

Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras

Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Mestre e doutorando em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).
Procurador do Município do Rio de Janeiro.

Resumo: O texto constitucional brasileiro de 1988 sofreu diversas alterações em matéria tributária e financeira. Praticamente todas as emendas constitucionais tiveram sua constitucionalidade questionada em razão de alegadas violações aos limites materiais do poder de reforma constitucional. O presente trabalho procura delinear alguns parâmetros para a construção de contornos mais precisos dos limites do poder de reforma constitucional em matéria tributária e financeira. A densificação das cláusulas pétreas financeiras e tributárias, além de contribuir para o exercício da jurisdição constitucional na análise da constitucionalidade das emendas constitucionais, permite que sejam mais bem explicitadas quais as decisões fundamentais que a Constituição adotou na seara financeira e tributária.

Palavras-chave: Emendas constitucionais. Limites. Direito tributário.

Sumário: 1 Introdução – 2 Importância do trabalho de densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras – 3 A insuficiência dos critérios formais – 4 Parâmetros para o delineamento das cláusulas pétreas tributárias e financeiras – 5 Conclusões

1 Introdução

Parcela bastante significativa das emendas constitucionais que alteraram o texto constitucional brasileiro de 1988 cuidaram da matéria tributária e financeira. Tal constatação, aliada à circunstância de que a matéria tributária e financeira é tratada com riqueza de detalhes na Constituição Federal, recomendam que a doutrina procure desenvolver parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas financeiras e tributárias.¹ Dos quatro incisos previstos no art. 60, §4º, da CF, apenas o inciso II (voto direto, secreto, universal e periódico) não possui ligação direta com a matéria ventilada. Os demais incisos, ao contrário, possuem estreita ligação com os temas tributários e financeiros.

¹ Deve ser destacado que a doutrina tributária já produziu importantes trabalhos que analisam de forma específica o tema em exame: CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 9, p. 28-33, 1996; AMARO, Luciano. As cláusulas pétreas e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 21, p. 71-78, 1997; CARRAZZA, Roque Antônio. A reforma tributária e as cláusulas pétreas. *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 252-257, 1997; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 92, p. 40-46, 2003.

Praticamente todas as emendas constitucionais editadas na seara fiscal tiveram a sua constitucionalidade questionada à luz das limitações materiais ao poder de reforma da Constituição. Em outros termos, diversos foram os questionamentos surgidos no seio da doutrina tributária acerca da eventual violação por emenda de alguma cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, da Constituição. Com frequência, tais alegações de inconstitucionalidade foram materializadas concretamente pelos instrumentos processuais do controle de constitucionalidade, de forma que o Supremo Tribunal Federal foi chamado diversas vezes a julgar a constitucionalidade das emendas constitucionais tributárias e financeiras.

Destarte, é imperiosa a tarefa de densificação do conteúdo das cláusulas pétreas contidas no art. 60, §4º da Constituição em matéria financeira e tributária. Tal trabalho possui o escopo principal de construir balizamentos teóricos que auxiliem o controle de constitucionalidade das emendas constitucionais na seara financeira e tributária.

As cláusulas pétreas cumprem o relevante papel de retirar das maiorias políticas eventuais determinadas decisões políticas e valores fundamentais que constituem o núcleo do projeto constitucional inaugurado pela manifestação do poder constituinte originário.² Em outros termos, definir o que são cláusulas pétreas é definir quais matérias estão “excluídas do conflito político pacífico”.³ É fato ainda que o grau de detalhamento que a Constituição de 1988 trouxe na matéria financeira e tributária não cria apenas problemas de natureza democrática. O excesso de normas fiscais na Constituição serve também para dificultar a tarefa do intérprete de conseguir visualizar, por exemplo, quais os verdadeiros direitos fundamentais ligados à tributação que possuem dignidade axiológica suficiente para figurarem no âmbito constitucional e receberem o atributo da imutabilidade mesmo em face de emenda constitucional.

Em outros termos, embora seja lícito afirmar que a matéria tributária e financeira cuida em maior grau de questões que devam ser delegadas ao debate entre correntes adversárias no âmbito da política ordinária (tanto assim que tal matéria não costuma ser tratada em detalhes pelas Constituições de outros países democráticos), seria um *grave equívoco* deixar de reconhecer que certas questões relacionadas à matéria fiscal

² BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 159.

³ A expressão é de SOUZA, Celina. Regras e contexto: as reformas da Constituição de 1988. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 795, 2008.

precisam ser alçadas à condição de normas materialmente constitucionais e até mesmo de cláusulas pétreas, em razão de sua intrínseca ligação com os direitos fundamentais (art. 60, §4º, inciso IV da CF) ou ainda em função do grau de relevância que possam desempenhar na manutenção de uma decisão fundamental adotada pelo constituinte originário, como a perenidade da forma federativa do Estado (art. 60, §4º, inciso I, da CF) e a separação de poderes (art. 60, §4º, inciso III, da CF).

É importante ainda destacar que o trabalho de busca dos conteúdos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras não possui apenas a relevância de examinar criticamente as emendas constitucionais e as decisões respectivas do Supremo Tribunal Federal ocorridas até o presente momento. Não há razões políticas de ordem concreta que conduzam à crença de que haverá uma diminuição das emendas constitucionais e financeiras nos próximos anos. Além disso, cada vez há menos espaço para acreditar em uma reforma tributária utópica,⁴ que resolveria todos os problemas da tributação no Brasil. A tendência, destarte, é de que haja novas emendas constitucionais financeiras e tributárias que modifiquem pontos específicos da matéria fiscal.

