

O Princípio da Subsidiariedade no Federalismo Brasileiro: Redistribuição de Competências Tributárias como Estratégia para Desburocratização e Competitividade

Renan Correia Pereira

RESUMO: A Constituição Federal de 1988 instituiu um federalismo centralizado, buscando equilibrar autonomia regional e coesão nacional, mas, após três décadas, revela contradições como centralização fiscal na União, assimetria na repartição de receitas e dependência crônica de estados e municípios. Este trabalho analisa essas tensões, questionando como reequilibrar competências tributárias sem romper o pacto federativo, garantindo autonomia financeira, competitividade e justiça inter-regional trazendo uma maior cooperação sem dependência. Parte da hipótese de que o princípio da subsidiariedade, ao priorizar a gestão local, pode reduzir a complexidade, combater distorções e mitigar desigualdades, desde que acompanhado de cooperação e compensação. Metodologicamente, combina análise dogmática, revisão jurisprudencial aplicada, estudos comparativos e análise de dados quantitativos, examinando a arquitetura constitucional de 1988, com ênfase nas contradições entre descentralização política e centralização fiscal. Critica o modelo de centralização de competências na União. Defende que a subsidiariedade, inspirada em modelos internacionais, oferece um paradigma para redistribuir competências, fortalecendo entes locais como agentes fiscais ativos. Propõe que a redistribuição de competências, aliada a mecanismos de cooperação, harmonize eficiência econômica e justiça fiscal, respeitando a cláusula pétrea federativa.

Palavras-chave: Federalismo cooperativo, Subsidiariedade, Guerra fiscal, Reforma tributária, Autonomia financeira.

INTRODUÇÃO

O federalismo brasileiro, instituído pela Constituição de 1988 sob a égide da redemocratização, prometeu equilibrar autonomia regional e coesão nacional. Três décadas depois, o modelo revela fissuras estruturais: centralização fiscal na União, assimetria na repartição de receitas e dependência crônica de estados e municípios. Essas contradições não apenas comprometem a eficiência econômica, mas também desafiam a legitimidade do pacto federativo, questionando até que ponto a descentralização política convive com a concentração de poder tributário.

Diante desse cenário, o presente trabalho investiga como reequilibrar competências tributárias sem fragmentar a unidade nacional, garantindo autonomia financeira, competitividade e justiça inter-regional. Parte-se da hipótese de que o

princípio da subsidiariedade ao priorizar a gestão local como instância primária de decisão, oferece um paradigma para reduzir a complexidade do sistema, mitigar distorções como a guerra fiscal e promover cooperação sem dependência hierárquica. A relevância do tema é amplificada pelo debate legislativo em curso, especialmente com propostas de reformas tributárias que oscilam entre a simplificação e o risco de aprofundar o centralismo. Em um país que já acumula mais de 500 mil normas tributárias, a busca por equilíbrio exige não apenas mudanças técnicas, mas uma reavaliação profunda dos alicerces do federalismo.

A relevância do tema é incontornável diante do cenário legislativo atual. Mudanças em andamento que propõe substituir tributos estaduais e municipais por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) centralizado, reacendem o debate sobre os limites da reforma tributária. Embora a simplificação seja urgente, o Brasil possui desde a promulgação de sua constituição já elaborou ou modificou 517.388 normas tributárias como aponta o estudo de 2024 do IBPT¹.

Metodologicamente, o trabalho combina análise dogmática, revisão jurisprudencial e análise de dados quantitativos. Examina-se a arquitetura constitucional de 1988, com ênfase nas contradições entre descentralização política e centralização fiscal, e critica-se o modelo de centralização das competências na União.

Já o princípio da subsidiariedade, originário da doutrina social católica e consolidado no direito europeu, emerge como paradigma teórico para redesenhar o pacto federativo. O princípio, que preconiza que “nenhuma função deve ser atribuída a uma instância superior se puder ser exercida eficientemente por uma instância inferior”, oferece um arcabouço jurídico-filosófico para redistribuir competências tributárias, fortalecendo estados e municípios como agentes ativos na gestão fiscal.

Esta pesquisa não apenas contribui para o debate acadêmico sobre federalismo, mas também subsidia discussões legislativas urgentes, oferecendo um caminho viável para reformas que respeitem a autonomia dos entes sem sacrificar a unidade nacional.

¹ IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, Estudo da quantidade de normas editadas no brasil:36 anos da constituição federal de 1988. Acesse em: <<https://drive.google.com/file/d/1eFKdrxZaCS4B50Ll8E5k9A5lntsqxy4l/view?usp=sharing>> ou <<https://www.ibpt.org.br/estudo-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-2024/>> P. 3-8 ,2024. Acesso em 22 de abril de 2025.

1. A ARQUITETURA CONSTITUCIONAL DE 1988 E SUAS CONTRADIÇÕES NA DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS.

O Estado Federal, na concepção clássica, pressupõe uma pluralidade consorciada de ordens jurídicas, mas o modelo brasileiro pós-1988 privilegiou a centralização. Enquanto Hans Kelsen, ao defender a hierarquia constitucional como base da validade jurídica, com a Constituição no ápice do ordenamento, subordinando todas as normas inferiores, se constitui uma visão mais centralizadora, pois sua teoria pressupõe um sistema unificado e coeso, no qual a autoridade última reside em uma estrutura piramidal rígida, diferente da adotada pela experiência europeia (Tratado de Maastricht, art. 3B)² que demonstra que é possível equilibrar hierarquia normativa e autonomia local, mais alinhada ao princípio da subsidiariedade, lacunas essas exploradas nesses dois primeiros capítulos.

1.1. Divisão de competências na arquitetura constitucional de 1988

A Constituição de 1988 surgiu em um contexto de redemocratização, buscando equilibrar descentralização política e unidade nacional. O Estado Federal, fundamentalmente, se caracteriza pela: “pluralidade consorciada e coordenada de mais de uma ordem jurídica incidente sobre um mesmo território estatal, posta cada qual no âmbito de competências previamente definidas e bem estabelecidas”³ como descrito por Sarlet quanto ao federalismo ideal.

Ademais, a visão jurídica de Kelsen,⁴ no que tange ao caráter fundamental, é mais centralizadora e verosímil ao Estado em seu modo natural de se operar:

Para ser um Estado, a ordem jurídica necessita de ter o caráter de uma organização no sentido estrito da palavra, quer dizer, tem de instituir órgãos funcionando segundo o princípio da divisão do trabalho para criação e aplicação das normas que a formam; têm de apresentar um certo grau de centralização. O Estado é uma ordem jurídica relativamente centralizada.

Apresentando um poder centralizador na União, devido a presença desse mecanismo resolutivo quanto a divisão e da criação de normas, com potencial caráter de suprimir a independência dos Estados-membros em decisões centralizadas na União federal como veremos mais à frente no artigo.

² TRATADO DE MAASTRICHT. Artigo 3B. União Europeia, 1992.

³ SARLET, et. al., 2017, p. 857, apud ROCHA, 1996, p. 171

⁴ KELSEN, Hans, 1881-1973. **Teoria Pura do Direito/ Hans Kelsen**; tradução João Baptista Machado. – 7^a ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2006. (p.317)

Desse modo temos também a proposta por Dallari⁵ que, levando em conta a possibilidade e a conveniência de se acentuar o componente jurídico do Estado sem perder de vista a presença necessária dos fatores não-jurídicos, conceitua-o como “a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”, entendendo por tanto ser fundamental entender de qual forma é de maior funcionalidade para o bem comum daquele território. Nesse sentido representando não só importante para deliberar sobre regras internas quanto para ser responsável no Direito Internacional também pois a junção de todos os Estados-Membros se dá a União Federal, ainda na visão de José Afonso da Silva:

Estado Federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional. A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Os Estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e de também personalidade jurídica de Direito Público interno⁶

Decorrente de toda construção das ideias é quista a Ideia de um Federalismo Cooperativista onde existe uma coordenação entre a União Federativa e os Estados-membros, como reforça Lodi:

