

ISSN 2236-0859

# DIREITO & DESENVOLVIMENTO

REVISTA DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

VOLUME 15 | NÚMERO 1 | 2024



**UNIPÊ**

Centro Universitário  
de João Pessoa

# CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA APROVADA E A REESTRUTURAÇÃO DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

## CONSIDERATIONS ON THE APPROVED TAX REFORM AND THE RESTRUCTURING OF THE BRAZILIAN FISCAL FEDERALISM

Bruno Bastos de Oliveira <sup>101</sup>

Vinícius Henrique de Oliveira Borges <sup>102</sup>

### RESUMO

A PEC 45/2019, aprovada como Emenda Constitucional 132/2023, teve seu escopo descritivo sendo a reforma do Sistema Tributário Nacional. Não obstante, o que se objetivou foi a conformação do pacto federativo fiscal aos objetivos fundamentais previstos na Carta Constitucional de 1988 desde sua concepção, isto é, o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais. O presente artigo pretende se utilizar de abordagem dialética para verificar a capacidade das reformas em propiciar o objetivo esperado de atingimento dos sobreditos resultados. Partindo-se da antítese normativa: os instrumentos inaugurados e modificados na PEC; identifica-se quais os fenômenos jurídicos que a reforma pretendeu alterar, analisa-os; e prescreve-se a possibilidade de tal alteração. A metodologia de procedimento inicia-se com análise documental, segue-se com revisão bibliográfica e finda-se em teor analítico-prescritivo subsumindo antítese (PEC) e tese (situação jurídica atual). Conclui-se que a denominada reforma tributária da PEC 45/19 se restringe a reforma do federalismo fiscal brasileiro, mas que em seu campo limitado tem potencial de atingir os objetivos fundamentais.

---

<sup>101</sup> Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB. Professor Permanente do Programa de Pós-graduação em Direito - Mestrado e Doutorado - da Universidade Estadual Paulista, Campus de Franca - SP - PPGDIREITO Unesp. Email: bruno.bastos@unesp.br

<sup>102</sup> Mestrando em Direito na Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho" - Unesp Franca/SP. Email: vinicius.ho.borges@unesp.br



**Palavras-chave:** Direito Tributário Constitucional; Federalismo Fiscal; Reforma Tributária; Desenvolvimento nacional.

## **ABSTRACT**

The PEC 45/2019, approved as Constitutional Amendment 132/2023, had its descriptive scope as the reform of the National Tax System. Nevertheless, the aim was to shape the fiscal federalism pact in accordance with the fundamental objectives outlined in the 1988 Constitutional Charter since its conception, namely, national development and the reduction of regional inequalities. This article intends to use a dialectical approach to assess the ability of the reforms to achieve the expected goal of attaining the aforementioned results. Starting from the normative antithesis: the instruments inaugurated and modified in the PEC; it identifies the legal phenomena the reform sought to change, analyzes them, and prescribes the possibility of such alteration. The procedural methodology begins with document analysis, followed by literature review, and concludes with analytical-prescriptive content subsuming antithesis (PEC) and thesis (current legal situation). It is concluded that the so-called tax reform of PEC 45/19 is limited to the reform of Brazilian fiscal federalism but within its constrained scope, it has the potential to achieve fundamental objectives.

**Keywords:** Constitutional Tax Law; Fiscal Federalism; Tax Reform; National Development.

## **1 INTRODUÇÃO**

A Reforma Tributária prevista na PEC 45/2019 foi promulgada no dia 20 de dezembro de 2023 como Emenda Constitucional de n. 132. Promete ser a medida legislativa que propiciará tanto o desenvolvimento sustentável nacional, quanto a redução de desigualdades regionais. Contudo, não é somente o desenvolvimento nacional que se pretende alcançar. As reformas tocam principalmente o pacto federativo fiscal no país, isto é, a relação intergovernamental em natureza financeira entre os entes federativos do Estado brasileiro.



À despeito de outras alterações pontuais, mesmo que significantes, a PEC propõe reunir em apenas três tributos a incidência ampla do consumo enquanto fato gerador tributário. Suprimem-se ICMS, ISS, IPI, ISS, PIS e COFINS, para introduzir o Imposto sobre Bens e Consumo – de competência conjunta de Estados e Municípios – a Contribuição sobre Bens e Consumo – de competência da União com redistribuição aos demais entes federados – e o Imposto Seletivo – para cumprir as vezes dos tributos extrafiscais.

As reformas somente nesse sentido já modificariam substancialmente o que se tem na atualidade como Sistema Federativo no Brasil. Não bastasse, a PEC ainda propõe a introdução no nosso ordenamento do Comitê Gestor do IBS. Em moldes parecidos com um conselho federativo, passa a ser Pessoa Jurídica *sui generis* responsável principal pelas questões relacionada ao Imposto sobre Bens e Consumo, desde sua administração, até seu lançamento e execução administrativa, e principalmente a sua distribuição.

As reformas são amplas, e por certo gerarão resultados significativos. Contudo, merece análise se tais resultados são os mesmos que aqueles esperados pelo constituinte derivado (reformador). Para tal deve-se compreender a situação em tela como tipicamente dialética. Há naturalmente uma *Tese*, qual seja a situação fática e jurídica posta; há também uma *Antítese*, que é a situação jurídica que se sobrepõe; e há, por fim, uma *Síntese*, situação que se resulta da subsunção entre tese e antítese. Por suposto que aqui se fala de dialética em relação a metodologia de abordagem.

A metódica legislativa, contudo, não se distancia de tal dialética. Através da observação de um problema observa-se em verdade uma *tesis*, ao se propor uma reforma nada mais se faz além de propor uma nova situação mais favorável, oposta àquela *tesis*, tratando tipicamente



de uma *antítese*. Apesar de se esperar que aquela situação oposta seja a predominante, ideal e descritiva da sociedade pretendida, a *síntese* resultante da sobreposição entre tese e *antítese* não será necessariamente o pretendido pela *antítese*, por mais que dela se aproxime. Aplicando-se a metódica dialética ao caso concreto da Reforma tributária identifica-se que a PEC 45/19 se pretende antitética contra uma situação jurídica em específico, pretendendo alterá-la para fazer valer uma realidade outra.

A este artigo reserva-se a tarefa de identificar esses três elementos da dialética em questão. Pretende, desta forma, solucionar o problema de pesquisa: *as reformas compreendidas na PEC 45/19 têm a potencialidade de solucionar as dificuldades experimentadas pelo Sistema Tributário Nacional, sobretudo em sua dimensão federalista fiscal?*

Desta forma, o objetivo geral deste trabalho foi a identificação dos problemas do Sistema Tributário Nacional e do federalismo fiscal brasileiro a partir da sua proposta de reforma. Utiliza-se a proposta de modificações para compreender qual o problema que se pretende atacar. Esta é a abordagem adequada porque, sendo o STN e o federalismo brasileiro sistemas complexos, identificar seus problemas seria tarefa árdua e que esgotaria inúmeros trabalhos. A reforma, *per si*, não pretendeu solucionar todos esses problemas, sendo assim; a identificação destes, enfrentados pela PEC resultaria na constatação óbvia da insuficiência da reforma.

Sendo assim, o mais adequado foi identificar primeiro quais os temas de reforma, para então revisar a bibliografia sobre esses temas, e compreender se os instrumentos e dogmática proposto seria suficiente para reverter a realidade no que se deseja como ideal. Trata-se,

portanto, de pesquisa que se desenvolveu em três etapas, tendo, três objetivos específicos além do geral já exposto.

