

Proteção do Contribuinte na Alemanha*

Ekkehart Reimer

Professor da Universidade de Heidelberg.

Resumo

O texto que segue é um relatório alemão sobre o tema “Proteção ao Contribuinte”, apresentado pelo autor em um congresso internacional. Inicia sua exposição por uma síntese geral do sistema tributário alemão em termos de direito material e processual, para seguir tratando da devolução de tributos, tanto pagos diretamente, como retidos pela fonte pagadora em excesso. Em seguida, trata dos limites temporais às obrigações tributárias, especialmente do tempo de expiração destas, finalizando com a apresentação de alguns temas mais específicos atualmente no centro do debate naquele país.

Abstract

The text is a German National Report on “Taxpayer Protection” presented by the author in an international congress. It begins by a general synthesis of the German tax system on material and procedural Law to then treat the tax refund, of directly paid taxes and excessive withheld taxes as well. After that, it touches the time limitations of tax obligations, specially its expiration terms, finally presenting some specific topics currently in the center of discussions in that country.

A. O Sistema Tributário Alemão em Síntese

Algumas particularidades do sistema tributário alemão têm origem na sua estrutura como sistema de vários níveis, com um governo federal e 16 estados constituídos. Enquanto a legislação tributária é de competência do parlamento federal quase exclusivamente¹, o Direito é aplicado precipuamente pelas autoridades dos Estados federados². A receita é normalmente dividida entre o Governo federal, os Estados e, em alguns casos, também os Municípios³. O formato do direito material não difere significativamente do que pode ser observado em muitos outros países, mas é, entretanto, o ponto de partida para a apresentação do sistema de proteção legal.

* Traduzido por Paulo Victor Vieira da Rocha.

¹ Não obstante a influência do direito secundário da CE, bem como alguns resquícios do direito municipal. Ver art. 105 da Constituição de 1949 (*Grundgesetz*), com a emenda de 1969 (texto integral disponível em <http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/gg/gesamt.pdf>).

² Art. 108 da Constituição alemã - *Grundgesetz* (nota 1, supra).

³ Para detalhes, ver arts. 106 e seguintes da Constituição (nota 1, supra).

I. Imposto sobre a Renda das pessoas físicas

1. Direito material

As pessoas estão sujeitas a um imposto pessoal tanto sobre a sua própria renda (incluindo certos ganhos de capital) como sobre a renda proveniente de uma sociedade ou qualquer outro grupo de pessoas em cujos negócios participem. Como regra geral, o imposto é calculado com base na renda líquida da pessoa menos uma série considerável de deduções pessoais, incluindo uma isenção genérica sobre 7.664 euros⁴. Alíquotas marginais de imposto variam de 15% a 45% (a última somente sendo aplicada a partir de renda anual maior que 250.000 euros)⁵, enquanto a média de alíquotas é significativamente mais baixa⁶. Pessoas casadas são tributadas conjuntamente e sua alíquota é definida com base na metade de sua renda conjunta. Filhos são levados em conta com uma isenção adicional sobre 5.808 euros por filho.

2. Formas de cobrança

Como regra geral, o imposto sobre a renda das pessoas físicas é instituído e cobrado com base em um procedimento administrativo individual, baseado numa declaração de imposto do contribuinte e num lançamento pelo inspetor fiscal. Entretanto, há sistemas de pagamento no ato da percepção do rendimento (*pay-as-you-earn*), ou seja, mecanismos de tributação na fonte, sobre rendimentos brutos de fonte alemã percebidos por

- empregados⁷,
- beneficiários de rendimentos de capital⁸,
- recebedores de pagamentos por serviços de construção⁹,
- ocupantes de cargos de direção não-residentes¹⁰,
- artistas, esportistas, jornalistas, escritores, detentores de *royalties* e locadores ou arrendadores de bens móveis não-residentes¹¹.

Hoje, eles são apenas antecipação do imposto sobre a renda e todo o ajuste é feito no curso do lançamento. A partir de 2009, entretanto, haverá um imposto na fonte de 25% sobre rendimentos de capital. Esse vai ser um imposto separado e cedular e (diferentemente de hoje), vai ser definitivo para todos os contribuintes cuja alíquota de imposto de renda é superior a 25% (conceito de um imposto de renda dual).

⁴ Ver seção 2 da Lei do Imposto sobre a Renda da pessoa física (*Einkommensteuergesetz*) como ponto de partida.

⁵ Para detalhes, ver seção 32a da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra).

⁶ 10,3% para um casal com renda anual líquida de 30.000 euros, 5,5% para um casal com dois filhos e uma renda anual líquida de 40.000 euros, ou 26,2% para um contribuinte solteiro com uma renda líquida anual de 50.000 euros.

⁷ Seções 38 e ss. da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra).

⁸ Secs. 43 e ss. da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra).

⁹ Secs. 48 e ss. da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra).

¹⁰ Sec. 50a (1)-(3), (5) e (7) *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra).

¹¹ Sec. 50a (4)-(7) *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra).

II. Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica

1. Direito material

Enquanto aquele imposto de renda afeta as pessoas físicas somente, sociedades que tenham personalidade jurídica¹² (portanto, excluídas as *partnerships*¹³) estão sujeitas ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica (*corporation tax, Körperschaftsteuer*)¹⁴. A determinação do lucro, para fins de determinação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, segue as regras do imposto sobre a renda da pessoa física em larga medida. A alíquota chega a 15%. Não há (mais) mitigação em favor do sócio ou acionista que receba dividendos da empresa, enquanto dividendos pagos e recebidos entre empresas e ganhos na alienação de ações, também entre empresas são 95% livres de tributação. Em outras palavras, o Imposto de Renda das empresas tem alíquota de 0,75% sobre os dividendos/ganhos de capitais brutos.

2. Formas de cobrança

Exceto em alguns casos de não-residentes ou de empresas residentes sem fins lucrativos, o Imposto de Renda das empresas é apurado por meio de lançamento.

III. Sobretributação Solidária (Solidarity Surcharge)

1. Direito material

Desde 1991, ainda que com interrupções, há uma tributação adicional sobre o pagamento do Imposto de Renda da pessoa física e da pessoa jurídica sob qualquer modalidade (pagamentos após lançamento, pagamento antecipado de imposto de renda e pagamentos antecipados em forma de imposto sobre remunerações pelo trabalho e sobre rendimentos de capital). A, assim chamada, sobretributação solidária (*Solidarity Surcharge* ou *Solidaritätszuschlag*) foi concebida como fonte temporária de receita fiscal direcionada exclusivamente para a União federal (*Bund*)¹⁵.

¹² Exemplos: empresa pública limitada (*Aktiengesellschaft*, daqui em diante AG), sociedade em comandita por ações (*Kommanditgesellschaft auf Aktien*, KGaA), sociedade limitada (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, GmbH). Ademais, empresas estatais estão sujeitas a Imposto de Renda se exercerem atividade comercial. Para detalhes, cf. sec. 1 (1) da Lei do Imposto sobre a Renda das empresas (*Körperschaftsteuergesetz*, KStG).

¹³ Um regime especial se aplica a sociedades alemãs, entidades despersonalizadas coligadas alemãs similares (como, e.g., *joint ownerships* ou *communities of heirs*), e entidades estrangeiras similares (para uma lista de entidades estrangeiras, ver *Finanz-Rundschau*, 1987, p. 8). Elas são tratadas sob regime de transparência, nos termos da sec. 15 (1) nº 2, da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra), com tributação incidindo apenas a nível do sócio (ver supra, I).

¹⁴ Entidades estrangeiras que não sejam pessoas físicas podem se enquadrar no objetivo pessoal do Imposto sobre a Renda das empresas alemãs também se, em virtude de uma comparação tipológica (*Typenvergleich*) com entidades alemãs relacionadas, elas forem mais parecidas com uma pessoa jurídica alemã que com uma sociedade *partnership*; a classificação doméstica delas para fins fiscais ou de acordos de bitributação (de ter personalidade jurídica ou não) é irrelevante. Ainda, o ponto decisivo é que se a entidade estrangeira, de acordo com todas as características atribuídas a ela pelo sistema legal estrangeiro, se parece com uma pessoa jurídica alemã (então, incide tributação de pessoa jurídica) ou, ao invés, parece uma *partnership* alemã.

¹⁵ Art. 106 (1) nº 6 da Constituição alemã - *Grundgesetz* (nota 1, supra). As disposições infralegais estão fundadas na Lei da Sobretributação Solidária (*Solidaritätszuschlaggesetz*, SolZG), com as respectivas alterações.

Tem como objetivo financiar os subsídios federais pagos à parte oriental da Alemanha após a unificação. Hoje em dia, a alíquota da sobretributação solidária é de 5,5% dos respectivos pagamentos de imposto de renda. É importante observar que a sobretributação solidária deve continuar a existir por mais alguns anos.

2. Formas de cobrança

Em termos de procedimentos administrativos, e de arrecadação também, a sobretributação solidária é acessória ao Imposto de Renda da pessoa física e da pessoa jurídica. Conseqüentemente, não há lançamento ou procedimento de retenção separados. Revisão é assegurada *uno actu, i.e.*, juntamente com a proteção legal contra decisões sobre os impostos sobre a renda da pessoa física e da pessoa jurídica.

IV. Imposto local sobre vendas

1. Direito material

A renda de empreendimentos comerciais¹⁶ não é apenas sujeita à tributação sobre a renda (Imposto sobre a Renda da pessoa física ou Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica, de acordo com o caso), mas também ao imposto sobre os negócios ou vendas (*business tax* ou *Gewerbesteuer*) que incide sobre o lucro do empreendimento¹⁷, apenas sujeito a modificações tendentes a uma incidência sobre o fluxo de caixa (*cash-flow tax*).

