

# **VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

#### **Secretarias**

##### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

##### **Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

##### **Educação Jurídica**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

##### **Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

##### **Comissão Especial**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direitos e garantias fundamentais II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Ivone Fernandes Morcilo Lixa; Karyna Batista Sposato; Teresa Helena Barros Sales – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-155-4

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direitos. 3. Garantias fundamentais. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## **VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

### **DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II**

---

#### **Apresentação**

O VIII Encontro Virtual CONPEDI – EVC – realizado entre os dias 24 a 28 de junho de 2015, teve como tema central “DIREITO, GOVERNANÇA E POLÍTICAS DE INCLUSÃO”. A temática possibilitou intensos e relevantes discussões permeando as plenárias e trabalhos apresentados nos diversos Grupos de Trabalho centrados em problematizar as políticas de inclusão desde uma perspectiva plural e democrática. Desde tal perspectiva o Grupo de Trabalho “Direitos e Garantias Fundamentais II”, sob a coordenação das Doutoradas Ivone Fernandes Morcilo da Universidade Regional de Blumenau, Karyna Batista Sposato da Universidade Federal de Sergipe e Teresa Helena Barros Sales da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco, contribuiu significativamente para o evento, com apresentações orais e debates marcados pela densidade e atualidade das questões abordadas. Eis a relação dos trabalhos apresentados e seus autores(as):

1. O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO E A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 - Bruna Kleinkauf Machado , Juliana Rodrigues Freitas
2. AS MENINAS “BALSEIRAS” DAS ILHAS DE MARAJÓ-AMAZÔNIA, EXPLORAÇÃO E ABUSO SEXUAL: OFENSA AOS DIREITOS PERSONALÍSSIMOS À VIDA E À INTEGRIDADE FÍSICA E MORAL, E À DIGNIDADE HUMANA - Cleide Aparecida Gomes Rodrigues Fermentão , Giovanna Pedroche Miranda , Luiza Leticia Abreu
3. TRANSPARÊNCIA E INCLUSÃO: A LINGUAGEM SIMPLES COMO FERRAMENTA DE EFETIVAÇÃO DO DIREITO À INFORMAÇÃO - Neile Batista De Mesquita , Andre Studart Leitao , Aline Evaristo Brigido Baima

PRESTAÇÃO DE TRATAMENTOS ESPECIALIZADOS - Rosilene Oliveira Brito ,  
Nicolau Eladio Bassalo Crispino

7. A NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO DEVER ÉTICO DE SIGILO MÉDICO  
PARA CONFERIR EFETIVIDADE À POLÍTICA PÚBLICA DE ABORTO LEGAL -  
Juliana Carqueja Soares

8. HABEAS CORPUS VEL LIBERTATEM AD EXPRIMENDUM: A RECONSTRUÇÃO  
GENEALÓGICA DOS DIREITOS DA PERSONALIDADE DE POLICIAIS MILITARES -  
Fernando Rodrigues de Almeida , Rodrigo dos Santos Andrade

9. A IGUALDADE ENTRE OS SEXOS E O CÔNJUGE COMO HERDEIRO  
NECESSÁRIO - Samantha Ribeiro Meyer-pflug , Samira Rodrigues Pereira Alves

10. O DIREITO AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO E O MÍNIMO EXISTENCIAL  
ECOLÓGICO SOB A PERSPECTIVA DA CONSTITUIÇÃO DE 1988 - Luziane De  
Figueiredo Simão Leal , Aldo Reis De Araujo Lucena Junior , Diana Sales Pivetta

11. DIREITOS FUNDAMENTAIS E CIDADANIA ALGORÍTMICA: DESAFIOS  
CONSTITUCIONAIS PARA A REGULAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DIGITAIS  
BASEADAS EM INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL - Cristian Kiefer Da Silva , Rafaela  
Cristina Alves Lisboa

12. PESSOAS COM DEFICIÊNCIA, EDUCAÇÃO E PODER JUDICIÁRIO: UMA  
ANÁLISE INTERSETORIAL - Walter Lucas Ikeda , Maiquel Ângelo Dezordi Wermuth

13. CONSTITUCIONALISMO DIGITAL: DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS À  
SOBERANIA E AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS - Jonathan Santana Falheiro

16. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO INSTRUMENTO DE ENFRENTAMENTO DAS OMISSÕES LEGISLATIVAS - Lidiana Costa de Sousa Trovão , Gustavo Santana Costa

17.A SELETIVIDADE CONSTITUCIONAL DO DIREITO À IMAGEM: UMA ANÁLISE EMPÍRICA DO PROGRAMA “SE LIGA BOCÃO” ENTRE OS ANOS DE 2007 A 2014 - Florisvaldo Pasquinha de Matos Filho

18. AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, GUERRA FISCAL E BENEFÍCIOS FISCAIS: REFLEXOS JURÍDICO-ECONÔMICOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023 - Natália Rios Estenes Nogueira , Arthur Gabriel Marcon Vasques , Janainne Moraes Vilela Escobar

19. PESSOAS EM SITUAÇÃO DE RUA, DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS: ENTRE A INVISIBILIZAÇÃO E O CONTROLE EM BLUMENAU/SC - Lenice Kelner, Ivone Fernandes Morcilo Lixa, Charlotte Ines Schaefer

Parabenizamos a todos e todas participantes do evento e também congratulamos a grande comunidade que compõe o Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito por seu contínuo esforço de prover um ambiente e oportunidades de aprimoramento da academia jurídica nacional.

**AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, GUERRA FISCAL E BENEFÍCIOS FISCAIS: REFLEXOS JURÍDICO-ECONÔMICOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023**

**AUTONOMY OF FEDERATIVE ENTITIES IN TAX MATTERS, TAX WAR AND TAX INCENTIVES: LEGAL AND ECONOMIC REFLECTIONS OF CONSTITUTIONAL AMENDMENT NO. 132/2023**

**Natália Rios Estenes Nogueira  
Arthur Gabriel Marcon Vasques  
Janainne Moraes Vilela Escobar**

**Resumo**

A pesquisa objetiva analisar o regramento sobre benefícios fiscais atribuídos na Emenda Constitucional n. 132/2023, a fim de verificar os efeitos jurídico-econômicos em matéria de orçamento público de receita derivada, guerra fiscal e autonomia dos estes políticos. Justifica-se uma vez que a compreensão das particularidades atinentes ao equilíbrio do Pacto Federativo perpassa pelo conhecimento acerca do sistema de organização e distribuição do poder estatal adotado pelo Brasil desde a Proclamação da República, qual seja o Federalismo, o qual se configura pela descentralização política e pela autonomia recíproca conferida aos entes federados, que detêm as prerrogativas de auto-organização, autogoverno e autoadministração. A problemática busca a responder ao seguinte questionamento: a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, em especial na sua abordagem sobre benefícios fiscais, é suficientemente capaz de por fim ou de minorar a guerra fiscal sem comprometer as autonomias administrativa e orçamentária dos entes federados (pacto federativo)? O método de abordagem utilizado é o hipotético-dedutivo, valendo-se de estudos bibliográficos, documentais e de dados secundários, com a pretensão de construir um estudo exploratório.

