



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE

FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ

CAMILA CLAUDINA MASCENA DE SOUZA

A Reforma Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro: Análise da Substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Papel Redistributivo do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

RECIFE

2025

CAMILA CLAUDINA MASCENA DE SOUZA

A Reforma Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro: Análise da Substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Papel Redistributivo do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

Trabalho destinado à disciplina de Direito do Curso de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para a obtenção da nota no semestre de 2025.1.

Professor: Dr. Eric Moraes De Castro e Silva.

RECIFE

2025

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

souza, Camila Claudina Mascena de.

A Reforma Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro: Análise da Substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Papel Redistributivo do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional / Camila Claudina Mascena de souza. - Recife, 2025.

42

Orientador(a): Eric Moraes de Castro
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.
Inclui referências.

1. Direito Tributário. 2. Direito Financeiro . I. Castro, Eric Moraes de. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

CAMILA CLAUDINA MASCENA DE SOUZA

A Reforma Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro: Análise da Substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Papel Redistributivo do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

Trabalho destinado à disciplina de Direito do Curso de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para a obtenção da nota no semestre de 2025.1.

Aprovado em 23/07/2025

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Joaquim Lustosa filho (Examinador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof^ª. Dra. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues (Examinador)
Universidade Federal de Pernambuco

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) propõe uma análise a respeito dos impactos da Reforma Tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023, sobre o federalismo fiscal brasileiro, com ênfase na substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e no papel do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) na promoção da equidade federativa. O estudo investiga a evolução histórica do federalismo fiscal no Brasil, diagnosticando as causas institucionais da "guerra fiscal", notadamente a adoção parcial do princípio da origem na tributação do consumo. Os resultados apontam que a nova arquitetura tributária, ao adotar o princípio do destino e a não cumulatividade plena, corrige as principais disfunções do sistema anterior, que alimentavam a competição predatória e aprofundavam as desigualdades regionais. Aponta-se que, embora a reforma represente um avanço paradigmático e o FNDR se configure como um pilar para um novo pacto fiscal cooperativo, o sucesso da transição dependerá da qualidade da legislação infraconstitucional e da capacidade de articulação entre os entes federados, sob o risco de se substituírem antigas distorções por novas fontes de litígio, incluindo a possibilidade de uma nova modalidade de competição fiscal entre os Municípios.

Palavras-chave: reforma tributária; federalismo fiscal; guerra fiscal; imposto sobre bens e serviços; desenvolvimento regional.

ABSTRACT

This undergraduate thesis analyzes the impacts of the Tax Reform, established by Constitutional Amendment No. 132/2023, on Brazilian fiscal federalism, with an emphasis on the replacement of the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) with the Tax on Goods and Services (IBS) and the role of the National Regional Development Fund (FNDR) in promoting federative equity. The study investigates the historical evolution of fiscal federalism in Brazil, diagnosing the institutional causes of the "tax war," notably the partial adoption of the origin principle in consumption taxation. The results indicate that the new tax architecture, by adopting the destination principle and full non-cumulativity, corrects the main dysfunctions of the previous system, which fueled predatory competition and deepened regional inequalities. It is concluded that, although the reform represents a paradigmatic advance and the FNDR is configured as a pillar for a new cooperative fiscal pact, the success of the transition will depend on the quality of the implementing legislation and the capacity for coordination among federative entities, under the risk of replacing old distortions with new sources of litigation, including the possibility of a new form of tax competition among municipalities.

Keywords: tax reform; fiscal federalism; tax war; tax on goods and services; regional development.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

EC– Emenda Constitucional

FNDR – Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

IS – Imposto Seletivo

ISS – Imposto sobre Serviços

LC – Lei Complementar

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PIB – Produto Interno Bruto

STF – Supremo Tribunal Federal

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

1. INTRODUÇÃO

A trajetória histórica do federalismo brasileiro é profundamente marcada por uma permanente tensão entre os polos da centralização política e a autonomia dos entes subnacionais, especialmente no que concerne à distribuição de competências tributárias e à repartição das receitas públicas. Tal dualidade estrutural reflete, em larga medida, as vicissitudes de um Estado que, embora formalmente descentralizado desde a promulgação da Constituição de 1891, nunca deixou de carregar as contradições próprias de um federalismo construído sobre assimetrias econômicas, sociais e institucionais marcantes. Inspirado no modelo estadunidense, o federalismo brasileiro consolidou uma arquitetura constitucional que conferia, ao menos no plano formal, significativa autonomia aos Estados. Contudo, essa autonomia revelou-se historicamente frágil, ora mitigada por impulsos centralizadores da União, ora corroída pelas desigualdades regionais e pela escassez de instrumentos efetivos de promoção do equilíbrio federativo.

Ao longo das décadas, diversas reformas institucionais buscaram corrigir distorções e reduzir disparidades entre as regiões do país, aos quais foram invariavelmente atravessadas por disputas políticas e econômicas que tornaram instável e desigual a implementação de qualquer modelo federativo verdadeiramente cooperativo. Nesse contexto, a mais recente e ambiciosa dessas reformas se concretizou com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, que representa uma modificação paradigmática do sistema tributário nacional ao redesenhar os fundamentos da arrecadação e da redistribuição de receitas públicas.

A EC 132/2023 promove a extinção, além de outros, de dois tributos centrais à autonomia financeira dos entes subnacionais: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados, e o Imposto sobre Serviços (ISS), de competência dos Municípios, tributos esses que se consolidaram como as principais fontes de receita das esferas estadual e municipal, sendo, por conseguinte, instrumentos indispensáveis para o custeio de políticas públicas essenciais. Em seu lugar, a emenda institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de caráter subnacional, mas regido por uma legislação nacional uniforme e gerido por um comitê com representação dos entes federativos. Ainda que tal medida se

proponha a simplificar o sistema, ampliar a transparência e fomentar a justiça fiscal, ela enseja, inevitavelmente, desafios relevantes, sobretudo no que se refere à perda de autonomia financeira e à possível diminuição da capacidade de arrecadação de Estados e Municípios, os quais poderão ter sua atuação em áreas sensíveis, como saúde, educação e infraestrutura, severamente comprometida.

Insera-se, nesse mesmo cenário, a problemática da chamada “guerra fiscal” — fenômeno pelo qual os Estados, em busca de atratividade econômica e incremento de receitas, passaram a conceder unilateralmente benefícios fiscais, especialmente relacionados ao ICMS. Essa lógica de competição intergovernamental, marcada por incentivos tributários desordenados e renúncias de arrecadação não coordenadas, contribuiu de maneira contundente para aprofundar as desigualdades regionais, fragilizar a federação e comprometer a eficácia do princípio da solidariedade intergovernamental.

A tributação, que deveria ser instrumento de justiça distributiva e de integração nacional, converteu-se, nesse contexto, em vetor de rivalidade, de fragmentação institucional e de desequilíbrio fiscal entre os entes federativos.

É nesse quadro de reestruturação fiscal e de tentativa de superação dos conflitos federativos que surge o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), mecanismo previsto no art. 159-A da Constituição Federal, concebido como instrumento de redistribuição indireta de receitas públicas. O FNDR pretende compensar as perdas de arrecadação decorrentes da substituição do ICMS e do ISS, canalizando recursos da União para os Estados e o Distrito Federal, especialmente aqueles com menor desenvolvimento relativo. Seu escopo transcende o mero ressarcimento financeiro: trata-se de um fundo orientado por um ideal redistributivo para descentralizar o poder econômico e promover a coesão regional por meio de investimentos estruturantes em áreas menos desenvolvidas.

Entretanto, não se ignora que sua efetividade depende de fatores cruciais, como a gestão eficiente dos recursos, o compromisso institucional com seus objetivos e, sobretudo, a superação da histórica fragilidade dos fundos constitucionais no Brasil, frequentemente esvaziados por contingenciamentos orçamentários e pela centralização fiscal ainda dominante.

