

## **A extensão do manto da cláusula pétrea do pacto federativo: um estudo sobre o federalismo fiscal e reforma tributária.**

The extension of the mantle of the stony clause of the federative pact: a study on fiscal federalism and reform of taxation.

**Jorge Eduardo Braz de Amorim**<sup>1</sup>

*Universidade de Oviedo*

**Sumário:** 1. Introdução; 2. Breves linhas sobre o federalismo fiscal brasileiro; 3. A autonomia financeira como critério objetivo para a métrica da extensão da imutabilidade do federalismo fiscal (?); 4. O federalismo fiscal e as reformas tributárias; 5. Conclusão; 6. Referências bibliográficas.

**Resumo:** No presente trabalho, por via de um estudo dogmático, buscaremos compreender, no âmago do modelo constitucional eleito pelo constituinte originário de 1988, quais os elementos que compõe o federalismo fiscal, bem como, as características que tornam o modelo brasileiro particular. O objeto nuclear do nosso trabalho é aventar um critério objetivo para a métrica da extensão da cláusula pétrea do federalismo, no que se refere aos intentos de reforma tributária do constituinte derivado, melhor dito, buscaremos neste trabalho compreender o que é imutável no federalismo fiscal em função da cláusula de eternidade do pacto federativo e se é possível encontrar uma linha divisória, clara, e que tenha o poder de nortear as propostas de reforma, ao nível constitucional, do nosso sistema tributário.

**Palavras-chaves:** Federalismo; Federalismo Fiscal; Autonomia Financeira; Reforma Tributária.

**Abstract:** In this paper, through a dogmatic study, we will seek to understand, at the core of the constitutional model elected by the original constituent of 1988, which elements make up the fiscal federalism, as well as the characteristics that make the Brazilian model particular. The nuclear object of our work is to put forward an objective criterion for the metric of the extension of the stony clause of federalism, with regard to the tax reform intentions of the derivative constituent, better said, we will seek in this work to understand what is immutable in fiscal federalism due to the eternity clause of the federative pact and if it is possible to find a clear dividing line, and that has the power to guide reform proposals, at the constitutional level, of our tax system.

**Keywords:** Federalism; Fiscal Federalism; Financial Autonomy; Tax Reform.

---

<sup>1</sup> Doutorando em Direito na Universidade de Oviedo; Mestre em Direito pela Universidade do Porto, MBA em Direito Tributário pela FGV-RJ; Advogado inscrito na Ordem dos Advogados de Portugal e do Brasil.

## **1. Introdução**

Os temas que se relacionam com a reforma tributária, nos últimos anos, ganharam um aporte em sua relevância. A necessidade de uma reforma tributária apresenta-se cada vez mais urgente e, certamente, seguirá entre as maiores necessidades do Brasil para um avanço no desenvolvimento económico. Com efeito, tramitam no Congresso Nacional três importantes propostas de alteração de nosso sistema tributário, cada qual em um grau distinto<sup>2</sup>.

Nos diversos estudos e escritos sobre as recentes propostas de reformas tributárias, a discussão entorno do federalismo repete-se sempre com elevado grau de importância. É evidente o nexos que vincula o pacto federativo às propostas de reforma tributária, qual seja, a cláusula pétrea do federalismo e o grau de imutabilidade que esta incorre na constituição fiscal.

Nas linhas seguintes, no breve estudo que nos propusemos a fazer, tentaremos identificar um critério objetivo que nos auxilie a definir a extensão do manto da cláusula pétrea do federalismo, que se faz incidir em nosso sistema financeiro e tributário. Para, a partir desta tentativa auxiliar, tanto na análise das propostas existente, quanto na elaboração de propostas futuras de alterações ao nível constitucional do nosso sistema tributário.

Neste trabalho não cotejaremos os elementos objetivos que balizam a extensão da cláusula pétrea à nenhuma das propostas de reformas em trâmite. Tampouco, a partir destes mesmos critérios, tentaremos elaborar o que seria uma proposta de reforma ideal. Cumpre ainda ressaltar que nosso estudo também não pretende avaliar a eficácia e a eficiência do modelo de Federalismo Fiscal. O que pretendemos, é um estudo do federalismo fiscal e da autonomia financeira, a fim de extrair um critério objetivo para a métrica da extensão da cláusula pétrea do pacto federativo.

Nosso objetivo é entender a extensão desta cláusula de eternidade. E para alcançá-lo buscaremos dar respostas para os seguintes questionamentos: Para a proteção da imutabilidade do sistema federativo bastaria garantir os requisitos essenciais para a existência da autonomia financeira? Ou, de outra parte, a cláusula pétrea carece de uma interpretação mais extensiva, para que se garanta a imutabilidade do modelo de federalismo fiscal cunhado pelo constituinte originário?

Através de um estudo dogmático, iniciaremos por compreender o federalismo fiscal esculpido pela Constituição vigente, em seguida, buscaremos definir os conceitos e os elementos essenciais para a garantia da autonomia financeira, analisando também a sua função de fiadora do sistema federativo e, por fim, a partir de um estudo da relação entre o federalismo fiscal e a cláusula pétrea do pacto federativo, buscaremos formar um critério objetivo para a métrica da imutabilidade do desenho constitucional do sistema tributário.

