

ORDEM CONSTITUCIONAL DE VALORES: ENTRE COMPLEXIDADE, COMPREENSÃO E REALIZAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Gustavo Fossati

Professor Adjunto de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas – FGV Direito Rio (Graduação, Mestrado e Doutorado). Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Münster, Alemanha. Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A ordem constitucional de valores no âmbito da teoria dos princípios 2.1 Existência e amplitude de uma ordem constitucional de valores 3 Sobre o sentido de um sistema de Direito Tributário fundado valores 4 Do dever de coerência na ordem constitucional de valores 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: Determinados valores constitucionais abstratos são mencionados acriticamente em sucessivas decisões judiciais em matéria tributária, sem o devido respaldo técnico-normativo e sem a adequada justificativa, que considere as consequências práticas da decisão. A presente investigação possui como objeto a existência, a validade e a eficácia de uma *ordem constitucional de valores* no Direito Tributário, buscando compreendê-la a partir da teoria dos princípios no Direito alemão e especialmente da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão. Ainda persiste a necessidade de se definir quais são os valores constitucionais e em que medida eles influenciam a complexidade, a compreensão e a realização do Direito Tributário. Os *objetivos específicos* são (i) esclarecer a relação dos valores constitucionais com os princípios e as regras jurídicas, (ii) a amplitude e a eficácia da ordem constitucional de valores e (iii) os deveres de coerência e consistência em meio à complexidade operacional de um sistema de Direito Tributário ancorado em valores. O conteúdo normativo do *dever* de “consideração das consequências práticas da decisão” é objeto de análise da doutrina e da jurisprudência alemãs há várias décadas, o que torna a análise do problema, com base no Direito alemão, bastante atrativa para o Direito brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário comparado. Valores constitucionais. Consequências práticas da decisão. Jurisdição constitucional.

CONSTITUTIONAL ORDER OF VALUES: BETWEEN COMPLEXITY, UNDERSTANDING AND ACCOMPLISHMENT IN TAX LAW

CONTENTS: 1 Introduction 2 The constitutional order of values within the scope of the theory of principles 2.1 Existence and scope of a constitutional order of values 3 On the meaning of a system of Tax Law based on values 4 The duty of coherence in the constitutional order of values 5 Final considerations 6 References.

ABSTRACT: Certain abstract constitutional values are mentioned uncritically in successive judicial decisions in tax matters, without due technical-normative support and without adequate justification, which considers the practical consequences of the decision. The present investigation has as its object the existence, validity and effectiveness of a constitutional order of values in Tax Law, seeking to understand it from the theory of principles in German Law and especially from the jurisprudence of the German Federal Constitutional Court. There is still a need to define, what constitutional values are and to what extent they influence the complexity, understanding and accomplishment of Tax Law. The specific objectives are i) to clarify the relationship of constitutional values with legal principles and rules, ii) the extent and effectiveness of the constitutional order of values and iii) the duties of coherence and consistency amid the operational complexity of a system of Tax Law anchored in values. The normative content of the duty to “consider the practical consequences of the decision” has been the subject of analysis of German doctrine and jurisprudence for several decades, which makes the analysis of the problem, based on German law, quite attractive for Brazilian law.

KEYWORDS: Compared Tax Law. Constitutional values. Practical consequences of the decision. Constitutional jurisdiction.

1 INTRODUÇÃO

A presente investigação possui como objeto a existência, a validade e a eficácia de uma *ordem constitucional de valores* no âmbito do Direito Tributário, buscando compreendê-la a partir da teoria dos princípios no Direito alemão e especialmente da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão (*Bundesverfassungsgericht* – BVerfG).

O tema encontra *justificativa* nas sucessivas menções feitas por esse tribunal constitucional à existência de uma ordem constitucional de valores e à amplitude da sua eficácia sobre o sistema tributário nacional alemão. Ainda persiste a necessidade de se esclarecer quais são os valores constitucionais e em que medida eles influenciam a complexidade, a compreensão e a realização do Direito Tributário. O Direito alemão, sob esse aspecto, pode trazer contribuições efetivas ao Direito brasileiro, ao menos à medida que se identificam alguns pontos em comum em ambos os sistemas jurídicos, viabilizando um cotejo científico entre eles.

O *objetivo geral* é elucidar a existência, a validade e a eficácia de uma *ordem constitucional de valores* no âmbito do Direito Tributário. Os *objetivos específicos* são (i) esclarecer a relação dos valores constitucionais com os princípios e as regras jurídicas, (ii) a amplitude e a eficácia da ordem constitucional de valores e (iii) os deveres de coerência e consistência em meio à complexidade operacional de um sistema de Direito Tributário ancorado em valores.

A *metodologia* da pesquisa é orientada essencialmente, como referencial de partida, pela doutrina e pela jurisprudência alemãs.

2 A ORDEM CONSTITUCIONAL DE VALORES NO ÂMBITO DA TEORIA DOS PRINCÍPIOS

2.1 Existência e amplitude de uma ordem constitucional de valores

A Lei n. 13.655/2018 incluiu, no Decreto-lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do Direito Público. Entre as inclusões, consta um dispositivo, segundo o qual, “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em *valores jurídicos abstratos* sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”¹.

Antes de se perquirir quais poderiam ser essas consequências práticas e, mais do que isso, qual a metodologia de consideração das mesmas ou com base em que critérios essa consideração seria levada a efeito, cumpre questionar, se uma decisão, na esfera administrativa, controladora ou judicial – portanto, dotada de efeitos jurídicos – pode ser prolatada *apenas* com base em valores jurídicos abstratos ou se *também* pode ser prolatada com base neles, desde que a respectiva fundamentação jurídica, como um todo, também se estruture sobre princípios e regras jurídicas. Para tanto, surge, preliminarmente, um inarredável questionamento: valores jurídicos são normas jurídicas? E, caso positivo, podem ser a única razão para a fundamentação jurídica de uma decisão?

Esses questionamentos, na verdade, não são novos. No entanto, são validamente trazidos novamente à discussão, tanto em virtude da alteração legislativa acima mencionada, como também por força de contínuas e reiteradas menções

1. Art. 20 acrescido ao Decreto-lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm. Acesso em: 9 jul. 2020.

feitas pelas cortes constitucionais brasileira e alemã a uma ordem constitucional de valores, notadamente em casos envolvendo direitos fundamentais, inclusive em matéria tributária. Dito de outra forma, não são raras as vezes em que o Supremo Tribunal Federal (STF) ou o BVerfG estruturaram a justificativa das suas decisões em uma fundamentação jurídica baseada em valores constitucionais. A partir disso, surge também como legítimo o questionamento acerca da existência e da amplitude dessa ordem constitucional de valores e, por fim, caso confirmada sua existência e delimitada sua amplitude, o questionamento acerca da sua eficácia jurídica.

Na Constituição Federal alemã (*Grundgesetz* – GG) surge, em destaque, no seu preâmbulo, a paz e a liberdade como valores do povo alemão². No art. 1, inc. 2, são mencionados os direitos humanos como fundamento de toda comunidade humana, da paz e da justiça no mundo. Aqui são consideradas implicitamente não apenas a paz, mas também a justiça – que incorporam ideais da sociedade – como valores constitucionais. A dignidade da pessoa humana, a liberdade – nas suas diferentes formas de expressão –, a igualdade e o direito à vida e à integridade física – que também poderiam ter sido enquadrados como valores – são previstos como direitos fundamentais³.