2 Importância do trabalho de densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras

O trabalho de construção mais precisa dos conteúdos das cláusulas pétreas financeiras e tributárias está longe de possuir importância apenas para auxiliar a jurisdição constitucional na definição dos limites legítimos de atuação do Congresso Nacional na edição de emendas constitucionais. Embora seja inegável que o escopo mencionado seja importantíssimo, a definição do conteúdo das cláusulas pétreas fiscais também possui a relevante função de explicitar quais são as decisões políticas fundamentais que o constituinte derivado adotou nesta seara. Tais decisões funcionarão como princípios fundamentais que devem orientar todo o trabalho de interpretação constitucional neste campo. Ora, considerando o grande número de enunciados normativos financeiros e tributários que nossa Constituição possui, não é difícil concluir acerca da importância que

⁴ Analisando as razões que conduziram ao fracasso das tentativas de reforma tributária ocorridas nos dois governos de Fernando Henrique Cardoso, Marcus André Melo concluiu que um dos fatores determinantes foi o elevado grau de incerteza entre os atores envolvidos no processo sobre os custos e benefícios (inclusive eleitorais) que uma reformulação ampla do sistema tributário poderia ocasionar concretamente para seus interesses regionais (MELO, Marcus André. *Reformas constitucionais no Brasil: instituições políticas e processo decisório*. Rio de Janeiro: Revan, 2002. p. 187-188).

tais princípios fundamentais podem exercer na construção da higidez e harmonia da matéria fiscal tratada no seio constitucional.

Na mesma linha, outra relevante função que a densificação das cláusulas pétreas financeiras e tributárias poderia cumprir seria fornecer ao Poder Legislativo (e obviamente ao Poder Executivo, que é legitimado para deflagrar o processo de emenda à Constituição) um arcabouço teórico mínimo capaz de possibilitar que *no próprio processo legislativo* de emenda ao texto constitucional os limites de atuação do poder de reforma em matéria financeira e tributária já sejam em alguma medida delimitados. Desta maneira, nos debates políticos em torno das alterações em matéria fiscal que as maiorias políticas eventuais buscam implementar, o tema da compatibilidade de tais alterações com os limites materiais ao poder de emenda (e a possível declaração de inconstitucionalidade das emendas em sede judicial) já poderia ser uma das componentes principais do conjunto de variáveis que poderiam influenciar na decisão política de emendar ou não o texto constitucional.

É evidente que a consideração explicitada acima pressupõe que haja, no âmbito do Congresso Nacional brasileiro, uma disposição de verdadeiro engajamento por parte dos legisladores no trabalho de interpretação da Constituição e de análise dos limites ao poder de reforma do texto. Em outros termos, pressupõe a *capacitação institucional* do Legislativo para o trabalho de interpretação constitucional,⁵ como forma de impedir, por exemplo, a edição de emendas constitucionais flagrantemente violadoras dos limites materiais ao poder de reforma.

Ademais, é impossível ignorar os diversos trabalhos da ciência política brasileira que procuram entender de que forma os questionamentos de leis e de emendas constitucionais por intermédio de ADINs propostas no Supremo Tribunal Federal pela oposição política de momento podem ser entendidos do ponto de vista da estratégia política de judicialização de questões que foram objeto de debate na arena democrática.⁶ Em outros

⁵ O tema da capacitação institucional do Legislativo para o trabalho de interpretação constitucional ainda é muito pouco explorado pela doutrina brasileira. Nos Estados Unidos, todavia, a questão é objeto de intenso interesse pela doutrina. Mark Tushnet, ao tratar da questão, enfatiza que um dos principais incentivos que levam os membros do Legislativo e do próprio Executivo a incorporarem, no debate político, aspectos ligados à constitucionalidade das medidas legislativas que se pretendem adotar liga-se à circunstância de que é muito comum surgir nas discussões parlamentares argumentos de grupos de oposição que são articulados em forma de argumentos constitucionais contrários às inovações que o grupo majoritário pretende realizar (TUSHNET, Mark. Interpretation in legislatures and courts: incentives and institutional design. In: *The least examined branch: the role of legislatures in the constitutional state*. Bauman, Richard W.; Kahana, Tsvi. (Ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 2006. p. 468-479).

⁶ Neste sentido, relevante trabalho de TAYLOR, Matthew M.; ROS, Luciano da. Os Partidos dentro e fora do poder: a judicialização como resultado contingente da estratégia política. *Dados - Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 848, 2008.

termos, como o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro permite o amplo acesso dos partidos políticos ao Supremo Tribunal Federal para o questionamento de constitucionalidade de atos legislativos (inclusive emendas constitucionais), em diversas situações o questionamento da constitucionalidade de emendas constitucionais no STF possui nítido viés político de inconformidade de minorias legislativas derrotadas no processo de elaboração de emendas. Não raras vezes, portanto, o STF é chamado a desempenhar a difícil tarefa de *distinguir o que é mero inconformismo de minorias políticas legitimamente vencidas na seara legislativa do que é efetiva violação de cláusulas pétreas que justificam a declaração de inconstitucionalidade de emendas pela violação dos consensos mínimos traçados na Constituição*. Aqui temos, destarte, mais uma razão que justifica o trabalho de definição dos contornos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras.

Na doutrina tributária majoritária, é possível notar a natural tendência de buscar atribuir o *status* de direito individual consagrado constitucionalmente a qualquer interesse suscetível de proteger o contribuinte em face da tributação. Como a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV da CF é veiculada em termos vagos (“proposta de emenda tendente a abolir” e “direitos e garantias individuais”), haverá destarte uma inegável tendência de ser adotada uma interpretação expansiva das cláusulas pétreas e um amplo grau de questionamento das emendas constitucionais na seara tributária.

Note-se que tal tendência de interpretação expansiva das cláusulas pétreas foi estimulada pela própria posição que a maioria vencedora do STF adotou no paradigmático precedente da ADIN nº 939, no qual foi reconhecido que a anterioridade tributária (art. 150, III, “b” da CF) seria cláusula pétrea oponível ao constituinte derivado. Naquele julgado, restou assentado que a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, IV da CF não está limitada ao elenco de direitos previsto no art. 5º da CF, ou seja, há direitos individuais protegidos contra o constituinte derivado que não se encontram no elenco do art. 5º. O voto do Ministro Carlos Velloso foi contundente ao afirmar que “direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão inscritos no art. 5º. Não. Esses direitos e garantias se espalham pela Constituição”.

Ocorre que a tendência de expansão do conteúdo das cláusulas pétreas tributárias e financeiras pode ocasionar sérios problemas. O primeiro, de ordem democrática, liga-se ao modo como deve ser exercida a

jurisdição constitucional no controle de constitucionalidade de emendas. O segundo, ligado ao primeiro, encontra-se vinculado à dificuldade que tal tendência expansiva pode ocasionar no trabalho de definição de quais direitos fundamentais tributários e financeiros devem efetivamente receber o atributo de cláusula pétrea.

