



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
BACHARELADO EM DIREITO

WANESSA SILVA LIMA

IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PROMOVIDA PELA EC Nº 132/2023
E PELA LC Nº 214/2025 NOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS NO CEARÁ

FORTALEZA/CE
2025

WANEISSA SILVA LIMA

**IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PROMOVIDA PELA EC Nº 132/2023
E PELA LC Nº 214/2025 NOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS NO CEARÁ**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA-CE

2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- L711i Lima, Wanessa Silva.
IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PROMOVIDA PELA EC Nº 132/2023 E PELA LC Nº 214/2025 NOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS NO CEARÁ / Wanessa Silva Lima. – 2025.
50 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2025.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.
1. Incentivos fiscais. 2. Reforma tributária. 3. ICMS. 4. Ceará. 5. Desenvolvimento regional. I. Título.
CDD 340
-

WANESSA SILVA LIMA

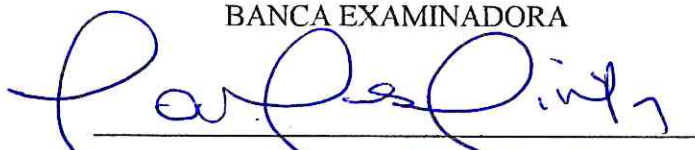
**IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PROMOVIDA PELA EC Nº 132/2023
E PELA LC Nº 214/2025 NOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS NO CEARÁ**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

Aprovada em: 25/07/25

BANCA EXAMINADORA




Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)



Esp. Eduardo Martins de Mendonça Gomes

Universidade Federal do Ceará (UFC)



Mestre Lucas Antunes Santos

Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais, Antônio e Vanderlúcia.

Às minhas irmãs, Pollyana e Maria.

Ao meu esposo, Ítalo.

À minha filha, Bianca.

À minha sogra, Rosalba.

Ao meu sogro, Marcos.

Aos meus cunhados, Eduardo e Ismael.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que permitiu que eu concluísse essa etapa tão importante da minha vida. Ele cuidou de cada detalhe, mesmo quando eu não compreendia os caminhos à minha frente.

Aos meus pais, meu mais profundo agradecimento. Foram eles que, com muito esforço, amor e dedicação, plantaram em mim o valor da educação e me deram as condições para ir além do que tiveram acesso. Cada conquista minha carrega as sementes que vocês plantaram. Estendo também minha gratidão à minha família como um todo, por todo o carinho ao longo dessa caminhada.

Ao meu esposo, Ítalo, que foi minha base e meu alicerce ao longo de toda essa jornada. Nos momentos em que tudo parecia difícil demais, foi ele quem me lembrou da minha força, me incentivou a continuar e esteve sempre ao meu lado, firme e incansável. Este diploma também é seu, porque sem você, ele talvez não estivesse em minhas mãos neste momento.

À minha filha, Bianca, razão do meu sorriso e da minha perseverança. Foi por ela que eu encontrei forças nos momentos mais difíceis e segui em frente mesmo quando o cansaço era enorme. Quando engravidei, temi que meus sonhos profissionais precisassem ser adiados. Mas Bianca transformou-se na minha maior motivação. Tudo que conquistei, conquistei também por ela e para ela.

À minha segunda família, Rosalba, Marcos, Eduardo e Ismael, minha eterna gratidão. Vocês me acolheram com tanto carinho, como se fosse filha e irmã, que se tornaram parte essencial dessa conquista. Em momentos cruciais, quando eu precisei cumprir estágios, provas e prazos, vocês estiveram ali, cuidando da minha filha com todo carinho, como se fosse de vocês. Nunca esquecerei tudo o que fizeram por mim.

Agradeço à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, que foi o ambiente fundamental para minha formação, e a todos os professores que, de forma direta ou indireta, contribuíram para meu crescimento acadêmico e profissional. Sou especialmente grata pela acolhida que minha filha sempre recebeu nas salas de aula, nos momentos em que precisei levá-la comigo. Também agradeço aos funcionários da instituição, que se mostraram solícitos, prestativos e essenciais durante toda essa caminhada.

Agradeço ao professor Cintra, por ter aceitado ser meu orientador, pela paciência e dicas valiosas ao longo de todo o processo, e por sempre acolher com tanto carinho minha filha nas ocasiões em que precisei levá-la às aulas. Também agradeço ao Eduardo e ao Lucas, por aceitarem compor a banca examinadora deste trabalho, dedicando seu tempo e conhecimento para oferecer contribuições valiosas.

Aos amigos que a faculdade me deu e que tornaram essa jornada mais leve, meu carinho e agradecimento especial: Carol, Douglaciana, Gabriela, Iara, Jordana, Rebeca e Renan. Levo cada um de vocês comigo.

Ao escritório R. Amaral Advogados, que me acolheu e me formou como profissional. Em especial:

Ao Dr. Alexandre Linhares, meu respeito e profunda admiração. Sua liderança e sua forma humana de gerir pessoas foram, para mim, uma verdadeira escola à parte. Mais do que ensinar com palavras, o senhor inspira com atitudes. Serei eternamente grata por ter tido a oportunidade de aprender com seu exemplo.

Ao Dr. Eduardo Martins, minha sincera e profunda gratidão. Sempre presente com soluções rápidas e eficazes, compartilhou não apenas sua competência técnica, mas também uma admirável capacidade de enfrentar desafios com sabedoria. Sua postura e seus ensinamentos me moldaram não apenas como profissional, mas também como ser humano.

Sua trajetória é fonte de inspiração, e seus conselhos, que ultrapassaram os limites do trabalho, me fortaleceram em muitos aspectos da vida.

Ao Dr. Airton Feitosa, minha sincera gratidão pelo apoio firme nas situações mais complicadas da minha trajetória. Sua competência técnica e habilidade em gestão sempre foram evidentes e inspiradoras. Além disso, foi sua indicação certa que me direcionou ao tema da minha monografia.

Ao Dr. Victor Valença, pela bibliografia disponibilizada e pelo exemplo de competência técnica.

À Karine Coelho, por todo o suporte e agilidade nos momentos decisivos da reta final do curso.

À equipe da Consultoria Tributária, Cyntia, Beatriz, Julia, Marcos, Mariana e Yandra. Vocês tornaram os dias de trabalho mais leves e agradáveis.

