

BREVE NOTA SOBRE O ATUAL DIREITO TRIBUTÁRIO-FINANCEIRO TEDESCO: ASPECTOS DA ANATOMIA E DINÂMICA DO PECULIAR FEDERALISMO ALEMÃO

Des. ALCINO PINTO FALCÃO

1. *Do peculiar federalismo alemão* — O federalismo alemão sempre foi tido como peculiar pelos juristas não tedescos, mas por estes também, como WALTER STRAUSS (1), que inicia sua lição observando que princípios abstratos sobre uma organização federal do Estado não se podem desenvolver através de pura observação de direito comparado e — eis o ponto importante para o nosso presente artigo! — o estudo comparativo de Constituições federais ensina ainda que o federalismo alemão deve em si e por si mesmo ser compreendido (“Eine rechtsvergleichende Betrachtung bundesstaatlicher Verfassungen lehrt vielmehr, dass gerade der deutscher Föderalismus auch sich selbst heraus verstanden werden muss”). Se assim é, no que toca às regras relativas às competências financeira e tributária, os particularismos alemães se tornam tão gritantes, que autores da mais alta categoria, como GERALDO ATALIBA (2), embora com toda a justiça reconhecendo que a Alemanha “assumiu indisputável liderança nos estudos de direito tributário” — não simpatiza com as suas normas constitucionais no tangente à repartição de competências, considerando nelas se deparar um modelo prolixo e ímplexo e que “seu arcabouço tributário não corresponde com fidelidade aos princípios federais, dada a acentuada supremacia da União sobre os Estados”, referindo-se à vigente Lei Fundamental de 1949.

(1) No estudo *Zu den Problemen des deutschen Föderalismus*, com que enriqueceu (págs. 113 e segs.) a coletânea *Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht*, em memória de Walter Jellinek (Isar Verlag, 1955).

(2) Cf. seu aprofundado *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 1968, págs. 76/79, com arrimo em WHEARE (que escrevera tendo em vista a primeira Constituição republicana, de Weimar). O prof. ALBERTO DE LIMA VIEIRA, da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, em seu informe *A repartição de competência na Constituição alemã*, publicado pela *Revista de Direito Administrativo* (vol. 78, ano de 1964, pág. 38 e segs.) considera o Diploma de Bona (Bonn), porém, “melhor estruturado”, neste ponto, do que a nossa Constituição de 1946 (pág. 38), embora reconhecendo que, no que tange à repartição de competências tributárias, os *Länder* encontram-se em pior situação do que no regime de Weimar (pág. 43), opinião essa a merecer melhor demonstração.

Essas reservas, aliás generalizadas entre os doutores não alemães, têm boa aparência, mas não há que esquecer que o federalismo não repousa apenas em desenho de normas jurídicas, isto é, na geometria da Constituição, eis que para subsistir, num determinado país, implica na experiência e na vivência política, sem as quais de nada valerá, ou pouco significará o texto da norma constitucional. E há de reconhecer-se com o inglês C. F. STRONG (3) que “o federalismo varia na forma de lugar para lugar e de época a época”. Por isso, sem quebra da consideração devida às opiniões contrárias, parece-me mais justo ficar num meio termo, isto é, admitir com OGG e ZINK (4) — no passo referindo-se à Constituição Imperial, mas (págs. 607/701) fazendo um minudente estudo do constitucionalismo tudesco até os dias recentes — que o constitucionalismo alemão, quanto à estrutura, apresenta um *number of unusual aspects*.

A problemática do federalismo alemão é mais do que secular e, portanto, comportaria uma digressão, abrangendo vários prismas; mas, o presente artigo não o permite, por dever ater-se ao aspecto financeiro e tributário atuais. Assim, marque-se apenas que, no Império, o pêndulo, no terreno financeiro e tributário, balançava para o lado contrário ao mesmo, considerado pelos autores como pensionista (*Kostgänger*) dos Estados (*Länder*), sujeito às contribuições respectivas, segundo a respectiva população (*Matrikularbeiträge*), em eterna dificuldade financeira, só em 1879 recebendo, como fonte de receita própria, mas até certo teto, os impostos aduaneiros e sobre o fumo, e só em 1906 passou a ter competência para tributar, diretamente, as heranças, doações e legados. A reforma financeira de 1907/1913 (que outorgou ao Reich o imposto sobre o aumento do patrimônio e um imposto de defesa) não bastou para atender às necessidades do tesouro imperial (5), sendo esse o sistema da Constituição de 1871, de Bismarck.

Com a República e Constituição de Weimar, o pêndulo balançou no sentido oposto (6): os Estados é que se tornaram pensionistas da União, que passou — contrariamente ao que ocorria no Império — a ser titular da arrecadação. Com o nazismo, não havia espaço para traços federalistas, tornando-se o Estado em unitário e, assim, exótico ao tema deste artigo, que deve preocupar-se com a subsequente Lei Fundamental de Bona (Bonn, 1949).

(3) Cf. *Modern Political Constitutions*, 1952, pág. 98.

(4) Cf. *Modern Foreign Governments*, 1949, pág. 614. No entanto, autores alemães, como FRANZ W. JERUSALEM (*Die staatsidee des föderalismus*, 1949, pág. 47), no dealbar da Lei Fundamental de 1949 — *embora sem bom êxito*, sustentavam que para a concepção federal “de maior significado prático é a autonomia financeira das Unidades políticas. Assim como cada uma, como Fisco, é proprietária do patrimônio financeiro e administrativo, assim também deve cada uma, através de direito impositivo próprio, ficar em posição, financeiramente, de adimplir por meios próprios seus encargos.”