**Palavras-chave:** Autonomia federativa, Guerra fiscal, Benefícios fiscais, Emenda constitucional 132/2023, Reforma tributária

enactment of Constitutional Amendment No. 132/2023, especially regarding its approach to tax incentives, sufficiently capable of ending or reducing the tax war without compromising the administrative and budgetary autonomy of the federative entities (federative pact)? The research adopts the hypothetical-deductive method, using bibliographical, documentary, and secondary data studies, seeking to develop an exploratory study.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Federative autonomy, Tax war, Tax incentives, Constitutional amendment 132/2023, Tax reform

## INTRODUÇÃO

Há tempos que se discute a necessidade crucial de reestruturação e simplificação do atual sistema tributário do Brasil. A alta carga de tributos imposta aos contribuintes e o complexo modelo de arrecadação são questões provocam inquietação quando analisados os cenários jurídico, econômico e administrativo do país.

À vista disso, a fim de alterar o Sistema Tributário Nacional, em abril de 2019 foi apresentada na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda à Constituição nº. 45/2019. Após quatro anos de inércia por parte do Congresso Nacional em analisar a proposição, a PEC passou por uma reformulação em seu texto original, sendo reapresentada à Câmara dos Deputados, em junho de 2023, como PEC 45-A/2019, que após os trâmites legislativos foi aprovada pelo Congresso Nacional em dezembro de 2023, resultando na Emenda Constitucional nº. 132/2023.

O que se pretende alcançar com as mudanças estabelecidas pela reforma tributária, além da simplificação do sistema tributário, é a garantia de maior transparência, eficiência e justiça tributária, aspectos essenciais para o desenvolvimento econômico e social do país. No entanto, para esses objetivos sejam alcançados, é fundamental que as prerrogativas estabelecidas pela Constituição Federal para o equilíbrio do Pacto Federativo sejam mantidas. Esse equilíbrio é notadamente necessário para que se possam reduzir as desigualdades regionais, que têm como uma de suas causas mais relevantes a chamada guerra fiscal.

O entendimento sobre o Federalismo, adotado pelo Brasil desde a Proclamação da República, é essencial para a compreensão das particularidades atinentes ao equilíbrio federativo. O Federalismo implica na descentralização política e na autonomia recíproca conferida aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Embora imprescindível, essa autonomia, por vezes, pode contribuir para que discrepâncias socioeconômicas e estruturais se ampliem entre as regiões do país.

A guerra fiscal é um fenômeno institucionalizado no Brasil, no qual os entes tributantes concedem benefícios fiscais, especialmente relacionados ao ICMS, com a finalidade de atrair investimentos de empresas privadas para seus territórios. Essa prática, embora tenha como justificativa a promoção do desenvolvimento regional, gera graves desequilíbrios regionais e, conseqüentemente, conflitos entre os entes.

Diante desse cenário, surge a pergunta: A Emenda Constitucional nº. 132/2023, especialmente em relação aos benefícios fiscais, é capaz de pôr fim ou minimizar a guerra fiscal sem comprometer as autonomias administrativa e orçamentária dos entes federados?

Este trabalho tem como objetivo analisar os benefícios fiscais atribuídos pela Emenda Constitucional nº. 132/2023, considerando seus efeitos jurídico-econômicos no orçamento público, a guerra fiscal e a autonomia dos entes políticos. Para isso, os objetivos específicos buscarão (i) abordar a situação jurídica que motivou a necessidade de reformas tributárias no Brasil; (ii) discutir o trâmite de aprovação da PEC 45-A/2019 e; (iii) analisar as perspectivas futuras sobre os benefícios fiscais no Brasil a partir das considerações da reforma tributária.

O artigo é dividido em três itens. No primeiro será abordada a guerra fiscal enquanto fenômeno insurgente da dificuldade de estabelecer uma relação equânime na autonomia dos entes federados e da própria estrutura federativa que adotou o Brasil. Já no segundo será promovida uma análise completa sobre o processo de aprovação da reforma e o conteúdo que foi promulgado por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023. Por fim, terceiro cuidará de analisar as perspectivas jurídico-econômicas sobre os benefícios fiscais pós-reforma tributária e seus impactos ao sistema tributário nacional.

O método de abordagem será o hipotético-dedutivo, com base em estudos bibliográficos, documentais e dados secundários, visando construir um estudo exploratório.

## **1 GUERRA FISCAL, AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS E BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS EM MOMENTO ANTERIOR À REFORMA TRIBUTÁRIA**

Inicialmente, para que se compreenda o cenário constituído em relação ao sistema tributário vigente, faz-se necessária a compreensão acerca da competência tributária conferida aos Estados, especificamente em relação à instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Para Costa (2022, p. 43) “dentre as múltiplas incumbências a cargo do Estado está a tributação, que consiste, singelamente, na atividade estatal abrangente da instituição, da arrecadação e da fiscalização de tributos”. De maneira direta e objetiva, tributação é a atividade atribuída constitucionalmente ao Estado, e que consiste na arrecadação e fiscalização de tributos instituídos sobre a renda, sobre o consumo ou sobre o patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas.

No que tange à competência legislativa para a instituição de impostos, o artigo 145, I, da Constituição Federal/1988 confere esta autorização à União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Brasil, 1966). Sobre o assunto, Carvalho (2019, p. 69) ensina:

Têm os impostos um regime jurídico-constitucional peculiar. A Carta Magna reparte a competência legislativa para instituí-los entre as pessoas políticas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – de sorte que não ficam à disposição dessas entidades, como ocorre com as taxas e a contribuição de melhoria (tributos vinculados), que podem ser criadas por qualquer uma daquelas pessoas, desde que, naturalmente, desempenhem a atividade que serve de pressuposto à sua decretação. Fala-se, por isso, em competência privativa para a instituição dos impostos, que o constituinte enumerou, nominalmente, indicando a cada uma das pessoas políticas quais aqueles que lhe competia estabelecer.

Neste contexto, tratando-se especificamente do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a competência legislativa limita-se aos Estados e ao Distrito Federal, nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Embora seja um imposto estadual e distrital, a Constituição Federal atribuiu à União a competência para editar normas gerais em matéria de ICMS, as quais devem ser rigorosamente observadas pelos Estados e Distrito Federal. Esta atribuição imposta à União tem a finalidade de evitar que ocorram disputas ilícitas entre os referidos entes em relação à circulação de mercadorias (Brasil, 1988). Para tanto, insta enfatizar que à União foi imputada a responsabilidade pela normatização do imposto, e que aos Estados e Distrito Federal cabe a criação deste, feita por meio de Leis próprias, que devem ser editadas conforme as regras gerais definidas pela União – que estão fixadas na Lei Complementar nº. 87/1996, conhecida por Lei Kandir.

Para melhor entendimento do panorama em que está inserido o ICMS, é fundamental conhecer o contexto de sua concepção, que remete à criação do ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), o qual foi introduzido no sistema tributário nacional na reforma tributária de 1965, através da Emenda Constitucional nº. 18/1965, emenda à Constituição de 1946.