Diante de tal panorama, o presente estudo tem por finalidade examinar os impactos da reforma tributária introduzida pela EC 132/2023 sobre a dinâmica do federalismo fiscal brasileiro, com especial atenção à extinção do ICMS, à instituição do IBS como modelo nacional de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e, sobretudo, ao papel estruturante do FNDR como instrumento de recomposição financeira e de promoção da equidade regional. Busca-se compreender, com base em uma abordagem crítica e analítica, se os mecanismos instituídos pela reforma serão capazes de restaurar e fortalecer os princípios do federalismo cooperativo — consagrado constitucionalmente, mas historicamente negligenciado — ou se, ao contrário, perpetuarão um modelo simbólico de descentralização, insuficiente para alterar a matriz estrutural da desigualdade federativa brasileira.

O desafio que se impõe é, portanto, o de avaliar se a reforma tributária será, de fato, um vetor de transformação institucional ou apenas mais um capítulo na história das promessas não cumpridas do federalismo no Brasil.

2. FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

A análise à luz da Constituição Federal de 1988 revela que o federalismo brasileiro se estrutura fundamentalmente como um federalismo cooperativo, expressamente consagrado em seu art. 1^o. Longe de ser um sistema de esferas estanques, seu grande objetivo é promover a cooperação e a interdependência entre a União e os entes federados como um equilíbrio dinâmico entre a descentralização inerente à autonomia dos entes e os imperativos da integração econômica nacional e da unidade política do país.

Nesse modelo, o Texto Maior impõe que os problemas e as especificidades regionais não sejam tratados de forma isolada, mas sim compreendidos e abordados em sua inserção no contexto nacional (art. 3^o, inc. II e III) ². Isso não significa negar a especificidade regional, mas sim reconhecer que sua solução e desenvolvimento estão intrinsecamente ligados ao todo nacional e aos objetivos de redução das desigualdades regionais e promoção do desenvolvimento equilibrado do país.

A trajetória da descentralização no Brasil, sobretudo a partir da redemocratização e da promulgação da Constituição de 1988, revela uma série de avanços formais no reconhecimento da autonomia dos entes subnacionais, notadamente na ampliação de suas competências legislativas, administrativas e tributárias. Todavia, esse avanço formal não se traduziu, com a mesma intensidade, em um modelo de federalismo materialmente cooperativo e equitativo, em razão de fatores como a concentração de receitas na União, a fragilidade institucional de diversos Estados e Municípios, e a ausência de mecanismos eficientes de equalização fiscal e promoção do desenvolvimento regional.

A Constituição de 1891, que inaugurou o modelo federativo no Brasil, adotou uma concepção de federalismo dualista, inspirada no modelo estadunidense da

¹ Art. 1^o A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

² Art. 3^o Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...).

época. Nesse arranjo, prevalecia uma rígida repartição de competências entre a União e os Estados, com pouca intersecção ou cooperação. Conforme sublinha o jurista Manoel Gonçalves Ferreira Filho, essa estrutura mostrou-se mal adaptada à profunda diversidade de condições socioeconômicas entre as regiões do País (Ferreira Filho, 2012)³. A consequência foi o aprofundamento do empobrecimento de muitos Estados e o alargamento do fosso entre regiões ricas e pobres, em vez de promover a coesão nacional.

A partir da Revolução de 1930 e, de forma mais consolidada, com a Constituição de 1934, o Brasil iniciou uma transição para um federalismo de caráter cooperativo, buscando maior coordenação entre os entes federados. Entretanto, essa evolução foi interrompida pela Constituição de 1937, que, sob o regime do Estado Novo, impôs um centralismo autoritário, caracterizando o que se denominou "federalismo orgânico", por meio do qual a autonomia estadual foi drasticamente mitigada em favor da União, tornando as leis estaduais acabam sem relevância alguma⁴.

Somente com a promulgação da Constituição Federal de 1988, após um longo período de regimes autoritários, o Brasil retornou a um modelo de federalismo cooperativo, com a redemocratização e a descentralização de competências e receitas, embora os desafios históricos das desigualdades regionais persistissem.

O caráter cooperativo do federalismo brasileiro manifesta-se, de modo particular, na conformação do sistema financeiro público delineado pela Constituição. Ao mesmo tempo em que confere aos entes federativos competências tributárias para a arrecadação de receitas próprias, o texto constitucional também estabelece mecanismos de repartição de receitas entre eles. Essa engenharia normativa visa promover a distribuição equitativa dos recursos públicos entre as diversas regiões do País, com o propósito de atenuar as desigualdades sociais e regionais, em conformidade com os objetivos fundamentais da República⁵.

³ Ferreira Filho, Manoel Gonçalves, Curso de direito constitucional / Manoel Gonçalves Ferreira Filho. – 38. ed., rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2012.

⁴ ZIMMERMANN, Augusto. Teoria do Federalismo Democrático. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 65.

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 10. ed. São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2015, p. 816.

No entanto, a complexidade das federações modernas, especialmente em países de grande diversidade cultural, linguística, social e religiosa, levou ao desenvolvimento de outras abordagens, como o federalismo assimétrico, que se caracteriza pela concessão de tratamento diferenciado a entes federados, em reconhecimento e resposta às suas particularidades. Enquanto o modelo clássico de federalismo simétrico é frequentemente associado aos Estados Unidos, dada a relativa homogeneidade de seus estados-membros, nações como Alemanha, Suíça e Canadá praticam o federalismo assimétrico, notadamente na representatividade de seus estados no parlamento federal.

Ricardo Lodi Ribeiro explica que, no Brasil, apesar das profundas e inegáveis diferenças sociais, econômicas e culturais entre os Estados-membros e, de forma ainda mais acentuada, entre os Municípios, a simetria federativa é preponderante, que é particularmente visível na representatividade dos Estados no Senado Federal, e mesmo na Câmara dos Deputados, que se mostra, em certa medida, dissociada da realidade populacional do País. Não obstante, em consonância com uma tendência global de reconhecimento da assimetria como ferramenta de governança federativa, a Constituição Federal de 1988, embora reproduza vícios históricos quanto à simetria na representação legislativa, incorpora importantes dispositivos de caráter assimétrico, como o estímulo ao equilíbrio inter-regional (art. 3º, III), autorizando a União a conferir tratamento tributário diferenciado às regiões menos desenvolvidas (art. 151, I), e estabelecendo fundos de fomento para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a partir da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 159, I).⁶

É nesse cenário de um federalismo que oscilou entre modelos e que, historicamente, não conseguiu superar as profundas assimetrias regionais, que se insere uma das questões mais emblemáticas do federalismo fiscal brasileiro: a “guerra fiscal”. A forma como a arrecadação e a distribuição das receitas tributárias são organizadas, bem como a definição das competências de gasto, são reflexos diretos dessa busca por equilíbrio entre autonomia e cooperação, mas também

⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de Estado e a repartição do poder de tributar. *Revista Interdisciplinar de Direito da Faculdade de Direito de Valença*, Valença, v. 16, n. 1, p. 335–362, jan./jun. 2018.

devem ser instrumentos ativos para corrigir as distorções históricas e promover o desenvolvimento regional equilibrado.

Conforme aponta o professor Gilberto Bercovici, a decisão de descentralizar no Brasil está intrinsecamente ligada à questão histórica das desigualdades regionais, que nunca foram encaradas como prioridade nacional máxima. Ele argumenta que, sem uma preocupação real com essas disparidades, os efeitos da própria descentralização tornam-se limitados, e o papel da União é fundamental para suprir o planejamento e os recursos que os entes federados não conseguem obter isoladamente. Em suas palavras:

No Brasil, a decisão de descentralizar está, irremediavelmente, ligada à questão histórica das desigualdades regionais, que nunca foram encaradas como prioridade nacional máxima. Desta forma, sem uma preocupação real com as desigualdades regionais, os efeitos da própria descentralização tornam-se limitados. E na questão das disparidades regionais, o papel da União é fundamental: os entes federados não podem suprir o planejamento e decisões que excluam visões supra-regionais, nem têm como obter, isoladamente, grandes recursos. Os efeitos da repartição de rendas e encargos foram diferentes em várias regiões, dados totalmente ignorados pelo Governo Federal, que não podem ser subsidiários (como querem alguns), patrocinando o desmonte de políticas públicas. É um problema de desigualdades regionais que deve determinar os limites de descentralização no Brasil, a questão é que, no processo descoordenado de descentralização que ocorre no Brasil, foi deixado de lado. (Bercovici, 2004, pág. 71) ⁷.