(5) Cf. J. WIEFELS, *Deutsche Verfassungsgeschichte*, 1949, pág. 123; HEINZ PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, 1971, págs. 32/33.

(6) Cf. H. W. KRUSE, *Steuerrecht*, edição de 1969, págs. 11/12; H. MITTEIS e H. LIEBERICH, *Deutsche Rechtsgeschichte*, edição de 1960, pág. 217.

2. *O sistema da Lei Fundamental* — Quanto a esse Diploma, evidentemente há de ter recebido, com a redemocratização, influência da Constituição democrática de Weimar; mas não parece acertado ter como por ela sido modelado o sistema financeiro e tributário. Com precisão, WILHELM GREWE (7), por ocasião da sua elaboração, escrevia: “Deve ficar claro e patentemente acentuado que, no atual estado de constituição econômica e social, os limites da repartição de poderes entre a União e os Estados devem ser fixados de modo diferente do que em 1789, 1848 ou 1919”. Nem o princípio filosófico, no que toca à capacidade impositiva é o mesmo, eis que pela Constituição de Weimar (art. 134) era cogente o postulado de que os tributos deviam ser impostos aos contribuintes segundo os meios, isto é, de acordo com as respectivas capacidades (fórmula de *Adam Smith*: “*in proportion to their respective abilities*”); isso não está reproduzido, nem se aplica à atual Lei Fundamental, que admite, sem reservas, os impostos indiretos, acentua HEINZ PAULICK (op. cit., págs. 31/32), o emérito professor da Universidade de Würzburg. Não se haver filiado, nessa parte financeira, a Lei Fundamental de Bona à Constituição de Weimar, é ponto sublinhado pelos seus comentadores, desde o início; assim, BÜHLER (8), um dos mais autorizados comentadores da Lei Fundamental, esclarece que a Lei Fundamental, no que toca ao sistema financeiro (*Finanzwesen*) — em especial a ordenação das relações financeiras entre a União e os Estados-membros, não se inspirou, apenas, na Constituição de Weimar, nem na de Bismarck — mas sim também nas experiências de outros grandes Estados federais (“*sondern auch nach den Erfahrungen anderer grosser Bundesstaaten entscheidenden*”). Compreender-se-á porque assim: influência supervisora e direta dos Governadores Militares, das tropas aliadas de ocupação, como se verá a seguir, no estudo de dois artigos, exorbitantes do modelo de Weimar...

De fato, entre outros, merecem especial relevo os artigos 108, na parte em que prevê autoridades administrativas financeiras da União (*werden durch Bundesfinanzbehörden verwaltet*), competentes para a exação dos impostos federais e no passo em que admite um aparato próprio dos Estados, em relação aos demais impostos (*Die übrigen Steuern werden durch Landesfinanzbehörden verwaltet*) e o artigo 109, ao recitar: *Bund und Länder sind in ihrer Haushaltswirtschaft selbständig und voneinander unabhängig* (“União e Estados são autônomos em seus regimes orçamentários e mutuamente independentes”). Artigos esses, sem sombra de dúvida, em antagonismo frontal com a filosofia e com o texto de Weimar, mas cujo alcance e razão de ser merecem ponderados, não comportando qualquer exageração, tendo-se em vista a sua penosa aprovação, como se apura dos trabalhos preparatórios, isto é, discussão entre os convencionais, de que resultou a Lei Fundamental de Bona (9).

(7) Cf. *Antinomien des Föderalismus*, 1948, pág. 20.

(8) Cf. *Bonner Kommentar, Erläuterung zum Abschnitt X*, pág. 1.

(9) Esses trabalhos preparatórios, em forma sistemática e exaustiva, saíram publicados no *Jahrbuch des öffentlichen Rechts*, nova série (*Neue Folge*), vol. I (1951). Salvo indicação em contrário, referir-me-ei a esse volume, em especial págs. 790/809, quanto aos dois artigos.

O último dos artigos, por si só bastante para mostrar o divórcio com o regime de Weimar; mas seu alcance ficou minimizado, eis que teve forte oposição. Uns achavam que haveria dúvida se o artigo tinha apenas significado formal ou se seria fonte material de direito (*nur formale Bedeutung habe oder materielles Recht schaffe*), outros consideravam que, por ter apenas significado *declaratório* (10), mereceria ser suprimido. Outros, como o deputado Dr. Menzel, estimavam-no como perigoso, por obstar a medidas de perequação, no que enfrentaram opositores (Schlör, Höpker-Aschoff e Seebohm), que acabaram por conseguir votação favorável. O artigo foi aprovado e seu teor ficou sobranceiro à reforma atual (art. 109, primeira alínea do texto revisado, em vigor).