O ICM foi criado em substituição ao IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), tributo interestadual, com a finalidade de extinguir a forma cumulativa de incidência do imposto sobre as operações mercantis, que ocorria sobre o valor integral, fixando como regra geral, a partir de então, o princípio da não cumulatividade<sup>1</sup>. Portanto, o ICM deixou de incidir sobre toda a cadeia mercantil e passou a incidir apenas sobre o lucro, conforme imposição de uma resolução do Senado Federal, que estabeleceu alíquota teto fixa para as operações interestaduais. A referida resolução, além de corrigir as distorções do IVC e regular a alíquota

---

<sup>1</sup> O princípio da não cumulatividade compreende a técnica em que ocorre a compensação do valor pago pelo tributo nas operações anteriores sobre as operações posteriores, ou por outra, o valor pago pelo tributo na etapa anterior deverá ser abatido do valor a ser pago na etapa posterior.

das operações interestaduais, extinguiu a competência dos estados de instituir e aumentar as alíquotas dos impostos, designando esta atribuição exclusivamente ao Senado Federal. Sobre o assunto, Fernandes e Wanderley (2000, p. 7) ponderam que:

Assim, juntamente com a criação do Imposto Estadual sobre a Comercialização de Mercadorias – ICM, o Governo Central acabou com a competência dos estados de instituir e aumentar as alíquotas dos impostos, estabelecendo que caberia somente ao Senado Federal a incumbência de estabelecer as alíquotas internas e interestaduais do imposto estadual.

Em 1966 foi editado o Código Tributário Nacional, por meio da Lei nº. 5.172/1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios e, em 1967, foi publicado o Ato Complementar nº. 34/1967, estabelecendo para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. Com estas normativas, as restrições impostas aos Estados em relação à concessão de benefícios atinentes ao ICM, no tocante à fixação das alíquotas internas do imposto, foram afrouxadas, uma vez que passou a ser permitida a celebração de convênios entre Estados situados em uma mesma região, aos quais foi permitida a elaboração de políticas regionais que dispusessem sobre benefícios fiscais comuns aos Estados conveniados.

A partir deste reordenamento acerca das imposições relacionadas ao ICM, é possível observar a configuração de um cenário eivado por disputas entre as regiões, em razão das consecutivas publicações de convênios regionais formatados com um viés protecionista, ou seja, de concessão de benefícios que pretendiam atrair investimentos privados para os territórios de sua abrangência – e a isso se dá o nome de guerra fiscal.

Ao experimentar as consequências desencadeadas por tais medidas, as regiões não abrangidas pelos referidos convênios passaram a instituir regras semelhantes, provocando o efeito-repique, frustrando, sobremaneira, o empenho empregado pelo Governo Federal na redução da liberdade fiscal atribuída aos Estados.

Frente aos conflitos estabelecidos, o Governo Central, ao sentir-se pressionado a resolver os embates regionais em questão, criou, por meio da Lei Complementar n. 24/1975, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Esta Lei Complementar impôs que os convênios firmados para a concessão ou revogação de isenções do ICM passariam a ser celebrados em reuniões em que estivessem presentes representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal. Para tanto, com a criação do CONFAZ foi concedido a todos os Estados a prerrogativa do voto igualitário e o direito ao veto, em qualquer matéria pautada pelo Conselho. Nota-se que o §2º do artigo 2º da

Lei Complementar nº. 24/1975 determina que a concessão de benefícios, discutida no âmbito das reuniões do CONFAZ, será autorizada apenas se houver unanimidade da decisão (Brasil, 1975). Todavia, para a revogação, seja esta, total ou parcial, cabe a aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. Veja-se melhor o conteúdo da Lei:

O CONFAZ passou, então, a coordenar e fiscalizar a celebração de convênios fazendários celebrados entre os Estados, com o objetivo de harmonizar as regras e os procedimentos relativos ao ICM, especialmente em relação à aprovação de isenções e demais benefícios fiscais, inibindo a possibilidade de concessão unilateral de vantagens aos contribuintes do imposto, conforme prevê a Lei Complementar nº. 24/1975.

Contudo, diante da crise econômica instalada na década de 80, que resultou em um aumento exponencial da inflação, os investimentos feitos pelo setor privado foram significativamente reduzidos, levando consigo os benefícios tributários concedidos aos contribuintes do ICM.

A partir das mudanças geradas com a consolidação do processo de descentralização, que se iniciou no fim da década de 70, e a ampliação da autonomia econômica e fiscal dos entes federados, fundamentadas pela promulgação da Constituição Federal de 1988, foram agregados à base de incidência do ICM os impostos únicos sobre combustíveis e minerais e os serviços de fornecimento de energia elétrica, de transportes aéreos e terrestres e de telecomunicações. Em razão desta ampliação o imposto foi intitulado de ICMS. Sobre o assunto, Fernandes e Wanderley (2000, p. 9) ponderam que “os Estados conquistaram o direito de fixar as alíquotas internas e o Senado Federal, por sua vez, conservou a atribuição de determinar os valores máximos e mínimos das alíquotas interestaduais do ICMS”.

Por conseguinte, em relação à incidência, o ICMS passou a ter como fatos geradores: (i) a circulação de mercadorias, ou seja, a transferência de propriedade de bens móveis; (ii) a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, seja o transporte de mercadorias ou de pessoas; (iii) a prestação de serviços de comunicação; (iv) a importação de mercadorias, independente do fim a que se destina, inclusive se a importação for feita por pessoas físicas, para uso próprio, sendo esta a única situação em que o ICMS é devido por pessoa física; (v) a venda de combustíveis e (vi) o fornecimento de energia elétrica.

No que se refere aos princípios que regem todo o sistema tributário nacional, no tocante ao ICMS devem ser observados, ainda, os princípios da *não-cumulatividade* e o da *seletividade*. O primeiro consiste na compensação aplicada ao valor do tributo devido da quantia exigível nas operações anteriores, conforme estabelece o artigo 155, §2º, I, da CF/1988 e o artigo 19 da Lei Complementar nº. 87/1996.

Por sua vez, o princípio da *seletividade*, previsto no artigo 155, §2º, III, da CF/1988, orienta que a carga tributária (a alíquota) seja aplicada com base no critério da essencialidade do produto e dos serviços, ou seja, que, para produtos e serviços considerados como não essenciais – entendidos como supérfluos – a alíquota será maior do que para os considerados como essenciais (Brasil, 1988).

Outrossim, o artigo 155, §2º, XII, alínea *g*, do texto constitucional, dita que cabe à Lei Complementar a regulamentação acerca dos procedimentos para a concessão e revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais, e que estes atos deverão ocorrer somente conforme deliberação dos Estados e do Distrito Federal. Logo, a deliberação que este dispositivo constitucional faz menção diz respeito ao que regulamenta a Lei Complementar n. 24/1975 – Lei que criou o CONFAZ e que foi recepcionada Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988).

Diante de todo o contexto que envolve o ICMS, observada a prerrogativa constitucional outorgada aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do imposto e, considerando que se trata da fonte de arrecadação de maior relevância econômica para os entes arrecadadores, empenhou-se no Brasil um conflito entre os Estados, desencadeado em decorrência de vantagens fiscais concedidas unilateralmente por estes aos contribuintes do ICMS, ou seja, de manobras promovidas com finalidade de redução da carga tributária, semelhante ao que ocorreu com a publicação do Ato Complementar n. 34/1967, em que as disputas ocorriam em âmbito regional. O conflito em questão é conhecido como Guerra Fiscal.

Deslindar a dinâmica da referida guerra fiscal demanda a compreensão acerca das circunstâncias que a impõem, por tratar-se de uma disputa em que os entes buscam atrair para si investimentos econômicos e industriais, com a finalidade de fomentar o desenvolvimento local a partir da ampliação da oferta e da qualificação das vagas de trabalho, da melhoria da infraestrutura da região, da expansão e viabilidade das atividades econômicas e, conseqüentemente, do progresso das condições necessárias para a garantia do bem-estar social da população.