A doutrina constitucionalista majoritária ressalta a necessidade da adoção, pelo Judiciário, de uma postura de cautela na interpretação das cláusulas pétreas no controle de constitucionalidade de emendas. Isto porque interpretações expansivas do conteúdo das cláusulas pétreas tendem a diminuir consideravelmente o espaço de liberdade das majorias democráticas de empreender modificações no texto constitucional, além de comprometer a própria capacidade de adaptação da Constituição para acompanhar a evolução social, estimulando desta forma ou o descumprimento sistemático da supremacia constitucional ou a necessidade de nova convocação do poder constituinte derivado.⁷ Tal posição doutrinária já projetou efeitos no seio do Supremo Tribunal Federal, tendo sido adotada explicitamente em significativos votos de ministros da corte.⁸

Na ciência política brasileira também já existem importantes trabalhos discutindo os efeitos da interpretação das cláusulas pétreas pelo Supremo Tribunal Federal na configuração do sistema democrático brasileiro. Nesta linha, Conrado Hübner Mendes procura investigar “como um sistema constitucional que prevê cláusulas pétreas protegidas pela revisão judicial impõe fissuras ainda mais graves ao processo democrático”.⁹ Neste sentido, o autor procura problematizar a opção da Constituição brasileira de impor limites ao poder de reforma, destacando que o maior problema do ponto de vista da teoria democrática não são as cláusulas pétreas propriamente ditas, mas sim a definição de que caberá ao STF conferir sua interpretação sobre o alcance e significado das mesmas.

Outro sério problema que o discurso de tom expansionista das cláusulas pétreas tributárias acarreta é dificultar a delimitação mais precisa de quais os verdadeiros direitos fundamentais ligados à tributação que podem ser erigidos à condição de cláusula pétrea e em que medida justificam tal proteção. A doutrina tributária majoritária geralmente só se ocupa em

perquirir se determinada norma emanada de emenda constitucional simplesmente *tangenciou* ou não o suposto direito fundamental protegido, sem a preocupação de desenvolver uma argumentação metodologicamente consistente que venha a perquirir acerca do *grau de restrição* que a emenda constitucional acarretou ao suposto direito violado.

Aqui é possível verificar outro descompasso entre a doutrina tributária majoritária e os aportes da doutrina constitucionalista brasileira. É razoavelmente pacífico na doutrina constitucional o entendimento de que as cláusulas pétreas não impedem que o constituinte derivado *incurSIONE* nas matérias descritas no art. 60, §4º. O que se busca retirar do constituinte derivado não é o poder de *tratar* das matérias ventiladas no dispositivo, mas somente que as alterações promovidas pela emenda constitucional não venham a ferir o *núcleo essencial* dos princípios e institutos neles versados, o que significa dizer que além deste núcleo há um espaço de conformação no qual deve ser privilegiada a atuação do legislador.¹⁰ Trata-se de lição aplicável a todos os quatro incisos previstos no art. 60, §4º, da CF, incluindo por óbvio o inciso IV.¹¹

Um exemplo pode tornar mais clara a crítica desenvolvida. A inclusão do §7º no art. 150 da CF pela Emenda Constitucional nº 3/93, tornando explícita a possibilidade da adoção da chamada substituição tributária “para frente”, gerou grandes polêmicas em torno de sua constitucionalidade. Parcela bastante significativa da doutrina tributária sustentou a inconstitucionalidade da inovação, por ter violado a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal, pela ofensa, entre outros, aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, que constituiriam direitos fundamentais dos contribuintes. Ora, no caso em debate, a questão central não é definir se a legalidade e a capacidade contributiva são direitos fundamentais. Ainda que a resposta seja afirmativa, a questão principal a ser debatida não consiste em saber se a inovação veiculada pela emenda constitucional atingiu ou mesmo restringiu os direitos fundamentais mencionados e sim *investigar se o grau de restrição que a emenda constitucional produziu nos direitos chegou ao ponto de atingir o núcleo essencial dos mesmos, ou mesmo violou o princípio da proporcionalidade, a ponto de ser possível concluir que houve violação de cláusula pétrea.*

⁷ SARMENTO, Daniel. Direito adquirido, emenda constitucional, democracia e a Reforma da Previdência. In: TAVARES, Marcelo Leonardo (Org.). *A reforma da previdência social: temas polêmicos e aspectos controvertidos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 15.

⁸ Neste sentido, voto do Ministro Sepúlveda Pertence na ADIN nº 3.128 (DJ, 18 fev. 2005).

⁹ MENDES, Conrado Hübner. *Controle de constitucionalidade e democracia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 161.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 169-170.

¹¹ BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 282.

Tudo o que se aduziu até o momento caminha para a conclusão de que *é impossível delinear os contornos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras, especialmente com fulcro no art. 60, §4º, IV da CF, sem utilizar por inteiro o instrumental da teoria geral dos direitos fundamentais*, principalmente as lições da doutrina mais atual acerca das restrições aos direitos fundamentais e dos limites legítimos das próprias restrições (os limites dos limites).¹²

Cumprido esclarecer que ao admitir a possibilidade de restrições aos direitos fundamentais, já estamos implicitamente adotando a denominada *teoria externa* dos limites dos direitos fundamentais, em detrimento da chamada *teoria interna*. Como é cediço, no tema dos limites dos direitos fundamentais, há duas correntes principais. Em breves palavras, a *teoria interna* nega a possibilidade de limitações externas aos direitos fundamentais,¹³ pois entende que a tarefa do legislador está circunscrita ao trabalho de delimitação dos contornos do direito constitucionalmente previsto. Já a *teoria externa* admite que os direitos fundamentais possam sofrer restrições em razão de seu conflito com outros direitos fundamentais ou bens constitucionais, sendo que a legitimidade de tais restrições é aferida principalmente pela ferramenta metodológica do princípio da proporcionalidade.