Já o outro dispositivo (art. 108) teve aprovação mais atribulada e deparou resistência mais renitente. Antes de mostrar *como e porque*, seja lícito recordar que a reconstitucionalização da Alemanha Ocidental (ocupada pelas vencedoras tropas inglesas, francesas e norte-americanas, depois da capitulação incondicional, na 2.^a Guerra Mundial) fora recomendada (como consequência da Conferência das 6 Potências em Londres, pelos Governadores Militares; daí, por eleição através dos Legislativos Estaduais (já em funcionamento regular) serem escolhidos os constituintes, que vieram a integrar o Conselho Parlamentar (por abreviatura: C.P.), reunido em Bona ao primeiro de setembro de 1948, com a atribuição constituinte, devendo o Diploma ser submetido, após, à ratificação dos Legislativos Estaduais. Antes, comissão de especialistas fora encarregada de fazer um desenho de constituição, para facilidade dos trabalhos; essa comissão, apenas informativa, se havia reunido às margens do bucólico lago Chiem (daí sua “proposta” ser conhecida pela sigla “Ch.E.”, correspondente à locução “Chiemsee-Entwurf”). Ficou, porém, a liberdade dos constituintes — justamente por estar o país ocupado por forças militares estrangeiras — sujeita às injunções e veto das mesmas, no sentido de garantir a desnazificação e desmilitarização do povo germânico, ficando expresso que os Governadores Militares só dariam seu imprescindível consentimento para a constituição ser submetida à ratificação já aludida, se consignasse os princípios básicos, que os Governadores Militares haviam explicitado no Documento 1, em que haviam determinado a reunião da Convenção Constitucional (11).

(10) Esse significado declaratório não retira utilidade ao artigo, tanto assim que veio permitir ao Tribunal Constitucional Federal para afirmar a sua inteligência, no sentido de que esse art. 109 serve para obstar que a União e os Estados reciprocamente (*den Länder untereinander*) se arvorem o controle das despesas de um determinado Estado (cf. SCHMIDT BLEIBTREU e F. KLEIN, *Steuerrecht unter Verfassungskontrolle*, 1966, pág. 189). Todavia, os opositores do artigo não se conformaram com sua aprovação, tida como conspurcada pela influência das forças de ocupação e, assim, anos após, o prof. KARL M. HETTLAGE, no seu estudo *Finanzpolitik und Finanzrecht*, vindo a lume na *Die öffentliche Verwaltung*, ano oitavo, pág. 5, dando-lhe caráter formal, dizia constituir uma pia mentira constitucional...

(11) Os Governadores Militares, no Doc. 1, haviam explicitado: “A Assembléa Constituinte elaborará um projeto de constituição democrática, assegurando

Sobre o ponto ora tratado, não havendo acordo entre os doutores do Lago Chiem e sendo o assunto entre os alemães harto polêmico, resolveram eles apenas formular três propostas conflitantes, remetendo-as à Convenção Constitucional (P.R.). Nessa, o tema foi com ardor disputado, quer na Comissão de Finanças, quer na Comissão Central e só não pôde ser aprovado o texto, que daria à União, *unitariamente*, a administração financeira, porque a tanto se opuseram os Governadores Militares, através de memorando, o que não impediu, no curso dos trabalhos, novas tentativas, com subterfúgios, motivando novo memorando, mais enérgico, e só assim se aprovou o texto do artigo 108.

Essa via tormentosa do art. 108 tem dois merecimentos. O primeiro, enfraquecer a opinião radical daqueles que, face à organização tributário-financeira prevista na Lei Fundamental de Bona, de 1949, põem em jogo o caráter federal da respectiva organização política. Se assim fora, os Governadores Militares — ciosos da missão que as Potências vencedoras lhes havia confiado, assessorados que estavam por juristas — não teriam dado a imprescindível autorização para o texto final ser submetido à ratificação das Assembléias estaduais.

O outro, de fundo sociológico-político, deixar claro que foi uma solução exógena, imposta pelas circunstâncias da época, eis que uma parcela importante, senão majoritária, dos delegados propendia para uma solução unitária (foi, por assim dizer, recordando o precedente ocorrido com o direito romano, mais uma *recepção* de modelo estrangeiro, na vida jurídica do país), o que, de futuro, poderia trazer conseqüências, qual a de movimento, desde cedo, para a reforma do texto constitucional (12).

Em outros pontos, de importância para o tema constitucional da imposição tributária, a Lei Fundamental de Bona se afastou, acentuadamente, do modelo de Weimar. Entre eles — embora só de leve ao mesmo cabendo uma ligeira referência neste artigo, por não tocar especificamente à repartição federal de competências — deve ser ressaltado o controle judiciário da constitucionalidade, estranho à Constituição de Weimar e recebido pela Lei Fundamental de Bona, adverte o presidente da Câmara no Tribunal Federal

aos Estados participantes uma estrutura governamental de tipo federal, que é o mais próprio a permitir o restabelecimento final da unidade alemã, atualmente fracionada. Essa estrutura governamental garantirá os direitos dos Estados participantes, estabelecerá uma autoridade central suficiente e comportará garantias para as liberdades e direitos individuais”.

(12) Na Áustria, o poder militar de ocupação (ver prof. LUDWIG ADAMOVICH, presidente do Tribunal Constitucional austríaco, em seu estudo “O desenvolvimento do direito constitucional austríaco desde 27 de abril de 1945”, vindo a lume no citado *Jahrbuch*, ano de 1953, págs. 178/216) permitiu que aos 19 de dezembro de 1945 fosse ripristinada a Constituição Federal de 1929 (pág. 194). Mas uma lei constitucional de 21-1-1948 veio a regular, de novo, as relações financeiras entre a União, os Estados e Municípios; e outra, de 16-6-1948, veio dar competência à Corte de Contas *federal* para apreciar das contas e gestão financeira dos Estados e dos Municípios de mais de 20.000 habitantes!

Financeiro, em Munique, Dr. WILHELM HARTZ, em seu estudo "Tribunais fiscais e Constituição" (13).