No entanto, apesar da incontestável relevância conferida aos objetivos que estimulam os Estados e o Distrito Federal a investirem na oferta de incentivos fiscais para que empresas ou companhias se instalem em seus territórios, os ônus provocados por esta concorrência geram conseqüências de âmbito nacional que, em grande medida, superam os fins almejados. Este conflito demonstra as fragilidades do federalismo fiscal institucionalizado no Brasil,

evidenciando que os interesses próprios de cada ente se sobrepõem aos interesses de todos os entes federados. Sobre o assunto, Rodrigues (2021, p. 56) disserta que:

A ideia de federalismo fiscal pressupõe a existência de cooperação entre os estados, de modo que as políticas de desenvolvimento regional fossem complementares entre os entes, isto é, a existência de ações coordenadas com o objetivo de não incentivar a guerra fiscal.

Em suma, a guerra fiscal é um instrumento em que a competição substitui a cooperação federativa. O grande desafio para resolver o impasse da guerra fiscal é equilibrar ações coordenadas e descentralizadas entre as diferentes esferas do governo para reduzir as disparidades entre as regiões, trazendo o desenvolvimento e bem-estar, reduzindo ao máximo a ocorrência de conflitos.

Além das disparidades regionais, a guerra fiscal provoca importantes prejuízos para os próprios Estados que concedem os benefícios fiscais sobre o ICMS, evidenciando a fragilidade técnica dos governos estaduais em analisar o custo-benefício que estas concessões alcançam.

Dentre os principais benefícios fiscais concedidos de forma unilateral pelos Estados, o Supremo Tribunal Federal elenca, de forma exemplificativa: (i) a outorga de isenções; (ii) a redução de base de cálculo; (iii) a redução da alíquota; (iv) a concessão de créditos presumidos e; (v) o diferimento do prazo para o recolhimento do tributo<sup>2</sup>.

Afonso, Fuck e Szelbrackowski (2016, p. 238), ao retratarem o entendimento jurisprudencial da Suprema Corte, que assenta sobre a restrição da concessão unilateral de incentivos fiscais, expõem que devido à proliferação de leis estaduais, impulsionada por uma ampla criatividade institucional, a Corte Suprema tornou-se resistente a qualquer forma de benefício do ICMS concedido sem autorização de convênio.

A depender da empresa para a qual são concedidos benefícios fiscais, os prejuízos provocados aos cofres públicos, especialmente pela baixa arrecadação do tributo, podem ser significativamente maiores que as vantagens alcançadas para o território. Neste sentido Calciolari (2006, *apud* Rech, 2017) disserta o seguinte:

Por outro lado, a concessão de benefícios fiscais a entidades privadas acarretará a redução da arrecadação tributária do respectivo Estado-membro, aumentando sua dependência nos repasses financeiros da União. Também diminuirá o poder de investimentos dos Estados-membros em obras de infraestrutura mais vigorosas, o que, a longo prazo, tornará a localidade menos atrativa (exceto pela diminuta tributação), inclusive para as empresas que ali já estão instaladas, que podem migrar para outros centros, em busca de melhores condições de escoamento de sua produção.

Outrossim, a guerra fiscal também acarreta a tomada de decisões semelhantes por outros entes subnacionais, em especialmente também pela redução de alíquotas ou por mecanismos que tentam tornar ineficaz a redução da tributação implementada

---

<sup>2</sup> Além disso, a Corte também considera hipóteses de não incidência, mesmo quando justificadas com objetivos extrafiscais, como o estímulo ao emprego de idosos ou egressos do sistema penitenciário.

pelo Estado-membro “vitorioso”. Nesse último aspecto, que pode se dar por meio da não utilização de créditos do ICMS, o contra-ataque pode criar grande insegurança jurídica.

Em relatório elaborado pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, em fevereiro de 2016, foram apontados como principais problemas da guerra fiscal: a distorção na alocação de recursos, a qual se manifesta de forma locacional e na estrutura produtiva; a insegurança econômica e jurídica e; a erosão na arrecadação tributária (Senado Federal, 2016, n.p).

A distorção na alocação de recursos de que trata o relatório mencionado, diz respeito aos equívocos relacionados ao critério de escolha pelo qual as empresas se pautam para definir o Estado ou região em que vão se instalar, em que consideram a concessão de benefícios fiscais o elemento decisivo para a alocação dos recursos, evidenciando, assim, a ausência de uma avaliação aprofundada e substancial sobre todos os aspectos locais e estruturais que impactarão nos resultados econômicos finais sobre o investimento realizado.

Em relação à insegurança econômica, esta está relacionada ao fato de que, para as empresas instaladas em Estados que fazem concessões de benefícios, uma vez concedido benefícios fiscais para uma determinada empresa, às demais esta concessão será ampliada. Já para empresas estabelecidas em Estados que não fazem concessões de benefícios, estas serão prejudicadas pelas primeiras, resultando em uma concorrência desleal e, por vezes, insustentável.

A insegurança jurídica se reflete no tocante à compreensão que as instituições têm em relação às vantagens concedidas, que podem ser interpretadas e aplicadas de maneira diversa de um Estado para o outro. Neste contexto, não há garantias para uma empresa, quando esta decide se instalar em um determinado Estado pelos benefícios oferecidos, se, de fato, gozará destas benesses.

Quanto à erosão na arrecadação tributária, os ônus suportados pela concessão de vantagens fiscais podem ser substancialmente maiores que os bônus provenientes dos investimentos realizados no território. Primeiro se tem o fato de que a concessão não seria fator decisivo para a escolha de um ou outro território, pois as empresas de determinado setor para o qual foram concedidos benefícios se instalariam ali ainda que não fossem oferecidas vantagens. Segundo, o Estado, ao oferecer algum benefício para determinada empresa, tende a sentir-se obrigado a fazê-lo para todas as demais do mesmo setor, sem que seja considerada a data em que estas se instalaram, o que pode resultar em um impacto fiscal negativo quando feita a análise de comparação entre o que entrou de receita proveniente da instalação de novas

empresas com o que foi perdido em receitas relacionado aos benefícios oferecidos para as empresas anteriormente instaladas. O terceiro aspecto está relacionado às expectativas geradas em relação ao comportamento que a economia local passará a ter com a instalação de novas empresas, para a qual poderá ser atribuída uma valorização para além do que ocorrerá efetivamente, principalmente em relação à geração de empregos, tendo em vista o fato de que a captação de trabalhadores pela nova empresa instalada pode gerar a falta de recursos humanos em outras atividades, uma vez que estas outras atividades são, em sua maioria, contribuintes de ICMS.

Por fim, a guerra fiscal, dentre muitas de suas consequências, se impõe quase que como uma regra aos Estados, tendo em vista que estes, mesmo que não tenham intenção em oferecer vantagens fiscais, se veem pressionados a fazê-lo, seja com o objetivo de atrair novos investidores ou de manter os que já estão instalados em seu território.