Em uma primeira fase a pesquisa se desenvolveu de forma a identificar quais as reformas empenhadas. Analisou-se o texto final aprovado pelo Senado Federal em 15 de dezembro de 2023. Além disso, investigou-se o relatório redigido pelo Deputado Aguinaldo Ribeiro, para identificar as motivações que guiaram a câmara na sua atividade de constituinte derivado.

Identificou-se nessa análise que a reforma foi proposta a partir da introdução de três tributos, e do comitê gestor do IBS. Além disso, extraem-se as motivações no relatório oferecido. Os principais motivos são desenvolvimento nacional sustentável, a redução e desigualdades regionais, a preservação de autonomias federativas, e o saneamento do pacto federativo.

A segunda fase da pesquisa dedicou-se a analisar a doutrina jurídica acerca desses temas caros à reforma. Dá-se principal ênfase à duas análises neste artigo: desenvolvimento e federalismo fiscal. A análise teórica se inicia com a apresentação da doutrina jurídica do desenvolvimento, refletindo-o como objetivo fundamental da república, previsto no artigo 3º da Constituição Federal. Como tal, compreende-se os objetivos fundamentais enquanto frutos do dirigismo constitucional brasileiro, refletindo o direcionamento que o constituinte originário pretendeu à República.

O desenvolvimento nacional, previsto no inciso II do sobredito dispositivo, é acompanhado da redução das desigualdades regionais, previsto no inciso III do mesmo artigo. Ao se tratar de regiões, e suas desigualdades, invoca-se o pacto federativo brasileiro. É essencial e intrínseca a relação entre o desenvolvimento e o federalismo, sobretudo o fiscal, em qualquer federação. No Brasil, em que são veementes as



desigualdades, a modificação desse fenômeno se mostra objetivo fundamental do sistema federativo.

Desta forma, no tópico que segue a doutrina jurídica do desenvolvimento, apresentam-se os principais problemas federativos que a reforma tributária pretende solucionar. Trata-se do ICMS, das Contribuições Fiscais, da guerra fiscal e do federalismo cooperativo<sup>103</sup> brasileiro. Intitula-se esse tópico de pacto federativo fiscal, por esse conceito reunir todos os problemas atinentes ao federalismo e o Direito Tributário que foram encontrados.

Por fim, na terceira e última fase do trabalho fez-se trabalho propositivo e analítico no sentido de sustentar a potencialidade benéfica das reformas feitas pela PEC 45/19. Dá-se enfoque àqueles dois principais instrumentos introduzidos pela emenda, quais sejam, os novos tipos tributários de consumo, e o comitê gestor do IBS. Sobre este, em específico, faz-se rápida analogia com o Conselho Federal do federalismo alemão, para compreender a potencialidade coordenativa desse tipo de órgão.

Conclui-se, pois, positivamente, e de forma otimista com as reformas propostas, sem deixar de criticar a limitação da reforma, se considerada reforma do federalismo brasileiro, mas compreendendo que pode ser esse um primeiro passo rumo ao federalismo cooperativo desejado.

---

<sup>103</sup> O conceito de federalismo cooperativo é plurívoco, ou mesmo equívoco. São diversas as tentativas de conceituação, resultando em fenômenos diversos e por vezes incongruentes entre si. Neste trabalho não se problematiza a conceituação de federalismo de cooperação, nesse sentido remete-se ao trabalho de Pedro Luiz Chambô (2021).



## 2 A PEC 45/19 E A REFORMA DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

A reforma tributária tomou os holofotes da Política Brasileira no ano de 2023, momento em que houve maior esforço para sua discussão e aprovação. Não obstante, ela era tema recorrente na Academia desde a promulgação da Constituição de 1988. O Código Tributário Nacional data de 1966, foi desenvolvido na constância da Ditadura Militar, contendo naturalmente o ranço autoritário do regime, sobretudo no que concernia ao pacto federativo-fiscal. A alteração no ordenamento constitucional em 1988 já trouxe àquela época avanços significativos no Sistema Tributário Nacional (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2020). Com exceção de pequenas reformas como a Lei Kandir, a sistemática tributária sobre o consumo não foi significativamente alterada, estando impregnada pelo ranço autoritário, e fragmentando-se ainda mais por razão da guerra fiscal, e da política tributária da União Federal (BATISTA JÚNIOR, MARINHO, 2020).

O Sistema Tributário Nacional conta com diversos pontos merecedores de reforma, desde a regressividade, até sua obsolescência. Contudo, este trabalho se preocupou apenas com aqueles pontos que a PEC 45/2019 pretendeu reformar<sup>104</sup>. Ao identificar os fenômenos que o constituinte derivado estabelece como problema a ser solucionado, identifica-se os fundamentos jurídico-constitucionais que legitimam esta reforma. Em outra análise, o que se busca é compreender o que se pretende com esta reforma.

---

<sup>104</sup> A respeito dos pontos de reforma, Batista Júnior e Marinho (2020, p. 89) apontam “(1) carga tributária elevada (sobretudo sobre consumo e folha); (2) regressividade (o Brasil cobra mais impostos dos mais pobres); (3) Complexidade da legislação tributária e custo Brasil; (4) Conflitos de competência/Guerra Fiscal; (5) Anacronismo – Revolução Digital (Uber, Netflix, Whatsapp)”. Neste trabalho, os pontos abordados são os numerados como 4 e em menor grau 3.





De plano, os pontos mais abordados nas discussões são o desenvolvimento nacional, a sustentabilidade, a simplificação e a manutenção da autonomia dos entes federados. Contudo, e prezando pela cientificidade do trabalho, apresentam-se os instrumentos inaugurados ou alterados pela Emenda Constitucional n. 45/2019 (BRASIL, 2023a); e as justificativas apresentadas no parecer do Relator (BRASIL, 2023b).

## 2.1 ANÁLISE DA PEC 45/19: NORMAS E INSTRUMENTOS DA REFORMA

A análise da Proposta de Emenda Constitucional permite evidenciar a dogmática, isto é, as normas e instrumentos institucionais, propostas para alteração da realidade jurídica posta. O que se empenha neste sub-tópico é análise documental, da norma, trazendo-se remissões à PEC, e descrevendo sua estrutura e artigos.

São quatro os pontos que merecem análise. A dogmática geral da tributação do consumo, que passa a contar com novos princípios e fundamentos; A normação de um novo tributo que reúne Estados e Municípios, o IBS; O papel do comitê gestor na administração desse tributo; e o papel da União na tributação do consumo por meio do CBS e do IS.

A PEC contou com 23 artigos, mas concentrou-se nesses quatro pontos, sendo que grande número das alterações se deve à transição de sistemas que propõe ser longa e orgânica.

A dogmática do sistema tributário nacional, e do federalismo fiscal, recebeu adições e alterações. O artigo 145, §3º incorpora princípios gerais a todo o STN, quais sejam os princípios da “simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.” (Brasil, 2023a, s. página). Ademais, estabelece como princípio



norteador do Imposto sobre Bens e Serviços o princípio da neutralidade no art. 156-A, §1º, caput.

A previsão de um princípio de simplicidade vem para privilegiar as alterações que vinham sendo feitas no tocante a estabelecer regimes menos complexos de tributação para microempreendedores e empresas de pequeno ou médio porte. Nesse sentido, ademais, são diversas as alterações que vieram para continuar aperfeiçoando o regime diferenciado dessas pessoas jurídicas. Contudo, não tem isto vinculação ao federalismo fiscal, merecendo ser tema de outro trabalho, inclusive por se tratar mais de aperfeiçoamento do que de inovação do constituinte derivado.

