

VIOLAÇÕES AO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE NA REGULAÇÃO TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NA ALEMANHA

Gustavo Fossati

Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Münster, Alemanha, 2013, com bolsa de estudos concedida pela Capes. Aprovado com a nota máxima *summa cum laude*. Láurea acadêmica de doutorado recebida em 2013. Mestre em Direito do Estado pela PUCRS. Especialista em Direito Tributário pela UFRGS. Graduado em Direito pela PUCRS. Professor da graduação em Direito e membro do corpo docente permanente do programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Regulação da FGV Direito Rio. Professor convidado dos cursos de LL.M. em Direito do FGV Law Program. Professor pesquisador do Centro de Pesquisa em Direito e Economia (CPDE). Advogado corporativo, com ênfase em Direito Tributário.

Resumo: O princípio constitucional da subsidiariedade objetiva assegurar ao indivíduo as condições reais e fáticas para o desenvolvimento da sua personalidade, de forma autônoma, sem a dependência direta do Estado. Esse princípio irradia seus efeitos sobre a regulação tributária do consumo na Alemanha. À luz desse princípio, não se justifica tributar despesas de consumo integrantes do mínimo existencial e, conseqüentemente, do próprio desenvolvimento autônomo da personalidade do indivíduo. O tema justifica-se ainda mais no atual cenário de discussões acerca da reforma tributária do consumo no Brasil, que, de uma forma ou de outra, deverá reavaliar esse importante viés da tributação sob a ótica do consumidor final. A experiência alemã fornece relevantes aportes teóricos e práticos para contribuir com a solução dos problemas na tributação do consumo no Brasil. Os objetivos específicos deste artigo são (i) avaliar se, e em que medida, alíquotas reduzidas se prestam a preservar o mínimo existencial e (ii) analisar se, e em que medida, os mecanismos de compensação, defendidos na ciência das finanças – notadamente as compensações no âmbito do Imposto de Renda e as compensações no âmbito do direito assistencial social –, conseguem resolver suficientemente os problemas apresentados.

Palavras-chave: Subsidiariedade. Tributação do consumo. Reforma tributária. Mínimo existencial. Compensações.

Sumário: **1** Introdução – **2** Violações ao princípio da subsidiariedade – **3** Violação ao princípio da subsidiariedade no contexto dos mecanismos de compensação defendidos na ciência das finanças – **4** Despesas de manutenção da fonte produtiva e investimentos empresariais – **5** Conclusões – Referências

1 Introdução

O princípio constitucional da subsidiariedade, enquanto máxima ético-jurídica direcionada ao Estado, objetiva assegurar ao indivíduo as condições reais e fáticas para o desenvolvimento da sua personalidade, de forma autônoma,

sem a dependência direta do Estado. Este princípio irradia seus efeitos sobre a regulação tributária do consumo na Alemanha, orientando o legislador tributário a facilitar o acesso, via consumo, dos bens e serviços essenciais e indispensáveis à manutenção da vida do indivíduo e ao desenvolvimento da sua personalidade.

No entanto, o Estado, ao tributar bens e serviços essenciais à vida humana, mesmo que de forma reduzida, termina por encarecer os respectivos preços de aquisição e por dificultar o acesso do cidadão ao consumo destes bens e serviços. À luz do princípio da subsidiariedade, não se justifica tributar estas posições de consumo integrantes do mínimo existencial e, conseqüentemente, do próprio desenvolvimento autônomo da personalidade do indivíduo, o qual, não raras vezes, é chamado a contribuir com as despesas do Estado – em que pese não ostente capacidade contributiva para tanto –, e depois é supostamente compensado através de transferências financeiras do Estado. Dito de outra forma, não faz sentido, primeiro tirar do cidadão aquilo que depois terá de ser devolvido a ele, pelo Estado, a título de assistência social.

Partindo dessas premissas, o tema *justifica-se* pela constatação de que a tributação sobre o consumo na Alemanha ainda incide sobre posições de despesas integrantes do mínimo existencial humano, em clara violação ao princípio da subsidiariedade, na perspectiva aqui analisada. A *justificativa* fica ainda mais robustecida no atual cenário de discussões da reforma tributária do consumo no Brasil, que, de uma forma ou de outra, deverá revisitar este importante viés da tributação sob a ótica do consumidor final. A experiência alemã pode fornecer relevantes aportes teóricos e práticos para contribuir com a solução dos problemas na tributação do consumo no Brasil sob a ótica do consumidor final.

O *objetivo geral* é comprovar as violações ao princípio da subsidiariedade na tributação sobre o consumo na Alemanha. Os *objetivos específicos* são (i) avaliar se, e em que medida, alíquotas reduzidas se prestam a preservar o mínimo existencial e (ii) analisar se, e em que medida, os mecanismos de compensação, defendidos na ciência das finanças – notadamente as compensações no âmbito do Imposto de Renda (IR) e as compensações no âmbito do direito assistencial social –, conseguem resolver suficientemente os problemas apresentados. Para tanto, fez-se uma análise da regulação tributária do consumo, adentrando na estrutura legislativa alemã, dialogando com a doutrina e a jurisprudência.

2 Violações ao princípio da subsidiariedade

O princípio constitucional da subsidiariedade incorpora uma máxima ético-jurídica voltada ao Estado, objetivando garantir ao indivíduo as condições fáticas

para o desenvolvimento da sua personalidade, de forma autônoma e sem a dependência direta do Estado. Esse princípio irradia seus efeitos sobre a tributação do consumo na Alemanha, orientando o legislador tributário a facilitar o acesso, via consumo, dos bens e serviços essenciais e indispensáveis à manutenção da vida do indivíduo e ao desenvolvimento da sua personalidade. Preliminarmente à análise propriamente das violações verificadas ao princípio da subsidiariedade, cumpre discorrer sobre o significado desse princípio para uma tributação conforme a capacidade contributiva no consumo, conforme se verá a seguir.

2.1 Sobre o significado do princípio da subsidiariedade para uma tributação conforme a capacidade contributiva no consumo

A subsidiariedade, princípio de envergadura constitucional,¹ não é uma mera norma limitadora de competências estatais,² mas sim uma máxima ética,³ a qual tem como objetivo assegurar ao indivíduo as condições reais e fáticas, visando ao desenvolvimento da sua personalidade.⁴ Não se trata de uma mera norma técnica organizacional, a qual tem por objetivos a eficiência e a aceitação,⁵ mas sim é a

¹ Ver aqui ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern*. Tübingen, 2008. p. 596.

² O. Höffe analisa o princípio da subsidiariedade também à luz da *Encíclica Social Quadragesimo Anno* (1931). Partindo dela, o princípio compreenderia sete momentos. Um deles caracteriza o princípio como regra de delimitação de competência. Ver aqui HÖFFE, Otfried. *Subsidiarität als staatsphilosophisches Prinzip*. In: WOLFGANG NÖRR, Knut; OPPERMANN, Thomas. *Subsidiarität: Idee und Wirklichkeit: zur Reichweite eines Prinzips in Deutschland und Europa*. Tübingen, 1997. p. 53 e ss. Ver também, na *Encíclica Social Quadragesimo Anno*, especialmente a seguinte passagem: “[...] no entanto, permanece inalterado aquele princípio da filosofia social: como é injusto retirar dos indivíduos, o que eles podem realizar por força e iniciativa próprias, para entregar à coletividade, é também injusto, transferir à uma sociedade mais desenvolvida um grave dano e uma perturbação da ordem social, o que sociedades menores e de hierarquia inferior poderiam alcançar. A finalidade essencial da sociedade e da sua atuação é estar ao lado dos seus integrantes, não os destruir e não os absorver” (tradução livre do autor) (VATICANO. *Encíclica Social Quadragesimo Anno*. Disponível em: http://w2.vatican.va/content/pius-xi/en/encyclicals/documents/hf_p-xi_enc_19310515_quadagesimo-anno.html. Acesso em: 4 jun. 2019). Ver também WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*. Köln, 2001. p. 30, nota 163.

³ Ver ISENSEE, Josef. *Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht – Eine Studie über das Regulativ des Verhältnisses von Staat und Gesellschaft*. 2. ed. Berlin, 2001. p. 339.

⁴ Ver BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln, 1983. p. 134; ISENSEE, Josef. *Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht – Eine Studie über das Regulativ des Verhältnisses von Staat und Gesellschaft*. 2. ed. Berlin, 2001. p. 339.

⁵ Ver ISENSEE, Josef. *Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht – Eine Studie über das Regulativ des Verhältnisses von Staat und Gesellschaft*. 2. ed. Berlin, 2001. p. 339.

expressão de um dever de atuação estatal –⁶ quando o indivíduo não consegue se manter por iniciativa própria ou com força própria –⁷ e de uma proibição de atuação estatal – quando o cidadão consegue se desenvolver sem o auxílio de terceiros, conforme o modelo de pessoa inculpada na Constituição Federal,⁸ o qual parte de uma personalidade livre e autônoma, cuja observância deve ser assegurada socialmente.⁹ O princípio da subsidiariedade está ancorado em diferentes dispositivos da Lei Fundamental alemã (GG), sob diversas manifestações, notadamente nos arts. 1 ao 5, 6, 9, 12, 20, inc. 1, e 24 da GG.¹⁰

A *característica* da subsidiariedade cunha especificamente o direito assistencial social, mas irradia seus efeitos também sobre o direito tributário. O princípio da subsidiariedade, de cunho eminentemente assistencial social, portanto, é ancorado notadamente no §2º, inc. 1, da Lei Federal de Assistência Social (*Bundessozialhilfegesetz* – BSHG), segundo o qual não pode receber assistência social quem pode se manter por meios próprios ou quem recebe a necessária assistência de terceiros, especialmente de familiares ou de beneficiários de outras prestações sociais. A assistência social não deve servir como uma medida ilimitada para a satisfação das necessidades existenciais, mas sim para habilitar os seus beneficiários a viver independentemente dela.¹¹

M. Lehner observa com acerto que, se o legislador tributário não quisesse enfrentar este objetivo assistencial, então ele deveria, à luz do princípio da subsidiariedade, buscar não apenas a preservação tributária da renda mínima para as necessidades básicas existenciais humanas, mas também não dar ao cidadão um estímulo para que ele escolha a “renda social” em vez da “renda salarial”.¹² Disso decorre que um “direito Tributário social” deve deixar com o contribuinte

⁶ Em linha semelhante, LEISNER, Walter. *Betrachtungen zur Verfassungsauslegung*. DÖV, 1961. p. 652, segundo o qual uma subsidiariedade fundamental é assegurada através da disponibilidade do poder e da assistência estatal.

⁷ Ver HÖFFE, Otfried. *Subsidiarität als staatsphilosophisches Prinzip*. In: WOLFGANG NÖRR, Knut; OPPERMANN, Thomas. *Subsidiarität: Idee und Wirklichkeit: zur Reichweite eines Prinzips in Deutschland und Europa*. Tübingen, 1997. p. 54.

⁸ Ver WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*. Köln, 2001. p. 23 e ss.; 42.

⁹ Ver aqui ZEIDLER, Wolfgang. *Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen*. *StuW*, 1985. p. 5.

¹⁰ Höffe menciona os patamares clássicos da subsidiariedade: o indivíduo (Art. 1ss., GG), a família (Art. 6, GG), associações privadas (Art. 9, GG), Estados e União (Art. 20, I, e 79, III, GG) e instituições supranacionais (Art. 24, GG) (HÖFFE, Otfried. *Subsidiarität als staatsphilosophisches Prinzip*. In: WOLFGANG NÖRR, Knut; OPPERMANN, Thomas. *Subsidiarität: Idee und Wirklichkeit: zur Reichweite eines Prinzips in Deutschland und Europa*. Tübingen, 1997. p. 52).

¹¹ §1, inc. 2, item 2, BSHG. Disponível em: <https://www.gesetzesweb.de/BSHG.html>. Acesso em: 21 jun. 2020.

¹² Ver aqui LEHNER, Moris. *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht – Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates*. Tübingen, 1993. p. 4.

economicamente ativo mais do que aquilo que é concedido ao beneficiário da assistência social.¹³ Existe uma correlação funcional, que conduz a uma necessária comparação entre as hipóteses das prestações assistenciais positivas e as hipóteses de isenção tributária.¹⁴

Não obstante isso, existem inúmeras posições contrárias na doutrina tributária e na financeira. *P. Kirchhof* defende a medida de uma isenção, passível de ajustes, da renda mínima existencial,¹⁵ que considere o aumento dos preços dos produtos da cesta básica, provocado pelo aumento da tributação do consumo, ou o correspondente aumento das prestações assistenciais positivas.¹⁶ *C. Leibold* sustenta uma adequada proteção do mínimo existencial apenas no âmbito do direito social e do Imposto de Renda.¹⁷ Para *R. Ismer, A. Kaul und W. Reiß*, as transferências sociais resolveriam o problema de forma mais simplificada e eficiente, quando a preocupação é a preservação das necessidades mínimas existenciais e socioculturais.¹⁸ O ZEW Mannheim defende a introdução de uma alíquota normal do IVA para o transporte público de passageiros como recomendável, desde que também haja transferências sociais, que possam proporcionar compensações ante a tributação excessiva das famílias mais pobres.¹⁹ O Instituto Copenhagen Economics recomenda a introdução de uma alíquota uniforme de IVA, em conexão com a concessão de transferências diretas padronizadas para todas as economias familiares, visando à redução dos custos de *compliance* fiscal e a uma distribuição de renda mais eficiente sob a perspectiva dos respectivos custos.²⁰

¹³ Assim é uma das teses propostas por M. Lehner. Ver aqui LEHNER, Moris. *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht – Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates*. Tübingen, 1993. p. 12.

