

Justiça Fiscal e Globalização*

Joachim Lang

Professor da Universidade de Colônia.

Resumo

O autor discute os efeitos da globalização e concilia as perspectivas jurídica e econômica (capacidade contributiva *versus* princípio da equivalência). O princípio da equivalência, ou princípio do benefício, tem um papel importante no contexto atual da concorrência internacional de sistemas tributários. O autor focaliza diferentes mudanças legislativas recentes, relativas aos tributos indiretos, ao imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas, assim como aos impostos sobre a propriedade, heranças e doações, a fim de avaliar o seu papel no contexto da globalização. E, no final, Lang sustenta a recuperação das máximas de Adam Smith quanto a uma justa imposição tributária.

Abstract

The author discusses the effects of globalization and conciliates the juridical and economical perspectives (ability to pay *vs.* equivalence principle). The equivalence principle, or benefit principle, plays a significant role in the current international tax competition. The author focuses different recent changes in the law concerning the indirect taxation, corporate and individual taxation, as well as the significance of taxes on property, inheritances and gifts, to evaluate their role in the globalization context. And, in the end, Lang sustains the recovery of Adam Smith's maxims for a fair imposition of tax.

I. Concretização Transnacional de Princípios da Justiça Fiscal

O princípio da tributação conforme a capacidade contributiva é considerado princípio fundamental de uma tributação mais justa¹. Partindo desta noção, Harald Schaumburg², em sua contribuição à obra coletiva em homenagem a Klaus Tipke, descreve as restrições do princípio da capacidade contributiva em contraposição ao princípio da equivalência no Direito Tributário Internacional. Lá colidem desde sempre duas diretivas interdisciplinares altamente controversas da tributação. Os

* “Steuergerechtigkeit und Globalisierung”, traduzido por Victor Borges Polizelli. O artigo foi publicado no *Festschrift für Harald Schaumburg (zum 65. Geburtstag) - Steuerzentrierte Rechtsberatung* (livro em homenagem ao aniversário de 65 anos de Harald Schaumburg - Opiniões Jurídicas Focadas em Tributos), Wolfgang Spindler, Klaus Tipke, Thomas Rödder (coords.). Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2009, pp. 45-64.

¹ A esse respeito, vide a dissertação de habilitação de D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuermormen (O Princípio da Capacidade Contributiva como Parâmetro das Normas Tributárias)*, Colônia, 1983; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung (O Ordenamento Jurídico Tributário)*, Bd. I, 2ª ed. Colônia, 2000, pp. 479 e ss., assim como, com referências adicionais, J. Lang em Tipke/Lang, *Steuerverrecht (Direito Tributário)*, 19ª ed. Colônia, 2008, parágrafo 4, números 81 e ss.

² *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalem Steuerrecht (O Princípio da Capacidade Contributiva no Direito Tributário Internacional)*, em *Festschrift für Klaus Tipke*. Colônia, 1995, p. 125.

juristas reconhecem no princípio da capacidade contributiva o fundamento para a justiça fiscal, ao passo que os economistas costumam preferir o princípio da equivalência³.

Até o século XIX, as teorias tributárias de macroeconomia foram totalmente orientadas pelo princípio da equivalência⁴. *Adam Smith*⁵ abriu o caminho para o princípio da capacidade contributiva: Os sujeitos de cada Estado devem pagar tributos proporcionalmente à renda que eles aproveitam sob a proteção do Estado⁶. Com isso se lançou a pedra fundamental para a justificação dos tributos baseada na teoria do sacrifício. *Jean Jacques Rousseau* desenvolveu em seu *Discours sur l'Economie Politique*, de 1755, a ideia da progressividade tributária, que se constrói a partir de uma teoria da equivalência relativa ao uso do patrimônio e da renda. *Rousseau* vai radicalmente além ao desenvolver este enfoque de teoria do sacrifício: o mínimo existencial deve permanecer livre da tributação; o que for supérfluo poderia, em caso de emergência, ser totalmente extraído por meio da tributação⁷.

No século XIX, a macroeconomia estabelecia a noção atual do princípio da capacidade contributiva⁸ que, para os economistas, é denominado de princípio da justiça distributiva e nesta função também é fortemente criticado⁹. Por outro lado, a ciência do Direito Tributário desenvolveu o princípio da capacidade contributiva como parâmetro neutro de política distributiva voltado à repartição igualitária da carga tributária. A carga tributária deve ser aquinhoadada de acordo com a capacidade econômica. Por essa razão, o princípio da capacidade contributiva tem principalmente a função de um princípio voltado à medição da capacidade de pagar tributos¹⁰. Se a carga tributária vai ser repartida progressiva, proporcional ou até mesmo regressivamente, tal conclusão não pode ser derivada do princípio da capacidade contributiva¹¹. Isto é coisa da política social, decorrente de um determinado entendimento político-social relativo à capacidade dos contribuintes de su-

³ A esse respeito, vide a dissertação de habilitação de B. Hansjürgens, *Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung (Princípio da Equivalência e Financiamento Estatal)*. Berlim, 2001.

⁴ A esse respeito B. Hansjürgens, *Äquivalenzprinzip* (vide nota 3), pp. 45 e ss. Vide também F. K. Mann, *Steuerpolitische Ideale (Ideais de Política Tributária)*. Stuttgart/Nova Iorque, 1978, reimpressão da edição de 1937, pp. 80 e ss.

⁵ *The Wealth of Nations*, publicado pela primeira vez no ano de 1776.

⁶ Assim se lançava a primeira de quatro máximas tributárias (*equality, certainty, convenience of payment, economy in collection*): "The subjects of every state ought to contribute towards the support of government, as nearly as possible, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state." (*Wealth of Nations*, livro V, cap. II, parte II: *Of Taxes*)

⁷ Vide F. K. Mann, *Steuerpolitische Ideale* (nota 4), p. 163.

⁸ A esse respeito vide maiores detalhes em D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* (nota 1), pp. 23 e ss.

⁹ Por exemplo, a dissertação de habilitação de K. Schmidt, *Die Steuerprogression (A Progressividade Tributária)*. Tübingen, 1960, pp. 41 e ss.

¹⁰ A esse respeito, vide a dissertação de habilitação de J. Lang, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht (A Base de Cálculo do Imposto de Renda - Fundamentos da Capacidade Contributiva no Direito Alemão do Imposto de Renda)*. Colônia, 1981/88.

¹¹ Fundamentalmente K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (Justiça Tributária na Teoria e na Prática)*. Colônia, 1981, p. 97: "A alíquota progressiva não é uma decorrência do princípio da capacidade contributiva. A aplicação uniforme deste princípio conduz à proporcionalidade e não à progressividade." Outra visão do tema foi dada no julgamento de 1958, BVerfGE 8, 51 (68 e ss.): A justiça demanda que, "no sentido da igualdade proporcional, os mais capacitados economicamente devam pagar um percentual maior de sua renda a título de tributo, do que os menos capacitados economicamente..."

portar tal ônus. Uma alíquota progressiva do imposto de renda pode tanto ser justificada pelo princípio da capacidade contributiva, quanto pelo princípio da equivalência¹².

Enquanto os economistas normalmente interpretam errado a teoria jurídico-econômica do princípio da capacidade contributiva¹³, os juristas raramente levam em conta as razões pelas quais o princípio da equivalência é considerado justo para os economistas. O conceito de “equivalência” já explica por si só a visão dos economistas quanto ao significado do princípio da tributação. De acordo com o conceito jurídico, os tributos são prestações pecuniárias *sem contraprestação estatal* (parágrafo 3º, item 1 do AO¹⁴). Com isso, remove-se, *a priori*, o chão de uma “equivalência” entre tributos e contrapartida estatal.

O conteúdo de justiça do princípio econômico da tributação é descrito com maior precisão pelo conceito de *benefit principle* ou “princípio do benefício”. A discussão interdisciplinar em língua alemã poderia ser conduzida com menores mal-entendidos se o princípio da equivalência fosse denominado de “princípio do benefício”. De acordo com este princípio, os tributos são justificados pelo benefício que o contribuinte obtém como financiador da sociedade. Idealmente, a justificação dos tributos por meio do princípio do benefício deve fazer do contribuinte um vencedor, num contexto em que a vantagem de uma sociedade financiada por tributos contrabalança o ônus da tributação. Esse ideal é proximamente alcançado por Estados como, por exemplo, a Suíça, país no qual a segurança e a qualidade de vida proporcionadas pela confederação estão em uma boa relação com a carga tributária. Os suíços estão felizes de não ter de viver no “inferno tributário alemão”¹⁵.

A alocação do substrato tributário entre diversos Estados no Direito Tributário Internacional aciona o princípio do benefício em prejuízo do princípio da capacidade contributiva. A justiça fiscal transnacional não pode ser explicada apenas com base na capacidade contributiva¹⁶. O princípio do benefício avança e se sobrepõe de modo nitidamente autocrático em relação ao princípio da capacidade contributiva. Com isso, não se tem, porém, uma ofensa ou quebra do princípio da capacidade contributiva. Ele é, na verdade, justa (e concretamente) combinado com o princípio do benefício¹⁷.

¹² Assim como Adam Smith, *Wealth of Nations* (nota 6), P. Kirchhof, *Besteuerung im Verfassungsstaat* (Tributação no Estado Constitucional). Tübingen, 2000, pp. 53 e ss.: A alíquota progressiva do imposto de renda se justifica a partir da “participação desproporcional do beneficiário da renda nas possibilidades de ganho da sociedade...”

¹³ *Pars pro toto* B. Hansjürgens, *Äquivalenzprinzip* (nota 3), p. 22: No âmbito do Direito Tributário e do Direito Constitucional, reconhece-se o princípio da capacidade contributiva como parâmetro nuclear da imposição tributária... A concepção jurídico-científico é assim favorecida por uma concepção marcadamente estatal, que passa a não ter mais de questionar a justificativa da imposição tributária... Para tanto, citam-se, dentre outros, K. Tipke, aparentemente porém, sem que se o tenha lido, pois seu nome muitas vezes é escrito errado (“Tiepke”).

¹⁴ NT: *Abgabenordnung* - Código Tributário Alemão.

