméstico para um país com baixos impostos ou não adia um lucro de hoje para o futuro. Os lucros tributáveis são estruturados contratualmente. Entretanto, as consequências tributárias incidentes a um lucro alcançado não são cobertas pela liberdade contratual.

VI. A problemática da tributação vigente

1. *Justo em princípio, injusto na sua formulação*

Se olharmos o direito tributário atual do ponto de vista desses princípios norteadores, vemos uma ordem fiscal básica fundada no imposto de renda, nos impostos sobre o comércio e no imposto sobre heranças, para os quais os requisitos de justiça tributária estão atendidos. Ao fundo, observamos o sistema constitucional tributário, que estabelece, com seus princípios de liberdade, igualdade, segurança, reserva de lei geral emanada do Parlamento e uma cultura de moderação, padrões obrigatórios para o desenvolvimento de um direito tributário justo. Mas os padrões dos tributos individualmente considerados movem o direito tributário existente para a escuridão de uma ordem incompreensível, ininteligível, sonegável e não confiável. Uma mudança fundamental é necessária.

O direito deve regular toda a legislação tributária em uma codificação geral semelhante à do Código Civil⁷⁰, em linguagem simples e compreensível, dando ao cidadão a certeza de que o Código Tributário regula de forma conclusiva todas as pretensões fiscais do Estado sobre seus cidadãos, e que nenhuma imposição pode ser justificada fora dessa codificação. O tributo deve ser concebido como uma imposição insonegável⁷¹. O contribuinte tem que pagar porque possui capacidade econômico-financeira, não porque não tenha utilizado suficientemente as estratégias de economia fiscal legalmente oferecidas ou permitidas. A carga tributária é distribuída pelo Estado em bases iguais e livres, e não deve se tornar um jogo de xadrez – jogado com perspicácia, habilidade e finta – entre o fisco e o contribuinte. O contribuinte deve pagar porque teve sucesso econômico, não porque mereça ser censurado intelectualmente por não ter encoberto suficientemente o seu sucesso com estratégias fiscais.

A prática legislativa de hoje dá motivos para chamar à memória a exigência constitucional de uma legislação simples e compreensível. Uma lei incompreensível não foi devidamente aprovada e não foi devidamente promulgada porque nem os membros do *Bundestag* nem os membros do *Bundesrat* entendem o assunto de sua decisão e, portanto, não são capazes de representar o povo em seu co-

⁷⁰ Paul Kirchhof (nota 41), p. 1 e s.

⁷¹ BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmerfreibetrag; veja-se também 84, 239 (268) – Kapitalertragsteuer; 93, 121 (134) – Vermögensteuer.

nhecimento e, portanto, também não são capazes de representar o povo em sua vontade. A lei também não foi devidamente promulgada porque foi publicado um texto no Diário Oficial, mas não uma ideia de obrigação que justifique a carga tributária.

A legislação também não fornece à administração um padrão suficiente para a aplicação e execução da lei, especialmente se a nova lei só puder ser aplicada depois que os programas de computador tiverem sido elaborados tornando possível sua aplicação. O tributo está sujeito à reserva de lei, não à reserva de computador. A exigência constitucional da certeza exige que a pessoa afetada possa reconhecer a situação jurídica na legislação e agir em conformidade. Isto se aplica em particular se o próprio contribuinte declarar os seus tributos, e tiver de calcular ele próprio as antecipações de pagamento de seus impostos e estiver, assim, sujeito à ameaça de criminalização, caso em que se aplicam os requisitos de maior certeza da legislação penal⁷².

Por fim, uma codificação geral deve oferecer ao contribuinte a familiaridade de uma lei constante. A ideia de “anterioridade” da lei e de “reserva” de lei anterior anuncia que o destinatário deve saber com antecedência qual a conduta que o legislador espera dele. A confiabilidade do sistema jurídico é uma condição básica de uma Constituição protetora da liberdade⁷³. Por esse motivo, uma lei tributária não deve ser alterada seis vezes por ano, mas deve permanecer vigente por décadas com um mesmo conceito básico convincente. Uma alteração não deve ser anunciada em 31 de dezembro com efeito para 1º de janeiro, porque os contribuintes não leem o Diário Oficial na véspera do Ano Novo. Como regra, o direito tributário estabelece relações de longo prazo, devendo, portanto, ser concedido para o longo prazo, pelo menos evitando qualquer efeito retroativo⁷⁴.