A existência, no Estado Federal, de um poder central e de poderes periféricos, que funcionam, em tese, de forma autônoma, mas concomitantemente, conduz necessariamente a que haja no arranjo federativo um esquema de repartição de competências entre o todo e as partes. Por um lado, a partilha de competências é que dá substância à descentralização em unidades autônomas. Isto porque, se o fulcro da autonomia dos entes federados está primordialmente na capacidade de auto-organização, ficaria destituído de sentido reconhecer esta capacidade, sem se definir o objeto passível de normatização pelo poder central e pelos poderes estaduais.

⁷ Bercovici, Gilberto Dilemas do estado federal brasileiro / Gilberto Bercovici. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2004, pág 71.

Por outro lado, para a preservação de um relacionamento harmônico entre o conjunto e as partes, é imprescindível delimitar as respectivas atribuições, sem o que seria inevitavelmente conflituosa a sua convivência. Podemos, nesse sentido, associar a estrutura federativa a um “corpo biológico”, nos moldes do pensamento de Émile Durkheim, composto por partes distintas que, apesar de suas especificidades, interagem e dependem umas das outras para o funcionamento do todo. Do contrário, é no vácuo de coordenação e equidade que se manifestam fenômenos deletérios ao pacto federativo, como se dá no contexto das denominadas competições fiscais entre os Estados.

3. A DINÂMICA DA COMPETIÇÃO FISCAL ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS

3.1 A GUERRA FISCAL COMO DISTORÇÃO DO FEDERALISMO COOPERATIVO

A guerra fiscal, no contexto do federalismo tributário brasileiro, é o fenômeno pelo qual os entes estaduais lançam mão de sua arrecadação tributária, por meio de renúncias fiscais, como a concessão de isenções ou a postergação do recolhimento de tributos para atrair empresas, promover investimentos e fomentar o desenvolvimento econômico regional. Pode se dar também em forma de doação de terrenos ou equipamentos destinados à instalação de empreendimentos, bem como por meio da oferta de financiamentos e créditos com taxas de juros subsidiadas, entre outras medidas (Abraham, 2018).⁸

Essa competição predatória, contudo, não é um mero desvio de conduta, mas a consequência de um desenho institucional defeituoso, uma falha congênita no centro do principal tributo estadual: o ICMS. A gênese dessa disfunção reside na opção do constituinte por um sistema híbrido, que, ao não adotar a aplicação plena do princípio do destino, mas apenas de forma parcial, subverteu a lógica da tributação sobre o consumo.

Enquanto o princípio do destino determina que a riqueza tributária se dirija para onde o consumo se realiza, o modelo brasileiro, por força do art. 155, § 2º, VII, da Constituição, instituiu uma partilha da arrecadação entre o Estado de produção e o de consumo.

Essa repartição, que conferia uma parcela significativa da arrecadação ao Estado produtor, criou o incentivo econômico para a guerra fiscal, o mecanismo é simples de entender: se um Estado produtor retém parte da arrecadação, ele passa a ter um interesse direto em atrair indústrias para seu território, mesmo que os produtos sejam consumidos em outros Estados.

Em grande acerto, a EC 132/23 positivou expressamente o princípio do destino nas operações interestaduais concernentes ao IBS, conforme disposto no art.

⁸ Abraham, Marcus Curso de direito financeiro brasileiro / Marcus Abraham. – 5. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

156-A, §1º, VII⁹. Não obstante, tal implementação demandará um período de transição quinquagenário, caracterizando-se por sua aplicação integral apenas em 2077, consoante o estabelecido no art. 131 do ADCT.

Uma pesquisa realizada pela Universidade Federal de Pernambuco, no ano de 2009, analisou os efeitos da aplicação do princípio da origem no ICMS, de forma gradual, chegando a conclusão de que a adoção do princípio do destino levaria a uma distribuição mais equitativa dos recursos tributários entre os entes federativos. Os Estados do Sul, do Sudeste, exceto o Rio de Janeiro, e mais Bahia e Mato Grosso do Sul perderiam com a implantação do princípio do destino. Com a exceção da Bahia, nenhum dos perdedores se situa entre os mais pobres do Brasil. Já os maiores ganhadores são Acre, Alagoas, Maranhão, Distrito Federal, Piauí e Roraima. Exceto pela presença do Distrito Federal, os demais Estados pertencem ao grupo mais pobre da federação.¹⁰

Verdade é, ademais, que a guerra fiscal gera uma competição predatória entre entes federados, invertendo a lógica do federalismo cooperativo. Estados mais pobres passam a competir entre si com base em quem oferece a maior renúncia, o que desvirtua o propósito dos tributos — que deveriam servir à prestação de serviços públicos essenciais — e cria uma corrida ao fundo do poço fiscal.

Essa dinâmica acarreta uma espécie de “fuga de base tributária”, na qual grandes empresas instalam sedes administrativas em estados com menor alíquota de ICMS, deslocando artificialmente a arrecadação e prejudicando os estados consumidores, que concentram maior demanda por serviços públicos.

A competição no âmbito da guerra fiscal pode assumir duas formas: horizontal, que é a mais frequente e ocorre entre entes federativos de mesmo nível hierárquico; e vertical, quando diferentes esferas de governo — superiores e

⁹ 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: (...) VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação.

¹⁰ Paes, Nelson Leitão, RBE Rio de Janeiro v. 63 n. 3 / p. 233–248 Jul-Set 2009.

inferiores — disputam entre si. Nesta última, a concorrência se manifesta, principalmente, na tentativa de concentrar a arrecadação tributária em determinado nível de governo.

Conforme esclarece Marcus Abraham, a guerra fiscal horizontal envolve, por exemplo, a atuação dos Estados, que competem entre si por meio da concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, como o diferimento do pagamento ou a adoção de compensações tributárias. Os Municípios também participam dessa dinâmica ao reduzirem alíquotas ou concederem isenções de tributos como o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Por sua vez, na guerra fiscal vertical, a União disputa com Estados e Municípios ao concentrar a arrecadação em sua esfera, sobretudo através do aumento da carga tributária de tributos de sua competência — como contribuições sociais e como de intervenção no domínio econômico.

Outro efeito deletério é a desorganização do sistema tributário nacional, que, ao permitir que cada estado pratique política fiscal própria com pouca ou nenhuma coordenação com a União e os demais entes, compromete a neutralidade, eficiência e equidade do sistema. O mesmo produto pode ter carga tributária distinta a depender do local de origem, criando distorções na alocação de recursos, ineficiências logísticas e aumento dos custos de conformidade fiscal.

Isso acarreta, de forma inevitável, na erosão da autonomia financeira dos entes subnacionais, limitando sua capacidade de formular e executar políticas públicas próprias e, por conseguinte, reforçando o processo de centralização fiscal em favor da União, em detrimento do equilíbrio federativo consagrado pela Constituição.

O resultado desse desequilíbrio institucional é a consolidação de um federalismo de antagonismo, e não de cooperação, que distancia o pacto federativo do seu fundamento constitucional: a promoção do desenvolvimento nacional integrado e a redução das desigualdades regionais, que constituem objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, elencado no artigo 3º, inciso III da Carta Magna

3.2 VANTAGENS CIRCUNSTANCIASIS DA GUERRA FISCAL

Contrariando a visão predominantemente negativa, alguns analistas argumentam que a guerra fiscal, em certas circunstâncias, pode apresentar aspectos positivos, especialmente quando comparada a uma política industrial centralmente planejada e controlada.

Um dos argumentos centrais reside na sua capacidade de maximizar o aproveitamento do conhecimento e da informação da burocracia técnica local sobre a própria economia regional. Isso, por sua vez, alinha as decisões de política econômica mais proximamente aos interesses e às especificidades da sociedade local, um benefício inerente à descentralização federativa. Adicionalmente, pode atuar como um catalisador para o desenvolvimento de mecanismos institucionais locais de apoio e interação entre o governo e a iniciativa privada, ampliando a eficiência da atuação integrada entre esferas estaduais e municipais, um fenômeno observado em estados que adotaram iniciativas agressivas de incentivo fiscal ¹¹.