¹⁴ LEHNER, Moris. *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht – Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates*. Tübingen, 1993. p. 13.

¹⁵ Sobre os mecanismos de compensação no âmbito do Imposto de Renda (IR), ver a seguir.

¹⁶ Ver KIRCHHOF, Paul. *Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht*. UR, 2002. p. 543.

¹⁷ Ver LEIPOLD, Carsten. *Ermäßigter Steuersatz für Nahrungsmittel zum Schutz des Existenzminimums durch die Umsatzsteuer?* UR, 2009. p. 584; 590.

¹⁸ Ver ISMER, Roland; KAUL, Ashok; REIß, Wolfram. *Ermäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe – Entwicklung und Anwendung eines interdisziplinären Prüfungsschemas*. UR, 2010. p. 837; 849.

¹⁹ Ver FIFO KÖLN; COPENHAGEN ECONOMICS APS; ZEW MANNHEIM. *Evaluierung von Steuervergünstigungen*. v. I. p. 15. Disponível em: http://www.fifo-koeln.org/pdf/P174_BAND-I_FinalVersion.pdf. Acesso em: 9 dez. 2011. Ver também a conclusão geral do estudo na p. 45: “Em geral, as subvenções tributárias são problemáticas, porque são mais difíceis de controlar. Além disso, em virtude do seu ancoramento legislativo, frequentemente duram mais do que as transferências sociais positivas e, aliado a isso, são administradas por uma administração, a qual não está equipada nem preparada para gerir estas subvenções”.

²⁰ COPENHAGEN ECONOMICS. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union – Final report*. Copenhagen, 2007. p. 86. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf. Acesso em: 22 dez. 2012.

As propostas de soluções acima mencionadas podem ser justificadas, em princípio, sob as perspectivas econômica e político-orçamentária,²¹ mas violam o princípio constitucional da subsidiariedade. Este princípio irradia seus efeitos fundamentalmente sobre a discricionariedade legislativa, no momento em que não dá margem ao legislador para, em vez de conceder a isenção tributária do mínimo existencial, conceder prestações assistenciais positivas mais generosas, que pudessem compensar financeiramente o ônus da carga tributária sobre o mínimo existencial.²² O modelo de pessoa humana pautado na Constituição, o qual parte de uma personalidade humana livre, autônoma e responsável, proíbe que o Estado Fiscal primeiro leve o cidadão para uma situação de necessidade, para depois então o compensar assistencialmente.²³ Aqui também vale a diretriz fundamental da subsidiariedade, segundo a qual a autossustentabilidade possui primazia ante o assistencialismo estatal.²⁴ A jurisprudência constante do Tribunal Constitucional alemão fornece aqui um ponto de apoio pertinente: “Aquilo que o Estado deve disponibilizar ao indivíduo incondicionalmente através de recursos gerais do orçamento, não pode ser retirado do indivíduo por meio da tributação da sua renda”.²⁵ Conforme a posição que aqui sustentamos, esta orientação do Tribunal Constitucional alemão vale também essencialmente em relação à renda que é aplicada para fins de consumo privado de bens e serviços assecuratórios da existência humana digna.²⁶

Por conseguinte, também não se justifica, à luz do princípio constitucional da subsidiariedade, que a tributação do consumo de bens e serviços necessários à

²¹ Sobre as propostas de solução preferidas na ciência das finanças, ver a seguir.

²² Ver ENGLISCH, Joachim. *Ermäßigte Steuersätze zwecks Verschonung des existenziellen Bedarfs*. UR, 2010. p. 400; 404 e ss.; do mesmo autor, *Ausnahmen und Ermäßigungen bei der Umsatzsteuer – Reformbedarf und Reformvorschläge*. UR, 2011. p. 401; 405; SCHEMMELE, Lothar. *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*. Berlin, 2009. p. 36. Aqui vale a afirmação: “Desoneração tributária vem antes de prestação social positiva”. Ver aqui LANG, Joachim. *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*. Bonn, 1993. §551; WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*. Köln, 2001. p. 177: “Em virtude disso, tanto o mínimo existencial pessoal e familiar como também as despesas de prevenção existencial (*Existenzvorsorge*) devem ser desoneradas”.

²³ Ver ZEIDLER, Wolfgang. *Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen*. *StuW*, 1985. p. 1; 5.

²⁴ BVerfGE 120, 125, 154. Ver também ISENSEE, Josef. Referat. *Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages*, München, 1988, p. N42.

²⁵ Ver BVerfGE 120, 125, 154; 82, 60, 85 s., 94; 87, 153, 169 s.; 99, 246, 259; 107, 27, 48; 112, 268, 281.

²⁶ Aqui vale também a solução funcional proposta por M. Lehner, a qual deve ser observada na comparação das hipóteses de desoneração tributária com as hipóteses de prestações assistenciais estatais. Das hipóteses de prestações assistenciais decorrem as exigências mínimas de uma desoneração tributária que corresponda a estas hipóteses de assistência social. Ver aqui LEHNER, Moris. *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht – Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates*. Tübingen, 1993. p. 12 e ss.

subsistência humana seria suportável, porque “o mínimo existencial já teria sido considerado de forma suficiente no contexto global do sistema tributário”.²⁷ Sobre isso, duas observações devem ser postas.

Partindo-se do contexto global do sistema tributário, deve ser relevado que todos os impostos com finalidade fiscal incidentes sobre o indivíduo devem ser considerados na ponderação final dos efeitos da carga tributária total. Esta necessária consideração é igualmente uma consequência inadiável do dever de observância da unidade do ordenamento tributário e da ausência de contradições sistêmicas.

No entanto, quando se trata de uma imposição tributária conjunta ou de uma configuração conjunta do imposto sobre o consumo e do imposto sobre a renda, então se parte de uma “unidade de cada ordenamento parcial do direito”, o qual se baseia em um determinado princípio que o estrutura amplamente.²⁸ Defendemos que o princípio que funda este ordenamento parcial do direito é o *princípio da capacidade contributiva*, o qual, na sua dimensão social e preservadora da liberdade, orienta no sentido da desoneração tributária de toda e qualquer posição de despesa, que seja indispensável ao preenchimento das exigências mínimas para a satisfação das necessidades vitais fundamentais do cidadão e dos seus familiares dependentes. Aqui não se pode desconsiderar que um número considerável de trabalhadores de baixa renda, não contribuintes do Imposto de Renda (IR), e de trabalhadores em tempo parcial, são tributados primeiramente e unicamente quando da aplicação da renda para fins de consumo privado. Sobre este grupo de pessoas, somente o ordenamento parcial da tributação sobre o consumo surte sua eficácia. Portanto, se sobre este grupo há apenas uma e talvez única incidência tributária, então se aplica a advertência feita e mencionada acima pelo Tribunal Constitucional alemão: “Aquilo que o Estado deve disponibilizar ao indivíduo incondicionalmente através dos recursos gerais do orçamento, não pode ser retirado do indivíduo através da tributação da sua renda”.²⁹ Portanto, o Estado também não pode agir desta forma, expropriando o indivíduo no momento da tributação da sua renda consumida, uma vez que a fonte de tributação é a mesma (a renda); a aplicação ou consumo da renda é o mero momento de ligação.³⁰

²⁷ Assim, no entanto, LEIPOLD, Carsten. Ermäßigter Steuersatz für Nahrungsmittel zum Schutz des Existenzminimums durch die Umsatzsteuer? *UR*, 2009. p. 584, 591.

²⁸ TIPKE, Klaus. Über die Einheit der Steuerrechtsordnung. In: WENDT, Rudolf (Org.). *Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag*. Heidelberg, 1996. p. 742, 755.

²⁹ BVerfGE 120, 125, 154; 82, 60, 85s, 94; 87, 153, 169s; 99, 246, 259; 107, 27, 48; 112, 268, 281.

³⁰ Ver aqui TIPKE, Klaus. Über die Einheit der Steuerrechtsordnung. In: WENDT, Rudolf (Org.). *Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag*. Heidelberg, 1996. p. 742, 751.

A autonomia de um ordenamento setorial do direito, livre de contradições, neste caso da tributação do consumo, não é alcançada, quando o legislador insiste em tributar bens e serviços garantidores da existência humana. Isso porque, ao menos para este grupo de assalariados mínimos ou de trabalhadores de tempo parcial, não contribuintes do IR, os quais primeiramente e talvez apenas no momento da utilização da renda para fins de consumo privado são tributados, deve o legislador se esforçar pelo ideal de uma justa distribuição desta carga tributária total, que seja conforme o princípio da capacidade contributiva. Este dever é reforçado pelo fato de que o assalariado mínimo não recebe qualquer compensação (parcial) no âmbito da tributação da renda. Portanto, aquilo que pode ser configurado tecnicamente e diretamente nas hipóteses de incidência dos impostos sobre o consumo deve ser inadiavelmente implementado.³¹

2.2 Alíquotas reduzidas para preservar o mínimo existencial?

À luz do princípio da subsidiariedade e da capacidade contributiva na tributação do consumo, é de se questionar, inicialmente, se uma alíquota reduzida na tributação do consumo leva em conta suficientemente as exigências de proteção do mínimo existencial.³²

³¹ Ver ENGLISCH, Joachim. Ausnahmen und Ermäßigungen bei der Umsatzsteuer – Reformbedarf und Reformvorschläge. *UR*, 2011. p. 401, 406; do mesmo autor, ENGLISCH, Joachim. Ermäßigte Steuersätze zwecks Verschonung des existenziellen Bedarfs. *UR*, 2010. p. 400; 404 e ss.

³² Por uma redução de alíquotas apenas para alimentos, ver ISMER, Roland; KAUL, Ashok; REIß, Wolfram. Ermäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe – Entwicklung und Anwendung eines interdisziplinären Prüfungsschemas. *UR*, 2010. p. 837; 842 e ss.; 849; ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 251. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateId=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011; por uma reformulação substancial do catálogo do §12 da Lei do IVA alemão e também do catálogo no anexo 2 da mesma lei, ver os resultados obtidos no relatório emitido pelo TRIBUNAL DE CONTAS FEDERAL DA ALEMANHA. *Bericht über den ermäßigten Umsatzsteuersatz*, p. 34 e ss.; sobre os efeitos de eventual extinção da alíquota reduzida do IVA alemão, ver o parecer do *Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH*: BÖHRINGER, Christoph; BOETERS, Stefan; BÜTTNER, Thiess; KRAUS, Margit (Org.). *Allokative und distributive Effekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes*. Mannheim, 2004. Disponível em: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Umsatzsteuerkurzfassung.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2012; sobre a redução dos custos de *compliance* fiscal em virtude da introdução de uma alíquota uniforme do IVA na Suécia, ver SKATTEVERKET. *Compliance costs of value-added tax in Sweden*. Report 2006: 3 B, p. 63 e ss.; 79; sobre a avaliação das subvenções fiscais de maior relevância na Alemanha, enquadradas como problemáticas, ver o estudo realizado conjuntamente pelo Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim, da consultoria dinamarquesa Copenhagen Economics e, como instituição condutora do estudo, do Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut der Universität zu Köln, *Evaluierung von Steuervergünstigungen*, v. 1, 2009, p. 44 e ss.; sobre a hipótese de que uma única alíquota de IVA, na perspectiva puramente econômica, é a melhor alternativa de configuração, ver *Mitteilung*

Bens e serviços essenciais e indispensáveis ainda são tributados – mesmo que de forma reduzida – na Alemanha. Vale destacar, sobretudo, alimentos básicos, comumente listados na “cesta básica de alimentos”. Poder-se-ia sustentar uma posição puramente econômica, segundo a qual uma tributação sobre alimentos,³³ na ordem de 7% – que é o caso da Alemanha, como regra –, não teria qualquer efeito econômico significativo sobre trabalhadores de baixa renda ou sobre contribuintes que recolhem o IR na alíquota mais baixa. Sob esta perspectiva, os assalariados mínimos e os demais trabalhadores de baixa renda não seriam mais “necessitados” e poderiam, portanto, ser tributados por ocasião da aplicação da sua renda (consumo). Além disso, é sustentável que a incidência da tributação no momento da decisão pessoal de consumo surge como mais preservadora da liberdade do que no momento da percepção da renda.³⁴ Os trabalhadores de baixa renda teriam ainda compensações no âmbito do IR, por meio da dedução básica (*Grundfreibetrag*)³⁵ e eventualmente através da dedução de despesas excepcionais (*Sonderausgaben*)³⁶ ou no quadro de uma comprovada tributação incomum (*außergewöhnliche Belastung*).³⁷ Por fim, os assistidos, por sua vez, poderiam também ser tributados no consumo, dado que eles recebem, a título de assistência social, valores básicos legais, os quais abrangem também o IVA embutido nos preços dos produtos e dos serviços.³⁸

der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze, 2007, KOM (2007) 380 versão final, p. 4; sobre a hipótese de que uma única alíquota de IVA é a alternativa mais eficiente economicamente, mas que há argumentos econômicos válidos para uma redução em determinados setores econômicos, ver COPENHAGEN ECONOMICS. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* – Final report. Copenhagen, 2007. p. 4 e ss. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf. Acesso em: 22 dez. 2012.