Em segunda análise, inovação substancial foi feita no sentido de incorporar o Sistema Tributário Nacional enquanto instrumento potente para a promoção do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado. O desenvolvimento sustentável é tema sistematicamente abordado pela reforma tributária, sobretudo no âmbito dogmático. São introduzidas diversas normas programáticas para vincular o legislador e o administrador político. Ademais da elevação da defesa do meio ambiente no art. 145, §4º; estabelece-se a sustentabilidade como princípio a dar prioridade quando do estabelecimento de políticas de incentivo regional, (art. 43, §4º), ou na distribuição da receita do Fundo de Desenvolvimento Regional (art. 159-A, §2º).

O tratamento privilegiado do princípio de defesa ao meio ambiente se aperfeiçoa pela criação do Fundo ainda pela criação no art. 92-B, §2º do “Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas” (BRASIL, 2023a, s. página); responsável pela diversificação econômica e proteção do bioma amazônico.

A reforma tributária quanto ao tema da sustentabilidade é promovida principalmente pelo uso de normas programáticas. Trata-se



do uso do constitucionalismo dirigente a fim de vincular a atividade estatal a objetivos compreendidos na Constituição, sendo próprio do Estado Democrático de Direito (DUARTE NETO; BORGES; MARANGONI, 2023). Apesar do valor normativo desse tipo de previsão, sua efetividade prática é tema a ser endereçado<sup>105</sup>, haja vista a sua eficácia mediata.

No mesmo sentido é o que se observa quanto às reformas que se atrelam ao princípio da justiça tributária. Uma das grandes preocupações encontradas na doutrina tributária hoje é a cidadania fiscal, enquanto clamor pela efetividade do princípio da equidade e condenando a regressividade tributária. Essa preocupação, porém, não é objeto de reforma específica na PEC 45/2019, talvez por estratégia política. De qualquer forma, há duas normas previstas que visam efetivar o princípio de justiça tributária, sendo uma programática e estritamente dirigente, e uma segunda disciplinada em três dispositivos que se caracteriza como instrumento que tenta efetivar minimamente o bloqueio à regressividade tributária.

A reforma prevê a adição do §4º ao artigo 145 da Constituição para determinar que “As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.” (BRASIL, 2023a, s. página). Trata-se por excelência de uma norma dirigente, mais que genericamente programática, estabelece enquanto determinação constitucional que qualquer nova alteração que procede a PEC 45/2019 deverá atenuar a regressividade tributária. A norma, contudo, merece as mesmas críticas quanto a eficácia destinada àqueles referentes ao princípio de defesa do meio ambiente.

---

<sup>105</sup> Vide tópico 3.1



Referente aos instrumentos que por si só já pretendem promover a justiça tributária, e atenuar a regressividade, tem-se os artigos 156-A §5º, VIII. O que se estabelece é um sistema de devolução dos impostos sobre bens e serviços ao contribuinte que, por sua condição social, merece tratamento especial em busca da equidade. O dispositivo inclusive estipula o objetivo desse instrumento, qual seja o de “reduzir as desigualdades de renda” (BRASIL, 2023a, s. página).

Por fim, versando-se ao que se refere ao princípio de cooperação, para já ingressar nos instrumentos que a reforma introduz para além de sua dogmática geral está a reforma da tributação sobre o consumo. A reforma parece buscar sanear insuficiências do federalismo cooperativo no âmbito fiscal, não se pode interpretar de outra forma um princípio de cooperação que fundamenta o sistema tributário nacional. Substitui tributos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Reduz a normatividade sobre a tributação do consumo a poucas legislações, em substituição à complexa sistemática do ICMS e ISS com centenas de regras diferentes entre si (BRASIL, 2023b).

Torna o sistema tributário sobre o consumo em dual, figurando a União de um lado, e os Estados e Municípios e o Distrito Federal em outro. Centraliza a administração do IBS a um ente sui generis composto pelas esferas estaduais e municipais da federação, o Comitê Gestor, fomentando a coordenação horizontal, em detrimento do dirigismo promovido pela União. Em análise sumária, as reformas da tributação sobre o consumo resultam na reestruturação do pacto federativo, sobretudo em seu âmbito fiscal.

O Imposto sobre Bens e Serviços – IBS – terá duplo referenciamento tributário sempre que um fato gerador ocorrer. Com a regra de direcionamento do tributo ao ente de destino, gerado um fato tributável, este será de direito do Município ou Estado que aquele bem for



comercializado, ou que o serviço for prestado. Cria-se base tributável ampla, e uniformizada, para evitar a fragmentação do tributo (Brasil, 2023b), sendo vedada a diferenciação por bem ou serviço. Resguarda-se, porém, a exceção aqueles que por sua natureza demandam tratamento especial, reunidos no art. 156-A, §6º, são exemplos os combustíveis, serviços financeiros e o transporte coletivo.

A base ampla, e a uniformização rigorosamente determinada constitucionalmente – com prometida Lei Complementar a ser editada – faz perceber o nível de homogeneidade que se pretende em um novo pacto federativo. São, ademais, estipuladas normas de comportamento federativo, isto é, normas que estabelecem atitudes vedadas, bem como prerrogativas dos entes federativos. Trata-se dos dispostos no artigo 156-A em seus parágrafos 2º (inciso X), e 9º, e no art. 156-B, §6º.

No art. 156-A, §1º veda-se aos Estados, Municípios e Distrito Federal a concessão de “[...] incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto [de bens e consumo] ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação [...]” (Brasil, 2023ª, s. página). Trata-se de proibição direta aos entes federados que leva em consideração a guerra fiscal amplamente praticada e danosa ao pacto federativo. Trata-se, também, de proibição estritamente comportamental, de forma a estabelecer indiretamente um comportamento de lealdade federativa<sup>106</sup>.

A esta obrigação negativa acompanha uma positiva, menos abrangente e com limitações de alcance, no art. 156-B, §6º. Ao estabelecer a obrigação dos entes federativos compartilharem informações fiscais entre si, e sobretudo com o comitê gestor do IBS.

---

<sup>106</sup> Sobre lealdade federativa, vide tópico 3.2



Em outro vetor da lealdade federativa que é inaugurado pela Reforma diz respeito ao art. 156-A, §9º, sendo que neste caso é uma obrigação da União em considerar os interesses dos entes federados quando da alteração do imposto sobre bens e serviços. O legislativo federal deve considerar que a alteração que reduzir ou aumentar a arrecadação deve ser equilibrada de forma indiretamente proporcional pela redução da alíquota do imposto.

Ainda concernente ao IBS, mais propriamente a seu comitê gestor, o artigo 156-B traz as diretrizes principais a serem aprofundadas por Lei Complementar no Congresso. O Comitê Gestor originalmente seria composto por todos os entes da federação, incluindo a União. As críticas contra essa invasão do ente federal, na experiência de outros entes de desconcentração administrativa, fizeram com que o projeto discutido em 2023 já constasse a composição restrita aos Estados, Municípios e Distrito Federal. O modelo utilizado parece ter influência do Bundesrat<sup>107</sup> alemão, sendo um conselho federal de discussão horizontal, estando, porém, no caso brasileiro, reduzido à temática do Imposto sobre Bens e Serviços.

Por fim, resta a este trabalho a análise dos tributos reservados à União na nova dogmática de tributação sobre o consumo. Trata-se de dois, a Contribuição sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo. A ideia inicial de instituir um tributo com natureza de imposto, resultando na sua desvinculação geral de receita (Batista Junior, Marinho, 2020), e de sua obrigatória transferência aos demais entes federados foi afastada.