## **2. Breves linhas sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro.**

Nestas linhas introdutórias não nos aprofundaremos sobre a evolução histórica, os conceitos e os elementos do federalismo brasileiro, pois trata-se de matéria de Direito Constitucional, amplamente trabalhada por farta doutrina nacional e internacional.

Nestas breves linhas iniciais, saltaremos para uma abordagem direta sobre o federalismo fiscal brasileiro, retomando apenas alguns elementos e características do federalismo pátrio, na medida em que forem fundamentais para a compreensão do modelo de federalismo fiscal desenhado pela constituição de 1988.

Entende-se por federalismo fiscal, o conjunto de previsões constitucionais que definem as diretrizes do sistema de financiamento das pessoas políticas da Federação. Conforme José Marcos Domingues: "... é instrumento de ordenação das finanças

---

<sup>2</sup> PEC 45/2019 (Câmara dos Deputados); PEC 110/2019 (Senado); e o PL 3.887/2020 (De autoria do governo Federal e que segue termos na Câmara dos Deputados).

públicas de molde a ensejar a realização do federalismo político”<sup>3</sup>. Nele estão contidas as regras, definidas pela “Constituição financeira”, que discriminam as fontes de rendas das pessoas políticas, que no caso pátrio se dá pela repartição discriminada da competência tributária e distribuição da receita fiscal entre os entes da Federação<sup>4</sup>.

Dada sua função dentro do sistema federativo, o que se espera do federalismo fiscal, em último grau, é que o mesmo garanta a autonomia financeira e orçamentária dos entes da federação; uma vez que sem autonomia não há federalismo<sup>5</sup>.

O federalismo pode apresentar-se sob diversos modelos. Não se caracteriza sempre e necessariamente como um modelo totalmente descentralizado. Há modelos de federalismo mais, e outros menos descentralizados, assim como, há modelos que fomentam mais, e outros menos, a cooperação entre os Estados Membros.

Historicamente, o federalismo brasileiro sempre oscilou entre o modelo clássico e o modelo moderno de federalismo. O modelo clássico caracteriza-se por ser um federalismo mais descentralizado, baseado no federalismo dos Estados Unidos da América. Já o modelo moderno, que surgiu na Alemanha com a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha de 1949, caracteriza-se por um federalismo com um grau maior de centralização do poder em um ente federado supranacional.

Essa oscilação do federalismo pátrio entre os modelos mais e menos descentralizados se dá em função do regime de governo vigente no momento de sua instituição. Ao longo de nossa história, em períodos de regimes ditatoriais, o federalismo sempre pendeu para o modelo mais centralizado; e, em sentido contrário, quando se dava a ruptura do regime ditatorial, aflorando-se um novo regime democrático, o modelo do federalismo também sofria alterações passando a pender para um modelo mais descentralizado em relação a um poder central, com uma maior distribuição de competências entre os entes, aumentando a autonomia de cada qual em relação aos demais<sup>6</sup>.

Assim, seguindo este guião, com a Constituição de 1988 (que nasce em consequência da ruptura de um período ditatorial anterior), por vontade do constituinte originário, o modelo do federalismo nacional moldou-se descentralizado, objetivando uma Federação de equilíbrio<sup>7</sup>, pautada na cooperação entre os seus pares.

Seguindo o modelo do Federalismo eleito pelo constituinte originário, a Constituição adoptou igualmente um modelo de federalismo fiscal diferenciado pela descentralização e pela cooperação, marcado por um sistema de descentralização fiscal caracterizado pela distribuição discriminada de competência tributária de forma a que os entes pudessem possuir autonomia financeira por via do produto da arrecadação de tributos próprios, porém, reforçado por uma repartição da arrecadação fiscal entre os membros, mitigando assim os efeitos negativos das diferenças regionais de desenvolvimento económico. Desta forma, o modelo eleito visa garantir não só a autonomia dos entes federados previsto no art.º 18 da CF, mas, também, almeja cumprir com um dos objetivos da República Federativa do Brasil, previsto no art.º 3º, III, da CF, qual seja, reduzir as desigualdades regionais.

Neste sentido Heleno Torres<sup>8</sup> afirma que é na “constituição financeira” que se estabelece o âmbito material do federalismo fiscal. E segue o autor em seu magistério afirmando que a “constituição financeira” adoptou o “federalismo fiscal cooperativo de equilíbrio”, cuja expressão máxima afirma-se na composição entre: 1º - o “sistema

---

<sup>3</sup> DOMINGUES, J. M. "Federalismo fiscal brasileiro", *NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Fortaleza, v. 26, p. 137–143, 2007, p. 138.

<sup>4</sup> TORRES, H. T. "Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro", *R. Fórum Dir. Fin. e Econômico - RFDPE*, Belo Horizonte, v. Ano 3, n. 5, p. 25–54, 2014, p. 25.

<sup>5</sup> *Ibid.*, p. 34.