Mas, por tocar diretamente ao tema do presente artigo, deve acentuar-se que tão diferente é o sistema de Bona em relação ao sistema de Weimar, no que toca ao capítulo da repartição de competências — em especial no campo financeiro-tributário — que a simples leitura de artigos aparentemente iguais entre as duas Cartas Magnas não basta para autorizar soluções idênticas. Exemplo colhido da jurisprudência constitucional recente servirá para ilustrar o que ora se afirma, tomando-se como base um artigo de lei ordinária de 1926 (*Finanzausgleichsgesetz*, de 27 de abril de 1926) — que, tendo em vista o caso de competência constitucionalmente concorrente, para evitar bi-tributação, previa, no § 2.º, 1.ª alínea: "O exercício da facultade impositiva pela União exclui a arrecadação de igual imposto através dos Estados e Municípios, se o contrário não ficar previsto na lei federal". Esse artigo de lei financeira nada mais seria do que uma projeção para o domínio do direito fiscal do princípio fundamental da competência concorrente, cunhado no art. 12, 1.ª parte, da Constituição de Weimar, que, formalmente, corresponde ao artigo 72, inciso 1, da Lei Fundamental de Bona, que prevê que, no campo reservado para a legislação concorrente, os Estados terão capacidade legislativa, *enquanto* e no que a União não haja exercido o seu direito de legislar.

Assim, o referido artigo de lei é compatível com o texto constitucional atual, mas com uma limitação sublinhada pelo Tribunal Constitucional (BVerfGE, 7, 259): não vale, sob o império da Lei Fundamental, para as hipóteses em que esta haja outorgado competência exclusiva aos Estados. Em outra espécie, encarando outro dispositivo de outra lei tributária (Código Tributário — AO, § 1.º, alínea 2), o mesmo tribunal (BVerfGE, 7, 336) acentuou que a lei fiscal, com a entrada em vigor da Lei Fundamental, adquiriu *um conteúdo diferente*, ajustando-se ao novo sistema e sua filosofia (*durch das Inkrafttreten des GG insofern einem anderen Inhalt erhalten*). Em outras palavras, segundo a espécie versada no aresto: a lei fiscal dispunha sobre o direito penal fiscal (*Steuerstrafrecht*). Pela lei fiscal suso referida, impostos federais seriam aqueles que no todo ou em parte, a prol da União eram cobrados e só a lei federal é que, então, diria quais seriam, para os fins penais cominados na citada lei ordinária. Mas a Lei Fundamental não conhece este ou semelhante princípio e, assim — não obstante os dispositivos da lei, sobre sua incidência, ela só se pode aplicar, hoje, nos casos previstos, no art. 105 da Lei Fundamental, como de competência federal.

E parece-me que o que se acaba de expor dispensa maiores argumentos. no sentido de ficar demonstrado o afastamento da Lei Fundamental de Bona

(13) Na coletânea de estudos *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*, Colônia, 1965, pág. 94: "*Diese Prüfungskompetenz der Gerichte ist von grosser aktueller Bedeutung nicht zuletzt im Steuerrecht. Zunehmend mehr werden steuerrechtliche Normen kritisch unter die verfassungsrechtliche Lupe genommen*".

do modelo de Weimar, não obstante por vezes enganosas correspondências de redação.

Prosseguindo nesta parte do presente artigo, seja permitido acentuar aquilo que, no geral e de relance, todos deparam na leitura do texto da Lei Fundamental, na parte que nos interessa (Capítulo X, Sistema Financeiro ou *Finanzwesen*). Apura-se que (art. 105, 1 e 2) a União (*Bund*) tem poderes *legislativos* exclusivos (*ausschliessliche Gesetzgebung*) sobre determinadas fintas, enumeradas no texto e os possui concorrentes, em relação a outros impostos, também indicados um a um no respectivo inciso constitucional; assim, poderes *legislativos exclusivos* e poderes *legislativos concorrentes* (com os Estados ou *Länder*). A Lei Fundamental, pela lição dominante (14), não contempla a categoria que a doutrina norte-americana chama de *poderes implícitos* ou *resultantes*; por isso, a Lei Fundamental separou, nitidamente, a outorga de poderes legislativos sobre impostos do aspecto da sua arrecadação e ingresso nos erários, federal ou estadual, problema este enfrentado pelo artigo 106 e seus numerosos incisos, de prolixidade minudente em termos tais de trazer fadiga ao leitor. Deve notar-se, porém, que o inconveniente dessa regulamentação sequer traz o benefício de excluir controvérsia, como se verá a seguir; em outras palavras, o texto dos artigos não é exaustivo, devendo ser confrontado com outros artigos, posto colocados em diversa *sede materiae* na Constituição.

Exemplificando, veja-se o que ocorre com o art. 105, 2, 1, que diz que à União compete a legislação concorrente sobre os impostos de consumo e de circulação de mercadorias, com exceção dos impostos de incidência puramente local (*mit örtlich bedingtem Wirkungskreis*), em especial (*insbesondere*) o imposto sobre transmissão imobiliária (*Grunderwerbersteuer*), o imposto sobre o lucro imobiliário (*Wertzuwachssteuer*) e o de defesa contra incêndios (*Feuerschutzsteuer*) (15).