Já na Constituição Federal brasileira (CF), estão ancorados, no preâmbulo, os valores constitucionais mais elevados. A liberdade, a segurança⁴, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça são os *valores supremos* de uma sociedade fraterna, pluralista e livre de preconceitos, fundada na harmonia social, comprometida com a solução pacífica dos conflitos na ordem interna e internacional⁵. O art. 1º da CF incorpora os fundamentos da República Federativa do Brasil – de um Estado Democrático de Direito – nomeadamente a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os *valores sociais* do trabalho e da livre-iniciativa e o pluralismo político.

2. A liberdade aparece ainda mais adiante no texto como um direito fundamental autônomo.

3. O Tribunal Constitucional Federal alemão reconheceu a vida humana e a saúde humana como valores constitucionais. Ver BVerfG, 1 BvR 3262/07, j. 30.07.2008, NJW 2008, p. 2.412 (Proibição de Fumar).

4. Ávila ressalta que a segurança jurídica denota um juízo axiológico relativo àquilo que se julga bom existir de acordo com determinado sistema de valores. A segurança jurídica é um valor substancial da vida humana. Ver aqui ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 108 e ss.

5. Ver o preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Na doutrina alemã, sustenta-se, em parte, que os valores constitucionais estão incorporados nos princípios ou nos direitos fundamentais. *J. Englisch* diferencia *princípios de valor* e *princípios de estrutura*. Esses são disponibilizados como diretrizes legislativas fundamentais, as quais são decisivas para determinadas matérias jurídicas⁶. Um *princípio de estrutura* incorpora uma determinada valoração, a qual possui seu fundamento nos valores, que por sua vez são intermediados, no Direito, pelos *princípios de valor*⁷. Com apoio em *F. Bydlinski*, entende *J. Englisch*, sob a denominação de *princípios de valor*, aqueles que incorporam valores ético-jurídicos ou ideais, os quais visam, portanto, a um objetivo da coletividade⁸. Eles devem ser classificados também como normas jurídicas, exigem uma determinada valoração e prescrevem fundamentos às regras⁹. *R. Alexy* defende a posição segundo a qual, na literatura jurídica, o discurso pode ser simultaneamente sobre princípios e sobre valores, que enunciados sobre princípios podem ser reformulados em enunciados sobre valores e vice-versa, sem perda de conteúdo, onde a concretização gradual dos valores corresponde ao preenchimento gradual dos princípios¹⁰. Sem prejuízo disso, em alinhamento à tripartição desenvolvida por *v. Wright* dos conceitos práticos – dos conceitos deontológicos, dos axiológicos e dos antropológicos¹¹ – princípios são *deveres de otimização* e, como deveres, devem ser enquadrados como conceitos deontológicos¹². Consequentemente, os valores desdobrariam um caráter axiológico.

6. Ver ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern*. Tübingen, 2008, p. 34 e ss. Ver também o trabalho fomentado pela Comissão para Transformação Econômica e Social, do psicólogo KMIECIAK, Peter. *Wertstrukturen und Wertwandel in der Bundesrepublik Deutschland*. Göttingen, 1976. p. 156 e ss. Conforme a posição de Kmiecik, pode-se recorrer a um valor para a fundamentação, de um lado, de diferentes e também contraditórias normas. De outro lado, diferentes valores podem ter influência em uma determinada norma social.
7. Ver Englisch, *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern*, op. cit., p. 35 e ss. É assim que, por exemplo, o Princípio da Liberdade Contratual no Direito Obrigacional se funda na autonomia privada.
8. Cfr. Englisch, *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern*, op. cit., p. 35. Ver também BYDLINSKI, Franz. *Fundamentale Rechtsgrundsätze – Zur rechtsethischen Verfassung der Sozietät*. Wien, 1988, p. 29 e ss.
9. Ver Englisch, *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern*, op. cit., p. 36.
10. Cfr. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt a. M., 1985, p. 125 e ss.
11. Ver VON WRIGHT, Georg Henrik. *The Logic of Preference*. Edinburgh, 1971, p. 7.
12. Cfr. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, op. cit., p. 126 e ss.

C. W. Canaris bem expõe que seria também possível compreender o sistema como uma ordem de valores, pois, em última análise, todo ordenamento jurídico se orienta em alguns valores superiores e deve servir a eles¹³. Por outro lado, não se pode esquecer, que os princípios estão uma etapa à frente dos valores na escala de concretização, onde aqueles apresentam uma bipartição em hipótese e consequência jurídica¹⁴. Um sistema de valores superiores deve ser muito semelhante a um sistema de princípios, de modo que um se deixe reformular no outro¹⁵.

No Judiciário brasileiro, o STF já decidiu que os direitos fundamentais de acesso ao Poder Judiciário, à duração razoável do processo e aos meios correspondentes à garantia da celeridade processual também são valores constitucionais de maior envergadura, sobretudo quando a liberdade de ir e vir está envolvida e pode ser colocada em risco¹⁶. Além disso, o STF reconheceu os direitos humanos como valores fundamentais indisponíveis¹⁷. É de se observar, nessa decisão, que existe, de um lado, um permanente campo de tensão entre o objetivo político fundamental do desenvolvimento nacional e a proteção ao meio ambiente; de outro lado, deve ser reconhecido que a superação desse antagonismo – assim o STF –, o qual contrapõe valores constitucionais de peso, depende da ponderação a ser realizada no caso concreto, de modo que os objetivos podem ser harmonizados¹⁸, para se evitar que eles se anulem reciprocamente¹⁹.

Já na jurisprudência do BVerfG, percebe-se uma tendência de tratamento dos direitos fundamentais como valores, da sua totalidade como sistema ou

13. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin, 1983, p. 51.

14. Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, op. cit., p. 51.

15. Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, op. cit., p. 52.

16. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 93.784. Relator Min. Carlos Britto, Primeira Turma, DJe 23.10.2009.

17. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.540. Relator Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 03.02.2006.

18. Ávila sustenta aqui a *concordância prática* como “a finalidade que deve direcionar a ponderação: o dever de realização máxima de valores que se imbricam. Esse postulado surge da coexistência de valores que apontam total ou parcialmente para sentidos contrários. Daí se falar em dever de harmonizar os valores de modo que eles sejam protegidos ao máximo” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 187).

19. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.540. Relator Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 03.02.2006.

sistema de valores e da sua concretização e delimitação através do processo da ponderação de bens ou ponderação de interesses²⁰. No caso *Lüth* (*Lüth-Urteil*), no qual a influência dos direitos fundamentais no Direito Privado foi enfatizada, asseverou com propriedade o Tribunal que a GG não é uma ordem neutra de valores²¹. Pelo contrário, a GG ostenta, no capítulo sobre os direitos fundamentais, uma *ordem objetiva de valores* e uma ênfase à força de validade dos direitos fundamentais²². Trata-se de um sistema de valores, o qual tem como centro de gravidade o livre desenvolvimento da personalidade e a dignidade humana e que deve valer como escolha constitucional fundamental para todo o Direito. Este sistema de valores baseia-se em diretrizes, as quais devem ser observadas tanto pelo legislador como pela administração pública e pelo Judiciário e devem ser acolhidas como impulso para o trabalho do operador do Direito. Há manifesta influência, todavia, não apenas sobre o Direito Público, mas também sobre o Direito Civil, o qual deve ser interpretado dentro do seu espírito²³. Assim são encontrados, no capítulo sobre os direitos fundamentais, decisões fundamentais de valores e princípios sociais do ordenamento, aos quais o juiz deve se ater. Essa *ordem de valores* é simultaneamente uma ordem hierárquica de valores, onde, no caso de colisão entre direitos fundamentais ou bens jurídicos, uma ponderação deve ser realizada entre eles²⁴.