<sup>6</sup> GABARDO, E.; MIRANDA RIBEIRO, M. "Individualismo fiscal e solidariedade: A difícil harmonia no federalismo competitivo brasileiro.", in: *Estado Federal e Guerra Fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*, 2ª, rev. e atual. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 53–59.

<sup>7</sup> *Ibid.*, p. 51.

<sup>8</sup> TORRES, H. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*, op. cit., p. 25–41.

tributário de competências”, que possibilita que a pessoa política garanta recursos por tributação própria, promovendo o equilíbrio de força e unidade de tratamento; e 2º - a “distribuição do produto arrecadado”, que estimula a cooperação entre os entes da federação.

Cabe frisar que, desafortunadamente, na prática, não ocorre desta forma. É inegável que diversas incongruências e imperfeições do sistema fazem com que, em alguns casos, a autonomia de Estados e Municípios não passem de uma ilusão. É clara a dependência dos repasses da União que padecem grande parte dos municípios e mesmo alguns Estados, para fazerem frente às suas despesas correntes<sup>9</sup>.

Um dos principais fatores que contribui para este cenário é a chamada “brecha vertical”, que se caracteriza pela concentração de recursos nos entes supranacionais e a manutenção de encargos nos entes subnacionais, o que torna necessária transferências verticais<sup>10</sup>. Outro importante fator que impede uma efetiva autodeterminação dos entes no federalismo brasileiro, é a gritante desigualdade regional. Sem um desenvolvimento económico mais igualitário entre as regiões do Brasil, de nada vale a distribuição de competência tributária como instrumento de garantia da autonomia financeira.

Dito isto, cabe aqui reforçar que apesar de não negarmos a importância de um estudo quanto à eficácia e eficiência do modelo de federalismo fiscal como instrumento de garantia da autonomia financeira, neste estudo, nossa análise se prenderá nos elementos e características do modelo de federalismo fiscal proposto pelo constituinte originário, e não em seus defeitos e imperfeições, com o desígnio específico de encontrar um critério objetivo com o qual se possa medir a extensão do manto da cláusula pétrea do Pacto Federativo, servindo de norte para as propostas de reformas tributárias. Ficando, portanto, o estudo da eficácia do Federalismo Fiscal para um futuro trabalho.

A Constituição de 88 adotou um sistema de descentralização onde cada ente possui soberania fiscal. A soberania fiscal é composta pela competência tributária (instituir o tributo), competência legislativa (instituir normas gerais de tributação)<sup>11</sup>, competência administrativa (arrecadação e fiscalização dos tributos) e a competência de dispor da Receita Fiscal.

A partir do art.º. 145 da CF se desenha o modelo de repartição discriminada de competência tributária aos entes da Federação. Nos art.ºs 145, 147, 153, 154, 155 e 156 da CF se estabelecem as competências privativas da União, dos Estados e dos Municípios para instituir impostos, bem como, a competência cumulativa, extraordinária e residual da União, também para a instituição de impostos. O art.º 145, dispõe também sobre a competência comum dos entes da Federação para a instituição das taxas e contribuições de melhoria. Já o art.º. 148 da CF dispõe sobre a competência privativa da União para a instituição do empréstimo compulsório. Os art.ºs 149 e 195 da CF dispõem sobre a competência privativa da União para instituir as contribuições sociais e as contribuições especiais de intervenção no domínio econômico e interesse de categoria profissional ou econômica. E, por fim, o art.º. 149-A da CF estabelece a competência privativa dos Municípios para a instituição da contribuição de iluminação pública.

Assim, em resposta ao regime ditatorial que precedeu a Constituição de 88, claramente se pode observar que o constituinte originário elegeu um Federalismo Fiscal caracterizado pela descentralização, promovendo uma discriminação da competência tributária a fim de se garantir uma autonomia e uma capacidade de autodeterminação das pessoas políticas que compõem a Federação.

A cooperação entre os entes é outra característica do federalismo fiscal brasileiro que não pode ser desprezada em nossa análise. A mesma se reflete na obrigação

---

<sup>9</sup> BERNARDES, F. C.; FONSECA, M. J. “Reforma tributária dos Impostos incidentes sobre o consumo e o Pacto Federativo no Estado Democrático de Direito.”, in: *Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI*. Fortaleza, 2010, p. 2526.

<sup>10</sup> QUINTELA, G. C. “A necessária re-significação do federalismo brasileiro na modernidade líquida”, in: *Estado Federal e Guerra Fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*, 2 ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, v. Vol. 4, p. 16.

<sup>11</sup> Parte da doutrina separa competência tributária de competência de legislar sobre Direito Tributário. A primeira garante o poder de instituir um tributo e a segunda de legislar sobre regra geral. Vide SCHOUERI, L. E., *Direito tributario*, São Paulo: Saraiva, 2011.

constitucional de repartição de receitas fiscais entre as pessoas políticas<sup>12</sup>, com o objetivo de mitigar os efeitos negativos das desigualdades regionais que impõe um desenvolvimento económico desigual, cuja consequência mais importante é a diminuição, ou mesmo o impedimento, da capacidade de autofinanciamento dos entes afetados. Facto que leva grande parte da doutrina afirmar que no Brasil nunca existiu um "federalismo real", existindo apenas um "federalismo formal e material". Mas, essa mesma doutrina, defende muito mais um aprimoramento do sistema tributário para corrigir os defeitos e incongruências da aplicação prática do federalismo fiscal desenhado na CF de 88, do que a alteração do próprio modelo de federalismo fiscal esculpido pelo constituinte<sup>13</sup>.