Destarte, por iniciativa dos Estados, a fim de dirimir os efeitos nocivos que a concessão unilateral de benefícios fiscais promove, tanto para os próprios entes quanto para os contribuintes do ICMS, foi aprovada a Lei Complementar n. 160/2017<sup>3</sup>. Diante disso, foi publicado, em dezembro de 2017, o Convênio ICMS n.º 190/2017, através do qual foram estabelecidos os procedimentos e as datas que as Secretarias de Fazenda Estaduais e do Distrito Federal deveriam observar para a convalidação dos benefícios fiscais concedidos irregularmente, inclusive a possível prorrogação destes benefícios, observados os limites aplicados. Deste modo, os benefícios concedidos ilegalmente, até então, seriam avaliados pelo CONFAZ, que poderia perdoar os créditos destes decorrentes e autorizar a reinstituição dos que estivessem vigentes até agosto de 2017, possibilitando, inclusive, que outros Estados instituíssem estes mesmos benefícios, legalizando tais procedimentos. No entanto, importa esclarecer que esta sistemática foi estabelecida em caráter transitório.

Diante de todo o exposto concernente aos meandros que institucionalizaram os conflitos acerca dos benefícios fiscais do ICMS, concedidos ao arripio da Constituição, os quais geram a denominada guerra fiscal, que desemboca em prejuízos tanto no âmbito da cooperação entre os Estados quanto para o desenvolvimento local, eis que surge uma possível resolução para este imbróglio: a aprovação da Reforma Tributária, por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023, promovendo expressivas mudanças no sistema tributário nacional com a revogação, alteração e inserção de novos artigos à Constituição Federal vigente.

---

<sup>3</sup> A Lei dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

## 2 PROCESSO DE APROVAÇÃO PRÉ-REFORMA TRIBUTÁRIA E CONTEÚDO APROVADO

Apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), em 2019, a Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019, que por um período de quatro anos quase não foi movimentada pela falta de consenso e de engajamento político necessário para sua tramitação, foi retomada para discussão e análise pela Câmara dos Deputados no primeiro semestre de 2023<sup>4</sup>.

Tendo como uma das pautas prioritárias a reforma tributária, a gestão federal, recém-empossada, criou uma secretaria extraordinária vinculada ao Ministério da Fazenda, com a finalidade de atuar, especialmente, pela aprovação desta reforma. Foi nomeado para comandar esta secretaria o economista Bernard Appy, um dos mentores da PEC n. 45/2019. No entanto, a referida PEC, que passaria a ser discutida no Congresso Nacional, foi revista e reformulada pelo grupo de trabalho conduzido pelo Deputado Federal Agnaldo Ribeiro, que apresentou à Câmara dos Deputados o texto substitutivo à proposta original, o qual recebeu o título de PEC n. 45-A/2019.

Em relação à PEC n.º. 45-A/2019, após intensas discussões acerca do texto apresentado, foram sugeridas pela Câmara dos Deputados mais de oitocentas alterações ao texto original, das quais foram acatadas pelo Senado Federal, aproximadamente, duzentas delas. Após a aprovação pelo Senado Federal, que teve como relator o Senador Eduardo Braga, com as mudanças feitas, a PEC retornou à Câmara para nova análise.

A fim de garantir que o texto modificado pelo Senado Federal não passaria por novas modificações na Câmara dos Deputados, os relatores e os presidentes das duas casas alinharam as propostas para selar o texto final, evitando, assim, a necessidade de que a proposta passasse por nova apreciação e votação no Senado Federal.

Toda esta tramitação ocorreu de forma muito rápida, em menos de seis meses, tendo sido iniciada em 22 de junho de 2023 e finalizada em 20 de dezembro de 2023, data em que foi promulgada da Emenda Constitucional n.º. 132/2023.

Tendo o texto do substitutivo da PEC 45/2019 sofrido alterações em sua tramitação no Senado Federal, nova rodada de negociações e votações teve lugar na Câmara dos Deputados, que poderia manter total ou parcialmente o texto aprovado pelo Senado ou introduzir novas mudanças. O relator, deputado Agnaldo Ribeiro (PP/PB), optou por uma mescla entre a versão de seu próprio relatório aprovado anteriormente na Câmara e a versão dada pelo senador Eduardo Braga e aprovada

---

<sup>4</sup> Importante frisar que, em 2019, foram apresentadas duas propostas de emenda constitucional que tratavam da reforma tributária: (i) a PEC n.º. 110/2019 e; (ii) a PEC n.º. 45/2019. No entanto, com a mudança da gestão federal em 2023, o Congresso Nacional retomou a discussão da reforma tributária a partir da PEC n. 45/2019, engavetando a PEC n. 110/2019.

pelo Senado. Na sexta-feira, dia 15 de dezembro de 2023, foi concluído o processo de tramitação da reforma tributária, que simplifica a tributação sobre o consumo, põe fim à cumulatividade e à guerra fiscal, estabelece a unificação nacional da legislação dos novos tributos e cria fundos de desenvolvimento regional e de compensação em relação a efeitos da própria reforma. A PEC nº. 45/19, na forma do novo substitutivo arquitetado pelo relator na Câmara dos Deputados foi aprovado por 371 votos a favor e 121 contra, em primeiro turno, e por 365 votos a favor e 118 contra, em segundo turno. Com isso, foi possível a promulgação da Emenda Constitucional 132, oriunda da aprovação final da PEC nº 45/2019, no dia 20 de dezembro de 2023 (Pestana, 2024, p 12-13).

Desta feita, em 2023 ocorreu a maior mudança estrutural no sistema tributário nacional de todos os tempos, desde a Emenda Constitucional nº. 18/1965, com profundas modificações que já foram incorporadas ao ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Em Nota Técnica publicada em fevereiro de 2024, pela Câmara dos Deputados, são pontuadas as principais alterações que a PEC n. 132/2023 conferiu à Constituição Federal em matéria tributária. Segundo Nunes *et al.* (2024, p. 4),

No dia 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132, que promove significativa mudança no Sistema Tributário Nacional. Seu principal assunto é a reforma da tributação do consumo no Brasil: substituição dos tributos atuais, repartição das novas receitas, transição para o sistema criado e administração e gestão do novo modelo. Além disso, outras matérias foram tratadas: criação de fundos constitucionais, mudanças em impostos sobre a propriedade e em contribuições sociais, definição de novos princípios tributários, prorrogação de benefícios, regras para as administrações tributárias, entre outras.

Diante do exposto, dentre todas as mudanças instituídas pela reforma, serão abordadas, a partir de então, aquelas relacionadas aos benefícios fiscais do ICMS, responsáveis pela institucionalização da guerra fiscal no Brasil.

Com a reforma tributária foi instituída a criação de novos tributos e a extinção de tributos vigentes até então. Dentre os tributos extintos têm-se: PIS/COFINS, ICMS, ISS e IOF. Em relação ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o imposto será mantido até 2027, e após esse período incidirá apenas para os produtos produzidos na Zona Franca de Manaus. A extinção dos impostos mencionados ocorrerá de maneira gradativa, em um processo de transição.

A extinção dos referidos tributos e a criação dos novos foi pautada, conforme fundamentado pelo legislador, na simplificação do sistema e na implementação de um imposto sobre o qual não incida o efeito cumulativo, também conhecido como efeito cascata ou efeito bola de neve. Trata-se, portanto, do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), nos mesmos moldes dos sistemas tributários dos principais países do mundo. Sendo assim, o IVA tem como princípio basilar a não cumulatividade, princípio este que impede que o tributo incida sobre ele mesmo, estabelecendo um mecanismo de créditos e débitos, ou seja, permite

a compensação de créditos de operações realizadas sobre o valor devido nas operações seguintes,

Importante ressaltar que no sistema tributário nacional anterior à reforma tributária, alguns tributos também eram abarcados pelo princípio da não cumulatividade, tais como: ICMS, ISS, IPI, PIS/COFINS. Logo, pode-se considerar que este conjunto de impostos não cumulativos se caracterizava como um “*IVA plural*”.