No clássico caso da farmácia (*Apotheken-Urteil*), foi enfatizado novamente que o legislador deve sempre observar as *escolhas valorativas* ancoradas nos direitos fundamentais, como ponto de partida dos seus regramentos²⁵. Dado que ele não pode livremente determinar o conteúdo dos direitos fundamentais, sua discricionariedade legislativa é delimitada, em conteúdo, através do conteúdo dos direitos fundamentais²⁶. Não obstante isso, o Tribunal alemão sustenta uma ordem constitucional geral de valores, a qual se direciona para a dignidade humana, para a liberdade e para a igualdade²⁷.

20. Ver MÜLLER, Friedrich. *Juristische Methodik*. 4. ed. Berlin, 1990, p. 59 e ss.

21. BVerfGE 7, 198, 205.

22. BVerfGE 7, 198, 205.

23. BVerfGE 7, 198, 205.

24. BVerfGE 7, 198, 215.

25. BVerfGE 7, 377, 404.

26. BVerfGE 7, 377, 404.

27. BVerfGE 10, 59, 81. Com acerto observou F. Müller, que o Tribunal alemão trata os direitos fundamentais – através das suas garantias e da sua totalidade – não como um sistema fictício,

No contexto da garantia das liberdades fundamentais, os conflitos delas decorrentes devem ser resolvidos em conformidade à ordem constitucional de valores e sob a consideração da unidade desse sistema fundamental de valores, onde a dignidade humana, garantida no art. 1º inc. 1, da GG, deve prevalecer como valor mais superior de todo o sistema de valores²⁸. No âmbito da liberdade de religião, por exemplo, os direitos dela derivados não podem ser relativizados de forma irrestrita pela discricionariedade legislativa, muito menos através de uma cláusula indeterminada de ponderação de bens. Pelo contrário, toda relativização encontra seus limites na ordem constitucional de valores²⁹.

3 SOBRE O SENTIDO DE UM SISTEMA DE DIREITO TRIBUTÁRIO FUNDADO EM VALORES

Feita essa breve abordagem inicial sobre a existência e a amplitude de uma ordem constitucional fundada em valores e sua relação com os princípios jurídicos e os direitos fundamentais, cabe indagar se um sistema positivo de Direito Tributário, como é o brasileiro e o alemão, pode ser fundado em valores e, em caso positivo, em que medida.

Também no Direito Tributário, os valores constitucionais ostentam o *status* de fundamento do sistema do Direito Tributário³⁰ e incorporam, ao mesmo tempo, objetivos irrenunciáveis. Fazem parte dos valores mais elevados do sistema do Direito Tributário – inclusive daquele que tenha a pretensão de ser cartesianamente positivo – a dignidade humana, a liberdade, a igualdade, a justiça, a família, o trabalho, a propriedade, a solidariedade e a segurança. É de se ressaltar novamente que esses valores muitas vezes são expressos como princípios jurídicos ou como direitos fundamentais. No Direito Tributário não é diferente. Esses valores não possuem a pretensão de indicar o caminho para um determinado fim, mas sim eles mesmos incorporam esse fim, o qual é orientado e

mas sim como um ordenamento – materialmente significativo – de todas as garantias de liberdade individual, política e material, as quais possuem valor intrínseco próprio e são fundadas historicamente de diferentes formas. Cfr. Müller, *Juristische Methodik*, op. cit., p. 61.

28. BVerfGE 32, 98, 108.

29. BVerfGE 33, 23, 29. Ver também BVerfGE 12, 1, 4.

30. Cfr. aqui WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*. Köln, 2001, p. 160: “Em paralelo, é evidente que o Direito Tributário, na condição de um ordenamento do Direito e da justiça, deve satisfazer as exigências constitucionais”.

intermediado pelos princípios jurídicos³¹. Na perspectiva de um ideal de uma economia social de mercado em funcionamento, como se verifica na Alemanha, cresce a exigência segundo a qual o sistema de Direito Tributário não pode deixar de lado as noções sociais dos valores da sociedade³².

Os direitos fundamentais são genericamente reconhecidos como expressão essencial da moldura jurídica de uma ordem de valores, a ser implementada no Direito Tributário, onde a identificação da justiça material, extraída pelo BVerfG do art. 3, inc. 1, da GG, representa, no âmbito dos princípios formais do Estado de Direito³³, a tarefa mais importante do Estado de Direito³⁴. J. Lang defendeu que o conteúdo da ordem constitucional de valores é determinado através dos chamados “princípios materiais do Estado de Direito”. Trata-se de princípios que *incorporam* o sistema, que conferem a *direção* ao operador do Direito, os quais, no Direito Tributário, são expressos através da igualdade tributária e da legalidade da tributação. Esses princípios são ainda complementados pela proteção da dignidade humana,

-
31. No contexto do aperfeiçoamento judicial do Direito Tributário, observa R. Barth que, apesar de um valor jurídico não estar tão fortemente concretizado, ao contrário de um princípio, e que o valor jurídico pode conduzir o juiz em constelações de casos típicos, o valor jurídico é parte integrante do Direito vigente e, conseqüentemente, pode ser utilizado para a identificação e o preenchimento de lacunas. Ver BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*. Berlin, 1996, p. 76s.
32. Cfr. ROSE, Manfred. In: ROSE, Manfred (org.). *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Heidelberg, 1991, p. V.
33. J. Lang defende que pertencem ao conceito formal de Estado de Direito a separação dos poderes, o domínio da lei, a legalidade da administração pública e a proteção judicial através de tribunais independentes. A segurança jurídica tem prioridade. No Direito Tributário, o conceito formal de Estado de Direito é concretizado sobremaneira através do Princípio da Legalidade da Tributação – em conexão com o Princípio da Certeza das leis tributárias e o Princípio da Proibição de Retroatividade – e através do Princípio da Proteção da Confiança. Cfr. Aqui LANG, Joachim. § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20. ed. Köln: Otto Schmidt, 2010, § 4, n. 51 e ss.
34. Nesse sentido, ver TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln, 2000, v. I, p. 111. F. Kirchhof sustenta que os direitos fundamentais, os princípios do Estado de Direito e a Constituição Tributária – arts. 105 e ss. GG – contêm as posições de envergadura constitucional relevantes para o Direito Tributário. Ver KIRCHHOF, Ferdinand. Der Weg zur verfassungsgerechten Besteuerung – Bestand, Fortschritt, Zukunft. In: *StuW* 2002, p. 187. Além disso, na visão de P. Kirchhof, a legislação tributária ganha em permanência, previsibilidade e força de configuração frente à essência da economia, quando os princípios da tributação, esboçados na Constituição e enfatizados no art. 106, encontram guarida nos fundamentos do Estado Fiscal. Ver aqui KIRCHHOF, Paul. Staatliche Einnahmen. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (org.). *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg, 1990. v. IV, § 88, n. 84.

pela proteção do direito geral de personalidade, pela proibição de excesso e pela proibição de tratamento prejudicial ao casamento e à família (limites à intervenção através dos impostos)³⁵.