Outro ponto de vista defende que, na ausência de uma política nacional de desenvolvimento regional robusta e integrada, a adoção de incentivos fiscais por parte dos governos estaduais, especialmente aqueles com economias mais atrasadas, adquire uma dimensão de legitimidade política. Dessa forma, a guerra fiscal pode ser vista como uma estratégia autônoma para mitigar as disparidades regionais e atrair investimentos que, de outro modo, poderiam não se concretizar ou se concentrariam em regiões já desenvolvidas. Embora o debate sobre a criação líquida de investimentos *versus* a mera realocação seja complexo, defende-se que, em muitos casos, o resultado líquido para a economia local e para o país pode ser potencialmente favorável, ao menos no que tange à distribuição geográfica da atividade econômica (Prado, 2013).

Para muitos entes federativos, sobretudo aqueles historicamente marginalizados no processo de industrialização nacional — como os estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste —, esses incentivos fiscais representaram uma das únicas estratégias viáveis de inserção na dinâmica produtiva nacional. A ausência de

¹¹ PRADO, Sérgio. *Guerra fiscal e federalismo: o conflito entre autonomia tributária e a necessidade de coordenação*. Instituto de Economia da UNICAMP, 2013.

uma política nacional de desenvolvimento regional efetiva, somada à concentração histórica de infraestrutura e capital nas regiões Sudeste e Sul, forçou os governos estaduais a adotarem mecanismos de atração de investimentos como forma de viabilizar a geração de empregos, a arrecadação indireta via cadeias produtivas, e o estímulo à urbanização e ao consumo local.

Exemplos concretos evidenciam que, em determinadas circunstâncias, os incentivos fiscais conseguiram, de fato, promover impactos econômicos positivos. Em Goiás, o programa Produzir, criado pela Lei nº 13.591/2000, que atua sob a forma de financiamento de parcela mensal de ICMS de até 73% do ICMS apurado pelas empresas e de até de 98% do ICMS para Microempresas, atraiu indústrias do ramo alimentício, farmacêutico e automobilístico, transformando o estado em um importante polo agroindustrial do Centro-Oeste.

No Maranhão, o ProMaranhão, instituído pela Lei Nº 9121/2010¹², com benefícios de crédito presumido do valor do ICMS devido pelas saídas, o que contribuiu para a implantação de complexos industriais nas regiões de Bacabeira e Imperatriz. Outro grande exemplo é a atração da fábrica da Ford pela Bahia, na qual a decisão da montadora foi influenciada por um conjunto de benefícios que extrapolava a esfera puramente fiscal, incluindo a disponibilização de terreno com infraestrutura, incentivos fiscais significativos (amparados pela extensão do Regime Automotivo para o Nordeste) e um substancial financiamento do BNDES (R\$ 691 milhões), o que levou a empresa a recusar a proposta ofertada pelo Rio Grande do Sul.¹³

Essas experiências revelam que, quando integrados a políticas públicas de planejamento territorial, qualificação da mão de obra e estruturação logística, os incentivos fiscais podem transcender o caráter meramente arrecadatório e funcionar como catalisadores de transformação socioeconômica. Nessa leitura, a guerra fiscal

¹² A lei havia sido revogada pela Lei 10.259/2015, com a substituição do PROMARANHÃO pela criação do programa Mais Empresa. No entanto, a lei foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal pela ADI 5.467, haja vista concessão unilateral de benefício de crédito presumido de ICMS sem atendimento a exigência constitucional de convênio interestadual.

¹³ Sul 21. *Caso Ford: maior batalha de uma guerra que não findou*. Sul 21, Porto Alegre, 18 mai. 2011. Disponível em:

<https://sul21.com.br/noticiasultimas-noticiaspolitica/2011/05/caso-ford-maior-batalha-de-uma-guerra-que-nao-findou/>. Acesso em: 26 jun. 2025.

não seria apenas uma distorção do pacto federativo, mas também um sintoma da ausência de um modelo nacional de desenvolvimento inclusivo e articulado.

Contudo, é preciso reconhecer que tais efeitos positivos foram pontuais, seletivos e, em muitos casos, insuficientes para reverter as desigualdades estruturais.

A

A ausência de critérios técnicos rigorosos, a falta de transparência e a inexistência de controle centralizado transformaram a guerra fiscal em um processo descoordenado e disfuncional, no qual Estados e Municípios competem entre si de forma predatória, renunciando receitas sem garantias de retorno efetivo. Com isso, a erosão da base arrecadatória, a perda de neutralidade do sistema tributário e o aumento da insegurança jurídica passaram a representar os custos latentes desse modelo, cujo desequilíbrio ameaça a sustentabilidade fiscal dos próprios entes que dele se utilizam.

A curto prazo, determinados Estados podem ser favorecidos por meio da concessão de incentivos. Contudo, se, ao longo do tempo, tais benefícios forem amplamente oferecidos por todas as unidades federativas, a escolha da localização das empresas tenderá a se basear exclusivamente em fatores de mercado — como a qualidade dos serviços públicos disponíveis e a qualificação da mão de obra local. Nessa conjuntura, os incentivos fiscais tornam-se, em essência, simples renúncias de receita.¹⁴

Por esse motivo, a reforma tributária consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023 surge como uma tentativa de reorganizar o pacto federativo e conter os efeitos deletérios da guerra fiscal, substituindo a lógica fragmentária da competição por um modelo estruturado de cooperação e redistribuição.

3.3. RENÚNCIAS UNILATERAIS DE RECEITA

Um dos aspectos mais críticos da Guerra fiscal reside na concessão unilateral de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, em desacordo com o

¹⁴ Guerra, Lúcio Fábio Araújo. A efetividade da reforma tributária no combate à guerra fiscal entre os Estados [manuscrito]/ Lúcio Fábio Araújo Guerra. – 2008.

procedimento legalmente estabelecido na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Segundo essa norma, qualquer concessão, revogação ou renovação de incentivo fiscal referente ao ICMS somente pode ser realizada mediante aprovação unânime dos representantes estaduais no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) — órgão deliberativo responsável por zelar pela uniformidade e legalidade na política tributária nacional, dentro do escopo do ICMS. Trata-se de um requisito que visa preservar a isonomia entre os entes subnacionais, impedir a competição predatória e assegurar a previsibilidade e a segurança jurídica nas relações empresariais.

Todavia, diversos Estados passaram a ignorar tal exigência, promovendo incentivos fiscais à revelia do CONFAZ, em uma tentativa de fortalecer sua competitividade regional, atrair empresas e estimular atividades econômicas locais. Essa prática, embora politicamente compreensível à luz das limitações estruturais enfrentadas por muitos entes federativos, configura afronta direta à legalidade estrita que rege a concessão de benefícios tributários no âmbito do ICMS.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já aplicou reiterados entendimento, como na ADI 4481/PR¹⁵ e ADI 4635¹⁶ de que a concessão unilateral de benefícios fiscais

¹⁵ Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento. (STF. Plenário. ADI 4481/PR, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 11/3/2015 (Info 777)).

¹⁶ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – SUPERVENIÊNCIA DE DECRETO ESTADUAL QUE REVOGOU, PARCIALMENTE, OS PRECEITOS NORMATIVOS IMPUGNADOS – CONSEQUENTE PREJUDICIALIDADE PARCIAL DA AÇÃO DIRETA – PRECEDENTES – ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – MEDIDA CAUTELAR ANTERIORMENTE DEFERIDA PELO PLENÁRIO

relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos da LC 24/1975, é inconstitucional¹⁷. Tais decisões refletem a tentativa do Judiciário de frear a escalada da guerra fiscal, interpretando o modelo constitucional de repartição de competências tributárias à luz dos ideais de cooperação e equilíbrio federativo consagrados pela Constituição de 1988.

Apesar dessa diretriz clara, a realidade revelou um cenário de generalizada inobservância da norma legal, com diversos entes federativos utilizando mecanismos criativos e subterfúgios jurídicos para justificar a manutenção de incentivos não autorizados, alimentando uma verdadeira anomia tributária.

DESTA SUPREMA CORTE – REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO TEMA – PRECEDENTES – AÇÃO DIRETA CONHECIDA EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, JULGADA PROCEDENTE, CONFIRMANDO OS TERMOS DA MEDIDA CAUTELAR ANTERIORMENTE CONCEDIDA.