O que resultou do texto final foi uma contribuição localizada no mesmo nicho que a anterior Contribuição Social no artigo 195, V, com o

---

<sup>107</sup> Bundesrat é a composição de duas palavras em alemão: Rat significa conselho, tanto em sentido pessoal, quanto no sentido de corpo de conselheiros. Bundes, por outro lado, indica ligação, união em um sentido literal. É a palavra utilizada pela tradição germânica para indicar a federação, a ligação entre entes autônomos.



fim específico de manutenção da Seguridade Social. A União, ademais, preservou sua prerrogativa de editar a alíquota da CBS por meio de Lei Ordinária, sendo, assim, possível que seja feita por ato discricionário do Presidente da República por meio de Medida Provisória. Preservada, também a não transferência vinculativa da União aos demais entes da receita dessa contribuição, ao menos em primeira análise e salvo se a Lei Complementar prevista não estipular de forma contrária.

Por outro lado, o Imposto Seletivo é introduzido para cumprir o papel extrafiscal da União na sua atividade tributária. É relegado a ela no artigo 153, VIII a capacidade tributária sobre bens e serviços que sejam danosos a saúde ou ao meio ambiente, para substituir o IPI e demais contribuições anteriormente utilizadas.

Desta forma, em resposta ao objetivo específico deste tópico o que se pode identificar enquanto instrumentos introduzidos são os tributos IBS, CBS, IS, o comitê gestor, e a alteração na dogmática da tributação trazendo princípios e normas programáticas. Quanto aos fundamentos e finalidades que as reformas buscam pode ser reunido na implementação do desenvolvimento sustentável enquanto tema caro à tributação em geral, a reestruturação do pacto federativo bem como de forma secundária a promoção da justiça tributária e da simplificação do sistema. Sendo que este último não foi de forma sistemática abordada pela reforma, o próximo tópico se restringe a análise do desenvolvimento e o federalismo fiscal. Ademais, a análise sobre o desenvolvimento engloba tanto o desenvolvimento nacional, em sentido específico, e o de redução de desigualdades, familiar à justiça tributária.

Quanto ao desenvolvimento sustentável limita-se a pesquisa em analisar o dirigismo constitucional que se traduz na doutrina jurídico-constitucional do desenvolvimento em geral. Isso porque, sendo esta pesquisa localizada no Direito Constitucional Tributário, carecem



instrumentos analíticos sobre a efetividade de políticas públicas sobre o meio ambiente.

### **3 OS FUNDAMENTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA: DESENVOLVIMENTO NACIONAL IGUALITÁRIO**

Reafirma-se, pois, o protagonismo do desenvolvimento nacional, da redução das desigualdades regionais, e da manutenção do pacto federativo brasileiro na reforma tributária. Partindo-se desses três temas, que conectam organicamente desenvolvimento e a organização federativa, deve-se compreender a doutrina que os envolve. No último tópico identificaram-se os problemas do Sistema Tributário por intermédio da constatação das soluções a elas propostas. Isto é, os problemas que se pretende solucionar com a reforma restam claros. A este tópico resta a tarefa de debruçar-se sobre esses problemas, e compreender seus contornos.

A exposição se divide em dois subtópicos. Um primeiro referente ao desenvolvimento, enquanto fenômeno jurídico constitucional. Passa-se pela natureza jurídica do desenvolvimento em nosso ordenamento, para compreendê-lo como objetivo fundamental estruturante do constitucionalismo dirigente pátrio. Em um segundo subtópico se expõe a análise da federação e seus desafios. Apresenta-se a questão do federalismo fiscal, a problemática da guerra fiscal, os problemas acerca das contribuições fiscais e do ICMS, e o paradigma do federalismo cooperativo.





### 3.1 A DOUTRINA JURÍDICO CONSTITUCIONAL DO DESENVOLVIMENTO

A compreensão da doutrina jurídica do desenvolvimento no ordenamento brasileiro passa pelo exercício de identificar qual o papel que cumpre esse fenômeno enquanto norma jurídica. Pergunta-se como aplicar a compreensão de desenvolvimento construída no campo das ciências políticas, ciências sociais e mesmo da Teoria do Estado à dogmática jurídica. Investiga-se, pois, o conceito de desenvolvimento, e sobretudo aquele conceito que é aplicado às noções de Estado na América Latina. Passa-se, pois, pelo exercício de compreender a realidade econômica e social da América Latina, enquanto região sujeita ao subdesenvolvimento, para questionar o que se pretende quando se propõe desenvolver.

Para tal, é imprescindível reconhecer o papel da CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe) na promoção de um plano para o desenvolvimento propício aos desafios enfrentados pelos latino-americanos. Dentre os promotores dessa perspectiva de desenvolvimento da América Latina destaca-se Celso Furtado (1977). Ademais, Gilberto Bercovici (2005) se destaca como propulsor dos conceitos de desenvolvimento no campo jurídico da atualidade.

Bercovici (2005) demonstra que o sucesso das proposições de Lafer são sobretudo por desvincularem os conceitos de desenvolvimento e subdesenvolvimento como etapas faseológicas, isto é, ligadas pela evolução necessária de uma em direção a outra. Lafer (1977) compreendeu que o subdesenvolvimento seria fenômeno autônomo e desnecessário para o desenvolvimento. Seria, na realidade, uma realidade própria do capitalismo de Estado propugnado pela globalização em que se criam centros e periferias globais, estes sujeitos ao subdesenvolvimento, e aqueles ao desenvolvimento.



Por desenvolvimento apresenta-se o conceito de ser a tarefa do Estado por meio da qual o Estado promoveria a transformação da sociedade (BERCOVICI, 2022) pressupunha, pois, a alteração das estruturas estatais. O desenvolvimento, nas palavras de Bercovici, seria a “[...] condição necessária para a realização do bem-estar social” (BERCOVICI, 2022, p. 111).

O conceito de desenvolvimento seria, pois, atrelado ao modelo socialdemocrata de Estado, vinculando-o à realização do Welfare de seus cidadãos. Contudo, como alerta Bercovici, o Estado de Bem-estar social na América Latina não se basta em um Estado Social. Ele deve ir além, deve promover-se como um Estado desenvolvimentista, isto é, um Estado que por planificação pretende propor uma política de desenvolvimento. E por desenvolvimento, como visto, esse Estado deve propor as linhas políticas de superação do Estado de subdesenvolvimento (BERCOVICI, 2020).

Desta perspectiva já se extrai o que se compreende como subdesenvolvimento nas perspectivas latino-americanas de Lafer. É característica própria dos Estados da periferia, condição autônoma e não vinculada ao desenvolvimento em natureza evolutiva, isto é, não se trata de fase própria do desenvolvimento de um Estado. O subdesenvolvimento é a condição estrutural de insuficiência na garantia da cidadania plena de seus cidadãos. Nesse ponto que se encontra a doutrina política do desenvolvimento e subdesenvolvimento para o Brasil. Política essa que se pretende planificadora e propulsora da superação das estruturas que afastam a sociedade da plenitude de sua cidadania.

Contudo, e neste ponto se retomam os questionamentos iniciais, deve-se ainda verificar qual o *locus* jurídico do desenvolvimento: qual o seu tratamento enquanto norma, ou mesmo se tem minimamente natureza jurídica. Para isso, basta voltar-se à Constituição Federal e



verificar no artigo 3º, II, que o desenvolvimento nacional é um objetivo fundamental na República Federativa do Brasil.

Sendo assim, para além de um direito fundamental, o desenvolvimento é política de Estado, sendo seu dever e sua finalidade. Os objetivos fundamentais, ou tarefas fundamentais, são institutos próprios de um modelo de constitucionalismo dirigente e de um modelo de Estado Democrático, e de Direito. No Brasil, para melhor adequar a nomenclatura, poder-se-ia dizer que o desenvolvimento se constitui enquanto objetivo fundamental de um modelo programático de Constituição inserido em um Estado Democrático de Direito.