Já K. Tipke sustentou que a principal tarefa do Estado de Direito, quando observa todos os seus princípios formais, é a concretização da justiça material³⁶. Uma ordem de justiça encontra-se no núcleo do Direito do Estado Fiscal, da repartição da carga estatal³⁷. A justiça tributária é um valor em si mesmo e ao mesmo tempo um valor jurídico preponderante para a conformação e a aplicação das normas tributárias. Principalmente no âmbito da legislação, ela se mostra bastante abstrata, onde a sua concretização não seria possível sem a intermediação de determinadas diretrizes. É precisamente aqui que encontram validade os princípios jurídicos, como diretrizes deste *agir* orientado pela justiça tributária, sobretudo o Princípio da Igualdade³⁸.

A tributação objetiva primeiramente a obtenção de receita para a cobertura das necessidades financeiras do Estado, para possibilitar a realização das prestações estatais positivas e a garantia dos direitos de liberdade. A tributação é, além disso, a necessária participação do Estado em determinadas etapas de aquisição patrimonial ou de valores patrimoniais do cidadão³⁹. Essa participação estatal no sucesso patrimonial privado contribui para o financiamento da instituição e da manutenção da estrutura pública e pressupõe uma relação social de transferências entre Estado e cidadão, onde determinados *parâmetros valorativos* são necessários para esta dinâmica estatal do “pegar” e do “devolver”⁴⁰.

35. Ver Lang, *Steuerrecht*, op. cit., § 4, n. 61 e ss.

36. Ver Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., p. 111.

37. Ver BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 11. ed. Heidelberg, 2008, p. 17. Na visão de D. Birk, devem ser considerados no Direito Tributário também determinados valores fundamentais estruturantes do ordenamento, os quais possuem como núcleo a igualdade da tributação. A expressão “valores fundamentais estruturantes do ordenamento” foi mencionada por J. Lang. Ver Lang, *Steuerrecht*, op. cit., § 4, n. 11. Ver também Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, op. cit., p. 369.

38. Com razão afirma J. Englisch, que o Princípio da Igualdade, na sua expressão tributária específica, exige não apenas e também não primeiramente igualdade no fundamento da tributação, mas sim sobretudo também igualdade no resultado da tributação. Ver ENGLISCH, Joachim. *Dividendenbesteuerung – Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens*. Köln, 2005, p. 136.

39. Ver Kirchhof, *HStR IV*, op. cit., § 88, n. 84.

40. P. Kirchhof já sustentou que o imposto está intimamente ligado à garantia da liberdade. Para ele, o imposto é o outro lado da moeda, sobre a qual, na frente, está cunhado o Princípio

Ao modelo de *ser humano* previsto na CF corresponde um ser humano que age de forma responsável e autônoma, por meios próprios. Conseqüentemente, não pode o Estado primeiro retirar do cidadão aquilo que o Estado, posteriormente, em caso de risco de comprometimento do mínimo existencial, deverá devolvê-lo a título de assistência social⁴¹. Frente à ausência de uma disposição constitucional expressa do Princípio da Capacidade Contributiva na GG, incorporando um critério justo de repartição da carga tributária – que serve a esta relação de transferência –, cumprem a igualdade e a liberdade a tarefa de trazer esses critérios valorativos. Assim, pode haver um denominador comum⁴² atrás de determinadas proposições valorativas positivadas constitucionalmente – nomeadamente a igualdade na repartição da carga tributária (art. 3, inc. 1, da GG), a divisão social da carga tributária (art. 20, inc. 1, da GG) como também a divisão da carga tributária que respeita a liberdade do indivíduo (art. 2, inc. 1, da GG e seguintes) –, o qual concretiza essas proposições valorativas e, em última análise, a própria justiça tributária.

A jurisprudência dos tribunais constitucionais alemão e brasileiro, nas últimas décadas, sinaliza na direção de determinados direitos fundamentais de maior envergadura axiológica, os quais também irradiam seus efeitos sobre o Direito Tributário, a saber: (a) a proteção ao mínimo existencial (como derivação da garantia da dignidade humana, em conexão com o Princípio do Estado Social); (b) o livre desenvolvimento da personalidade; (c) a igualdade (nos planos vertical e horizontal); (d) a proteção ao casamento e à família; (e) o livre exercício de atividade econômica ou profissão; (f) a garantia da propriedade. Esses direitos fundamentais de maior envergadura axiológica incorporam valores constitucionais fundamentais, os quais, ao fim, estruturam materialmente a ordem tributária de valores.

A título de conclusão parcial, pode-se afirmar que o sistema de Direito Tributário é erigido sobre valores constitucionais, onde a proteção ao mínimo

da Liberdade. Ver aqui KIRCHHOF, Paul. *Das Gesetz der Hydra – Gebt den Bürgern ihren Staat zurück*. München, 2008, p. 272. Ver também FOSSATI, Gustavo. A função social dos impostos no estado constitucional contemporâneo. In: HUPFFER, Haide Maria; WEYERMÜLLER, André Rafael (org.). *ICMS ecológico: instrumento de estímulo à conservação e à proteção ambiental*. Porto Alegre: Entremeios, 2013. p. 43.

41. Ver Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., p. 421.

42. A respeito, ver BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln, 1983, p. 123 e ss.

existencial (como derivação da garantia da dignidade humana, em conexão com o Princípio do Estado Social), a liberdade de desenvolvimento da personalidade, a igualdade (nos planos vertical e horizontal), a proteção ao casamento e à família, o livre exercício de atividade econômica ou profissão e a garantia da propriedade são os pilares fundamentais dessa construção. Esses direitos fundamentais incorporam os valores (i) da existência humana digna, (ii) da solidariedade, (iii) da liberdade, (iv) da igualdade, (v) da família, (vi) do trabalho e (vii) da propriedade, desdobrando sua dimensão jurídica.

Uma vez apresentados, no nosso entendimento, os direitos fundamentais de maior envergadura axiológica, que incorporam os valores-pilares do sistema do Direito Tributário, surge como legítimo o questionamento acerca da natureza jurídica da *justiça tributária* e do seu ancoramento sistemático.

A justiça tributária não se apresenta sob uma roupagem de prescrição normativa (princípio ou regra), a partir da qual se poderia vislumbrar, em abstrato, uma descrição objetiva de conduta a ser adotada ou um estado ideal de coisas a ser buscado⁴³ na melhor medida possível. Ao contrário, a justiça tributária possui natureza valorativa, com um elevado grau de abstração e, como tal, carece de uma clara concretização⁴⁴. Na doutrina tributária brasileira, costuma-se sustentar, ao menos no âmbito dos impostos pessoais, diretos e com finalidade fiscal, que a justiça tributária é realizada através de uma tributação igualitária conforme o critério da capacidade contributiva. Em outras palavras, é por meio de uma adequada configuração legislativa e posterior aplicação jurídica das regras tributárias conforme o Princípio da Capacidade Contributiva que se prestigiará o valor da justiça tributária⁴⁵, ao

43. Segundo Ávila, “as regras descrevem um comportamento, têm pretensão de decidibilidade e exigem uma avaliação da correspondência, centrada na finalidade ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a descrição contida na norma e os fatos envolvidos”. Já os princípios são normas que estabelecem um fim a ser buscado e exigem uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser buscado e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. Ver aqui Ávila, *Teoria dos princípios*, op. cit., p. 102-103.