Não há espaço no presente momento para abordar todas as ricas nuances das duas teorias.¹⁴ Parece relevante, contudo, desde logo justificar os motivos pelos quais parece ser recomendável a adoção da teoria externa. Como bem destacado por Jane Pereira, a concretização satisfatória dos postulados da teoria interna pressupõe a possibilidade de determinação objetiva dos contornos dos direitos fundamentais, o que é difícil de ser aceito considerando o elevado grau de indeterminação de que é dotada a maioria das normas constitucionais relacionadas aos direitos fundamentais. Além disso, a metodologia adotada pela teoria interna, baseada em formulações puramente conceituais dos direitos fundamentais, pode conferir uma discricionariedade maior ao Judiciário, se comparada com a metodologia da teoria externa, que obriga o Judiciário a considerar todos os bens jurídicos em jogo, guiado pelo princípio da proporcionalidade.

Desta forma, assentada a tese de que determinada emenda constitucional importou em restrições a determinado direito fundamental

¹² A expressão é consagrada na doutrina germânica e possui origem em conferência proferida por Karl August Betterman em 1964, conforme notícia PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 298.

¹³ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 277: "Segundo ela (a teoria interna), não há duas coisas — o direito e sua restrição —, mas apenas uma: o direito com um determinado conteúdo. O conceito de restrição é substituído pelo conceito de limite."

¹⁴ Para o exame detalhado do tema, ver PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 140-193 e SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 4, p. 23-51, 2006.

de natureza tributária ou financeira, a questão a ser enfrentada consiste em saber se tais restrições foram legítimas, ou seja, se atenderam aos chamados limites dos limites, especialmente o princípio da proporcionalidade e o princípio do respeito ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais.

3 A insuficiência dos critérios formais

A utilização exclusiva de critérios formais não é capaz de cumprir o desiderato de densificar de forma satisfatória o conteúdo das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. Assim, no que se refere ao limite material ao poder de reforma previsto no art. 60, §4º, inciso IV, da CF, a definição de quais direitos fundamentais na seara financeira e tributária são suscetíveis de serem elevados à condição de cláusula pétrea não poderá ocorrer de forma satisfatória com fulcro em critérios puramente formais. Tal negativa produz efeitos relevantes. Em primeiro lugar, a mera previsão formal no texto constitucional de determinada norma protegendo algum interesse do contribuinte não implica no seu automático reconhecimento como direito fundamental suscetível de ser oponível ao constituinte derivado, pois será necessário perquirir se aquele interesse possui ou não uma ligação intrínseca com algum direito materialmente fundamental.

De forma simétrica, também é lícito afirmar que a simples ausência formal no texto constitucional de determinado direito que possa ser considerado materialmente fundamental não autoriza seu aniquilamento ou restrição ilegítima pelo constituinte derivado. A própria dicção do art. 5º, §2º, da Constituição autoriza tal conclusão. Exemplo emblemático consiste no direito ao mínimo existencial.¹⁵ Embora não tenha uma previsão formal no texto da Constituição de 1998, é inegável sua íntima conexão com a tábua axiológica de valores constitucionais, sendo lícito considerá-lo o próprio núcleo material do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III). Na seara tributária e financeira, o direito ao mínimo existencial projeta importantíssimas consequências, conforme reconhecem Ricardo Lobo Torres,¹⁶ Humberto Ávila,¹⁷ José Augusto Delgado,¹⁸ e, na doutrina alemã, Klaus Tipke/Joachim Lang.¹⁹

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 13.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3, p. 188.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 326-327.

¹⁸ DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octávio Campos (Org.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 158.

¹⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18. ed. alemã por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 263.

Cabe destacar que tais considerações estão em plena consonância com os mais recentes aportes da doutrina constitucionalista brasileira, que desenvolve esforços no sentido de conferir uma interpretação do art. 60, §4º, IV da CF mais afinada com *critérios materiais*. Assim, Luís Roberto Barroso sustenta que a interpretação do dispositivo deve ser conjugada com o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF), sendo a partir do núcleo essencial do mencionado princípio que se irradiam todos os direitos materialmente fundamentais que merecem receber a proteção máxima.²⁰ Cláudio Pereira de Souza Neto critica a tentativa de se investir em critérios formais para a delimitação dos limites do constituinte derivado em relação ao art. 60, §4º, IV da CF, destacando a necessidade de se buscar fundamentar tal limite em critérios materiais concernentes à teoria constitucional da democracia deliberativa.²¹

Raciocínio semelhante deve ser aplicado no trabalho de construção das cláusulas pétreas financeiras e tributárias protegidas pelo art. 60, §4º, inciso I, que veda emenda constitucional tendente a abolir a “forma federativa do Estado”. Aqui também não será lícito afirmar que determinada emenda constitucional incidiu na proibição ventilada pelo constituinte originário apenas pela circunstância de ter modificado, *formalmente*, enunciado normativo que regula a discriminação das competências tributárias entre os entes da federação ou a repartição das receitas tributárias. Somente haverá violação à cláusula pétrea mencionada na hipótese de ser afetado o *núcleo essencial* do princípio federativo.

Sobre o ponto, é inegável que a matéria tributária e financeira compõe parcela significativa do *núcleo essencial* da federação.²² É pacífico na doutrina brasileira o entendimento de que é essencial para a manutenção da forma federativa de Estado a garantia de que os entes federados autônomos precisam dispor de recursos financeiros para o desempenho de suas funções próprias.²³ Em outros termos, conforme evidencia Luís Roberto Barroso, é necessário garantir o “mínimo de auto-suficiência econômica e financeira que permita aos estados dispor dos meios pecuniários

²⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 179.

²¹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira. *Teoria constitucional e democracia deliberativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 236-237.

²² FERRARI, Sérgio. *Constituição estadual e federação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 51: “Pode-se dizer, sem exagero, que o problema da repartição das competências e receitas tributárias é o ponto de maior importância na análise do federalismo brasileiro.”