³³ Para uma redução de alíquotas apenas para alimentos, ver ISMER, Roland; KAUL, Ashok; REIß, Wolfram. *Ermäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe – Entwicklung und Anwendung eines interdisziplinären Prüfungsschemas*. UR, 2010. p. 837; 842 e ss.; 849; ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 251. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateld=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011.

³⁴ Ver aqui ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern*. Tübingen, 2008. p. 586.

³⁵ §32a, inc. I, nr. 1, EStG (Lei do Imposto de Renda alemã) (Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg>. Acesso em: 21 jun. 2020).

³⁶ §10, inc. I, EStG (Lei do Imposto de Renda alemã) (Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg>. Acesso em: 21 jun. 2020).

³⁷ §33, inc. I e §33^a, EStG (Lei do Imposto de Renda alemã) (Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg>. Acesso em: 21 jun. 2020).

³⁸ Ver ALEMANHA. Bundesministerium der Finanzen (Org.). *Zehn Jahre Existenzminimumbericht – eine Bilanz*. Berlin, 2005. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/Publikationen_Migration/2005/10/051019agmb003.pdf?__blob=publicationFile&v=3. Acesso em: 18 dez. 2012. p. 54 e ss.; BVerfG, decisão de 23.8.1999, 1 BvR 2164/98. *NJW* 1999, p. 3478.

Nesta moldura, surge, todavia, como primeiro problema, de que forma o grupo dos trabalhadores de baixa renda, os quais se situam muitas vezes abaixo do limite de isenção do IR, devem ser tratados no âmbito da tributação sobre o consumo. Apesar de não serem tributados no momento da percepção da renda, são obrigados a pagar o imposto embutido no preço da mercadoria ou do serviço. No entanto, não recebem do Estado qualquer restituição do imposto.³⁹ Entretanto, isso não é sustentável na Alemanha, visto que levaria, conforme a posição aqui defendida, a uma violação ao princípio da subsidiariedade e à preservação do mínimo existencial. Sob a perspectiva econômica, uma intervenção fiscal como esta também não se justifica, porquanto, para os integrantes desta faixa de renda mais baixa, a quantia total de impostos sobre o consumo⁴⁰ em um ano faz uma significativa diferença. Além disso, eles não conseguem gozar das compensações ou deduções previstas no âmbito do IR – notadamente através das deduções básicas e das deduções com despesas extraordinárias (*Grundfreibetrag, Abzug von Sonderausgaben e außergewöhnliche Belastung*) – uma vez que se situam praticamente fora da relação obrigacional tributária.

Sob uma ótica puramente financeira, pode haver motivos plausíveis para a manutenção de uma tributação reduzida sobre o consumo de bens e serviços, os quais podem ser vinculados, sem maiores dificuldades de delimitação, aos direitos sociais ou às necessidades vitais fundamentais do trabalhador e às de seus familiares. Todavia, não se trata aqui, se e em que medida, a partir da perspectiva da ciência das finanças, uma tributação reduzida sobre o consumo seria legitimada. Isso porque a tributação no Estado constitucional alemão parte de uma ordem constitucional de valores, é intermediada por princípios jurídicos, implementada

³⁹ A estatística da Agência Federal do Trabalho na Alemanha apurou, em setembro de 2005, que mais de 800.000 famílias necessitadas beneficiárias da assistência social também auferem renda de alguma atividade produtiva. Ver aqui Hess. LT-Drs. 16/5531, de 6.7.2006 (“Em 844.000 ou 22% das famílias carentes, a renda de alguma atividade produtiva foi adicionada ao valor básico da assistência. Dado que em algumas famílias, dois ou mais beneficiários percebiam renda de atividade produtiva, perfaz-se o número de pessoas economicamente ativas nas famílias beneficiadas no total de 906.000. Com relação ao total de beneficiários do *Arbeitslosengeld II*, isso representa uma parcela de 18%. Na média, os beneficiários receberam uma renda bruta de 629 Euro, dos quais 327 Euro foram da assistência social. Do universo de pessoas com renda de atividade econômica, 51% receberam uma renda bruta abaixo de 400 Euro, 19% receberam entre 400 Euro e 800 Euro e 30% mais de 800 Euro”).

⁴⁰ Também R. Ismer, A. Kaul, W. Reiß, S. Rath perceberam que: “Na aplicação da alíquota reduzida, permanece um resíduo de tributação sobre alimentos essenciais, mesmo que em uma medida reduzida”. Ver ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 196. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateId=raw,property=publicationnFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011. Não se deve desconsiderar que pessoas carentes e famílias de baixa renda aplicam uma parcela maior da sua renda total na compra de alimentos. Sobretudo nestes grupos, o montante anual relativo aos impostos sobre o consumo, em proporção à sua renda total, é relevante.

através de regras jurídicas e termina, por ocasião do controle normativo judicial, novamente na Constituição. Mesmo uma tributação reduzida de alimentos básicos, por exemplo, viola não apenas o direito fundamental à garantia de uma existência digna,⁴¹ mas também contradiz o modelo de pessoa humana insculpido na Constituição Federal,⁴² o qual está ancorado no livre desenvolvimento da personalidade e na autossustentabilidade econômica. Se o Estado deseja assegurar juridicamente as condições reais de desenvolvimento do indivíduo na e ante a sociedade,⁴³ então ele deve primeiramente garantir ao indivíduo as condições mínimas assecuratórias da existência e da percepção da renda e as condições socioculturais para tanto. Quando o Estado fiscal se apropria desde a aquisição daqueles bens e serviços vitais e indispensáveis – aquisição esta que, por ser inadiavelmente necessária –, não representa qualquer exercício de liberdade, o Estado termina por confiscar uma parcela substancial das condições fáticas para o exercício futuro e efetivo da liberdade.⁴⁴

Há, ao mesmo tempo, uma lesão ao *dever de coerência*.⁴⁵ Proceder de forma coerente, nesta acepção, pressupõe aplicar de forma consequente as escolhas valorativas, considerando todos os seus desdobramentos possíveis. Ou, com outras palavras, é “pensar até o final” as escolhas realizadas em todas as suas

⁴¹ K. Tipke adverte com acerto: “A tabuização constitucional e tributária do mínimo existencial é, portanto, também uma regra de prudência do Estado Fiscal”. Ver TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln, 2000. v. I. p. 421.

⁴² O modelo de pessoa da Lei Fundamental alemã corresponde ao modelo de pessoa independente e autossustentável, não a um modelo de pessoa dependente de um Estado de total bem-estar ou de um Estado paternalista. Nesse sentido, TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln, 2000. v. I. p. 421. É uma contradição a este modelo de pessoa, quando o Estado tributa bens e serviços inadiáveis e vitais à sobrevivência e depois devolve, aos necessitados e até mesmo aos trabalhadores de baixa renda na Alemanha, a quantia referente ao imposto a título de assistência social. Assim também TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln, 2000. v. I. p. 421; BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln, 1983. p. 137.

⁴³ Ver aqui BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Freiheitssicherung gegenüber gesellschaftlicher Macht*. In: BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang (Org.). *Staat, Verfassung, Demokratie – Studien zur Verfassungstheorie und zum Verfassungsrecht*. Frankfurt am Main, 1991. p. 264-265.

⁴⁴ Com acerto concluiu D. Birk: “O modelo de liberdade da Lei Fundamental abrange também as bases reais, as condições fáticas de um exercício da liberdade” (BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln, 1983. p. 134).

⁴⁵ Na jurisprudência constitucional alemã, denomina-se *Gebot der Folgerichtigkeit* o dever de aplicação coerente e consistente das decisões, tanto judiciais como legislativas. Este dever pressupõe que o legislador ou o aplicador da lei deve levar em consideração todas as consequências previsíveis da sua decisão, escolhendo aquela que seja a mais coerente e consistente possível com a finalidade da norma que se busca realizar. Ver aqui, sobretudo, ENGLISCH, Joachim. *Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot*. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna; ENGLISCH, Joachim (Org.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln, 2010. p. 179.

consequências possíveis.⁴⁶ O Estado Constitucional alemão, o qual é orientado primordialmente pelos direitos fundamentais, é concebido, no seu núcleo, sobre a realização e a proteção da dignidade humana. Tanto os direitos fundamentais, como também as regras jurídicas que os realizam, aproximam-se, de alguma forma, da dignidade humana. Quaisquer desvios desta orientação carecem de uma razão substancial maior de justificação, a qual deve se apoiar em algum interesse do bem comum que detenha primazia no caso concreto. Não obstante isso, o legislador alemão tem se esforçado para tentar desenhar regras jurídicas que sejam orientadas no objetivo de concretizar o direito fundamental à garantia de uma existência digna.⁴⁷

Existe, neste contexto, uma expectativa legítima e preferencial do cidadão, que vive sob a proteção do Estado, que é erigida sobre a proteção da dignidade humana. A tributação do consumo com alíquotas reduzidas que incide sobre as necessidades primárias do cidadão na Alemanha não é uma mera questão que toca à intensidade da intervenção tributária e que possa ser apreciada a partir de indicadores econômicos ou estudos técnicos sobre o impacto tributário sobre as economias familiares atingidas. Uma escolha de política fiscal como esta contradiz toda a concepção geral do sistema jurídico,⁴⁸ confunde o cidadão e enfraquece suas expectativas legítimas sobre a proteção de direitos fundamentais e sociais no contexto do Estado constitucional. O dever de coerência (*Gebot der Folgerichtigkeit*) implica também, quando da implementação isonômica da decisão legislativa sobre a fixação das alíquotas dos impostos sobre o consumo, ter

⁴⁶ Conforme defendido por Canaris, o processo de pensar as consequências possíveis, projetar, até o final, quais podem ser os resultados a partir de determinada escolha realizada (*zu Ende zu denken*). Ver aqui, CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin, 1983. p. 16.

⁴⁷ Há inúmeras discussões, por exemplo, em torno do montante dos valores básicos da assistência social e em torno do montante do limite de isenção no Imposto de Renda. São discussões que devem ser resolvidas com base em indicadores econômicos – como as estatísticas de renda e consumo familiar. Por exemplo, a quantidade de alimentos básicos uma família de três integrantes consome em média no mês é uma questão a ser analisada à luz de dados estatísticos, com base na região e no período econômico. Ver aqui por exemplo, ALEMANHA. Statistisches Bundesamt. *Ergebnisse der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2008*. Disponível em: https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressekonferenzen/2010/evs/pressebroschuere_evs.pdf?__blob=publicationFile. Acesso em: 6 ago. 2012.

⁴⁸ Até mesmo Ismer, Kaul, Reiß, Rath, que defendem a permanência da alíquota reduzida apenas para alimentos básicos, sob a ótica da justiça distributiva, sustentam a posição, segundo a qual quando o legislador faz suas escolhas sobre os bens e serviços dignos de fomento e proteção, não podem haver contradições valorativas com relação a outros dispositivos, aos princípios do direito dos impostos sobre o consumo e a outros dispositivos considerando todo o ordenamento jurídico. Ver ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 194. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateld=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011. Veja ainda a seguir nossa crítica à posição adotada por estes autores.

sempre em mente a dignidade humana e o princípio do Estado social.⁴⁹ Assim, bens e serviços dignos de proteção, os quais podem ser imputados à realização de direitos sociais ou de necessidades vitais fundamentais do trabalhador e da sua família, devem ser coerentemente preservadas no âmbito da tributação do consumo. Dessa forma, ao menos em parte, resta concretizada de forma consequente a dimensão social e preservadora da liberdade do princípio fundamental da repartição da carga tributária conforme a capacidade contributiva individual.⁵⁰

Finalmente, debate-se na doutrina alemã os chamados “efeitos reboque” (*Mitnahmeeffekte*) de uma “subtributação”, os quais surgem quando determinadas pessoas adquirem bens de consumo favorecidos, apesar de não pertencerem ao grupo objeto de fomento e proteção.⁵¹ Sustenta-se até mesmo a posição, segundo a qual a desoneração tributária de alimentos básicos não seria obrigatória, porquanto para além das despesas com alimentos básicos, surgem “efeitos reboque” junto aos alimentos supérfluos.⁵² Sobre essa problemática, dois cenários devem ser diferenciados.

Primeiro, deve-se destacar que a pessoa eventualmente abastada financeiramente também adquire bens e serviços para suas necessidades existenciais. A aquisição de alimentos básicos com tributação reduzida por parte de pessoas mais abastadas pode ser vista, em princípio, como uma lesão à justiça tributária no plano vertical.⁵³ Todavia, conforme sustentamos aqui, a violação à justiça tributária

⁴⁹ Com propriedade definiu J. Englisch a primeira dimensão do dever de coerência como “Garantidor da implementação isonômica de parâmetros justos de distribuição” (ENGLISCH, Joachim. *Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot*. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna; ENGLISCH, Joachim (Org.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln, 2010. p. 179; 213).