RESUMO

A presente monografia analisa os impactos da Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025 sobre os incentivos fiscais estaduais, com enfoque no Estado do Ceará. Utiliza-se uma metodologia qualitativa, exploratória e documental, com base na análise da legislação constitucional e infraconstitucional vigente, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, relatórios institucionais e doutrina especializada. O estudo parte da compreensão dos fundamentos constitucionais e jurídicos dos incentivos fiscais e do papel que desempenham na promoção do desenvolvimento regional e na indução de investimentos. Examina-se a reestruturação do sistema tributário em razão da substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a limitação à concessão de novos benefícios fiscais e os mecanismos compensatórios previstos, como o Fundo de Compensação e o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR). Por fim, avalia-se criticamente os desafios enfrentados pelo Ceará, a sustentabilidade de seus programas de incentivos, especialmente o FDI, e as alternativas institucionais para manutenção de sua política de desenvolvimento no novo cenário federativo.

Palavras-chave: Incentivos fiscais; Reforma tributária; ICMS; Ceará; Desenvolvimento regional.

ABSTRACT

This monograph analyzes the impacts of the Tax Reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and Supplementary Law No. 214/2025 on state tax incentives, with a particular focus on the State of Ceará. A qualitative, exploratory, and documentary methodology is employed, based on the analysis of current constitutional and infraconstitutional legislation, case law from the Federal Supreme Court, institutional reports, and specialized legal doctrine. The study begins by exploring the constitutional and legal foundations of tax incentives and their role in promoting regional development and attracting productive investment. It then examines the restructuring of the Brazilian tax system, marked by the replacement of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) with the Tax on Goods and Services (IBS), the restrictions on granting new tax benefits, and the introduction of compensatory mechanisms such as the Compensation Fund and the National Regional Development Fund (FNDR). Finally, the study critically assesses the challenges faced by the State of Ceará, the sustainability of its incentive programs—particularly the Industrial Development Fund (FDI)—and the institutional alternatives available to preserve its development policy within the new federative framework. The analysis concludes that, while the reform brings advancements in terms of simplification and standardization, it significantly undermines traditional tools for regional promotion, requiring new strategies based on innovation, sustainability, and cooperative federalism.

Keywords: Tax incentives; Tax reform; ICMS; Ceará; Regional development.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

EC – Emenda Constitucional

FDI – Fundo de Desenvolvimento Industrial

FNDR – Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional

FPE – Fundo de Participação dos Estados

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

LC – Lei Complementar

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PPPs – Parcerias Público-Privadas

RFB – Receita Federal do Brasil

SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

STF – Supremo Tribunal Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

LISTA DE TABELAS E QUADROS

Tabela 1 – Cronograma da transição do ICMS e ISS para o IBS	34
Tabela 2 – Aportes estimados ao Fundo de Compensação (2025–2032)	35
Tabela 3 – Repasses do FPE ao Nordeste (2020–2025)	40
Tabela 4 – Aportes estimados ao FNDR (2029–2033 e seguintes)	41

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	14
2. REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS.....	17
2.1 Conceito de benefício e incentivo fiscal.....	17
2.2 Princípios constitucionais aplicáveis aos incentivos fiscais.....	19
2.3 O papel dos incentivos fiscais estaduais no desenvolvimento regional.....	20
2.4 A guerra fiscal entre os entes federativos.....	22
2.5 Panorama atual dos incentivos fiscais no Ceará: principais programas.....	26
3. A EC Nº 132/2023 E SEUS IMPACTOS PARA OS ENTES SUBNACIONAIS	27
3.1 Antecedentes da reforma: PECs nº 45/2019 e nº 110/2019.....	27
3.2 As principais alterações na tributação sobre o consumo promovidas pela EC nº 132/2023 e regulamentadas pela LC nº 214/2025.....	29
3.3 Criação do IBS e da CBS e seus impactos sobre a autonomia e os incentivos fiscais dos entes subnacionais.....	32
4. PERSPECTIVAS DOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS NO CEARÁ PÓS-REFORMA.....	34
4.1 Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS.....	34
4.2 Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR).....	39
4.3 Os desafios aos incentivos estaduais cearenses e as alternativas para o desenvolvimento no novo arranjo federativo.....	42
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	44
REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

A utilização de incentivos fiscais como instrumento de política pública ocupa posição central no Direito Tributário brasileiro atual, sendo especialmente relevante no que diz respeito a promoção do desenvolvimento regional e a atração de investimentos. No âmbito estadual, esses incentivos — principalmente os relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) — se tornaram instrumentos estratégicos utilizados por entes subnacionais para incentivar a instalação de empresas, estimular a criação de empregos e promover a descentralização econômica no Brasil.

O Estado do Ceará é um exemplo notável dessa prática, através de iniciativas como o Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), que desde 1979 tem desempenhado um papel essencial na atração de investimentos produtivos e na interiorização do desenvolvimento econômico local. Contudo, a falta de coordenação entre os entes federativos e a autonomia excessiva na concessão desses benefícios têm contribuído para intensificar a chamada "guerra fiscal". Essa guerra se caracteriza por disputas entre estados que oferecem incentivos unilaterais, muitas vezes em desacordo com as legislações vigentes e com decisões do Supremo Tribunal Federal.

Como consequência dessas práticas, instaurou-se um ambiente de insegurança jurídica, instabilidade normativa e desequilíbrio na distribuição das receitas públicas, o que impacta diretamente tanto o planejamento orçamentário dos entes quanto a previsibilidade para os contribuintes. Assim, no intuito de mitigar essas disfunções, foi promulgada em 2023 a Emenda Constitucional nº 132, que promoveu uma reestruturação significativa da tributação sobre o consumo. Esta emenda substituiu cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) por dois novos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que será compartilhado entre estados, Distrito Federal e municípios; e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), sob competência federal. A nova sistemática foi regulamentada pela Lei Complementar nº 214, sancionada em 2025, que detalha como será operacionalizado esse novo modelo tributário.

Essas transformações impactam diretamente o regime jurídico dos incentivos fiscais estaduais ao impor limites significativos à concessão de novos benefícios,

estabelecer prazos para o fim dos incentivos existentes e prever mecanismos de substituição, como o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR). No entanto, permanecem dúvidas relevantes quanto à efetividade dos instrumentos compensatórios, à preservação da autonomia federativa e à continuidade da política de desenvolvimento regional em Estados com menor capacidade de arrecadação, como o Ceará.