²³ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 77.

suficientes à realização de suas funções específicas.”²⁴ O grande problema consiste em definir de que forma será assegurada tal autonomia financeira dos entes federados. Acerca do ponto, há opiniões doutrinárias diversas. Há autores que defendem a necessidade de que a autonomia financeira dos entes federados precisa ser assegurada de forma a garantir um mínimo de *competências tributárias próprias* pelos entes periféricos.²⁵ Outra corrente doutrinária sustenta que a autonomia financeira dos entes federados não precisa ser atingida necessariamente pela garantia do exercício de competências tributárias próprias, sendo possível atingir tal condição por meio de participação nas transferências e repartições das rendas tributárias.²⁶

É intuitivo perceber que tal divergência doutrinária projeta importantes consequências no trabalho de definição das cláusulas pétreas tributárias e financeiras relacionadas à questão federativa. Para os defensores da corrente doutrinária que advoga a necessidade de manutenção de competências tributárias próprias aos entes federados, emendas constitucionais que reduzam significativamente a competência tributária de Estados e Municípios serão consideradas atentatórias à cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso I. Já para os que advogam que a autonomia financeira dos entes periféricos pode ser atingida somente por meio de participação em transferências e pela repartição das rendas tributárias, a violação da cláusula pétrea mencionada somente seria ventilada na hipótese de modificações constitucionais que afetassem as normas financeiras constitucionais que regulam o tema, ao reduzir drasticamente o fluxo de recursos distribuídos aos entes periféricos.

Por fim, também será frustrada a tentativa de densificar as cláusulas pétreas tributárias e financeiras relacionadas ao art. 60, §4º, inciso III, da CF com fulcro em critérios meramente formais. Acerca do tema, a doutrina constitucionalista brasileira também adverte que não cabe interpretar o dispositivo de modo a concluir no sentido da impossibilidade de modificações formais nos dispositivos que tratam da separação de poderes.

²⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 23.

²⁵ Neste sentido, RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal e reforma tributária*. In: *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 258; NOVELLI, Flávio Bauer. *Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional nº 3/93*. *Revista de Direito Administrativo* n. 199, p. 39, 1995; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 210, 1999; CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 151.

²⁶ Neste sentido, ELIALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP, 2005. p. 65; MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio federativo e mudança constitucional*. *Limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 175.

A cláusula pétrea em exame só será violada se emenda constitucional atentar contra o *conteúdo essencial* do referido princípio.²⁷

É inegável que na composição do núcleo da separação de poderes a matéria financeira e tributária possui enorme relevância. No campo da tributação, a separação de poderes projeta relevantes efeitos, pois materializa a distribuição do poder tributário estatal entre o Executivo (poder de administrar tributos), Legislativo (poder de legislar sobre tributos) e Judiciário (controle jurisdicional sobre tributos).²⁸

No Direito Financeiro, a separação de poderes também possui destacada importância, especialmente em relação à questão do Orçamento, representando verdadeiro princípio estrutural do mesmo.²⁹ O trabalho de definição das cláusulas pétreas tributárias e financeiras com fulcro no art. 60, §4º, III, da CF, deve passar, portanto, pela definição do grau de restrição das competências típicas e da independência orgânica de cada poder que as emendas constitucionais podem acarretar sem ferir o núcleo essencial da separação de poderes. Assim sendo, será lícito questionar a constitucionalidade na seara tributária de emenda constitucional que procure esvaziar completamente a função típica do Executivo de praticar atos ligados à administração tributária. Também será cabível, no campo financeiro, a alegação de violação da cláusula pétrea em exame na hipótese de emenda constitucional que procure restringir de forma excessiva a função típica do Executivo de desempenhar a execução orçamentária.

A construção do conteúdo mínimo da separação de poderes que representa cláusula pétrea também não pode ser guiada por modelos ideais, pois é cediço que o princípio encontra peculiaridades que variam de acordo com a época e o país.³⁰ Além disso, o trabalho de densificação da cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso III, da CF, na seara tributária e financeira, não pode ser limitado à análise da dimensão mais tradicional do princípio da separação de poderes, que é a negativa, ligada à noção da necessidade de impedir o arbítrio de um dos poderes. Deve ser abordada ainda a faceta positiva³¹ que

²⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 174.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1, p. 397.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5, p. 210.

³⁰ BARCELLOS, Ana Paula. Separação de poderes, maioria democrática e legitimidade do controle de constitucionalidade. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 53, p. 105, 2000.

³¹ TORRES, Sílvia Faber. *A flexibilização do princípio da legalidade no Direito do Estado*. Tese (Doutorado em Direito Público) – Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Rio de Janeiro, 2006. f. 78.

o mencionado princípio experimenta no direito contemporâneo, que advoga a adoção de uma postura de cooperação recíproca entre os três poderes para a manutenção do Estado Democrático.

4 Parâmetros para o delineamento das cláusulas pétreas tributárias e financeiras

Um dos caminhos que deve ser adotado para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras está baseado na defesa da *neutralidade política da jurisdição constitucional* na definição das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. Tal afirmativa possui estreita ligação com as já mencionadas advertências da doutrina constitucionalista, que recomendam cautela no controle de constitucionalidade das emendas constitucionais, pois a função primordial das cláusulas pétreas é impedir que as alterações promovidas pelo constituinte derivado venham a ferir o *núcleo essencial* dos princípios e institutos neles versados, o que resulta no reconhecimento de que além deste *núcleo* há um espaço de conformação no qual deve ser privilegiada a atuação do constituinte derivado.

No que se refere à cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da CF, é preciso afirmar que a previsão meramente formal no texto constitucional de algum interesse do contribuinte não é razão suficiente para elevá-lo ao *status* de cláusula pétrea. Todavia, não se pretende por óbvio delinear o conteúdo das cláusulas pétreas fiscais pelo recurso exclusivo a um sistema utópico de valores materiais e direitos fundamentais ligados ao fenômeno da tributação. É evidente que o ponto de partida da construção das cláusulas pétreas tributárias e financeiras são as normas constitucionais brasileiras pertinentes à matéria. O problema está no fato de que, quase sempre, a simples análise semântica do enunciado normativo constitucional do qual é possível extrair um direito individual diz muito pouco sobre sua fundamentalidade material, o alcance de sua incidência e o grau de restrição por via de emenda constitucional que o mesmo suporta sem que seu núcleo essencial seja desnaturado.