44. Especialmente no âmbito da tipicidade tributária, o dever de determinação (*Bestimmtheitsgebot*) surge como uma exigência de exatidão ou clareza do texto da norma. A determinação e a legalidade, na visão de Ávila, estão intrinsecamente ligadas ao Princípio da Igualdade. Ver aqui ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 468 e ss.

45. A capacidade contributiva está intimamente ligada à ideia de justiça em Aristóteles, quando serve de critério para que a imposição tributária ocorra de forma proporcional à renda auferida:

menos dentro da lógica dos impostos⁴⁶, que são a base da tributação do Estado Fiscal.

Na Alemanha, a justiça tributária, conforme pacífica jurisprudência do Tribunal Constitucional, está ancorada no princípio geral da igualdade (art. 3, inc. I, da GG), e se desdobra na justiça tributária horizontal (mesma capacidade contributiva, mesma tributação) e na justiça tributária vertical (maior capacidade contributiva, maior tributação)⁴⁷. Na Escola de Colônia, K. Tipke sempre fora um fiel defensor do Estado de Direito como um Estado de Justiça. Esse, no âmbito da tributação, pressupõe *princípios de justiça*, os quais estão ancorados nos direitos fundamentais e incorporam um mínimo ético vinculante, o qual está positivado nos direitos fundamentais. O Princípio da Igualdade, o Princípio do Estado Social (que confere um tom social à justiça tributária) e as liberdades fundamentais (que estabelecem limites à carga tributária) configuram os princípios relevantes de justiça para o Direito Tributário⁴⁸.

A complexidade do valor *justiça tributária*, não apenas devido ao seu elevado grau de abstração, mas sim e principalmente devido à ausência de regras e princípios explícitos voltados à sua concretização, impõe ao operador do Direito uma compreensão maior em torno dos outros valores conexos em jogo, os quais representam partes nucleares desse valor maior do ordenamento jurídico. Quando

“O justo é o proporcional. [...] A justiça distributiva manifesta-se sempre conforme a proporcionalidade”. Ver aqui ARISTÓTELES. *Nikomachische Ethik*. Köln, 2009, p. 127.

46. O STF já decidiu que a capacidade contributiva é uma forma de concretização da justiça tributária não apenas para os impostos, mas também para as taxas, em todos os casos em que essa configuração for possível. Ver aqui BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 736, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 14.06.2002; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.948, Relator Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, DJ 14.09.2001.
47. FOSSATI, Gustavo. *Die sozialstaatliche und freiheitsschonende Dimension des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes im Umsatzsteuerrecht – eine rechtsvergleichende Untersuchung zwischen Deutschland und Brasilien*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2014, p. 107. Na Idade Média, Tomás de Aquino, ao analisar a justiça distributiva com relação aos impostos, sustentou que o legislador deve impor aos contribuintes os impostos na medida da igualdade proporcional. H. Hahn adverte que a proporcionalidade referida por Tomás de Aquino significa a adequação da tributação em relação à possibilidade de cada um pagar os impostos. Ver aqui HAHN, Hartmut. Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In: *StuW* 2004, p. 169.
48. TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Köln, 1981, p. 183; *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., p. 239-240.

a discussão se desenvolve em torno do valor *justiça tributária*, falta um elemento de conexão, voltado para a conjugação harmônica do Princípio da Igualdade com os direitos fundamentais de liberdade e com o mínimo existencial, um elemento de conexão que correlacione todas essas *percepções de justiça*⁴⁹.

O Princípio da Capacidade Contributiva pode ser, para o Direito Tributário, esse elemento de conexão entre a igualdade, os direitos fundamentais de liberdade (liberdade de personalidade, liberdade de profissão e garantia da propriedade) e o mínimo existencial, quando consideramos os seguintes pressupostos como válidos:

- a) a justiça tributária é realizada através dos princípios parciais da justiça tributária;
- b) o Princípio da Igualdade Tributária não consegue sozinho concretizar a justiça tributária em virtude da sua relatividade;
- c) o critério de comparação exigido pela igualdade deve ser aquele, que (i) assegura uma distribuição isonômica da carga tributária entre os cidadãos na melhor medida possível e, ao mesmo tempo, (ii) preserva o mínimo existencial do indivíduo e (iii) protege os direitos fundamentais de liberdade contra intervenções tributárias no seu respectivo núcleo essencial;
- d) o Princípio da Capacidade Contributiva, na condição de princípio fundamental e matriz do sistema (*systemtragendes Fundamentalprinzip*), traz consigo não apenas (i) a diretriz para a repartição isonômica da carga tributária, mas também simultaneamente (ii) uma proteção contra uma tributação excessiva (limite superior da tributação), contra (iii) intervenções no mínimo existencial (limite inferior da tributação) e contra (iv) intervenções tributárias desproporcionais nas liberdades fundamentais.

Uma vez reconhecidos os pressupostos acima como válidos, o valor *justiça tributária* pode ser melhor compreendido mediante a identificação, em separado, dos seus elementos nucleares conformadores (*Kernbestandteile*). Em que pese a sua complexidade possa ser afastada, ao menos em parte, facilitando sua compreensão, certamente isso não será suficiente para a sua realização

49. Fossati, *Die sozialstaatliche und freiheitsschonende Dimension des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes im Umsatzsteuerrecht – eine rechtsvergleichende Untersuchung zwischen Deutschland und Brasilien*, op. cit., p. 109-110.

efetiva no Direito Tributário. No entanto, é precisamente nesse momento que atuam os princípios jurídicos, como prescrições normativas, orientando e mostrando o caminho a ser percorrido até o fim pretendido, até o estado ideal de coisas a ser atingido⁵⁰. Conforme sustentamos, quando o complexo valor da justiça tributária está em jogo, o Princípio da Capacidade Contributiva se apresenta como o princípio que melhor incorpora os *Kernbestandteile* e, conseqüentemente, melhor realiza a justiça tributária.

4 DO DEVER DE COERÊNCIA NA ORDEM CONSTITUCIONAL DE VALORES⁵¹

A correta identificação e compreensão dos valores fundantes do sistema de Direito Tributário não habilita de imediato o operador do Direito a decidir com base em valores jurídicos abstratos, por mais que ele reconheça esses valores como os objetivos mais fundamentais a serem realizados por meio da sua atividade de criação ou de aplicação do Direito. Conforme referido anteriormente, a Lei n. 13.655/2018 incluiu, no Decreto-lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições voltadas para a segurança jurídica e a eficiência na criação e na aplicação do Direito Público. Entre as inclusões, consta um dispositivo, segundo o qual, “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em *valores jurídicos abstratos* sem que sejam consideradas as conseqüências práticas da decisão”.

A parte final do dispositivo supostamente vem a inaugurar a possibilidade de se decidir com base em valores jurídicos abstratos, desde que consideradas as conseqüências práticas da decisão. Uma leitura mais apressada poderia levar o operador do Direito a pensar que se poderia prescindir da recorrência às

50. Ávila, *Teoria dos princípios*, op. cit., p. 102-103.