A maior parte da receita é destinada às municipalidades. Entretanto, a base de cálculo segue regras materiais uniformes prescritas pela lei federal do imposto sobre as vendas (*Gewerbesteuer-gesetz*). Por outro lado, os Municípios têm poder para fixar um “multiplicador de alíquotas” (*Hebesatz*) para sua respectiva autonomia territorial. Eles, portanto, competem entre si por investimentos numa base local ou regional. As alíquotas efetivas típicas nas cidades variam entre 10 a 18 por cento da renda líquida.

Já que, de um ponto de vista técnico, o imposto sobre os negócios não foi concebido como um imposto pessoal, mas como um imposto real (*i.e.*, sobre o empreendimento comercial), ele se fixa à mera existência da empresa em si, independentemente de quem a exerce. Conseqüentemente, há três grupos de contribuintes: indivíduos (empresários individuais), sociedades despersionalizadas (*partnerships*) e pessoas jurídicas. Legisladores têm recentemente aumentado seus esfor-

¹⁶ O termo é definido pelos elementos enumerados na sec. 15 (2) da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra). Agricultura e extrativismo não estão incluídas. Nem serviços autônomos pessoais (especialmente atividades típicas de profissões liberais, como de médicos, advogados, engenheiros, artistas, arquitetos etc.) constituem atividade empresarial. Sociedades despersionalizadas (*partnerships*) são uniformemente tratadas como empresas, uma vez que elas exerçam qualquer forma de atividade comercial; nesse caso, não importa se elas exercem outros tipos de atividade também (cf. sec. 15 (3) da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra)). Via de regra, pessoas jurídicas estão sempre sujeitas à tributação sobre o comércio, já que sua renda é tida como renda comercial em quase todos os casos, cf. sec. 8 (2) da *Körperschaftsteuergesetz* (nota 12, supra), lida em conjunto com a sec. 6 (1) e (2) e secs. 238 e ss. do Código Comercial (*Handelsgesetzbuch*, daqui em diante HGB).

¹⁷ Isso era diferente até 1º de janeiro de 1997 na parte ocidental da Alemanha, quando a base de cálculo era composta de ambos os elementos, o lucro e o capital acumulado.

ços para compensar o tratamento desigual entre empreendedores comerciais e outros contribuintes, através de uma gama de privilégios na legislação do Imposto de Renda¹⁸.

2. Formas de cobrança

O imposto sobre vendas é cobrado somente por meio de lançamento. Entretanto, devido ao seu caráter municipal e às divergências do imposto de um lugar para outro, procedimentos administrativos diferem significativamente dos procedimentos do Imposto sobre a Renda.

V. Outros impostos e obrigações

Até 31 de dezembro de 1996, ambos, indivíduos e empresas, estavam sujeitos a um imposto federal sobre fortunas (*net wealth tax* ou *Vermögenssteuer*) que era tradicionalmente justificado pela sua função de suplementar a tributação sobre a renda. Devido a grandes inconsistências na avaliação de diferentes tipos de ativos, o tradicional imposto sobre fortunas foi declarado discriminatório e inconstitucional pelo Tribunal Constitucional Federal¹⁹ e o Legislador explicitamente declinou de editar uma nova Lei do Imposto sobre Fortunas²⁰.

B. Processo Tributário e Procedimentos Recursais

I. Processo tributário ordinário

A mais importante fonte do Direito Processual Tributário, inclusive Administrativo, é o Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung*), uma Lei federal datada de 1919 e que encerra a primeira codificação de Direito Administrativo da Alemanha²¹. Por outro lado, as leis dos impostos (geralmente uma para cada tipo de imposto) prescrevem suas próprias regras procedimentais se, e na medida em que, o Congresso Nacional prescreva distinções em relação aos parâmetros gerais do Código Tributário (*Abgabenordnung*).

Ademais, a Administração tributária editou atos, tanto sobre matérias gerais de procedimento tributário (acompanhando o Código Tributário - *Abgabenordnung*²²), como sobre questões procedimentais específicas (acompanhando as leis dos impostos). Aqui, duas fontes do Direito precisam ser distinguidas: enquanto as regras de regulamentação legal (*Verordnungen*) se aplicam como atos legislativos e são

¹⁸ Pagamentos do imposto sobre o comércio sempre foram tidos como despesas operacionais que reduziam a base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Ademais, a sec. 35 da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra) (a partir de 1º de janeiro de 2001) prevê um crédito de imposto sobre o comércio a ser descontado do Imposto de Renda. Essa regra reduz, e às vezes elimina, a dupla incidência posta pela coexistência de Imposto de Renda e imposto sobre o comércio.

¹⁹ Decisão de 22 de junho de 1995, BVerfGE vol. 93, pp. 121 e ss.

²⁰ Para um histórico e evolução do Imposto sobre Fortunas alemão, também com comparação com a perspectiva europeia, cf. Lehner *et al.*, "The European Experience With a Wealth Tax: A Comparative Discussion". In: *23 Tax Law Review* 613-690 (2000).

²¹ Código Tributário (*Reichsabgabenordnung*) de 13 de dezembro de 1919, RGBl. 1919, 1993; hoje substituído pelo *Abgabenordnung*, de 16 de abril de 1976, BGBl. I 1976, às pp. 613 e ss, conforme alterações.

²² Mais notavelmente, o Regulamento de Aplicação do Código Tributário (*Anwendungserlass zur Abgabenordnung*), atualizado em 21 de abril de 2008 (Bundesfinanzministerium, file IV C 4-S 0171/07/38).

plenamente obrigatórias para o contribuinte e as cortes, instruções (*guidelines* ou *Richlinien*) e portarias ou circulares (*Erlasse*) são meramente normas internas da esfera da Administração tributária. Elas são úteis, mas não obrigatórias para o contribuinte ou para as cortes.

1. A distribuição dos deveres de informação entre autoridades fiscais e contribuintes

O dever de pagar tributos é unilateral. Inexistem considerações concretas em relação à pessoa do contribuinte e o Direito não provê, seja individual seja metaindividualmente, uma equivalência entre a carga tributária suportada e o conjunto de bens e serviços públicos providos pelo Estado. Entretanto, procedimentos administrativos e o *status* formal do contribuinte, de um lado, e das autoridades fiscais, de outro, seguem o ideal de simetria.

Com vistas a uma ótima (na medida do possível) aplicação do Direito, suas posições jurídicas são definidas de forma a garantir um duplo equilíbrio, *i.e.*, (1) um equilíbrio entre as partes (o contribuinte e a autoridade fiscal), e (2) um equilíbrio entre os direitos e atribuições da cada parte, de um lado, e seus deveres, de outro. Em ambas as perspectivas, entretanto, equilíbrio não quer dizer identidade.

Em especial, a relação entre o contribuinte e as autoridades fiscais (equilíbrio (1)) segue uma abordagem européia continental específica, de uma Administração tributária forte, que pode exarar e executar seus atos sem necessidade de intervenção do Poder Judiciário. A essa força corresponde um dever especial para a Administração de neutralidade.

A mais importante consequência da neutralidade administrativa é a regra de que os procedimentos administrativos são sujeitos ao princípio do impulso oficial na investigação dos fatos. O dever das autoridades fiscais de perquirir os fatos se relaciona a todas as circunstâncias do caso, independentemente de elas serem desvantajosas ou vantajosas ao contribuinte.

O princípio da investigação, entretanto, tem sido modificado por um número crescente de deveres de notificação, documentação e declaração, impostos ao contribuinte²³. Ademais, deveres de investigação oficial são reduzidos e os deveres do indivíduo de prover informação são aumentados em operações internacionais²⁴.

2. Direitos do contribuinte à participação no procedimento

Em qualquer caso, o contribuinte estará aparelhado por direitos relativos à sua participação no procedimento fiscal. Esses direitos incluem (sem estar restritos a isso):

- direito de ser ouvido e de apresentar argumentos de fato e de direito antes de um lançamento²⁵. Em especial, a autoridade fiscal tem que requisitar uma explicação do contribuinte se os fatos que tendem a ser objeto do eventual lançamento se distinguem significativamente dos que tenham sido declarados pelo contribuinte;

²³ Para uma visão geral, ver Lehner e Waldhoff, *in*: Kirchhof & Sohn & Mellinghoff (eds.), *Einkommensteuergesetz. Kommentar* (edição em folhas soltas, atualizada em julho de 2000), parágrafo 1 nos. A59 e seguintes.

²⁴ Sec. 90 (3) do *Abgabenordnung* (nota 21, *supra*).

²⁵ Sec. 91 do *Abgabenordnung* (nota 21, *supra*).

- direito de receber orientação e assistência das autoridades fiscais, especialmente se o contribuinte tem pouco conhecimento de seus direitos, *e.g.*, em relação a créditos e devoluções;
- direito de declinar de fornecer dados ou indícios se eles puderem implicar efeitos negativos em membros de sua família ou em companheiro afetivo. Privilégios semelhantes se aplicam a padres, advogados, notários, médicos, membros de parlamentos e jornalistas em relação aos seus contatos profissionais;
- direito de recusar a autoridade fiscal em caso de falta de neutralidade²⁶.

Enfim, a justiça dos procedimentos administrativos requer certo equilíbrio entre a autoridade fiscal e o contribuinte. Entretanto, isso não implica que qualquer das partes tenha livre acesso aos dados que a outra tenha produzido, coletado ou obtido.

Em atenção aos direitos do contribuinte, não há livre acesso a todos os registros do caso concreto. Mesmo onde direitos de liberdade de informação foram garantidos nos últimos anos²⁷, ressalva-se o sigilo fiscal.

O contribuinte tem o direito de se utilizar do auxílio de um consultor tributário (que, normalmente, é graduado em Administração ou Economia), um advogado, ou qualquer outra pessoa de sua confiança²⁸. Isso inclui plena representação por procuração. A única exceção é a assinatura ao final da declaração, que é ônus pessoal do contribuinte. Onde couber, as autoridades fiscais podem instruir o contribuinte a nomear um representante. Em última hipótese, as autoridades fiscais podem indicar tal representante de ofício²⁹.