Ocorre que, se a jurisdição constitucional é desafiada a proferir decisão que reconheça ou não a constitucionalidade de emenda constitucional, sob a alegação de violação a algum direito que alegadamente esteja protegido pelo manto da cláusula pétrea, a decisão judicial necessariamente deverá investigar tais elementos. E mesmo que o princípio democrático recomende, como já assentado, uma posição de deferência

do juiz constitucional na análise da constitucionalidade de emendas constitucionais, não se pode conceber que a jurisdição constitucional esteja isenta da tarefa de construir os delineamentos mínimos dos direitos fundamentais tributários e financeiros que são indispensáveis para a manutenção da identidade da Constituição, sendo destarte suscetíveis de receberem o *status* de cláusula pétrea.

Nesta linha, da mesma forma que é criticável a visão amplamente dominante na doutrina de que o direito constitucional financeiro e tributário teria praticamente a função exclusiva de criar um estatuto de proteção do contribuinte em face do Estado, não se pode esperar que a resposta a tal doutrina dominante seja incidir no erro oposto. Tal erro consistiria na defesa da ideia de que os enunciados normativos constitucionais que projetam efeitos de proteção ao contribuinte deveriam ser necessariamente interpretados de forma acanhada e restrita, de maneira a permitir o incremento significativo da arrecadação tributária de forma que o Estado tenha cada vez mais recursos para financiar o desenvolvimento dos direitos fundamentais.

Ora, tal postura também não é correta, pois implica em injustificado desprezo em relação aos direitos fundamentais ligados à tributação, como se tais direitos fossem de segunda categoria, quando são em verdade apenas *projeções no campo específico tributário e financeiro dos direitos fundamentais clássicos* (liberdade, segurança jurídica, igualdade). Admitir que tais direitos sejam violados com base na justificativa simplista de que o Estado precisa arrecadar mais recursos para assegurar o desenvolvimento de direitos fundamentais seria incidir em manifesta contradição, pois não se concebe como o desenvolvimento de direitos fundamentais possa ser custeado por recursos oriundos de violação aos próprios direitos fundamentais. Note-se que tal raciocínio é comprovado pela constatação de que mesmo em países nos quais a matéria tributária e financeira não é tratada com a riqueza de detalhes da Constituição brasileira, há grande preocupação da doutrina no sentido de delimitar os campos de atuação legítima do fenômeno tributário com base nos direitos fundamentais.³²

Nesta linha, a neutralidade política da jurisdição constitucional pode ser justificada à luz dos aportes da filosofia política contemporânea. Sobre o ponto, são emblemáticas as noções desenvolvidas por John Rawls acerca do uso da razão pública pelo Tribunal Constitucional. Como se

³² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 55.

sabe, a ideia da razão pública em Rawls parte da constatação de que a pluralidade de ideias no âmbito de uma sociedade política exige, para a formação daquilo que o filósofo determinou de "consenso sobreposto",³³ que sejam articuladas razões comuns que possam ser reconhecidas como razoáveis mesmo por pessoas que comunguem de doutrinas abrangentes diversas. Para Rawls, o Tribunal Constitucional de uma nação é importantíssimo fórum de utilização da razão pública, pois ao decidir acerca da constitucionalidade das leis, desempenha a função de preservar os elementos constitucionais essenciais em face das maiorias transitórias.³⁴ Em outros termos, o Tribunal Constitucional não pode apelar para razões que não sejam públicas, ligadas a concepções próprias de doutrinas abrangentes.³⁵

Ora, não há dúvida de que as cláusulas pétreas da Constituição brasileira cabem perfeitamente no conceito de elementos constitucionais essenciais de Rawls. Logo, as decisões da jurisdição constitucional sobre o tema devem ser pautadas pela utilização da razão pública, de forma a evitar que maiorias passageiras possam atentar contra a perenidade dos elementos constitucionais essenciais.

De que forma tais considerações repercutem concretamente no controle judicial de constitucionalidade das emendas constitucionais tributárias e financeiras? Como vimos, a doutrina tributária amplamente majoritária costuma enxergar nas normas tributárias contidas na Constituição a função praticamente exclusiva de compor um estatuto de proteção exacerbada do contribuinte em face do Estado, o que conduz a uma tendência de ampliar o conteúdo da cláusula pétrea contida no art. 60, §4º, inciso IV, ao considerar que qualquer emenda constitucional que apenas *tangencie* algum direito individual deva ser considerada inconstitucional. Ora, tal posição doutrinária não é suscetível de ser traduzida na linguagem da razão pública, representando verdadeira doutrina abrangente. Logo, caso o STF julgue inconstitucional emenda constitucional com fulcro em tal doutrina abrangente estaria violando o princípio democrático, pois estaria afastado do campo da neutralidade política.

Note-se que defender a neutralidade política da jurisdição constitucional no controle de constitucionalidade das emendas constitucionais *não* significa realizar um juízo de valor sobre o acerto ou não da ideologia de considerar que devem ser empregados todos os esforços no sentido

³³ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 47.

³⁴ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Ática, 2000. p. 284.

³⁵ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 237.

de proteger ao máximo o contribuinte contra os movimentos do Estado (que podem incluir emendas constitucionais) no sentido de incrementar de forma crescente a arrecadação tributária. É perfeitamente legítimo defender na arena política tal ponto de vista, calcado na visão de que a carga tributária deve ser a mínima possível para manter apenas os serviços essenciais do Estado, de forma a não impedir que as forças do mercado privado possam propiciar o desenvolvimento do país. Ocorre que tais argumentos devem ser articulados nos espaços de deliberação democrática, como ocorre em todos os países que possuem eleições livres. Tal ideologia não pode ser empregada como parâmetro de argumentação no controle de constitucionalidade de emendas constitucionais, pois seus argumentos são típicos de uma doutrina abrangente, que se afasta do conceito de razão pública.