51. Analisamos, em outra ocasião, esse tópico com o título *Zur wertungsmäßigen Folgerichtigkeit der Rechtsordnung*. A palavra *Folgerichtigkeit* é de difícil tradução. O adjetivo *folgerichtig* significa, conforme propõe a maioria dos dicionários, *lógico e conseqüente; coerente; consistente; consecutivo*. O substantivo *Folgerichtigkeit* pode ser traduzido literalmente como *correção das conseqüências*. Aqui, *correção* vem de *correto*, de *certo*. No entanto, qualquer tradução não pode se limitar à literalidade dos signos, mas deve antes se preocupar com a (re)construção do sentido, que pode e deve ser apreendido a partir do signo, mas dentro do seu contexto de aplicação, à luz da ciência na qual se insere e a partir dos recursos linguísticos que o idioma de destino oferece ao tradutor. Não há uma palavra específica para a *denotação* de *Folgerichtigkeit*. No entanto, entendemos que a mais adequada conotação que pode ser atribuída a essa palavra é aquela que lhe empresta o sentido de *consistência e coerência*.

regras e aos princípios jurídicos para sua tomada de decisão, bastando para isso que sejam consideradas as consequências práticas da sua decisão. No entanto, parece-nos que essa não deve ser a compreensão mais correta do sentido do dispositivo, sob pena de, em se afastando da recorrência às regras e aos princípios jurídicos, não se alcançar validamente o plano da realização dos valores constitucionais. Mas, afinal, como concretizar validamente a ordem constitucional de valores em consonância com a ainda recente alteração na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro?

O conteúdo normativo do *dever* de “consideração das consequências práticas da decisão” é objeto de análise da doutrina e da jurisprudência alemãs há várias décadas. *J. Englisch*, após examinar cuidadosamente a jurisprudência do BVerfG nas últimas décadas, chegou inclusive a propor um Direito Tributário *consistente e coerente* como um dever constitucional (*folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot*)⁵².

Folgerichtigkeit pressupõe tomar e implementar, de maneira *consistente e coerente*, as decisões, isto é, considerar todas as suas consequências específicas; em outras palavras, ponderar as alternativas de decisões em todos os seus possíveis desdobramentos⁵³. *J. Neuner* enfatiza com propriedade que, na investigação da finalidade da norma, deve se considerar que cada norma está conectada não apenas com outros dispositivos integrantes de todo o contexto, mas sim está integrada em um sistema de diferentes prescrições e valorações legislativas⁵⁴. O processo de interpretação conforme o sistema serve para levar a efeito, de forma consequente, as escolhas legislativas e significa, com isso, a

52. 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.

53. Ver Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, op. cit., p. 16. W. Enderlein trata da validade das *normas de atribuição*, que incluem as *normas metódicas*, sobretudo os métodos compreendidos no cânone dos métodos de interpretação, como o gramatical, o sistemático, o histórico e o objetivo-teleológico. Adicionalmente, pertencem a essa categoria as normas ou metanormas, que devem conduzir o juiz, nos casos de colisão entre as normas metódicas, a tomar a sua decisão. Na apreciação judicial da validade de uma norma de atribuição, devem ser consideradas as consequências relevantes para a concretização dos princípios, consequências essas que levam à decisão conforme a norma de atribuição aplicável. Ver aqui ENDERLEIN, Wolfgang. *Abwägung in Recht und Moral*. Freiburg, 1992, p. 405 e 343s.

54. Ver aqui NEUNER, Jörg. *Die Rechtsfindung contra legem*. 2. ed. München, 2005, p. 105 e ss.

concretização do primado legislativo de implementação do Direito, correspondendo à exigência de igualdade formal⁵⁵.

No plano da criação legislativa do Direito, o dever de *Folgerichtigkeit* exige, do legislador, que ele distribua, de forma consequente e isonômica, vantagens ou ônus do mesmo tipo conforme o mesmo critério de distribuição⁵⁶. Qualquer desvio do critério de distribuição fundado juridicamente na igualdade, no âmbito da concessão de benefícios ou da imposição de ônus, deve ser avaliado à luz da proporcionalidade⁵⁷.

O dever de *Folgerichtigkeit* decorre do conceito de sistema, cujas características principais estão compreendidas nas ideias de *ordenamento* e de *unidade*. A *unidade do ordenamento jurídico* pressupõe que a norma a ser interpretada seja compatível, até onde isso for possível, com o *todo*, ao menos com as normas de mesma e as de maior hierarquia⁵⁸. Inerente ao Princípio da Unidade do Ordenamento Jurídico é o dever de eliminação de contradições dentro do ordenamento jurídico⁵⁹. As finalidades e as ponderações de justiça das diferentes normas devem ser coordenadas umas com as outras⁶⁰. A ordem interna e a unidade do Direito são, na verdade, muito mais do que meras premissas da formulação do conceito de sistema, mas sim elas são compreendidas nas exigências ético-jurídicas fundamentais e se enraízam, em última análise, na própria ideia de Direito⁶¹. Elas são, portanto, consequências da própria ideia de justiça.

Proceder de forma *folgerichtig* pressupõe percorrer sistematicamente um caminho ordenado, orientado por princípios jurídicos aplicados de forma consequente, de modo que, ao final, seja expressa uma unidade baseada no valor maior da justiça, e que dela resulte uma decisão valorativa *consistente* e *coerente*⁶². Em sistemas de Direito Tributário, cuja configuração legislativa deve visar à concretização da

55. Neuner, *Die Rechtsfindung contra legem*, op. cit., p. 105s.

56. Ver Englisch, *Festschrift für Joachim Lang*, op. cit., p. 170. Ver também, na p. 213, a primeira dimensão do dever de consistência e coerência, descrita por J. Englisch, como “garantidora da implementação isonômica de critérios justos de distribuição”.

57. Ver Englisch, *Festschrift für Joachim Lang*, op. cit., p. 212.

58. Ver ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*. 10. ed. München, 2006, p. 49.

59. Ver ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. 11. ed. Stuttgart, 2010, p. 271s.

60. Ver Zippelius, *Juristische Methodenlehre*, op. cit., p. 49.

61. Ver Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, op. cit., p. 16.

62. Conferir Lang, *Steuerrecht*, op. cit., § 5, n. 49. No contexto dos conceitos de valor, aos quais pertencem os conceitos jurídicos indeterminados, observa J. Lang, com propriedade, que quando se procura a concretização desses conceitos, a questão é o dever constitucional,

justiça distributiva, é de se exigir que o legislador se utilize, de forma consistente e coerente, de critérios justos de distribuição ou de princípios condutores, específicos conforme o âmbito de regulação⁶³. A implementação consistente e coerente da escolha da tributação, nos impostos com finalidade fiscal, por exemplo, pressupõe aplicar, de forma consequente, o critério de distribuição da capacidade contributiva individual⁶⁴. Pontuais divergências dessa aplicação precisam ser justificadas com base em fundamentos de maior peso, no âmbito da realização do bem comum, os quais poderiam eventualmente desfrutar, no exame da proporcionalidade, de uma preferência frente às exigências da justiça tributária⁶⁵.