II. Procedimentos recursais

Como resultado de 90 anos de instituições de proteção judicial em matéria tributária (infra, 1), remédios legais contra qualquer ato concreto de autoridade federal ou estadual estão disponíveis em três níveis hoje: recurso administrativo (infra, 2.a), ação judicial perante uma corte estadual (infra, 2.b) e recurso judicial perante a Corte Fiscal Federal (infra, 2.c). Há exceções em relação a atos de autoridades municipais (infra, 3) e em relação a casos em que o contribuinte não ataque um ato concreto de lançamento ou cobrança, mas sim, vise objetivos diferentes (*e.g.*, quando desafie uma norma abstrata ou queira impedir a atuação de autoridades fiscais relacionadas a um fim; infra, 4).

1. Cortes Fiscais 1918-2008

Enquanto altos tribunais administrativos (especialmente os *Preußisches Oberverwaltungsgericht*) detiveram competência para disputas fiscais até o final da Primeira Guerra Mundial, a criação de um imposto nacional sobre o faturamento (um

²⁶ Secs. 82-84 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

²⁷ Em nível federal: *Informationsfreiheitsgesetz* de 5 de setembro de 2005, BGBl. I 2005, às pp. 2.722 e ss. No nível dos Estados, legislação similar foi promulgada em Berlim, Brandenburgo, Bremen, Hamburgo, “Mecklenburg-Vorpommern”, “Nordrhein-Westfalen”, Saarlandia, e “Schleswig-Holstein”.

²⁸ Sec. 80 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

²⁹ Sec. 81 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

precursor do IVA) em 1916 e a subsequente transferência da competência tributária dos 26 Estados constituídos (*Länder*) para o ente federal (*Reich*) trouxe junto a criação de uma Corte Fiscal federal (*Reichsfinanzhof*) em 1918³⁰. Ao contrário de tribunais administrativos regionais e tribunais fiscais regionais (*Finanzgerichte*, que existiram por um curto período após a Primeira Guerra Mundial como órgãos integrais da Administração tributária), o *Reichsfinanzhof* era formalmente separado dos órgãos da Administração e gozava de plena independência para julgar. Apesar de o *Reichsfinanzhof* não ser mencionado na Constituição de Weimer de 1919, ele era basicamente posto em pé de igualdade em relação à Corte Suprema do *Reich*, o *Reichsgericht*³¹. Os únicos resquícios da anterior proximidade ao Ministro das Finanças eram que...

- o orçamento do *Reichsgericht* fazia parte do orçamento do Ministério da Justiça, enquanto o do *Reichsfinanzhof* integrava o orçamento do Ministério Federal das Finanças;
- o *Reichsfinanzhof* era obrigado a dar opinião judicial sobre casos fora da sua competência, pendentes, a requerimento de um Ministério de Finanças estadual ou do Ministério Federal das Finanças; e
- muitos juízes, inclusive proeminentes presidentes desta Corte, eram funcionários públicos egressos do Ministério Federal ou de Ministérios Estaduais de Finanças.

Baseado na tradição do *Reichsfinanzhof*, o art. 95 (1) da Lei Fundamental de Bonn, de 1949 (*Grundgesetz*), prevê explicitamente uma Corte Fiscal federal. Esse tribunal foi reinstituído com o nome de *Bundesfinanzhof* em 1950³². Hoje, a Corte é composta de 11 Ministros e 61 juízes (para mais detalhes, ver 2.c, infra).

Somente em 1957 o legislador federal, com base no art. 108 (6) da Constituição (*Grundgesetz*), instituiu tribunais fiscais estaduais (*Finanzgerichte*) com total independência em relação à Administração tributária³³. Hoje, há 18 *Finanzgerichte* com um número total de aproximadamente 600 juízes de carreira (2.b, infra).

2. Três instâncias para discussão de tributos federais e estaduais

a. Revisão Administrativa de matérias de fato e de direito (*Tax Office*)

Via de regra, qualquer ato final, *i.e.*, ato de autoridade fiscal que encerre um procedimento tributário num caso concreto, é um Ato Administrativo (*Verwaltungs-*

³⁰ Lei instituindo uma Corte Fiscal do Império [e outros assuntos] (*Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofes und über die Reichsaufsicht für Zölle und Steuern*), de 26 de julho de 1918, *Reichsgesetzblatt* (1918), pp. 959 e ss. Para detalhes, ver *Bundesfinanzhof* (ed.), *75 Jahre Reichsfinanzhof* (1994); e List, "Vom Reichsfinanzhof zum Bundesfinanzhof", in: Klein e Vogel (eds.), *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung. Festschrift für Hugo von Wallis* (1985), pp. 15 e ss.

³¹ Lei de 26 de julho 1918 (nota 30, supra).

³² Lei do Tribunal Fiscal Federal (*Gesetz über den Bundesfinanzhof*) de 29 de junho de 1950, BGBl. I 1950, pp. 257 e ss. A partir de 1970, os itens orçamentários foram passados do Ministério Federal das Finanças ao Ministério Federal da Justiça.

³³ Lei sobre competência territorial em material fiscal (*Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit*), de 22 de outubro de 1957, BGBl. I 1957, pp. 1.746 e ss.; posteriormente substituída pela Lei das Cortes Fiscais (*Finanzgerichtsordnung*), de 6 de outubro de 1965, BGBl. I 1965, pp. 1.477 e ss, conforme alterações.

sakt), que se sujeita a uma *revisão* por conta de um remédio escrito chamado *Einspruch*³⁴.

O *Einspruch* é admissível no prazo de um mês contado da data em que a decisão entra em vigor³⁵. Ele pode ser elaborado por qualquer pessoa ou grupo de pessoas que possam legitimamente vir a ser cobrados (ou não suficientemente desonerados) pelo ato impugnado. O procedimento do *Einspruch* é isento de custos.

Oposta a reclamação, o inspetor fiscal que praticou o ato impugnado pode revê-lo. Caso não o faça, o caso é remetido a um departamento de revisão separado (*Rechtsbehelfsstelle*) dentro do mesmo órgão que vai decidir o remédio em si.

Antes de ser tomada uma decisão final no *Einspruch*, o contribuinte tem o direito de requerer uma discussão oral do caso³⁶. Do mesmo modo, as autoridades fiscais podem requerer dados ou provas adicionais do contribuinte durante o procedimento da reclamação dentro de certo prazo³⁷.

A decisão no remédio é uma decisão plena e nova em relação à decisão inicial que consistiu no lançamento, em relação às matérias de fato e de direito³⁸. A decisão do *Einspruch* é, portanto, proveniente de uma cognição ampla, não restrita (mas com atenção especial voltada) aos pontos concretamente atacados pelo contribuinte. Disso decorre que até mesmo uma *reformatio in peius* é possível³⁹. Isso, entretanto, é previamente avisado ao contribuinte⁴⁰. Dado esse aviso, o contribuinte tem a oportunidade de retirar sua reclamação⁴¹. Na prática, tais advertências são proferidas normalmente mais que o necessário - um fato que leva contribuintes a retirarem mesmo um remédio legítimo.

Como regra, o *Einspruch* não suspende a obrigatoriedade do ato atacado. Entretanto, há um procedimento especial pelo qual dita suspensão pode ser alcançada⁴². Esse procedimento especial não é estritamente sujeito a um pedido do contribuinte. Na prática, entretando, é raramente iniciado sem tal pedido. Com o pedido, a autoridade fiscal é obrigada⁴³ a suspender os efeitos do ato impugnado se houver dúvida razoável sobre a legalidade daquele ato, ou se sua obrigatoriedade

³⁴ Secs. 347 e ss. do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

³⁵ Sec. 355 (1) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra), bem como secs. 355 (2), 356, do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

³⁶ Sec. 364a do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

³⁷ Sec. 364b do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

³⁸ Sec. 367 (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

³⁹ Sec. 367 (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁴⁰ Como em processos judiciais (art. 103 (1) da Constituição alemã - *Grundgesetz* (nota 1, supra)), isso é expressamente garantido para processos administrativos também, pela sec. 367 (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra). Essa garantia de ser ouvido antes de uma decisão ou ato em desfavor é considerada um elemento crucial de equidade processual (proibição de qualquer ônus inesperado, previsibilidade dos atos normativos). Parece derivar do princípio do devido processo legal (art. 6, ECHR), que é considerado um aspecto do princípio do Estado de Direito (*Rechtsstaatsprinzip*) no Direito Constitucional alemão (cf. arts. 16 (2), 20 (3), 28 (1), 101 e ss. da Constituição alemã *Grundgesetz* (nota 1, supra)).

⁴¹ Sec. 362 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁴² O procedimento de suspensão (*Aussetzung der Vollziehung (AdV)*), como regrado na sec. 361 (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁴³ Notar, entretanto, que a sec. 361 (2) cl. 2 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra) usa o verbo “sollen” ao invés de “müssen”. Essa linguagem indica que a obrigação de conceder a suspensão é para a maioria dos casos. Há certa margem de decisão para a autoridade fiscal manter a exigibilidade de seus atos em circunstâncias específicas, mesmo se os requisitos acima estiverem preenchidos.

impuser um ilegítimo ou extraordinário ônus ao contribuinte. A suspensão deve ser atrelada a uma exigência de garantia. Se o tributo já tiver sido pago ou se o ato inicial já tiver sido executado, o pedido de suspensão é automaticamente substituído por um pedido de devolução.

b. Revisão de matéria de fato e de Direito em 1ª instância - Corte Fiscal (Finanzgericht)

Se a reclamação (*Einspruch*) não tiver obtido sucesso, o contribuinte pode requerer a anulação ou reforma da decisão perante uma Corte Fiscal estadual (*Finanzgericht*). O caso vai normalmente ser analisado por um juiz de carreira apenas. Somente em casos complexos ou particularmente relevantes que um corpo de cinco juízes (três de carreira e dois leigos, sendo, na maioria dos casos, empresários experientes) julga o recurso. Como forma intermediária, algumas leis estaduais instituíram câmaras com um juiz de carreira e dois juízes leigos⁴⁴.