Como o artigo 70, alínea primeira, recite: “Os Estados têm o direito de legislar, desde que esta Lei Fundamental não haja deferido a competência legislativa à União”, o Tribunal Constitucional (BVerfGE 8, 250) decidiu não dever prosperar a tese de, face aos Estados, haver o artigo 105 feito uma enumeração exaustiva das possíveis modalidades dos impostos, acentuando que o artigo 105, 2, 1, *apenas* quis prever um *limite negativo* para a

(14) Cf. MAUNZ-DÜRIG, *Grundgesetz*, comentário ao art. 70 (n.º 30, 4, pág. 13); no entanto, esclarecendo que o Tribunal Constitucional *construiu* casos de *Anez-Kompetenzen*, que, *em certo sentido*, corresponderiam aos “*implied powers*”...

(15) Há, porém, lição, como a de H. W. KRUSE, *Steuerrecht*, edição de 1969, vol. I, pág. 26, que, dizendo-se amparada em outro acórdão, diz que o artigo usou de impropriedade ao falar em “especialmente”, isto é, *insbesondere*, devendo ler-se “bem como”, isto é, *sowie*. Daí, negar que esses três impostos sejam daqueles *mit örtlich bedingtem Wirkungskreis*. Com a reforma da Lei Fundamental — ver-se-á a seu tempo — essa controvérsia perdeu sua razão de ser, passando a União a ter competência a respeito dos três impostos (cf., HEINZ PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, 1.ª edição (1971), pág. 62).

competência concorrente da União (*eine konkurrierende Bundeskompetenz nur negativ abgrenzen will*). Decidiu, ainda, o mesmo Tribunal (BVerfGE, 16, 78) que a pretensa tese de ser completo o catálogo dos impostos, desconhece antes de mais nada que o artigo 105 tão só precisa e limita a competência exclusiva da União para legislar sobre as fintas aduaneiras e as relativas aos monopólios financeiros, bem como a competência concorrente da mesma, mas nada diz sobre o poder legislarem os Estados sobre direito financeiro, o que, evidentemente, ficou presumido. Esta competência estadual é concorrente, desde que subsista a concorrente federal e, no restante, é exclusiva, desde que em contrário não haja disposto a Lei Fundamental e isso é de concluir do artigo 70 — (já acima transcrito), que o Tribunal considerou que nada mais fez do que concretizar o disposto no artigo 30 (“O exercício das atribuições estatais e a satisfação dos encargos estatais é assunto dos Estados, desde que nesta Lei Fundamental não se tenha feito disposição em contrário”), devendo isso valer como regra fundamental da Constituição federal alemã, para qualquer espécie de legislação e, assim, pois, para o terreno do direito fiscal.

Essa problemática do artigo 105, confrontado com o artigo 70 já mencionado, não se esgota nos casos acima referidos; foi mais longe a jurisprudência, quer do Tribunal Constitucional (BVerfGE, 14, 91), quer do Tribunal Administrativo bávaro (aresto de 24 de junho de 1963, in VGHE-NF, 6, 75), admitindo que, desde que não corresponda a qualquer imposto reservado pela Constituição à União, terão os Estados legitimidade para decretar novos tributos (*neues Steuerrecht zu setzen*).

Não cabe, nos limites deste artigo, estudar os problemas surgidos em torno de cada um dos impostos previstos no catálogo constitucional. Mas, em relação a algum deles, há que dar algum esclarecimento, por terem sido discutidos contenciosamente, em hipóteses de interesse sob o prisma constitucional. Assim, a referência a monopólios financeiros (*Finanzmonopole*), deparada somente nos artigos 105, alínea 1, 106, alínea 1 e 108, alínea 1 do Capítulo X, que trata do Sistema Financeiro apenas. A jurisprudência do Tribunal Constitucional (BVerfGE, 14, 111) reconhece que, posto esses incisos se limitem a regular competências, deles se extrai o reconhecimento de uma forma especial de arrecadação de impostos e, outrossim, a confirmação da permanência de ambos os monopólios (dos espirituosos e dos fósforos) existentes por ocasião da elaboração da Lei Fundamental e, também, a do chamado monopólio parcial (*Teilmonopol*), isto é, restrição imposta a atividades acessórias, necessárias para proteger e favorecer os monopólios legais. Mas não conseguimos precedente relativamente aos chamados *oligopólios* (16), assim não sabendo como serão encarados, isto é, se incluíveis ou não na aludida competência federal exclusiva. Sendo um *aliud*, de presumir se aplique o já transcrito art. 70.

(16) Embora sob o aspecto econômico a diferença seja pequena entre o monopólio e o oligopólio (cf. RENÉ SAVATIER, *Théorie des obligations, vision juridique et économique*, edição de 1969, n.º 51, pág. 69) juridicamente não se confundem.

Outrossim, a referência a “impostos de âmbito local” (*mit örtlich bedingtem Wirkungskreis*), como acima já se realçou, ocasionou dúvidas, dando margem à interessantíssima jurisprudência constitucional já referida. Mas, a respeito da locução — idiotismo da atual Lei Fundamental, não encontrada antes nem nas leis ordinárias — por ser muito controvertido o seu real significado (na discussão do projeto houve quem achasse que corresponderia apenas àqueles pequenos tributos, que então já cobravam os municípios) o Tribunal Constitucional teve, em mais de um caso, que traçar o seu conteúdo conceitual, decidindo num deles (BVerfGE, 7, 258) que um imposto a ser unitariamente arrecadado em todo o Estado e com entrada no tesouro, confundido com os demais destinados a custear os diversos encargos do Estado, não poderá ser tido como “de âmbito puramente local”, no sentido do art. 105, alínea 2, n.º 1, da Lei Fundamental. Outra distinção restritiva fez o mesmo tribunal, em outro caso (BVerfGE, 8, 270): a competência estadual exclusiva para legislar sobre impostos de consumo e de circulação de mercadorias *mit örtlich bedingtem Wirkungskreis* se capitula apenas como consequência do limite negativo da competência concorrente da União; por isso, se um imposto estadual daqueles colidir com o que a União, dentro da sua competência exclusiva relativa ao direito aduaneiro, houver editado, o imposto estadual não poderá subsistir.