O BVerfG já enfatizou repetidamente o dever de *Folgerichtigkeit* em conexão com o Princípio da Capacidade Contributiva, os quais limitam a liberdade de conformação do legislador⁶⁶. Na configuração das hipóteses de incidência tributária, a decisão tomada pelo legislador deve ser implementada de forma consistente e coerente no sentido da igualdade na tributação⁶⁷; eventuais exceções necessitam de um motivo substancial especial⁶⁸. Sobretudo se incluem nestas possíveis razões (i) as finalidades extrafiscais de incentivo a determinadas condutas dos contribuintes, como também (ii) exigências de tipificação e simplificação, mas não a mera necessidade de cobertura das necessidades financeiras do Estado ou eventual compensação à elevação das despesas do Estado⁶⁹. Por exemplo, na Alemanha, a regra do § 9, inc. 2, n. 1, combinado com o n. 2, da Lei do Imposto de Renda (EStG) seria vista como contrária à igualdade, tendo em vista que ela não satisfaz as exigências constitucionais de implementação consistente e coerente das escolhas de tributação no âmbito do Imposto de Renda, visto que a norma diverge do Princípio da Causalidade⁷⁰.

objetivo-teleológico, de aplicação consistente e coerente do Direito, em conformidade a todo seu sistema. Isso também pode acontecer contrariamente à letra da lei em casos excepcionais.

63. Ver Englisch, *Festschrift für Joachim Lang*, op. cit., p. 219 e ss.

64. Assim também Englisch, *Festschrift für Joachim Lang* op. cit., p. 220.

65. Ver Englisch, *Festschrift für Joachim Lang*, op. cit., p. 220.

66. Conferir aqui BVerfG, 2 BvL 3/05, j. 13.10.2009, NJW 2010, p. 432. Ver também BVerfGE 105, 73, 125; 107, 27, 46; 110, 412, 433 e 116, 164, 180.

67. Conferir também BVerfGE 107, 27, 47.

68. Ver aqui BVerfG, 2 BvL 3/05, j. 13.10.2009, NJW 2010, p. 432. Ver também BVerfGE 99, 88, 95; 99, 280, 290; 105, 73, 126 e 107, 27, 47.

69. Conferir BVerfG, 2 BvL 1/07, j. 9.12.2008, DStR 2008, p. 2.461 (*Pendlerpauschale*).

70. Lei do Imposto de Renda, atualizada pela Lei de Alteração Tributária de 2007, de 19 de julho 2006 (BGBl. I p. 1.652). Ver BVerfG, 2 BvL 1/07, j. 9.12.2008, DStR 2008, p. 2.463 (*Pendlerpauschale*). Ao

É de se ressaltar que o BVerfG não identifica qualquer conceito claro para o dever de *Folgerichtigkeit*, mas sim conecta esse dever com a *ausência de contradições essenciais*⁷¹. Nesse aspecto, é decisivo se a escolha do legislador, em relação às demais regras do ramo do Direito em questão, apresenta contradições essenciais ou uma medida suficiente de consistência e coerência⁷².

Adicionalmente se atribui à compreensão consistente e coerente da capacidade contributiva o dever de configuração das hipóteses de incidência conforme a realidade⁷³. No âmbito do Imposto de Renda, por exemplo, o BVerfG já decidiu que as despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto (ou a ausência delas) não podem ser configuradas de forma estranha à realidade, o que pode violar a igualdade⁷⁴. O Princípio da Igualdade exige, com relação às receitas e às despesas, uma consideração (materialmente) justa das operações econômicas envolvidas e uma configuração conforme a realidade demonstrada pelos parâmetros de mercado.

No Direito alemão, o denominado *Nettoprinzip* objetivo – o qual informa que não está disponível à tributação aquela parte dos rendimentos auferidos que precisa ser despendida em virtude da manutenção da fonte produtiva⁷⁵ –, adquire maior relevância quando ligado às exigências de adequada consistência e coerência

conceito de “causalidade” é atribuída a relação causal entre uma ação final e a consequência no âmbito dos rendimentos e das despesas. Conforme o Princípio da Causalidade, os conceitos de *despesas operacionais* (*Betriebsausgaben*) e de *despesas dedutíveis* (*Werbungskosten*) são interpretados da mesma forma com relação ao seu conteúdo. Ver aqui Lang, *Steuerrecht*, op. cit., § 9, n. 213 e 205.

71. J. Neuner entende que as contradições normativas são, de um lado, consequências da decisão legislativa contra os princípios da lógica; contradições valorativas, por outro lado, são o resultado de um processo conduzido pelo legislador de forma inconsequente, que leva situações (valorativamente) semelhantes a diferentes consequências jurídicas. Ver Neuner, *Die Rechtsfindung contra legem*, op. cit., p. 126.

72. BVerfG, 2 BvL 1/07, j. 9.12.2008, DStR 2008, p. 2.466 (*Pendlerpauschale*).

73. BVerfGE 105, 73, 126.

74. BVerfGE 105, 73, 126s. Sobre despesas de manutenção existencial, ver BVerfGE 66, 214, 223; 68, 143, 153; 82, 60, 88; 89, 346, 353.

75. O *objektives Nettoprinzip* é um princípio jurídico vinculado ao Imposto de Renda alemão. Esse princípio informa que não está disponível à tributação aquela parte dos rendimentos auferidos que precisa ser despendida em virtude da manutenção da fonte produtiva. Nesse aspecto, as despesas de manutenção da fonte produtiva (*Betriebsausgaben/Werbungskosten*) reduzem os rendimentos a serem tributados. Ver aqui HEY, Johanna. § 8 Einkommensteuer. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 21. ed., § 8, n. 42. Ver também ENGLISCH, *Dividendenbesteuerung*, op. cit., p. 177 e ss.

na configuração das decisões fundamentais do legislador. O *Nettoprinzip* objetivo serve de limitação à intervenção tributária, como ponto de partida para a hipótese de incidência do Imposto de Renda⁷⁶.

O que *Canaris* propõe como “processo de pensar as consequências até o final” („zu Ende zu denken-Verfahren“) pode ser visto também como uma decorrência da vinculação, ancorada no art. 20, inc. 3, da GG, do legislador à ordem constitucional e do Judiciário à lei e ao Direito. Ao legislador é atribuída a tarefa primordial de observar as regras constitucionais de competência e concretizar os valores ancorados nos direitos fundamentais e nos princípios constitucionais. Esse processo adquire complexidade quando o Legislativo precisa implementar, de forma consistente e coerente, sua decisão tomada e deve, consequentemente, evitar contradições valorativas. *Contradições internas* decorrem, por um lado, entre dois ou mais dispositivos do mesmo contexto normativo, onde um se opõe ao outro ou no mínimo não se harmoniza com ele. Como exemplo clássico no Direito alemão, pode-se citar o caso das despesas indispensáveis para a manutenção dos filhos, as quais não são admitidas na totalidade para a dedução, enquanto determinadas despesas dispensáveis, notadamente para a criação de animais ou para a manutenção de cães de corrida, o são⁷⁷. Por outro lado, trata-se da exigência de concordância, coerência e consistência práticas, que devem existir entre os dispositivos legais, o que também contribui para a determinação, clareza e previsibilidade das consequências jurídicas. *Contradições externas*, por sua vez, são encontradas entre dois ou mais dispositivos de diferentes complexos normativos. Outro exemplo tradicional na Alemanha é o da incosequente desoneração da locação de imóveis residenciais do Imposto sobre o Valor Adicionado (*Umsatzsteuer*), mas não do Imposto Predial e Territorial Urbano (*Grundsteuer*) e do Imposto sobre Seguro (*Versicherungsteuer*)⁷⁸.