Os juízes de carreira são normalmente recrutados da Administração tributária estadual, inclusive, dos ministérios estaduais de finanças. De qualquer forma, são sempre advogados competentes, que passaram por um treinamento especial em matéria tributária. Como juízes, eles gozam de total independência, pessoal, profissional e financeira. A renda bruta anual de um juiz de 50 anos é de aproximadamente 71.500 euros (ou 50.000 euros de renda líquida; enquanto um juiz de primeira instância de uma corte não-fiscal tem renda de 65.000 euros e 45.000 euros, respectivamente).

O processo se inicia pela ação formal do contribuinte (Requerente). Tal qual no processo administrativo de revisão, o contribuinte pode constituir um advogado ou um consultor tributário no processo judicial em primeira instância. Mas essa assistência ou representação não é obrigatória⁴⁵.

Como em processos administrativos e criminais, mas diferentemente do processo civil, a corte é obrigada a investigar os fatos do caso. Por conta disso não há regras estritas referentes ao ônus da prova. Dada a assimetria natural na disponibilidade de fatos e provas, entretanto, se pode considerar, na prática, haver uma certa obrigação para o requerente de apresentar fatos e a correspondente prova. Caso o contribuinte não consiga produzir prova razoável, requisitada pela corte, em relação a fatos a ele favoráveis, o juízo normalmente poderá considerar aqueles fatos como inexistentes.

Na sua decisão, a corte é vinculada ao pedido do contribuinte e não pode ir além dele. Portanto, o *reformatio in peius* é vedado. Mesmo que o contribuinte tenha êxito em pontos isolados da sua tese, a corte pode manter a decisão administrativa atacada se, em compensação, incorreções virem à tona, mas, ao final das contas, o resultado geral atacado se mostrar correto.

Ao contrário do remédio administrativo (*Einspruch*; supra a), o processo judicial implica custos⁴⁶. O autor da ação (contribuinte) tem que adiantar o pagamento de taxas judiciais e honorários de advogado ou consultor tributário. Entretanto, ele será reembolsado ao final pelo Estado se, e na extensão em que, ganhar o caso⁴⁷.

⁴⁴ Cf. sec. 5 (4) do *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

⁴⁵ Sec. 62 do *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

⁴⁶ Para detalhes, ver Jost, *Gebühren- und Kostenrecht im FG- und BFH-Verfahren. Ratgeber für Steuerberater und Rechtsanwälte*, 2ª ed., 2007.

⁴⁷ Secs. 135 e ss. *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

c. *Revisão de material de direito em segunda instância - Corte Fiscal federal (Bundesfinanzhof)*

Finalmente, se o contribuinte não tem êxito total perante o tribunal fiscal (*Finanzgericht*), pode apelar à Corte Fiscal federal (*Bundesfinanzhof*) em Munique. Os feitos só podem ser levados perante este Tribunal Federal (*Bundesfinanzhof*) por advogados, consultores tributários ou contadores certificados (*Wirtschaftsprüfer*)⁴⁸.

Após diversas alterações nas regras de admissibilidade de recursos, estes só são possíveis com autorização expressa pelo o juízo de primeiro grau (*Finanzgericht*). Caso este (*Finanzgericht*) negue acesso à Corte federal (*Bundesfinanzhof*), qualquer das partes (contribuinte ou autoridade fiscal) pode requerer a subida do recurso perante o próprio Tribunal Federal (*Bundesfinanzhof*)⁴⁹. Esse recurso contra a negativa de admissão do recurso anterior (*Nichtzulassungsbeschwerde*) será decidido sem debates orais. Uma decisão negativa neste caso não precisa ter mais que um breve resumo das razões⁵⁰. Uma decisão positiva inicia o procedimento recursal (anteriormente negado) automaticamente⁵¹.

Admitido o recurso, o Tribunal Federal (*Bundesfinanzhof*) procede ao julgamento da revisão (*Review*) da decisão do juízo de primeiro grau (*Finanzgericht*). Entretanto, não conhece de matéria de prova, nem reexamina fatos. O *Bundesfinanzhof* está restrito a julgamento exclusivamente de direito (referido como *Revision*, em oposição ao *Berufung*, que é submetido a outros órgãos judiciais, devolvendo-se a julgamento também matéria de fato - *review de facto*) de acordo com a legislação federal⁵². O apelo (*revision*) será provido se a decisão de primeira instância tiver violado substancialmente a legislação federal (*i.e.*, seu conteúdo estiver incorreto) ou se estiver baseada em um procedimento pela corte fiscal (*Finanzgericht*) que viole o direito federal⁵³.

O recurso é processado e julgado por uma câmara de cinco magistrados. Geralmente, a decisão é baseada em debates orais⁵⁴.

Os custos do procedimento perante o Tribunal Fiscal federal (*Bundesfinanzhof*) são cobertos pelo Estado se, e na medida em que, o contribuinte vença a disputa; do contrário, o contribuinte tem que suportar todos os seus custos relacionados a ambas as instâncias.

Em 2007, 19,4 % de todos os casos (38% de todos os procedimentos de *Revision*, mas apenas 15% dos recursos contra negativa de acesso ao Tribunal Federal - *Nichtzulassungsbeschwerden*) terminaram com uma decisão favorável ao contribuinte, em comparação a 21,3% em 2006⁵⁵.

⁴⁸ Sec. 62a *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra), lido conjuntamente com a sec. 3 n° 1 da Lei de Consultoria Tributária (*Steuerberatungsgesetz*). Ela inclui empresas de consultoria ou auditoria, se elas forem representadas por qualquer dos profissionais mencionados acima.

⁴⁹ Sec. 115 (1) do *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

⁵⁰ Sec. 116 (5) *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

⁵¹ Sec. 116 (7) *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

⁵² Cf. sec. 118 (1) *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra), também para uma importante exceção desta regra.

⁵³ Há alguns raros casos em que o recurso pode ser baseado na violação de uma lei processual federal pelo juízo de 1ª instância mesmo se esta violação não afetar o conteúdo da decisão. Para detalhes, ver sec. 119 *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra), e comentários seguintes.

⁵⁴ Para exceções, ver secs. 126 e 126a *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

⁵⁵ Ver *Bundesfinanzhof, Jahresbericht 2007*, <http://www.bundesfinanzhof.de/www/jb/jb2007/jb2007.pdf> (última visita em 12.5.2008), p. 3.

3. Três instâncias para discussão de tributos municipais

Para uma abordagem mais completa, é importante salientar que a competência específica das cortes fiscais, inclusive do Tribunal Fiscal Federal, é restrita a tributos federais e estaduais.

Assim, um diferente regime se aplica a impostos, taxas e contribuições baseados em legislação municipal (inclusive, na legislação de entes menores) e que, por este motivo, são também cobrados pelos Municípios. Esses tributos incluem o imposto local sobre vendas (*Gewerbesteuer*⁵⁶), o imposto sobre a propriedade imobiliária (*Grundsteuer*), o imposto sobre a segunda residência (*Zweitwohnungsteuer*), o imposto sobre os cães (*Hundesteuer*) e os impostos locais sobre entretenimento e diversão.

Aqui, os procedimentos de lançamento e cobrança, bem como de recursos administrativo e judicial não são, ou pelo menos não em primeiro plano, regidos pelo Código Tributário (*Abgabenordnung*) e pelo Código das Cortes Fiscais (*Finanzgerichtsordnung*). Em vez disso, o regime não-tributário da lei do processo administrativo (*Verwaltungsgerichtsordnung*) se aplica.

Desta feita, esses tributos estão sujeitos a revisão pela Administração (não-tributária) em primeira instância, e pela jurisdição das Cortes Administrativas (*Verwaltungsgerichte*) e Cortes Supremas Administrativas dos Estados (*Oberverwaltungsgerichte*, *Verwaltungsgerichtshöfe*) em segunda e terceira instâncias.

Fora esses desvios referentes a órgãos jurisdicionais e algumas pequenas distinções procedimentais, não há distinções substanciais.

4. Remédios especiais que não visem à reforma ou anulação de decisões

Enquanto os procedimentos resumidamente abordados acima (supra, 2, 3) se aplicam sempre que o contribuinte ataque uma decisão ou ato concreto de autoridade fiscal, remédios especiais são previstos para

- revisão judicial de normas abstratas (normas; infra, a);
- casos de omissão administrativa ou reconhecimento insuficiente de benefícios (infra, b).

a. Revisão judicial de normas

A revisão de normas abstratas, *i.e.*, supra-dividuais, é admissível apenas sob condições especiais. A forma mais importante de revisão de uma norma abstrata é no momento - e como parte integral - de sua aplicação. Nos termos do art. 100 (1) da Constituição alemã (*Grundgesetz*), qualquer corte (mas não as autoridades fiscais) pode e deve requisitar um pronunciamento preliminar sobre o caso (*konkrete Normenkontrolle*) ao Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*), caso a corte de origem entenda a norma em questão como inconstitucional. A requisição

⁵⁶ Cf. supra, parte A.IV. Em relação ao imposto local sobre os negócios, ambos os poderes de lançamento, cobrança e jurisdicional, foram divididos. Enquanto o tributo é lançado por cada autoridade municipal em relação a cada estabelecimento permanente ali situado (e proteção judicial admissível apenas perante cortes administrativas, como descrito aqui, na parte 3), ambas as definições de base de cálculo e parte cabível a cada município são de atribuição das autoridades fiscais estaduais, com proteção judicial a ser concedida pelos tribunais fiscais (parte 2, supra).

é admissível se a validade da norma em aplicação é fator crucial para a solução do caso concreto.

Esse procedimento de manifestação preliminar (que guarda certa similaridade com o art. 234 (3) do Tratado da Comunidade Européia) é uma das duas formas mais populares e importantes de se discutir a constitucionalidade de normas tributárias (em relação ao outro método, ver III, infra). Entretanto, é uma maneira indireta. Pois o contribuinte apenas pode sugerir a submissão da questão ao Tribunal Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*), mas não toma parte no procedimento perante essa corte.