Diante disso, à luz do Direito Tributário e do Direito Constitucional, propõe-se a presente investigação direcionada na seguinte problemática: De que forma a Reforma Tributária impactará a concessão e a manutenção dos incentivos fiscais estaduais no Ceará, especialmente no contexto da política de desenvolvimento regional e da autonomia federativa?

A escolha deste tema justifica-se pela sua atualidade e relevância prática, tendo em vista a profunda reestruturação do sistema tributário brasileiro em andamento, com efeitos concretos sobre a competitividade regional, a segurança jurídica e a capacidade de os entes subnacionais continuarem utilizando os incentivos fiscais como instrumento de política pública. No caso do Ceará, a importância estratégica de programas como o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI) somada às fragilidades estruturais enfrentadas pelo Estado no cenário nacional reforçam a importância da análise das implicações da reforma tributária sobre sua política de desenvolvimento.

O objetivo geral deste trabalho é investigar os efeitos da reforma tributária sobre o futuro dos incentivos fiscais estaduais no Ceará, considerando seus fundamentos constitucionais, suas funções econômicas e os desdobramentos da nova ordem jurídico-tributária.

Entre os objetivos específicos, destacam-se:

- Apresentar os fundamentos constitucionais e legais dos incentivos fiscais no ordenamento jurídico brasileiro;
- Examinar a evolução da guerra fiscal e os principais precedentes do STF relacionados ao tema;
- Analisar os dispositivos da EC nº 132/2023 e da LC nº 214/2025 relativos à extinção e substituição dos incentivos;

- Avaliar os impactos da nova sistemática sobre o modelo cearense de incentivos, com ênfase no FDI;
- Refletir sobre alternativas institucionais e mecanismos compensatórios que possam preservar a política de desenvolvimento regional no novo cenário.

O objeto de pesquisa delimita-se à análise jurídico-constitucional e tributária da transição do regime atual de incentivos fiscais estaduais, com foco no Ceará e nos benefícios incidentes sobre o ICMS, para o novo regime instituído pela EC nº 132/2023 e regulamentado pela LC nº 214/2025, especialmente no que se refere à concessão, manutenção e efetividade dos benefícios voltados à promoção do desenvolvimento regional.

A estrutura desta monografia está organizada em cinco capítulos. O Capítulo 1 apresenta uma visão geral sobre o regime jurídico-constitucional dos incentivos fiscais estaduais, abordando o conceito e a finalidade dos benefícios fiscais, os princípios constitucionais aplicáveis, sua função no desenvolvimento regional, os conflitos decorrentes da guerra fiscal entre os entes federativos e o panorama atual dos incentivos no Estado do Ceará.

O Capítulo 2 analisa a Emenda Constitucional nº 132/2023 e seus impactos para os entes subnacionais, examinando os antecedentes da reforma tributária, as principais mudanças na tributação sobre o consumo promovidas pela EC nº 132/2023 e pela LC nº 214/2025, e os efeitos da criação do IBS e da CBS sobre a autonomia estadual e a política de incentivos fiscais.

O Capítulo 3 trata das perspectivas dos incentivos fiscais no Ceará após a reforma, com enfoque nos mecanismos compensatórios previstos, como o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), e na análise dos desafios e alternativas para a continuidade da política de desenvolvimento estadual no novo arranjo federativo.

O Capítulo 4 apresenta as considerações finais da pesquisa, consolidando os principais achados e reflexões sobre os desafios e oportunidades que são postos para o futuro dos incentivos fiscais estaduais diante da reforma tributária.

A metodologia adotada neste estudo é qualitativa, exploratória e documental, fundamentando-se na análise crítica da legislação constitucional e infraconstitucional aplicável, bem como na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Também foram examinados pareceres técnicos e relatórios institucionais, além da doutrina especializada. Esses elementos permitiram contextualizar a reforma tributária em curso e avaliar seus impactos específicos sobre o modelo cearense de incentivos fiscais.

2 REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS

2.1 Conceito de benefício e incentivo fiscal

O benefício fiscal é um conceito abrangente no Direito Tributário, que compreende todas as formas de favorecimento concedidas pelo Estado e que resultem, direta ou indiretamente, na redução da carga tributária para determinados contribuintes, setores econômicos ou regiões geográficas. Esses benefícios podem se materializar por meio de instrumentos como isenções, reduções de base de cálculo, alíquotas zero, créditos presumidos, diferimentos ou outras formas de tratamento tributário diferenciado (ALMEIDA, 2000).

No interior desse conjunto mais amplo, está o incentivo fiscal, que se caracteriza por ser uma espécie de benefício tributário com finalidade indutiva. Diferentemente de outros benefícios que visam exclusivamente aliviar a carga tributária por razões de justiça fiscal, equidade ou simplificação administrativa, os incentivos fiscais têm como objetivo estimular comportamentos específicos dos contribuintes, direcionando suas decisões econômicas para áreas consideradas estratégicas pelo Estado. Trata-se, portanto, de um instrumento de política fiscal ativa, utilizado para promover o desenvolvimento regional, incentivar a industrialização, fomentar a inovação tecnológica, gerar empregos ou preservar o meio ambiente, entre outros fins. Nesse sentido, Almeida (2000) define o incentivo fiscal como um mecanismo que visa motivar determinados comportamentos por parte dos agentes econômicos, com a intenção de alcançar metas específicas nas áreas social ou econômica previamente estabelecidas.

Assim, pode-se afirmar que todo incentivo fiscal é um benefício fiscal, mas nem todo benefício fiscal é um incentivo fiscal. A distinção está na finalidade. Enquanto os benefícios fiscais podem atender a propósitos genéricos, como a desoneração de produtos essenciais ou a simplificação do cumprimento de obrigações, os incentivos fiscais têm um propósito e direcionamento, funcionando como instrumentos de intervenção estatal na economia, especialmente relevantes no contexto do federalismo fiscal brasileiro.