2. Fundamento reconhecível da imposição fiscal: imposto de renda, imposto sobre o comércio e imposto sobre a herança

Cada lei tributária individual deve formular com a maior clareza possível seu fundamento justificador⁷⁵. Se o imposto de renda incide sobre o lucro ou sobre o incremento gerado pelo uso da renda doméstica, e essa renda é medida em unidades monetárias – dinheiro –, não faz diferença se a renda foi auferida da agricultura, da atividade comercial, do trabalho autônomo ou como salário. Di-

⁷² Veja-se BVerfGE 99, 216 (273) – Kinderbetreuungskosten (= JZ 1999, 721 com comentários de Moris Lehner).

⁷³ BVerfGE 72, 200 (241) – Deutsch-Schweizerisches Doppelbesteuerungsabkommen; 97, 67 (78) – Schiffsbauverträge; 132, 302 (321 e s.) – Rückwirkende Hinzurechnung von Dividenden zum Gewerbeertrag.

⁷⁴ BVerfGE 72, 200 (241) – Deutsch-Schweizerisches Doppelbesteuerungsabkommen; 97, 67 (78) – Schiffsbauverträge; 132, 302 (321 ss.) – Rückwirkende Hinzurechnung von Dividenden zum Gewerbeertrag.

⁷⁵ Veja-se Paul Kirchhof (nota 41); idem: Leitgedanken n. 43 e s.

nheiro é igual a dinheiro. Portanto, a legislação do imposto de renda não deve diferenciar entre sete tipos de renda, mas tributar apenas um tipo de renda. A distinção entre o imposto de renda da pessoa física e o imposto de renda das pessoas jurídicas também leva a diferenças consideráveis na carga tributária. Por esse motivo, todo e qualquer tipo de sociedade – da mais simples empresa individual até à mais complexa sociedade anônima – deve se tornar uma entidade jurídica tributável sob a mesma legislação do imposto de renda. Os problemas das diferentes permeabilidades dessas empresas para deduções e compensação de prejuízos podem ser resolvidos. Torna-se inaplicável o imposto de renda da pessoa jurídica. Se todas as exceções, privilégios e hipóteses extrafiscais forem removidos da legislação do imposto de renda, e a receita adicional assim obtida puder ser devolvida de forma geral e neutra aos contribuintes, aumentando as bases de dedução e isenção e reduzindo significativamente as alíquotas do imposto, criar-se-á a oportunidade para uma legislação do imposto simples, de fácil compreensão e dificilmente sonegável.

Os tributos sobre o comércio destinam-se a onerar o consumo, e não o faturamento das empresas. Por esse motivo, o faturamento advindo do comércio entre empresas não deve ser tributável desde o início. Em tempos de moderna tecnologia de dados, não há necessidade de as empresas serem sobrecarregadas com o imposto sobre suas transações, que após será anulado por meio de deduções e compensações com impostos já pagos. No caso do comércio empresarial digital, que pode ser visto nas contas das empresas, a tributação desse comércio entre empresas poderia ser dispensada. Em princípio, o Estado também não deve ser considerado no imposto sobre o comércio. Ele é o sujeito ativo da obrigação, não o devedor do imposto.

O imposto sobre heranças poderia ser simplificado na medida em que apenas a transmissão da herança de uma geração para outra é cobrada, de modo que, em caso de morte de um dos cônjuges, tal imposto não fosse cobrado do supérstite. Se o legislador, então, modificar a lei do imposto sobre heranças extinguindo a progressividade e as hipóteses de exceção e cobrar uma alíquota uniforme – de cerca de dez por cento – esse imposto também se tornará tão simples e compreensível que ficará impresso na mente das pessoas, e todos saberão o que é devido em caso de herança. Dessa forma, ao herdar bens sem liquidez, em particular ao herdar um negócio, o herdeiro pode ser autorizado a pagar o tributo devido sem encargos de juros em dez parcelas anuais de um por cento. Assim, tem-se uma solução simples. Essa solução evita uma tributação excessiva sobre a sucessão empresarial, desobrigando as empresas de planejamentos societários complexos, como transformarem-se em sociedades anônimas – e “imortais” –, evitando, ainda, diferenças na carga tributária advindas da forma de organização⁷⁶.

⁷⁶ A esse respeito, veja-se BVerfGE 101, 151 (155) – Schwarzwaldklinik.