Mas, a Corte Fiscal tem competência ampla em nível infra-legal. O exemplo mais visível é o Direito municipal⁵⁷. Nenhuma revisão direta é prevista, entretanto, tratando-se da regulamentação de legislação federal (*Durchführungsverordnungen*), o que ocorre em relação a quase toda lei tributária, ou de instruções internas da Administração (*Richtlinien, Verwaltungsanweisungen*). Atos regulamentares (*Durchführungsverordnungen*) somente podem ser desafiados indiretamente, *i.e.*, se o contribuinte tiver se utilizado de um remédio contra um ato ou decisão específicos. Mas essa revisão já está dentro da competência da Corte Fiscal. Não há necessidade de remessa do caso à Corte Fiscal Federal (*Bundesverfassungsgericht*).

b. Ação positiva

Além disso, há proteção legal disponível em casos em que a autoridade fiscal se omite quando o contribuinte depende de uma ação dela. Nesse caso, o contribuinte pode se utilizar de medidas contra essa inação *mutatis mutandis* sob as mesmas condições acima, *i.e.*, num processo em três instâncias⁵⁸.

c. Remédios contra a transmissão de dados bancários

Quando o contribuinte quiser impedir as autoridades fiscais de acessar informações sobre si, ele pode impugnar a transmissão de dados bancários à Administração tributária⁵⁹.

III. Medidas extraordinárias contra decisões finais em matéria tributária

De qualquer forma em que se tenham decorridos todos os prazos legais e/ou o contribuinte tenha exaurido todas as medidas mencionadas acima, ainda haverá alguns remédios extraordinários.

1. “Restitutio in integrum”

Se os remédios ordinários não tiverem sido exauridos, mas o contribuinte não os tiver conseguido utilizar dentro do prazo legalmente estabelecido, ele pode requerer “restitutio in integrum” (*Wiedereinsetzung in den vorigen Stand*) se a falha foi inevitável ou decorrente de fatos alheios à sua responsabilidade ou vontade⁶⁰.

⁵⁷ Cf. supra, B.II.3, para exemplos.

⁵⁸ Ver supra, parte B.II.2 e 3; para situações triangulares ver também infra, parte F.II.

⁵⁹ Para uma visão geral, ver I Lasaroff, “Rechtsschutzmöglichkeiten Gegen den Automatisierten Abruf von Kontendaten”, in: *Datenschutzberater*, 2007, pp. 13 e ss.

⁶⁰ Para detalhes, ver sec. 110 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra), sobre procedimentos administrativos, e sec. 56 do *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra), sobre medidas judiciais.

2. Superação de limites temporais ordinários

Em algumas instâncias, as regras do processo tributário alemão permitem algumas alterações, correções e até completa anulação de decisões e atos administrativos após os prazos legais para as medidas ordinárias⁶¹. É bom notar que, no entanto, tais correções também não são admissíveis a qualquer tempo. Elas só podem ser tomadas enquanto a obrigação de direito material (ou desobrigação) não esteja prescrita⁶². Diferentes situações precisam ser distinguidas aqui⁶³.

a. Erros de impressão óbvios etc.

Primeiramente, nenhum prazo legal se aplica a correções e ajustes de incorreções óbvios constantes de decisões ou atos administrativos⁶⁴. Uma incorreção é “óbvia” em caso de erros de impressão, de digitação, de cálculo, de comunicação e similares, que são decorrentes de falha mecânica, ótica ou técnica. A lista de exemplos mostra a menor relevância desse tipo de razão para superação de limites temporais.

b. Mútuo consentimento

Segundo, um lançamento tributário pode ser corrigido por mútuo consentimento do contribuinte e da autoridade fiscal competente⁶⁵. A correção pode ser iniciada informalmente; uma ligação telefônica é suficiente. Isso se aplica a casos de aumento ou diminuição do montante da obrigação tributária. Entretanto, esse método de correção é, relativamente, de pouca importância⁶⁶.

c. Vícios formais graves

Terceiro, atos praticados por autoridade incompetente (salvo casos em que uma autoridade tenha atuado fora de sua cidade, mas em uma situação em que seria competente sob todos os outros aspectos) estão sujeitos a correção a qualquer tempo⁶⁷. O mesmo se aplica a atos que se tenham baseado em emprego de meios desonestos, como fraude, corrupção ou coação⁶⁸.

d. Fiscalização

Quarto, qualquer parte (contribuinte ou autoridade fiscal) pode retificar elementos se a Administração fiscal tiver efetuado um lançamento apenas preliminar-

⁶¹ Uma boa e profunda análise é apresentada por Wolfgang Jakob, *Abgabenordnung*, 4ª ed., 2006, n.ºs 553 e ss.

⁶² Para detalhes, ver secs. 169 e ss. do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁶³ A seguinte pesquisa cobre a parte mais incisiva das normas de correção. Ela, no entanto, não é completa. Para abordagem completa, ver Hufeld & Abeln, “Die Korrektur von Steuerbescheiden nach der Abgabenordnung”, in: *Juristische Schulung*, 1999, pp. 684 e ss.; Winter, “Änderung Bestandskräftiger Steuerbescheide”, in: *GmbH-Rundschau*, 2002, pp. 477 e ss.; Koenig, in: Pahlke e Koenig (eds.), *Abgabenordnung*, 2004, Vorbemerkung zu parágrafos 172 a 177, n.ºs 1 e ss.; e Wolfgang Jakob, *Abgabenordnung*, 4ª ed., 2006, n.ºs 553 e ss.

⁶⁴ Sec. 129 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁶⁵ Sec. 172 (1) n.º 2, alínea a, do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁶⁶ Para detalhes e exemplos, ver Wolfgang Jakob, *Abgabenordnung*, 4ª ed., 2006, n.ºs 584 e ss.

⁶⁷ Sec. 172 (1) n.º 2, alínea b, do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁶⁸ Sec. 172 (1) n.º 2, alínea c, do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

mente, em um procedimento de fiscalização⁶⁹. Enquanto durar o procedimento, o dado pode ser alterado a qualquer tempo. O caráter preliminar do lançamento pode ser retirado a qualquer tempo. Ele deve ser retirado tão logo uma fiscalização (uma verificação dos dados do contribuinte) seja feita. Ele termina automaticamente quando os últimos limites temporais para lançamentos de novas informações se esgotarem⁷⁰.

e. Fatos novos

Quinto, um lançamento acabado pode ser corrigido quando novos fatos ocorrerem e a eles o Direito atribua qualquer efeito retroativo em relação ao lançamento⁷¹. Exemplos disso são raros. Eles incluem, entretanto, a extinção de transações que (sob o direito privado) tenham efeito retroativo⁷².

f. Prova nova

A forma mais importante, entretanto, é sexta maneira de se corrigir um lançamento tributário. Ela se aplica quando os fatos tenham permanecidos como eles sempre foram (ao contrário da situação descrita acima) mas qualquer das partes (contribuinte ou autoridade fiscal) tenha acessado nova informação e/ou prova de informação já existente e quando tal informação ou prova mostre que o lançamento anterior foi fundado em considerações factuais incorretas⁷³. Aqui, duas situações precisam ser diferenciadas.

Se nova prova surgir *em favor do contribuinte*, deve ser usada (e o lançamento deve ser corrigido) apenas se o atraso no aparecimento e apresentação desta prova não for devido por negligência grave do contribuinte.

Entretanto, nos casos em que nova prova apareça *em desfavor do contribuinte*, o Direito não prevê nenhuma condição equivalente àquela, referente à negligência. Segundo a Jurisprudência, entretanto, o princípio do equilíbrio entre autoridades fiscais e contribuintes⁷⁴ exige esta simetria. Assim, os tribunais admitem correções em detrimento do contribuinte apenas se verificado que o atraso no aparecimento e apresentação da prova não se deveu a negligência grave da autoridade fiscal. Entretanto, se a autoridade fiscal violou seu dever de inquirir os fatos⁷⁵, o lançamento não pode ser alterado em detrimento do contribuinte.

Em qualquer caso, o requisito negativo de negligência grave pode ser substituído por um ainda mais restrito (evasão e outros crimes tributários) se as autoridades fiscais tiverem examinado o caso num procedimento de fiscalização de campo (*field auditing* ou *Aussenprüfung*)⁷⁶.

⁶⁹ *Vorbehalt der Nachprüfung*, ver sec. 164 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra), e secs. 193 e ss. Para detalhes sobre fiscalização interna (*Außenprüfung*) ver Lühn, “Die Vorläufige Steuerfestsetzung nach der Abgabenordnung”, in: *Steuer und Studium*, 2008, pp. 249 (250/251).

⁷⁰ Ver infra, parte D.

⁷¹ Sec. 175 (1) n° 2 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁷² Para mais exemplos e detalhes, ver Wolfgang Jakob, *Abgabenordnung*, 4ª ed., 2006, n°s 637 e ss.

⁷³ Sec. 173 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra). Para detalhes, ver Wolfgang Jakob, *Abgabenordnung*, 4ª ed., 2006, n°s 591 e ss.

⁷⁴ Cf. supra, partes B.I.1-2.

⁷⁵ Ver parte B.I.1.

⁷⁶ Sec. 173 (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra), e secs. 193 e ss. Para detalhes sobre fiscalização de campo (*Außenprüfung*).

3. Reabertura de processos

Equivalendo funcionalmente aos próprios processos judiciais, tanto contribuinte, como autoridade fiscal, podem requerer a reabertura de feitos em alguns (raríssimos) casos⁷⁷.