O modelo de Estado Democrático de Direito vincula toda ação estatal no sentido (ou direção) daqueles objetivos fundamentais constitucionalmente vinculantes. É essa a doutrina jurídica do desenvolvimento no Brasil: a direção pela qual o Estado deve seguir.

O norte a ser seguido para o Estado Desenvolvimentista brasileiro é localizado por meio dos demais objetivos e princípios fundamentais previstos na Carta Constitucional. Dentre eles, e sobretudo, aqueles dois objetivos que o seguem, quais sejam o da erradicação da pobreza e da diminuição das desigualdades regionais. Aquele primeiro, a erradicação da pobreza, está diretamente vinculado pelo conceito de desenvolvimento e subdesenvolvimento já disciplinados. Por outro lado, o objetivo de diminuição das desigualdades regionais funda, ou aperfeiçoa, a liga mestra a ser seguida pelo Estado brasileiro enquanto uma federação.

O Estado Democrático de Direito, por meio do dirigismo constitucional consubstanciado nos objetivos fundamentais vinculam a federação em sentido de equalizar as condições sociais das diversas regiões, e desenvolvê-las todas para que alcancem o nível desejado de erradicação da pobreza. É essa a função do federalismo no Estado



brasileiro, que não pode ser entendido como algo encerrado em si mesmo, e fundamentado tão somente por diferenças culturais nas regiões, haja vista, inclusive, que a federação brasileira se origina por desagregação, mas opera vetorialmente centrípeta.

Desta forma, o objetivo fundamental de desenvolvimento nacional se aperfeiçoa por meio do objetivo fundamental de diminuição das desigualdades regionais. Quando se fala em desenvolvimento, e quando se fala em desigualdades, fala-se da mesma coisa: a qualidade da cidadania econômica e social. O constituinte originário, ao reconhecer que a desigualdade econômica e social entre as diversas regiões do Brasil não se adequa às finalidades pretendidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, reconhece que aquele desenvolvimento – também fim estatal – deve se pautar no princípio da equidade. Deve tratar as diferentes regiões de forma desigual, para que se igualem.

O federalismo pretendido pelo constituinte deve seguir os direcionamentos prescritos pelos objetivos fundamentais. Não deve se obstar a caracterizar-se como um federalismo assimétrico quando necessário, mas deve sempre preservar sua natureza federativa. Isso significa reconhecer as desigualdades regionais enquanto fenômeno a ser superado pelo Estado Democrático de Direito. Significa também que o constituinte derivado está vinculado em sua atividade legiferante a buscar formas de equalizar o desenvolvimento nacional.

Considerada nesses termos, a reforma tributária feita pela PEC 45/2019 alinha-se aos objetivos fundamentais descritos. O faz de maneira a simplificar o sistema tributário sobre consumo, reduzindo limitações tecno-burocráticas sobre ao instituir nova sistemática de Imposto sobre Valor Adicionado (IVA). E o faz por meio da reestruturação da repartição de competências tributárias e de transferência de renda entre os entes federados, o que será explorado no próximo tópico.



### 3.2 DESAFIOS DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

A reforma tributária na PEC 45/2019 é substancialmente uma reforma do federalismo fiscal no Brasil. Não se ignorando os demais desafios do sistema tributário, a crise federativa é fenômeno de importância para o STN. Sendo assim, é certa a reforma que pretende revisar a repartição de competências, as relações intergovernamentais e as autonomias federativas, isto é, a revisão do pacto federativo brasileiro.

Em matéria tributária e financeira, o sistema que distribui competências, tarefas, e obrigações entre entes autônomos é denominado federalismo fiscal (ALVES, 2017).

Tratando-se das reformas feitas na no sistema tributário nacional, de reformas sobretudo na estrutura e na dinâmica do relacionamento entre os entes federados quando da tributação sobre o consumo, trata-se, pois, da reforma do federalismo fiscal brasileiro.

Sendo a análise versada a esse aspecto, ao do federalismo fiscal, deve-se invocar a revisão bibliográfica para compreender os problemas que a reforma pretendeu solucionar. Mais uma vez, sob risco de ser repetitivo, assevera-se a metódica utilizada neste artigo para compreender que a revisão bibliográfica se limitará àqueles problemas que a nova dogmática tributária trazida pela PEC influenciará. Trata-se, pois, do equilíbrio fiscal, da guerra fiscal, do ICMS – substituído pelo IBS, pelas contribuições fiscais e pela transferência tributária. Importante, ainda, ressaltar que parte dessas temáticas dialogam essencialmente com o federalismo cooperativo, modelo federativo adotado no Brasil.

O federalismo é, juntamente com o republicanismo e o presidencialismo, a instituição mais antiga do Estado brasileiro, datando da primeira Constituição republicana em 1891 (SOUZA, 2019). Por vezes é apontado a trajetória da federação como movimentos sistemáticos de



descentralização e centralização federativa (SOUZA, 2019). O que se percebe é a coincidência de momentos mais descentralizados com regimes democráticos, e momentos de centralização com regimes autoritários. A descentralização, inclusive, foi objetivo central quando do desenho da institucionalidade federativa brasileira (REZENDE, 2013). O constituinte de 1988 buscou afastar a organização estatal da centralização na União da promoção da política.

Isso decorre da tradição federativa brasileira. Com exceção do federalismo construído na República Velha, de natureza intrinsecamente dualista, desde a promulgação da Constituição de 1934 o Brasil tenta adotar o modelo de federalismo cooperativo. As Constituições que seguiram (1937, 1946, 1967/69) acompanharam a dogmática cooperativa da federação, mas, como apontado, utilizaram-se de maior ou menor descentralização.

Não obstante a normatividade federativo-cooperativa, o federalismo desenvolvido em na Era Vargas (1937 - 1945) é questionavelmente retórica (BORGES, 2022), além de condicionar ao extremo as autonomias dos entes federados. Ainda nesse sentido, o federalismo desenvolvido durante a Ditadura Militar (1964 - 1984) chegou a ser caracterizado por federalismo de integração (BUZOID, 1971) (FERREIRA FILHO, 1974).

O federalismo de integração seria o fenômeno federativo em que a autonomia seria substituída pelo interesse geral. A integração forçaria àqueles entes que pretendem proteger interesses particulares a acolher a vontade geral. Alfredo Buzaid, idealizador de tal modelo federativo, explica o fenômeno:

A forma que [a política legislativa] veio a receber, contém o federalismo cooperativo, porque dele recebeu importantes conquistas; mas o supera ao atribuir à União maior soma de



poderes para dirigir a política nacional. O propósito do constituinte não foi o de destruir as unidades federadas, cuja autonomia respeita, mas sim o de construir o novo Brasil, cuja grandeza depende do desenvolvimento integrado de todas as regiões. Estas não se confinam dentro dos limites territoriais de um Estado; abrangem amplas áreas que incluem vários Estados. A esse novo tipo, que promove o desenvolvimento econômico [...] ousamos denominar federalismo de integração. O federalismo dualista se fundava no princípio do equilíbrio entre a União e o Estado; o federalismo cooperativo formula o princípio da suplementação das deficiências dos Estados; o federalismo da integração representa o triunfo do bem-estar de toda a nação. Ele busca, portanto, reencontrar-se com a realidade nacional, traduzindo os legítimos anseios do povo, que cria um país economicamente forte, socialmente justo e eticamente digno (BUZAID, 1971, p. 40-41)

O modelo versado no ceio da ditadura militar careceu de ampla difusão, ao menos em sua nomenclatura. Já àquela época o integrativismo proposto por Buzaid foi duramente criticado por doutrina autorizada, como Manoel Gonçalves Ferreira Filho (1974). O Professor Ferreira Filho argumenta que a centralização promovida pelo integrativismo

(...) envolve desvantagens e riscos. Transforma a União num Leviatã cuja prepotência ameaça Estados e indivíduos. Redonda numa excessiva centralização. Rompe o equilíbrio de poderes favorável à liberdade. Tende a desconhecer as disparidades e conseqüentemente a diversidade de condições entre os vários Estados (FERREIRA FILHO, 1974, p. 115).