(ADI 4635, Relator(a): Celso De Mello, Tribunal Pleno, julgado em 24-08-2020, Processo Eletrônico DJe-229 , divulgação 16-09-2020, publicação 17-09-2020)

¹⁷ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

4. DA FRAGMENTAÇÃO DO ICMS E ISS AO MODELO IVA (IBS)

A Reforma Tributária sobre o consumo no Brasil, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132, de 19 de dezembro de 2023, promoveu uma reestruturação paradigmática do sistema tributário nacional, alinhando-o ao modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual. Nesse novo arcabouço jurídico-tributário, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) emerge como o componente subnacional, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, destinado a suceder o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A adoção do modelo dual de IVA pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma solução de compromisso entre os princípios de simplificação tributária e as exigências do pacto federativo brasileiro. Embora a proposta original da PEC 45/2019 previsse a criação de um IVA único, com gestão e arrecadação centralizadas, a redação final optou por um desenho institucional mais complexo, mas politicamente viável, instituindo dois tributos com bases semelhantes: a CBS, de competência da União, e o IBS, de titularidade compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Por certo, essa reestruturação legislativa encontra respaldo na necessidade de preservar a autonomia financeira dos entes subnacionais, pilar essencial do federalismo cooperativo consagrado na Constituição de 1988.

Estados e Municípios exercem funções centrais na prestação de serviços públicos — como saúde, educação, segurança e mobilidade urbana — e dependem fortemente de receitas próprias para viabilizá-las. Tributos como o ICMS e o ISS, que serão substituídos pelo IBS, representam as principais fontes de arrecadação dessas esferas.

O modelo dual adotado busca conciliar a racionalização do sistema tributário com a sustentabilidade financeira federativa. Ao permitir que a CBS seja gerida pela Receita Federal e o IBS por um Comitê Gestor autônomo, formado exclusivamente por representantes dos entes subnacionais, a EC 132 respeita os limites

constitucionais da autonomia tributária e reforça a governança descentralizada. Ainda que a União não integre o Comitê Gestor, a emenda prevê mecanismos de cooperação entre os dois sistemas, como o compartilhamento de informações fiscais e a possibilidade de soluções administrativas conjuntas (art. 156-B, §§6º a 8º, da CRFB/1988¹⁸).

Contudo, essa solução, embora politicamente pragmática, não está isenta de críticas técnicas. A criação de dois tributos formalmente semelhantes, mas geridos por estruturas distintas, pode gerar sobreposição de esforços, divergências interpretativas e dificuldade de harmonização prática, sobretudo na ausência de um contencioso unificado ou de um órgão coordenador supranacional. A diretriz de "espelhamento normativo", introduzida pelo §16 do art. 195 da CFRB, pretende mitigar esse risco, mas sua eficácia dependerá da atuação coordenada dos órgãos gestores e da edição de leis eficazes.

Do ponto de vista da técnica legislativa, o espelhamento entre CBS e IBS, apesar de útil como diretriz de uniformidade, pode comprometer a flexibilidade normativa. A rigidez excessiva, combinada à diversidade de realidades econômicas regionais, tende a limitar a capacidade adaptativa dos entes subnacionais, criando tensões entre uniformidade desejada e autonomia constitucional garantida.

Além disso, a indefinição sobre a integração do contencioso administrativo tributário é um ponto sensível, que pode enfraquecer a eficácia do modelo, criando riscos de judicialização massiva e insegurança jurídica¹⁹. Por outro lado, deve-se reconhecer que o modelo dual de IVA encontra precedentes em outras federações

¹⁸ Art. 156-B: Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (...) § 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos. § 7º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V. § 8º Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.

¹⁹ SCAFF, Fernando Facury. *Federalismo, guerra fiscal e IVA Dual no Brasil pós-EC 132*. Consultor Jurídico, 18 jun. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-15/panorama-sobre-a-ec-132-um-salto-no-escuro-com-torcida-a-favor-fin-al/>. Acesso em: 26 jun. 2025.

complexas que inspiraram a EC 132, como Canadá e Índia, que também optaram por preservar competências subnacionais em seus sistemas de tributação sobre o consumo.²⁰

No contexto brasileiro — marcado por profundas desigualdades regionais, municípios com status de ente federado e histórico de guerra fiscal — a centralização total seria não apenas impraticável politicamente, mas também ineficiente do ponto de vista federativo.

A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025 – que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), o Imposto Seletivo (IS) e cria o Comitê Gestor do IBS - consagra, de modo estruturado e normativamente robusto, a instituição do IBS, promovendo uma inflexão paradigmática em relação ao modelo tributário anteriormente vigente, notadamente representado pelo ICMS e pelo ISS.

Trata-se de uma reconfiguração profunda da tributação sobre o consumo no Brasil, marcada pela busca de racionalização, simplificação e neutralidade.

A transição do sistema atual para o IBS será gradual, conforme cronograma estabelecido pela EC 132/2023 e detalhado pela Lei Complementar 214/2025. O período de transição do ICMS e ISS para o IBS ocorrerá entre 2026 e 2032, com a plena implementação do novo tributo prevista para 2033. Em 2026, haverá um período de teste com uma alíquota estadual de 0,1%, cuja arrecadação será destinada ao financiamento do Comitê Gestor do IBS. Entre 2027 e 2028, alíquotas reduzidas de 0,05% para Estados e 0,05% para Municípios serão aplicadas.

A partir de 2029, as alíquotas do IBS aumentarão gradualmente, enquanto as alíquotas do ICMS e ISS serão progressivamente reduzidas, até a extinção completa destes em 2033.

Com a extinção progressiva do ICMS e do ISS, os benefícios fiscais e financeiro-fiscais a eles atrelados serão impactados. Para mitigar as perdas decorrentes da ausência desses benefícios durante o período de transição

²⁰ OLIVEIRA, Igor Antonio Lima de. *Imposto sobre valor agregado: estudo comparativo entre o IVA dual brasileiro instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e o modelo de GST/HST do Canadá*. Goiânia: Pontifícia Universidade Católica de Goiás, 2024.

(2026-2032), a LC 214/2025 instituiu o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais (FCBF), regulamentado em seu Art. 384²¹ e seguintes. Contribuintes que possuíam benefícios vigentes e concedidos por prazo certo e sob condições específicas precisarão solicitar habilitação junto à União, por meio da Receita Federal do Brasil, entre 2026 e 2028, para terem direito à compensação.

O FCBF, administrado pela União, realizará pagamentos diretos aos contribuintes habilitados, compensando os benefícios considerados "onerosos" e que atendam aos critérios estabelecidos na Lei Complementar.

O fundamento constitucional do IBS reside no Art. 156-A da Constituição Federal de 1988, introduzido pela EC nº 132/2023, que confere ao IBS a competência para incidir sobre "operações com bens e serviços", superando a fragmentação e as distinções entre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços que caracterizavam o sistema anterior. O inciso IV, § 1,º do Art. 156-A da CRFB/88 estabelece o princípio da uniformidade legislativa, determinando que o IBS será regido por uma única Lei de âmbito nacional, responsável por estabelecer as normas gerais do tributo, incluindo seus elementos essenciais, exceto a fixação de alíquotas que será estabelecida por legislação local de cada ente (inc V, §1º, art. 156-A, CFRB/88).

²¹ Art. 384. As pessoas físicas ou jurídicas titulares de benefícios onerosos relativos ao ICMS, em função da redução do nível desses benefícios prevista no § 1º do art. 128 do ADCT, no período entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, serão compensadas por recursos do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais instituído pelo art. 12 da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, de acordo com os critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução e com os procedimentos de análise dos requisitos para habilitação do requerente à compensação estabelecidos nesta Lei Complementar. Parágrafo único. A compensação de que trata o *caput*: I - aplica-se aos titulares de benefícios onerosos regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, sem prejuízo de ulteriores prorrogações ou renovações, observados o prazo de 31 de dezembro de 2032 e, se aplicável, a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício; II - aplica-se ainda a outros programas ou benefícios que tenham migrado por força de mudanças na legislação estadual entre 31 de maio de 2023 e a data de promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, ou que estavam em processo de migração na data de promulgação da referida Emenda Constitucional, desde que seu ato concessivo seja emitido pela unidade federada em até 90 (noventa) dias após a publicação desta Lei Complementar; III - não se aplica aos titulares de benefícios decorrentes do disposto no § 2º-A do art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, consagra, de modo estruturado e normativamente robusto, a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), promovendo uma inflexão paradigmática em relação ao modelo tributário anteriormente vigente, notadamente representado pelo ICMS e pelo ISS. Trata-se de uma reconfiguração profunda da tributação sobre o consumo no Brasil, marcada pela busca de racionalização, simplificação e neutralidade.