Deste apartado pretendemos destacar que em função do modelo de federalismo definido por nossa carta magna, moldou-se um modelo igualmente singular para o federalismo fiscal pátrio. Desta forma, entender sua composição, características e função é o primeiro passo para a análise que nos propomos a fazer. Nas linhas finais deste trabalho ficará clara a importância de se ter presente qual foi o modelo de federalismo fiscal eleito pelo constituinte originário, por ora, ficamos por destacar suas características.

No presente trabalho não negamos a necessidade de uma mudança no sistema tributário brasileiro, porém, ao mesmo tempo que concordamos com a necessidade de uma alteração do sistema, chamamos atenção para a imperiosa necessidade de se promover esta alteração com estrita observância aos modelos de federalismo e de federalismo fiscal esculpidos pelo constituinte originário.

### **3. A autonomia financeira como critério objetivo para a métrica da extensão da imutabilidade do Federalismo Fiscal (?).**

A autonomia financeira é condição imprescindível para a garantia da autonomia político-administrativa das pessoas políticas que compõem a Federação e, por sua vez, a autonomia político-administrativa é condição para a existência da própria Federação<sup>14</sup>. Logo, em última análise, sem autonomia financeira, não pode haver sistema federativo.

Conforme José Afonso da Silva, para que exista autonomia político-administrativa o ente federativo deve possuir, no mínimo, um governo próprio e aparelhamento estatal próprio para prover bens e serviços públicos de forma independente, consoantes suas próprias políticas públicas; devendo ainda, possuir competência legislativa exclusiva<sup>15</sup>. Mas para isto, como forma de garantir o funcionamento de todo este aparato, o ente necessita de uma fonte de sustentação financeira, igualmente própria e livre de interferência das demais pessoas políticas que compõem uma federação, ou seja, deve possuir autonomia financeira.

Assiste razão José Maurício Conte quando afirma que: "... a autonomia financeira é de fundamental importância. Não é exagero dizer ser ela quem garante a sobrevivência da federação"<sup>16</sup>.

Portanto, como vimos, a autonomia financeira é um elemento fundamental para a autonomia político-administrativa prevista no art.º 18 da CF, sem a qual torna-se impossível a manutenção do próprio pacto federativo.

Dito isto, selamos aqui a importância da autonomia financeira para o federalismo. Cumpre-nos nas linhas seguintes, inicialmente, discorrer sobre quais os elementos que a caracteriza e a resguarda, para, por fim, reflexionarmos se a garantia de tais elementos é o fim último da cláusula de eternidade do pacto federativo, ou se a imutabilidade se estende para além destes.

---

<sup>12</sup> Cfr. Art.s 157 e seguintes da CF/88.

<sup>13</sup> QUINTELA, G. C. "A necessária re-significação do federalismo brasileiro na modernidade líquida", op cit., p. 17-20.

<sup>14</sup> Cfr. Art.º 18 da CF/88.

<sup>15</sup> SILVA, J. A. "Participação do Município na arrecadação da União e do Estado". *Revista de Direito Público, São Paulo: Revista dos Tribunais*, n.10, 1969, p.2.

<sup>16</sup> CONTI, J. M. *Federalismo fiscal e fundos de participação*, 2001, p. 14.

No ponto anterior, observou-se que o constituinte originário, no desenho do Federalismo Fiscal, claramente optou por fazer uma exaustiva e taxativa discriminação da competência tributária. Ante a este fato questionamos: Esta forma de distribuição de competência presente em nosso federalismo fiscal, é imprescindível para a garantia da autonomia financeira e, por via de consequência do federalismo?

Segundo Luís Eduardo Schoueri, a discriminação de competência não é requisito para a existência do sistema Federativo. Para o autor, o elemento imprescindível para o sistema federativo é a autonomia financeira e que esta, a rigor, pode ser garantida sem uma discriminação de competências tributárias, bastando, para tanto, a discriminação de rendas, de forma a assegurar a existência de orçamentos compostos por recursos próprios e independentes de repasses<sup>17</sup>. Porém, o autor não deixa claro se deve existir necessariamente uma manutenção de competência tributária de cada ente, ainda que não discriminada; ou, se bastaria qualquer forma de garantia de recurso próprio, como por exemplo, uma partilha automática (sem interferências).

Ainda segundo a doutrina de Luís Eduardo Shoueri, embora não sendo necessária a discriminação de competência tributária, esta foi claramente uma opção do constituinte. E, seguindo em sua análise, chegou à conclusão de que o objetivo do constituinte originário, ao eleger o caminho da discriminação da competência, foi resolver um problema na distribuição de competência dentro dos princípios de justiça tributária, resguardando o contribuinte de eventuais exageros de tributação, evitando que entes diversos tributem um mesmo fenômeno econômico<sup>18</sup>.