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 o Brasil retorna, depois dos anos de trevas institucionais, a um federalismo cooperativo, que se revela, entre outros aspectos, pela definição, no artigo 23, da competência comum para União, Estados e Municípios legislarem sobre um rol mais amplo de matérias, em relação às Cartas anteriores, levando em consideração, segundo o parágrafo único do mesmo artigo, normas para a cooperação entre eles, definidas em lei complementar, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e bem-estar social em âmbito nacional; bem como pela previsão de competência concorrente entre União e Estados-membros. Sob o viés do direito financeiro, o cooperativismo se dá pela repartição, mais condizente com as atribuições materiais, das receitas tributárias de impostos federais com Estados e Municípios e de impostos estaduais com os Municípios⁷

O Federalismo Brasileiro adotado pela Constituição de 1988 adquire uma roupagem cooperativa, que é fundamental para a compreensão da dinâmica de divisão de competências entre os entes federativos. Sobre esta noção, destaca-se a

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu, “Competências municipais”, in “Estudos de Direito Público”, Revista da Associação dos Advogados da Prefeitura do Município de São Paulo, 1983, nº 4, p. 7: apud in: CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário.(P.77)

⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 37ª edição. São Paulo. Malheiros Editores, 2014

⁷ LODI, Ricardo Ribeiro. A Reforma Tributária viola o federalismo fiscal e a capacidade contributiva. Rio de Janeiro. 2019.(P.8 e 9). Disponível em: <<https://uerj.academia.edu/RicardoLodiRibeiro>>. Acesso em:24 de Abril de 2025

definição de Celso Ribeiro Bastos sobre a classificação quanto à autonomia e a independência econômica:

Sem independência econômica e financeira, não pode haver qualquer forma de autonomia na gestão da coisa pública. Daí por que a nossa Constituição Federal se esmerar em conferir tributos próprios às diversas entidades que a compõem (à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios).⁸

A Autonomia dos Estados-membros como demonstrada adiante no artigo perdem parte de sua independência legislativa tributária em face da priorização de interesses federais no Brasil, demonstrando à ausência do princípio da subsidiariedade, pois este é fundamental para suas políticas econômicas e agendas específicas quanto às necessidades de cada região como destaca Carrazza quanto ao tema:

Em nome desta autonomia, tanto a União quanto os Estados-membros podem, nos assuntos de suas competências, estabelecer prioridades. Melhor dizendo, cada pessoa política, no Brasil, tem o direito de decidir quais os problemas que deverão ser resolvidos preferencialmente e que destino dar a seus recursos financeiros. É-lhes também permitido exercitar suas competências tributárias, com ampla liberdade. Assim, dependendo da decisão política que vierem a tomar, podem, ou não, criar os tributos que lhes são afetos. Se entenderem de criá-los, poderão fazê-lo de modo mais ou menos intenso, bastando apenas que respeitem os direitos constitucionais dos contribuintes e a regra que veda o confisco (art. 150, IV, da CF)⁹

No entanto, o modelo tributário adotado refletiu tensões entre centralização e autonomia: enquanto estados e municípios ganharam competências formais (art. 155 e 156, CF/88), a União manteve controle sobre tributos de maior elasticidade, como IR (art. 153, I) e Contribuições Sociais (art. 195), que respondiam por 52% da arrecadação nacional em 2024 (Tesouro Nacional Transparente, 2024) ¹⁰.

Em outras palavras, é característico ao federalismo brasileiro a existência de uma divisão de competências legislativas, administrativas e de repartição de recursos entre os entes, o que torna a divisão de competências tributárias um ponto

⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.(p.125).

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29^a edição. São Paulo. Malheiros Editores. 2013.(p. 163)

¹⁰ Tesouro Nacional Transparente – Transferências a Estados e Municípios - 2024 - <<https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municípios/transferencias-a-estados-e-municípios>>.Acesso em 24 de Abril de 2025.

central a este modelo federativo cooperativo. Portanto, muito importante para a autonomia necessária pelos entes subnacionais para exercer localmente, suas necessidades tributárias, como aumentar determinado tributo para proteção do mercado interno, ou até mesmo exonerar algum determinado tributo como mecanismo político, mais alinhado ao princípio da subsidiariedade.

1.2. Assimetria na repartição de receitas

A Assimetria na repartição de receitas, concentrando a maior parte da arrecadação na União como veremos mais à frente, demonstra violar o princípio da subsidiariedade, pois desvincula arrecadação e gestão local, o que em suma é importante devido a presença de diversos fatores regionais importantes para a autoadministração.

A autonomia financeira é pressuposto fundamental para a efetividade do federalismo. Como enfatiza Celso Ribeiro Bastos (1995, p. 125): "sem independência econômica e financeira, não pode haver qualquer forma de autonomia na gestão da coisa pública". A Constituição de 1988, ao atribuir tributos próprios aos entes federativos (art. 155-156), partiu do princípio de que a correlação entre arrecadação e gestão local garantiria eficiência. Sendo assim, Carrazza (2013, p. 163) complementa ao destacar que a liberdade fiscal dos entes subnacionais é essencial para que estes "estabeleçam prioridades coerentes com suas realidades", evitando a submissão a agendas nacionais desconectadas de demandas locais como também reforçado por Ricardo Lodi Ribeiro:

É claro que em nosso federalismo cooperativo e assimétrico, não pode prevalecer a postura paternalista de que somente à União é dado o estabelecimento de medidas destinadas ao combate às desigualdades regionais, cabendo aos próprios Estados e Municípios o implemento de medidas capazes de promover o seu próprio desenvolvimento social e econômico auto sustentado.¹¹

Em 2023, a União arrecadou 2,3 Trilhões enquanto estados e municípios ficaram com 790 bilhões dos estados (24%) e R\$190 bilhões dos municípios (7%) (Tesouro Nacional Transparente, 2024). Essa disparidade demonstra a transformação da receita tributária nacional quanto a federalização centralizada e sua repartição é determinada por motivos alheios ao valor arrecadado em cada município e sim em um grande fundo, destituindo a fonte da receita do seu gasto.

¹¹ LODI,2019, p.8

A aplicação do princípio da subsidiariedade exige reformular a lógica de repartição de receitas, garantindo que os entes subnacionais tenham recursos suficientes para cumprir suas competências constitucionais e também possuem seu direito legislativo tributário próprio com a devida delimitação dentre sua competência e ainda sim elabore medidas mais próximas a cada situação .

Primeiramente, é necessário revisar os critérios constitucionais de distribuição do FPE (Fundo de Participação dos Estados) e FPM (Fundo de Participação dos Municípios), incorporando indicadores de desenvolvimento socioeconômico e eficiência fiscal.

Em segundo lugar, a criação de um fundo nacional de equalização, inspirado no modelo alemão de *Gemeinschaftsaufgaben*, como veremos no Capítulo 3.2, permitiria compensar estados prejudicados por políticas federais, vinculando recursos a metas de redução de desigualdades. Por fim, é essencial ampliar a autonomia tributária local: estados deveriam poder instituir tributos regionais, desde que harmonizados com diretrizes nacionais.

Essas tensões de competências desmontam a arquitetura constitucional de 1988, revelando como a centralização fiscal contraria o princípio da subsidiariedade. A análise demonstrará que a assimetria na repartição de receitas e o poder regulamentar da União não são falhas pontuais, mas sintomas de um modelo que ignora a gestão local como premissa do federalismo.

1.3. Poder regulamentar da União e a erosão da autonomia

A União, ao editar leis complementares como a Kandir, assume competências que, pelo princípio da subsidiariedade, caberiam aos estados, esses possuindo maior potencial resolutório, quanto a valorização da sua própria autonomia, diferentemente aos que lhes foram atribuídos devido a presente lei. A proibição de tributar exportações de commodities, por exemplo, transfere para a esfera federal uma decisão que poderia ser regionalizada, considerando que os impactos logísticos e ambientais são locais, proibindo estados de tributar exportações de commodities (art. 2.º), transferindo o ônus fiscal para regiões produtoras.