Uma das alterações estruturantes introduzidas pelo IBS, em contraste com o regime fragmentado e cumulativo do ICMS, reside na expressiva ampliação e unificação da base econômica tributável. Ao superar a tradicional delimitação conceitual do ICMS, centrada na “circulação jurídica de mercadorias” e em um elenco restrito e taxativo de serviços submetidos ao ISS, o IBS adota um conceito abrangente, incidindo sobre todas as “*operações com bens e serviços*”.

A própria Lei Complementar nº 214/2025 promove uma redefinição jurídica relevante: considera “bens” todos os ativos materiais, imateriais e direitos, enquanto qualifica como “serviços” todas as demais operações, desconstituindo a vetusta distinção entre mercadoria e prestação de serviço, característica do sistema anterior.

Essa concepção normativa revela uma intenção manifesta de ampliar a neutralidade e a eficiência da tributação sobre o consumo, mitigando as disfunções geradas pela coexistência de múltiplos tributos com regimes jurídicos díspares e frequentemente conflitantes, como se verificava com o ICMS e o ISS.

A regra-matriz de incidência do IBS, tal como delineada pela Lei Complementar nº 214/2025, estrutura-se a partir de elementos essenciais à configuração da obrigação tributária. A hipótese de incidência abrange, primordialmente, a realização de operações onerosas com bens ou serviços; todavia, a norma complementar, ciente das práticas de elisão fiscal, estende o campo de incidência a determinadas operações não onerosas ou realizadas por valores notoriamente inferiores aos de mercado, promovendo um fechamento hermenêutico do sistema e inibindo comportamentos evasivos.

O fato gerador do tributo se fixa, como regra, no momento do fornecimento do bem ou da disponibilização do serviço, mesmo quando se trate de operações

contínuas ou fracionadas, o que representa significativo afastamento da concepção anteriormente dominante no ICMS, centrada na “circulação jurídica”, deslocando-se o enfoque para a efetiva realização econômica do consumo.

Já sua base de cálculo é definida pelo valor da operação, abrangendo o preço e eventuais encargos, com exclusão expressa do próprio IBS, da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Em situações específicas, como nas operações entre partes vinculadas ou na ausência de valor declarado, admite-se a determinação da base de cálculo pelo valor de mercado ou, na falta deste, mediante arbitramento pela administração tributária, resguardando-se a integridade da arrecadação.

Quanto ao critério espacial, o local da operação — elemento crucial para a efetivação do princípio da tributação no destino — é, em regra, aquele onde ocorre o consumo do bem ou a utilização do serviço, assegurando-se que a arrecadação favoreça o ente federativo destinatário da riqueza tributada.

A sujeição passiva, por sua vez, recai, ordinariamente, sobre o fornecedor, mas a legislação prevê, de modo minucioso, hipóteses de responsabilidade tributária atribuídas a outros sujeitos intervenientes na cadeia econômica, inclusive plataformas digitais, adequando-se às novas dinâmicas do comércio e da prestação de serviços na era digital.

O regime de não cumulatividade do IBS é concebido sob a lógica da plenitude, em consonância com o comando constitucional. A Lei Complementar nº 214/2025 assegura ao contribuinte, no âmbito do regime regular, o direito ao crédito integral do imposto pago nas aquisições de bens e serviços, ressalvadas algumas exceções específicas, como aquelas relacionadas a bens e serviços de uso ou consumo pessoal. Esta amplitude creditícia representa uma clara ruptura em relação às severas restrições historicamente impostas no regime do ICMS, promovendo maior neutralidade e eficiência econômica.

Importa destacar, ademais, que a legislação veda expressamente a compensação de créditos entre o IBS e a CBS, preservando a estrutura do modelo

de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, com a devida segregação entre os tributos federais e subnacionais.

A despeito da uniformidade estrutural da legislação complementar, a competência para fixação das alíquotas do IBS permanece repartida entre os entes subnacionais — Estados, Distrito Federal e Municípios — que devem exercê-la mediante lei específica. A Lei Complementar nº 214/2025 estabelece que tais alíquotas devem ser uniformes para todas as operações com bens ou serviços realizadas no respectivo território, ressalvadas as exceções expressamente previstas para regimes diferenciados. A alíquota efetivamente incidente em cada operação corresponderá à soma das alíquotas fixadas pelo Estado e pelo Município de destino, materializando, assim, o princípio da tributação no consumo.

É bem verdade que a EC 132/2023 representa um avanço técnico importante ao introduzir princípios modernos de tributação e ao tentar racionalizar um sistema historicamente fragmentado e litigioso. Contudo, a promessa de neutralidade e não cumulatividade plena não garante, por si só, a eliminação das práticas de guerra fiscal, tampouco assegura um modelo justo e funcional. A persistência de regimes especiais, a possibilidade de variação de alíquotas pelos entes subnacionais e a indefinição quanto aos mecanismos de coordenação efetiva revelam que o sucesso da reforma dependerá não apenas do texto constitucional, mas da qualidade da legislação infraconstitucional e da capacidade de cooperação federativa real entre União, Estados e Municípios. Sem isso, corre-se o risco de apenas substituir velhas distorções por novas disputas, agora institucionalizadas.

Permanece em aberto o desafio da sustentabilidade fiscal de longo prazo dos entes federativos no contexto do novo modelo tributário. A possibilidade de que Estados e Municípios fixem alíquotas próprias a partir de uma alíquota de referência nacional abre margem para reduções estratégicas de carga tributária com fins político-eleitorais ou econômicos, especialmente na tentativa de atrair investimentos. Nesse cenário, um Estado pode optar por estabelecer uma alíquota inferior à de seus congêneres, gerando desequilíbrios concorrenciais horizontais, semelhantes aos que historicamente caracterizaram a guerra fiscal.

Dessa forma, o novo arcabouço fiscal pode tornar a tributação sobre o consumo uma verdadeira armadilha para a eficiência econômica no Brasil. Sem uma reforma profunda, continuaremos a ver um ambiente de negócios hostil e pouco competitivo.²²

Essa preocupação se acentua quando se considera a realidade de mais de 5.570 municípios brasileiros, que também poderão definir suas próprias alíquotas no âmbito do IBS. A tributação no destino, embora positiva para corrigir distorções do sistema atual, associada à possibilidade de variação municipal de alíquotas, pode resultar em uma multiplicidade de cargas tributárias locais, incentivando uma nova forma de competição fiscal entre municípios.²³ Diante disso, empresas tenderão a se localizar em territórios com menor ônus tributário, o que pode intensificar a concorrência desleal entre entes federativos e comprometer a lógica de neutralidade que a reforma visa implementar.

Nesse cenário, a complexidade inerente à transição e à gestão do novo sistema exige vigilância constante e um compromisso inabalável com os princípios de cooperação e equidade federativa. Caso contrário, o ambicioso projeto de simplificação e justiça fiscal corre o risco de se converter em um novo campo de tensões interfederativas, comprometendo os objetivos de desenvolvimento regional e a própria coesão nacional.

²² CARNEIRO, Cláudio. Reforma Tributária: Perspectivas e Desafios. São Paulo: Malheiros, 2020, pág. 50.

²³ COUTINHO, J. H. de F. M.; FEITOSA, R. J.; ALVES, R. S. O IBS E A PERSPECTIVA DE GUERRA FISCAL ENTRE OS MUNICÍPIOS. Revista de Direito Tributário da APET, [S. l.], n. 50, p. 367–391, 2024. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/681>. Acesso em: 27 jun. 2025.