⁵⁰ O dever constitucional de coerência, para que atenda à isonomia, exige a orientação coerente, especialmente do legislador, com base em princípios condutores ou em critérios justos de distribuição, específicos para cada âmbito do direito. Assim ENGLISCH, Joachim. *Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot*. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna; ENGLISCH, Joachim (Org.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln, 2010. p. 179; 219 e ss.

⁵¹ Ver aqui ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 143. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/n_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateId=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011; ENGLISCH, Joachim. *Ausnahmen und Ermäßigungen bei der Umsatzsteuer – Reformbedarf und Reformvorschläge*. UR, 2011. p. 401, 407.

⁵² ENGLISCH, Joachim. §17. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim (Org.). *Steuerrecht*. 21. ed. Köln, 2013. §17, Nr. 274.

⁵³ Sustenta-se também que os efeitos-reboque aumentam os custos fiscais do incentivo fiscal e demandam, de regra, uma elevação da alíquota padrão. Ver aqui ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 193. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/n_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateId=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011. Outrossim, considerações em torno das necessidades financeiras do Estado e

no plano vertical, neste caso, é de ser suportada, dado que, no exame da proporcionalidade, deve ser conferida primazia não à proibição a uma eventual (sub) tributação contrária à capacidade contributiva, mas, sim, muito antes, à proteção ao direito fundamental a um mínimo existencial isento. Estes “efeitos reboque” devem ser suportados, com a finalidade de garantir uma existência humana digna, especialmente a um número considerável de trabalhadores de baixa renda ou temporários, não contribuintes do IR, e das demais pessoas carentes.

Segundo, a pessoa abastada financeiramente adquire bens e serviços, que para ela são apenas em parte existenciais, como exemplo, quando da locação de uma moradia luxuosa. Abstraindo da tributação progressiva da renda, de pessoas com maior capacidade contributiva – que, neste caso, seria compensatória –, os efeitos desta (sub)tributação, em princípio contrária à capacidade contributiva, são *suavizados* por meio de uma tributação progressiva do consumo. A instituição da progressividade na tributação do consumo apresenta-se, na comparação com a sugestão da implementação de uma única alíquota, como mais proporcional, visto que esta possui, na perspectiva da eliminação de tais “efeitos reboque”, o único objetivo de não favorecer os mais abastados financeiramente. A instituição de uma alíquota única (mais moderada) viola, no plano vertical, o princípio da tributação conforme a capacidade contributiva no consumo (*Grundsatz der Besteuerung nach der steuerlichen Konsumleistungsfähigkeit*), precisamente porque manifestações de elevada capacidade contributiva no consumo são oneradas com uma alíquota mais baixa. Até mesmo alimentos podem ser tributados de forma diferenciada, conforme categorias baseadas na qualidade ou no preço.

3 Violação ao princípio da subsidiariedade no contexto dos mecanismos de compensação defendidos na ciência das finanças

No âmbito da ciência das finanças, parte considerável da doutrina, conforme se verá a seguir, não raras vezes, propõe e defende enfaticamente mecanismos de compensação às violações ao princípio da subsidiariedade e ao princípio da capacidade contributiva na tributação do consumo.

A configuração insuficiente, no direito alemão, dos impostos indiretos sobre o consumo, quando orientada pelo parâmetro da capacidade contributiva – a qual é vista por alguns juristas como até mesmo impraticável –, é avaliada, não raras

ponderações de praticabilidade não podem legitimar uma lesão ao mínimo existencial. Nesse sentido, TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln, 2000. v. I. p. 1000.

vezes, entre economistas, com base em *categorias* de bens e serviços. Inúmeros estudos econômicos e interdisciplinares foram realizados nos últimos anos na Alemanha e trouxeram para a discussão propostas concretas de solução, especialmente no âmbito das *subvenções diretas*, para grupos de interesse predeterminados, e através de compensações no âmbito do IR e da assistência social.⁵⁴ Os objetivos gravitam em torno da eliminação ou no mínimo de uma redução significativa dos chamados “problemas de enquadramento” (*Abgrenzungsschwierigkeiten*), dos custos de *compliance*, dos “efeitos reboque” e de incentivos fiscais injustificados e contraditórios ao sistema. Entre inúmeros financistas, observa-se o esforço de se harmonizar os pontos de vista da justiça distributiva e as exigências da proteção às necessidades mínimas da pessoa com considerações de praticabilidade e postulados econômicos de eficiência da tributação.

A proposta de eliminação de todos ou ao menos da maior parte dos incentivos fiscais na tributação do consumo e outras propostas de solução são apresentadas e debatidas a seguir. Ressalte-se que não é objeto deste trabalho apurar em que medida as propostas de solução a serem lançadas se justificam à luz dos correspondentes princípios econômicos. Muito antes, será demonstrado que as propostas de solução trazidas pelos financistas, por meio da tributação ordinária e das correspondentes compensações, violam não apenas o princípio da subsidiariedade, mas também a dimensão social e preservadora da liberdade da capacidade contributiva no consumo e a liberdade de investimentos e de iniciativa em geral e, portanto, não se sustentam juridicamente.

3.1 Compensações no âmbito do Imposto de Renda

Não raras vezes, se propôs na ciência das finanças terminar com todos os benefícios fiscais na tributação do consumo e introduzir uma única e reduzida

⁵⁴ Sobre uma desoneração parcial apenas para alimentos básicos, ver ISMER, Roland; KAUL, Ashok; REIß, Wolfram. *Ermäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe – Entwicklung und Anwendung eines interdisziplinären Prüfungsschemas*. UR, 2010. p. 837; 842 e ss.; 849; ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nrnn_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateId=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011; FIFO KÖLN; COPENHAGEN ECONOMICS APS; ZEW MANNHEIM. *Evaluierung von Steuervergünstigungen*. v. I. Disponível em: http://www.fifo-koeln.org/pdf/P174_BAND1_FinalVersion.pdf. Acesso em: 9 dez. 2011; SUÉCIA. Skatteverket. *Compliance costs of value-added tax in Sweden*. Report 2006: 3B. Disponível em: <http://www.skatteverket.se/download/18.906b37c10bd295ff4880002550/rapport200603B.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2011; COPENHAGEN ECONOMICS. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union – Final report*. Copenhagen, 2007. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf. Acesso em: 22 dez. 2012; CRAWFORD, Ian; KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *The Mirlees Review – Dimensions of tax design*, New York, 2010.

alíquota.⁵⁵ Em geral, o objetivo da medida proposta é eliminar, ou ao menos reduzir significativamente, os problemas de enquadramento no contexto da divisão entre bens e serviços favorecidos e não favorecidos, custos de *compliance* e “efeitos reboque”. Pesquisas econômicas e estatísticas nas últimas décadas indicam que muitos economistas veem como mais coerente com o sistema e mais eficiente em termos de arrecadação realizar os objetivos da justiça distributiva através de ajustes ou compensações no IR ou na assistência social.⁵⁶ Aqui, medidas de compensação no IR – nomeadamente através da elevação do valor da dedução básica, da dedução por dependentes e da ampliação das possibilidades de dedução com despesas especiais – são vistas economicamente como mais objetivas e mais eficientes, para poder levar em conta, ao mesmo tempo, as exigências da justiça distributiva. Por sua vez, o legislador do IVA europeu poderia se concentrar sobre outros objetivos macroeconômicos, nomeadamente sobre uma melhor garantia da neutralidade de concorrência no mercado europeu interno, no combate a abusos

⁵⁵ Ver FIFO KÖLN; COPENHAGEN ECONOMICS APS; ZEW MANNHEIM. *Evaluierung von Steuervergünstigungen*. v. I. Disponível em: http://www.fifo-koeln.org/pdf/P174_BAND-I_FinalVersion.pdf. Acesso em: 9 dez. 2011; SUÉCIA. Skatteverket. *Compliance costs of value-added tax in Sweden*. Report 2006: 3B. p. 5; 9. Disponível em: <http://www.skatteverket.se/download/18.906b37c10bd295ff4880002550/rapport200603B.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2011. O Tribunal de Contas da União na Alemanha recomendou fazer uma ampla revisão no catálogo dos benefícios tributários (alíquota reduzida) da lei do IVA alemão, ALEMANHA. Bundesrechnungshof. *Bericht nach §99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung*. p. 35. Disponível em: <http://bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/erm-umsatzsteuer.pdf>. Acesso em: 9 dez. 2011; SUÉCIA. Skatteverket. *Compliance costs of value-added tax in Sweden*. Report 2006: 3B. p. 13; 79. Disponível em: <http://www.skatteverket.se/download/18.906b37c10bd295ff4880002550/rapport200603B.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2011; ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 251. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templated=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011 (alíquota reduzida apenas para alimentos); COPENHAGEN ECONOMICS. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. p. 86; CRAWFORD, Ian; KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *The Mirrlees Review – Dimensions of tax design*, New York, 2010. p. 275; 284-285; 351; MIRRLEES, James *et al.* *The Mirrlees Review – Tax by design*. New York, 2010. p. 476, 478 e 484.

⁵⁶ Ver ALEMANHA. Bundesrechnungshof. *Bericht nach §99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung*. p. 35. Disponível em: <http://bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/erm-umsatzsteuer.pdf>. Acesso em: 9 dez. 2011; FIFO KÖLN; COPENHAGEN ECONOMICS APS; ZEW MANNHEIM. *Evaluierung von Steuervergünstigungen*. v. 1, p. 71; v. 2, p. 340. Disponível em: http://www.fifo-koeln.org/pdf/P174_BAND-I_FinalVersion.pdf. Acesso em: 9 dez. 2011; ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 251. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templated=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011; Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, op. cit., p. 86; CRAWFORD, Ian; KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *The Mirrlees Review – Dimensions of tax design*, New York, 2010. p. 285; MIRRLEES, James *et al.* *The Mirrlees Review – Tax by design*. New York, 2010. p. 476; 484.

no âmbito do IVA, na redução da economia informal e no fomento a novos postos de emprego.

Conforme mencionado acima, alguns autores sustentaram na Alemanha a manutenção da alíquota reduzida apenas para alimentos.⁵⁷ Não haveria motivos suficientes de justificação para a manutenção das demais reduções.⁵⁸ A razão para esta única e singular exceção para os alimentos é o fato de que as famílias mais pobres dispõem da maior parte das suas despesas de consumo para a aquisição de alimentos.⁵⁹ Neste ponto, o *argumento da justiça distributiva*, ante o *argumento da eficiência*, poderia até ser sopesado no exame da proporcionalidade.⁶⁰ Apesar de que as alíquotas reduzidas, para estes mesmos autores, são *problemáticas* e, conseqüentemente, deveriam ser eliminadas. Eles tiveram que reconhecer que havia dúvidas consideráveis com relação aos “alimentos de luxo”.⁶¹ Como alternativa de solução, recomendaram tributar com a alíquota-padrão apenas aqueles alimentos que previsivelmente permaneceriam por muito tempo no grupo dos “alimentos de luxo”.⁶²

Outros economistas sustentam que o sistema do IVA europeu – incluindo aqui o segmento dos alimentos – não é um instrumento adequado para a concretização da justiça distributiva.⁶³ Os problemas de enquadramento, especialmente entre *serviços de restaurantes e venda de alimentos*, conduzem, de forma injustificada,

⁵⁷ ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 251. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateId=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011 (alíquota reduzida apenas para alimentos).

⁵⁸ ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. p. 251. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateId=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011 (alíquota reduzida apenas para alimentos).

⁵⁹ ISMER, Roland; KAUL, Ashok; REIß, Wolfram. Ermäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe – Entwicklung und Anwendung eines interdisziplinären Prüfungsschemas. *UR*, 2010. p. 837; 842. Ver também ALEMANHA. Statistisches Bundesamt. *Ergebnisse der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2008*. p. 23. Disponível em: https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressekonferenzen/2010/evs/pressebroschuere_evs.pdf?__blob=publicationFile. Acesso em: 6 ago. 2012.

⁶⁰ FIFO KÖLN; COPENHAGEN ECONOMICS APS; ZEW MANNHEIM. *Evaluierung von Steuervergünstigungen*. v. I. p. 344. Disponível em: http://www.fifo-koeln.org/pdf/P174_BAND-I_FinalVersion.pdf. Acesso em: 9 dez. 2011.

⁶¹ ISMER, Roland; KAUL, Ashok; REIß, Wolfram. Ermäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe – Entwicklung und Anwendung eines interdisziplinären Prüfungsschemas. *UR*, 2010. p. 837; 844.

⁶² ISMER, Roland; KAUL, Ashok; REIß, Wolfram. Ermäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe – Entwicklung und Anwendung eines interdisziplinären Prüfungsschemas. *UR*, 2010. p. 837; 844.