A recusa em adotar uma federação integrativa na Constituinte de 1988 foi acertada. O modelo utilizado foi o cooperativo, contudo, careceu de instrumentos que afastassem o caráter centralizante que o federalismo integrativo promove. No âmbito prático, o federalismo integrativo influenciou substancialmente a formação da nova federação em 1988 (BORGES, 2022). Em estudo anterior sustenta-se que a federação brasileira conta com elementos dos três modelos federativos já desenvolvidos no Brasil, isto é, o dual, o cooperativo e o integrativo



(BORGES, 2022). Em posterior análise, pode-se avaliar que a estrutura federativa é essencialmente cooperativa, mas a dinâmica da federação sofre de influências do integrativismo.

E essa binariedade do sistema federativo pode ser explicado pela formatação do Estado Federal de 1988, bem como do que decorreu do arranjo institucional ali estabelecido. O que se experimentou na Constituinte de 1986/1988 foi a divisão em comissões para discutir os diversos temas a serem abordados pela carta magna que se demonstrou amplamente analítica.

Dentre outras, duas comissões foram importantes para definir o modelo federal cooperativo brasileiro, aquele referente ao federalismo fiscal, e aquele referente à ordem social. É lugar comum apontar a ligação entre federalismo cooperativo e Estado Social, uma vez que ambas têm a vocação de promover maior atuação estatal por meio da positividade normativa e políticas públicas (BERCOVICI, 2002). Porém, a metódica constituinte privilegiou a especificação legiferante a tal ponto que as discussões em cada uma das duas comissões foram em sentidos diversos, ora centralizando na União o papel de promotor do bem-estar social, ora privilegiando a descentralização ao conceder competências a um terceiro nível de entidades federativas. (REZENDE, 2013)

A ordem social prevista na Constituição privilegiava um modelo de federalismo administrativo. De influência alemã, o federalismo administrativo concentra a atividade legislativa sobre a ordem social na União Federal, reservando aos entes periféricos a execução dessas leis (GUNLICKS, 2003). A legitimidade federativa desse modelo na Alemanha é condicionada pela participação dos entes federados na esfera central de legislação (MARQUES; BITTENCOURT JR, 2020). A existência do Bundesrat possibilita a participação direta dos entes federados indicando seus membros. Essa que cumpre o papel de segunda casa legislativa na





Alemanha, com função revisional e propositiva, tem seus membros escolhidos diretamente pelo executivo de cada um dos 16 Estados alemães.

No caso brasileiro, porém, a despeito da centralização da ordem social na União federal, não se possibilitou a participação dos Estados e Municípios<sup>108</sup> nas decisões políticas caras a toda a nação, e que podem afetar significativamente as particularidades legitimamente protegidas dos estados membros.

No outro lado da Constituinte, na comissão para o federalismo fiscal, a proposta era diametralmente oposta. As competências federativas fiscais, fruto dessa comissão, traduzem um modelo por vezes que poderia ser apontado como de federalismo dual, em que se disciplina exaustivamente as competências de cada ente federado (Borges, 2022). O federalismo fiscal construído coroava um modelo vanguardista de Imposto sobre Valor Adicionado, o ICMS, que representaria parte significativa da receita tributária nacional (Afonso, 2013).

Os anseios pela descentralização federativa seguida de um regime autoritário geram entusiasmo sendo reconhecido protagonismo dos governadores na política nacional que estaria por vir (Abrucio, 1998).

As forças vetorialmente opostas entre descentralização fiscal e centralização das políticas públicas resultaram em anos de disfuncionalidade institucional (Rezende, 2013). O vencedor desse *cabo de guerra* foi a União, não somente por seus esforços, mas pela política autodestrutiva da esfera estadual na promoção de guerras fiscais, e o

---

<sup>108</sup> A criação de um terceiro nível federativo dificultou ainda mais a participação político-federativa. Os municípios não têm nem um ente legislativo sob sua influência indireta no âmbito federal ou estadual. É questionável a natureza federativa municipal, haja vista sua limitação política, restrita ao estabelecimento de legislação orgânica. Isso, como se verá, será modificado pela PEC, que estabelece um órgão federativo com participação dos municípios.



espaço ganho pelos municípios no jogo político atual. À União, porém, atribui-se a culpa ao notar a ampliação do uso de contribuições fiscais para arrecadação de receita, e o desvirtuamento dessas contribuições quando da Desvinculação das Receitas da União (DRU).

Por mais descentralizado que se tentou ser, o desenho institucional do federalismo fiscal brasileiro ainda previa instrumentos de transferência de receitas vinculadas nos impostos da União para os Estados e Municípios, e dos Estados aos Municípios (MACHADO SEGUNDO, 2022). Porém, as transferências se restringiam às espécies tributárias dos impostos, não alcançando contribuições fiscais, nova espécie introduzida pela Constituição de 1988. Percebendo o fenômeno, a União passou a utilizar cada vez mais das contribuições para arrecadação de receitas, estando desvinculada de sua transferência aos demais entes federativos (ALVES, 2017).

Porém, a culpa da crise institucional não pode ser relegada exclusivamente à União. A guerra fiscal travada por meio da redução, isenção e concessão de benefícios no âmbito do ICMS desconfigurou o imposto enquanto de valor adicionado (AFONSO, 2013), além de resultar na diminuição das capacidades econômicas dos Estados Federados.

Ademais, a instituição de uma terceira esfera na federação brasileira resultou na criação de um terceiro âmbito de autonomias. A descentralização, enquanto fenômeno pragmático, deve versar-se para limitar o poder hegemônico, em uma perspectiva liberal (KELSEN, 1992). Não foi o que se observou na federação brasileira. A autonomia dos municípios foi constituída em detrimento da esfera intermediária da federação, os estados, não afetando a hegemonia da União. (REZENDE, 2013)

Portanto, a crise federativa brasileira é complexa, e conta com diversos expoentes a serem considerados para além do exposto aqui. No



que concerne às alterações feitas pela PEC 45/19, vê-se com otimismo os instrumentos novos e alterados. É o que se apontará no próximo tópico.

#### **4 A EFETIVIDADE POTENCIAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

A potencialidade de gerar os efeitos desejados se traduz por efetividade. Este trabalho buscou, como proposto inicialmente, verificar quais os instrumentos estabelecidos na reforma tributária, suas finalidades, e enfrentou a situação estabelecida referente àqueles temas atacados. Por organização lógica dividiram-se em duas as temáticas abordadas pela PEC 45/2019, o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais; e o pacto federativo fiscal estabelecido. Não será diferente neste terceiro tópico. Utilizando-se das temáticas divide-se a exposição em dois subtópicos para promover o cotejamento entre o que se estabeleceu entre *tese* e *antítese*, identificando a *síntese* dialética, enquanto o potencial de efetividade das reformas em atingir sua finalidade.