¹⁵ Neste sentido, vide a imprensa suíça a respeito de casos tributários de Liechtenstein, em fevereiro de 2008.

¹⁶ Cf. a esse respeito H. Schaumburg, *Systemdefizite im internationalem Steuerrecht (Déficits Sistêmicos no Direito Tributário Internacional)*. StuW, 2000, 369.

¹⁷ Cf. a esse respeito os ensinamentos sobre princípios de C.-W. Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz* (Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Jurisprudência). Berlim, 1969, pp. 113 e ss.

O parâmetro de capacidade contributiva difundido, que alcança a renda mundial obtida em diversos países, acaba sendo modificado por uma teoria do benefício. O Estado de residência, no qual as relações pessoais podem ser mais bem identificadas, pode demandar o poder de tributar em bases mundiais. Não obstante isso, o Estado da fonte, sob cuja proteção uma parte da renda mundial foi obtida, pode, orientado pela teoria do benefício, demandar uma parcela justa do pagamento de tributos.

O princípio do benefício, concretizado por meio do princípio da fonte ou da territorialidade, é um *princípio da justiça internacional* a ser contrabalanceado com o princípio da capacidade contributiva¹⁸: o Estado da residência tributa a renda mundial e computa o imposto de renda sobre os rendimentos do exterior. Dessa forma alcançam-se todos os objetivos da justiça tributária internacional: evita-se a dupla tributação, atende-se integralmente ao princípio da capacidade contributiva e respeita-se a demanda do Estado da fonte quanto ao princípio do benefício. Em termos de dupla tributação jurídica, também é comum a divisão de fontes de tributação segundo a qual rendimentos do exterior são excluídos da tributação em bases mundiais. Esta é uma situação na qual o princípio do benefício é favorecido em prejuízo do princípio da capacidade contributiva.

No âmbito do mercado doméstico da União Europeia, a justiça fiscal transnacional é governada pelas liberdades fundamentais dos Acordos da UE¹⁹. A jurisprudência da Corte Europeia desdobrou as liberdades fundamentais em uma *proibição de discriminação*, atribuindo-lhes um sentido de direito a igualdade, e também em uma *proibição de restrições*, dando-lhes um sentido de direito de liberdade²⁰. A proibição de discriminação está relacionada com o tratamento desigual de estrangeiros e nacionais. A proibição de restrições veda medidas nacionais que obstruam ou tornem menos atrativo o exercício das liberdades fundamentais. O que a Corte Europeia leva em consideração é se uma transação entre Estados da UE está sendo tributada de maneira pior do que uma transação conduzida no interior de um Estado da UE. Todavia, a Corte Europeia acaba negligenciando o princípio da capacidade contributiva²¹ e a chamada *coerência* do sistema tributá-

¹⁸ Vide fundamentalmente a esse respeito K. Vogel, *Die Besteuerung von Auslandeinkünften (A Tributação de Rendimentos do Exterior)*. DStJG 8, 3,17 e ss. (*A Tributação de Rendimentos do Exterior Conforme Princípios de Justiça Internacional*), 23 e ss. (*O Balanceamento de Argumentos de Sacrifício e Benefício*); *Worldwide vs. Source taxation of income*, Intertax 1988, 216, 319 e ss., 393 e ss.; assim como H. Schaumburg, *Leistungsfähigkeitsprinzip* (nota 2), pp. 128 e ss.; *Internationales Steuerrecht*, 2ª ed. Colônia, 1998, parágrafo 5º, números 62 e ss.

¹⁹ De acordo com o art. 14, parágrafo 2º do Acordo da UE o mercado doméstico compreende um espaço sem fronteiras internas, no qual se garante a livre circulação de mercadorias, pessoas, capitais e prestações de serviços, na forma das disposições do Acordo da UE.

²⁰ Para uma visão geral da dogmática da Corte Europeia, vide maiores referências em J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 2º, números 56 e ss., e para uma visão mais aprofundada, vide a dissertação de habilitação de J. Englisch, *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (Igualdade de Concorrência no Comércio Internacional)*. Tübingen, 2008, pp. 193 e ss., 278 e ss., 320 e ss., e quanto à justificação de restrições: pp. 332 e ss.

²¹ A esse respeito, J. Hey, *Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? (Erosão dos Princípios de Tributação no Mercado Doméstico)*. StuW 2005, 317. Em sentido contrário, vide Heide e Harald Schaumburg, *Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationaler Steuerrecht (Capacidade Contributiva e as Liberdades Fundamentais Europeias no Direito Tributário Internacional)*. StuW 2005, 306, e a jurisprudência da Corte Europeia como contribuição adicional: porquanto os déficits legislativos atuais de execução e implementação do princípio da capacidade contributiva devem ser reduzidos.

rio nacional²². Isso pode ser visto claramente na jurisprudência acerca dos tributos de saída²³ e das restrições à compensação de prejuízos²⁴.

II. Justiça Fiscal em Casos de Concorrência entre os Sistemas Tributários

O princípio do benefício ganha uma importância substancial na concorrência dos sistemas tributários²⁵. Ele faz parte da concorrência entre países por fatores móveis de produção e intensificou-se marcadamente por meio da globalização. A concorrência entre países é um fenômeno que deve acabar ganhando controle normativo²⁶.

Os Estados seguem *a priori* um objetivo legítimo, quando eles buscam aumentar o bem-estar da nação. E aqui se coloca a questão quanto a quais meios eles empregam, e se eles se demonstram “justos” ou “injustos”. Uma ordem internacional voltada à regulação da concorrência²⁷ ainda está no jardim de infância. De todo modo, tem-se o código de conduta europeu²⁸ e, desde já 20 anos, os esforços da OCDE, voltados à distinção de medidas de concorrência tributária aceitáveis (*acceptable*) e danosas (*harmful*)²⁹.

²² A esse respeito, A. Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten, “Konvergenz” des Gemeinschaftsrechts und “Kohärenz” der direkten Steuern in der Rechtsprechung der EuGH (As Liberdades Fundamentais Europeias, “Convergência” do Direito Comunitário e “Coerência” dos Tributos Diretos na Jurisprudência da Corte Europeia)*. Colônia, 2002.

²³ EuGH v. 11.3.2004 - Rs. C-9/02 - Lasteryrie Du Sailant, EuGHE 2004, I-2409, assim como, EuGH de 7.9.2006 - Rs. C-470/04 - N, EuGHE 2006, I-7409. A esse respeito, vide mais referências em J. Hey, em Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 18, número 519.

²⁴ Segundo EuGH em 13.12.2005 - Rs. C-446/03 - Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10866, o reconhecimento de prejuízos de uma sociedade subsidiária é mandamental para o Estado de residência da sociedade-mãe apenas como *ultima ratio*. A esse respeito, vide mais referências em J. Hey, GmbHR 2006, 113 (*Haben die Mitgliedstaaten den EuGH domestiziert? (Os Estados-membros domesticaram a Corte Europeia?)*). *Steuerrecht* (nota 23). Similarmente negou a EuGH em 15.5.2008 - Rs. C-414/06 - Lidl Belgium, FR 2008, 831 o cômputo de prejuízos de um estabelecimento permanente estrangeiro pela matriz, desde que os prejuízos possam ser considerados aproveitáveis no estado de origem do estabelecimento permanente. A restrição ao cômputo de prejuízos pode ser justificada com fundamento no interesse público. O Tribunal da União Europeia pretende preservar também a distribuição de competências tributárias entre os Estados-membros (princípio do benefício!), assim como evitar o perigo de uma dupla consideração dos prejuízos fiscais (princípio da capacidade contributiva!).

²⁵ A esse respeito, vide maiores referências em J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 8, números 72 e ss., e mais recentemente M. Rodi, *Internationaler Steuerwettbewerb (Concorrência tributária internacional)*. StuW 2008, p. 327. NT: Uma versão deste texto foi traduzida para o português e publicada na *Revista de Direito Tributário Atual* nº 21, São Paulo: IBDT-Dialética, 2007, pp. 126-138.

²⁶ C. Steiler, *Gutachten F für den 66. Deutschen Juristentag (Opinião para o 66º Dia da Associação de Juristas)*. Munique, 66, p. 15, nega de antemão as condições de fato. A competição tributária já seria uma “expressão infeliz, uma vez que não há mercado dos Estados e, portanto, tampouco uma concorrência entre eles... Em princípio o conceito de concorrência não contém nenhum significado normativo, especialmente no contexto jurídico europeu...” Do mesmo modo, P. Kirchhof, *Der sanfte Verlust der Freiheit (A Suave Perda da Liberdade)*. Munique/Viena, 2004, pp. 37 e ss. (o legislador move-se autonomamente, não está em concorrência). Para uma tentativa de uma valoração normativa do tema, vide M. Rodi, *Steuerwettbewerb* (nota 25), p. 330.

²⁷ Quanto aos fundamentos de uma ordem internacional voltada à regulação da concorrência tributária, vide M. Rodi, *Steuerwettbewerb* (nota 25), pp. 332 e ss., e, para um estudo abrangente, vide J. Englisch, *Wettbewerbsgleichheit* (nota 20).

²⁸ *Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (Código de Conduta para a Tributação de Empresas)* de 1.12.1997, BR-Drucks, 814/97. Maiores referência em J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 2, número 55.

²⁹ A esse respeito, vide M. Rodi, *Steuerwettbewerb* (nota 25), pp. 333 e ss.

Nesse sentido, pode-se fundamentalmente afirmar que os Estados, isto é, seus governos e parlamentos, se comportam de modo seguramente concorrencial, à semelhança dos participantes privados do mercado. E eles não se aderem de modo algum com distinção constitucional. Apegados fortemente na sua soberania de Direito Internacional, eles são mais bem colocados como um participante privado do mercado, cuja liberdade econômica é restringida por ordens jurídicas estatais executáveis. Por essa razão, existem Estados que, a despeito de todos os esforços de organizações supranacionais, exploram descaradamente as possibilidades de lacunas do Direito Internacional para o bem-estar de sua própria nação. A necessidade de um ordenamento da concorrência tributária internacional com regras de comportamento justas (*fair*) é irrefutável. Na essência, encontra-se o comportamento injusto de se conceder vantagens fiscais³⁰ unicamente para investidores estrangeiros e, com isso, discriminarem-se os contribuintes nacionais, que, na qualidade de residentes, já contribuíram por muitos anos para o bem-estar nacional.