De acordo com relatório técnico da Sudene (2023), os incentivos fiscais também devem ser compreendidos como instrumentos de reequilíbrio econômico regional, voltados à superação das desigualdades estruturais entre as diferentes regiões do país. Como destaca o documento:

“O principal mecanismo de ação desse instrumento visa permitir um reequilíbrio financeiro compensatório para as empresas que se instalam em regiões distantes dos grandes mercados consumidores e/ou produtores de matérias-primas. O uso desse instrumento deve se inserir em um contexto mais amplo de melhoramento do ambiente de negócios, visando a geração de emprego e a atração de investimentos produtivos para a região, bem como a modernização e ampliação de empreendimentos existentes. Assim, o efeito esperado dessa maior densidade produtiva é o maior crescimento econômico com a consequente redução das desigualdades regionais.” (SUDENE, 2023, p. 11).

No caso do Ceará, os incentivos fiscais estaduais, sobretudo aqueles concedidos por meio do Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), vêm sendo utilizados desde os anos 1979 com o objetivo de atrair empresas para o território cearense, promovendo a interiorização do desenvolvimento econômico e a diversificação da base produtiva estadual. Essas políticas têm se destacado como ferramentas essenciais para enfrentar as desigualdades históricas da região Nordeste em relação a outras áreas do País e sua análise é fundamental para compreender o papel dos incentivos fiscais no contexto da reforma tributária em curso.

É necessário, ainda, diferenciar os incentivos fiscais dos chamados incentivos financeiros, ainda que ambos compartilhem a finalidade comum de estimular o desenvolvimento regional ou econômico. Segundo Hugo de Brito Machado, quando o estímulo é promovido por meio de medidas tributárias, como isenções ou reduções de impostos, ele é classificado como incentivo fiscal. Por outro lado, quando envolve o uso

de crédito ou financiamento, trata-se de um incentivo de natureza financeira. (MACHADO, 2015, p. 174).

No contexto brasileiro, o FDNE (Fundo de Desenvolvimento do Nordeste) e o FCO (Fundo Constitucional do Centro-Oeste) são exemplos de incentivos financeiros, enquanto os benefícios de ICMS concedidos pelos estados, como o FDI do Ceará, ou os incentivos de IRPJ geridos pela Sudene e pela Sudam, são exemplos de incentivos fiscais.

2.2 Princípios constitucionais aplicáveis aos incentivos fiscais

A concessão de incentivos fiscais, enquanto instrumento de política tributária e econômica, deve observar os princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional. Entre eles, destacam-se os princípios da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva.

O princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, estabelece que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988). Tal dispositivo aplica-se diretamente à criação, alteração ou extinção de benefícios fiscais, incluindo isenções, reduções de alíquotas e créditos presumidos, os quais devem, obrigatoriamente, estar previstos em lei específica, conforme também dispõe o artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

O princípio da isonomia tributária, por sua vez, encontra-se disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição, segundo o qual “é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (BRASIL, 1988). Isso significa que a concessão de incentivos fiscais deve observar critérios objetivos e razoáveis, de modo a não configurar privilégios arbitrários que violem o equilíbrio concorrencial ou o pacto federativo.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Carta Magna, determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988). Embora a

aplicação plena desse princípio se concentre nos tributos diretos, como o IRPJ, ele também serve como fundamento para a concessão de incentivos fiscais, desde que estes atuem como instrumento de justiça fiscal e redistribuição de oportunidades. No entanto, a aplicação arbitrária ou excessivamente setorial de benefícios pode desvirtuar esse objetivo, aprofundando assimetrias e favorecendo concentradamente grandes grupos econômicos.

Portanto, a legitimidade constitucional dos incentivos fiscais não decorre apenas de sua finalidade econômica ou regional, mas da estrita observância aos princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro, sob pena de nulidade ou questionamento judicial de sua validade.

2.3 O papel dos incentivos fiscais estaduais no desenvolvimento regional

A utilização de incentivos fiscais como instrumento de política pública insere-se na lógica do federalismo cooperativo brasileiro, o qual assegura autonomia política, administrativa e financeira aos entes federativos. Conforme observa Carrazza (2006), faz parte da estrutura federativa a prerrogativa de que cada Estado possa prover suas necessidades, inclusive mediante políticas fiscais próprias. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, reforçou essa descentralização ao atribuir aos estados a competência para instituir, arrecadar e gerir tributos como o ICMS.

A partir desse contexto, os incentivos fiscais passaram a ser amplamente utilizados pelos Estados como ferramenta para promover o desenvolvimento regional e ampliar sua capacidade de atração de investimentos. Esse movimento se intensificou especialmente após a crise fiscal da década de 1980, quando o Estado central reduziu sua atuação em políticas setoriais de industrialização, transferindo, na prática, aos entes subnacionais a formulação de estratégias de desenvolvimento produtivo (GREMAUD, 2002).

Paschoal (2001) reforça que a Constituição de 1988 não apenas ampliou a autonomia dos entes subnacionais, como também consolidou o papel dos Estados na implementação de políticas regionais autônomas, incentivando a criação de mecanismos voltados à geração de emprego, renda e impulsionamento das economias locais. Nesse

cenário, os incentivos fiscais surgem como importantes ferramentas de estímulo econômico, voltados para induzir comportamentos empresariais e promover investimentos em setores e localidades estratégicas.

A adoção desses incentivos objetiva finalidades públicas de elevado interesse social, tais como: aumento da competitividade industrial, estímulo à pesquisa e à inovação tecnológica, proteção ambiental, geração de empregos, desenvolvimento profissional e inclusão de segmentos sociais vulneráveis. No entanto, como advertem Teixeira et al. (2015, p. 50), sua concessão deve seguir critérios técnicos e jurídicos rigorosos, exigindo, por exemplo, a realização de estudos de impacto fiscal e socioeconômico que justifiquem a medida, além da observação dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela legalidade estrita.

No caso das regiões historicamente menos favorecidas, como o Norte, o Nordeste e o Centro-Oeste, os incentivos fiscais exercem papel ainda mais estratégico, funcionando como instrumentos de reequilíbrio regional e de redução das desigualdades socioeconômicas. Há estudos empíricos que apontam impactos positivos associados à adoção desses mecanismos, principalmente na geração de emprego, na atração de investimentos e na melhoria do bem-estar da população local.

Porsse, Haddad e Ribeiro (2008), ao avaliarem os efeitos de um programa regional de incentivos fiscais, verificaram que esses instrumentos produzem impactos positivos sobre o emprego, o bem-estar das famílias e o consumo nas regiões beneficiadas. Além disso, os autores destacam que os efeitos extrapolam a esfera local, gerando repercussões relevantes nas finanças públicas em níveis regional e federal.