O Pará perdeu R\$12 bilhões entre 2015 e 2023 devido à isenção de ICMS sobre minério de ferro¹² e mesmo após uma grande exploração de seus recursos continua apresentando diversos problemas internos socioeconômicos, não utilizando essa exploração para uma melhora regional de uma região defasada economicamente. Além disso, a LC 87/1996 (Lei do ICMS) permitiu à União definir regras gerais, limitando a discricionariedade estadual. Mesmo cumprindo a hierarquia constitucional, esse tipo de norma é prejudicial a soberania estadual, segundo José Afonso da Silva:

O modo de exercício do poder político em função do território dá origem ao conceito de forma de Estado. Se existe unidade de poder sobre o território, pessoas e bens, tem-se Estado unitário. Se, ao contrário, o poder se reparte, se divide, no espaço territorial (divisão espacial de poderes), gerando uma multiplicidade de organizações governamentais, distribuídas regionalmente, encontramo-nos diante de uma forma de Estado composto, denominado Estado federal ou Federação de Estados. A repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado federal. Nisso é que ele se distingue da forma de Estado unitário (França, Chile, Uruguai, Paraguai e outros), que não possui senão um centro de poder que se estende por todo o território e sobre toda a população e controla todas as coletividades regionais e locais. É certo que o Estado unitário pode ser descentralizado e, geralmente, o é, mas essa descentralização, por ampla que seja, não é de tipo federativo, como nas federações, mas de tipo autárquico, gerando uma forma de autarquia territorial no máximo, e não uma autonomia político-constitucional, e nele as coletividades internas ficam na dependência do poder unitário, nacional e central.¹³

Dando origem mais há um Estado unitário com características federativas ao invés de sua origem federativa protegida em cláusula pétrea em nossa constituição.

O reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), do dever de compensação financeira aos estados e municípios em razão de políticas federais lesivas (ADPF 198/DF) reforça a necessidade de equilíbrio entre autonomia e solidariedade federativa. Na referida decisão, o Tribunal entendeu que a União, ao editar normas que impactam negativamente a arrecadação subnacional (ex.: desonerações unilaterais de tributos estaduais), deve garantir mecanismos compensatórios para evitar o colapso fiscal local.

Essa jurisprudência, está alinhada ao princípio da subsidiariedade, ressaltando que a centralização de competências não pode prescindir de contrapartidas que preservem a capacidade dos entes de cumprirem suas atribuições constitucionais. Como destacou o relator, Ministro Luiz Fux, 'a federação

¹² CARVALHO, David Ferreira. Desoneração dos ICMS das exportações e a crise das finanças públicas do Estado do Pará (Paper 143), 2000, P.26.

¹³ SILVA, 2014, p. 99

exige que o poder central não estrangule financeiramente os entes que lhe são federativamente vinculados' (STF, ADPF 198/DF, 2021). A decisão, portanto, não apenas condena práticas centralizadoras, mas estabelece um precedente para que políticas nacionais internalizam os custos de suas escolhas, harmonizando interesses coletivos e regionais

A LC 176/2020, ao regulamentar o acordo de cooperação federativa para harmonização do ICMS, representa um esforço ambíguo de conciliar autonomia estadual e coordenação nacional. Por um lado, o texto estabelece regras uniformes para concessão de benefícios fiscais como a exigência de análise de impacto socioeconômico e prazo mínimo de 5 anos para vigência, buscando coibir a guerra fiscal por meio de critérios objetivos. Por outro, ao centralizar no Confaz a aprovação de incentivos, exigindo unanimidade entre os estados, a lei reproduz vícios de um federalismo hierárquico, dificultando ajustes regionais ágeis e reforçando a dependência de decisões centralizadas. Apesar disso, a LC 176/2020 avança ao reconhecer, em seu art. 4º, a necessidade de compensação financeira para estados prejudicados por benefícios concedidos por outros, medida que ecoa o princípio da subsidiariedade ao equilibrar competição e solidariedade. Portanto, a divisão de competências tributárias é fundamental para que o princípio federativo, como consagrado na Constituição Federal, se manifeste plenamente. Segundo Lodi:

O descompasso entre as atribuições materiais e as receitas tributárias gera uma sobrecarga comprometedora da autoadministração, e em consequência, da autonomia federativa.¹⁴

Ainda continua afirmando Lodi:

Portanto, demonstrado o caráter auxiliar das transferências da receita dos impostos de competência dos entes centrais aos periféricos no regime de distribuição de rendas, é imperioso concluir que somente por meio do exercício de sua própria competência tributária, os Estados e os Municípios podem garantir o cumprimento de suas prioridades, e não as da União, preservando sua autonomia em relação a esta. Assim, se, hipoteticamente, toda a arrecadação dos Estados, ou quase toda, dependesse de tributos federais, a concessão de benefícios fiscais pela União, atendendo a um interesse que os poderes federais consideram prioritário, como o incentivo às exportações, poderia impedir que os Estados atingissem as suas próprias prioridades, como o aumento dos investimentos na área social, por exemplo.¹⁵

¹⁴ LODI,2019, p.10

¹⁵ LODI,2019, p.12

Portanto é necessário entender o limiar entre a Cooperação federativa e o poder exercido pela União quanto a delimitação das normas de caráter tributário, trazendo uma maior segurança jurídica e consequentemente melhorando o ambiente de desenvolvimento autônomo dos municípios e estados no Brasil.

A centralização fiscal na União, evidenciada pela assimetria na repartição de receitas, contradiz o princípio da subsidiariedade, que prioriza a gestão tributária no ente mais próximo da realidade local trazida neste capítulo como a prerrogativa de legislar autonomamente localmente e não somente a como na LC 176/2020 e ADPF 198/DF, apesar de ambas já serem positivas quanto a autonomia subnacional.

2. IMPACTOS ECONÔMICOS DA COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA

A complexidade tributária é inerente a sistemas federativos que sobrepõem competências sem harmonização normativa. Conforme Schoueri (2018, p. 44), a simplicidade fiscal deve reduzir "custos indiretos da tributação", vinculando-se à eficiência econômica. Desse modo, esse capítulo busca entender parte dos problemas relacionados à falta da subsidiariedade, através da falta de harmonia de competências e suas estruturações voltadas à centralização.

2.1. Custo-benefício do sistema tributário brasileiro

A complexidade estrutural do sistema tributário brasileiro revela-se como um obstáculo ontológico à racionalidade econômica, transcendendo a mera discricionariedade administrativa resultado pela ausência de subsidiariedade: a sobreposição de tributos federais, estaduais e municipais reflete uma descoordenação normativa que poderia ser mitigada com a delegação clara de competências a instâncias inferiores que possuem maior poder analítico quanto as necessidades locais, garantindo um exercício maior de democracia interregional.

A multiplicidade normativa, materializada na coexistência de tributos federais, estaduais e municipais, gera uma sobreposição de obrigações que desestabiliza o princípio da eficiência fiscal. A fragmentação legislativa, especialmente evidente em tributos como o ICMS, enseja regimes jurídicos díspares entre as unidades federativas, criando assimetrias na aplicação de critérios como base de cálculo, alíquotas e direito a créditos. Essa heterogeneidade normativa, longe de ser mera

disfunção burocrática, consubstancia uma violação ao postulado da segurança jurídica, na medida em que inviabiliza a previsibilidade necessária ao planejamento empresarial.

A ineficiência do sistema não se limita ao aspecto quantitativo dos tributos, mas radica na própria arquitetura dogmática do ordenamento. A ausência de harmonização legislativa entre os entes federativos gerando conflitos de competência e sobreposições regulatórias, que demandam soluções interpretativas casuísticas pelos tribunais.

A carga de compliance emerge, assim, como um ônus sistêmico, cuja magnitude compromete a viabilidade econômica de empresas, especialmente as de médio porte. A exigência de alocar recursos substanciais para o cumprimento de obrigações acessórias muitas vezes redundantes ou contraditórias desvia capital produtivo de investimentos em inovação e expansão, contrariando o princípio constitucional da livre iniciativa. Em setores estratégicos, como logística, a complexidade normativa converte-se em custos operacionais elevados, que distorcem a alocação eficiente de recursos e fragilizam a competitividade internacional.