Contrariando o entendimento de Paul Kirchhof³¹, nota-se que o legislador nacional não age de forma autônoma. Com efeito, ele se coloca sob uma pressão eminente por adaptação, a qual foi também reconhecida no evento do 66º Dia da Associação de Juristas³² como uma justificativa para uma “modificação sistemática no âmbito da tributação de pessoas jurídicas e da tributação de bens de capital”. O *global player* compara as condições tributárias contra os benefícios que um investimento em uma determinada economia nacional e acrescenta a seu cálculo uma série de fatores de localização, os quais extrapolam bastante as responsabilidades estatais. A grandeza do mercado e sua proximidade do local de produção dos bens, as oportunidades de vendas, a infraestrutura técnica e cultural, a qualidade de vida, o nível de formação e a capacidade de inovação da população; tudo isso e muito mais compõem os parâmetros de decisão para investimentos (geradores de postos de trabalho) que sejam eficientes economicamente em um determinado país.

Os tributos são parâmetros de decisão cujo significado em relação a outros fatores de localização é frequentemente sobre-estimado. Níveis mais altos de tributação causam apenas um peso maior ao parâmetro tributário em relação aos demais fatores de localização. Existem economias nacionais, como a estadunidense, e locais, como Nova Iorque, onde se tolera uma tributação mais alta, pois os fatores de localização em seu conjunto geram um saldo positivo na balança de benefícios.

Sobre-estimadas são também as alíquotas em relação a outras determinadas condições qualitativas de um sistema tributário. As clássicas máximas tributárias de Adam Smith ainda não perderam sua validade até os tempos atuais. *Equality*, no sentido de divisão igualitária da carga tributária, sugere a aceitação da carga tributária e, não menos importante, possibilita também uma carga tributária mais reduzida. *Certainty*, com o sentido de segurança no planejamento tributário e normas

³⁰ Compare com o código de conduta citado na nota 28.

³¹ P. Kirchhof, *Der sanfte Verlust der Freiheit* (nota 26).

³² DJT em Stuttgart 2006, Relatório da Sessão, Parte Q, Munique, 2006, p. 167, Resolução nº 3: “O princípio da tributação como fonte do Estado encontra-se hoje sob uma pressão internacional para sua adaptação, a qual pode ser economicamente descrita como “concorrência dos sistemas tributários”. O objetivo de se preservar a capacidade contributiva do “local de negócios Alemanha” justifica uma modificação sistemática no âmbito da tributação das empresas e da tributação de bens de capital”.

tributárias transparentes e compreensíveis. *Convenience of payment*, no sentido de arrecadação tributária que provoque ao contribuinte o mínimo esforço possível e que não admita um Direito Tributário complicado e passível de controvérsias. Todos esses são critérios que também focam na justiça fiscal de um sistema tributário e que conduzem à seguinte conclusão: a justiça de um sistema tributário reforça sua competitividade na concorrência internacional.

O princípio da capacidade contributiva perde chão quando contraposto ao princípio do benefício, no que se verifica que os tributos sobre a renda, especialmente os tributos sobre lucros empresariais e rendimentos de capital, devem ser reduzidos³³. O modelo do imposto de renda sintético pode apenas ser resgatado como uma forma de *flat tax*³⁴. Não se deve temer, todavia, uma *race to the bottom*. Na concorrência tributária deve-se cuidar para que a relação de benefícios, da imposição tributária sobre a renda com relação aos demais fatores de localização, seja aceitável. Os tributos sobre a renda devem ser otimizados de forma justa, no sentido das supracitadas máximas tributárias de Adam Smith. Com isso preserva-se a produtividade fiscal num contexto de concorrência dos sistemas tributários.

Nesta concorrência tributária é de se observar que um aumento da participação dos tributos indiretos nas receitas tributárias do orçamento. Também na Alemanha, as receitas tributárias se deslocaram dos tributos diretos para os tributos indiretos. A alíquota do tributo alemão sobre vendas (*Umsatzsteuer*) subiu de 15% para 19% no espaço de uma década³⁵. Os tributos indiretos, porém, dificilmente se ajustam ao princípio da capacidade contributiva, como se demonstra juridico-cientificamente:

A doutrina³⁶ e também a jurisprudência da Corte Constitucional Alemã³⁷ seguem o entendimento do cientista financeiro Günter Schmolders³⁸, segundo o qual o consumo da renda traz à tona a capacidade econômica tributável. Capacidade econômica de consumo é inegavelmente uma forma de capacidade econômica tributável³⁹. Não obstante, é altamente dubitável se uma tributação indireta do consumo pode ser entendida como uma imposição justa da capacidade econômica tributável.

³³ Vide M. Rodi, *Steuerwettbewerb* (nota 25), p. 329 e também a Resolução do 66º DAJ (nota 32).

³⁴ Como, por exemplo, no caso da sugestão de P. Kirchhol quanto a um imposto único de 25%, *Einkommensteuergesetzbuch (Código de Imposto de Renda)*. Heidelberg, 2003.

³⁵ Começando em 1.4.1998, o imposto variava de 15% a 16% e depois, a partir de 1.1.2007, de 16% a 19% Vide H. Niesken em Rau/Dürrwächter, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (Comentários ao Imposto sobre Vendas)*, folhas soltas, parágrafo 12, Geral, notas de 25 a 31.

³⁶ Especialmente K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung (O Ordenamento Jurídico Tributário)* v. II, 2ª ed. Colônia, 2003, p. 981; e H. G. Ruppe em Doralt/Ruppe, *Steuerrecht I (Direito Tributário I)*, 9ª ed. Viena, 2007, número 1.202: “Para se justificar este tributo sobre vendas com um enfoque na capacidade contributiva, deve-se vê-lo como um tributo sobre o consumo da renda. Não apenas a obtenção da renda, mas também a sua utilização denotam capacidade econômica e contributiva.”

³⁷ BVerfGE 16, 64 [74]; 49, 343 [354]; 65, 325 [346]; 114, 316 [334]: “Tributos sobre o consumo são tributos que incidem sobre o consumo da renda em necessidades vitais pessoais, no que se denota a capacidade contributiva”.

³⁸ *Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem (O Sistema dos Tributos sobre Uso e Consumo)* em *Handbuch der Finanzwissenschaft (Manual de Ciência das Finanças)*, v. II, 2ª ed. Tübingen, 1956, pp. 635, 640 e ss. (*mittelbare Erfassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit als Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern*) (alcance parcial da capacidade econômica tributável como uma característica dos tributos sobre o consumo)).

³⁹ A esse respeito, vide estudo abrangente de J. Englisch, *Wettbewerbsgleichheit* (nota 20), pp. 583 e ss. (*Der Konsum als rechtsethisch vertretbarer Leistungsfähigkeitsindikator (O Consumo como Indicador de Capacidade Contributiva Justificável Jurídico-eticamente)*).

Os chamados tributos diretos orientados pelo consumo⁴⁰ são adequados para a consideração de comportamentos pessoais dos contribuintes. Neste aspecto, a tributação direta é cega: é absolutamente irrelevante⁴¹ para a concretização do fato gerador do imposto sobre o consumo saber se o consumo que é tributado indiretamente adveio de uma determinada renda, ou se decorreu de um financiamento obtido pelo contribuinte, ou se o contribuinte tem dependentes vivendo com ele, e tampouco se ele acabará se tornando insolvente e financia seu consumo a partir de um banco, que acabará recusando crédito. É irrelevante se o imposto sobre consumo onera o pão igualmente seja ele comido pelo milionário ou pelo mendigo, tampouco importa se o que se tributa compõe o mínimo existencial⁴² ou é um consumo de luxo. A capacidade econômica contributiva na tributação indireta é inferida como pressuposta⁴³ ou tipificada⁴⁴.

Para a justa compreensão do princípio da capacidade contributiva, vale ressaltar que seu domínio no âmbito dos tributos indiretos não é alcançado de modo totalmente artificial. Numa observação mais acurada, verifica-se que neste campo de tributos antigos⁴⁵ predomina o princípio convencional do benefício: os tributos são o preço da ordem estatal e segurança de que o consumidor se beneficia. É justo que até mesmo turistas façam a sua contribuição para o bem-estar comum do local por onde passam. Quanto mais específica for a tributação indireta do consumo, mais nítida será a sua configuração como algo adequado à teoria do benefício⁴⁶: o imposto sobre minérios pode ser justificado como uma oneração pelo uso das vias pavimentadas. Tributos com roupagem ambiental são o preço pelo uso de recursos ambientais e tributos afetos à saúde servem como compensação pelos custos adicionais que os fumantes e alcoólatras causam ao sistema público de saúde.

Em resumo pode-se afirmar que o Direito Tributário não é monisticamente dominado por um único princípio de justiça fiscal. O princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício dividem-se na justificação dos tributos. O ponto forte da capacidade contributiva opera-se por meio de tributos diretos, ao pas-

⁴⁰ Sobre a tributação da renda orientada pelo consumo, vide maiores referências em J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 4, números 113 e ss.

⁴¹ P. Kirchhof, *40 Jahre Umsatzsteuergesetz - Eine Steuer im Umbruch (40 anos do Imposto sobre Vendas - Um Tributo em Transformação)*. DStR 2008, 1 (3): “Disso resulta que a capacidade contributiva é negligenciada; a legislação deste imposto não leva em consideração as condições pessoais de renda, patrimônio e tampouco as relações familiares. Com efeito, ele não consegue diferenciar se é um mendigo ou um milionário que paga o imposto sobre vendas, se o poder de compra em questão decorreu de riqueza patrimonial, de esforço do trabalho, de ganhos de loteria, de um empréstimo, ou se de esmola.”

⁴² A muito discutida restituição tributária correspondente ao mínimo existencial não é algo que o imposto sobre vendas e sobre consumo considera. Em relação a este déficit, vide maiores referências em J. Englisch, *Wettbewerbsgleichheit* (nota 20), p. 600.

⁴³ Nesse sentido, P. Kirchhof, conforme citado (nota 41).