Dessa forma, não se quer retirar o direito da corrente que adota tal ideologia questionar a constitucionalidade de emenda constitucional em face de violação de cláusula pétrea. Para isso, todavia, o discurso dessa corrente deve ser *traduzido em argumentos que sejam compreensíveis no idioma da razão pública* (exemplo: demonstrar que determinado direito materialmente fundamental foi restringido além de seu núcleo essencial). De forma simétrica, seria inaceitável que a jurisdição constitucional incorporasse em sua decisão argumentos de doutrina abrangente oposta, que advogasse a tese de que a modificação do sistema constitucional tributário é imperiosa para permitir a elevação da carga tributária de forma a possibilitar mais investimentos em políticas públicas, ainda que tal modificação seja realizada por intermédio da violação de direitos fundamentais, com fulcro em raciocínio tipicamente utilitarista.

O mesmo raciocínio deve ser empregado em relação à cláusula pétrea relacionada ao federalismo (art. 60, §4º, I da CF). É perfeitamente legítimo, na seara das discussões políticas e eleitorais, a disputa ideológica acerca da necessidade de maior ou menor descentralização das questões relacionadas à política tributária e financeira referentes aos entes da federação, sendo possível prever que tais disputas possam resultar na edição de emendas constitucionais. A decisão a ser tomada pela jurisdição constitucional sobre a constitucionalidade das emendas constitucionais precisa, todavia, manter-se no campo da neutralidade política, ou seja, a definição judicial do alcance da cláusula pétrea que protege a federação deve ser articulada por meio de razões que sejam suscetíveis de serem potencialmente aceitas pelas diversas correntes ideológicas.

Da mesma forma, no campo das disputas políticas e eleitorais, é legítimo defender posições que procurem reforçar as atribuições do Poder Executivo ou do Poder Legislativo na seara tributária e financeira. Todavia, na densificação da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, III, da CF, a jurisdição constitucional precisa adotar decisões no idioma da razão pública, mantendo a neutralidade política.

Outra ideia-força que deve necessariamente ser utilizada na tarefa de construção dos contornos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras é a *abertura aos valores*, ideia que se faz marcante na moderna doutrina constitucional.³⁶ Desta maneira, não será possível o trabalho de densificação das cláusulas pétreas apenas por intermédio dos ideais normativistas,³⁷ que costumam enxergar o sistema financeiro e tributário constitucional como um sistema de *conceitos fechados*³⁸ que podem ser construídos a partir da própria lógica semântica das normas constitucionais.

A *interdisciplinaridade* é outra ideia-força que deve necessariamente ser utilizada na tarefa de construção dos contornos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. A suposição de que os direitos materialmente fundamentais na seara financeira e tributária possam ter seus contornos satisfatoriamente definidos apenas por intermédio de recursos provenientes da ciência jurídica não parece adequada. É impossível delimitar os contornos de direitos fundamentais veiculados por enunciados normativos vagos como capacidade contributiva, igualdade, justiça, segurança, "tributo com efeito confiscatório" sem recorrer principalmente aos aportes da filosofia constitucional e da filosofia política contemporânea, além de contribuições da ciência política e da economia.

No direito norte-americano, recentemente foi produzida obra paradigmática que procura aproximar o tema da tributação da filosofia

³⁶ BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 2, p. 36: "A ideia de abertura se comunica com a Constituição e traduz sua permeabilidade a elementos externos e a renúncia à pretensão de disciplinar, por meio de regras específicas, o infinito conjunto de possibilidades apresentadas pelo mundo real. Por ser o principal canal de comunicação entre o sistema de valores e o sistema jurídico, os princípios não comportam enumeração taxativa. Mas, naturalmente, existe um amplo espaço de consenso, onde têm lugar alguns dos protagonistas da discussão política, filosófica e jurídica do século que se encerrou: Estado de direito democrático, liberdade, igualdade, justiça."

³⁷ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 144: "O normativismo falha ao compreender a Constituição como mera fonte formal e norma superior das normas jurídicas do sistema jurídico, sem compreender o alcance do texto constitucional como uma norma de compromisso entre setores sociais distintos sobre dilemas valorativos (Carta Axiológica) mais importantes de uma sociedade e orienta a solução leal de conflitos existentes em uma dada sociedade."

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1, p. 28.

política.³⁹ Os autores, Liam Murphy e Thomas Nagel, procurando explicar o porquê das questões tributárias não suscitarem intensos debates morais e filosóficos tais como outras matérias, destacam que “as batalhas sobre a tributação são travadas no contexto da política eleitoral, em que as alegações retóricas têm uma importância tremenda, e não nos tribunais, onde prevalecem os argumentos detalhados e demorados”.⁴⁰ Os autores pretendem destacar que nos Estados Unidos questões relativas à matéria tributária são mais abordadas no âmbito da política ordinária, ou seja, não costumam chegar ao Judiciário, no qual o padrão argumentativo é mais propenso a adotar justificações de ordem moral e filosófica.

A afirmativa de Murphy e Nagel é plenamente aplicável ao sistema norte-americano, cuja Constituição trata muito pouco da matéria tributária, de forma que a jurisdição constitucional naquele país (especialmente a Suprema Corte) não costuma enfrentar tais assuntos com frequência. Desta forma, como as discussões de filosofia política em torno da tributação permanecem mais no campo político, no qual segundo os próprios autores, prevalecem as “alegações retóricas”, Murphy e Nagel utilizam tal argumento como reforço à necessidade de que sejam empreendidas justificativas teóricas que possam aproximar a filosofia política da teoria da tributação.

Daí parece ser cabível a seguinte conclusão: se mesmo em países como Estados Unidos, em que as discussões tributárias são travadas no âmbito da política (em razão da quase ausência de previsão no texto constitucional de normas fiscais), Murphy e Nagel destacam a importância de compreender o fenômeno da tributação à luz dos aportes atuais da filosofia política, com muito mais razão se justifica tal abordagem no Brasil, que em função da ampla constitucionalização da matéria financeira e tributária, possui elevado índice de judicialização das discussões em torno dessa matéria.