O texto inicial da reforma tributária trazia a proposta de um IVA único, mas ocorreu na prática que o IVA se dividiu em dois, sendo denominado de IVA *dual*, dividido em dois tributos: (i) a CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços, tributo de competência da União, prevista no artigo 195, V, da CF/1988, incluído pela Emenda Constitucional nº. 132/2023 e; (ii) o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, imposto de competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal, nos termos do artigo 156-A da CF/1988, incluído pela Emenda Constitucional nº. 132/2023.

As legislações do IBS e da CBS serão harmonizadas, de modo que todas as características principais dos dois tributos observarão as mesmas regras, como fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, e regras de não cumulatividade e de creditamento (Nunes *et al.*, 2024, p. 5).

Também foi criado o Imposto Seletivo (IS), que incidirá sobre produtos e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, de competência da União, conforme o artigo 153, VIII, da CF/1988, incluído pela Emenda Constitucional nº. 132/2023.

Considerando as alterações mencionadas, resta evidente que uma das disposições da reforma tributária é o fim da concessão de benefícios fiscais, o que, aparentemente, poderá encerrar a guerra fiscal, uma vez que o ICMS e o ISS serão extintos, dando lugar ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e não serão concedidos novos benefícios fiscais senão os que estão previstos na Emenda Constitucional n. 132/2023.

Um dos pontos de destaque em relação à guerra fiscal diz respeito ao fato de que a arrecadação do IBS ocorrerá no destino, portanto, no Estado consumidor do produto ou serviço, o que fará com que o Estado de origem deixe de ser atrativo para a concessão de benefícios, conforme lecionam Mascarenhas e Alcades (2023, p. 41):

Embora seja muito importante a proibição expressa no texto constitucional, não se trata do maior instrumento para acabar com a Guerra Fiscal. Este instrumento está previsto em outro dispositivo (156-A, VIII), o qual determina a tributação pelo IBS no estado de destino das mercadorias. Tal medida retira dos estados o maior instrumento para concessão de incentivos com vistas a atrair investimentos para os seus territórios. Uma vez que não caberá ao estado produtos ou prestador qualquer parcela do novo tributo, perde-se a maior arma que tinham dentro da guerra fiscal.

Nesta lógica, para que os possíveis impactos com o fim das concessões dos benefícios sejam minimizados, evitando perdas significativas para os Estados e as empresas beneficiadas, a reforma prevê um fundo de compensação em que o Governo Federal irá arcar com os valores prometidos a título das vantagens tributárias em questão, no período de 1º de janeiro de 2029 a 31 de dezembro de 2032, nos termos do artigo 12 da Emenda Constitucional nº. 132/2023, como segue:

Art. 12. Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

§ 4º A compensação de que trata o § 1º:

I - aplica-se aos titulares de benefícios onerosos referentes ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, sem prejuízo de ulteriores prorrogações ou renovações, observados o prazo estabelecido no caput e, se aplicável, a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, II, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício, bem como aos titulares de projetos abrangidos pelos benefícios a que se refere o art. 19 desta Emenda Constitucional

II - não se aplica aos titulares de benefícios decorrentes do disposto no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017 (Brasil, 1988).

Acerca desse assunto, Nunes *et al.* (2024, p. 20) explica que o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros/Fiscais tem como objetivo compensar os benefícios fiscais do ICMS concedidos por um período específico e sob determinadas condições. Isso inclui até mesmo aqueles benefícios que foram convalidados até o ano de 2032 pela Lei Complementar nº. 160, datada de 7 de agosto de 2017. Os recursos para esse fundo serão de responsabilidade exclusiva da União, com o aporte inicial de oito bilhões de reais em 2025, aumentando gradualmente até o montante de trinta e dois bilhões de reais em 2028, e a partir de 2029 será progressivamente reduzido até alcançar oito bilhões de reais em 2032. A partir de 2033, em razão da completa extinção do ICMS, os aportes cessarão completamente.

Sobre os critérios e limites para o Fundo de Compensação, Mascarenhas e Alcades (2023, p. 42) pontuam a relevância em observar que a responsabilidade pela distribuição desses recursos foi atribuída à Lei Complementar, que estabelecerá critérios e limites para o cálculo dos benefícios e sua redução, bem como, os procedimentos de análise aplicados pela União para avaliar a elegibilidade das empresas assistidas pela compensação. Para tanto, espera-se que a Lei Complementar estabeleça critérios justos e igualitários para a distribuição desses recursos, caso contrário, os litígios relacionados à concessão de benefícios podem

tomar um novo rumo, intensificando as consequências calamitosas já experimentadas com o advento da guerra fiscal.

O período definido para a aplicação do fundo, de 1º de janeiro de 2029 até 31 de dezembro de 2032, se justifica em razão do prazo estabelecido para a extinção do ICMS, que sofrerá uma redução gradual, assim definida: 10% em 2029; 20% em 2030; 30% em 2031e; 40% em 2032. Em 2033 o imposto será completamente extinto, passando a incidir, tão logo, o IBS.

Isto posto, tendo em vista toda complexidade do sistema tributário vigente até dezembro de 2023 e das profundas mudanças impostas com a aprovação da reforma, muitas são as expectativas, incertezas e inseguranças em relação ao futuro do país em matéria tributária.

### **3 PERSPECTIVAS JURÍDICO-ECONÔMICAS SOBRE OS BENEFÍCIOS FISCAIS PÓS-REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Considerando que as principais mudanças promovidas pela Emenda Constitucional nº. 132/2023 dependem de Leis Complementares para sua efetiva concretização e que a previsão para o processo de transição é de dez anos, é precoce apresentar uma análise factual sobre os impactos produzidos pela reforma tributária ao sistema tributário nacional. O que se tem, até então, são previsões apresentadas por juristas e economistas frente aos possíveis desdobramentos que o processo de implementação da reforma instaurará no cenário jurídico-econômico do país.

Após a aprovação da Emenda Constitucional nº. 132/2023, o Senado Federal, por meio da Agência Senado, publicou uma matéria pontuando as principais mudanças impostas pela referida emenda e o posicionamento de alguns parlamentares sobre os pontos mais controversos observados no trâmite da aprovação.

Em relação ao fim da guerra fiscal, a publicação afirma que a expectativa é de que a proibição imposta aos Estados de instituírem novas exceções às já previstas, em relação à concessão de benefícios fiscais, irá combater a guerra fiscal, visto que ocorrerá a simplificação para o pagamento de impostos tanto para as empresas quanto para os cidadãos. No entanto, há divergência de opinião, pois, conforme defendido pelo relator da PEC 45-A/2019 no Senado Federal, o Senador Eduardo Braga, essa proibição provocará consideráveis prejuízos aos Estados, em razão da brusca queda na arrecadação (Senado Federal, 2023, n.p).

Outrossim, em diversos debates, profissionais do Direito e economistas têm externado suas preocupações e expectativas em relação ao futuro do sistema tributário nacional pós-reforma tributária.