Dados do Banco Mundial (2023, p. 45)¹⁶ revelam que o país ocupa a 152^a posição no Doing Business em facilidade de pagar impostos, exigindo das empresas 1.500 horas/ano para cumprir obrigações acessórias – valor dez vezes superior à média da OCDE (158 horas). Essa ineficiência decorre da fragmentação normativa: são mais de 363 mil normas tributárias desde a promulgação da Constituição (CONJUR, 2017,)¹⁷ Consta no estudo que as empresas, por não fazerem negócios em todos os estados brasileiros, seguem, em média, 3.8 mil normas. Por conta disso, o levantamento destaca que as companhias brasileiras gastam R\$60 bilhões por ano com pessoal, sistemas e equipamentos para acompanhar as mudanças da legislação, que variam entre União, estados e municípios. Por exemplo, o ICMS,

¹⁶ BANCO MUNDIAL. Doing Business 2023: Comparing Business Regulation in 190 Economies. Washington, DC: World Bank, 2023.(p.45) Acesso em: <<https://archive.doingbusiness.org/pt/rankings>> Acesso em 30 mar. 2025.

¹⁷ CONJUR - Brasil editou 5,4 milhões de normas desde a Constituição de 1988, diz estudo.(2017),(P.17)-Acesse em:<[https://www.conjur.com.br/2017-jul-30/brasil-editou-54-milhoes-normas-1988-estudo/#:~:text=O%20Brasil%20j%C3%A1%20editou%20e,Planejamento%20e%20Tributaci%C3%A3o%20\(IBPT\)](https://www.conjur.com.br/2017-jul-30/brasil-editou-54-milhoes-normas-1988-estudo/#:~:text=O%20Brasil%20j%C3%A1%20editou%20e,Planejamento%20e%20Tributaci%C3%A3o%20(IBPT))>. Acesso em:22 de Abril de 2025

principal imposto estadual, possui 27 legislações distintas, cada uma com regras próprias de crédito fiscal, base de cálculo e alíquotas.

A consequência direta é o custo de compliance, que consome 25% do faturamento das médias empresas¹⁸. Em setores intensivos em comércio interestadual, como logística, 40% dos gastos operacionais destinam-se a contenciosos tributários¹⁹. Para microempresas, a carga é ainda mais severa: 33% do faturamento é direcionado a obrigações acessórias, como o SPED Fiscal, inviabilizando investimentos em inovação²⁰. Ainda sobre o tema, Eduardo Schoueri esquematiza uma sólida definição neste sentido:

A simplicidade passa pela busca da redução do número de tributos no sistema, pela simplificação em sua legislação e, não menos importante, dos custos burocráticos concernentes à tributação. A ideia é de que, se ao contribuinte já é penoso arcar com os tributos, muito maior revolta lhe causam os custos administrativos relacionados à cobrança. A ideia de “pagar para pagar um tributo”, que resume os custos indiretos da tributação, é a antítese da simplicidade administrativa.²¹

Diante desse cenário, impõe-se uma releitura dogmática do sistema à luz dos princípios da simplicidade e da neutralidade tributária. A simplificação não pode reduzir-se à mera junção de alíquotas, mas deve envolver a unificação de bases de cálculo, a eliminação de tributos cumulativos e a consolidação de legislações concorrentes. Tal reformulação exige superar a tradição positivista fragmentária, adotando uma hermenêutica sistêmica que priorize a coerência normativa e a efetividade econômica como valores constitucionais.

Se as competências fossem redistribuídas com base no princípio da subsidiariedade, através de mais do que meros ajustes processuais, demandaria uma reconstrução dogmática do federalismo fiscal. É imperioso definir os limites da autonomia tributária dos entes federativos, estabelecendo cláusulas gerais de coordenação e mecanismos vinculantes de resolução de conflitos.

¹⁸ SEBRAE, a reforma tributária será positiva para pequenos negócios... Leia mais em <https://www.cartacapital.com.br/do-micro-ao-macro/para-sebrae-reforma-tributaria-sera-positiva-para-pequenos-negocios/>. 2022.(p.22). Acesso em: 24 de Abril, 2025.

¹⁹ CONJUR- A reforma tributária e o contencioso fiscal: análise crítica- Acesse em:<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwifkNTs0q2M4xVPqZUCHT04K8IQFnoECB8QAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.conjur.com.br%2F2025-mar-23%2Fa-reforma-tributaria-e-o-contencioso-fiscal-analise-critica%2F%3Faction%3Dgenpdf%26id%3D840329&usg=AOvVaw1eyRH1KuE448FQa_vs_cjr&opi=89978449>(2023),(P.15).Acesso em: 24 de Abril, 2025

²⁰ SEBRAE,2022,p. 18

²¹SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8^a edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2018.(p. 44)

Ademais, urge fortalecer a segurança jurídica por meio de uma interpretação teleológica das normas, alinhada aos fins constitucionais de justiça fiscal, desenvolvimento econômico sustentável e o Princípio da Subsidiariedade.

2.2. Lições Dogmáticas sobre Descentralização

O êxito de reformas internacionais como veremos reside na priorização de princípios como neutralidade e simplicidade, em detrimento de soluções casuísticas, porém certos princípios relacionados à auto administração desde que vinculados à cooperação são importantes dentro desse escopo. De acordo com Rogério Dias Correia parte do sucesso americano vem da grande independência dos estados subnacionais:

Entretanto, os entes locais sempre tiveram um papel bastante relevante no federalismo norte-americano, visto que, em maior ou menor medida, os Estados membros têm facultado a eles, através das Constituições estaduais ou mesmo outros diplomas normativos, uma considerável liberdade de ação. Isso porque os entes locais estão muito mais próximos dos cidadãos e têm melhores condições de prestar serviços públicos com maior eficiência. A proximidade faz com que os entes locais tenham como identificar as preferências dos destinatários e, desse modo, oferecer uma gama de serviços coerente com as necessidades.²²

Dessa forma, indo de encontro com o princípio da subsidiariedade, existem vantagens quanto a maior liberdade de ação estar mais próximo dos cidadãos, criando condições de prestar serviços com maior eficiência. Trazendo consigo a ideia de iniciativas inovadoras como proposto por Wallace Oates²³ que preconiza, num cenário de informação imperfeita, com o aprendizado pela prática, existem ganhos potenciais de experimentação de uma variedade de políticas para lidar com problemas sociais e econômicos. Com efeito, um sistema descentralizado, que prima conceder autonomia aos entes federativos para desenvolver suas próprias políticas, pode oferecer algumas oportunidades reais para incentivar tal experimentação, promovendo, assim, o progresso técnico na política pública.

Do ponto de vista dogmático, os sistemas bem-sucedidos compartilham uma concepção unitária do fato gerador, evitando a sobreposição de incidências. A tributação sobre o consumo, em particular, demanda precisão na definição de bases de cálculo e na delimitação de competências, sob pena de gerar efeitos em cascata.

²²CORREIA, Rogério Dias - DESAFIOS DO FEDERALISMO FISCAL. Contributo para a compreensão do exercício partilhado do poder tributário no limiar do século XXI. 2014, (P. 229).

²³ OATES, Wallace. An Essay on Fiscal Federalism. Disponível em <www.jstor.org/stable/2564874> . 2010, (p.131). Acesso em 24 de Abril,2025.

Enquanto o Brasil gasta R\$0,18 para arrecadar R\$1,00, países como Suécia gastam R\$0,03 proporcionalmente e Chile R\$0,05, destacam-se pela eficiência.²⁴ O Chile, após reformar seu sistema em 2020 com um IVA unificado, reduziu a burocracia em 40%²⁵.

O modelo chileno, por exemplo, substituiu uma miríade de impostos indiretos por um IVA geral, eliminando distorções econômicas e reduzindo a discricionariedade administrativa. Tais experiências reforçam a tese de que a racionalização tributária depende da superação do paradigma fragmentário, substituindo-o por uma estrutura normativa coerente e previsível.

Ainda Destaca Rogério Dias sobre o Compartilhamento nos níveis de governo na Alemanha:

Todavia, importa destacar que há um elevado grau de integração entre os níveis de governo na efetivação das políticas públicas. Muitas despesas acima referidas são cofinanciadas por recursos provenientes de mais de um nível de governo, o que é coerente com o ideal preconizado pelo federalismo cooperativo. Nesse sentido, fala-se num sistema lastreado em funções não apenas partilhadas, mas, sim, compartilhadas (Gemeinschaftsaufgaben).²⁶

A análise comparada prévia dos sistemas tributários revela que a eficiência fiscal está intrinsecamente vinculada à unidade normativa e à estabilidade interpretativa. Países como Alemanha e Chile demonstram que a simplificação estrutural mediante a adoção de tributos unificados, como o IVA reduz conflitos de competência e amplia a transparência das obrigações²⁷. A experiência alemã, em particular, evidencia como a harmonização de alíquotas entre unidades federativas, dentro de margens predefinidas, preserva a autonomia regional sem sacrificar a segurança jurídica.