A ratificação da ideia da necessidade de aproximação entre a filosofia política e o direito financeiro e tributário pode ser vislumbrada também a partir de importante estudo formulado por Ronald Dworkin em um de seus livros mais recentes. Partindo das discussões recorrentes ocorridas nos processos eleitorais dos Estados Unidos entre republicanos (que defendem a redução vigorosa dos tributos) e democratas (que costumam sustentar a necessidade de manutenção da carga tributária em nível capaz

³⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 8.

de sustentar gastos sociais), Dworkin questiona qual a política fiscal que o país deveria adotar para possibilitar que o Estado atenda aos princípios de dignidade humana (igual proteção e responsabilidade pessoal) advogados pelo filósofo para que o Estado possa ser considerado legitimado perante seus cidadãos.⁴¹

A questão relacionada ao alcance das cláusulas pétreas tributárias e financeiras referentes ao federalismo também não pode prescindir de uma análise interdisciplinar. A ciência política brasileira⁴² já produziu importantes trabalhos analisando as variadas nuances do federalismo brasileiro, com ênfase na questão financeira e tributária. Da mesma forma, há relevante produção doutrinária na ciência política brasileira que cuida dos aspectos relativos à separação de poderes, que podem contribuir com o trabalho de densificação da cláusula pétrea do art. 60, §4º, III, da CF.⁴³

5 Conclusões

1. A densificação dos contornos gerais das cláusulas pétreas tributárias e financeiras desempenha a relevante função de estabelecer parâmetros para a jurisdição constitucional no controle de constitucionalidade de emendas constitucionais financeiras e tributárias, delimitando o campo de atuação legítima do constituinte derivado. Ademais, tal tarefa produz a relevante função de identificar quais as decisões políticas fundamentais em matéria tributária e financeira, a partir da análise do quadro axiológico subjacente ao texto de 1988. A densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras também fornece parâmetros gerais que podem guiar os trabalhos do Poder Legislativo e do Poder Executivo no processo legislativo de iniciativa do poder de reforma constitucional;

⁴¹ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?: principles for a new political debate*. United Kingdom: Princeton University Press, 2006. p. 91-126. Dworkin já havia abordado o tema da tributação em trabalhos anteriores, especialmente para justificar sua teoria em prol da igualdade de recursos, vislumbrando a tributação como espécie de *prêmio de seguro* que deve ser custeado pela sociedade de forma a amparar os seus membros mais necessitados. DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 488.

⁴² Devem ser destacados, na ciência política, importantes trabalhos de Celina Souza: *Federalismo e descentralização na Constituição de 1988: processo decisório, conflitos e alianças*. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 513-560, 2001; *Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988*. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p. 105-121, 2005; *Federalismo e conflitos distributivos: disputa dos Estados por recursos orçamentários federais*. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 46, n. 2, p. 345-384, 2003.

⁴³ TAYLOR, Matthew M.; ROS, Luciano da. Os partidos dentro e fora do poder: a judicialização como resultado contingente da estratégia política. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 825-864, 2008; DINIZ, Simone. Interações entre os Poderes Executivo e Legislativo no processo decisório: avaliando sucesso e fracasso presidencial. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 333-369, 2005.

2. A interpretação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras precisa sofrer os influxos da doutrina constitucionalista brasileira, que advoga a necessidade de consideração do princípio democrático no controle de constitucionalidade de emendas constitucionais, sob pena de acarretar injustificada rigidez constitucional excessiva da matéria tributária e financeira já extensamente tratada no texto constitucional de 1988;
3. As preocupações de ordem democrática oriundas do reconhecimento de que a Constituição de 1988 tratou de forma muito detalhada da matéria financeira e tributária não autorizam o intérprete a adotar postura de interpretação extremamente restritiva das cláusulas pétreas em matéria fiscal. Isto porque tal postura pode permitir o fácil amesquinamento pelo constituinte derivado de normas financeiras e tributárias que possuem estreita relação com as decisões políticas fundamentais que o constituinte originário optou por retirar do poder de reforma da Constituição;
4. Especialmente em relação à definição da face tributária e financeira do art. 60, §4º, inciso IV, da CF, é imperiosa a utilização do moderno instrumental da teoria geral dos direitos fundamentais, especialmente as lições acerca dos limites das restrições legislativas na matéria;
5. Critérios meramente formais são insuficientes para o trabalho de lapidação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras, o que obriga o intérprete a investir em critérios materiais para o cumprimento de tal objetivo, com os aportes da filosofia constitucional e da filosofia política contemporânea, além de contribuições da ciência política e da economia, bem como pelo reconhecimento da necessária neutralidade política da jurisdição constitucional.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 127-146, nov./dez. 2010.

Aspectos dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como “suspensão”

James Siqueira

Procurador da Fazenda Nacional – Divisão de Grandes Devedores PRFN-3.

Leonardo de Menezes Curty

Procurador da Fazenda Nacional – Divisão de Acompanhamentos Especiais PRFN-3.

Palavras-chave: Administração tributária. Constituição do crédito tributário. DCTF.

Sumário: Introdução – 1 O novo momento da constituição do crédito tributário no Brasil – 2 Da arquitetura da DCTF – 3 Do poder de invalidação do *status* de exigibilidade do crédito tributário – 4 Do prazo-limite para o exercício do poder de revisão – 4.1 Do surgimento da *actio nata* – 5 Da essência da alegação de prescrição e da vedação de comportamentos contraditórios (teoria dos atos próprios) – 6 Conclusões

Introdução

No âmbito da União, tem-se observado em diversas situações cotidianas a especulação sobre as consequências jurídicas de declarações firmadas pelo contribuinte que discrepam da realidade processual no que toca, especificamente, o alcance de decisões judiciais que lhe aproveitariam. Fala-se da situação em que o contribuinte interpreta equivocadamente o provimento judicial e declara com erro a suspensão da exigibilidade do crédito constituído em Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTFs), influenciando a postura do Fisco de cobrar ou não o seu adimplemento. Uma vez realizada a cobrança judicial, em que pese o fato de o próprio contribuinte ter reputado anteriormente a suspensão durante longos períodos, argui a ocorrência de prescrição.

As máximas da experiência forense têm informado a existência de inúmeros casos idênticos, que, ressalvadas condutas comprovadamente dolosas, não de ser considerados como erros de interpretação jurídica do contribuinte sem a correspondente intervenção da Administração Tributária.

A questão que se anuncia remete ao aprofundamento dos novos paradigmas jurisprudenciais, notadamente aqueles oriundos do egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ). O que se pretenderá a seguir é traçar