Quanto aos possíveis impactos fiscais, do ponto de vista econômico, tendo em vista a criação do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, as expectativas dão conta de que os valores reservados pela União até 2032 não serão suficientes para compensar os benefícios concedidos pelos Estados em relação ao ICMS, pois, segundo o portal *InfoMoney*, um levantamento feito junto às Secretarias Estaduais de Fazenda e Planejamento dos vinte e sete Estados da Federação mostra que, apenas em 2023 as projeções em relação às renúncias de receitas com o imposto em questão fossem de mais de duzentos e trinta bilhões de reais, subindo para quase duzentos e sessenta bilhões em 2024 e, para mais de duzentos e setenta bilhões em 2025 (Mortari, 2023, n.p).

Nesse sentido, Pestana (2024, p.26) salienta que:

Além dos impactos macroeconômicos, regionais e setoriais, a reforma tributária aprovada trará um significativo impacto fiscal para a União, a partir dos dois fundos constitucionais criados (Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais e Fundo Nacional de Desenvolvimento).

O Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais chegará a R\$ 32 bilhões, em 2028, valor que será repetido em 2029, quando os aportes começarão a decrescer R\$ 8 bilhões por ano, até o fim de sua vigência em 2032. Os valores expressos na EC 132/2023 serão corrigidos pelo IPCA e em caso de insuficiência para pagar os benefícios fiscais contratados, a União deverá complementá-los. O instrumento criado visou atrair o apoio dos governadores e financiar a transição do modelo de desenvolvimento impulsionado pela denominada “guerra fiscal” para o novo modelo ancorado no Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional - FNDR.

Sobre o Pacto Federativo, as divergências de opiniões dos profissionais da área demonstram que há os que consideram que não ocorrerão violações à autonomia dos entes federados e há os que fazem contundentes críticas em relação aos riscos impostos pela reforma em relação à violação desta autonomia.

Lima (2024, n.p) expõe que estas críticas se amparam na alegação de que a limitação do poder de Estados e Municípios para criar seus tributos e determinar diferentes alíquotas acarretará na limitação indevida da autonomia federativa, partindo do pressuposto de que as competências tributárias estabelecidas pelo constituinte originário são absolutas, e alterá-las resultaria em restringir a capacidade de autogestão dos entes.

No entanto, para a autora este raciocínio é infundado, pois considera ter um “perfume de naftalina”, haja vista que em sua concepção “a reforma não retira dos Estados e Municípios a capacidade de gestão dos recursos, pois não altera sua autonomia financeira” (Lima, 2024).

Para Pestana (2024) “do ponto de vista federativo, mantém-se o princípio da autonomia na fixação das alíquotas nos territórios estaduais e municipais, mas com regras de tributação e operação uniformes”, o que em uma análise mais aprofundada pode ser caracterizado como uma autonomia relativa.

Para mais, a reforma impôs uma quebra de paradigma em matéria de competência tributária ao criar o Comitê Gestor do IBS, pelo fato de que a competência original para a gestão do ICMS era privativa dos Estados e Distrito Federal, e passa a ser compartilhada com a implementação do IBS, o que está sendo um dos pontos de grandes impasses entre Estados e Governo Federal para a elaboração da Lei Complementar que irá regular a matéria.

O Comitê Gestor, entidade de caráter plural, será composto por representantes dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Mesmo diante de possíveis discussões em relação a esta composição, a ideia de gestão compartilhada do referido imposto resguarda a autonomia dos entes, que passam a ser responsáveis por gerir o tributo de forma conjunta (Lima, 2024).

Diante de todo este cenário de incertezas que cerca a reforma tributária no que tange a autonomia dos entes federados e, conseqüentemente, a forma como se encontra consolidado o Pacto Federativo na Constituição Federal de 1988, é perceptível certa ansiedade em relação à publicação das Leis Complementares que irão regulamentar as alterações feitas ao texto constitucional, a partir da Emenda Constitucional nº. 132/2023.

À vista disso, a respeito da demora em relação à edição das Leis Complementares, esta tem sido outra crítica contundente, tanto entre os operadores do Direito quanto entre os entes, haja vista a celeridade em que ocorreu à tramitação e aprovação da reforma e, após se passarem meses de sua promulgação, não há previsão para sua regulamentação.

Pela falta de regulamentação das principais alterações promovidas pela reforma, questiona-se se, de fato, será alcançado o seu objetivo principal, que é o da simplificação do sistema, ou se na prática ocorrerá apenas a unificação tanto de impostos quanto de competências, visto que há uma série de dispositivos divergentes na Emenda Constitucional n. 132/2023, colocando em xeque a possibilidade de tornar o sistema mais simples.

No tocante ao controle de constitucionalidade, pairam grandes incertezas sobre como serão julgadas possíveis ações pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que os princípios norteadores da reforma tributária são, em sua maioria, abstratos, dentre os quais, o da justiça tributária<sup>5</sup>, o que pode ser comparado a um cheque em branco em relação aos entendimentos dos Ministros da Suprema Corte.

---

<sup>5</sup> Considerando que os princípios norteadores da reforma tributária se estruturam como princípios abstratos, estes podem ser compreendidos a partir de contexto amplo, de forma heterogênea, ambígua. Dentre estes princípios, encontra-se o da justiça

A respeito das polêmicas que cercam a concessão de benefícios do ICMS, o que se discute é sobre como se comportarão os julgados em relação ao assunto, pois estes podem abarcar diversas vertentes e entendimentos ainda não pacificados, que poderão ser objeto de disputas judiciais pelos possíveis prejuízos que contribuintes do imposto possam vir a ter com a proibição em relação às vantagens concedidas.

Nesse sentido, Neto (2024, n.p) explica que apesar de ter sido estabelecida a proibição de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros em relação ao IBS, bem como, de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação pelo inciso X do § 1º do artigo 156-A, o mesmo dispositivo abre a possibilidade para que a Constituição Federal possa criar exceções a esta regra, como segue:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.  
§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:  
X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição (Brasil, 2024).

Logo, resta evidente que a intenção do legislador constitucional não era, exatamente, de proibir a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS, mas de dificultar esta possibilidade ao condicioná-la a uma autorização constitucional (Neto, 2024, n.p). Portanto, pelo aspecto conflituoso do dispositivo mencionado, pode-se considerar como um precedente para o controle de constitucionalidade.

No âmbito da economia, para os Estados resta o desafio de garantir que a economia local não seja prejudicada pela impossibilidade de atrair investimentos a partir da concessão de benefícios fiscais, tornando possível o equilíbrio de oportunidades em investimentos privados capazes de fomentar o desenvolvimento econômico e social, de forma mais equânime, para todas as regiões do país.

Nesse aspecto, Nagao (2024) observa que a Guerra Fiscal apresenta desafios significativos, com a harmonização das legislações fiscais entre estados e municípios sendo o principal deles. Essa harmonização requer um consenso sobre como equilibrar os benefícios fiscais sem prejudicar as economias locais que dependem desses incentivos para atrair investimentos. Além disso, a redistribuição de receitas também é um ponto delicado, pois visa equilibrar a proporção de recursos entre diferentes regiões. O autor, ainda, esclarece não se pode ignorar que a Guerra Fiscal tem sido um obstáculo persistente para a coesão econômica

---

tributária, o qual se configura pela cobrança justa e equânime de tributos, imputando-lhe possíveis diversas interpretações, pois o que pode ser justo e equânime para um julgador pode não ser para o outro.

e justiça social no Brasil. Ela evidencia desigualdades regionais e afeta a arrecadação tributária (Nagao, 2024).