3. *Intervenção fiscal para o crescimento econômico?*

É fundamentalmente inadequado oferecer benefícios fiscais, que colocariam as empresas de volta no caminho do crescimento, quando a economia está em crise. Com bons motivos, a Lei de Estabilidade⁷⁷ sobre gestão econômica prevê controles globais, em vez de isenções individuais. Como regra geral, isso não afeta a grande empresa estabelecida, cujo balanço tem um impacto macroeconômico, mas sim o jovem empreendedor que batalha no mercado, cujas ideias e inovações estão apenas começando a obter sucesso perceptível, mas que conduzirá o sistema como um todo, com suas inovações, para o crescimento futuro. É coerente, portanto, que o Tribunal Constitucional Federal submeta os incentivos fiscais a condições cada vez mais rigorosas – especialmente no contexto de um imposto progressivo com efeitos isentivos também progressivos⁷⁸. Uma legislação tributária uniforme, que possa ser planejada de forma confiável e que garanta a sustentabilidade, oferece uma base sólida para o crescimento econômico livre. O direito tributário intervencionista procura resgatar e consolidar as estruturas já existentes que muitas vezes se interpõem no caminho do crescimento.

4. *Concorrência entre sistemas jurídicos?*

Finalmente, o *ethos* do direito tributário também está ameaçado pela palavra de ordem “concorrência entre sistemas tributários”. A competição é um método comum de justificação – no esporte, nos negócios, na luta por um mandato político – que atribui sucesso àquele que foi o melhor de acordo com um procedimento adequado. Quem corre mais rápido, recebe a medalha. Quem consegue mais votos, ganha o mandato. Aquele que faz a melhor oferta encontra seu parceiro contratual. O concurso divide os participantes em vencedores e perdedores. O direito, por outro lado, é baseado em compensação e moderação. O *ethos* e os princípios constitucionais do direito tributário seriam fundamentalmente mal interpretados se uma concorrência libertasse o Estado fiscal da cultura da moderação e permitisse a maximização do lucro sem um ponto de ruptura. Ou se definisse o Estado concorrente como adversário e tornasse possível uma aquisição hostil desse Estado. Ou se desacreditasse a cooperação consciente e transparente bilateral entre Estados, ou mesmo considerasse a União Europeia como um cartel, tratasse seus próprios cidadãos não mais como membros-cidadãos, mas como clientes dispostos a mudar sua sede. Ao fim, se depois os considerasse como ven-

⁷⁷ Lei para a Promoção da Estabilidade e do Crescimento Econômico (Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft – StabG) de 8.6.1967, BGBl I, S. 582; veja-se também § 51, inc. 3, alínea 1, EStG (alíquotas variáveis).

⁷⁸ BVerfGE 93, 83 (97 e s.) – Landesabfallabgabe; 93, 121 (147) – Vermögensteuer; 99, 218 (296) – Zulage Ost; 105, 17 (34) – Sozialpfandbriefe; 105, 73 (112 e s.) – Rentenbesteuerung (publ. JZ 2002, 765 com comentário de Moris Lehner)

cedores ou perdedores⁷⁹. Escusado será dizer que o cidadão e as empresas podem se estabelecer livremente em um ou outro país, e, ao tomar essa decisão, podem também comparar a cultura e a legislação dos países, examinar a segurança ali proporcionada e as diferentes condições para o desenvolvimento. Entretanto, a concepção equivocada de concorrência fiscal significa essencialmente uma concorrência entre os Estados para oferecer a menor carga tributária, que acaba por atingir seu objetivo quando o Estado não pode mais financiar suas necessidades financeiras com impostos, devendo, portanto, recorrer à dívida pública, à dependência do mercado financeiro, à necessidade de uma equalização financeira – anticoncorrencial – entre os Estados.

O ideal do Estado fiscal é um Estado enxuto, mas poderoso, que dá aos seus cidadãos apenas o que lhes tirou antes. É aqui que a liberdade individual de cada cidadão e a autonomia da democracia formada por esses cidadãos se encontram. E todos sabem o que cabe a cada um no aspecto tributário. Ética fiscal e direito tributário andam juntos.

⁷⁹ Sobre isso, veja-se Paul Kirchhof, *Mittel staatlichen Handelns*, in: *HSfR*, v. V, 3. ed., 2007, § 99, n. 38 e s.