⁶³ CRAWFORD, Ian; KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *The Mirrlees Review – Dimensions of tax design*, New York, 2010. p. 277, 285, 300; *The Mirrlees Review – Tax by design*. p. 472, 476, 484.

a um custo administrativo fiscal maior e custos desnecessários de *compliance*.⁶⁴ Além disso, pessoas com maior capacidade contributiva também se beneficiam da desoneração, o que não se justifica à luz do objetivo de desoneração de famílias mais pobres. Nos Estados Unidos, alguns problemas de saúde, como o da obesidade, levaram economistas norte-americanos a questionar novamente a isenção fiscal concedida para alimentos em virtude da elevação do número de obesos e das despesas públicas vinculadas ao setor da saúde.⁶⁵ Não são poucos os adeptos de uma inclusão de todos os alimentos como tributáveis e de uma concomitante compensação junto ao IR e ao sistema de transferências sociais para famílias mais pobres. Não se pode também desconsiderar o fato de que estes estudos sugerem que o acréscimo de arrecadação tributária neste caso, por força da inclusão dos alimentos na tributação ordinária, financeira não apenas as medidas visando às compensações devidas aos mais carentes, como também disponibilizariam ao orçamento público receita tributária adicional.⁶⁶ A questão da eliminação dos problemas de enquadramento, dos custos de *compliance* e “efeitos reboque” não seria resolvida por esta proposta puramente econômica, condicionada unicamente a postulados de eficiência, mas sim apenas transplantada para outros ramos do direito.⁶⁷

Mesmo na hipótese em que o limite de isenção e o valor das despesas dedutíveis com dependentes fossem majorados, por força da oneração adicional pelo IVA, restaria ainda um problema: quais despesas, vinculadas a quais bens e serviços e em que valor, seriam imputáveis às necessidades fundamentais pessoais e familiares e conseqüentemente levariam a uma imediata⁶⁸ e devida elevação do limite de isenção e das despesas dedutíveis. Mesmo se este ajuste fosse substancialmente possível, ele poderia ser efetivado somente de forma muito genérica e tipificada, significando que os novos valores de isenção e de dedução não eliminariam necessários ajustes vinculados junto aos dispositivos relativos à dedução de despesas especiais (*Sonderausgabenabzug*) e à tributação extraordinária (*außergewöhnliche Belastung*). E aqui surgiria novamente o problema,

⁶⁴ Ver o caso 3 em: COPENHAGEN ECONOMICS. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. p. 78: “A UK case – why heated ciabatta is food and not catering”; ver também EuGH, Rs. C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 (“Partyservice”), *UR 2011*, p. 272.

⁶⁵ Ver CRAWFORD, Ian; KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *The Mirrlees Review – Dimensions of tax design*, New York, 2010. p. 419 e ss.

⁶⁶ Ver CRAWFORD, Ian; KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *The Mirrlees Review – Dimensions of tax design*, New York, 2010. p. 351.

⁶⁷ Ver aqui SCHEMMEL, Lothar. *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*. Berlin, 2009. p. 57.

⁶⁸ Ver aqui LÖHR, Kerstin. *Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze – Zugleich eine Untersuchung zur Bedeutung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht*. Berlin, 2003. p. 281 e ss.

quais despesas, referentes a quais bens e serviços e em que valor, incorporam a renda indisponível à tributação, e quais representam uma tributação extraordinária e consequentemente são dedutíveis. Neste ponto, é de se apoiar na posição do Tribunal Constitucional alemão, segundo a qual o legislador tributário, na consideração de despesas redutoras da capacidade contributiva, não pode estabelecer limites estranhos à realidade (*realitätsfremde Grenze*).⁶⁹

Mesmo se esta discussão já fora debatida por muito tempo na doutrina do IR e na jurisprudência, ela apareceria com ainda mais força por ocasião de cada ajuste necessário no IR. Os problemas de enquadramento e os custos de *compliance* seriam, ao final, intensificados, e isso levaria inevitavelmente a um aumento geral de despesas da administração fiscal, especialmente na fiscalização das declarações de IR.⁷⁰ Com acerto, concluiu L. Schemmel que consideráveis dificuldades do lado da administração fiscal estariam vinculadas a isso, porquanto, na prática, uma série de diferentes configurações de casos apareceria.⁷¹

A transposição plena da questão distributiva para o âmbito do IR faria surgir ainda um *problema de liquidez*, que não pode ser negligenciado. Na Alemanha, os ajustes sugeridos na declaração de IR são possíveis apenas uma vez por ano. Eventuais compensações ou até mesmo uma restituição no âmbito do procedimento de dedução do imposto sobre o salário não representam uma solução adequada, porquanto a oneração e o dispêndio, por parte do empregador, com controladoria e *compliance* fiscal, já são muito elevados.⁷² Isso significa que eventuais restituições do IR – incluindo a restituição do IVA, caso seja possível – desonerariam o trabalhador de baixa renda apenas em determinado momento do ano.⁷³ Para eles, ficaria à disposição ainda menos renda para investimentos pessoais.⁷⁴ E, mesmo quando o IVA a ser restituído anualmente no ajuste do IR não incorpore em princípio uma quantia significativa de dinheiro, esta nova apropriação da

⁶⁹ Ver aqui BVerfGE 105, 73, 126f. Sobre casos envolvendo despesas de alimentos (*Unterhaltsaufwendungen*) ver BVerfGE 66, 214, 223; 68, 143, 153; 82, 60, 88; 89, 346, 353.

⁷⁰ Ver SCHEMSEL, Lothar. *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*. Berlin, 2009. p. 57. Vale observar que cerca de 3,6 milhões de impugnações foram protocoladas em 2011 nas delegacias da Receita Federal na Alemanha. Além disso, havia cerca de 3,6 milhões de impugnações não julgadas até 31 de dezembro de 2011 na Alemanha (Disponível em: <http://www.bun-desfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2012/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-einspruchsbearbeitung-in-finanzaemtern.html>. Acesso em: 15 nov. 2012). A União dos Contribuintes (*Bund der Steuerzahler*) estima que a Receita Federal comete erros em no mínimo um em cada cinco autos de infração. Ver aqui Stiftung Warentest, *Finanztest 7/2004* (Disponível em: <http://www.test.de/Einkommensteuerbescheid-Bescheidwissen-1182479-2182479/>. Acesso em: 15 nov. 2012).

⁷¹ SCHEMSEL, Lothar. *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*. Berlin, 2009. p. 57.

⁷² SCHEMSEL, Lothar. *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*. Berlin, 2009. p. 57.

⁷³ MORTON, Walter A. A Progressive Consumption Tax. *National Tax Journal*, 1951. p. 160; 165.

⁷⁴ HICKEL, Rudolf. Reformbedarf Mehrwertsteuer: Soziale Gestaltung und Bekämpfung von Steuerbetrug. *Wirtschaftsdienst*, 2010. p. 585, 587.

liberdade econômica de investimento seria dificilmente aceitável do ponto de vista psicológico.⁷⁵ Quem até então possuísse quase nada de renda disponível para investimentos privados – também para um mínimo de lazer – não disporia desta medida mínima de liberdade de investimento⁷⁶ e também seria obrigado a contribuir desde então para o financiamento das despesas estatais, apesar de não estar presente qualquer manifestação de capacidade contributiva no consumo, neste caso. Há aqui uma clara violação ao princípio fundamental da tributação conforme a capacidade contributiva e o princípio constitucional da subsidiariedade.

Igualmente, a sugestão de compensar a tributação adicional no consumo, entre os trabalhadores de baixa renda, através de um ajuste adequado nas deduções e na fixação dos valores de isenção e de dedução por dependentes, no âmbito do IR,⁷⁷ deve ser analisada cuidadosamente. Enquanto essa compensação for realizada somente através de uma elevação destes valores de isenção e da ampliação das hipóteses possíveis de dedução, será alcançada apenas uma *mera desoneração parcial*.⁷⁸ No sistema tributário aqui analisado, vale a máxima: o IR não pode incidir sobre determinado valor, que reflète as necessidades mínimas para uma existência humana digna. Da garantia constitucional da proteção à família também é derivada uma quantia isenta, a qual deve incorporar o mínimo existencial dos filhos e dos demais dependentes, de forma coerente com a realidade (*realitätsgerecht*).⁷⁹ Estes valores isentos são o resultado de um cálculo, o qual deveria refletir, com base nas estatísticas de renda e consumo, a soma média mensal das despesas do indivíduo e de uma família para custear, de forma coerente com a realidade, bens e serviços

⁷⁵ Em sentido semelhante, ver LANG, Joachim. Steuergerechtigkeit und Globalisierung. In: SPINDLER, Wolfgang; TIPKE, Klaus; RÖDDER, Thomas. *Festschrift für Harald Schaumburg – Steuerzentrierte Rechtsberatung*. p. 45, 61 (“O cidadão resiste ao imposto, quando ele não vê nele a devida consideração das suas características pessoais”).

⁷⁶ HICKEL, Rudolf. Reformbedarf Mehrwertsteuer: Soziale Gestaltung und Bekämpfung von Steuerbetrug. *Wirtschaftsdienst*, 2010. p. 585, 587, segundo o qual, com base em um estudo do *Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung – DIW*, os 10% na escala superior de renda dispõem das maiores quotas de poupança, enquanto os grupos mais pobres, de rendas mais baixas, mal conseguem poupar ou precisam tomar crédito.

⁷⁷ O efeito mais gravoso da tributação sobre o consumo das famílias de baixa renda deve ser compensado através de ajustes no âmbito do Imposto de Renda, assim já se manifestou uma câmara do Tribunal Constitucional alemão (BVerfG, j. 23.08.99, 1 BvR 2164/98, NJW 1999, p. 3478). No mesmo sentido, KIRCHHOF, Paul. Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht. In: MARRÉ, Heiner; STÜTING, Johannes (Org.). *Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche*. Münster, 1986. v. 21. p. 122; 133.

⁷⁸ Com acerto, ENGLISCH, Joachim. Ausnahmen und Ermäßigungen bei der Umsatzsteuer – Reformbedarf und Reformvorschläge. *UR*, 2011. p. 401, 406. A extensão da desoneração recai de forma mais elevada sobre os cidadãos de maior renda do que sobre os de baixa renda e isso viola a justiça tributária no plano vertical. Ver também do mesmo autor, Ermäßigte Steuersätze zwecks Verschönerung des existenziellen Bedarfs. *UR*, 2010. p. 400; 406.

⁷⁹ BVerfGE 66, 214, 223; 68, 143, 153; 82, 60, 88; 89, 346, 353.

indispensáveis.⁸⁰ Na soma destas despesas, estão contempladas as parcelas referentes ao IVA e eventualmente as parcelas adicionais referentes aos demais impostos sobre o consumo.⁸¹ Os valores de isenção devem ser dedutíveis da base de cálculo do IR.⁸² Isso vale também com relação à dedução de despesas operacionais, especiais e extraordinárias (*Werbungskosten, Sonderausgaben e außergewöhnliche Belastungen*).⁸³ No efeito final, as parcelas do IVA e dos demais impostos sobre o consumo são dedutíveis da base de cálculo do IR, mas não do débito em si do imposto. Até mesmo no caso do §33 da Lei do Imposto de Renda alemã (EStG), a parcela das despesas, a qual extrapola a tributação tolerável sobre o contribuinte, é dedutível do valor total dos rendimentos. O dispositivo deveria servir à garantia do mínimo existencial naqueles casos nos quais o mínimo existencial se encontra em um patamar mais elevado do que nos casos normais.⁸⁴ A almejada desoneração tem *efeito apenas parcial*, viola o direito fundamental a um mínimo existencial completamente isento e é, portanto, inconstitucional. Aqui se poderia apenas considerar a situação, se o valor dos impostos sobre o consumo de despesas assecuratórias da existência e da fonte produtiva⁸⁵ pudesse ser compensado como crédito (*Vorsteuer*) com o débito do IR.⁸⁶ E, na hipótese de haver saldo positivo na compensação, o crédito restante deveria ser restituído.

Todavia, mesmo se o legislador tributário conseguisse implementar uma proposta de reforma como esta, o efeito de maior oneração tributária no consumo levaria os trabalhadores de renda mais baixa a uma perda não desconsiderável de

⁸⁰ ALEMANHA. Statistisches Bundesamt. *Ergebnisse der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2008*. Disponível em: https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressekonferenzen/2010/evs/pressebroschuere_evs.pdf?__blob=publicationFile. Acesso em: 6 ago. 2012; Statistisches Bundesamt, *Einnahmen und Ausgaben privater Haushalte 2009*, op. cit.

⁸¹ ALEMANHA. Bundesministerium der Finanzen (Org.). *Zehn Jahre Existenzminimumbericht – eine Bilanz*. Berlin, 2005. p. 54. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/Publikationen_Migration/2005/10/051019agmb003.pdf?__blob=publicationFile&v=3. Acesso em: 18 dez. 2012.

⁸² LAMBRECHT, Claus. §32a. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011, §32a, Rn. 3. §32a, Rn. 3.

⁸³ VON BECKERATH, Hans-Jochem. §9. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011. §9, Rn. 1; FISCHER, Peter. §10. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011. §10, Rn. 1; MELLINGHOFF, Rudolf. §33. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011. §33, Rn. 1.

⁸⁴ MELLINGHOFF, Rudolf. §33. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011. §33, Rn. 1.

⁸⁵ ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern*. Tübingen, 2008. p. 592, nota de rodapé 155. Para Englisch, uma restituição de crédito (*Vorsteuervergütung*) relativa a despesas do trabalhador, necessárias à manutenção da sua fonte produtiva (materiais de trabalho, despesas de educação, custos de transporte etc.) poderia ser vinculada à declaração de Imposto de Renda. Isso não produziria qualquer despesa adicional à administração fiscal. No entanto, a atual moldura normativa é delineada por disposições do direito europeu.