⁴⁴ Nesse sentido, P. Kirchhof, *Umsatzsteuergesetzbuch (Manual do Imposto sobre Vendas)*. Heidelberg, 2008, p. 20: “A tributação atinge o poder de compra manifestado no mercado, isto é, o consumo de patrimônio. A capacidade econômica inerente ao consumidor aí manifestada demonstra uma força financeira disponível para a tributação.”

⁴⁵ G. Schmolders, *Verbrauch- und Aufwandsteuersystem* (nota 38), p. 636: “A literatura da ciência das finanças reconhece os tributos sobre consumo originalmente nas denominadas sisas [*Akzisen, accises, excise*], as quais em conjunto com as tarifas aduaneiras representam as formas mais antigas de tributação.”

⁴⁶ A esse respeito, vide B. Hansjürgens, *Äquivalenzprinzip* (nota 3), pp. 218 e ss.

so que o princípio do benefício domina os tributos indiretos. Os tributos indiretos servem para alcançar a capacidade econômica contributiva apenas por meios bastante restritos, “pressupostos” ou “tipificados”. Na concorrência dos sistemas tributários as leis naturais da economia favorecem o princípio do benefício, por essa razão é que aumenta a sua importância em relação ao princípio da capacidade contributiva. Isso não significa, porém, que o princípio da capacidade contributiva será o grande perdedor no contexto da globalização. Sua importância para fins da justiça fiscal pode ser absolutamente mantida, se ela for aplicada de maneira coerente em seu campo tradicional de domínio, qual seja, a tributação direta sobre a renda.

III. Política Equivocada de Proteção da Base Tributária

O exemplo clássico para a referida sobrevalorização da carga tributária no contexto da concorrência entre sistemas tributários pode ser visto na reforma da tributação de empresas de 2008⁴⁷, cujo principal objetivo foi o de melhorar a competitividade tributária por meio de desoneração nas alíquotas das empresas⁴⁸. A alíquota nominal do imposto de renda sobre lucros auferidos por sociedades de capital foi reduzida para o limite significativo e visível de 30%⁴⁹. Para sociedades de pessoas, a tributação especial do parágrafo 34a da Lei do Imposto de Renda foi adequada ao referido objetivo, de modo a se onerar os lucros auferidos por sociedades de pessoas “de modo similar à tributação da renda de sociedades de capital”⁵⁰.

Com a compensação financeira criada para justificar tal desoneração de alíquotas, o legislador feriu princípios fundamentais de tributação, sobretudo o princípio da renda líquida⁵¹. Ela tornou a tributação empresarial alemã mais complicada e controvertida. As máximas tributárias de Adam Smith foram tão gravemente desatendidas, que é de se duvidar se houve realmente uma melhoria na competitividade do Direito Tributário Alemão.

A crise internacional do sistema financeiro e a forte recessão da economia mundial que daí decorreu em 2009 causaram gastos de receitas orçamentárias da ordem de dezenas e até centenas de bilhões⁵². Em vista deste desenvolvimento das autoridades públicas, o volume de desoneração fiscal da reforma tributária de 2008,

⁴⁷ *Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (Lei de Reforma da Tributação de Empresas de 2008)*, de 14.8.2007, BGBl, I, 2007, projeto de lei de frações dos partidos CDU/CSU e SPD, BT-Drucks, 16/4841, de 24.3.2007.

⁴⁸ Projeto de lei para uma *UntStRefG 2008* (reforma da tributação de empresas) (nota 47), p. 1 (A. Problemas e Objetivos).

⁴⁹ Reduziu-se da alíquota nominal máxima na UE, de 38,65% (vide projeto de lei citado acima, na nota 47, p. 29) para 29,83% (15% de imposto de renda da pessoa jurídica, 0,83% de suplemento de solidariedade e 14% de imposto profissional acima da faixa de tributação (*Hebesatz*) de 400).

⁵⁰ Projeto de lei para uma *UntStRefG 2008* (nota 47), p. 62.

⁵¹ Vide a esse respeito J. Hey, *Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des UntStRefG 2008 (Violação de Princípios Fundamentais de Tributação por Meio das Medidas de Compensação Financeira da Lei de Reforma da Tributação de Empresas 2008)*. BB, 2007, 1303; J. Lang, *Kritik der Unternehmensteuerreform 2008 (Crítica à Reforma da Tributação Empresarial de 2008)*, em livro de homenagem a W. Reiss, Colônia, 2008, p. 379.

⁵² Outrossim, é incalculável o quanto vão custar para o contribuinte as garantias dadas a bancos e grandes empresas. O Estado da Baviera já arruinou seu orçamento, pois ele ofereceu 10 bilhões de euros para a salvação do banco estadual. Na entrega do projeto estava prevista ainda a discussão de uma segunda liberação de mesma grandeza em razão de um programa de incentivos de 32 bilhões de euros.

da ordem de cinco bilhões de euros⁵³, se mostra como uma decisão política errônea de política de efeito efêmero. O tamanho da desoneração fiscal já é suficiente para a competitividade do Direito Tributário Alemão. Entretanto, as medidas adotadas para proteção da base tributária de receitas orçamentárias conduzirão a prejuízos observáveis por muito tempo⁵⁴.

Com as novas regras de limitação à dedução de juros, previstas nos parágrafos 4h da Lei do Imposto de Renda e 8a da Lei do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica⁵⁵, e de tributação nas hipóteses de realocação de funções, de acordo com o parágrafo 1º da Lei sobre Tributação em Relações com o Exterior⁵⁶, espera-se que o movimento de realocação de base tributária para o exterior seja reduzido. Esta política de emparedamento, contrária ao Direito Europeu⁵⁷, com a finalidade de assegurar a base tributária lembra-nos da construção do muro da Alemanha Oriental, o qual, aliás, foi incapaz de manter os seus cidadãos no país. De fato, este enclausuramento vai contribuir para que as empresas futuramente se organizem mais fortemente a partir do exterior.

Neste particular, não se trata apenas de evitar a tributação. A avaliação quanto à carga tributária, de acordo com o princípio do benefício, compreende nominalmente também os custos que são provocados em razão de deficiências do sistema tributário. A competitividade de um sistema tributário não se resume a menores alíquotas tributárias; ela depende também de *equality, certainty, convenience of payment* e *economy in collection*, de justiça fiscal material, de simplicidade, transparência, segurança no planejamento e eficiência econômica.

IV. A Justiça Perdida nos Tributos sobre o Patrimônio e sobre Heranças

Os fundamentos da teoria contemporânea de justiça fiscal, emergentes do século XVII, focavam originalmente no patrimônio. As possibilidades técnicas de determinação dos rendimentos do patrimônio ainda não estavam desenvolvidos, então era natural que se tributasse a própria fonte da renda⁵⁸. Esse reconhecimen-

⁵³ Veja o projeto de lei para uma *UntStRefG* 2008 (nota 47), p. 30. O Estado da Baviera gastou o dobro desta quantia para a salvação de seu banco estadual.

⁵⁴ A avaliação feita no projeto de lei para uma *UntStRefG* 2008 (nota 47), p. 1, é equivocada: “O objetivo principal da reforma da tributação de empresas é... além do aumento da atratividade local, a proteção a longo prazo da base tributária alemã.”

⁵⁵ Projeto de lei para uma *UntStRefG* 2008 (nota 47), p. 31: A limitação à dedução de juros deve “evitar que grupos empresariais transfiram rendimentos por meio de estruturas de financiamento de capital estrangeiro internacional intra-grupo... sejam transferidos ao exterior. Além disso, a limitação à dedução de juros deve evitar que os grupos empresariais se endividem no mercado de capitais deliberadamente por meio de suas subsidiárias alemãs e com os juros pagos... reduzam a base de cálculo tributável.”

⁵⁶ Projeto de lei para uma *UntStRefG* 2008 (nota 47), p. 31: “As regras a respeito de realocação de funções devem contribuir para assegurar a tributação do valor criado na Alemanha...”

⁵⁷ A esse respeito, J. Hey, *Die Zinsschranke als Massnahme zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht (A Limitação à Dedução de Juros como Medida de Proteção da Base Tributária Nacional na Perspectiva do Direito Europeu e Constitucional)*, no livro de homenagem para C. Djanani, Wiesbaden, 2008, p. 109, e maiores referências em J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 2, números 38 e 63 e ss.

⁵⁸ Nesse sentido, K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (nota 36), p. 919. *Zur Historie die Beiträge zur Vermögenssteuer im Handbuch der Finanzwissenschaft (Contribuições Históricas Acerca da Tributação Patrimonial, no Manual de Ciências das Finanças)*, v. II, de B. Fux, 1ª ed., Tübingen, 1927, p. 133 (141 e ss.), e mais

to da terra como fonte de tributação correspondia à sociedade agrária da época⁵⁹. Mais tarde juntou-se o patrimônio comercial, relativo a negócios de vendas⁶⁰. Os tributos sobre o patrimônio eram inicialmente justificados de acordo com a teoria do benefício como preço para a proteção estatal relativa ao patrimônio⁶¹.

No século XVIII, iniciou-se o período de domínio do princípio da capacidade contributiva. A declaração francesa dos direitos do homem e do cidadão, de 1789, media a *contribution commune* de acordo com as relações patrimoniais do cidadão⁶². No século XIX, o imposto sobre o patrimônio passou a ser justificado na forma de um tributo fixo (*Sollertragsteuer*) com fundamento na teoria do financiamento. Os rendimentos “financeiros” podem ser onerados mais pesadamente, isto é, podem sofrer a tributação adicional de um tributo sobre a renda, pois, diferentemente dos rendimentos do trabalho, eles são garantidos pelo patrimônio⁶³. O Tribunal Constitucional Alemão⁶⁴ afiliou-se à doutrina da tributação em bases fixas. Juristas constitucionais consideram a captação tributária sobre o patrimônio não apenas permitida, mas também obrigatória⁶⁵.