No caso específico do Estado do Ceará, Luca e Lima (2007) analisaram a política de incentivos fiscais do Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), concluindo que ela se mostrou eficiente na atração de empresas, contribuindo diretamente para a melhoria dos indicadores econômicos do Estado. Os resultados apontaram uma relação positiva entre os incentivos fiscais e o aumento da geração de emprego e renda, embora também tenham demonstrado o impacto negativo sobre as finanças públicas estaduais em razão do volume de renúncia tributária, intensificado pelo cenário de guerra fiscal entre os

entes federativos. Ainda segundo os autores, os incentivos fiscais tiveram efeito substancial nos resultados obtidos pelas empresas beneficiadas, configurando-se como fator decisivo em suas decisões de investimento.

Esse tipo de evidência reforça a importância dos incentivos fiscais como política pública de fomento ao desenvolvimento regional e sustentável, especialmente em Estados com menor capacidade de arrecadação e com mercados internos menos desenvolvidos, como o do Ceará.

2.4 A guerra fiscal entre os entes federativos

A guerra fiscal constitui um dos fenômenos mais complexos e polêmicos do federalismo tributário brasileiro. Refere-se a prática pela qual os entes federativos, especialmente os Estados, oferecem incentivos fiscais para atrair empresas e investimentos para seus territórios, geralmente sem a devida autorização legal exigida. Nesse sentido, Prado e Cavalcante (2000) declaram:

“A guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governo subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios e incentivos fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.” (PRADO & CAVALCANTE, 2000, p. 11)

Historicamente, a prática de concessão de incentivos fiscais com esse fim remonta, pelo menos, à década de 1960. Nesse período, diversos governos estaduais passaram a conceder isenções, reduções de base de cálculo e diferimentos tributários como forma de estimular a industrialização regional, diante da concentração do desenvolvimento econômico nas regiões Sudeste e Sul do país. Esse movimento ganhou força sobretudo na segunda metade dos anos 1960, mas perdeu visibilidade nas décadas seguintes, saindo do foco da mídia e dos debates nacionais. (PRADO; CAVALCANTI, 2000)

No entanto, a partir do início da década de 1990, especialmente entre os anos de 1993 e 1994, houve uma retomada intensa dessas práticas. Com a crise fiscal do Estado

brasileiro, a ausência de uma política industrial nacional coordenada e a descentralização constitucional promovida pela CF de 1988, os Estados passaram a adotar de forma crescente programas próprios de desenvolvimento, utilizando os incentivos fiscais como principal ferramenta de competitividade regional. O que se iniciou como uma retomada tímida transformou-se rapidamente em uma grande controvérsia nacional, ameaçando a eficácia da legislação tributária vigente e os mecanismos de controle federativo. (PRADO; CAVALCANTI, 2000)

A CF de 1988, ao estabelecer o princípio da legalidade tributária e condicionar a concessão de incentivos fiscais de ICMS à prévia celebração de convênio entre os entes federados (art. 155, §2º, XII, "g"), buscou reprimir práticas unilaterais. A exigência também foi imposta pela Lei Complementar nº 24/1975, que determinou a necessidade de aprovação unânime no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para validade dos benefícios fiscais interestaduais. Sobre a unanimidade, comenta Marins e Oliveira (2018):

“A justificativa da regra da unanimidade costuma ser desenvolvida a partir da própria natureza do ICMS, como imposto que afeta a produção e circulação de mercadorias em âmbito nacional, de forma que os benefícios fiscais do tributo teriam efeito potencial de ocasionar reflexos econômicos em outras Unidades Federativas, apesar da competência tributária estadual. Logo, seria essencial que todos os governos subnacionais concordassem com a criação dos benefícios, impedindo-se privilégios ou prejuízos dirigidos aos governos subnacionais. A regra da unanimidade, contudo, causa diversos problemas práticos, pois basta que apenas um único governo subnacional não concorde com a proposta de benefício para que seja rejeitada.” (MARINS; OLIVEIRA, 2018, p. 172-173)

Contudo, ao longo das décadas seguintes, diversos Estados passaram a conceder incentivos sem a observância desse requisito. Essa conduta gerou uma enxurrada de ações de controle de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (STF), a maioria por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs).

Até o final de 2014, a jurisprudência do STF era pacífica no sentido de não admitir a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituíam benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, §2º, XII, da Constituição Federal. O fundamento era o de que a modulação nesses casos equivaleria a um estímulo à guerra fiscal, contrariando a ordem jurídica (BRASIL, ADI 3794, 2014).

Exceções foram raras e justificadas por excepcional interesse público. No entanto, em precedentes posteriores, como no julgamento da ADI 4.481, o Supremo reconheceu a possibilidade de modular os efeitos da decisão, levando em conta a presunção de constitucionalidade das normas em vigor por anos e os impactos negativos que a retroatividade poderia causar. Segundo o relator, a ponderação entre o texto constitucional e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica justificaria a concessão de efeitos futuros à decisão (BRASIL, ADI 4.481, 2020).

A judicialização das questões relacionadas à guerra fiscal também provocou alterações no tratamento processual dado pelo Tribunal. Governadores, buscando evitar o julgamento de mérito, passaram a revogar as leis estaduais pouco antes de sua apreciação no STF, tornando as ações prejudicadas. Em seguida, reeditaram normas com conteúdo idêntico, reativando os benefícios inconstitucionais. Tal manobra levou o Supremo a rever sua jurisprudência, passando a admitir a análise do mérito das ações mesmo em casos de revogação da norma impugnada por legislação posterior de teor similar (SZELBRACIKOWSKI, 2018).

Conforme destacam Afonso, Fuck e Szelbracikowski (2021), a leitura da jurisprudência do STF evidencia o endurecimento da Corte em relação a quaisquer formas de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévia autorização por convênio. Incluem-se entre os atos vedados: isenções, reduções de base de cálculo, crédito presumido, diferimentos, prazos especiais de pagamento, devolução de valores, não incidência por justificativas extrafiscais, entre outros.