Por outro lado, a Reforma Tributária oferece esperança de encerrar essa guerra, mas também testará a complexidade e as demandas econômicas e políticas dos estados e municípios brasileiros. É um passo crucial para caminharmos em direção a um sistema fiscal mais transparente e justo, que promova o crescimento financeiro do país sem prejudicar a saúde econômica regional (Nagao, 2024).

Por fim, partindo da premissa de que a guerra fiscal se tornou um dos grandes gargalos do sistema tributário nacional, com graves consequências econômicas e sociais para o país, e que medidas contundentes precisavam ser tomadas para resolver esta demanda, é inegável reconhecer o caráter de essencialidade da reforma tributária. Todavia, uma reforma pela reforma não será capaz de resolver estas questões.

Tão logo, para que seja possível mensurar os reais impactos que estas mudanças provocarão nos cenários fiscal, econômico e jurídico do Brasil, estão sendo aguardadas as regulamentações necessárias para que o texto aprovado seja, de fato, implementado.

## **CONCLUSÃO**

Frente às inseguranças que se estabelecem sobre o sistema tributário nacional e à complexidade que o reveste, há anos se discute a necessidade de aprovação de uma reforma que fosse capaz de simplificá-lo e torná-lo mais justo, tanto para os contribuintes quanto para os entes arrecadadores, possibilitando, assim, a igualdade de oportunidades entre Estados e Municípios e, conseqüentemente, a redução das desigualdades regionais. À vista disso, foi aprovada, em dezembro de 2023, a Emenda Constitucional nº. 132/2023, com a finalidade de garantir a simplificação, maior transparência, eficiência e justiça tributária ao Sistema Tributário Nacional, determinando profundas alterações em sua estrutura legal.

Dentre estas alterações, a reforma estabelece a extinção do ICMS, que juntamente com o ISS formam o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. Com a criação do IBS e o formato de arrecadação do imposto, bem como, com a vedação expressa na Emenda sobre a concessão de benefícios ou incentivos fiscais e financeiros pelos entes federados, a perspectiva de grande parte de parlamentares, profissionais de direito e economistas é de que a guerra fiscal seja, de vez, encerrada no Brasil. No entanto, não há consenso em relação a este aspecto, pois há entendimento divergente sobre a forma como serão conduzidas as determinações estabelecidas pelo texto da emenda, considerando, ainda, os pontos conflitantes dentro do próprio texto.

Em relação à autonomia administrativa e orçamentária dos entes federados esta divergência de entendimentos se mantém. Há os que defendem que não será afetada a autonomia dos entes e há críticas contundentes por parte de outros analistas da área a respeito do assunto, considerando que a criação do Comitê Gestor que será responsável por gerir o IBS pode ser uma ameaça ao Pacto Federativo do país, por entenderem que este colegiado retira dos Estados parte das prerrogativas instituídas pela Constituição Federal em relação às competências tributárias.

Todavia, em razão do fato de que todas essas alterações impostas pela Emenda Constitucional nº. 132/2023 dependem de regulamentação por Lei Complementar, o que se tem, até então, são expectativas em relação ao comportamento do sistema tributário nacional pós-reforma tributária. Ou seja, até o momento as análises se baseiam em previsões, conforme o entendimento dos que atuam na área.

No entanto, majoritariamente, a expectativa é de que os conflitos sejam, de fato, superados, e que a cooperação entre Estados, Distrito Federal e Municípios, um dos pilares do Pacto Federativo, se estabeleça como força motriz na redução das desigualdades regionais no Brasil.

Por fim, diante de todo o exposto, é possível considerar que a Emenda Constitucional nº. 132/2023 oferece elementos substanciais capazes de pôr fim ou, pelo menos, de minimizar a guerra fiscal sem comprometer as autonomias administrativas e orçamentárias dos entes federados, cabendo, portanto, à Lei Complementar determinar as regras para este fim.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R.; FUCK, L. F.; SZELBRACIKOWSKI, D. C.. **Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados**. Revista Opinião Jurídica, ano 14, v. 18, jan./jun. 2016. Fortaleza: Unichristus, 2016, p. 229-248.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 23 abr. 2024.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº. 132, de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm)> Acesso em: 23 abr. 2024.
- BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 1966. Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Casa Civil [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 21 abr. 2024.
- BRASIL. **Lei Complementar nº. 24, de 1975**. Brasília, DF: Casa Civil, 1975. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm)>. Acesso em: 21 abr. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 87, de 1996**. Brasília, DF: Casa Civil, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 21 abr. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 160, de 2017**. Brasília, DF: Casa Civil, [2021]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm). Acesso em: 21 abr. 2024.

BRASIL. **Reforma Tributária Promulgada: principais mudanças precisam de novas leis**. Brasília: Senado Federal, 2023. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>>. Acesso em: 23 abr. 2024.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO FILHO, J. S. **Pacto Federativo: Aspectos Atuais**. Revista da EMERJ, v.4, n.15, 2001.

COSTA, R. H. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

FERNANDES, A. E. S.; WANDERLEY, N. L. **A questão da guerra fiscal: uma breve resenha**. Revista de Informação Legislativa, a. 37, n. 148, out./dez. 2000.

FILHO, G. D. **Guerra Fiscal, Emenda Constitucional nº. 87/2015 e a Possibilidade de Aplicação do Princípio *In Dubio Pro Contribuinte***. 2020. 123 páginas. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Atlas, 2021.

LIMA, W. **Reforma Tributária: eleições para comitê gestor de imposto é desafio na regulamentação**. In: Fenafisco, 2024. Disponível em: <<https://fenafisco.org.br/12/04/2024/reforma-tributaria-eleicoes-para-comite-gestor-de-imposto-e-desafio-na-regulamentacao/>>. Acesso em: 27 abr. 2024.

MASCARENHAS, J. F.; ALCADES, M. **Incentivos Fiscais e Reforma Tributária**. Sinopse Tributária 2023-2024. Coordenação de Adriano Moura *et al.* 17ª ed. São Paulo: Blucher, 2023.

MORTARI, M. **Guerra fiscal pode custar mais de R\$ 200 bilhões ao governo em repasses para o fundo de compensação do ICMS**. In: InfoMoney, 2023. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/politica/guerra-fiscal-pode-custar-mais-de-r-200-bilhoes-ao-governo-em-repasses-para-fundo-de-compensacao-do-icms/>>. Acesso em: 27 abr. 2024.

NAGAO, R. **O fim da “Guerra Fiscal” é uma utopia?** In: Jornal Jurid, 2024. Disponível em: <https://www.jornaljurid.com.br/noticias/o-fim-da-guerra-fiscal-e-uma-utopia>. Acesso em: 22 abr. 2024.

NUNES, F. S. *et al.* **Síntese do Conteúdo da Emenda Constitucional nº. 132, de 20 de Dezembro de 2023 (Reforma Tributária)**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2024.

PAULSEN, L.; MELO, J. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PESTANA, M. **Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos**. Estudo Especial nº. 19. Instituto Fiscal Independente, 2024. Disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19\\_2024.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf)>. Acesso em: 21 abr. 2024.

RECH, E. **Cidadania Fiscal: Uma Alternativa de Combate à Guerra Fiscal**. 2017. 131 páginas. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Santa Cruz do Sul, Santa Cruz do Sul, 2017.

RODRIGUES, V. C. **Federalismo e Guerra Fiscal no Brasil: A Falta de Coordenação Federativa**. 2021. 92 páginas. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Territorial e Políticas Públicas) – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Seropédica, 2021.