A título conclusivo, pode-se afirmar que o dever de *Folgerichtigkeit* pressupõe o “processo de pensar as consequências até o final”⁷⁹. O operador do Direito, ao decidir com base em valores jurídicos, deve percorrer esse processo, de forma sistemática, considerando todos os possíveis desdobramentos fáticos e jurídicos que possam decorrer da sua escolha, ao menos aqueles que sejam

76. BVerfGE 107, 27, 48.

77. O exemplo é trazido por Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., p. 99.

78. O exemplo é trazido por Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., p. 98.

79. Ver *Canaris*, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, op. cit., p. 16.

uma decorrência lógica da sua escolha. Para tanto, a decisão valorativa deve ser consistente e coerente com outras normas do sistema que sejam conexas ou hierarquicamente superiores a ela. Como se viu, é manifestamente incoerente uma determinada norma que prevê a limitação da dedução das despesas indispensáveis para a manutenção dos filhos, enquanto determinadas despesas dispensáveis, notadamente para a criação de animais ou para a manutenção de cães de corrida, são admitidas na totalidade para a dedução⁸⁰.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

a) Valores jurídicos não são normas jurídicas, uma vez que não incorporam uma prescrição normativa, seja em sede de descrição de conduta a ser adotada, sobretudo por meio dos modais deônticos *permitido*, *proibido* e *obrigatório*, seja através de orientação a ser seguida para se alcançar determinado fim ou estado ideal de coisas. No entanto, os valores jurídicos, notadamente aqueles de envergadura constitucional, integram o ordenamento jurídico, materializando a ordem constitucional de valores e traduzindo os objetivos e os fundamentos de maior importância para o ordenamento.

b) Os valores constitucionais podem estar previstos expressamente no texto, como é o caso dos valores constantes no preâmbulo da CF, como também podem estar ancorados nos direitos fundamentais. Esses, analisados como uma unidade, encerram uma ordem objetiva de valores, a qual sinaliza para as finalidades precípua do ordenamento. A existência digna da pessoa humana é o valor mais elevado entre os valores incorporados pelos direitos fundamentais.

c) O sistema de Direito Tributário é erigido sobre valores constitucionais, onde (a) a proteção ao mínimo existencial (como derivação da garantia da dignidade humana, em conexão com o Princípio do Estado Social), (b) a liberdade de desenvolvimento da personalidade, (c) a igualdade (nos planos vertical e horizontal), (d) a proteção ao casamento e à família, (e) o livre exercício de atividade econômica ou profissão e (f) a garantia da propriedade são os pilares fundamentais dessa construção. Esses direitos fundamentais incorporam os valores (i) da existência humana digna, (ii) da solidariedade, (iii) da liberdade, (iv) da igualdade, (v) da família, (vi) do trabalho e (vii) da propriedade, desdobrando sua dimensão jurídica.

80. O exemplo é trazido por Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., p. 99.

d) Quanto ao valor *justiça tributária*, tanto devido ao seu elevado grau de abstração como devido à ausência de regras e princípios jurídicos que expressa ou inequivocamente possam ter a pretensão de imediatamente realizá-lo, faz-se necessário identificar, no sistema tributário, um ou mais princípios jurídico-tributários que consigam incorporar as diferentes *percepções de justiça* que possam ser apreendidas a partir da ordem constitucional de valores, notadamente a partir da ordem objetiva de valores conformada pelos direitos fundamentais. Ao menos para o âmbito dos impostos, os quais representam (ou deveriam representar) a essência do financiamento do Estado Fiscal, o Princípio da Capacidade Contributiva é a norma jurídica que melhor sintetiza as diferentes percepções da justiça tributária, sendo, para o Direito Tributário, o necessário elemento de conexão entre (i) a igualdade, (ii) os direitos fundamentais de liberdade (liberdade de personalidade, liberdade de profissão e garantia da propriedade) e (iii) o mínimo existencial.

e) A alteração levada a efeito pela Lei n. 13.655/2018, segundo a qual, “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em *valores jurídicos abstratos* sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”, impôs ao operador do Direito o dever de considerar os desdobramentos que seriam natural e logicamente decorrentes da sua escolha, avaliando-os de forma consistente e coerente (*folgerichtig*) com o ordenamento jurídico, de modo que sua decisão seja consequente com as demais normas que lhe sejam conexas ou hierarquicamente superiores. Esse dever, em que pese recentemente positivado no Direito brasileiro, já havia sido incorporado há muitas décadas no Direito alemão, inclusive e especialmente quando o BVerfG asseverou repetidamente que as escolhas do legislador tributário, ao menos no âmbito dos impostos diretos, devem necessariamente ser pautadas e implementadas de forma consistente e coerente com a capacidade contributiva, em que eventual desvio dessa orientação deve ser acompanhado da consideração das consequências práticas da decisão e devidamente fundamentado por uma razão substancial de maior peso.

6 REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt a. M., 1985.

ARISTÓTELES. *Nikomachische Ethik*. Köln, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*. Berlin, 1996.
- BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln, 1983.
- BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 11. ed. Heidelberg, 2008.
- BYDLINSKI, Franz. *Fundamentale Rechtsgrundsätze – Zur rechtsethischen Verfassung der Sozietät*. Wien, 1988.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin, 1983.
- ENDERLEIN, Wolfgang. *Abwägung in Recht und Moral*. Freiburg, 1992.
- ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. 11. ed. Stuttgart, 2010.
- ENGLISCH, Joachim. *Dividendenbesteuerung – Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens*. Köln, 2005.
- 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.
- FOSSATI, Gustavo. A função social dos impostos no estado constitucional contemporâneo. In: HUPFFER, Haide Maria; WEYERMÜLLER, André Rafael (org.). *ICMS ecológico: instrumento de estímulo à conservação e à proteção ambiental*. Porto Alegre: Entremeios, 2013.
- FOSSATI, Gustavo. *Die sozialstaatliche und freiheitsschonende Dimension des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes im Umsatzsteuerrecht – eine rechtsvergleichende Untersuchung zwischen Deutschland und Brasilien*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2014.
- HAHN, Hartmut. Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In: *StuW*, 2004.
- HEY, Johanna. § 8 Einkommensteuer. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 21. ed. § 8, n. 42.
- KIRCHHOF, Ferdinand. Der Weg zur verfassungsgerechten Besteuerung – Bestand, Fortschritt, Zukunft. In: *StuW*, 2002.

KIRCHHOF, Paul. *Das Gesetz der Hydra – Gebt den Bürgern ihren Staat zurück*. München, 2008.

KIRCHHOF, Paul. Staatliche Einnahmen. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (org.). *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg, 1990. v. IV, § 88.

KMIECIAK, Peter. *Wertstrukturen und Wertwandel in der Bundesrepublik Deutschland*. Göttingen, 1976.

LANG, Joachim. § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20. ed. Köln, 2010, § 4.

MÜLLER, Friedrich. *Juristische Methodik*. 4. ed. Berlin, 1990.

NEUNER, Jörg. *Die Rechtsfindung contra legem*. 2. ed. München, 2005.

ROSE, Manfred. In: ROSE, Manfred (org.). *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Heidelberg, 1991.

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

TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Köln, 1981.

VON WRIGHT, Georg Henrik. *The Logic of Preference*. Edinburgh, 1971.

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

ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*. 10. ed. München, 2006.