A partir da crescente judicialização e da instabilidade causada pelas disputas entre os entes subnacionais, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 160/2017, com o objetivo de conferir maior segurança jurídica e resolver, ainda que parcialmente, o impasse instalado. A LC nº 160/2017 alterou a redação da LC nº 24/1975 e passou a permitir que os Estados e o Distrito Federal convalidassem, por meio de decisão no âmbito do CONFAZ, os benefícios fiscais concedidos unilateralmente até então, mesmo sem a aprovação unânime daquele Conselho. Além disso, possibilitou a remissão de créditos tributários decorrentes da utilização desses benefícios, conforme o Art. 1º, I.

A nova lei flexibilizou o quórum exigido para a aprovação de benefícios fiscais, permitindo que a convalidação ocorresse por maioria dos entes presentes, desde que representassem, no mínimo, dois terços dos Estados e um terço de cada uma das cinco regiões do País. Tal alteração foi considerada uma tentativa de compatibilizar o rigor do regime anterior com a realidade prática vivenciada pelos entes federados. Como consequência, vários benefícios foram convalidados e incorporados aos respectivos programas estaduais de incentivo, como o Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI) no Ceará.

Ainda que tenha contribuído para reduzir a insegurança jurídica e a litigiosidade, a Lei Complementar nº 160/2017 não resolveu integralmente os desafios relacionados à guerra fiscal. Na prática, a norma consolidou um modelo já existente, no qual Estados com maior capacidade institucional seguiram utilizando incentivos fiscais como estratégia de atração de investimentos, enquanto outras unidades federadas enfrentavam maiores dificuldades para competir em igualdade de condições. De acordo com BORTOLINI (2019, p. 23):

“Acontece que todas as medidas tomadas até então não passavam de providências paliativas e que somente contemplavam fatos pretéritos e não solucionariam as futuras concessões indevidas de benefícios fiscais que seriam eventualmente realizadas pelos estados. Em vista disso, a única solução cabível para a solução da demanda é a edição de uma reforma no sistema tributário nacional.” (BORTOLINI, 2019, p. 23)

Adicionalmente, a guerra fiscal entre os estados gerou, entre outras consequências, a prática da glosa de créditos de ICMS, que ocorre quando um Estado anula unilateralmente o direito ao crédito de ICMS de operações anteriores, sob a justificativa de que houve concessão de incentivo fiscal sem a aprovação do CONFAZ. (MELO, 2002)

A Lei Complementar nº 24/1975, em seu art. 8º, prevê que a concessão irregular de incentivos pode acarretar a ineficácia do crédito no Estado de destino e a exigência do imposto não pago ou devolvido pelo Estado de origem (BRASIL, 1975).

Na prática, essa glosa compromete empresas adquirentes que, muitas vezes, agem de boa-fé e não têm controle sobre os benefícios concedidos. Para Carvalho (2014),

a literalidade do dispositivo pode levar à falsa impressão de que os créditos podem ser negados automaticamente, o que é juridicamente equivocado.

Além disso, essa prática afronta o princípio da não cumulatividade (CF, art. 155, § 2º, I), pois impede o aproveitamento legítimo do crédito e fere o princípio da não discriminação por origem (CTN, Art. 11), ao penalizar o adquirente por atos do Estado de origem. Segundo Neves e Stein (2022), a glosa unilateral gera enriquecimento indevido do Estado de destino, que se apropria de valores sem tê-los exigido originalmente.

Bortolini (2019) reforça que apenas o Judiciário pode declarar a nulidade de norma concessiva de incentivo, sendo inconstitucional qualquer sanção administrativa sem decisão judicial. Além disso, reforça que exigir que o contribuinte conheça a regularidade de todos os benefícios concedidos por diversos entes federativos é irrazoável. A glosa, portanto, agrava o desequilíbrio federativo, criando instabilidade jurídica e distorções econômicas.

Nesse contexto, a guerra fiscal foi um dos principais motivadores da Reforma Tributária aprovada por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023. A complexidade do ICMS, a insegurança jurídica gerada pelos conflitos entre os entes e o uso estratégico dos benefícios fiscais contribuíram para a formação de um consenso político e técnico quanto à necessidade de reformular o modelo vigente.

2.5 Panorama atual dos incentivos fiscais no Ceará: principais programas

O Estado do Ceará possui um sistema estruturado de concessão de incentivos fiscais voltado à atração de investimentos, fortalecimento da economia local e redução das desigualdades regionais dentro do próprio território estadual. O principal instrumento de fomento econômico é o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI), instituído pela Lei nº 10.367/1979 e regulamentado pelo Decreto nº 34.508/2022. Sua operacionalização é realizada pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico do Estado do Ceará (Condec), com apoio técnico da Agência de Desenvolvimento do Ceará (Adece),

Secretaria da Fazenda (Sefaz-CE), Secretaria do Desenvolvimento Econômico e Trabalho (Sedet), atual Secretaria do Desenvolvimento Econômico (SDE), Secretaria do Planejamento e Gestão (Seplag) e Secretaria do Desenvolvimento Agrário (SDA).

A sistemática do FDI consiste, essencialmente, na concessão de incentivos fiscais e financeiros relacionados ao ICMS. Dentro do escopo do FDI, existem modalidades específicas de programas, criadas para atender segmentos e objetivos distintos, são eles: Programa de Incentivos ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN); Programa de Incentivos às Centrais de Distribuição de Mercadorias (PCDM); Programa de Incentivos da Cadeia Produtiva Geradora de Energias Renováveis (PIER) e Programa de Atração de Empreendimentos Estratégicos (PROADE).

Além dos programas vinculados ao FDI, o Estado do Ceará também possui um benefício fiscal importado da Bahia, conforme permitido pelo § 8º do Art. 3º da LC 160/2017, disposto no Decreto nº 35.729/2023. O tratamento tributário difere o ICMS relativo ao recebimento, do exterior, de componentes, partes, peças e insumos destinados à fabricação de produtos de informática, elétrico, de eletrônica, de eletroeletrônica e de telecomunicações por estabelecimentos industriais desses setores.

Portanto, o panorama atual dos principais incentivos fiscais no Ceará é marcado por uma estrutura consolidada de fomento industrial e inovação, voltados à geração de empregos, à prática ESG (Ambiental, Social e Governança), o aumento da competitividade regional e melhoria das condições de vida da população cearense. Contudo, com a entrada em vigor da EC nº 132/2023 e da LC nº 214/2025, tais instrumentos deverão ser revistos e ajustados para compatibilizar-se com a nova conformação do sistema tributário nacional.