No mesmo sentido, para Sacha Calmon, a técnica de repartição discriminada de competência tributária em nosso federalismo fiscal (que tem como base doutrinária a teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados), foi o caminho encontrado para se resolver o problema de repartir entre os três níveis de governos (União, Estados e Municípios) a competência para instituir as diferentes espécies tributárias. Desta forma, através da teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados, para os tributos vinculados a uma atuação estatal, tem competência para o instituir o ente que possui a respectiva competência político-administrativa para realizar o ato estatal que dá base à tributação. Para os tributos não vinculados, outro caminho não teve o legislador a não ser discriminar os atos tributáveis e os respectivos tributos distribuindo-os privativamente a cada ente da Federação, de modo a evitar conflitos e sobreposições de competências que pudessem prejudicar os contribuintes e as próprias pessoas políticas tributantes<sup>19</sup>.

Contudo, apesar de coincidir em reconhecer que a repartição discriminada é uma técnica e não um elemento essencial, Sacha Calmon é explícito em listar a competência tributária de cada ente da federação, como instrumento necessário para garantia da autonomia financeira. Vejamos: "... a autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela discriminação constitucional das fontes de receitas tributárias..."<sup>20</sup>.

Portanto, para o autor, existem dois elementos necessários para a garantia de uma autonomia financeira: o primeiro é a preservação da competência tributária e o segundo a discriminação ao nível constitucional das fontes de receitas tributárias.

Entendemos que o que defende Sacha Calmon, é uma necessária discriminação na carta magna, das fontes de receitas e que uma das fontes deve refletir-se na competência tributária própria, do ente, para que este possa auferir receita por via de tributação própria, mas, que esta pode ser conjugada com outras fontes, desde que pré-estabelecidas no texto constitucional.

---

<sup>17</sup> SCHOUERI, E. *Direito tributario*, op. cit., p. 238.

<sup>18</sup> *Ibid.*, p. 240.

<sup>19</sup> NAVARRO COELHO, S. C., *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 16ª. Rio de Janeiro: Forense, 2018, pp. 50-53.

<sup>20</sup> *Ibid.*, p. 45.

Desta forma o autor aproxima-se do entendimento de Gerd Rothmann<sup>21</sup>, que citando Haller, expõe que os dois sistemas, ou seja, a discriminação da competência tributária (*trennsystem*) e a repartição de receitas entre os entes federados (*verbundsystem*), podem ser conjugados, sem ameaçar a racionalidade da Federação.

Sendo a "distribuição discriminada" da competência tributária, técnica, e não o elemento essencial para a existência de autonomia financeira, cabe-nos nas linhas seguintes definir o que é e como se resguarda a autonomia financeira. E neste mister, pela clareza e objetividade, trazemos a colação a doutrina espanhola.

Apesar de não possuir um sistema federativo, em Espanha, a partir da Constituição 1978, houve uma descentralização de poder, criando-se distintos níveis administrativos dotados de governos autônomos, os quais, também necessitam de uma efetiva autonomia financeira para o seu reconhecimento. Assim sendo, o art.º. 156 da Constituição espanhola estabeleceu o princípio da autonomia financeira das Comunidades Autônomas, que é definido pela doutrina daquele país, como a liberdade de realizar gastos e de obter recursos, ou seja, a capacidade de decidir quais os meios serão utilizados para arrecadar as receitas e a faculdade de destiná-las segundo critérios e políticas próprias<sup>22 23</sup>.

A liberdade de dispor da receita auferida, também é defendida na doutrina nacional como elemento de garantia da autonomia financeira. Neste sentido vale recordar a doutrina que reforça que autonomia financeira não se traduz somente na garantia de recursos próprios de forma independente em relação às demais pessoas políticas. Para além da disponibilidade de fontes próprias de recursos, também é necessário manter a possibilidade do ente definir livremente a realização dos gastos, ou seja, é necessária a existência de autonomia financeira e orçamentária<sup>24</sup>.

A partir deste estudo doutrinário sobre o conceito e os elementos que integram e garantem a autonomia financeira, propomos a enumeração objetiva de três requisitos mínimos, sem os quais não é possível a existência de uma efetiva autonomia financeira. São eles: 1- autonomia para instituir fontes de recursos; 2- autonomia para dispor das receitas segundo políticas pública próprias; e 3º - autonomia para o exercício de políticas fiscais, visando dar eficiência e eficácias às fontes de recursos próprios instituídas. Entendemos, portanto, que a reunião destas três liberdades, garante a manutenção de uma plena autonomia financeira.

Uma vez definido os requisitos que garantem a autonomia financeira (elemento fundamental para a existência do federalismo) cabem-nos os seguintes questionamentos: É suficiente que o constituinte derivado observe tais requisitos, para afastar a inconstitucionalidade das propostas de reforma tributária? Ou, por outro lado, deve o constituinte derivado, nas propostas de reforma tributária, observar também os demais elementos que compõem o modelo de federalismo fiscal eleito pelo constituinte originário?