##### **4.1 SUSTENTABILIDADE E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NO CONSTITUCIONALISMO DIRIGENTE SOBRE O DESENVOLVIMENTO BRASILEIRO**

De forma sumária, por ser revisão deste mesmo trabalho, o que se pode observar enquanto a *tese* dialética referente ao desenvolvimento nacional e as desigualdades sociais foi a exposição da doutrina jurídica desses fenômenos. A sua natureza jurídica de norma programática, e especificamente, enquanto objetivo fundamental deve ser enfrentada com o que se buscou alterar com a PEC. Percebe-se que a dogmática do desenvolvimento e da erradicação da pobreza, enquanto objetivos fundamentais, foi aperfeiçoada, mas sobretudo com normas da mesma



natureza programática, e mesmo recebendo limitação específica quanto às próximas reformas sobre a tributação. Sendo tese e antítese de mesma natureza, questiona-se se os efeitos desejados serão alcançados com o dirigismo constitucional novo, se o anterior não logrou seus objetivos.

A efetividade de normas programáticas já é, por si só, tema discutido academicamente<sup>109</sup>. Apesar de sua importância, e mesmo a vinculatividade de suas normas (CANOTILHO, 1982), o constitucionalismo dirigente não pode ser compreendido como um sistema bastante em si mesmo (CANOTILHO, 2017). É, lado outro, por meio da sua incorporação em um modelo democrático e jurídico de Estado, o Estado Democrático de Direito, que a normatividade de um sistema programático que deve ser compreendido (DUARTE NETO; MARANGONI; BORGES, 2023).

Nessa sistemática, as normas programáticas alimentam o Estado Democrático de Direito de forma a estabelecer finalidades a serem seguidas pela comunidade ali presente, em direção a modificação do *status quo* fortemente cristalizado pelas forças hegemônicas na sociedade (STRECK; MORAES, 2018). Não se trata, porém, de sistema constitucional fechado em si mesmo, é o ponto de partida para a modificação, não o objetivo que se pretende alcançar, que move o Estado Democrático de Direito (DUARTE NETO; MARANGONI; BORGES, 2023).

Nesse sentido, as reformas sobre o desenvolvimento nacional e a justiça tributária, quando estabelecidas como normas programáticas estabelecem efeito limitado, ainda que instantâneo no ordenamento. Essas normas não terão a potência necessária de alterar o *status quo*

---

<sup>109</sup> Nesse sentido vide as lições de Canotilho (2017) especificamente sobre a insuficiência da Constituição Dirigente.



sozinhas, mas estabelecem essa tarefa como norma a ser seguida na legislação que a segue.

Portanto, para que cumpram sua finalidade, e atinjam a *síntese* dialética esperada as normas introduzidas devem ainda ser seguida de novas reformas que substanciarão o desenvolvimento sustentável e a erradicação da pobreza.

#### 4.2 O PACTO FEDERATIVO FISCAL NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Dando seguimento a análise, os efeitos potenciais da reforma tributária sobre o federalismo fiscal podem ser vistos com mais otimismo do que os referentes ao desenvolvimento. Isso porque ao se enfrentar dialeticamente os fins desejados pela reforma, a realidade jurídica que se pretende atacar, e os instrumentos que se utilizam percebe-se que foram certas as alterações constitucionais.

O que se tem enquanto *tese*, novamente, enquanto realidade jurídica, é a crise institucional experimentada pelo federalismo: a insuficiência das competências fiscais, a ausência de limites internos de comportamento dos entes federativos, e o uso indiscriminado de contribuições fiscais pela União.

A dogmática trazida pela reforma tributária, em contraposição e como a *antítese* apresentada, ataca especificamente cada um desses pontos reestruturando o pacto federativo em prol da autonomia, da cooperação e da lealdade federativa.

O que se expôs neste trabalho foi a contraposição entre o federalismo fiscal e a ordem social pretendida pelo constituinte. O embate entre esses dois pontos vetorialmente opostos e como representantes os Estados contra a União resultou em um primeiro momento em descentralização das políticas econômicas no país, mas



logo se verteu na concentração na União de toda a política nacional. Isso atacado pela reformulação do IBS, e o CBS permitem perceber uma nova proposta de reequilíbrio federativo.

Não se pode ignorar o papel atual dos municípios no federalismo brasileiro, e justamente por esse motivo garante-se a sua participação nas decisões caras e de comum interesse por todos os entes federados.

Trata-se de coroação de um modelo de federalismo cooperativo com a tentativa de gradativamente incorporar instrumentos de federalismo administrativo para a homogeneização nacional e em cumprimento do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais.

Além da instituição de imposto de tipo IVA, com amplitude tributária, e compartilhamento entre Estados e Municípios, merece destaque dois instrumentais já aqui disciplinados. Trata-se do Comitê Gestor do IBS, por um lado, e das regras de comportamento que aperfeiçoam a dogmática de um princípio de lealdade federativa no Brasil.

O Comitê Gestor aperfeiçoa no Brasil um federalismo de política conjunta (MARQUES; BITTENCOUR JR, 2020). Aperfeiçoa, não inaugura, isso porque há diversos entes de cooperação política, sobretudo social, no federalismo brasileiro. Contudo, o que se inova com o Comitê Gestor do IBS é um órgão de política conjunta que extrapole o campo da desconcentração administrativa, isto é, a convocação pela União, do compartilhamento de competências administrativas, sendo dominado pelo ente central. O Comitê Gestor do IBS, primeiramente, não terá componentes representantes da União, além disso, dividem-se os 54 representantes da alta cúpula igualmente entre Estados e Municípios, sendo 27 representantes para cada esfera. A equalização alivia problema crônico da ausência de participação dos municípios na



construção da política nacional. Além disso, o comitê gestor contará com independência, mas será fiscalizado externamente somente pelos Estados e Municípios, afastando a União de qualquer abuso que pretendesse fazer.

O Comitê Gestor, apesar de limitado tematicamente ao Imposto sobre Bens e Serviços, inaugura ente federativo de natureza de conselho federal. Sua experiência pode ser repetida gradativamente, promovendo maior participação dos entes federados na construção da política nacional. Dessa forma, a síntese, isto é, os efeitos desejados nesse ponto específico da reforma tributária têm grande potencial efetivo, inclusive para além do que se vislumbra na limitação temática.

Concernente ao reequilíbrio federativo, e o aperfeiçoamento da dogmática da lealdade federativa na federação brasileira, são também otimistas os resultados desta pesquisa. Como se percebeu, a crise federativa se deu principalmente pela crise institucional promovida pela guerra fiscal e pela centralização política na União. A guerra fiscal é implicitamente atacada por termos outros que o que se convencionou chamá-la. A reincorporação de um imposto de base ampla e as vedações a sua isenção, ou beneficiamento de qualquer outro tipo que não constitucionalmente permitido resulta na concretização de competências do princípio de lealdade federativa.

Por um lado, tem-se que a sistemática introduzida reequilibrará as finanças dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União, por outro, aperfeiçoa-se os instrumentos do federalismo brasileiro em garantir que esse equilíbrio seja constantemente mantido. A lealdade federativa, embora ainda incipiente seu estudo, é princípio próprio de qualquer federação (GAUDERAULT-DESBIENS, 2014), estando presente também no ordenamento brasileiro por meio de dogmática negativa, positiva e contra integrativa (BORGES, 2022). Isso quer dizer que antes sua



aplicação reduzida a estruturar as relações entre os entes federativos e, de maneira genérica, promover limites comportamentais, e prerrogativas de consideração recíproca, agora passa a contar com regras específicas. A vedação a guerra fiscal, para os entes federados estaduais entre si, a vedação de redução da arrecadação tributária, contra a União e em favor dos Estados, e a prerrogativa de participarem conjunta e exclusivamente em união das definições da sua política conjunta aproximam o princípio de lealdade federativa brasileiro de seu originário alemão.