5. DO FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL (FNDR)

Ao conceder benefícios fiscais sem critérios técnicos rigorosos ou contrapartidas efetivas, muitos governos estaduais entraram em um ciclo vicioso de renúncia fiscal, cuja eficácia em termos de geração de emprego, arrecadação futura ou desenvolvimento regional sustentável revelou-se, na prática, para muitos, altamente questionável.²⁴

As perdas de arrecadação pelas novas regras serão compensadas com a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional - FNDR, previsto no art. 159-A da Constituição, mediante a entrega de Recursos da União para os Estados e Distrito Federal, com objetivo de combater a desigualdade regional, através de medidas descentralizadoras de poderio fiscal que permitem maior autonomia financeira dos entes federados, principalmente os menos desenvolvidos, para o fomento de investimentos em infraestrutura, atividades produtivas e desenvolvimento científico e tecnológico da região.

Eis a redação do mencionado dispositivo:

Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

- I - realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;
- II - fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e
- III - promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação

§ 1º É vedada a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos de que trata o caput.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o caput, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono

§ 3º Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o caput.

§ 4º Os recursos de que trata o caput serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal de acordo com coeficientes individuais de participação, calculados com base nos seguintes indicadores e com os seguintes pesos:

²⁴ ADEODATO, João Maurício. A crise do pacto federativo e a guerra fiscal no Brasil. Recife: UFPE, 2018.

I - população do Estado ou do Distrito Federal, com peso de 30% (trinta por cento);

II - coeficiente individual de participação do Estado ou do Distrito Federal nos recursos de que trata o art. 159, I, "a", da Constituição Federal, com peso de 70% (setenta por cento).

§ 5º O Tribunal de Contas da União será o órgão responsável por regulamentar e calcular os coeficientes individuais de participação de que trata o § 4º.

Como se observa, o fundo será distribuído em 70% (setenta por cento) com base no coeficiente de participação dos Estados e Distrito Federal, através de cálculo de coeficiente individual apresentado pelo Tribunal de Contas da União, e 30% (trinta por cento) com base no fator populacional. A previsão de recursos destinados para o fundo é de R\$ 8 bilhões em 2029; R\$ 16 bilhões em 2030; R\$ 24 bilhões em 2031; R\$ 32 bilhões em 2032; R\$ 40 bilhões em 2033; mais R\$ 2 bilhões por ano de 2034 a 2042; e R\$ 60 bilhões por ano a partir de 2043 (art. 13 da EC 132/2023).

Ao mesmo tempo em que o novo modelo limita a prática de concessões unilaterais de incentivos fiscais via alíquotas do IBS, o FNDR surge como meio institucionalizado e coordenado de estímulo ao desenvolvimento econômico regional, substituindo a lógica desordenada e litigiosa da guerra fiscal por uma política pública estruturada e transparente. A ideia é substituir incentivos fiscais individualizados por repasses federais condicionados a projetos de impacto regional, avaliados segundo critérios técnicos e previamente estabelecidos por lei.

Cada ente beneficiário possuirá autonomia na gestão do repasse, de acordo com sua necessidade, sendo defeso ao Governo Federal, em regra, reter ou condicionar a entrega do recurso (art. 160 da CRFB/88), de forma que autoridades locais definam prioridades e aloquem os recursos de forma estratégica, atendendo às demandas locais mais urgentes, ao juízo de sua discricionariedade. Porém, o texto constitucional especificou que devem ser priorizadas ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (art. 43, §4º)²⁵.

²⁵ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...) § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público; II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias; III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas. § 3º Nas áreas a que se refere o § 2º, IV, a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios

Além dos aportes diretos da União, a arquitetura fiscal da reforma prevê uma fonte adicional e estratégica de recursos para o FNDR, demonstrando uma sofisticada engenharia de transição e sustentabilidade. Conforme detalhado no Art. 405 da Lei Complementar nº 214/2025, o saldo financeiro remanescente do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais (FCBF), após o encerramento de suas operações de compensação em 31 de dezembro de 2032, será integralmente transferido ao FNDR.

Essa disposição é de suma importância para o planejamento fiscal de longo prazo. O Art. 405 da LC 214/2025 estabelece que o saldo do FCBF será cuidadosamente provisionado para cobrir todas as obrigações pendentes, incluindo créditos em processamento, habilitados administrativamente, retidos pela Receita Federal do Brasil e, notavelmente, um montante proporcional ao risco judicial de eventuais ações contestando indeferimentos de compensações. O valor que exceder esse provisionamento será transferido ao FNDR em 120 (cento e vinte) parcelas mensais, a partir de julho de 2033, com as devidas atualizações (§2º).

Essa sinergia entre os fundos visa garantir que os recursos inicialmente destinados à mitigação das perdas dos contribuintes durante a transição sejam, ao final do período, redirecionados para o desenvolvimento regional, otimizando o uso do capital público e reforçando a capacidade de investimento do FNDR por décadas. Certamente, esse mecanismo sublinha a visão de que a reforma tributária não se limita a um ajuste pontual, mas a uma reestruturação fiscal com impactos duradouros na dinâmica federativa.

Apesar do FNDR possuir como objetivo reduzir as disparidades regionais, não se pode perder de vista que a padronização das alíquotas pode colocar os estados em desvantagem competitiva em relação a outras regiões, especialmente no que tange à atração de investimentos, haja vista que a impossibilidade de oferecer incentivos fiscais torna menos atrativo o investimento em determinados setores estratégicos para o desenvolvimento regional.

proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação. (...) § 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

Destarte, a política do FNDR pode se encontrar em um antagonismo ao, despropositadamente, incentivar, ainda mais, aquilo que se pretende combater: a desigualdade regional.

Críticas doutrinárias entornam a questão do fator de cálculo de repartição. Por um lado, argumenta-se que o critério populacional alcança uma maior equidade na distribuição de recursos, na medida que regiões mais populosas, que geralmente concentram maior número de pessoas em situação de vulnerabilidade social e econômica, recebam recursos adequados para atender às demandas da população.

Por outro lado, sustenta-se que a mudança tende a prejudicar os estados e municípios de menor porte populacional, mas que atraem fortemente o setor industrial, uma vez que podem sofrer desvantagem desproporcional ao ter que arcar com os custos do processo produtivo, ao passo que os municípios mais populosos irão receber uma parcela maior dos impostos relativos a essa produção. Os custos dos municípios produtores também abrangem áreas vitais como saúde e educação, o que adiciona uma camada adicional de complexidade ao desafio enfrentado pelos entes de menor porte populacional²⁶. Além de que, alguns estados exportadores e o Distrito Federal seriam negativamente afetados.

De mais a mais, uma pesquisa feita pelo Núcleo de Economia Regional e Urbana, da Universidade de São Paulo da USP, aponta que o FNDR resultaria em ganhos de capital em atividades setoriais específicas, que inclui todos os estados do Norte e do Nordeste, além de São Paulo e Mato Grosso. A região Nordeste seria a principal beneficiada por uma potencial re-localização marginal das atividades, dessa forma, teria o papel de estimular a migração de pessoas do Centro-Sul do Brasil para as regiões Norte e Nordeste, onde o fundo contribuiria para maior geração de oportunidades de trabalho²⁷.

Indo além, a nota técnica indica estudos empíricos, com coleta de dados baseado na Colômbia, por meio do qual demonstra que a distribuição baseada no fator populacional tende a gerar ganhos no crescimento nacional, mas, em

²⁶ GODÓY, Arnaldo Sampaio de Moraes et al. *Impacto da Reforma Tributária nas Finanças Municipais: efeitos do novo critério da distribuição do IBS pertencente aos municípios*. Brasília, out. 2023. Relatório técnico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-sobre-impacto-da-reforma.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2025.

²⁷ HADDAD, EDUARDO & ARAÚJO, INÁCIO & SACCO, JOÃO GABRIEL. (2023). Reforma Tributária no Brasil (2): Impactos Econômicos Regionais do FNDR.

contrapartida, aumenta as disparidades regionais. Dessa forma, a solução mais eficaz para atenuar a desigualdade regional seria usar o critério redistributivo com base no número de pessoas hipossuficientes, apesar dos efeitos adversos no crescimento nacional.