No século XXI, os tributos sobre o patrimônio não são mais oportunos. A tributação conforme a capacidade econômica concentra-se nos rendimentos ganhos, os quais cumprem com duas condições básicas da capacidade contributiva: a primeira é a capacidade contributiva *realizada*, que é confirmada mediante o processo de ganho da renda, e a segunda é a liquidez do pagamento tributário, que é mediado pelo ganho dos rendimentos. Aferir a capacidade econômica em bases fixas é presunção de capacidade contributiva⁶⁶. Pode sutilmente conduzir à tribu-

detalhadamente E. Grossman, 2ª ed., Tübingen, 1956, pp. 525 e ss., e de H. Fecher, 3ª ed., Tübingen 1980, p. 454 (455 e ss.), ensaios históricos.

⁵⁹ No século XVII, desenvolveu-se o ideal do tributo único (*Alleinststeuer*) sobre a terra. A esse respeito, F. K. Mann, *Steuerpolitische Ideale* (nota 4), pp. 166 e ss.

⁶⁰ Vide K. Tipke, conforme citado na nota 58.

⁶¹ Nesse sentido, e mesmo nos tempos atuais, P. Kirchhof, *Grundzüge des Steuerrechts*, in *Handwörterbuch des Wirtschaftswissenschaft* (“Linhas Gerais do Direito Tributário”, em *Dicionário da Ciência das Finanças*), v. 7, Tübingen, 1997, p. 324, (329): “A substância relativa ao patrimônio privado pode ser utilizada para fins de financiamento do Estado a fim de permitir a proteção estatal sobre a ordem patrimonial de uso privado”. Contrariamente à justificativa baseada na teoria do benefício, veja especialmente K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (nota 36), pp. 920 e ss.

⁶² Art. XIII: “... contribution commune... doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés” (contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades). “Possibilidades” é algo determinado por meio de “relações patrimoniais” (vide BVerfG, de 27.6.1991, BVerfGE 84, 239 (269) relativamente a juros).

⁶³ A esse respeito, K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (nota 36), pp. 922 e ss.; H. -W. Arndt, *Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus steuersystematischer Sicht (Justificativa da Tributação do Patrimônio a partir de uma Visão Tributária Sistemática)*. DStJG 22 (1999), p. 25 (28 e ss.).

⁶⁴ Decisão acerca de tributo sobre patrimônio, de 22.6.1995, BVerfGE 93, 121, (136 e ss.), (avanço tributário sobre a capacidade do patrimônio de gerar rendimentos), 139 (tributação de rendimentos “financiados”).

⁶⁵ Nesse sentido, especialmente D. Birk, *Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht (Justificativa da Tributação do Patrimônio na Perspectiva Constitucional)*. DStJG 22 (1999), p. 7 (16): “O princípio da tributação conforme a capacidade contributiva demanda um tributo sobre o patrimônio, que onera a substância patrimonial.”

⁶⁶ Contra a teoria do financiamento e a tributação em bases fixas, K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (nota 36), pp. 922 e ss. (927): “Meras possibilidades de rendimentos não deveriam ser tributadas”; J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 4, nº 101.

tação do patrimônio, portanto é incerto sobre qual valor a tributação se baseia. A insegurança da valoração torna-se uma fonte permanente de tratamento desigual entre os bens econômicos que, como o dinheiro, têm um valor mais seguramente determinável, e outros bens econômicos com fatores valorativos latentes, como particularmente as obras de arte⁶⁷. Ativos dormentes demonstram, como formas patrimoniais, nenhuma liquidez atual para o pagamento de tributos. Ativos patrimoniais tais como imóveis, empresas e obras de arte podem ou ser absolutamente não vendáveis, ou a venda somente é possível mediante condições muito desvantajosas. A carga tributária se transforma em um dano patrimonial que onera adicionalmente o contribuinte.

A tributação da substância patrimonial não é mais tolerada em tempos de globalização, isto é, nos tempos da mobilidade global dos bens. Na maior parte dos países, assim como na Alemanha, não existe mais um imposto geral sobre o patrimônio. O imposto sobre terras remanesceu como uma tributação sobre bens residuais, mais particularmente bens imóveis⁶⁸.

Aproximadamente 500 bilhões de euros do capital alemão estão no exterior, um terço do qual, na Suíça⁶⁹. Isso se deve essencialmente ao imposto sobre heranças e doações, que acabou se sufocando no estrangulamento internacional da globalização. De forma crescente, mais países têm abandonado este imposto. No contexto de concorrência dos sistemas tributários, Viena demonstrou um avanço cognitivo em relação a Berlim. Assim como o BVerfG⁷⁰, o Tribunal Constitucional Austríaco⁷¹ reconheceu a inconstitucionalidade do imposto sobre heranças e doações. O Congresso Nacional não o reinstalou. Já na Alemanha, até a edição da lei de reforma, era de se questionar ao presidente da Federação se o imposto sobre heranças e doações iria sofrer o mesmo destino do imposto sobre patrimônio e permanecer nos arquivos do *Diário Oficial* como uma relíquia constitucional inaplicável.

O imposto sobre heranças e doações atinge irrespectivamente a realidade de fato dos bens dormentes, de modo que ele pode ser justificado como um tributo sobre a renda utilizada⁷², e com isso ele acaba funcionando, em termos de substância da tributação afetada, como um imposto sobre patrimônio. Na perspectiva fiscal, tal tributo é ineficiente. As receitas com ele obtidas atingiram 3,763 bilhões de euros⁷³. Sua participação no total das receitas do orçamento fica, como em outros

⁶⁷ A esse respeito, J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 4, nº 104; *Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer (O Fracasso do Imposto sobre Heranças e Doações)*. StuW 2008, pp. 193 e ss.

⁶⁸ Para uma justificação do imposto sobre terras baseada na teoria do benefício, J. Lang *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 8, nº 44.

⁶⁹ Nesse sentido, estimativas do Banco Federal Alemão e da União Alemã de Tributaristas.

⁷⁰ BVerfG, em 7.11.2006, BVerfGE 117, 1.

⁷¹ Reconhecimentos de 7.3.2007 G 54/06 e outros öBGBI, Seção 1, nº 9/2007, assim como em 15.3.3007 G 23/07 e outros, öBGBI, Seção 1, nº 39/2007.

⁷² A esse respeito, J. P. Meincke, *Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Justificação do Imposto sobre Heranças e Doações)*. DStJG 22 (1999), p. 39; K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (nota 36), pp. 872 e ss. (Renda dos herdeiros e donatários); Decisão sobre o imposto de doações, de 22.6.1995, BVerfGE 93, 165, 172: O imposto de doações onera "o acréscimo patrimonial dos herdeiros com a herança e a capacidade contributiva financeira correspondente..."

⁷³ Vide J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 8, nº 19.

países, muito abaixo de 1%⁷⁴. O rendimento fiscal bruto é diminuído em razão dos custos burocráticos altos e desproporcionais. Se forem levadas em consideração as perdas de imposto de renda em razão da fuga de capitais, emigração, liquidação e insolvência de empresas, e também as perdas de imposto sobre a folha de salários em razão da perda de postos de trabalho⁷⁵, então o imposto sobre heranças e doações se demonstra inconstitucional até mesmo por significar um imposto causador de prejuízo orçamentário⁷⁶.

O imposto sobre heranças e doações é ineficiente em termos de redistribuição política. No ano de 2002, ocorreram somente 123.399 casos de herança e 29.496 casos de doações; apenas 670 casos envolviam patrimônio de mais de 2,5 milhões de euros⁷⁷. As receitas orçamentárias relativas ao imposto de heranças são então sustentadas por relativamente poucos contribuintes. A faixa patrimonial inferior não está exposta ao alcance deste imposto porque, após a decisão do Tribunal Constitucional Alemão de 1995⁷⁸, os bens pessoais e familiares (num padrão médio e normal) estão salvos da tributação. E a faixa patrimonial superior foi dizimada em razão da transferência de bens ao exterior, onde eles escapam à tributação.

A ineficiência fiscal e de redistribuição política do imposto sobre heranças e doações revela que o discurso clichê do governo federal sobre justiça equânime⁷⁹ é uma farsa. Os efeitos colaterais do imposto sobre heranças e doações atingem particularmente também os cidadãos socialmente mais frágeis, como por exemplo, no caso dos locatários, quando grandes terrenos de áreas residenciais são vendidos para os chamados investimentos especulativos, ou no caso de trabalhadores menos qualificados, quando seu posto de trabalho é perdido em razão da venda ou liquidação da empresa. Consequências deste gênero são as que o legislador busca combater por meio de regras inconstitucionais de piedade⁸⁰. O imposto sobre heran-

⁷⁴ 0,7% do total do orçamento de 534 bilhões de euros (vide J. Lang, conforme citado na nota 73). BVerfG de 7.11.2006 (nota 70): Até 1997 a participação no total do orçamento estava em 05%, ela aumentou então até 2004 a uma grandeza de quase 1%.

⁷⁵ É duvidoso se a cláusula de soma dos rendimentos do trabalho (parágrafo 13a, item 1 da Lei do Imposto sobre Heranças e Doações) é constitucionalmente adequada, a fim de assegurar postos de trabalho. A indução tributária à manutenção do emprego pode custar mais postos de trabalho do que assegurá-los (a esse respeito, J. Lang, *Erbschaft- und Schenkungsteuer* (nota 67), pp. 198 e ss.). A recessão iminente permite incitar, por meio do tributo de heranças, a criação de mais postos de trabalho do que o necessário, a fim de conseguir para os herdeiros um melhor ponto de partida. Em termos de política de emprego, seria mais eficiente a abolição completa do imposto sobre heranças e doações.

⁷⁶ A garantia ao direito de herança do art. 14 da Constituição é protegido pela proibição do excesso (a esse respeito, vide BVerfG contra a regra da metade da renda (como base de cálculo), em 18.1.2006, BVerfGE 115, 97 (114 ss.)). Em tempos de globalização, o imposto de heranças e doações já não encontra mais adequação (a esse respeito, J. Lang, *Erbschaft- und Schenkungsteuer* (nota 67), pp. 203 e ss.).

⁷⁷ Assim diz a informação do governo federal em 2007.

⁷⁸ Conforme citado (nota 72), pp. 174/175, com indicação à decisão pertinente ao imposto sobre patrimônio, conforme citado (nota 64), pp. 140 e ss.