⁸⁶ ENGLISCH, Joachim. *Ermäßigste Steuersätze zwecks Verschonung des existenziellen Bedarfs*. UR, 2010. p. 400; 406 e ss.

liberdade de investimento e de empreendedorismo⁸⁷ e traria consigo uma lesão ao princípio da subsidiariedade, consoante acima exposto. Fora isso, não se pode esquecer que a sugestão de consideração de toda e qualquer sobreoneração na tributação do consumo através do aumento dos valores de isenção levaria a uma necessidade imediata de ajuste legislativo⁸⁸ e, neste ponto, transferiria a execução da medida à velha e imprevisível política cotidiana.⁸⁹ Além disso, não se pode esquecer que seria inevitável um elevado grau de litigiosidade entre o Fisco e o contribuinte por ocasião da análise das declarações de IR e por ocasião das possíveis restituições delas resultantes.⁹⁰ E este possivelmente longo tempo entre a entrega da declaração de renda e a devolução do crédito pode ser de elevada importância para aqueles que recebem pouca renda.⁹¹

Posta esta polêmica, uma *tributação conjunta da renda e do consumo*, sob a ótica do consumidor final, não deve ser plenamente descartada. Há algumas vantagens no contexto dos efeitos da distribuição (justiça distributiva), que poderiam ser extraídos de certa consideração conjunta de ambos os impostos.⁹²

⁸⁷ HICKEL, Rudolf. Reformbedarf Mehrwertsteuer: Soziale Gestaltung und Bekämpfung von Steuerbetrug. *Wirtschaftsdienst*, 2010. p. 585, 587.

⁸⁸ LÖHR, Kerstin. *Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze* – Zugleich eine Untersuchung zur Bedeutung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht. Berlin, 2003. p. 281 e ss.

⁸⁹ HICKEL, Rudolf. Reformbedarf Mehrwertsteuer: Soziale Gestaltung und Bekämpfung von Steuerbetrug. *Wirtschaftsdienst*, 2010. p. 585, 589: “Não são os argumentos fundados na função social compensatória, mas sim as obrigações gerais orçamentárias que transformam isso em um jogo de oportunismo político”.

⁹⁰ Em sentido semelhante, SCHEMEL, Lothar. *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*. Berlin, 2009. p. 57: “Mas também na hipótese em que a restituição fosse levada a efeito pela administração, seria com consideráveis dificuldades, porque na prática uma série de diferentes configurações de casos surgiria, os quais seriam um obstáculo à uma restituição conjunta”.

⁹¹ Estes contribuintes ficariam ainda mais dependentes da agilidade e da eficiência primeiro do legislador tributário e segundo do Fisco. Também não se deve descartar que o legislador alemão limitaria a possibilidade anual de compensação entre o débito de IR e o IVA pago, o que agravaria o problema de liquidez dos cidadãos de baixa renda.

⁹² Em uma análise conjunta do IVA e do IR, sustenta H. G. Ruppe como necessário considerar ambos os impostos, com relação aos efeitos distributivos, como uma unidade: “o IVA só se justifica, sob o aspecto de uma tributação orientada pela capacidade contributiva, ao lado de um IR estruturado sobre as relações particulares do contribuinte”. Ver RUPPE, Hans Georg. *Umsatzsteuergesetz Kommentar*. 3. ed. Wien, 2005. Introdução, p. 18. Ou ao inverso: “um IR progressivo justifica-se muito antes, quando há em paralelo uma tributação proporcional da aplicação da renda, que surja até mesmo com efeitos regressivos”. W. Reiß alerta que o legislador, a jurisprudência e a ciência devem se esforçar por uma configuração do IVA que satisfaça as exigências da generalidade e considere a situação da capacidade contributiva do indivíduo. Ver REISS, Wolfram. Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes. *DStJG*, 13, 1990. p. 3, 37. Além disso, ele sustenta que o IVA somente se justifica em conexão com um IR que considere a capacidade contributiva individual. Ver REISS, Wolfram. Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes. *DStJG*, 13, 1990. p. 250. K. Löhr também entende que, para um sistema tributário em que impostos sobre a aplicação da renda e impostos sobre o auferimento da renda são combinados, nada diferente pode valer senão a aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre cada um destes impostos. Ver LÖHR, Kerstin. *Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze* – Zugleich eine

O ponto de partida teórico de uma possível análise conjunta de ambos impostos (sobre a renda auferida e sobre a renda aplicada) é, conforme a posição aqui defendida, a dimensão (autônoma) social e preservadora da liberdade do princípio da capacidade contributiva na tributação do consumo. Disso decorre que a capacidade contributiva no consumo (*Konsumleistungsfähigkeit*) somente pode começar quando as despesas assecuratórias da existência e da fonte produtiva estiverem garantidas. Surge aqui o princípio fundamental da capacidade contributiva sobre o plano técnico e estruturante do IVA e exige que o legislador do IVA desonere completamente uma quantidade mínima de despesas criteriosamente selecionadas, as quais sejam necessariamente indispensáveis à uma existência humana digna. Trata-se de determinados bens e serviços, os quais asseguram o conteúdo essencial (*Wesensgehalt*) de cada direito social ou de cada necessidade vital fundamental do trabalhador e dos seus dependentes. Ponto de partida pragmático constitui aqui a cesta básica de mercadorias e serviços⁹³ no âmbito do direito assistencial social alemão, a qual não pode excluir outras despesas que decorram do desenvolvimento econômico e social, conforme o tempo e o lugar do contexto considerado. Esta desoneração, com força constitucional, exige, de um lado, uma autêntica isenção tributária,⁹⁴ vinculada ao direito de compensação com o imposto cobrado anteriormente, de alimentos essenciais, por exemplo, e possibilita, de outro lado, ao mesmo tempo, uma tributação progressiva de outros alimentos e que sirva à realização da justiça tributária no plano vertical.⁹⁵

Em casos excepcionais, que de fato escapam da abrangência da normalidade dos casos, em que, por exemplo, necessidades especiais, as quais não são ordinariamente cobertas ou não suficientemente cobertas pela desoneração devida no âmbito dos impostos sobre o consumo, referente a despesas assecuratórias da existência e da manutenção da fonte produtiva – e que podem surgir, de forma involuntária, em virtude de peculiaridades pessoais e familiares –, deve-se então recorrer a ajustes ou compensações no IR. No entanto, o valor pago a título de imposto sobre o consumo deve ser compensado, no montante integral, com o débito do IR, por ocasião do lançamento destas despesas na declaração de IR,

Untersuchung zur Bedeutung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht. Berlin, 2003. p. 226.

⁹³ SCHEMMELE, Lothar. *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*. Berlin, 2009. p. 55.

⁹⁴ Assim também KIRCHHOF, Paul. *Bundessteuergesetzbuch - Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*. Heidelberg, 2011, §111, Rn. 1.

⁹⁵ Especialmente uma elevada tributação sobre o consumo de alimentos e demais produtos de luxo. Sobre isso, ver acima em C.II.6. Ver também ISMER, Roland; KAUL, Ashok; REIß, Wolfram. *Ermäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe – Entwicklung und Anwendung eines interdisziplinären Prüfungsschemas*. *UR*, 2010. p. 837; 844; DUE, John F. The new state sales taxes 1962-68. *National Tax Journal*, 1968, p. 266, 270: “Uma grande quantidade do consumo atual de alimentos é de caráter ‘luxuoso’”.

dado que representam uma *tributação anormal* e, em princípio, insuportável sob o viés constitucional. O imposto pode, eventualmente, ato contínuo, ser restituído. Isso significaria que o IR manifestaria sua função complementar e compensatória ao IVA primeiramente onde surgisse uma tributação irrazoável ou desproporcional, conforme as peculiaridades do caso concreto (e extraordinário). A possibilidade da mencionada compensação ou restituição do imposto poderia soar, à primeira vista, nestes casos, como uma *cláusula de equidade* para atenuar o rigor da tributação (injusta) sobre o consumidor. Todavia, esta compensação ou restituição deve ser vista, muito antes, como um mecanismo justo para o afastamento de desigualdades.⁹⁶

Por fim, conclui-se que a garantia de uma *unidade do ordenamento tributário*, livre de contradições, somente começa onde a autonomia de cada âmbito de cada imposto é assegurada. Isso significa que o setor da tributação do IVA e demais impostos sobre o consumo, como o setor dos impostos sobre o consumo por excelência, deveria incorporar determinadas regras mínimas, as quais possam proteger a existência humana digna e a manutenção da fonte produtiva do indivíduo, independentemente da existência e da eficiência arrecadatória de outros impostos – notadamente do IR. Isso se justifica suficientemente e especialmente quando consideramos um número elevado de trabalhadores de baixa renda, não contribuintes do IR, que primeiramente e talvez apenas quando aplicam sua renda no consumo são chamados a contribuir para as despesas do Estado. Sob a perspectiva dos efeitos globais da tributação sobre eles, existe apenas uma *unidade* do ordenamento tributário: a unidade do ordenamento da tributação sobre o consumo. Esta *unidade* deve, até onde for possível, permanecer autônoma e ser estruturada de forma coerente e com base na capacidade contributiva no consumo (*Konsumleistungsfähigkeit*), considerada sua dimensão social e preservadora da liberdade. E essa coerência (ou ausência de contradições) na ordem tributária do consumo somente começa quando ao menos os bens e serviços indispensáveis ao mínimo existencial não são mais tributados.

3.2 Compensações no âmbito do direito assistencial social

Além das compensações propostas no âmbito do imposto sobre a renda, surgem não poucas recomendações de compensações na esfera do direito assistencial social, seja por meio de uma restituição compensatória, prevista na própria

⁹⁶ MELLINGHOFF, Rudolf. §33. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011. §33, Rn. 1. Todavia, ele sustenta que é coerente deduzir a tributação extraordinária do valor total dos rendimentos.

lei, seja até mesmo mediante um requerimento administrativo de restituição do imposto pago sobre o consumo de bens e serviços vinculados ao mínimo existencial.

A inclusão de todos os bens e serviços isentos ou com alíquota reduzida na sujeição tributária tem sido há muito tempo proposta, em conjunto com uma restituição compensatória, do imposto sobre o consumo, mas fora do âmbito da relação obrigacional tributária do IR.⁹⁷ Houve até mesmo uma tentativa de implantação na lei alemã do IVA de 1919.⁹⁸ J. Lang recomendou, no seu projeto de Código Tributário, um requerimento de restituição do imposto para compensar a tributação sobre o consumo de bens e serviços indispensáveis à manutenção de uma vida humana digna.⁹⁹ O valor da restituição do imposto deveria ser fixado com base na média do custo de vida, conforme o tempo e o lugar.¹⁰⁰ Além disso, o pagamento da restituição do IVA, juntamente com a aposentadoria ou por meio do empregador, quando contribuinte do IVA, ao seu empregado, já fora defendido como um instrumento adequado e eficiente para solucionar a questão distributiva no âmbito da tributação do consumo.¹⁰¹

A eliminação de todas, ou no mínimo da maior parte das isenções, dificilmente afastaria os reiterados problemas de enquadramento. Esta proposta de solução apenas deslocaria o problema sobre o direito assistencial social. Igualmente neste ramo, as questões mais sensíveis e problemáticas apareceriam novamente, tais como *quais* despesas e *em que valor* deveriam ser abrangidas pelo mínimo existencial do direito social. *O que* e *em que valor* deve ser considerado precisamente no âmbito do custo de vida indispensável e nas hipóteses sobre as necessidades especiais e sobre prestações adicionais, em prol da garantia do mínimo existencial pessoal e familiar? Mesmo quando o legislador social na Alemanha calcula

⁹⁷ LANG, Joachim. *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*. Bonn, 1993. §473; do mesmo autor, *In*: ROSE, Manfred (Org.). *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Heidelberg, 1991, p. 291, 324; PAHLKE, Jürgen. *Die Nettoumsatzsteuer als Zentralsteuer*. *FinArch* 26, 1967, p. 215, 224 e ss.; SCHEMMEL, Lothar. *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*. Berlin, 2009. p. 55; MORTON, Walter A. A Progressive Consumption Tax. *National Tax Journal*, 1951. p. 160; 163 e ss.; ROZENTAL, Alex A. Integration of Sales and Income Taxes at the State Level. *National Tax Journal*, 1956, p. 370, 376; DUE, John F. The new state sales taxes 1962-68. *National Tax Journal*, 1968. p. 266, 270.

⁹⁸ §14, UStG 1919 (restituição do IVA para aqueles cujo rendimento total anual não passou de 5.000 marcos e se teve como dependente mais de um filho com idade abaixo de 16 anos. A restituição perfazia a quantia entre 20 e 40 marcos).

⁹⁹ LANG, Joachim. *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*. Bonn, 1993. §473.

¹⁰⁰ LANG, Joachim. *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*. Bonn, 1993. §473, Nr. 2. T. Sampaio Ferraz Junior adverte, com acerto, que o conceito do homem médio ou da família média ou do grupo social médio apresenta uma abstração, a qual é insuficiente para abranger o grau de concretização da justiça em relação às reais necessidades particulares (FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Leistungsfähigkeitsprinzip und Gerechtigkeitsidee unter besonderer Berücksichtigung der brasilianischen Verfassung von 1988*. *In*: BEISSE, Heinrich; LUTTER, Marcus; NÄRGER, Heribald (Org.). *Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag am 31. Oktober 1993*. Berlin, 1993. p. 225, 228).