Portanto, o que se percebe é que os fins de estabilização federativa, por meio dos instrumentos trazidos pela reforma, têm alto potencial benéfico para a recomposição institucional do federalismo brasileiro.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O trabalho se desenvolveu por meio de metodologia dialética, e com o uso dessa mesma metódica para sua estruturação. Dessa forma, o que se permitiu deferir foi a dogmática introduzida pela PEC 45/2019, enquanto antítese a situação jurídica posta; os problemas relacionados ao desenvolvimento nacional e ao federalismo fiscal brasileiro, enquanto tal realidade jurídica; e propositivamente o que se compreenderia enquanto possíveis resultados, ou a síntese dessa análise.

Sendo análise sobre os potenciais efeitos, é auto dedutível que este trabalho não teve a intensão de promover futurologia, mas de compreender se os instrumentos propostos para os fins que se estabelecem têm capacidade de atingir tais objetivos.

A análise crítica revela que os instrumentos de reforma implementados no federalismo fiscal brasileiro demonstram uma





considerável capacidade de alcançar os objetivos estabelecidos. Contudo, ao deslocar o foco para as reformas destinadas a impulsionar o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza, emerge uma disparidade significativa. Essas iniciativas permanecem predominantemente no âmbito programático-dirigente, o que aponta para a necessidade premente de uma maior dogmatização a fim de converter intenções em impactos práticos mensuráveis.

No contexto do federalismo fiscal, as reformas empreendidas foram concebidas para otimizar a distribuição de recursos e responsabilidades entre os diversos entes federativos, como União, Estados e Municípios. Evidencia-se, assim, uma potencialidade elevada dessas medidas para promover maior autonomia financeira local, impulsionar a eficiência na arrecadação de impostos e fortalecer a gestão fiscal de maneira mais equitativa.

Contrastando com esse cenário, as estratégias voltadas para o desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza revelam-se, até o momento, predominantemente em um estágio programático-dirigente. Este estágio caracteriza-se pela presença de planos e diretrizes gerais, contudo, a implementação prática dessas medidas enfrenta obstáculos substanciais. A ausência de uma dogmatização mais robusta reflete-se na lacuna entre o planejamento e os efeitos tangíveis no combate à pobreza e no estímulo ao desenvolvimento.

A expressão "nível programático-dirigente" aponta para a fase em que as reformas ainda carecem de uma estrutura mais sólida e diretrizes concretas. É crucial transcender essa fase inicial, incorporando uma abordagem mais dogmática, com princípios e normas claramente definidos. Tal dogmatização pode ser fundamental para orientar a implementação efetiva das reformas, superando desafios burocráticos,



garantindo a alocação apropriada de recursos e mitigando resistências políticas.

Dessa forma, é imperativo que as reformas voltadas ao desenvolvimento nacional e à erradicação da pobreza avancem para além do plano conceitual, incorporando uma dogmatização mais robusta. Isso não apenas solidificará as intenções propostas, mas também permitirá uma tradução mais eficaz dessas estratégias em resultados tangíveis, alinhando-se de maneira mais efetiva com as necessidades da sociedade e contribuindo para a construção de uma base sólida para o progresso socioeconômico.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da Federação** os governadores e a redemocratização brasileira. São Paulo: Hucitec. 1998.

AFONSO, José Roberto R. ICMS – Diagnóstico e Perspectiva. In REZENDE, Fernando (org.). **O Federalismo brasileiro em seu labirinto**. Crise e necessidade de reformas. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais acerca da PEC nº 45/2019. In DERZI; Misabel, BATISTA JÚNIOR, Onofre; BUSTAMANTE, Thomas; MEYER, Emílio (org.) **Repensando o Federalismo Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento. 2020.

BERCOVICI, G. A descentralização de políticas sociais e o federalismo cooperativo brasileiro. **Revista de Direito Sanitário**, [S. l.], v. 3, n. 1, p. 13-28, 2002. DOI: 10.11606/issn.2316-9044.v3i1p13-28. Disponível em:



<https://www.revistas.usp.br/rdisan/article/view/81291>. Acesso em: 15 de dezembro de 2023.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros. 2022. Disponível em <<https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556275123>> Acesso em 15 de dezembro de 2023.

BORGES, Vinícius Henrique de Oliveira. **A lealdade federativa na Alemanha e no Brasil: a aplicação de um princípio inerente à forma federativa de Estado**. Trabalho de Conclusão de Curso. Unesp. Câmpus de Franca. 2022.

BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional n. 45/2019**. 2023a Brasília, 1988. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pec-45-2019>> BRASIL. **Parecer do Relator sobre o Projeto de Emenda Constitucional n. 45/2019**. 2023b Brasília, 1988. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pec-45-2019>>

BUZUID, A. **O Estado Federal Brasileiro**. Ministério da Justiça, Brasília: 1971.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. Coimbra: Coimbra, 1982.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2017.

CHAMBÔ, Pedro Luis. **Federalismo Cooperativo: uma análise bidimensional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

DUARTE NETO, José; MARANGONI, Murilo Salvatti; BORGES, Vinícius Henrique de Oliveira. Estado de Coisas Inconstitucional (ECI) e Violência



Policial. In BORGES, Paulo C. C.; GOMES, Marcos Alan de.; MANIGLIA, Elisabete; COSTA, Paulo S. W. A. **Violência Urbana Armada** seu impacto institucional e a derrocada dos Direitos Humanos.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Editora Saraiva. 1974.

FURTADO, Celso. **Teoria e política do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Paz e Terra.

GAUDREAU-DESBIENS, J.-F.. **Cooperative federalism in search of a normative justification**: Considering the principle of federal loyalty. Constitutional Forum / Forum constitutionnel. Vol. 23 No. 4. 2014 Disponível em <<https://doi.org/10.21991/C9X68F> > Acesso em 15 de dezembro de 2023.

GUNLICKS, A. **The Länder and German federalism**. Manchester: Manchester University Press. 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes. 1992.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Manual de direito tributário**. 12 ed. Barueri [SP]: Atlas, 2022.

MARQUES, Pedro Lucas Dabelli; BITTENCOURT JR, Rogério Abdala. A concepção político moral do federalismo, a tributação sobre o consumo e a PEC nº 45/2019. In DERZI; Misabel, BATISTA JÚNIOR, Onofre; BUSTAMANTE, Thomas; MEYER, Emílio (org.) **Repensando o Federalismo Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento. 2020.

REZENDE, Fernando. A crise do federalismo brasileiro: evidências, causas e consequências. In REZENDE, Fernando (org.). **O Federalismo brasileiro em seu labirinto**. Crise e necessidade de reformas. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.



SOUZA, C. **The political engineering of federalism in Brazil**. In: Mendes, C.; Chebenova, D; Lorena, A. (Org.). 30 Years of the Brazilian Federal Constitution: perspectives for Brazilian federalism. 1ed.Brasília: Ipea; Forum of Federations, 2019, v. 1, p. 13-32.

STRECK, Lenio Luíz; MORAIS, José Luis Bolzan de. Estado Democrático de Direito / Objetivos Fundamentais in CANOTILHO (org.); et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2 ed. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2018. pp.114-117; 149-154.



ISSN 2236-0859

# DIREITO & DESENVOLVIMENTO

REVISTA DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

SEÇÃO - TEMÁTICA GERAL: DIREITO E  
DESENVOLVIMENTO