⁷⁹ Projeto de lei do governo federal para uma reforma da tributação sobre o patrimônio, BT-Drucks, 16/7918, p. 23: “O direito do imposto sobre heranças e doações poderá também futuramente fazer uma contribuição substancial para aumentar a justiça de oportunidades na sociedade por meio da tributação.”

⁸⁰ A esse respeito, J. Lang, *Erbschaft- und Schenkungsteuer* (nota 67), pp. 197 e ss.

ças e doações não poderia falhar uma terceira vez⁸¹ diante do Tribunal Constitucional Alemão⁸² em razão de seu confronto com ideologias redistributivas ultrapassadas questões de competitividade tributária.

V. Justiça Fiscal no Imposto de Renda em Tempos de Globalização

O destino do imposto sobre heranças e doações demonstra que a redistribuição de bens na concorrência dos sistemas tributários não é um objetivo alcançável. Em contraste, o imposto de renda continua a ter efeito redistributivo eficiente⁸³. O Direito Tributário do imposto de renda é o âmbito no qual o princípio da capacidade contributiva é mais bem concretizado⁸⁴. Mas também aqui a concorrência dos sistemas tributários opera contra o princípio da capacidade contributiva, dada a tributação mais baixa da renda relativa a fontes de rendimentos internacionais móveis (empresas e capital financeiro)⁸⁵. O princípio de tributação sintética pelo imposto de renda⁸⁶, que demanda a tributação da totalidade dos rendimentos com uma única alíquota, parece apenas executável sob a forma de um *flat tax*, tendo por consequência o fato de que as receitas orçamentárias passam a ser obtidas com uma predominância de tributos indiretos, distantes do princípio da capacidade contributiva.

O acordo de coalizão de 2005⁸⁷ apoiou o modelo escandinavo de dualidade do imposto de renda como uma opção de reforma do imposto de renda que fosse competitivo, mas ainda assim produtivo fiscalmente. Esse modelo assume que o Estado pode aplicar uma carga tributária sobre os trabalhadores vinculados socialmente ao país mais pesada do que aquela exigida sobre fontes móveis de renda, e também limita a progressividade tributária aos rendimentos do trabalho, ao passo que os rendimentos do capital são tributados com alíquota baixa e de modo proporcional⁸⁸. O imposto de renda dual seduz por suas características de neutralidade para investimentos e carrega a vulnerabilidade inflacionária da conta de capital. Tirando isso, ele não é nem simples nem justo: especialmente em casos de

⁸¹ Após as decisões do BVerfG de 1995, citado acima (nota 72) e de 2006, referida acima (nota 70).

⁸² Mais extensivamente a esse respeito, vide J. Lang, *Erbschaft- und Schenkungsteuer* (nota 67).

⁸³ De acordo com estatísticas de 2003, a faixa superior, o grupo dos 5% primeiros contribuintes do imposto de renda (soma de rendimentos acima de 85.224 euros) suportam 38% das receitas orçamentárias derivadas de imposto de renda; o grupo dos 10% primeiros contribuintes (soma de rendimentos superior a 65.951 euros) suportam 50,7% e a metade inferior dos contribuintes, apenas 7,5% das receitas orçamentárias de imposto de renda.

⁸⁴ BVerfGE 61, 319 (343 ss.); 82, 60, 86: A partir do fundamento geral da igualdade decorre, “no âmbito do Direito Tributário, que a tributação sobre a capacidade econômica tributável deve ser justificada. Isso vale especialmente no Direito Tributário do imposto de renda, que se aplica sobre a capacidade econômica de cada contribuinte isoladamente”.

⁸⁵ Vide a decisão do 66º Dia da Associação de Juristas, citada na nota 32.

⁸⁶ A esse respeito, K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (nota 36), pp. 668 e ss. (*Tributação sintética ou cedular?*); J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 9, nº 1.

⁸⁷ Acordo de coalizão entre CDU, CPU e SPD de 11 de novembro de 2005, linhas 3.412 e ss.: “Nós vamos enfrentar uma questão decisória essencial entre uma tributação da renda sintética ou dual.”

⁸⁸ Vide o relatório de especialistas, na ordem do Ministro Federal das Finanças, Economia e Emprego à Comissão Especial, em trabalho conjunto com o Max-Planck-Institut, de Munique, e com o Centro de Pesquisa Econômica Europeia, de Mannheim: *Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer (Reforma do Imposto de Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas por Meio da Tributação Dual da Renda)*. BMF-Schriftenreihe v. 79, Bonn, 2006.

mistura de rendimentos de empresas, ele apresenta problemas de diferenciação quase insolucionáveis.

Uma mudança de paradigmas, do imposto de renda sintético para o dual, é perfeitamente aceitável e constitucional como decisão fundamental de modelo de tributação⁸⁹. Não obstante, o imposto de renda é o instrumento central para a justiça fiscal do princípio da capacidade contributiva. Se a sua eficiência fiscal, atingida por meio da progressividade, for preservada, então a necessidade de se tratar igualmente (sinteticamente) a renda fortalece o rigor da progressividade.

Limitar a progressividade aos rendimentos do trabalho, pois tais contribuintes não podem evitar o Estado de Direito, é reconhecer o aspecto de que os Estados também estão em concorrência por pessoas beneficiárias de rendimentos do trabalho. Especialmente por aqueles que podem, por meio de inovação e avanços tecnológicos, contribuir bastante para o bem-estar da nação e que são tão bem qualificados que poderiam trabalhar fora de seu país de origem. Por isso, a concorrência dos sistemas tributários oferece também um imposto de renda que todos os cidadãos possam considerar justo.

Esta situação ocorre, porém, apenas quando o Direito Tributário do imposto de renda é estruturado de modo fiel aos princípios. Nesse sentido, a Comissão do “Código Tributário” apresentou em novembro de 2008 um projeto de lei do imposto de renda⁹⁰. Ele lembra a política em torno da promessa de uma reforma estrutural do imposto de renda⁹¹, simplifica drasticamente as *obrigações de declaração*⁹² e coloca o ponto crítico na reforma da base de cálculo (que deve medir corretamente a capacidade econômica tributável⁹³), como alternativa à redução de alíquotas com medidas de compensação financeira prejudiciais à justiça.

⁸⁹ A respeito da justificativa, em termos jurídicos de igualdade, para a aplicação de alíquotas desiguais, vide o relatório da Comissão Especial, *Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung* (nota 88), pp. 17 e ss.; vide também J. Englisch, *Die Duale Einkommensteuer - Reformmodell für Deutschland? (O Imposto de Renda Dual - um Modelo de Reforma para a Alemanha?)*. Bonn, 2005, pp. 93 e ss.; N. Meyer-Sandberg, *Die Duale Einkommensteuer als Modell ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital (O Imposto de Renda Dual como Modelo de Tributação Desigual do Trabalho e do Capital)*. Frankfurt/M. 2008.

⁹⁰ *Publikation der Stiftung Marktwirtschaft (Publicação da Fundação para uma Economia de Mercado)*. Berlim, 2008. Compare também com o programa político-tributário da mesma Fundação publicado em janeiro de 2008, pp. 46 e ss. A Comissão do “Código Tributário Nacional” deu andamento ao Projeto de Colônia para uma lei de imposto de renda (Colônia, 2005).

⁹¹ Algo assim foi acordado na coalizão de 2005 (nota 87), folhas 3.454 e ss.: “A tributação de acordo com a capacidade econômica tributável permanece como fundamento dominante no Direito Tributário do imposto de renda. Tal fundamento assegura uma tributação equânime e justa de todos os cidadãos (...) Nós concordamos em simplificar o Direito Tributário do imposto de renda, de modo a atingir maior transparência, eficiência e justiça. Nós aspiramos a (...) uma reformulação do Direito Tributário do imposto de renda (...)”

⁹² Segundo o parágrafo 42, item 4 do Projeto, cada pessoa recebe um programa eletrônico de declaração tributária sob o recentemente introduzido número vitalício de identificação tributária {NT: equivalente ao CPF brasileiro}, no qual são trabalhados os fatos conhecidos pelas autoridades fiscais. Para a maior parte dos cidadãos daqui a “declaração por meio de um clique” torna-se realidade, já que eles têm exclusivamente rendimentos de fontes (de acordo com o Projeto: rendimento de trabalho com vínculo empregatício, de capital investido e de previdência privada). Acerca dos detalhes do procedimento tributário eletrônico simplificado, vide parágrafos 42 a 44, bem como a Exposição de Motivos do Projeto, pp. 53 e ss.

⁹³ A respeito desta função fundamental do princípio da capacidade contributiva, vide J. Lang, *Bemessungsgrundlage* (nota 10).

Decisivo é o caso da renda vitalícia⁹⁴, que, feitos os devidos ajustes relativos à taxa de juros⁹⁵ e à tributação diferida de imposto de renda⁹⁶, é medida periodicamente de forma correta. Rendimentos de previdência privada têm sua tributação progressivamente diferida⁹⁷. Não obstante, o Direito Tributário vigente move-se internacionalmente para um conjunto de soluções parciais⁹⁸.

O princípio da capacidade contributiva é concretizado por meio de subprincípios. No primeiro plano encontra-se o princípio da renda líquida em seus sentidos objetivo e subjetivo, a dedutibilidade de despesas operacionais e a intributabilidade do mínimo existencial. O Direito Tributário do imposto de renda pode ser suavizado⁹⁹ por meio de normas que, buscando alcançar objetivos político-econômicos, causem um distanciamento com relação à capacidade contributiva tributável do contribuinte.

Em tempos de globalização, fidelidade com princípios significa acima de tudo o reconhecimento e a concretização de princípios do Direito Tributário Internacional e do Direito Europeu; o Direito Tributário do imposto de renda não pode ser edificado de modo a contrariar o Direito Europeu¹⁰⁰. O Direito Tributário do imposto de renda deve ser também alinhado com a Constituição. Em 2008¹⁰¹, o Tribunal Constitucional Alemão buscou novamente a concretização consequente do

⁹⁴ A esse respeito, vide detalhes em J. Lang, *Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen (Princípios e Sistemas de Tributação da Renda)*. DStJG 24 (2001), p. 49 (63 ss.); *Konsumorientierte Besteuerung von Einkommen aus rechtlicher Sicht (Perspectiva Jurídica sobre a Tributação da Renda orientada pelo Consumo)*, em livro de homenagem a M. Rose, Heidelberg/Nova Iorque, 2003, s. 325 (333 e ss.).