Mas para alcançarmos estas respostas, temos que responder antes qual é a verdadeira extensão do manto da cláusula de imutabilidade. Se entendermos que a

---

<sup>21</sup> ROTHMANN, G. W. "Tributação do consumo: Reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável.", in: *Estado Federal e Guerra Fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*, 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, v. Vol. 4, p. 23.

<sup>22</sup> MERINO JARA, I.; LUCAS DURÁN, M.; CALVO VÉRGEZ, J.. *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid: Tecnos, 2019, p. 192-193.

<sup>23</sup> É de frisar que ambas as liberdades que formam a autonomia financeira em Espanha possuem limitações. A liberdade de determinação de fontes de receitas tributárias é limitada pelo princípio constitucional da coordenação (art.º. 157, nº 3 da Constituição de Espanha), que garante a manutenção de um sistema tributário minimamente coordenado; assim como, a liberdade de dispor do produto de sua arrecadação está limitada pelo princípio da solidariedade interterritorial (art.º. 40 da Constituição de Espanha), que obriga/garante uma distribuição solidária da renda.

<sup>24</sup> Neste sentido: GOLDEBERG, D. K. "Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar", *Federalismo Fiscal*, CONTI, José Maurício (Org), p. 28

mesma pretende resguardar um sistema federativo<sup>25</sup> como forma de Estado; sim, bastaria manter intactos os elementos essenciais da autonomia financeira para se cumprir com a cláusula de eternidade. Mas, se por outro lado, entendermos que a cláusula pétrea pretende resguardar o "modelo" de Federalismo Fiscal (reunião de técnicas definidas pelo constituinte para garantir a autonomia financeira), não bastará garantir os requisitos essenciais da autonomia financeira, devendo garantir-se, também, a fórmula (o modelo) de federalismo fiscal, ou seja, a técnica que o constituinte originário elegeu como a melhor para se promover a garantia da autonomia financeira.

Nas linhas seguintes estudaremos o Federalismo Fiscal e sua relação com a cláusula pétrea do pacto federativo. Somente a partir desta análise poderemos alcançar uma resposta a contento, para os questionamentos supra referidos.

#### **4. O federalismo fiscal e as reformas tributárias**

Como vimos, o federalismo fiscal nasce a partir da relação entre o Federalismo, como forma de Estado, e a "Constituição Financeira", que é composta pelos dispositivos constitucionais que cria e organiza os meios necessários para um eficiente e suficiente financiamento de toda a estrutura estatal (observando sua divisão político-administrativa), sempre integrada com os fins do Estado, previstos na própria constituição<sup>26</sup>.

Cumpre-nos neste apartado questionar se todo o Federalismo Fiscal se encontra resguardado pela cláusula pétrea, ou, se em sua composição, existem elementos que não estão alçados a este patamar.

A problematização da questão que se impõe no deslinde do nosso estudo é, de certa forma, simples, podendo estruturá-la da seguinte forma: O que efetivamente assegura a cláusula pétrea do pacto federativo? Somente os elementos essenciais para a garantia da autonomia dos entes da federação? Ou, sua proteção estende-se também ao "modelo de federalismo fiscal cooperativo de equilíbrio", adotado pela constituição financeira?

Para Sacha Calmon, a autonomia político-administrativa dos entes da Federação é a garantia do pacto de igualdade das pessoas políticas, base de nosso sistema federativo. Para o autor, a autonomia financeira é a única forma de se garantir a autonomia político-administrativa. Diante desta constatação, arremata o autor que, por força do art.º. 60, § 4º, I da CF de 88, qualquer ofensa a estes "dogmas" será considerada inconstitucional<sup>27</sup>.

Paulo de Barros Carvalho ao analisar a possibilidade de alteração da discriminação das competências tributárias pelo constituinte derivado, esclarece que somente outros limites constitucionais poderiam ser levantados, e, ainda sim, objetivamente os delimitam entre os binómios "federação e autonomia dos municípios"<sup>28</sup>.

Para Heleno Torres, a extensão da cláusula pétrea do pacto federativo deve ser definida segundo os valores próprios do "federalismo brasileiro", quais sejam, a solidariedade dos entes e a garantia do bem-estar, valores que o transforma em um modelo descentralizado e, sobretudo, cooperativo. Desta forma, para o autor, a cláusula pétrea do pacto federativo "... assegura igualmente que nenhum dos seus requisitos de identidade (igualdade, autonomia e solidariedade) possam ser eventualmente suprimidos ou substancialmente alterados"<sup>29</sup>.

No mesmo sentido Misabel Derzi assevera que qualquer modificação do sistema tributário deve observar os princípios constitucionais pétreos, tais como o princípio

---

<sup>25</sup> Quando uso a expressão "um sistema federativo" é no intuito de se destacar que o que se resguarda é qualquer um dos modelos possíveis; o que, a contrário senso, difere do que seria a necessidade de resguardar o "modelo do sistema federativo" eleito pelo constituinte.

<sup>26</sup> TORRES, H. T. "Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro"..., op. cit., p. 25-26.

<sup>27</sup> NAVARRO COELHO, S. C. *Curso de Direito Tributário Brasileiro...*, op. cit., p. 45.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 248.