A adoção de um IVA harmonizado, inspirado no modelo alemão, reflete a subsidiariedade ao combinar base nacional única com flexibilidade para ajustes locais, evitando guerras fiscais.

²⁴ OCDE, Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. (p.78) Acesse em: <<https://doi.org/10.1787/900b6382-en>>. Acesso em: 22 de Abril de 2025.

²⁵ OCDE, 2023, p. 89

²⁶ CORREIA, 2014, P.265

²⁷ CASTELAR, JOÃO SICSÚ ARMANDO - Sociedade e Economia: estratégias de crescimento e desenvolvimento.(2009)(P.75-88)Acesseem:<https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3225/1/Livro_SociedadeeEconomia.pdf>. Acesso em: 23 de Abril de 2025.

A lição a ser extraída é clara: a segurança jurídica exige não apenas clareza textual, mas também uma arquitetura institucional que iniba a proliferação de normas concorrentes, respeitando o princípio da subsidiariedade como veremos a seguir.

3. O PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE: FUNDAMENTOS TEÓRICOS

Diante dos custos econômicos expostos, redesenhar o sistema federativo de maneira eficiente é de suma importância para a resolução dos problemas abordados até então, o Capítulo 3 responde com o princípio da subsidiariedade, demonstrando que sua aplicação não é uma abstração teórica, mas um instrumento prático para resolver os problemas identificados nos Capítulos 1 e 2.

3.1. Origens Filosóficas e Jurídicas

O princípio da subsidiariedade, embora de raízes históricas profundas, ganhou contornos políticos e jurídicos definidos a partir da doutrina social da Igreja Católica. Sua origem remonta à Antiguidade clássica, com reflexões de Aristóteles e São Tomás de Aquino, mas foi nas encíclicas papais, como a *Quadragesimo Anno* (1931)²⁸, que se consolidou como diretriz para a organização social.

Vania Gonçalves destacou em sua tradução que:

passar para uma comunidade maior e mais elevada, o que comunidades menores e inferiores podem realizar é uma injustiça, um grave dano e perturbação da boa ordem social²⁹.

Essa concepção reforça a ideia de que a atuação estatal deve ser supletiva, preservando a autonomia das instâncias locais. Emerge como um elemento fundamental na organização das competências no âmbito do federalismo brasileiro, adquirindo especial relevância diante do contexto de divisão estruturada de atribuições entre os entes federativos.

De origem etimológica no latim *subsidiū*, que remete à ideia de auxílio ou suporte, tal princípio configura-se como um mecanismo normativo que orienta o legislador na delimitação e redistribuição das competências entre os diferentes níveis de poder.

²⁸ PIO XI. Encíclica *Quadragesimo Anno*. Vaticano: A Libreria Editrice Vaticana, 1931.

²⁹ GONÇALVES, Vania Mara do Nascimento. Estado, sociedade civil e princípio da subsidiariedade na era da globalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.(p. 101)

Como assevera Zimmermann³⁰, a subsidiariedade tem por escopo a investigação da necessidade de intervenção estatal, pautando-se no reconhecimento de que o exercício do poder público deve ocorrer de forma meramente supletiva, evitando-se ingerências desnecessárias. Assim, ao estabelecer que a atuação estatal deve ocorrer prioritariamente no âmbito mais próximo ao cidadão e somente escalar para instâncias superiores quando estritamente indispensável, o princípio em questão se revela essencial na definição das competências federativas, promovendo uma distribuição funcional e equilibrada do poder entre os entes que compõem a Federação. Complementarmente, Baracho³¹ ressalta que a subsidiariedade implica “complementaridade e supletividade”, equilibrando a intervenção estatal com a liberdade individual. Tal perspectiva assegura que o Estado atue como fomentador, e não como substituto, das iniciativas privadas e locais, alinhando-se à proteção da dignidade humana, princípio basilar da Constituição Federal de 1988 (art. 1º, III).

A Doutrina Social da Igreja desempenhou papel central na consolidação do princípio da subsidiariedade como paradigma ético-político.

Essa premissa, que proíbe a transferência indevida de funções para instâncias superiores, foi assimilada pelo direito europeu no Tratado de Maastricht (1992), cujo art. 3B determina que a União Europeia atue apenas quando os Estados-membros forem insuficientes³². Tal diretriz reflete a preocupação em preservar a autonomia local, evitando a concentração de poder que desequilibra as relações de poder, tema igualmente relevante para o federalismo brasileiro.

A fundamentação do princípio reside na centralidade do indivíduo como origem do poder político. A subsidiariedade protege a autonomia humana frente à tendência estatizante, pois “considera o indivíduo a origem e o fundamento da organização social”³³. Essa visão anti totalitária, confronta modelos hegemônicos que subjugam a liberdade individual a interesses estatais abstratos.

³⁰ Zimmermann, 1999, P.82.

³¹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução. Rio de Janeiro: Forense,(p.24). 1997..

³² TRATADO DE MAASTRICHT. Artigo 3B. União Europeia, 1992.

³³ PIO XI. Encíclica Quadragesimo Anno. Vaticano: Libreria Editrice Vaticana, 1931. (P. 13) Apud. Gonçalves (2003)

Sua aplicabilidade estende-se às relações intergovernamentais, especialmente no federalismo. Zimmermann³⁴ associa o princípio à “investigação federativa da necessidade do poder estatal”, defendendo que a União deve intervir apenas em questões que transcendam a capacidade regional. Essa lógica é reforçada pela competência concorrente prevista no art. 24 da CF/88, que atribui à União a edição de normas gerais, enquanto estados e municípios detalham legislações conforme particularidades locais.

No contexto brasileiro, a subsidiariedade foi implicitamente incorporada pela Constituição de 1988, embora sem menção explícita. O art. 18, ao estabelecer a “autonomia dos entes federativos”, reflete a ideia de que estados e municípios devem gerir tributos vinculados a suas competências materiais³⁵. E ainda nas LC 176/2020 e ADPF 198/DF que asseguram a importância da recomposição das verbas orçamentárias dos Estados-membros assegurando a importância da auto preservação da autonomia estadual.

3.2. Subsidiariedade no Direito Tributário

No direito tributário, a subsidiariedade materializa-se na correlação entre competência fiscal e responsabilidade política: se um ente arrecada, deve gerir os recursos. Dessa maneira, propõe D'Avila³⁶, que a subsidiariedade exige que estados sejam fiscais de seus tributos, não meros repassadores de recursos, pois está no caráter legislador e fiscalizador uma importante peça de autonomia, pois cria uma ligação entre o tributo e o contribuinte/fiscal local, de forma mais direta, o que minimiza a possibilidade de desperdício de recurso público devido a competências distintas e o distanciamento do fiscal e legislador do objeto.

No âmbito tributário, a subsidiariedade exige um modelo que priorize a gestão fiscal próxima aos cidadãos. Conforme Reis:

não basta ao Estado-membro a possibilidade de auto-organizar-se através de uma Constituição própria, possuindo competência legislativa e administrativa, além de um Poder Judiciário próprio; é imprescindível a existência de autonomia financeira.³⁷

³⁴ Zimmermann, 1999, P.209.

³⁵ CANOTILHO, 2001, p. 210

³⁶ D'AVILA, Luiz Felipe. A federação brasileira. In: Por uma nova federação. Coordenada Por Celso Bastos, São Paulo: Revista dos Tribunais,(p.75), 1995.

³⁷ REIS, Elcio Fonseca. Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de Direito Tributário. Belo Horizonte: Mandamentos,(p. 43), 2000.