⁹⁵ A esse respeito e com referências à doutrina de economia, vide J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 4, n° 118; *Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Projeto de um Código Tributário)*. BMF-Schriftenreihe, Caderno 49, Bonn, 1993, parágrafos 150 e ss., parágrafo 162 (tributação empresarial ajustada aos juros); *Modell der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises (Modelo do Tributo Simples, do Círculo Tributário de Heidelberg)*, a esse respeito M. Rose (Coord.), *Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland (Reforma da Tributação da Renda na Alemanha)*, Heidelberg, 2002.

⁹⁶ Extensivamente a esse respeito, C. Dotenkamp, *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen (Tributação Diferida da Renda)*. Berlin, 2004.

⁹⁷ O presente caos normativo das previdências *Riester* e *Rürup* (NT: muito grosseiramente, equivalentes às previdência PGBL e VGBL) foi incluído no Projeto da Comissão do “Código Tributário” como “rendimentos de previdência privada”.

⁹⁸ As alíquotas especiais sobre lucros auferidos com o subsequente diferimento progressivo pode ser entendido como uma tributação parcialmente diferida (vide C. Dorenkamp, citado na nota 96, pp. 303 e ss.), e a tributação reduzida definitiva, como uma tributação com parcial ajuste relativo aos juros. O modelo do imposto de renda dual baseia-se no conceito de ajuste de juros, que o relatório de especialistas citado na nota 88, p. 5, reconhece como conceito ideal. Infelizmente esta opção de reforma tributária não tem papel relevante na discussão alemã de política tributária “apesar de sua característica atraente de neutralidade”. Na Croácia, introduziu-se em 1994 uma tributação empresarial ajustada aos juros; dentro do espaço de um ano, ela diminuiu pela metade a taxa de desemprego que era de cerca de 16%. Este resultado de uma pesquisa de campo de economia nacional conduzida por Manfred Rose, que eu pude promover com o meu projeto de código (citado na nota 95), eu somo aos grandes feitos de sucesso de minha vida profissional.

⁹⁹ O fundamento dogmático para tanto é a diferenciação das normas com funções fiscal, social e simplificadora (vide J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 4, n° 19 ss.).

¹⁰⁰ Vide o item III acima, com referências na nota 57.

¹⁰¹ Decisão da Segunda Turma do BVerfG de 13 de fevereiro de 2008 - 2 BvL 1/06, FR 2008, 372, relativamente a valores de seguro de saúde e julgamento da Segunda Turma, BVerfG de 9 de dezembro de 2008 - 2 BvL 1/07 entre outros, FR 2009, 74, com comentários - vide dedução dos deslocamentos casa-trabalho (*Entfernungspauschale*).

princípio da renda líquido em seus sentidos objetivo¹⁰² e subjetivo¹⁰³ e mais uma vez sugeriu que uma quebra do princípio da renda líquida motivada puramente por finalidades fiscais é ilegítima na perspectiva constitucional¹⁰⁴. Certamente ele deixou em aberto a posição constitucional do princípio da renda líquida. De todo modo, o legislador poderia afastar o princípio da renda líquida mediante a exposição dos motivos subjacentes¹⁰⁵, e com uma tal motivação abolir totalmente a dedução dos deslocamentos¹⁰⁶. Com isso, o legislador se abre um amplo campo de operação, no qual o princípio da renda líquida pode ser derrubado com base em todas as possíveis justificativas¹⁰⁷. Deve-se agora aguardar para ver quão longe o Tribunal Constitucional Alemão vai demarcar este campo de escopo legislativo das justificações.

Entretanto, sem prejuízo do Direito Constitucional, permanece a necessidade de se deixar o espaço central da justiça fiscal livre de normas indutoras, operando-se talvez por meio de política conjuntural, mas não com a expansão de benefícios fiscais¹⁰⁸ e sim com o retorno ao princípio da renda líquida¹⁰⁹. O Direito Tributário do imposto de renda provê o fundamento da justiça fiscal, a qual nos tempos de globalização é indispensável. São particularmente as violações do prin-

¹⁰² Decisão de 9 de dezembro de 2008 (nota 96): “Acerca dos requisitos para uma delimitação consequente das despesas operacionais no contexto do Direito Tributário do imposto de renda.”

¹⁰³ Decisão de 13 de fevereiro de 2008 (nota 96): “Também as contribuições para os seguros de saúde e cuidados médicos podem tomar parte na apuração do imposto de renda na qualidade do mínimo existencial isento.” Nesse sentido já o parágrafo 36, item 1, frase 2, n° 4 do Projeto de Colônia supra citado (nota 90), seguido pelo parágrafo 29, item 1, n° 4 do Projeto da Comissão, segundo os quais são dedutíveis: “as contribuições a seguradoras para cobertura de despesas com necessidades especiais, p.ex. seguros de saúde, cuidados médicos, invalidez e acidentes.”

¹⁰⁴ Julgamento de 9 de dezembro de 2008, vide dedução dos deslocamentos (nota 101), número marginal 61, em conjunto com BVerfGE 6, 55 (80); 19, 76 (84 e ss.); 116, 164 (182): “O objetivo puramente fiscal de aumento da arrecadação do Estado não é motivo concreto nenhum para a criação de exceção a uma implementação e concretização consequente das decisões de política legislativa tributária.”

¹⁰⁵ Julgamento de 9 de dezembro de 2008 (nota 101), número marginal 63: “O Tribunal Constitucional Alemão até aqui deixou em aberto, se o princípio da renda líquida em seu sentido objetivo (...) tem posição constitucional; de qualquer maneira, o legislador pode afastar este princípio mediante a exposição de motivos de peso mais relevantes (...).”

¹⁰⁶ Tema abordado no julgamento de 9 de dezembro de 2008 (nota 101), número marginal 70, o qual em maio de 2008 cuidou do pedido público da Fundação para uma Economia de Mercado do Círculo de Kronberg contra a dedutibilidade de custos com infraestrutura de estradas “porque oferecem desincentivos macroeconômicos indesejáveis”. Já o BVerfG de 2 de outubro de 1969, BVerfGE 27, 58 (64 ss.) argumenta com considerações técnicas de trânsito inclinadas politicamente. U. Steenken, *Die Zulässigkeit gesetzlicher Pauschalierungen im Einkommensteuerrecht am Beispiel der Entfernungspauschale (A Admissibilidade Legal de Pautas Fiscais Legais em Matéria de Imposto de Renda, com o Exemplo da Dedução dos Deslocamentos)*, dissertação jurídica, Passau, 2002, p. 243, defende a abolição da dedução dos deslocamentos a fim de “proteger o meio ambiente”.

¹⁰⁷ Nesse sentido, pode-se apontar quase qualquer justificação possível para uma ineditabilidade com base nos “desincentivos macroeconômicos indesejáveis” citados na nota 106, por exemplo uma proibição de dedução de despesas operacionais em razão dos automóveis “macroeconomicamente indesejáveis”, porque eles, por exemplo, consomem muito combustível.

¹⁰⁸ Por exemplo a ampliação da dedutibilidade de serviços artesanais, conforme o parágrafo 35a da Lei do Imposto de Renda.

¹⁰⁹ Seria particularmente eficiente na conjuntura atual a abolição à dedução de juros (parágrafo 4h da Lei do Imposto de Renda). A restauração jurídica constitucional da dedução dos deslocamentos foi saudada pela Chanceler a partir de motivos político-conjunturais.

cípio da renda líquida que enfraquecem a aceitação da carga tributária, aumentam a resistência à tributação e dificultam com isso a execução da pretensão tributária. O cidadão resiste ao tributo quando não vê nele consideradas as suas circunstâncias pessoais.

Desde 2009, os rendimentos de bens de capital são tributados de maneira satisfatória à alíquota de 25%¹¹⁰ (parágrafos 20; 32d, 43 item 5 da Lei do Imposto de Renda). Esta alíquota especial decorre da concorrência tributária e é em razão da dificuldade de executoriedade¹¹¹ na tributação do capital financeiro internacional móvel que ela é justificada¹¹² juridicamente para fins da igualdade. Todavia, as normas deste imposto retido na fonte, introduzidas pela Lei de Reforma da Tributação das Empresas de 2008¹¹³, são falhas, porquanto mais do que apenas complicadas. Ademais, o princípio da tributação sintética da renda é violado em uma medida não justificada, se a cédula de alíquotas especiais dos rendimentos de capital for mantida em caso de um lançamento tributário. Desde que o contribuinte declare os seus rendimentos advindos de bens de capital, a justificativa de dificuldade de executoriedade não mais se sustenta. A cedularização dos rendimentos de capital é, também no caso de lançamento tributário, puramente dirigida por motivos fiscais e, portanto, inconstitucional¹¹⁴.

O objeto da concorrência tributária é, além do capital móvel, as empresas¹¹⁵, como fatores essenciais do bem-estar de uma economia nacional. Como demonstrado acima (item III), as condições da tributação empresarial são marcadas não só pelas alíquotas mais baixas, mas também por critérios qualitativos (justiça fiscal, simplicidade, transparência, segurança de planejamento, eficiência econômica). O

¹¹⁰ Parágrafo 32d, item 1, frase 1 da Lei do Imposto de Renda. A tributação conjunta com o imposto de igrejas (de acordo com a fórmula do parágrafo 32d, item 1, frase 4 da Lei do Imposto de Renda 1,32 euro por 9% imposto de igrejas) e o suplemento de solidariedade (1,38 euro) alcança 27,7%. Esta tributação parece ser ainda bastante alta num contexto de concorrência tributária.

¹¹¹ Fundamentos para tanto na decisão do BVerfG de 9 de março de 2004, BVerfGE 110, 94 (112 ss.), procurar por rendimentos especulativos.