4. Recurso ao Tribunal Constitucional Federal

Pouca relevância, do ponto de vista individual do contribuinte, mas extrema importância para o desenvolvimento do Direito Tributário em geral, deve ser atribuída a recursos contra decisões finais (normalmente, decisões em última instância pela Corte Fiscal Federal - *Bundesfinanzhof*) ao Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*)⁷⁸. Qualquer indivíduo, sociedade ou empresa pode apelar de uma decisão no caso concreto. O *Bundesverfassungsgericht* irá analisar tais decisões somente em relação à Constituição Federal, não em relação às leis tributárias. Mas as leis tributárias em si serão analisadas em relação à Constituição se, e na medida em que, sua validade seja relevante para a solução do caso concreto⁷⁹.

O alto número de recursos ao *Bundesverfassungsgericht*⁸⁰ provocou a introdução de um procedimento de análise de admissibilidade⁸¹. Hoje, o *Bundesverfassungsgericht* rejeita mais de 97% de todos os recursos (incluindo matérias não-tributárias), e mais da metade deles sem nenhuma fundamentação expressa⁸².

C. Devolução de Tributos (Inclusive, Devolução de Pagamentos a Maior)⁸³

I. Reembolso de tributos retidos na fonte em excesso

Como a proteção prévia contra retenção excessiva de tributos na fonte é relativamente rara e, ademais, põe em discussão questões intrincadas de fronteira entre direito público (tributário e administrativo) e privado (trabalhista e bancário)⁸⁴, requerimentos de reembolso são freqüentes e seguem padrões bem estruturados. Como regra, eles formam parte dos procedimentos ordinários de lançamento e cobrança. Conseqüentemente, estão sujeitos a procedimentos disponíveis contra lançamentos ilegais⁸⁵. Há exceções para o caso de contribuinte não-residente⁸⁶.

⁷⁷ Para detalhes, ver sec. 134 *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra), lida em conjunto com as secs. 578 e ss. do Código de Processo Civil (*Zivilprozessordnung*).

⁷⁸ Para detalhes, ver art. 93 (1) n° 4a da Constituição alemã - *Grundgesetz* (nota 1, supra), lido em conjunto com as secs. 90 e ss. da Lei do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgerichtsgesetz*).

⁷⁹ Ver supra, parte B.II.4.a.

⁸⁰ As figuras cresceram de 3.452 em 1991 para 6.037 em 2007.

⁸¹ Secs. 93a e ss. da *Bundesverfassungsgerichtsgesetz* (nota 78, supra).

⁸² Para estatísticas recentes, ver http://www.bverfg.de/organisation/statistik_2007.html (visitado pela última vez em 6.5.2008).

⁸³ Para uma visão geral histórica, ver Von Canstein, *Der Erstattungsanspruch im Steuerrecht. Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln*, vol. 56, 1966.

⁸⁴ Ver infra, parte F.I.

⁸⁵ Ver supra, parte B.II.

⁸⁶ Para detalhes, ver sec. 50d do *Einkommensteuergesetz*, (nota 4, supra); e observações críticas por Zacher, "Rechtsschutzlücken bei der Besteuerung Beschränkt Steuerpflichtiger Künstler und Sportler", in: *Steuerwaltsmagazin*, 2007, pp. 22 e ss.

II. (Não) pagamento preliminar perante a pendência de processos

Via de regra, os remédios descritos acima⁸⁷ são utilizados contra supostas obrigações tributárias principais e/ou contra obrigações acessórias impostas ao contribuinte. Se forem relativos a pagamento, é importante notar que não têm efeitos suspensivo em relação à exigência do débito⁸⁸. O contribuinte continua obrigado a pagar em dia. Entretanto, o descumprimento deste dever não afeta a admissibilidade do remédio.

Além dos remédios ordinários, contribuintes podem se utilizar de uma outra medida para postergar o pagamento (*Aussetzung der Vollziehung*). Tal postergação será concedida se a exigência imediata do pagamento do débito puder implicar injusta e extrema dificuldade financeira ou se houver sérias dúvidas acerca da legalidade do lançamento em questão⁸⁹.

Se o contribuinte já tiver feito o pagamento, mas impugnado o respectivo lançamento, há uma medida paralela visando uma devolução preliminar (*Aufhebung der Vollziehung*), que segue as mesmas regras da postergação de pagamento⁹⁰.

III. Não-pagamento em caso de sucesso da medida

Se, ou na medida em que, o remédio contra a obrigação tributária tiver êxito, o órgão fiscal (em caso de recurso administrativo) ou o juízo (em caso de processo judicial) cancelam a exigência do pagamento. Se o pagamento já tiver sido feito, o contribuinte tem direito a total, automático e imediato reembolso, sem necessidade de pedido neste sentido.

IV. Juros

Quando tributos pagos a maior forem devolvidos, o contribuinte tem direito à incidência de 0,5% ao mês. Como esses juros são calculados mês a mês, eles compreendem juros sobre juros (juros compostos) e chegam a mais de 6% ao ano⁹¹. Entretanto juros não são devidos necessariamente a partir do primeiro dia.

- Quando não-residentes recebam devolução de tributos retidos na fonte, esses juros só são devidos após 12 meses da data em que o contribuinte tiver entregue todos os documentos necessários às autoridades fiscais⁹².

- Pagamentos que sejam devidos em função de lançamentos só se sujeitam à incidência de juros após 15 meses da data em que se encerrar o ano fiscal⁹³.

⁸⁷ Partes B.II e III.

⁸⁸ Sec. 361 (1) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra) e sec. 69 (1) do *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

⁸⁹ Sec. 361 (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra) e sec. 69 (2) do *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra), lida conjuntamente com sec. 251 (1) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁹⁰ Sec. 361 (2) cl. 3 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra) e sec. 69 (2) cl. 7 do *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

⁹¹ Para detalhes, ver sec. 233 e ss. do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁹² Sec. 50d (1a) da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra).

⁹³ Sec. 233^a (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra). Por exemplo, se um contribuinte fosse sujeito a retenção excessiva de impostos no ano-calendário de 2006, o pagamento do reembolso a ele só sofreria a incidência de juros a partir de 1º de abril de 2008. O mesmo é exatamente verdade se ele tiver que pagar impostos suplementares ao Fisco.

D. Prazo e Expiração da Obrigação Tributária

Novos lançamentos, assim como aumentos ou modificações em lançamentos preexistentes, são vedados após a respectiva prescrição. O prazo prescricional dos lançamentos deve ser definido separadamente da questão de ter ou não o contribuinte o direito de atacar um lançamento por meio do processo e procedimentos ordinários⁹⁴. Assim, a expiração do lançamento tem dois diferentes efeitos, a saber,

- em termos de Direito material, a respectiva exigibilidade do tributo se extingue⁹⁵;
- em termos de Direito processual, nem as autoridades fiscais nem as cortes podem praticar nenhum ato de cobrança do respectivo tributo. Mais especificamente, elas não podem fazer um novo lançamento nem proceder a qualquer modificação ou anulação no lançamento anterior.

I. Limitações temporais ordinárias

Essa expiração (*Festsetzungsverjährung*) ocorre normalmente em

- um ano para impostos sobre vendas ou sobre consumo⁹⁶. Aqui o termo inicial é em 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreu o negócio ou consumo⁹⁷;
- quatro anos para todos os outros impostos⁹⁸. Quando um lançamento tributário for necessário (em particular, no imposto local sobre os negócios, imposto sobre heranças e na maior parte dos tributos sobre a renda), o termo inicial se dá no final do ano que o contribuinte tiver preenchido sua declaração de impostos, desde que não exceda três anos do término do exercício fiscal⁹⁹.

II. Ampliação de prazos em caso de evasão fiscal

Esses prazos prescricionais são estendidos a

- cinco anos em qualquer caso de evasão culposa; e
- dez anos em caso de evasão fiscal dolosa¹⁰⁰.

Nessas circunstâncias, outras ampliações de prazo podem ocorrer por uma vinculação da prescrição tributária com regras de Direito Penal¹⁰¹.

III. Suspensão ou interrupção da fluência do prazo prescricional

O Código Tributário alemão (*Abgabenordnung*) prescreve uma série de regras que fazem o relógio parar, mas não o fazem retornar a zero. Essas regras incluem, mas não estão limitadas a, os seguintes casos.

⁹⁴ Como descrito acima, parte B.II.2 e 3.

⁹⁵ Sec. 47 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁹⁶ Sec. 169 (2) cl. 1 n° 1 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁹⁷ Sec. 170 (1) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁹⁸ Sec. 169 (2) cl. 1 n° 2 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

⁹⁹ Sec. 170 (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

¹⁰⁰ Sec. 169 (2), cl. 2 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

¹⁰¹ Cf. sec. 171 (7) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

Durante os últimos seis meses do prazo prescricional, ele pode ser suspenso por motivos de força maior¹⁰². Ele também pode ser suspenso em alguns casos de lançamentos com erros de impressão óbvios, no último ano do prazo de prescrição etc¹⁰³.

Do mesmo modo, se o contribuinte tiver se valido de uma medida ordinária ou extraordinária pouco antes do decurso do prazo, a decisão desse pleito continua possível¹⁰⁴. Igualmente, o mesmo vale para autoridades fiscais que tenham iniciado investigações intensas (destacadamente, procedimentos de fiscalização em campo) pouco tempo antes de a prescrição se consumir¹⁰⁵.

E. Interpretação Individual do Direito Tributário (*Private Rulings*) incluindo Regras Prévias

Enquanto alguns países vizinhos, mais notavelmente a França, atribuem grande importância a normas individuais e acordos prévios de preços (APAs), a Alemanha era tradicionalmente relutante em publicar tais decisões e atos. Devido a crescentes críticas baseadas em falta de segurança jurídica, no entanto, o Legislador instituiu recentemente uma série de instrumentos pelos quais os contribuintes podem pedir posicionamento prévio da Administração tributária. Hoje, duas formas diferentes de manifestação do Fisco podem ser distinguidas:

I. Decisões após fiscalização de campo (Field Auditing Procedaures)

Empresários¹⁰⁶ que tenham sido fiscalizados em seus registros (*field auditing*) têm o direito de receber dos agentes fiscais uma confirmação vinculante (*verbindliche Zusage*) de como os fatos que foram sujeitos à fiscalização serão tratados no futuro¹⁰⁷. Essa confirmação é um documento escrito. É livre de custos e contém informação detalhada dos tipos de tributos aos quais se aplica, bem como dos anos que ela cobre. Na verdade, esses dados dependem dos tipos de tributos que foram objeto de fiscalização e da próxima data em que deve ocorrer a próxima fiscalização.