Exorbita deste artigo analisar a problemática de cada imposto de per si, face à normatividade da Lei Fundamental de Bona, mas apenas dar os traços gerais, como vimos fazendo, do sistema financeiro nela plasmado. No entanto, dado o seu interesse — e merecer uma comparação com o que entre nós ocorre — dedicar-se-ão ainda algumas linhas ao imposto de renda.

Pela Lei Fundamental de Bona, tal imposto é daqueles de competência concorrente (art. 105, 2, 2), enquanto pela nossa atual Carta Política (edição de 17 de outubro de 1969) é da competência exclusiva da União (art. 21, IV). Mas lá (art. 106, 3 e lei constitucional de 11/3/1964), como entre nós (art. 23, § 1.º e art. 25), os Estados são *parceiros* no produto da arrecadação dessa finta. Em torno desse, como de outros impostos, o Tribunal Constitucional alemão tem sido chamado, em interessantes e numerosas hipóteses, a dar seu parecer sobre a constitucionalidade; em geral, porém, face a outros artigos e princípios que não os que interessam a este artigo, que se preocupa apenas com o aspecto da repartição de competências. Um acórdão, porém, deve aqui ser citado, pois nele o Tribunal (BVerfGE, 8, 62) teve que enfrentar o problema da participação dos Estados no produto da arrecadação, pela União, do imposto de renda por ela decretado — *prejudicados aqueles em razão de abatimentos ou deduções*, concedidos pela União. O tribunal reconheceu que a competência para legislar sobre o imposto de renda implica na de outorgar deduções, sob determinados motivos, aos contribuintes (... *des steuerpflichtigen Einkommens zum Abzug zuzulassen*). Como contrapartida, porém, a União não poderá fazer barretadas ou caridades à custa da parte que, pela Constituição, pertence ao erário estadual... Dai, quando o legislador federal despesas (ou investimentos) admite como dedutíveis (*Indem der Bundesgesetzgeber Ausgaben für abzugsfähig erklärt*),

renuncia à parte do imposto (*verzichtet er auf den Teil der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer*), que para si tocaria (*der an sich auf diese Beträge entfallen würde*) (17).

Encerrando esta parte do artigo, impende lembrar que, pela tradição federal alemã, o sistema financeiro-tributário há de prever uma perequação vertical (resolvida através da repartição de competências entre a União e Estados) e uma *perequação horizontal* (*horizontaler Finanzausgleich*), que consiste em medidas de igualação no mesmo plano, isto é, entre os próprios Estados. Quanto à primeira (*vertikaler Finanzausgleich*), já acima, em linhas gerais, indicamos a geometria da Lei Fundamental de Bona; quanto à segunda, cabe ainda fazê-lo.

Atendendo a situações peculiares da Alemanha Ocidental, os políticos imaginaram o expediente da perequação horizontal acima referido, que, se tem a possível vantagem de remediar ao desajuste econômico-financeiro entre os Estados, tem, por outro lado, o grave inconveniente de ensejar litígios entre os Estados, com prejuízo da *affectio*, essencial à vida em comum. O certo, porém, é que o art. 107, alínea segunda, da Lei Fundamental, prevê tal perequação, atualmente objeto de disciplina legislativa de lei federal de 28 de agosto de 1969 (*ut* HEINZ PAULICK, no livro citado na nota 14, pág. 38). O legislador federal, autorizado pelo inciso, a regulamentar o texto constitucional não pode, todavia, ir longe de mais, pois feriria o princípio federal, se pretendesse impor aos Estados "fortes" uma contribuição decisivamente capaz de enfraquecê-los (*der gebend Länder schwächte*) ou se pretender estabelecer uma nivelação das finanças estaduais. A advertência é do Tribunal Constitucional (BVerfGE, 1, 131).

3. *As dificuldades de reforma do sistema constitucional financeiro* — Como se deduz do acima exposto, já ao nascer a Lei Fundamental — dado o inconformismo dos opositores do sistema financeiro nela consagrado — haveria de deparar um movimento para a sua reforma; mas, embora outras emendas constitucionais hajam passado, em relação a outros capítulos, quanto ao financeiro, por complexo o tema e conflitantes os interesses, só em 1967 pôde chegar a bom termo, trazendo inovações (não radicais, como alguns quereriam, mas importantes, em pontos essenciais).