¹¹² Para a justificação do imposto retido na fonte, vide 66º Dia da Associação de Juristas, em Stuttgart 2006 (nota 32), Resolução nº 17 (o imposto retido na fonte poderia “simplificar a arrecadação tributária e fechar lacunas tributárias”), assim como o Parecer G de C. Spengel, pp. 62 e ss., o Referendo (Parte Q) de R. Mellinshoff, p. 85, (115): Simplificação e mobilidade extraordinariamente alta do capital financeiro, e J. Lang, NJW 2006, 2209 (2212). A Comissão do “Código Tributário” sugeriu, no Projeto citado acima (nota 90) uma regulamentação fortemente simplificada (ao contrário do Direito atualmente vigente) (parágrafo 53); Motivação (pp. 35/36): “Os alvoroços tributários de Liechtenstein revelaram a dimensão da fuga de capitais e a problemática da executoriedade. Eles tornaram claro que as informações das autoridades fiscais e a descoberta de evasões fiscais são dependentes de coincidências fortuitas, as quais são dignas de uma execução tributária apenas em determinadas condições. Disso decorre uma necessidade urgente de se criar uma tributação que harmonize a pretensão tributária com as possibilidades reais de executoriedade.”

¹¹³ Art. 1, nº 22, 27, 39 UntStRefG 2008, em 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

¹¹⁴ Nesse sentido é a jurisprudência do BVerfG, recentemente destacado por meio do julgamento de 9 de dezembro de 2008, citado na nota 101, vide dedução dos deslocamentos, parágrafos 61 e 69. Para a inconstitucionalidade da norma vigente de retenção na fonte, J. Englisch, StuW 2007, 221; J. Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 9, nº 505 ss. Segundo o parágrafo 53, item 2, nº 5 do Projeto citado acima (nota 90), a alíquota especial não é válida, quando o contribuinte inclui na declaração do imposto o conjunto de seus rendimentos tributáveis. As normas relativas à tributação sintética do imposto continuam a valer incondicionalmente.

¹¹⁵ Também o 66º Dia da Associação de Juristas, conforme citado (nota 32), reconheceu as adaptações essenciais de concorrência tributária “no âmbito da tributação empresarial e de bens de capital”.

conjunto de atributos é então incluído na avaliação econômica de benefícios de uma determinada localidade¹¹⁶. Nas pesquisas de opinião conduzidas anualmente pelo Fórum Econômico Mundial, o Direito Tributário alemão classifica-se na última posição quanto à sua qualidade econômica.

Os atributos qualitativos da tributação empresarial foram piorados pelo legislador da Reforma da Tributação das Empresas de 2008¹¹⁷ e, com isso, não foi seguido o caminho certo para uma competitividade tributária. Isto pode ser visto no exemplo da criação de regras relativas ao financiamento empresarial estrangeiro, as quais introduziram uma proibição geral de dedução de juros¹¹⁸. A limitação dos juros pode ser aceita nos casos de financiamentos entre empresas ligadas. Entretanto, a proibição geral de dedução de juros é, em vista da violação do princípio da renda líquida objetiva por motivos puramente fiscais, não apenas inconstitucional¹¹⁹, ela onera pesadamente o financiamento externo de investimentos empresariais e constrói, com isso, uma grande desvantagem nos fatores de localidade.

Com a tributação especial do parágrafo 34a da Lei do Imposto de Renda foi criada uma regulamentação altamente complexa, na qual não se alcança uma identidade de oneração entre as sociedades de capital e as empresas pessoais e tampouco se obtém o objetivo de neutralidade da reforma¹²⁰. A estrutura dualística da tributação empresarial acabou sendo mantida¹²¹. Nós defendemos a ampliação do conceito de sujeito passivo do imposto de sociedades de modo a alcançar as sociedades de pessoas¹²², de modo a aperfeiçoar a neutralidade internacional da reforma.

¹¹⁶ C. Spengel, Parecer G para o 66º Dia da Associação de Juristas (nota 112), p. 29: “O mais novo campo de pesquisa na teoria tributária forneceu até agora resultados empíricos confiáveis acerca da eficiência e das consequências da concorrência tributária internacional. O ponto de partida é construído pelo modelo de eficiência de Tiebout, que está baseado essencialmente numa equivalência entre a disponibilidade de bens públicos e receitas tributárias.”

¹¹⁷ Para críticas à UntStRefG 2008, de 14 de agosto de 2007 vide nota 47 e também acima o item III.

¹¹⁸ Vide parágrafos 4h da Lei do Imposto de Renda; 8a da Lei da Tributação de Sociedades, a motivação mencionada na nota 55 e a crítica fundamental de J. Hey, Limitação aos juros (nota 57).

¹¹⁹ Nesse sentido, J. Lang, *Kritik der Unternehmensteuerreform 2008* (nota 51), pp. 389 e ss., (391), confirmado pelo julgamento de 9 de dezembro de 2008, vide dedução dos deslocamentos (nota 101).

¹²⁰ A esse respeito, J. Hey, *Konzept der Sondertarifierung des §34a EstG (Conceito de Tributação Especial do §34a da Lei do Imposto de Renda)*. DStR 2007, 925; J. Lang, com mais referências (nota 114), pp. 383 e ss.; *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 9, nº 838 (com maiores indicações).

¹²¹ O lobby das rentáveis empresas pessoais conseguiu fazer com que, de um lado, a alíquota incidente sobre lucros auferidos fosse reduzida (isso com fundamento na tributação parcialmente transparente: M. Schiemann, *§34a EstG - ein dynamisches Entscheidungsmodell (§34a da Lei do Imposto de Renda - um Modelo Dinâmico de Decisões)*) e, por outro lado, as vantagens da tributação transparente pudessem ser aproveitadas. Dessa forma, os prejuízos empresariais são especialmente compensáveis com rendimentos da sociedade (e, portanto, do sócio) e os lucros parciais de estabelecimentos permanentes do exterior, tributados de forma reduzida no Estado de origem, são desonerados. O aumento da complexidade do novo Direito Tributário das empresas pessoais reúne o que há de “melhor nos dois mundos” (nesse sentido, J. English no “Discurso dos Especialistas sobre o Modelo de Integração”, da Comissão do “Código Tributário”, em 15 de junho de 2005, em Berlim, *Tagungsbericht der Stiftung Marktwirtschaft* (Anais do Encontro da Fundação para uma Economia de Mercado), p. 9).

¹²² J. Hey, Discurso dos Especialistas sobre o Modelo de Integração (nota 121), p. 5; *Integration von Personenunternehmen in die niedrige Besteuerung thesaurierter Gewinne* (“Integração de Empresas Pessoais no Modelo de Baixa Tributação dos Rendimentos Auferidos”), em livro de homenagem para A. Raupach, Colônia, 2006, p. 479 (492 e ss.); em Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), parágrafo 18, nº 542; J. Lang, conforme citado (nota 114), pp. 388 e ss. A proposta da Comissão do “Código Tributário” para uma “tributação unificada das empresas” (Programa de política tributária (nota 90),

O princípio da tributação sintética da renda deveria ser correspondido pela chamada *retirada transparente*¹²³. O imposto profissional (*Gewerbesteuer*) deveria ser substituído por um tributo comunal que atingisse empresas em geral¹²⁴, pois, com isso, atender-se-ia ao princípio da igualdade, uma vez que todas as empresas que usufruem da infraestrutura comunal seriam oneradas. Uma redução maior das alíquotas tributárias do imposto federal poderia permitir tal modificação¹²⁵. Afinal de contas, a competitividade internacional pode ser melhorada sem prejuízo da arrecadação tributária.

VI. Resumo

Desde muito tempo, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da equivalência trabalharam em conjunto no contexto do Direito Tributário internacional. O valor de justiça protegido pelo princípio da equivalência (mais precisamente: princípio do benefício) refere-se aos benefícios que o contribuinte obtém da sociedade financiada por tributos. O princípio do benefício é um princípio de eficiência econômica e esta é a preferida dos economistas. As teorias tributárias de economia nacional foram até o século 19 totalmente marcadas pelo princípio da equivalência. Na transição para um entendimento acerca de justiça fiscal baseada no princípio da capacidade contributiva, Adam Smith uniu o princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício na sua primeira máxima¹²⁶ sobre *equality*: Os sujeitos de cada Estado devem pagar tributos proporcionalmente à renda que eles aproveitam sob a proteção do Estado. Sua eficiência econômica deu uma importância crescente para o princípio do benefício no contexto da concorrência entre os sistemas tributários. O princípio da capacidade contributiva perde força em vista do aumento da proporção dos tributos indiretos na carga tributária total dos cidadãos e também em função da perda da justiça no imposto sobre heranças e doações. Disso resulta a necessidade imperiosa de se sanar a tão complexa tributação da renda (violadora do princípio da capacidade contributiva em variados pontos), de modo a se alinhar estritamente no princípio da capacidade contributiva e proteger-se o valor, contido no ordenamento jurídico-tributário, da divisão justa da carga tributária conforme a capacidade de pagamento de tributos.

pp. 16 e ss.) é problemática em termos de dupla tributação (compare com o Programa de política tributária, pp. 37 e ss.). Em vista disso, nós preferimos uma solução por meio do imposto de sociedades (nesse sentido, o conceito de projeto da Comissão do “Código Tributário” de janeiro de 2005, p. 7).

¹²³ Programa de Política Tributária da Comissão do “Código Tributário Nacional” (nota 90), p. 27: Dedução das retiradas na apuração da base de cálculo dos impostos sobre empresas e sobre sociedades e tributação unificada por meio do imposto de renda das sociedades (e, portanto, dos sócios).

¹²⁴ O Modelo de 4 Pilares da Comissão do “Código Tributário” (vide programa de política tributária (nota 90), pp. 40 e ss.; M. Jachmann, *StuW* 2006, 115; J. Lang, *Steuerecht* (nota 1), parágrafo 8, nº 97) recomendou uma tributação das empresas bastante dependente do lucro (vide nota 117). O imposto comunal sobre empresas não apresenta problema de dupla tributação porque o seu fato gerador evita a dupla tributação por meio da conexão local aos fundamentos do princípio do benefício (vide H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht* (nota 18), nº 15.245).

¹²⁵ A participação supra referida (nota 49) de 14% na tributação de lucros auferidos por sociedades de capital, num contexto de tributação de 29,83% é, sob o ponto de vista de dupla tributação, bastante alto.

¹²⁶ Citada no original na nota 6 supra.