Essa lógica evita o free riding, fenômeno em que entes dependem de transferências sem responsabilidade sobre gastos. Para Baracho:

A suplementariedade é o que se acrescenta, entende-se que ela representa a questão subsidiária. A subsidiariedade implica, neste aspecto, em conservar a repartição entre duas categorias de atribuições, meios, órgãos que se distinguem uns dos outros por suas relações entre si. A ideia de complementariedade explica, de maneira ampla, a utilização feita em Direito, da noção da subsidiariedade. As organizações são fruto dos compromissos de exigências diferentes, desde que a pluralidade de direitos aplicáveis é resultado de reivindicações opostas. De um lado está o poder público... Do outro lado, estão as pessoas privadas que, em uma democracia, podem agir livremente, sob certas reservas, em todos os domínios. O Direito Público explica a intensidade de suas regras, ao passo que o Direito Privado aparece como complemento um do outro. A subsidiariedade é aplicável à dualidade dos regimes jurídicos.³⁸

D'avila³⁹ reforça a necessidade de um “sistema tributário que permita aos estados sustentarem-se através de impostos próprios”, assegurando eficiência e accountability. Lodi também descreve a importância em reconhecer a autonomia tributária:

é forçoso reconhecer que a autonomia dos entes da Federação depende de que todos eles possuam competência tributária própria significativa, capaz de fazer frente às responsabilidades a eles atribuídas pela Constituição Federal.⁴⁰

No Brasil, o ICMS ilustra esse princípio: constitucionalmente atribuído aos estados (art. 155, II, CF/88), seu potencial arrecadatório está vinculado à circulação de mercadorias, atividade intimamente ligada à realidade local.

A responsabilidade fiscal, vincula a arrecadação às despesas locais para evitar free riding (uso de recursos sem contrapartida). Desse modo, a cooperação federativa demanda mecanismos de harmonização para evitar conflitos e a implementação do princípio, demandará instrumentos de coordenação como fundos de equalização, para evitar que a autonomia local aprofunde desigualdades

A competência tributária entra em destaque na discussão constitucional acerca dos Municípios, uma vez que aquela representa um fator de claro destaque na caracterização do Município enquanto ente federativo, reforçando o liame entre a distribuição de competências de natureza tributária e a consolidação do princípio federativo

³⁸ BARACHO,1997,p. 24.

³⁹ Idem n.49.

⁴⁰ LODI, 2019, p. 7.

Apesar de não estar explicitamente nomeado na Constituição, o princípio da subsidiariedade permeia a estrutura federativa brasileira. A jurisprudência do STF, ao reconhecer princípios como proporcionalidade e razoabilidade, abre espaço para aplicação subsidiária, conforme seria o art. 3B do Tratado de Maastricht⁴¹, que limita a atuação comunitária à insuficiência dos Estados-membros. Assim, a subsidiariedade emerge como ferramenta para reformular o pacto federativo, redistribuindo competências e fortalecendo a governança local em sintonia com as demandas cidadãs.

4. SUBSIDIARIEDADE E DIREITOS FUNDAMENTAIS: ACESSO A SERVIÇOS PÚBLICOS

A aplicação do princípio da subsidiariedade no financiamento de políticas públicas como saúde e educação pressupõe a descentralização de recursos e competências para os entes locais, visando maior eficiência e adequação às demandas regionais. Porém, com atenção especial a evitar o agravo de disparidades sociais, sendo necessário pensar quanto a uma federação mais cooperativa, trazendo ferramentas para auxiliar nas gestões estaduais e municipais ao invés da dependência da união.

4.1 Financiamento Descentralizado da Saúde e Educação: Impacto da Descentralização no SUS

No Sistema Único de Saúde (SUS), a descentralização, prevista no art. 198, III, da CF/88, transferiu aos municípios a gestão de serviços básicos, alinhando-se à ideia de Subsidiariedade, contudo a falta de receita própria limita a capacidade municipal, gerando dependência de repasses federais.

A subsidiariedade exige equilíbrio entre liberdade e intervenção estatal, o que, no SUS, implica garantir financiamento estável para evitar a fragmentação dos serviços. Apesar dos avanços, a descentralização enfrenta desafios como disparidades regionais e falta de coordenação, exigindo mecanismos de equalização fiscal para assegurar equidade no acesso universal.

A descentralização de recursos, alinhada ao princípio da subsidiariedade, fortalece a capacidade dos entes locais em responder às demandas específicas de

⁴¹ TRATADO DE MAASTRICHT. Artigo 3B. União Europeia, 1992

saúde e educação. A autonomia financeira é imprescindível para a eficácia das políticas públicas, pois permite que municípios priorizem investimentos conforme necessidades regionais.

No entanto, a falta de um sistema tributário equilibrado, pode gerar assimetrias, pois municípios com maior arrecadação própria tendem a garantir serviços mais robustos, enquanto os dependentes de transferências enfrentam limitações. A CF/88, ao prever competências concorrentes (art. 23), exige mecanismos de equalização fiscal para evitar que a descentralização aprofunde desigualdades.

Nesse cenário, é de cada município a responsabilidade de arrecadação como custo de seus serviços, Dallari deixa claro:

O reconhecimento desse poder de fixar sua própria escala de prioridades é fundamental para a preservação da autonomia de cada governo. Se um governo puder determinar o que o outro deve fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar, desaparecem todas as vantagens da organização federativa. Realmente, pode ocorrer que a escala de prioridades estabelecida pelo governo central não coincida com o julgamento de importância de assuntos feito pelo governo regional ou local. Pode também ocorrer que um governo pretenda que outro cuide de outros problemas que, no seu julgamento, deveriam merecer preferência. (...) “Assim, pois, a decisão sobre as prioridades, dentro de sua esfera de competência e afetando seus recursos financeiros, é uma decorrência da autonomia e cabe a cada entidade política, por preceito constitucional, não se podendo exigir comportamento diverso sob alegação de ser mais conveniente.”⁴²

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB), responsável por 63% do financiamento educacional municipal, é criticado por sua rigidez⁴³. A Emenda Constitucional 108/2020, que tornou o fundo permanente, não alterou a lógica centralizadora: 60% dos recursos são alocados com base em matrículas, ignorando indicadores como infraestrutura ou desempenho. Na Índia, o Sarva Shiksha Abhiyan (Programa Educação para Todos) vinculou repasses a metas de qualidade, reduzindo o analfabetismo em 40%⁴⁴.

A descentralização do SUS e do FUNDEB, embora alinhada à subsidiariedade, exige mecanismos compensatórios para evitar desigualdades. Isso

⁴² DALLARI, Dalmo de Abreu, “Competências municipais”, in “Estudos de Direito Público”, Revista da Associação dos Advogados da Prefeitura do Município de São Paulo, 1983, nº 4, p. 7: apud in: CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 82

⁴³ MEC participa de debate sobre Fundeb - dados retirados do próprio site do FUNDEB – Acesse em: <http://portal.mec.gov.br/component/tags/tag/31908-fundeb?start=40>. Acesso em: 24 de Abril,2025.

⁴⁴ UNESCO - Educação para todos: alfabetização para a vida, relatório de monitoramento global de educação para todos, 2006 ,(p.12), relatório conciso. Disponível em: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000144270_por>. Acesso em: 22 de Abril,2025.

reforça a necessidade de equilíbrio entre autonomia local e cooperação, tema central na conclusão.

A subsidiariedade no financiamento da saúde e educação não se limita à descentralização de recursos: exige accountability⁴⁵ local. Enquanto o SUS repassa verbas a municípios sem capacitar-lhos para gestão (CNM, 2024), o modelo alemão de Gemeinschaftsaufgaben (tarefas compartilhadas) vincula repasses a metas de eficiência, combinando autonomia e cooperação⁴⁶.

4.2 Riscos à Universalização de Direitos: Educação e Saúde

A descentralização, embora alinhada à subsidiariedade, pode comprometer a universalização de direitos se não for acompanhada de mecanismos de equalização. A centralização histórica, conforme Baracho⁴⁷, se criou uma cultura de dependência, onde estados e municípios relutam em assumir responsabilidades, prejudicando a universalização.

A subsidiariedade, nesse contexto, requer não apenas transferência de competências, mas também capacitação técnica e fiscal, como defende Moreira Neto⁴⁸, para evitar que a autonomia local se transforme em abandono estatal.

A Constituição Federal de 1988, ao vincular 15% da receita municipal à saúde (art. 198, § 2.º), pressupõe capacidade arrecadatória local. Contudo, municípios pobres enfrentam um paradoxo: a obrigação constitucional não é acompanhada de instrumentos para ampliar a base tributária.