A confirmação tem efeito vinculante somente sobre as autoridades fiscais, enquanto o contribuinte permanece livre para discutir sua legalidade e para tentar obter um tratamento mais favorável. Entretanto, as autoridades fiscais estão livres para divergir da confirmação se os fundamentos legais concernentes tiverem mudado¹⁰⁸. Ademais, elas podem depois revogar a confirmação para o futuro (mas

¹⁰² Sec. 171 (1) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

¹⁰³ Sec. 171 (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra), lida conjuntamente com a sec. 129. Ver também, supra, parte B.III.2.a.

¹⁰⁴ Sec. 171 (3) e (3a) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

¹⁰⁵ Para detalhes, ver sec. 171 (4)-(6) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

¹⁰⁶ Para o caso de obrigações pessoais, ver sec. 193 (1) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra), lida conjuntamente com as secs. 13, 15 e 18 da *Einkommensteuergesetz* (nota 4, supra) e secs. 7 e ss. da *Körperschaftsteuergesetz* (nota 12, supra).

¹⁰⁷ Secs. 204 e ss. do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

¹⁰⁸ Sec. 207 (1) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

não retroativamente) a qualquer tempo¹⁰⁹, sendo essa discricionariedade sujeita aos limites do razoável e da finalidade¹¹⁰.

II. Requerimento de informação vinculante

Além disso, o Legislador tributário introduziu recentemente um novo instrumento de regramento prévio (*advanced rulings*) chamado de “informação vinculante” (*verbindliche Auskunft*). Mas na maioria das vezes as novas regras são parte da codificação prática administrativa costumeira¹¹¹. Diferentemente da confirmação vinculante¹¹², a informação vinculante requer uma fiscalização prévia. Ao contrário, é explicitamente prevista para fatos que não se tenham verificado ainda¹¹³. Por outro lado, não é restrita a grupos específicos de contribuintes (como empresas, no caso da confirmação vinculante).

O regramento prévio (informação vinculante) depende de um requerimento escrito por parte do contribuinte, contendo um amplo relatório dos fatos planejados, bem como da intenção do contribuinte na estrutura ou transação planejada e, ainda, a sua própria e fundamentada opinião jurídica a respeito das conseqüências desta estrutura ou transação¹¹⁴.

A manifestação vai, normalmente, ser exarada pelo órgão fiscal competente para o (posterior) lançamento em relação àquele empreendimento daquele contribuinte. Desta forma, as competências são descentralizadas. As autoridades fiscais podem cobrar taxas significativas para a fixação de regramentos prévios¹¹⁵; essa é a única diferença substancial do prévio direito costumeiro¹¹⁶.

O efeito vinculante de um regramento é quase idêntico ao de uma confirmação vinculante¹¹⁷. As únicas (leves) diferenças se referem:

¹⁰⁹ Sec. 207 (2) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra). Dado o fato de a maioria dos impostos ser cobrada posteriormente - *ex post*, *i.e.*, após o término do ano de referência, essa regra é de relativa pouca importância. A revogação não é permitida, claro, se tiver por objeto o procedimento de lançamento em si mesmo ou for relevante para ele. Entretanto, ela pode afetar o ano durante o qual o lançamento tributário ocorre ou qualquer outro ano posterior.

¹¹⁰ Cf. sec. 5 do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

¹¹¹ Cf. Bundesministerium der Finanzen, *Circular Letter* de 29 de dezembro de 2003, BStBl. I 2003, pp. 742 e ss.; Blumers, [National Report] Germany, in: IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. 84b, 1999, pp. 383 e ss.; e o exaustivo estudo de Hahn, *Probleme der verbindlichen Auskunft im Steuerrecht*, Schriftenreihe des Instituts für Finanzen und Steuern vol. 389, 2001.

¹¹² Supra, I.

¹¹³ Para detalhes, ver sec. 89 (2)-(5) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra), e as regras mais detalhadas no Regulamento de Implementação da sec. 89 (2) do *Abgabenordnung* (*Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung*, também chamado de *Steuer-Auskunftsverordnung*) de 30 de novembro de 2007, BGBl. II, 2007, p. 2.783.

¹¹⁴ Para detalhes, ver sec. 1 do *Steuer-Auskunftsverordnung* (nota 113, supra).

¹¹⁵ A escala começa em 121 euros (para pedidos com valor de imposto de até 5.000 euros). Em casos complicados, a taxa é calculada com base no tempo despendido pelo agente fiscal (50 euros por cada meia hora). Para mais detalhes, ver sec. 89 (3)-(5) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra); e Bundesministerium der Finanzen, *Circular Letter* de 12 de março de 2007, IV A 4 - S 0224/07/0001 (hoje integrado ao *Anwendungserlass zur Abgabenordnung*, nota 22, supra, re. sec. 89 do Código); e Birk, “Gebühren für die Erteilung von verbindlichen Auskünften der Finanzverwaltung”, in: *Neue Juristische Wochenschrift*, 2007, pp. 1.325 e ss.

¹¹⁶ Birk (nota 115, supra), p. 1.326.

¹¹⁷ Supra, I.

- a revogação prospectiva: enquanto a confirmação é livremente revogável, um regramento prévio somente pode ser revogado se ficar evidente que ele está incorreto. Dado o fato de que quase não há substancial discricionariedade para as autoridades fiscais na aplicação da legislação tributária, essa diferença fica um pouco irrelevante;
- ao período indeterminado pelo qual é exarada a informação vinculante. Não há expiração automática, exceto em casos de mudança do Direito Tributário material que a fundamente.

III. *Acordos Prévios de Preços (Advanced Pricing Agreements)*

Não há regras específicas para acordos prévios de preços de transferência (APAs). Eles estão disponíveis apenas na forma geral de uma confirmação vinculante¹¹⁸ ou uma informação vinculante¹¹⁹.

F. Debates Frequentes de Direito Interno Relacionados à Proteção do Contribuinte

I. *Proteção prévia contra retenção excessiva de tributos*

Como mencionado acima, quando impostos sobre rendimentos, IVA ou outros tipos de impostos forem sujeitos à retenção na fonte¹²⁰, o contribuinte não tem contato direto com as autoridades fiscais na maioria dos casos. Isso significa que, como regra, ele precisará buscar proteção contra seu empregador/vendedor/banco/contratante com base no direito privado, *i.e.*, perante cortes não fiscais. Por conta disso, tais ações judiciais são extremamente raras.

Há exceções quando empregador/vendedor/banco/contratante retêm tributos, não apenas com base em obrigações legais, mas baseados em atos administrativos concretos e/ou documentos, *e.g.*, um cartão de imposto sobre salários (*wage tax card*), emitido por autoridades municipais (não fiscais). Nesses casos, uma redução na base de cálculo desse imposto pode ser alcançada se aquelas autoridades incluírem adicionais de remuneração isentos no referido cartão. Esses requerimentos devem ser feitos à corte administrativa local ou corte fiscal local, conforme o caso¹²¹.

II. *Reivindicação de concorrente*

Um segundo grupo de questões se refere a situações triangulares em que um contribuinte sabe, ou suspeita, que um terceiro (normalmente um concorrente) seja tratado mais favoravelmente. Nesses casos, dois passos devem ser diferenciados em termos de procedimento.

- passo (1) é um pedido pelo contribuinte para acessar informações detalhadas do tratamento conferido ao seu concorrente, enquanto o

¹¹⁸ Supra, I.

¹¹⁹ Supra, II.

¹²⁰ Para imposto de renda retido na fonte, ver a lista acima, parte A.I.2.

¹²¹ Para um exemplo recente, ver *Niedersächsisches Finanzgericht*, decisão de 2 de março de 2007, 7 V 21/07, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 2007, pp. 773 e ss.; e *Bundesfinanzhof*, decisão de 23 de agosto de 2007, VI B 42/07, *Deutsches Steuerrecht* 2007, pp. 1.618 e ss. (decisões preliminares).

- passo (2) é um pedido de tratamento igual, *i.e.*, o fim das diferenças existentes.

No bojo do passo (2), o contribuinte pode visar dois objetivos alternativos:

- (2a) ele pode pedir para ser posto na mesma situação do concorrente, ou
- (2b) pedir que o concorrente seja posto na mesma situação dele (requerente).

1. Pedido de informações

O Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung*) não confere ao contribuinte um direito a ser informado do tratamento concedido ao seu concorrente. Devido a uma atitude mais complacente da jurisprudência em relação à ação negativa (ação visando à cassação dos privilégios que as autoridades fiscais tenham concedido a um seu concorrente¹²²), entretanto, o Tribunal Fiscal Federal (*Bundesfinanzhof*) deduziu esse direito de informação diretamente da Constituição Federal¹²³. Isso ocorre quando o contribuinte apresenta fatos preliminares ou indícios de privilégios ilegais a um ou mais concorrentes seus.

2. Ação positiva

O objetivo (2a) é normalmente chamado de ação positiva (*positive Konkurrentenklage*). Mas há pouquíssimos casos referentes a ele porque a jurisprudência sempre entendeu que não poderia superar limites claros dos privilégios fiscais e torná-los regra geral¹²⁴. Recentemente, no entanto, o Tribunal Fiscal Federal (*Bundesfinanzhof*) expressou seu intento de enviar um caso ao Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*), em que o contribuinte (um indivíduo) requereu a extensão de um privilégio fiscal dos membros do Parlamento a outros indivíduos, incluindo ele mesmo. Enquanto o tribunal regional fiscal denegou o pedido¹²⁵, o *Bundesfinanzhof* dispensou muita atenção ao caso¹²⁶. Isso indicou que as restrições

¹²² Ver 3, *infra*.