<sup>29</sup> TORRES, H. T. "Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro"..., op. cit., p. 47.



federativo e o Estado Democrático de Direito, com o objetivo de resguardar a segurança jurídica, a liberdade, a justiça social e o desenvolvimento<sup>30</sup>.

Portanto, em nossa doutrina temos posicionamentos diversos que nos levam a conclusão de que não há uma resposta simples para nossa problematização. Parte da doutrina analisa o alcance da cláusula pétrea do federalismo por via de um exame extensivo de toda a Constituição, por entender que a cláusula pétrea não deve proteger somente a autonomia dos entes da federação, mas sim, em complemento, deve proteger a identidade do Estado brasileiro e o modelo de federalismo eleito pelo constituinte originário. Outra parte da doutrina, em uma interpretação mais restritiva e nuclear da cláusula pétrea do pacto federativo, faz uma separação clara entre a garantia da autonomia financeira, como objetivo último da cláusula pétrea, e a técnica (ou modelo) para se garantir tal autonomia, que por sua vez, não seria imutável, estando o constituinte derivado, livre para alterar o modelo pelo qual se garante a autonomia financeira, desde que se observe todos os requisitos mínimos para existência desta última.

Eis o que torna o tema da Reforma Tributária tão espinhoso entre a doutrina. Majoritariamente a doutrina concorda que existem dois objetos distintos no Federalismo Fiscal. Um representa a necessidade de garantir a autonomia financeira dos entes da federação, como única forma de se garantir a autonomia político-administrativa dos membros. O outro representa o modelo eleito pelo constituinte originário para se resguardar essa autonomia financeira, modelo que se caracteriza pela técnica de discriminação de competência tributária e repartição da receita fiscal, moldando o Federalismo Fiscal como cooperativo e de equilíbrio. A divergência doutrinária está exatamente no alcance da cláusula pétrea, se a mesma se cinge apenas aos requisitos mínimos para existência da autonomia financeira ou se alcança também a técnica (ou o modelo) que o constituinte originário elegeu para garantir tal autonomia.

Entendemos que ante aos fundamentos e valores constitucionais do nosso Estado Democrático de Direito (assegurar o desenvolvimento, erradicar a pobreza e promover a redução de desigualdades regionais), valores que esculpiram o modelo de federalismo descentralizado e de cooperação adotado pelo constituinte originário, o alcance da cláusula de eternidade do pacto federativo, deve estender-se a todos os elementos que compõem o federalismo fiscal, devendo proteger não só os elementos essenciais da autonomia financeira, mais também, a técnica pela qual se pretende garantir a existência de tais elementos, ou seja, o modelo de federalismo fiscal cooperativo e de equilíbrio.

Desta forma, entendemos que não são os requisitos essenciais que garantem a autonomia financeira o objetivo último da proteção constitucional de imutabilidade do Federalismo Fiscal. A cláusula de eternidade também deve proteger a composição formada pela discriminação de competência tributária, como fonte principal de receita fiscal, e a distribuição das receitas fiscais entre os entes da Federação, como fonte complementar. Por ser este o modelo de federalismo fiscal eleito pelo constituinte originário.

Portanto, este deve ser o critério objetivo para se definir o limite do constituinte derivado no intento de se promover uma reforma tributária. As propostas de reformas tributárias não devem observar somente os elementos essenciais para a garantia da autonomia financeira como fim último, mas sim, devem observar também a imutabilidade do modelo que o constituinte originário elegeu para se alcançar aquela autonomia. O manto da cláusula pétrea se estende para além de se garantir de qualquer modo os elementos objetivos da autonomia financeira; ele estende-se e abriga também, o modelo eleito e desenhado pelo constituinte originário.

Logo, seguindo Heleno Torres<sup>31</sup>, entendemos que deve ser afastada qualquer proposta de reforma tributária que altere consubstancialmente o sistema de

---

<sup>30</sup> MACHADO DERZI, M. A. "Federalismo, Estado Democrático de Direito e imposto sobre consumo." In: *Direito Público: Revista da Procuradoria Geral do Estado de Minas Gerais*, vol. 1, n.1, janeiro/junho 1999, Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 29.

discriminação de competência tributária privilegiando uma unidade central em prejuízo da descentralização, bem como, qualquer alteração que ataque a distribuição das receitas fiscais entre os membros da Federação, prejudicando a redução de desigualdades regionais.

## **5. Conclusão**

Partindo do estudo a que nos propusemos concluímos que para se lograr uma reforma tributária em linha com o espírito de nossa carta magna é necessário um trabalho prévio de pacificação de entendimentos quanto à extensão do manto da cláusula de eternidade do pacto federativo no que tange ao nosso sistema tributário.

Reforma constitucional não significa o mesmo que revisão constitucional. Está já não cabe mais em nosso ordenamento, restando ao constituinte derivado somente o poder de promover a reforma, que, por sua vez, possui um campo menor de abrangência. A reforma constitucional deve ser proposta em observância aos valores e objetivos do Estado e jamais pode ferir cláusula pétrea.