A judicialização revela a tensão entre direitos universais e limitações orçamentárias, esse dilema expõe a necessidade de reformular o pacto federativo, incluindo transferências a indicadores de eficiência, como propõe a PEC 15/2023, que condiciona 20% do FPM a metas de redução de desigualdade.

Este entendimento, cumpre destacar, não se confunde com uma noção de que alterações a nível de competências tributárias apenas poderiam ocorrer de um ente de maior abrangência territorial para outro de menor.

⁴⁵ Uma expressão que remete à ideia de transparência: nos atos, nas metas, nos objetivos, nas entregas de resultados, na definição de responsabilidades e na prestação de contas.

⁴⁶ DIFU -Deutsches Institut Für Urbanistik - Gemeinschaftsaufgaben. Acesso em: <<https://difu.de/nachrichten/was-ist-eigentlich-gemeinschaftsaufgabe>>. Acesso em: 25 de Abril, 2025.

⁴⁷ BARACHO, 1997, p. 46.

⁴⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A desmonopolização do poder. Revista de direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, v. 6, 2000.(p.17)

O entendimento defendido é de que qualquer mudança normativa que impacte na distribuição de competências fiscais deve ser analisada sob a perspectiva de que a competência tributária é fundamental na concretude da independência financeira dos entes federativos, sendo, portanto, um instrumento primordial no combate ao centralismo fiscal próprio de um estado unitário. Neste sentido, cita-se a seguinte noção, que vincula a importância da descentralização fiscal ao federalismo enquanto forma de estado:

A divisão de competências fiscais e administrativas entre os níveis de governo apresenta diferentes perspectivas em relação ao federalismo. Por um lado, pode-se assumir que a descentralização fiscal é condição necessária, mas não suficiente, para o federalismo. A ausência de recursos financeiros próprios cria uma situação de dependência dos entes em relação àqueles que controlam esses recursos, geralmente o centro.⁴⁹

. A solução, como propõe o Tratado de Maastricht (1992)⁵⁰, está em descentralizar competências sem abrir mão da coordenação nacional, seja via fundos de equalização para estados menos competitivos, seja através de um IVA harmonizado com flexibilidade regional e através de uma mudança constitucional de competências categorizando a federação a unificação de “base de cálculo” dentre outros mecanismos.

4.3 Implementação da subsidiariedade: caminhos e obstáculos

A efetiva implementação da subsidiariedade no acesso a serviços públicos demanda reformas estruturais no pacto federativo.

A municipalização de serviços básicos (ex.: ensino infantil) e a vedação de intervenção federal em questões locais, salvo comprovada incapacidade. Essa visão ecoa o art. 23 da CF/88, que estabelece competências comuns, mas carece de clareza na repartição. Pois como entende também o autor Flávio Bauer Novelli:

É bem verdade – ninguém entende negá-lo – que a autonomia financeira da União e dos Estados-membros indiscutivelmente representa um elemento vital da complexa autonomia federativa, e que, consequentemente, não pode deixar de considerar-se a existência daquela como impreterível à substância da própria federação. Não é menos verdade, porém – e parece ter sido demonstrado – que, em última instância, e mormente num ordenamento tributário como o nosso, no qual a Constituição federal veda taxativamente os tributos discriminatórios e confiscatórios, ao amparo dum

⁴⁹ SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Angelo. Federalismo e Políticas Públicas. Brasília. Enap, 2018.(p.26)Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/Federalismo_e_Politicas_Publicas.pdf>.Acesso em: 22 de Abril de 2025.

⁵⁰ TRATADO DE MAASTRICHT. Artigo 3B. União Europeia, 1992.

sistema de amplo controle jurisdicional de constitucionalidade das leis – a autonomia financeira dos entes políticos independe da existência e do alcance da garantia da imunidade tributária recíproca. Ela tem sim, como se percebe, o seu fundamento material e sua verdadeira medida na distribuição da competência legislativa (autonomia normativa) em matéria tributária, ou seja, na atribuição, diretamente pela Constituição Federal, de poderes impositivos próprios e de fontes de receita, independentes e adequadas, respectivamente, à União e às unidades federadas.⁵¹

A CF/88, ao estabelecer competências comuns (art. 23), demanda cooperação intergovernamental para assegurar padrões mínimos de qualidade, conforme o art. 206, VI, evitando a exposição do risco de que a descentralização aprofunde disparidades, contrariando o princípio da dignidade humana (art. 1º, III).

A descentralização fiscal, embora essencial para a autonomia dos entes federativos, carrega riscos de aprofundamento das desigualdades regionais quando desacompanhada de mecanismos de coordenação. Como alerta Torres:

A transferência irrestrita de competências tributárias a unidades subnacionais pode gerar uma corrida predatória por recursos, especialmente em federações marcadas por assimetrias econômicas.⁵²

A legislação tributária tem papel primordial para se construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; bem como promover o bem de todos, sem qualquer tipo de discriminação.

A doutrina tributária, ao longo das décadas, têm enfatizado a necessidade de equilibrar simplificação e preservação do federalismo fiscal. Nesse sentido, a tensão quanto aos princípios constitucionais como a autonomia dos entes federativos (art. 18, CF/88) e a seletividade tributária (art. 155, II, CF/88), ao mesmo tempo em que busca atender a demandas por eficiência administrativa. O debate, portanto, não se restringe à técnica legislativa, mas envolve uma reavaliação profunda do pacto federativo brasileiro, colocando em xeque até que ponto a centralização proposta pela União é compatível com as garantias de autogoverno previstas na Carta Magna.

⁵¹ NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional e Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. Revista de Direito Administrativo, [S.L.], v. 199, 1 jan. 1995. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em:<<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v199.1995.46486>>. Acesso em: 22 de Abril de 2025, p. 21-57

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 25. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p.178

Esta análise que se apresenta é importante, pois será através da exposição de argumentos neste sentido que se busca descobrir qual seria um limite para a alteração da divisão de competências tributárias, de modo a garantir o respeito constitucional conferido ao princípio federativo, em especial em situações em que se pretende um sopesamento principiológico em que se objetiva uma flexibilização no trato das competências tributárias de unidades federativas sob a luz da subsidiariedade.

CONCLUSÃO

A análise histórica do federalismo brasileiro, desde a Proclamação da República, revela uma trajetória marcada por centralização de competências, mesmo sob a égide de um modelo formalmente federativo. A Constituição de 1988, embora tenha buscado equilibrar descentralização política e coesão nacional, manteve essa tendência centralizadora ao atribuir à União um amplo espectro de competências tributárias e regulatórias, sem considerar suas profundas assimetrias econômicas, sociais e culturais. Essa uniformização, aliada à rigidez na repartição de tributos, gerou incongruências estruturais: entes subnacionais, mais próximos das demandas locais, esbarraram em limitações constitucionais para solucionar problemas sob sua alçada, perpetuando ineficiências estatais e comprometendo o desenvolvimento nacional.

A solução para esse impasse reside na aplicação do princípio da subsidiariedade, que preconiza a atuação prioritária do ente federativo mais próximo da realidade local, reservando à União apenas competências insusceptíveis de gestão eficiente pelos níveis inferiores. Essa redistribuição não exige rupturas constitucionais, mas sim vontade política para reformular o pacto federativo vigente, garantindo que estados e municípios tenham autonomia financeira e regulatória compatível com suas necessidades. Exemplos como a criação da COSIP e de uma organização cooperativa interestadual demonstram que é possível alterar competências tributárias sem ferir o princípio federativo, desde que preservado o núcleo essencial da autonomia dos entes, vinculado à capacidade de autoadministração e ao combate ao centralismo fiscal.

Contudo, qualquer reforma tributária deve equilibrar dois pilares fundamentais:

Combate à centralização fiscal: A distribuição de competências deve evitar a concentração de poder tributário em uma única esfera, preservando a diversidade federativa e autoadministração: Estados e municípios precisam manter controle sobre recursos e políticas fiscais para garantir efetividade na gestão local.

A supressão de tributos locais sem mecanismos compensatórios transfere poder decisório para a União, reproduzindo o centralismo que o federalismo busca combater. Por essa razão, tanto a ADI 4905 quanto a RÉ 1287019 são positivas pois servem de ferramentas que favorecem o fortalecimento da federação cooperativa, construindo precedentes importantes quanto à cooperação federativa.