¹⁰¹ HORN, Max. Mehrwertsteuer – die tragende Steuer eines künftigen Steuersystems? *StuW*, 1970. p. 146, 162 – compensação com a restituição paga por ocasião do pagamento mensal do IVA.

o IVA embutido no preço final ao consumidor, por dentro do valor da assistência social, surge novamente a questão nuclear: quais bens e serviços, de acordo com a sua natureza, e em que valor, devem ser imputados ao custo de vida indispensável.¹⁰² Mais cedo (na tributação do consumo) ou mais tarde (nas transferências sociais) será questionado, o que e em que quantidade, no âmbito de alimentação, vestuário, higiene, utensílios domésticos, energia elétrica residencial e necessidades pessoais do cotidiano, é necessariamente indispensável.¹⁰³

Na essência, vale aqui a crítica acima desenvolvida e os respectivos argumentos apresentados contra a aceitação e implementação das compensações propostas por diferentes economistas no âmbito do IR. Mesmo na hipótese dos correspondentes ajustes junto às transferências sociais – seja no valor da assistência social ou da aposentadoria, seja por meio do pagamento pelo empregador ao trabalhador ou através do requerimento de restituição do imposto –, a extinção de todos os benefícios tributários na tributação do consumo ou a inclusão das despesas indispensáveis – como exemplo, alimentos essenciais, serviços de saúde e despesas indispensáveis da moradia –, na obrigação tributária, viola a dimensão social e preservadora da liberdade inerente ao princípio da capacidade contributiva no consumo e o princípio da subsidiariedade.¹⁰⁴ Além disso, o modelo apresentado pelos financistas esvazia o conteúdo autônomo do direito dos impostos sobre o consumo, como um ramo preponderantemente orientado pela finalidade fiscal, o qual pode e *deve* ser, de certa forma, pensado e configurado conforme a capacidade contributiva.

Transferências de dinheiro – como a assistência social e as subvenções diretas – deveriam ser concedidas somente se a necessidade setorial específica ainda for existente. A assistência social deveria valer conceitualmente como estímulo para o beneficiário, para que ele possa sair da situação de desemprego, por iniciativa própria e por força própria, tão logo isso seja possível, e não ficar mais dependente do Estado paternalista.¹⁰⁵ Da mesma forma, deveriam valer as

¹⁰² A Comissão da União Europeia percebeu esta dificuldade e sugeriu que se admitisse uma alíquota bem baixa (entre 0 e 5%) para bens e serviços para a cobertura das necessidades vitais, como alimentos, e uma segunda alíquota (entre 10 e 12%) para outras finalidades, que devam, por outros motivos, receber um tratamento prioritário, como exemplo, no âmbito da cultura e da educação. A maioria dos Estados-Membros aplica atualmente, adicionalmente à alíquota-padrão, duas alíquotas reduzidas (EUROPA. *Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze*, 2007, KOM (2007) 380, versão final. p. 12 e ss.).

¹⁰³ BVerfGE 125, 175, 223 (“Hartz-IV“- Urteil).

¹⁰⁴ Economistas também não conseguiram renunciar a algumas exceções à alíquota unificada do IVA. Ver CRAWFORD, Ian; KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *The Mirrlees Review – Dimensions of tax design*, New York, 2010. p. 478 (Table 20.1. “A good tax system” – a largely uniform VAT with a small number of targeted exceptions on economic efficiency grounds).

¹⁰⁵ LEHNER, Moris. *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht* – Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates. Tübingen, 1993. p. 5.

subvenções setoriais diretas para as empresas,¹⁰⁶ para que elas possam sobreviver novamente, por iniciativa e força própria, tão logo possível, no mercado em que atuam.

Esses exemplos reforçam a posição, segundo a qual a proposta de solução de uma concessão contínua de transferências estatais de dinheiro viola o princípio da subsidiariedade e, conseqüentemente, só deve ser levada a efeito de forma *subsidiária* nas situações de tributação anormal, desproporcional e iníqua do consumidor final, de modo a poder restaurar a necessária igualdade. Aliado a isso, as restituições sugeridas para o imposto, no contexto de uma necessária compensação, não são de se excluir, mas devem ser limitadas aos casos que não são cobertos ou não são cobertos suficientemente pelas hipóteses de desoneração, consoante sustentado acima na análise do IR.

Em determinados casos de concessão de benefícios tributários, os quais dificilmente se justificam à luz de uma tributação do consumo orientada pela dimensão social e preservadora da liberdade da capacidade contributiva no consumo – como no caso da redução para serviços de hospedagem –,¹⁰⁷ as subvenções diretas são mais precisas e mais eficientes. Elas servem, entre outras finalidades, a uma eliminação pontual de determinadas distorções de concorrência ou ao fomento de determinados setores no interesse dos empresários. Elas são melhores para se controlar do que as desonerações tributárias – injustificadas e duradouras, concedidas no interesse dos empresários – e evitam contradições internas (incoerências) na ordem tributária do consumo. Conforme o Tribunal Constitucional alemão já decidiu, com acerto, as desonerações tributárias são justas e coerentes com o sistema (*systemgerecht*) somente quando concedidas no interesse dos consumidores, não no interesse de grupos isolados de empresas.¹⁰⁸

4 Despesas de manutenção da fonte produtiva e investimentos empresariais

Conforme sustentado acima, o princípio da capacidade contributiva, na dimensão dos seus subprincípios da capacidade contributiva subjetiva e da capacidade contributiva objetiva, irradia seus efeitos sobre o ramo do direito dos impostos sobre o consumo. Isso porque a capacidade de contribuir para as necessidades

¹⁰⁶ KIRCHHOF, Paul. *Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*. Heidelberg, 2011. p. 818, Rn. 23 (*Subventionen außerhalb des Steuerrechts zu regeln*).

¹⁰⁷ Bundesrechnungshof, *Bericht über den ermäßigten Umsatzsteuersatz*, op. cit., p. 32 e ss.

¹⁰⁸ BVerfGE 101, 132, 141, com suporte na exposição de motivos à 2ª Haushaltsstrukturgesetz, *BTDruck* 9/842, op. cit., p. 74; ver também *UR 2000*, op. cit., p. 72, 73.

financeiras do Estado somente pode começar quando o contribuinte tem garantida tanto sua existência e a de seus familiares dependentes como também da sua atividade econômica ou fonte produtiva. O Estado deve incentivar seus cidadãos prioritariamente a se desenvolver autonomamente, por iniciativa e força próprias, também no contexto da sua atividade econômica ou profissão. As despesas ligadas à manutenção da fonte produtiva devem ser garantidas não apenas no âmbito do IR, mas sim em todo ordenamento tributário.¹⁰⁹

Conforme a amplitude do conceito de consumo apresentado acima para a tributação do consumo, como indicador de capacidade contributiva, pode-se afirmar que despesas com a finalidade de manutenção da fonte produtiva (ou operacionais) – inclusive investimentos empresariais – não são um indicador de capacidade contributiva no consumo. Tais despesas não servem à satisfação de necessidades privadas definitivas ou não trazem ao empresário qualquer vantagem direta de consumo. Elas configuram, muito antes, um fator do custo de produção, servem à geração de receitas futuras e à manutenção da fonte produtiva e valem, portanto, como *despesas de aquisição, redutoras da capacidade contributiva*.¹¹⁰ Partindo desta premissa, no âmbito da manutenção da atividade econômica, a capacidade contributiva no consumo somente começa a partir daqueles dispêndios de renda, os quais surgem após o custeio das despesas assecuratórias da manutenção da fonte produtiva.¹¹¹

A dedução do imposto cobrado anteriormente, na sistemática do IVA alemão, na moldura das diretrizes da União Europeia, contribui não apenas para a garantia substancial da neutralidade de concorrência, mas também impede uma tributação excessiva e incontrolável dos consumidores não empresários.¹¹²

5 Conclusões

1. O princípio constitucional da subsidiariedade incorpora uma máxima ética, que possui como objetivo assegurar ao indivíduo as condições

¹⁰⁹ LÖHR, Kerstin. *Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze* – Zugleich eine Untersuchung zur Bedeutung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht. Berlin, 2003. p. 262; em sentido semelhante, mas com relação à intangibilidade do mínimo existencial, ver TIPKE, Klaus. Über die Einheit der Steuerrechtsordnung. In: WENDT, Rudolf (Org.). *Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag*. Heidelberg, 1996. p. 755.

¹¹⁰ Em sentido semelhante, ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel* – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern. Tübingen, 2008. p. 591.

¹¹¹ Às despesas inadiáveis e assecuratórias da manutenção da fonte produtiva incluem-se, por exemplo, materiais de escritório, energia elétrica, transporte e despesas com educação e aperfeiçoamento.

¹¹² Ver REIß, Wolfram. Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes. *DStG*, 13, 1990. p. 3, 25.

efetivas para que ele possa se desenvolver física e espiritualmente, de forma autônoma e com força própria, com base no modelo de pessoa humana insculpido na Constituição Federal. Há uma clara violação ao princípio da subsidiariedade, quando o Estado Fiscal primeiro leva o cidadão à condição de necessitado, para posteriormente o compensar no âmbito da assistência social. Aquilo que o Estado deve conceder ao cidadão a título de prestação social financeira aquele não pode retirar deste através da tributação do consumo daquilo que lhe é assecuratório da sua existência.

2. Mesmo no âmbito de uma possível imposição ou configuração conjugada do IVA e do IR, deve-se partir da unidade e da autonomia de cada ordenamento setorial do direito. Cada ordenamento setorial se estrutura sobre determinado princípio fundamental, o qual o funda de forma ampla e abrangente. O princípio da capacidade contributiva, na sua dimensão social e preservadora da liberdade, consiste neste princípio fundante do ordenamento setorial da tributação do consumo. Uma autonomia mínima de um ordenamento setorial da tributação do consumo, livre de contradições, não será alcançada, quando o legislador tributar posições de despesas assecuratórias da existência. Um número significativo de trabalhadores de baixa renda ou temporários é tributado somente a partir do dispêndio da renda para fins de consumo privado. Sobre este grupo de pessoas, apenas o ordenamento setorial da tributação do consumo o atinge.
3. As alíquotas reduzidas dos impostos sobre o consumo, com a finalidade de preservação do mínimo existencial, trazem consigo inúmeros problemas. O primeiro surge no grupo dos trabalhadores de baixa renda. Apesar de não serem tributados na aquisição da renda, eles são obrigados a pagar o imposto embutido no preço da mercadoria ou serviço, mas não recebem do Estado qualquer restituição do imposto. As alíquotas reduzidas dos impostos sobre o consumo violam o princípio da subsidiariedade e o direito fundamental à garantia de um mínimo existencial digno. As compensações sugeridas pelos financistas no âmbito do IR não são viáveis para este grupo, porquanto seus integrantes estão fora da relação obrigacional tributária do IR.
4. A tributação no Estado constitucional alemão parte da ordem constitucional de valores. A tributação, mesmo que reduzida, de bens e serviços indispensáveis ao mínimo existencial, viola não apenas o direito fundamental à dignidade humana, mas também contraria o modelo de pessoa humana da Constituição Federal. O Estado deve primeiramente garantir ao indivíduo as condições mínimas socioculturais e assecuratórias da aquisição e da existência, se o Estado pretende realmente

e efetivamente garantir ao indivíduo reais possibilidades para ele se desenvolver com autonomia e força própria. A intervenção tributária no momento da aquisição involuntária de bens e serviços, os quais não representam qualquer exercício de liberdade, implica o confisco de uma parcela essencial das condições fáticas de um efetivo exercício futuro da liberdade.

5. A tributação com alíquotas reduzidas das necessidades primárias do cidadão viola o dever de coerência e consistência (*Gebot der Folgerichtigkeit*). Não se trata de uma mera questão acerca da intensidade da intervenção fiscal. Uma tributação neste formato contradiz muito antes toda a concepção do sistema jurídico, confunde o cidadão e enfraquece sua expectativa legítima sobre a proteção de bens jurídicos fundamentais no âmbito do Estado constitucional. Do dever de coerência e consistência decorre que, na implementação isonômica da decisão legislativa quanto à determinação das alíquotas dos impostos sobre o consumo, deve se manter em vista o respectivo princípio setorial de justiça, neste caso, da capacidade contributiva.
6. Os denominados “efeitos reboque” (*Mitnahmeeffekte*) de uma subtributação – os quais aparecem, quando determinadas pessoas adquirem bens de consumo favorecidos, embora elas não pertençam a um grupo objeto de fomento – devem ser suportados para fins de preservação da garantia do mínimo existencial, especialmente de um número significativo de trabalhadores de baixa renda, não sujeitos ao IR, e de necessitados. Os efeitos de uma subtributação contrária à capacidade contributiva, os quais aparecem junto às pessoas de maior poder aquisitivo – quando elas adquirem bens ou serviços, que para elas são existenciais apenas em uma pequena parte –, devem ser atenuados através de uma tributação progressiva sobre o consumo.
7. A proposta de solução apresentada na ciência das finanças, de eliminar todos os benefícios tributários na tributação do consumo e introduzir uma única alíquota reduzida, com a intenção de eliminar ou ao menos de reduzir os problemas de enquadramento (*Abgrenzungsschwierigkeiten*), os custos de *compliance* fiscal (*Befolgungskosten*) e os “efeitos reboque” (*Mitnahmeeffekten*), viola não apenas o princípio da subsidiariedade, mas também a capacidade contributiva no consumo, na sua dimensão social e preservadora da liberdade, e a liberdade de decisão econômica (*wirtschaftliche Handlungsfreiheit*).
8. Esta proposta de solução apenas deslocaria a problemática dos enquadramentos, dos custos de *compliance* fiscal e dos “efeitos reboque”

sobre outro setor do direito. Mesmo quando o valor do limite de isenção do IR e o valor da dedução com dependentes fosse aumentado, sob fundamento no aumento na tributação sobre o consumo, permaneceria ainda a problemática questão sobre quais bens e serviços e em que valor devem ser imputados às necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família e, conseqüentemente, levariam a uma imediata e devida elevação dos valores de isenção e de dedução. Despesas administrativas adicionais relativas à fiscalização das declarações de IR e consideráveis dificuldades relativas às diferentes configurações possíveis de casos apareceriam inevitavelmente.