Chama-se atenção para a origem dos recursos de financiamento do fundo, de forma que não venha onerar ainda mais os Estados, ou, para que, não insurja em uma indiferença fiscal, em que o choque líquido aplicado nos gastos é somente a diferença entre aquilo que cada estado deve receber e o que ele “pagará” para custear o fundo, perdendo, assim, o efeito a que pretendeu produzir

Desse modo, é importante que se defina fontes variadas de investimentos para garantir a sustentabilidade do FNDR e evitar a sobrecarga fiscal dos entes federativos, a partir da inclusão de, além dos recursos da União, outras fontes inovadoras de custeio.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A trajetória do federalismo fiscal brasileiro, conforme demonstrado ao longo deste trabalho, é marcada por uma tensão entre a autonomia dos entes subnacionais e a necessidade de coesão nacional. A análise da evolução histórica, desde o federalismo dualista da Primeira República até o modelo cooperativo almejado pela Constituição de 1988, revelou que as profundas assimetrias regionais do país sempre representaram um desafio estrutural. Foi nesse cenário de desequilíbrios históricos e de um desenho institucional defeituoso que a "guerra fiscal" se agravou.

Os benefícios fiscais relativos ao ICMS e ISS para atrair investimentos ao respectivo ente federativo, ao criar um incentivo perverso à competição predatória, corroeu as bases tributárias, gerou ineficiências alocativas e, paradoxalmente, aprofundou a desigualdade que pretendia mitigar, culminando em um estado de anomia fiscal e insegurança jurídica.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 surge, portanto, como a mais ambiciosa tentativa de reconfigurar este pacto federativo disfuncional. Ao extinguir os cinco tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) e substituí-lo por um sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual – composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência subnacional e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de competência federal –, a reforma ataca as causas primárias do colapso do sistema anterior.

A adoção plena do princípio do destino, a não cumulatividade ampla e a uniformidade da legislação nacional para o IBS são avanços paradigmáticos que visam restaurar a neutralidade, a transparência e a eficiência da tributação sobre o consumo.

Nessa nova arquitetura, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) assume um papel de protagonismo, que não apenas um mecanismo compensatório, mas o principal instrumento de política pública destinado a substituir a lógica desordenada da guerra fiscal por uma estratégia coordenada de fomento ao desenvolvimento regional.

Ao canalizar recursos da União para os Estados, com critérios de distribuição que buscam mitigar as desigualdades, e ao conferir autonomia aos entes na aplicação desses valores, o FNDR representa a materialização do federalismo cooperativo e assimétrico que a Constituição de 1988 sempre almejou. A sua sustentabilidade, reforçada pela engenhosa interconexão com o saldo remanescente do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais (FCBF), demonstra uma visão de planejamento fiscal de longo prazo, que transcende a mera transição.

Contudo, seria uma ingenuidade analítica concluir que a reforma, por si só, representa a solução para os males históricos do federalismo brasileiro. A análise crítica empreendida neste estudo revela que o sucesso da nova sistemática dependerá menos da perfeição do texto constitucional e mais da qualidade da legislação infraconstitucional que a regulamentará e, crucialmente, da capacidade de cooperação real entre os entes federados.

A manutenção de regimes especiais, a complexidade da transição de 50 anos para o princípio do destino e a governança do Comitê Gestor do IBS são pontos de tensão que ainda podem gerar novas disputas e desequilíbrios. A vedação à concessão de incentivos fiscais, embora necessária para diminuir a guerra fiscal, remove uma ferramenta de política pública dos Estados, cuja ausência deverá ser efetivamente suprida pela agilidade e suficiência dos recursos do FNDR, sob pena de se agravar a estagnação de regiões menos desenvolvidas.

O sistema fiscal deve ser compreendido, conseqüentemente, não somente através da perspectiva da eficiência arrecadatória, mas igualmente como instrumento fundamental para propiciar a cooperação intergovernamental, custear as políticas públicas de natureza compartilhada e, de forma precípua, atenuar as assimetrias regionais. Tal abordagem alinha-se aos princípios basilares do federalismo consagrado pela CF/88, constituindo resposta aos desafios históricos de sua efetivação.

Esta concepção sistêmica do federalismo fiscal pressupõe o reconhecimento de que a tributação transcende a mera função arrecadatória, assumindo papel estratégico na arquitetura institucional brasileira ao viabilizar a redistribuição de

recursos e a equalização de oportunidades entre os entes federativos, elementos indispensáveis à concretização dos objetivos fundamentais da República.

Conclui-se, portanto, a reforma tributária representa um passo fundamental e tecnicamente robusto na direção correta, corrigindo os erros históricos da tributação sobre o consumo, como a fragmentação de bases, a cumulatividade e a tributação na origem, que alimentaram a guerra fiscal e a ineficiência econômica. No entanto, a transição de um federalismo de antagonismo para um de cooperação não se decreta, constrói-se.

O desafio, agora, é garantir que a implementação dessa complexa engenharia institucional não se converta em uma nova fonte de litígios, mas que, de fato, inaugure um novo capítulo de desenvolvimento equitativo e de harmonia no pacto federativo brasileiro. A vigilância da sociedade civil, a maturidade política dos gestores públicos e a prudência do Poder Judiciário serão determinantes para que a promessa de um sistema tributário mais simples, justo e transparente se concretize em sua plenitude.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 5. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ADEODATO, João Maurício. **A crise do pacto federativo e a guerra fiscal no Brasil**. Recife: UFPE, 2018.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre convênios para concessão de isenções do ICMS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o IBS, a CBS, o IS e o Comitê Gestor do IBS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4481/PR**. Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 11 mar. 2015. *Informativo STF* n. 777.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4635. Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 24 ago. 2020. DJe-229, publicado em 17 set. 2020.

CARNEIRO, Cláudio. **Reforma Tributária: Perspectivas e Desafios**. São Paulo: Malheiros, 2020.

CASTRO E SILVA, Eric; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. **Reforma Tributária Brasileira: uma Comparação Prática com o Sistema Canadense**. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 56, p. 177–196, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.7.2024.2486. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2486>. Acesso em: 02 jul. 2025.

COUTINHO, J. H. de F. M.; FEITOSA, R. J.; ALVES, R. S. **O IBS e a perspectiva de guerra fiscal entre os municípios**. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 50, p. 367–391, 2024. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/681>. Acesso em: 27 jun. 2025.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 38. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

GODÓY, Arnaldo Sampaio de Moraes et al. **Impacto da Reforma Tributária nas Finanças Municipais: efeitos do novo critério da distribuição do IBS pertencente aos municípios**. Brasília, out. 2023. Relatório técnico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-sobre-impacto-da-reforma.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2025.

HADDAD, Eduardo; ARAÚJO, Inácio; SACCO, João Gabriel. **Reforma Tributária no Brasil (2): Impactos Econômicos Regionais do FNDR**. 2023.

LODI RIBEIRO, Ricardo. **Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de Estado e a repartição do poder de tributar**. *Revista Interdisciplinar de Direito da Faculdade de Direito de Valença*, Valença, v. 16, n. 1, p. 335–362, jan./jun. 2018.

LUSTOSA FILHO, Joaquim. **Reflexões sobre a reforma tributária da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, no contexto do federalismo brasileiro: a compatibilização entre a centralização das competências tributárias e a autonomia financeira dos Estados, do Distrito Federal e dos**

Municípios. 2024. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2024

OLIVEIRA, Igor Antonio Lima de. **Imposto sobre valor agregado: estudo comparativo entre o IVA dual brasileiro instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e o modelo de GST/HST do Canadá.** Goiânia: Pontifícia Universidade Católica de Goiás, 2024.

PAES, Nelson Leitão. **Princípio do destino no ICMS e redistribuição da arrecadação.** *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 63, n. 3, p. 233–248, jul./set. 2009.

PRADO, Sérgio. **Guerra fiscal e federalismo: o conflito entre autonomia tributária e a necessidade de coordenação.** Instituto de Economia da UNICAMP, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. **Federalismo, guerra fiscal e IVA Dual no Brasil pós-EC 132.** *Consultor Jurídico*, 18 jun. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-15/panorama-sobre-a-ec-132-um-salto-no-escuro-com-torcida-a-favor-final/>. Acesso em: 26 jun. 2025.

SUL 21. **Caso Ford: maior batalha de uma guerra que não findou.** Porto Alegre, 18 mai. 2011. Disponível em: <https://sul21.com.br/noticiasultimas-noticiapolitica/2011/05/caso-ford-maior-batalha-de-uma-guerra-que-nao-findou/>. Acesso em: 26 jun. 2025.

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