Assim sendo, entender a extensão da cláusula pétrea do sistema federativo e a ligação que esta possui com a autonomia financeira dos entes da Federação, e com o próprio federalismo fiscal, é o passo inicial para a formulação de qualquer proposta de alteração da "constituição fiscal".

Por mais que a reforma tributária seja inegavelmente necessária, esta não pode ocorrer a qualquer preço e menos ainda sob qualquer forma, sem guardar respeito ao que não pode sofrer alteração.

É sabido que o sistema federativo, por força do art.º. 60, §4º, I da CF, é cláusula pétrea. E vimos que a autonomia financeira dos entes da federação é condição imprescindível para a manutenção do federalismo. Logo, aqui nasce a relação entre o sistema financeiro e tributário e o pacto federativo, uma vez que a função daquele é estruturar a forma de financiamento dos entes da Federação, de modo a que seja garantida a necessária autonomia financeira.

Desta relação triangular entre Federação, autonomia financeira e a "constituição financeira", em uma análise superficial, poderíamos precipitadamente concluir que qualquer alteração à "constituição financeira" estaria permitida desde que se resguardem os elementos essenciais para existência de uma autonomia financeiras das pessoas políticas que compõe a Federação.

Posição que poderia ser reforçada pelo facto de que grande parte da doutrina diferencia, de forma muito clara, o que é o objetivo do federalismo fiscal (resguardar a autonomia financeira) e o que é a técnica que o modelo de federalismo fiscal, desenhado pelo constituinte originário, utiliza para alcançar tal objetivo.

Todavia, a partir de uma análise mais profunda, surge a dúvida: O que a cláusula de eternidade do pacto federativo pretende que seja imutável na "constituição financeira"? Somente a garantia dos elementos essenciais para a existência da autonomia financeira ou também a técnica como esses elementos são garantidos?

O constituinte originário, quando da formalização do pacto federativo definiu, ou melhor, elegeu um modelo de federalismo; assim como, em função da junção do modelo do federalismo formalizado à constituição financeira cunhada, o constituinte originário modulou também o federalismo fiscal, cuja a expressão máxima revela-se na distribuição discriminada da competência tributária como fonte principal de receitas fiscais e a redistribuição do produto da arrecadação fiscal entre os entes da federação, como fonte complementar de receitas, formatando um modelo de federalismo fiscal cooperativo, descentralizado e de equilíbrio.

Portanto, velando pela vontade do constituinte originário e ante aos valores e objetivos do Estado brasileiro, entendemos que o manto da cláusula pétrea do pacto federativo deve se estender para além da garantia dos elementos essenciais para a existência da autonomia financeira, devendo garantir a imutabilidade do modelo do

---

<sup>31</sup> TORRES, H. T. "Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro"... op. cit., p. 53.

federalismo e do modelo de federalismo fiscal eleito pelo constituinte. O que obriga o constituinte derivado, em qualquer proposta de reforma tributária, observar e preservar o estabelecido pela "constituição financeira", ou seja, a discriminação de competência tributária como fonte principal de receita fiscal e a distribuição de receitas fiscais entre os entes como forma de mitigar as desigualdades regionais; não por ser elementos essenciais para a garantia de autonomia financeira, pois já vimos que não são; mas sim, por ser a técnica (o modelo) eleito pelo constituinte para garantia daquela. Toda e qualquer proposta que privilegie a centralização e prejudique a instituição de tributos próprios, bem como, não preveja mecanismo para dirimir as desigualdades regionais, flerta com a inconstitucionalidade.

## 6. Referência Bibliográficas

- CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- COELHO, Sacha C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16ª. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- CONTI, J. M. *Federalismo fiscal e fundos de participação*, 2001
- DERZI, M. A. M. "Federalismo, Estado Democrático de Direito e imposto sobre consumo". *In: Direito Público: Revista da Procuradoria Geral do Estado de Minas Gerais*, vol. 1, n.1, janeiro/junho 1999, Belo Horizonte: Del Rey, 1999
- DOMINGUES, J. M. "Federalismo fiscal brasileiro." *NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Fortaleza, v. 26, p. 137–143, 2007.
- GABARDO, E.; MIRANDA RIBEIRO, M. "Individualismo fiscal e solidariedade: A difícil harmonia no federalismo competitivo brasileiro." *In: Estado Federal e Guerra Fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*. 2ª, rev. e atual. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 43–67. (Federalismo e tributação, V. 4).
- MERINO JARA, I.; LUCAS DURÁN, M.; CALVO VÉRGEZ, J. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid: Tecnos, 2019.
- QUINTELA, G. C. "A necessária re-significação do federalismo brasileiro na modernidade líquida." *In: Estado Federal e Guerra Fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*. 2 ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, v. Vol. 4, p. 3–20. (Coleção Federalismo e Tributação).
- ROTHMANN, G. W. "Tributação do consumo: Reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável." *In: Estado Federal e Guerra Fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, v. Vol. 4, p. 21–42.
- SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SILVA, José Afonso. "Participação do Município na arrecadação da União e do Estado". *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.10, 1969
- TORRES, H. T. "Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro." *R. Fórum Dir. Fin. e Econômico - RFDPE*, Belo Horizonte, v. Ano 3, n. 5, p. 25–54, 2014.