9. Enquanto a compensação proposta no âmbito do IR for realizada apenas através de um aumento dos valores de isenção e de dedução com dependentes e de uma ampliação das hipóteses possíveis de dedução, será alcançada apenas uma *mera desoneração parcial*. Na linha deste modelo de compensação, os valores relativos ao IVA são dedutíveis da base de cálculo do IR, mas não do débito do IR. A almejada desoneração termina por violar o direito fundamental a um mínimo existencial plenamente isento (ou imune) e permanece, portanto, inconstitucional. Seria de se acolher, portanto, a possibilidade de uma compensação entre o valor do IVA de despesas assecuratórias da existência e da manutenção da fonte produtiva – como imposto cobrado na operação anterior (*Vorsteuer*) –, e o valor do débito de IR. No caso de resultar um saldo positivo da compensação, o valor residual deveria ser restituído.
10. Sob a perspectiva dos efeitos da carga tributária sobre o consumidor final, uma tributação conjugada da renda (IR) e do consumo (IVA) não deveria ficar completamente fora de consideração. O princípio fundamental da capacidade contributiva na tributação do consumo exige, com primazia, que o legislador desonere plenamente uma medida mínima de bens e serviços, que sejam necessariamente indispensáveis a uma existência humana digna. Apenas em situações excepcionais deve se recorrer a compensações junto ao IR, em que uma necessidade extraordinária e especial pode surgir involuntariamente, quando ela não estiver coberta ou suficientemente coberta pela desoneração devida sobre os bens e serviços assecuratórios da existência e da manutenção da fonte produtiva.
11. A proposta de solução da ciência das finanças apenas deslocaria o problema aqui enfrentado para o direito social assistencial. Mais cedo (na tributação do consumo) ou mais tarde (junto às transferências sociais) será questionado, o que e em que valor no âmbito de alimentação,

vestuário, higiene pessoal, utensílios domésticos, energia elétrica residencial e necessidades pessoais da vida cotidiana é necessariamente indispensável. Mesmo com os correspondentes ajustes nas transferências sociais, a eliminação de todas as desonerações no consumo, ou a inclusão de bens e serviços indispensáveis na obrigação tributária, viola a capacidade contributiva na sua dimensão social e preservadora da liberdade e o princípio da subsidiariedade. Eventuais restituições dos impostos sobre o consumo não são de se excluir para os casos, os quais não estejam cobertos ou não estejam suficientemente cobertos pelas hipóteses de desoneração tributária no consumo. Para determinadas desonerações no âmbito da tributação sobre o consumo, as quais dificilmente se justifiquem à luz de uma adequada tributação conforme a capacidade contributiva no consumo, valem as subvenções diretas como mecanismos mais precisos e mais eficientes. Benefícios tributários concedidos no interesse de grupos empresariais específicos, sem maior fundamento constitucional, não se justificam à luz da dimensão aqui defendida para a capacidade contributiva no consumo.

12. Investimentos empresariais e despesas que servem à garantia da manutenção da fonte produtiva não refletem qualquer indicador de capacidade contributiva no consumo. Esta começa apenas com aqueles dispêndios de renda acima das despesas assecuratórias da fonte produtiva.

Violations of the principle of subsidiarity in the tax regulation of consumption in Germany

Abstract: The constitutional principle of subsidiarity aims to ensure the individual real and factual conditions for the development of their personality, autonomously, without the direct dependence of the State. This principle radiates its effects on consumption tax regulation in Germany. Considering this principle, there is no justification for taxing consumption expenses that are part of the existential minimum and, consequently, of the autonomous development of the individual's personality. The theme is even more justified in the current scenario of discussions about the tax reform of consumption in Brazil, which, in one way or another, should reassess this important bias of taxation from the perspective of the final consumer. The German experience provides relevant theoretical and practical contributions to contribute to the solution of problems in the taxation of consumption in Brazil. The specific objectives of this paper are (i) to evaluate, if and to what extent, reduced rates lend themselves to preserve the existential minimum and (ii) to analyze, if and to what extent, the compensation mechanisms, defended in Science of Finance - notably the compensation under the Income Tax and the compensation under the Social Assistance Law - manage to sufficiently solve the problems presented.

Keywords: Subsidiarity. Taxation of consumption. Tax reform. Existential minimum. Compensations.

Summary: **1** Introduction – **2** Violations of the subsidiarity principle – **3** Violation of the subsidiarity principle in the context of the compensation mechanisms advocated in Finance Science – **4** Expenses for maintaining the productive source and business investments – **5** Conclusions – References

Referências

- ALEMANHA. Bundesministerium der Finanzen (Org.). *Zehn Jahre Existenzminimumbericht* – eine Bilanz. Berlin, 2005. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/Publikationen_Migration/2005/10/051019agmb003.pdf?__blob=publicationFile&v=3. Acesso em: 18 dez. 2012.
- ALEMANHA. Bundesrechnungshof. *Bericht nach §99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz* – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung. Disponível em: <http://bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/erm-umsatzsteuer.pdf>. Acesso em: 9 dez. 2011.
- ALEMANHA. *Bundessozialhilfegesetz* (BSHG). Disponível em: <https://www.gesetzesweb.de/BSHG.html>. Acesso em: 4 de jun. 2019.
- ALEMANHA. Statistisches Bundesamt. *Ergebnisse der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2008*. Disponível em: https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressekonferenzen/2010/evs/pressebroschuere_evs.pdf?__blob=publicationFile. Acesso em: 6 ago. 2012.
- ALEMANHA. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim; Copenhagen Economics; Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut der Universität zu Köln. *Evaluierung von Steuervergünstigungen*, v. 1, 2009.
- BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen* – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln, 1983.
- BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. Freiheitssicherung gegenüber gesellschaftlicher Macht. In: BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang (Org.). *Staat, Verfassung, Demokratie* – Studien zur Verfassungstheorie und zum Verfassungsrecht. Frankfurt am Main, 1991.
- BÖHRINGER, Christoph; BOETERS, Stefan; BÜTTNER, Thies; KRAUS, Margit (Org.). *Allokative und distributive Effekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes*. Mannheim, 2004. Disponível em: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Umsatzsteuerkurzfassung.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2012.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin, 1983.
- COPENHAGEN ECONOMICS. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* – Final report. Copenhagen, 2007. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf. Acesso em: 22 dez. 2012.
- CRAWFORD, Ian; KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *The Mirrlees Review – Dimensions of tax design*. New York, 2010.
- DINAMARCA. Copenhagen Economics. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* – Final report, 2007.
- DUE, John F. The new state sales taxes 1962-68. *National Tax Journal*, 1968.
- ENGLISCH, Joachim. §17. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim (Org.). *Steuerrecht*. 21. ed. Köln, 2013.
- ENGLISCH, Joachim. Ausnahmen und Ermäßigungen bei der Umsatzsteuer – Reformbedarf und Reformvorschläge. *UR*, 2011.
- ENGLISCH, Joachim. Ermäßigte Steuersätze zwecks Verschonung des existenziellen Bedarfs. *UR*, 2010.
- ENGLISCH, Joachim. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna; ENGLISCH, Joachim (Org.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag* – Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Köln, 2010.

ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel* – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern. Tübingen, 2008.

EUROPA. *Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze*, 2007, KOM (2007) 380, versão final.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Leistungsfähigkeitsprinzip und Gerechtigkeitsidee unter besonderer Berücksichtigung der brasilianischen Verfassung von 1988. In: BEISSE, Heinrich; LUTTER, Marcus; NÄRGER, Heribald (Org.). *Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag am 31. Oktober 1993*. Berlin, 1993.

FIFO KÖLN; COPENHAGEN ECONOMICS APS; ZEW MANNHEIM. *Evaluierung von Steuervergünstigungen*. v. I. Disponível em: http://www.fifo-koeln.org/pdf/P174_BAND-I_FinalVersion.pdf. Acesso em: 9 dez. 2011.

FISCHER, Peter. §10. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011.

HICKEL, Rudolf. Reformbedarf Mehrwertsteuer: Soziale Gestaltung und Bekämpfung von Steuerbetrug. *Wirtschaftsdienst*, 2010.

HÖFFE, Otfried. Subsidiarität als staatsphilosophisches Prinzip. In: WOLFGANG NÖRR, Knut; OPPERMANN, Thomas. *Subsidiarität: Idee und Wirklichkeit: zur Reichweite eines Prinzips in Deutschland und Europa*. Tübingen, 1997.

HORN, Max. Mehrwertsteuer – die tragende Steuer eines künftigen Steuersystems? *StuW*, 1970.

ISENSEE, Josef. Referat. *Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages*, München, 1988, p. N42.

ISENSEE, Josef. *Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht* – Eine Studie über das Regulativ des Verhältnisses von Staat und Gesellschaft. 2. ed. Berlin, 2001.

ISMER, Roland; KAUL, Ashok; REIß, Wolfram. Ermäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe – Entwicklung und Anwendung eines interdisziplinären Prüfungsschemas. *UR*, 2010.

ISMER, Roland; RATH, Silke. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Saarbrücken, 2010. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33-Gutachten,templateld=raw,property=publicationFile.pdf. Acesso em: 18 nov. 2011.

KIRCHHOF, Paul. *Bundessteuergesetzbuch* – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts. Heidelberg, 2011. §111, Rn. 1.

KIRCHHOF, Paul. Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht. In: MARRÉ, Heiner; STÜTING, Johannes (Org.). *Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche*. Münster, 1986. v. 21.

KIRCHHOF, Paul. Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht. *UR*, 2002.

LAMBRECHT, Claus. §32a. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011, §32a, Rn. 3.

LANG, Joachim. *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*. Bonn, 1993.

LANG, Joachim. Steuergerechtigkeit und Globalisierung. In: SPINDLER, Wolfgang; TIPKE, Klaus; RÖDDER, Thomas. *Festschrift für Harald Schaumburg* – Steuerzentrierte Rechtsberatung.

LEHNER, Moris. *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht* – Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates. Tübingen, 1993.

LEIPOLD, Carsten. Ermäßigter Steuersatz für Nahrungsmittel zum Schutz des Existenzminimums durch die Umsatzsteuer? *UR*, 2009.

LEISNER, Walter. *Betrachtungen zur Verfassungsauslegung*. *DÖV*, 1961.

LÖHR, Kerstin. *Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze – Zugleich eine Untersuchung zur Bedeutung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht*. Berlin, 2003.

MELLINGHOFF, Rudolf. §33. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011. §33, Rn. 1.

MORTON, Walter A. A Progressive Consumption Tax. *National Tax Journal*, 1951.

PAHLKE, Jürgen. Die Nettoumsatzsteuer als Zentralsteuer. *FinArch*, 26, 1967.

REIß, Wolfram. Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes. *DStJG*, 13, 1990.

ROZENTAL, Alex A. Integration of Sales and Income Taxes at the State Level. *National Tax Journal*, 1956.

RUPPE, Hans Georg. *Umsatzsteuergesetz Kommentar*. 3. ed. Wien, 2005.

SCHEMMELE, Lothar. *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*. Berlin, 2009.

SUÉCIA. Skatteverket. *Compliance costs of value-added tax in Sweden*. Report 2006: 3B. Disponível em: <http://www.skatteverket.se/download/18.906b37c10bd295ff4880002550/rapport200603B.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2011.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln, 2000. v. I.

TIPKE, Klaus. Über die Einheit der Steuerrechtsordnung. In: WENDT, Rudolf (Org.). *Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag*. Heidelberg, 1996.

VATICANO. *Encíclica Social Quadragesimo Anno*. Disponível em: http://w2.vatican.va/content/pius-xi/en/encyclicals/documents/hf_p-xi_enc_19310515_quadragesimo-anno.html. Acesso em: 4 jun. 2019.

VON BECKERATH, Hans-Jochem. §9. In: KIRCHHOF, Paul (Org.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 10. ed. Köln, 2011, §9, Rn. 1.

WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*. Köln, 2001.

ZEIDLER, Wolfgang. *Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen*. *StuW*, 1985.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FOSSATI, Gustavo. Violações ao princípio da subsidiariedade na regulação tributária do consumo na Alemanha. *Direitos Fundamentais & Justiça*, Belo Horizonte, ano 15, n. 45, p. 373-407, jul./dez. 2021.

Recebido em: 08.07.2021
Pareceres: 27.02.2021; 18.02.2021; 04.02.2021
Aprovado em: 11.03.2021