3. A EC Nº 132/2023 E SEUS IMPACTOS PARA OS ENTES SUBNACIONAIS

3.1 Antecedentes da reforma: PECs nº 45/2019 e nº 110/2019

A proposta de reforma tributária aprovada por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023 é resultado de um longo processo de debates legislativos e institucionais, que

teve início, de forma mais estruturada, com a apresentação de duas propostas de emenda à Constituição: a PEC nº 45/2019, na Câmara dos Deputados, e a PEC nº 110/2019, no Senado Federal.

A PEC nº 45/2019, de autoria do deputado Baleia Rossi (MDB – SP), baseada em estudos do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), propôs a substituição de cinco tributos sobre o consumo — PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS — por um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de base ampla, incidência no destino e arrecadação centralizada com repartição da receita entre os entes federativos. O objetivo central era simplificar o sistema tributário, reduzir distorções econômicas e conferir maior transparência e neutralidade à tributação do consumo. Segundo a justificativa da proposta, as falhas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços comprometem o crescimento econômico, geram distorções competitivas e dificultam o conhecimento, por parte do consumidor, da carga tributária incidente sobre o que consome (BRASIL, 2019).

No que se refere aos incentivos fiscais, a PEC 45/2019 adotava uma postura mais restritiva, vedando, a concessão de benefícios fiscais, de modo a preservar a neutralidade e a uniformidade do tributo. A justificativa da proposta explicita que:

“A vedação a benefícios fiscais busca evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas. A adoção de um regime uniforme de tributação para todos os bens e serviços favorece a discussão democrática entre os consumidores/eleitores e o governo, pois torna absolutamente transparente o custo de financiamento das ações do poder público.” (BRASIL, 2019, p. 16)

Por sua vez, a PEC nº 110/2019, originária do Senado e de autoria do senador Davi Alcolumbre (UNIÃO/AP), partia de premissas semelhantes à da PEC 45/2019, mas propunha a criação de três tributos: um imposto sobre Bens e Serviços (IBS), também incidente sobre o consumo e de competência compartilhada, uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), também de competência federal. A PEC 110 também previa uma unificação mais ampla, incluindo o IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis.

Em relação aos incentivos fiscais, a PEC 110/2019 era menos rígida do que a PEC 45. Conforme o relatório oficial, em regra, não se admite a concessão de incentivos, com exceções pontuais, como o caso do transporte público de passageiros (BRASIL, 2019). Isso demonstra uma tentativa de compatibilizar a uniformidade tributária com políticas públicas específicas, especialmente voltadas a serviços essenciais.

Ambas as propostas dialogavam com os princípios da simplicidade, neutralidade, transparência e não cumulatividade, e partiam da constatação de que o sistema tributário brasileiro, sobretudo no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, é excessivamente complexo, regressivo e gerador de insegurança jurídica. A existência de múltiplos tributos com incidência semelhante, mas com regras distintas nos níveis federal, estadual e municipal, contribuía para a cumulatividade.

A tramitação paralela das duas PECs mobilizou diversos setores da sociedade e a partir desse processo de amadurecimento institucional e político, foi construída uma proposta conciliatória que incorpora elementos das duas PECs, aprovada como Emenda Constitucional nº 132/2023. Essa proposta foi posteriormente regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, que disciplinou aspectos operacionais e institucionais da transição para o novo modelo tributário, incluindo regras específicas sobre a progressiva extinção dos incentivos fiscais sobre o consumo e a criação de mecanismos compensatórios, como o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR).

3.2 As principais alterações na tributação sobre o consumo promovidas pela EC nº 132/2023 e regulamentadas pela LC nº 214/2025

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, promoveu uma das maiores reestruturações no sistema tributário brasileiro desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Inspirada no modelo internacional do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), a EC nº 132/2023 adota como pilares a base ampla de incidência, a não cumulatividade plena, a tributação no destino e a uniformização legislativa. Conforme explica Oliveira (2025, p. 79):

“Haja vista o modo de cobrança do IVA, irrelevante se torna o número de operações tributadas dentro da cadeia de produção e circulação: o ônus tributário devido pelo consumidor final será equivalente à aplicação da alíquota sobre o preço da operação final. E, com a neutralidade fiscal, os atores econômicos não precisam se verticalizar para reduzir custos. De igual modo, a forma de cobrança favorece a transparência, já que é possível saber o quantum devido a título de tributo em cada etapa da cadeia de produção e circulação.” (OLIVEIRA, 2025, p.79)

A principal inovação trazida pela reforma é a substituição de cinco tributos sobre o consumo, ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins, por dois novos tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União.

Essa substituição está prevista no art. 156-A da CF, incluído pela EC nº 132/2023, que institui o IBS como um tributo sobre operações com bens materiais, imateriais e serviços, de caráter não cumulativo, cobrado no destino e com legislação nacional uniforme, com exceção de que cada ente federativo fixará sua alíquota:

Art. 156-A, CF/1988. 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:

[...]

IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

[...]

VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

O art. 195, § 15, também incluído pela emenda, trata da CBS, com natureza semelhante e incidência sobre a mesma base econômica:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

[...]

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do caput poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.

A transição entre os sistemas tributários é disciplinada tanto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), quanto pela LC nº 214/2025. A substituição será escalonada entre 2026 e 2032, com a entrada gradual das novas alíquotas do IBS e da CBS e a redução progressiva dos tributos substituídos. A partir de 2033, o novo sistema se tornará plenamente vigente.

A EC nº 132/2023, em seu Art. 156-A, X, também estabelece a vedação à concessão de benefícios fiscais, financeiros ou financeiros-fiscais relacionados ao IBS e à CBS, com o objetivo de evitar distorções concorrenciais, garantir a neutralidade do novo sistema e reforçar a uniformidade da tributação sobre o consumo em todo o território nacional. Essa proibição representa uma ruptura significativa em relação ao modelo anterior, no qual a guerra fiscal entre os entes federativos era prática recorrente.