Em síntese, a redistribuição de competências tributárias é viável e necessária, mas exige critérios hermenêuticos rigorosos. Alterações devem preservar a capacidade dos entes subnacionais de gerir recursos e políticas fiscais, evitando a subordinação à União. A subsidiariedade emerge, assim, como paradigma para reformas futuras: ao descentralizar competências e fortalecer a cooperação federativa, é possível conciliar simplificação tributária com respeito à autonomia local. A experiência brasileira mostra que o federalismo não é incompatível com mudanças desde que estas não sacrificuem seu princípio basilar: a coexistência harmoniosa de unidades autônomas, capazes de responder às demandas de sua realidade, sem dependência hierárquica ou financeira. Assim, restabelece-se um pacto federativo equilibrado, que concilie autonomia, cooperação e justiça inter-regional sem fragilizar a unidade nacional.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Marcos Cavalcanti de Albuquerque. A verdade sobre o imposto único: Eficiência, comodismo, sonegação, obsolescência, interesses corporativos, cumulatividade; fatos e mitos da reforma tributária no Brasil. São Paulo. LCTE. ISBN: 85-85908-01-7. 2003. Disponível em:<<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14272/A%20verda%20sobre%20o%20Imposto%20Único.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 23 de Abril de 2025.

ADPF,198/DF: Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5859657>>. Acesso em: 25 de Abril,2025.

BANCO MUNDIAL. Doing Business 2023: Comparing Business Regulation in 190 Economies. Washington, DC: World Bank, 2023. Acesso em:<<https://archive.doingbusiness.org/pt/rankings>>. Acesso em: 30 mar. 2025.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198, de 7 de abril de 2021. Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em 13 de setembro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docID=772897015>. Acesso em: 1 maio 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 176, de 29 de dezembro de 2020. Institui transferências obrigatórias da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por prazo ou fato determinado; declara atendida a regra de cessação contida no § 2º do art. 91 do ADCT; e altera a Lei nº 13.885, de 17 de outubro de 2019. Diário Oficial da União: Seção 1 – Edição Extra – B, 29 dez. 2020. p. 1. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2020/leicomplementar-176-29-dezembro-2020-790956-norma-pl.html>. Acesso em: 1 maio 2025.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador. Coimbra: Almedina, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo. Malheiros Editores. 2013.

CARVALHO, David Ferreira. Desoneração dos ICMS das exportações e a crise das finanças públicas do Estado do Pará (Paper 143). 2000. p. 26.

CASTELAR, JOÃO SICSÚ ARMANDO - Sociedade e Economia: estratégias de crescimento e desenvolvimento. Acesso em:<https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3225/1/Livro_SociedadeeEconomia.pdf> (2009)(IPEA)(P. 75 - 88), (p.100 - 118). Acesso em: 23 de Abril de 2025.

CONJUR. A reforma tributária e o contencioso fiscal: análise crítica. 2025. Acesso em: <https://www.conjur.com.br/2025-mar-23/a-reforma-tributaria-e-o-contencioso-fiscal-analise-critica/>. Acesso em: 30 mar. 2025.

CNM – Confederação Nacional de Municípios. “É uma constante”, alerta a CNM sobre custeio dos programas socioassistenciais, de educação e de saúde. 2024. Acesso em: <https://cnm.org.br/comunicacao/noticias/e-uma-constante-alerta-a-cnm-sobre-custeio-dos-programas-socioassistenciais-de-educacao-e-de-saude>. Acesso em: 30 mar. 2025.

CORREIA, Rogério Dias - DESAFIOS DO FEDERALISMO FISCAL. Contributo para a compreensão do exercício partilhado do poder tributário no limiar do século XXI. 2014 .

D'AVILA, Luiz Felipe. A federação brasileira. In: Por uma nova federação. Coordenada Por Celso Bastos, São Paulo: Revista dos Tribunais,(p.75), 1995.

DALLARI, Dalmo de Abreu. "Competências municipais", in "Estudos de Direito Público", Revista da Associação dos Advogados da Prefeitura do Município de São Paulo, 1983, nº 4, p. 7: apud in: CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 82.

DIFU -Deutsches Institut Für Urbanistik - Gemeinschaftsaufgaben. Acesse em: <<https://difu.de/nachrichten/was-ist-eigentlich-gemeinschaftsaufgabe>>. Acesso em: 25 de Abril, 2025.

FENAFISCO. Renúncia fiscal de estados e DF chega a R\$ 266,5 bilhões em dez anos. 2024. Acesso em: <<https://fenafisco.org.br/25/10/2024/renuncia-fiscal-de-estados-e-df-chega-a-r-2665-bilhoes-em-dez-anos/>>. Acesso em: 30 mar. 2025.

FILHO, J. G. G. O momento para a Reforma Tributária no Brasil. Rev. Controle, Fortaleza, v. 15, n.2, p. 41-72, jul./dez. 2017.

GONÇALVES, Vania Mara do Nascimento. Estado, sociedade civil e princípio da subsidiariedade na era da globalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

HORTA, Raul Machado. A Autonomia do Estado-Membro no Direito Constitucional Brasileiro. Belo Horizonte: Santa Maria, 1964.

IPEA. Desigualdades Regionais e Política Fiscal. Brasília: IPEA, 2020. Acesso em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10131/1/InsercaoInternVetRecupEcon.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2025.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LODI, Ricardo Ribeiro. A Reforma Tributária viola o federalismo fiscal e a capacidade contributiva. Rio de Janeiro. 2019. Disponível em: <<https://uerj.academia.edu/RicardolodlRibeiro>>. Acesso em: 23 de Abril, 2025.

_____. Do Federalismo Dualista ao Federalismo de Cooperação – A evolução dos modelos de Estado e a repartição do poder de tributar. Rio de Janeiro. 2019. Disponível em: <<https://uerj.academia.edu/RicardoLodiRibeiro>>. Acesso em: 23 de Abril, 2025.

TRATADO DE MAASTRICHT. Artigo 3B. União Europeia, 1992.

MEC. Participa de debate sobre Fundeb – dados retirados do próprio site do FUNDEB. Acesso em:

<<http://portal.mec.gov.br/component/tags/tag/31908-fundeb?start=40>>. Acesso em: 30 mar. 2025.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A desmonopolização do poder. Revista de direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, v. 6, 2000.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional e Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. Revista de Direito Administrativo, [S.L.], v. 199, p. 21-57, 1995. Acesse em: <<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v199.1995.46486>>. Acesso em: 25 de Abril, 2025.

OATES, Wallace. An Essay on Fiscal Federalism. Disponível em: www.jstor.org/stable/2564874. 2010 (p.131).

OCDE. Tax Administration 2023: Comparative Information on OCDE and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2023. Acesse em: <<https://doi.org/10.1787/900b6382-en>>. Acesso em: 30 mar. 2025.

PIO XI. Encíclica Quadragesimo Anno. Vaticano: Libreria Editrice Vaticana, 1931.

REIS, Elcio Fonseca. Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de Direito Tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

REVISTA ETCO. Edição 27. 2021. Acesso em: <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Revista-ETCO_Edi%C3%A7%C3%A3o-27_vers%C3%A3o-web-1.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2025.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEBRAE. Reforma tributária será positiva para pequenos negócios. Acesso em: <<https://www.cartacapital.com.br/do-micro-ao-macro/para-sebrae-reforma-tributaria-sera-positiva-para-pequenos-negocios/>>. Acesso em: 30 mar. 2025.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 37ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Angelo. Federalismo e Políticas Públicas. Brasília: Enap, 2018. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/Federalismo_e_Pol%C3%ADticas_Publicas.pdf>. Acesso em: 23 de Abril, 2025.

Tesouro Nacional Transparente. Transferências a Estados e Municípios. 2024. Acesso em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios>>. Acesso em: 30 mar. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 25. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

UNESCO. Educação para todos: alfabetização para a vida. Relatório de Monitoramento Global de Educação para Todos, 2006. Acesso em: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000144270_por>. Acesso em: 30 mar. 2025.

ZIMMERMANN, Augusto. Teoria Geral do Federalismo Democrático. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.