A dificuldade em reformar o texto constitucional, na Alemanha — país onde a sujeição amarga ao nazismo alertou a consciência jurídica contra as

(17) Esse problema não tem merecido a devida consideração entre nós, onde a União tem usado em demasia do expediente, com desfalque daquilo que caberia ao erário estadual, além de deslocar, por favorecimento de investimentos, capitais em giro num Estado para outras regiões. Exemplo chocante dessa filosofia financeira da União nos dá o recente Decreto-lei n.º 1.214, de 26 de abril de 1972, regulamentado pela Portaria do Ministro da Fazenda publicada no *Diário Oficial* de 19-6-1972 — em que, para socorrer o mercado de capitais (baixa das cotações em bolsa), aumentou o teto do incentivo previsto no Decreto-lei n.º 157/967, inclusive em relação a quantias já pagas pelo contribuinte (item 3 da Portaria)! Quantias que, pelo pagamento, se haviam já incorporado à receita orçamentária e de que seriam parceiras as unidades menores!

facilidades em violar a Constituição, passando o Estado de Direito a merecer a devida homenagem, de governantes e governados — não se deve, apenas, àqueles dois motivos apontados, mas também porque lá, a regra da experiência e do bom senso, é no sentido de só dever ser adotada a mudança do texto constitucional após amplo e contraditório debate e meditada ponderação. E ainda porque, com bons fundamentos, lá prospera a teoria das limitações implícitas ao poder de reforma (18) e, no que toca ao ponto que interessa a este artigo houve opiniões respeitáveis, como a de H. RÖHWER-KAHLMANN (19), no sentido de que... “esta repartição de competências toca a uma decisão fundamental jurídico-constitucional” (*verfassungsrechtlichen Grundentscheidung*), que coloca o princípio federativo ao lado da opção pelo Estado de Direito e social e da democracia, como fundamento da Constituição (*zur Grundlage unserer Verfassung gemacht hat*).

Mas as transformações nas relações interestatais e internas ocorridas nos últimos lustros, as contingências da vida econômica financeira, tudo a impor uma reforma no texto constitucional que ora se estuda, acabaram por impor-se, levando à reforma de 1967, para a qual muito concorreu o Relatório da Comissão de Técnicos (20), organizada para fazer um anteprojeto de reforma.

Feita essa observação preliminar, a Comissão de Especialistas acentuou que missão da reforma financeira devia ser a de alinhar as deficiências das regras de competência, tornando claras as responsabilidades financeiras da União e dos Estados, nos casos em que imperiosa a ação em comum, de modo em que atuem conjuntamente, através de um caminho ordenado. Daí, propugnarem no sentido de que — conservada na sua essência a ordenação federal (*die bundesstaatliche Ordnung in ihrem Bestande zu erhalten*) — nova regulação de competências, para atender às exigências, inclusive, da interdependente sociedade industrial moderna. Para isso, idéia base deve ser a do “federalismo cooperativo” (*kooperative Föderalismus*), o qual, conservando a almejada pluralidade, o faça sem prejuízo da unidade das forças nacionais, para o bem do todo e das suas partes; essa nova ordem deveria atender a uma nova perequação arrecadadora, entre a União e os Estados. Essa nova repartição dos impostos deve atender não só a uma proporcional participação, no caso de crescimento de determinados impostos, mas, por outro lado, deve ser o suficientemente flexível, de forma a satisfazer, segundo as necessidades (*nach Bedarf*), as exigências da conjunta política estatal, financeira e econômica.

(18) Não é aqui lugar para expor essa teoria e sua problemática, que já desenvolvi em pormenor (cf. minhas *Novas Instituições do Direito Político*, Borsoi, 1961, págs. 76/91). Nada a retificar.

(19) Cf. artigo sob o título *Verfassungsrechtliche Schranken der Zustimmungsgesetze*, vindo a lume no *Archiv des Öffentlichen Rechts*, vol. 79, pág. 220.

(20) A comissão foi integrada por H. TROEGER, H. FISCHER-MENSHAUSEN, W. LOSCHELDER, A. NEUBURGER e F. NEUMARK. Seu “parecer”, em exato resumo (*Auszug*), pode ser consultado no livro de SCHMIDT-BLEIBTREU e outro, citado na nota 10 retro, às págs. 228/241.

Entre outras proposições vestibulares do Parecer, merecem citadas a recomendação de nova atribuição de recursos aos Municípios, para incrementar a respectiva responsabilidade e a proposição de que o sistema financeiro deverá continuar servindo à *estabilidade monetária e crescimento econômico* — de forma a continuar, como até então, à disposição da global conjuntura política.

Partindo dessas premissas, o Parecer propôs pormenorizado anteprojeto de reforma, prevendo novas modalidades de atuação comum entre a União e os Estados, uma nova perequação federal, uma reforma financeira em relação aos Municípios e medidas pertinentes a uma política fiscal e creditícia, economicamente racional.

Foge aos limites de um simples artigo entrar em pormenores sobre a fundamentação do Parecer, em relação a esses quatro pontos principais propostos. No entanto, dado o inegável interesse do último, temos como oportuno traduzir o que a respeito consignou o Parecer:

“A Comissão, em sua maioria, concluiu não poder recomendar ser concedida à União o poder influir diretamente nas despesas dos Estados e dos Municípios. Abrindo mão de argumentar com a problemática jurídica (decorrente dos próprios artigos da Constituição)... seria inconciliável (*nicht vereinbar*) com o postulado federal... e com o princípio do governo próprio municipal; levaria a um insuportável *dirigismo*... (Quanto a esta questão um membro da Comissão deu voto discrepante).

“As medidas de política fiscal e de política creditícia serão tão mais eficazes quão mais entre si se completarem. Por isso, a Comissão recomenda a ereção de um instrumentário da política da moeda, pelo qual o Banco Central possa influir na obtenção de créditos pela economia privada (limitação do crédito).”

Como se vê, a Comissão não resistiu à tentação de fazer proposta de medidas saneadoras das finanças e da economia, como as suso referidas, mas fora do tema estrito da reforma constitucional e que a lei ordinária é que pode tomar. Propôs, ainda, nesse sentido outras opções — aliás, entre nós, curiosamente, já há anos em vigor, como depósitos obrigatórios no Banco Central, emissão de uma espécie de letras do tesouro e de obrigações, com certas vantagens fiscais, etc. Isso tudo, como se vê, sem dever constar dos artigos propostos, pois seria uma curiosidade considerar essas opções econômicas, como matéria constitucional...