¹²³ *Bundesfinanzhof*, julgamento de 5 de outubro de 2006, VII R 24/03, *Bundessteuerblatt II*, 2007, pp. 243 e ss = *Deutsches Steuerrecht*, 2006, pp. 2.310 e ss. Para uma análise, ver Englisch, "Die Negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht", in: *Steuer und Wirtschaft*, 2008, pp. 59 e ss.

¹²⁴ Este precedente é baseado em uma decisão do *Bundesverfassungsgericht*, de 20 de junho de 1978, 2 BvR 314/77, *BVerfGE* 49, pp. 1 e ss. = *Bundessteuerblatt II*, 1979, pp. 92 e ss. O Tribunal não excluiu tal pedido positivo categoricamente. Por outro lado, desenvolveu-se um teste, de acordo com o qual o contribuinte deve mostrar que qualquer anulação do privilégio ilegal (inconstitucional) concedido ao concorrente traria pelo menos uma certa probabilidade de um subsequente novo ato de tal privilégio com um objetivo estendido, cobrindo o requerente. Para jurisprudência mais recente, ver *Finanzgericht Köln*, decisão de 5 de setembro de 2007, 4 V 2092/07, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 2007, pp. 1981 e ss. (pedido de um grupo religioso de ser isento de um imposto sobre propriedade imóvel de acordo com um privilégio fiscal equivalente concedido a outro grupo religioso (negado)).

¹²⁵ *Hessisches Finanzgericht*, julgamento de 14 de junho de 2004, 5 K 1500/4, *FGReport* 2005, p. 33; e *Finanzgericht Münster*, julgamento de 23 de janeiro de 2006, 10 K 2114/04 E, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 2006, pp. 951 e ss.

¹²⁶ O 6º Ministro determinou ao Ministério Federal de Finanças que integrasse a lide; tais determinações são relativamente raras. Ver *Bundesfinanzhof*, decisão de 21 de setembro de 2006, VI R 81/04, *Bundessteuerblatt II* 2007, p. 114 = *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, pp. 3.661 e ss. = *Finanzrundschau* 2007, p. 92.

ordinárias a essa ação positiva podem não se aplicar aqui, *i.e.*, aquele pedido pode ser admissível, dado que não há meio alternativo de apreciação judicial de privilégios seletivos (potencialmente inconstitucionais), e dado que aquele privilégio particular em questão é devido a um alto grau de parcialidade dos membros do Parlamento. O *Bundesfinanzhof* ainda não chegou a uma decisão final. Uma decisão em favor do contribuinte seria uma surpresa, entretanto.

3. Ação negativa

Muito mais viáveis, e freqüentes, são os pedidos seguindo os padrões de propósito do item (2b). Eles foram denominados de ação negativa (*Konkurrentenklage*), pois a parte não pleiteia nenhum alívio em sua própria carga tributária, mas apenas busca um aumento na de seu concorrente, com o objetivo de igualdade de oportunidades nos mercados¹²⁷. Entretanto, esses pedidos estão sujeitos a um significativo número questões legais intrincadas também. Elas incluem, mas não estão limitadas a,

- questão de qual a ação (remédio) é aplicável¹²⁸;
- questão de se o contribuinte tem um direito individual (título) de demandar que o concorrente seja tributado em um nível maior que antes¹²⁹. Isso não é auto-evidente, mas requer cuidadosa pesquisa de argumentos jurídicos potenciais, como direitos fundamentais (acima de tudo, a liberdade de profissão¹³⁰), as liberdades de mercado¹³¹, ou as regras de subsídios fiscais¹³²;
- questão de quais prazos se aplicam¹³³;
- participação do concorrente afetado no procedimento¹³⁴.

Ainda, a relação entre tal ação negativa (2b) e supramencionada ação positiva (2a) não foi esclarecida ainda. As coisas ficam ainda mais sofisticadas quando essas situações triangulares são resolvidas em bases bilaterais, *i.e.*, por responsabilidade das autoridades fiscais. Dita redução à bilateralidade pode vir à tona quando prazos (e/ou a proteção da boa-fé) impedem um julgamento em detrimento do concorrente¹³⁵.

III. Participação do contribuinte em procedimentos amigáveis (art. 25 da convenção Modelo da OCDE)

A maioria dos tratados para evitar a bitributação que a Alemanha assinou com mais de 90 países segue o art. 25 da Convenção Modelo da OCDE, que concede ao contribuinte o direito de iniciar procedimentos amigáveis (*mutual agreement pro-*

¹²⁷ Nesse aspecto, ver Englisch, "Die Negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht", *in: Steuer und Wirtschaft*, 2008, pp. 43 e ss.

¹²⁸ Ver Englisch (nota 127, supra), pp. 44 e ss.

¹²⁹ Ver Englisch (nota 127, supra), pp. 46 e ss.

¹³⁰ Art. 12 (1) da *Constituição* alemã - *Grundgesetz* (nota 1, supra).

¹³¹ Arts. 39, 43, 49, 56 e ss. do Tratado da Comunidade Européia.

¹³² Arts. 87 e ss. do Tratado da CE.

¹³³ Ver Englisch (nota 127, supra), pp. 58 e ss.

¹³⁴ Cf. sec. 60 do *Finanzgerichtsordnung* (nota 33, supra).

¹³⁵ Ver Englisch (nota 127, supra), p. 59.

cedure - MAP), mas não asseguram ou exigem sua participação no MAP em si mesmo¹³⁶.

Não obstante, o acordo para evitar a bitributação entre a Alemanha e os EUA, recentemente emendado, prevê que quando o procedimento amigável (*MAP*) se referir a um caso particular, as pessoas envolvidas poderão apresentar suas razões à autoridade competente de um ou ambos os Estados contratantes¹³⁷, e a participação nesta arbitragem está disponível ao contribuinte¹³⁸.

IV. Implementação de decisões do Tribunal Constitucional Federal e da Corte Européia de Justiça

Por último, mas não menos importante, tem havido há muito tempo discussão sobre até que ponto e como as decisões do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) e da Corte Européia de Justiça - CEJ (European Court of Justice - ECJ) devem influenciar qualquer lançamento prévio. Basicamente, três planos devem ser separados aqui.

1. A parte

Inexistem dúvidas de que a parte que levou determinado feito ao *Bundesverfassungsgericht*¹³⁹ ou à CEJ vai aproveitar por inteiro a decisão. Até onde ele tenha interesse, o lançamento será alterado sem restrições, de acordo com a respectiva decisão da corte. O *Bundesverfassungsgericht*, no entanto, algumas vezes hesitou em declarar, com efeitos *ex tunc*, uma lei tributária inconstitucional e, por razões de integridade do orçamento público, apenas fixou uma data de expiração¹⁴⁰. Nesses casos, a parte no caso concreto não vai eventualmente se beneficiar de sua vitória (exceto pelo Estado arcar com todos os custos do procedimento).

2. Seguidores

Outros contribuintes que não tenham dado início a processos judiciais eles mesmos, mas que tenham se valido de remédios administrativos baseados nas mesmas razões, normalmente em referência ao caso concreto que aquela parte levou ao *Bundesverfassungsgericht* ou à CEJ, vão geralmente se beneficiar também destes processos.

Havia certo rumor, entretanto, fundado em questões de simplicidade, de que as autoridades fiscais deveriam poder decidir diversos casos concretos por meio de uma decisão geral (*Allgemeinverfügung*) ao invés de diversas revisões de lançamen-

¹³⁶ Para uma análise completa e uma pesquisa por países, ver *Lehner, in Vogel & Lehner (ed.), Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*, 5ª ed., 2008, art. 25.

¹³⁷ Art. 25 (4) cl. 2, da Convenção entre Alemanha e os Estados Unidos da América para evitar a bitributação e prevenir a Evasão Fiscal, de 29 de agosto de 1989.

¹³⁸ Art. 25 (5) e (6) da Convenção (nota 137, supra), conforme emendado pelo art. XIII do Protocolo de 1º de junho de 2006.

¹³⁹ Arts. 93 (1) nº 4a, 100 (1) da *Constituição alemã - Grundgesetz* (nota 1, supra), ou art. 234 do Tratado da Comunidade Européia, respectivamente.

¹⁴⁰ Ver, e.g., as decisões de longo alcance sobre a inconstitucionalidade das regras de avaliação referentes ao Imposto sobre a Riqueza Líquida (*Vermögensteuer*) (*Bundesverfassungsgericht* de 22 de junho de 1995, BVerfGE 93, 121) e o Imposto sobre Heranças (*Erbschaftsteuer*) (*Bundesverfassungsgericht* de 22 de junho de 1995, BVerfGE 93,165; e de 7 de novembro de 2006, BVerfGE 117, 1).

to. Por uma questão prática, entretanto, essa idéia se provou ser inconveniente em todos os casos em que a parte fosse vitoriosa. Em compensação, se o a disputa paradigmática fosse perdida, as autoridades fiscais teriam podido decidir um caso por todos¹⁴¹.

3. *O público em geral*

Ao contrário, outros contribuintes basicamente não são afetados por decisões posteriores do *Bundesverfassungsgericht* ou da CEJ se eles já tiverem sofrido um lançamento e não tiverem se valido de medidas contra isso. Isso é verdadeiro em ambos os sentidos - esses contribuintes não vão se beneficiar de nenhuma melhora (benefícios fiscais) por conta desse novo precedente jurisprudencial, mas eles também não sofrerão nenhuma revisão de lançamento em seu detrimento¹⁴².

¹⁴¹ Cf. sec. 172 (3) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).

¹⁴² Tal como se referem as decisões do *Bundesverfassungsgericht*, o princípio da não-deteriorização foi instituído explicitamente na sec. 177 (1) do *Abgabenordnung* (nota 21, supra).