4. *Finalmente, a reforma de 1967/69* — Os motivos e os fins a atingir pela reforma constitucional já acima ficaram esclarecidos; aqui, apenas cabe indicar alguns pontos de relevo para marcar as importantes diferenças contempladas no novo texto, como *ius novum*, modificando, na substância, o primitivo sistema constitucional financeiro da Lei Fundamental de Bona. Alguns pontos de controvérsia ficaram sem sentido, como aquele que — observamos o ponto no suso item dois deste artigo — resultava do emprego da locução “mit örtlich, etc.”. O texto atual do art. 106, 6, fala em *das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern steht den Gemeinden* (a prestação dos impostos de consumo e sobre os gastos locais é devida

aos Municípios), não mais — como o texto primitivo (art. 106, 2) — dizendo impostos de incidência local. Assim, pelo texto reformado, não há mais espaço para a tormentosa, posto que elegante questão, que afloramos na nota 15 retro. Mas nem assim está excluída uma possível controvérsia sobre ponto de competência, isto é, se a União, mesmo quanto a esses pequenos impostos, poderá usar da faculdade do artigo 72, isto é, legislar sobre os mesmos, questão que surgiu já nos debates parlamentares sobre a reforma do sistema constitucional financeiro, o porta-voz do Governo esclarecendo que não (*Auf diesem Gebiet liegen nämlich die Voraussetzungen des Art. 72 Abs 2 GG nicht vor*), observa FRANZ KLEIN, comentador do novo texto (21). Em aberto, ainda, outras possíveis controvérsias, em torno de bitributação, isto é, se o pequeno imposto local corresponde a algum geral já editado pela União; ainda em vigor o texto anterior, o Tribunal Constitucional (BVerfGE, 13, 193) havia ensinado que o que o intérprete tem que apreciar é se o imposto incide em idêntica fonte de prestação econômica, em relação ao federal, que o haja exaurido, não bastando observar o aspecto formal exterior. Assim, um imposto local sobre sorvetes foi considerado igual ao federal relativo ao montante das transações (*Umsatzsteuer*), em decisão de princípio do Tribunal Constitucional, afirma o citado comentador; já em outro caso, não haveria essa correspondência, entre um imposto local sobre servir bebidas, com aquele federal, por não versar sobre a transação propriamente dita, mas sim sobre o consumo local, em certos recintos. Também assim quanto à não correspondência entre o imposto de renda e um local de residência (BVerfGE, 16, 75).

Em torno do novo texto, que aboliu o catálogo legal do anterior, não pode mais haver dúvida, no que outrora se disputava: hoje, União, Estados e Municípios podem vir a criar novas fintas (*Steuererfindungsrecht*).

Importantes, sem dúvida, não só na letra, como principalmente no sistema, as modificações contidas em outros artigos. O artigo 106 incrementando de muito o catálogo de impostos atribuídos à União, com participação na arrecadação pelas unidades menores, de forma a poderem atender a seus gastos orçamentários, é um exemplo. Mas não fica aí a importância do novo artigo, pois o inciso sexto veio a fazer referência a Estados em que não existam Municípios (*Bestehen in einem Land keine Gemeinden*) — que será o caso de Hamburgo, que pelo texto anterior (omisso) estaria numa posição tolerada, mas não condizente com o texto federal, na situação peculiar já alçures por nós analisada (págs. 93/95 do livro citado na nota 18 retro). Por outro lado, novidade importante e muito apropriada a bem regular as relações federais, contém o inciso oitavo do artigo 106 mencionado: quando a União, por instalação de serviços ou quejandas atividades ocasionar despesas adicionais a um Estado ou Município (por exemplo, instalação de serviços públicos, como de água, etc., pavimentação, etc.) ou queda de receita motivada pela incômoda ou perigosa instalação do serviço federal, a União

(21) Cf. *Kommentar zum Grundgesetz*, editora Luchterhand, 1970, pág. 789, n.º 4.

terá que dar a respectiva compensação financeira. Já não simplesmente importante, mas sim importantíssimo, é o preceito novo (art. 106, 3, 1), prevendo a planificação multianual das despesas, para atender a certos empreendimentos, de importância para a economia; o dispositivo se completa com as providências autorizadas no art. 109, 3 e 4, destinadas a enfrentar situações de crise econômica, através de uma unitária política conjuntural. Para as situações normais, continuaram consagrados, porém, os princípios tradicionais do orçamento (art. 110), como o da anualidade, o da integridade, o da proibição da cauda orçamentária, etc.

Claro que se fosse nosso propósito fazer um comentário do novo sistema constitucional financeiro alemão, ter-nos-íamos de alongar, o que não caberia nos limites de um singelo artigo. Como nosso propósito, inicialmente demarcado, apenas é o de dar traços gerais do peculiar federalismo alemão, podemos concluir, opinando que a nova regulamentação veio a sanar deficiências evidentes na anterior, ajustando o texto às recomendações dos técnicos, de que acima fizemos um resumo, e armando, financeiramente, o poder central — sem ab-rogação do federalismo — de meios para enfrentar a conjuntura instável do fim de século e cumprir suas obrigações, inclusive como membro do Mercado Comum Europeu.