Contudo, a própria emenda prevê exceções pontuais a essa vedação, mantendo, ainda que de forma residual, alguns regimes favorecidos. Entre os casos autorizados, destacam-se: Zona Franca de Manaus, cuja manutenção está assegurada como forma de preservação de sua competitividade e desenvolvimento regional; REIDI (Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura), voltado à promoção de investimentos em infraestrutura e manutenção de sua atratividade e REPORTO (Regime Tributário para Incentivos à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária), preservado com o intuito de fomentar o setor portuário nacional.

Essas exceções foram incluídas no texto constitucional como medidas de transição e preservação de políticas públicas estratégicas para o desenvolvimento regional e setorial. Assim, embora o novo modelo limite fortemente a utilização de benefícios fiscais no âmbito da tributação sobre o consumo, ele admite a continuidade de regimes

considerados essenciais, desde que expressamente autorizados pela Constituição ou por lei complementar. (Art. 156-A, X)

É importante destacar, ainda que não constitua o foco do presente trabalho, que os incentivos fiscais vinculados à SUDENE (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste), SUDAM (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia) e SUDECO (Superintendência do Desenvolvimento do Centro-Oeste) não serão afetados pelas alterações promovidas pela Reforma Tributária. Essa preservação vem do fato de que tais incentivos não incidem diretamente sobre o consumo, mas sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), por meio de reduções ou reinvestimentos voltados ao desenvolvimento regional. Além disso, a EC nº 132/2023 não revogou ou alterou os dispositivos que autorizam esses benefícios, nem incluiu vedação expressa a eles, o que reforça sua continuidade no novo sistema tributário.

Ainda conforme o ADCT, art. 125, foi criado um Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais, com a finalidade de compensar a redução do nível de benefícios fiscais onerosos concedidos no âmbito do ICMS, em decorrência da sua substituição pelo IBS.

Em síntese, a EC nº 132/2023 redefine os contornos da tributação sobre o consumo no Brasil, ao instituir um modelo dual de IVA, baseado na não cumulatividade plena, na tributação no destino, na uniformidade nacional e em instrumentos de justiça fiscal, impactando de forma direta a viabilidade e a autonomia dos estados na concessão de incentivos fiscais no novo arranjo federativo.

3.3 Criação do IBS e da CBS e seus impactos sobre a autonomia e os incentivos fiscais dos entes subnacionais

Com a instituição do IBS e da CBS pela EC nº 132/2023, transferiu-se a competência tributária para um modelo compartilhado e adotou-se o princípio da tributação no destino. Embora essa mudança possa favorecer uma redistribuição mais equilibrada das receitas, como destacado por Braga Filho (2024), ela impõe desafios à autonomia e à

estrutura administrativa dos entes subnacionais, que precisarão se adaptar para exercer suas funções de forma eficiente.

Contudo, a alteração na competência tributária não se restringe à arrecadação. O art. 156-B da Constituição criou o Comitê Gestor do IBS, composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esse órgão será responsável por coordenar a arrecadação, a fiscalização e a distribuição da receita do IBS entre os entes federativos. A expectativa é que o Comitê funcione como instrumento de governança cooperativa, buscando equilibrar os interesses regionais.

Entretanto, a efetividade desse Comitê na preservação do pacto federativo é objeto de debate doutrinário. Como observa Oliveira (2025), a centralização normativa e a gestão coletiva do IBS causam forte limitação da autonomia tributária local, visto que a legislação sobre alíquotas, base de cálculo, crédito e isenções será padronizada por lei complementar nacional. Isso representa uma ruptura com o modelo anterior, no qual os entes exerciam sua competência tributária de forma independente, inclusive para fins extrafiscais, como a concessão de incentivos.

Nesse contexto, Ribeiro (2019) destaca que:

“Inerente ao exercício da competência tributária é o poder de não tributar. [...] Acabar com a extrafiscalidade indutora significa cristalizar a assimetria no desenvolvimento econômico entre as várias regiões do país, em dissintonia com os objetivos constitucionais” (RIBEIRO, 2019, p. 5).

A impossibilidade de concessão de benefícios fiscais sobre o IBS e a CBS, salvo nas exceções constitucionais, como a Zona Franca de Manaus, limita severamente a capacidade dos entes subnacionais de utilizarem a tributação sobre o consumo como instrumento de desenvolvimento regional. Como pontua Silveira et al. (2024), a reforma pode aprofundar as disparidades entre entes produtores e consumidores, visto que a arrecadação passa a se concentrar nos locais de maior consumo, geralmente mais ricos.

Por outro lado, o estudo do IPEA, conduzido por Gobetti e Monteiro (2023), demonstra que a maioria dos entes será beneficiada no longo prazo – 60% dos estados e 82% dos municípios. No entanto, durante o período de transição, é possível que entes

produtores tenham perdas significativas de arrecadação, exigindo medidas compensatórias adequadas.

Além disso, a transferência da competência tributária dos entes subnacionais para um modelo de gestão coletiva pode ser considerada uma violação ao princípio federativo, especialmente em sua vertente de autonomia. Como alerta a doutrina, a competência tributária é elemento essencial da autonomia financeira dos entes federativos. Sua supressão, ainda que acompanhada de repartição de receitas, pode ser vista como ofensiva ao núcleo essencial da cláusula pétrea da forma federativa de Estado (CF, art. 60, § 4º, I) (RIBEIRO, 2019; OLIVEIRA, 2025).

Assim, embora o Comitê Gestor represente um esforço de coordenação e cooperação entre os entes, ele não supre integralmente as funções da autonomia federativa, especialmente quanto à liberdade de legislar, tributar e incentivar com base em prioridades regionais.

Atualmente, há um Projeto de Lei Complementar em tramitação no Senado Federal, o PLP nº 108, de 2024, que busca regulamentar a instituição do Comitê Gestor. O projeto já foi aprovado pela Câmara dos Deputados e aguarda apreciação no Senado.

Até o momento do presente trabalho, não foram identificadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) protocoladas com o objetivo de questionar a constitucionalidade do Comitê Gestor ou os possíveis impactos federativos decorrentes do novo arranjo institucional proposto pela reforma tributária. A ausência de contestação judicial indica nesse momento uma recepção pacífica quanto à conformidade dessas medidas com os princípios constitucionais, em especial os que regem o pacto federativo.

4 PERSPECTIVAS DOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS NO CEARÁ PÓS-REFORMA

4.1 Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS

A transição voltada à substituição dos tributos atualmente incidentes sobre o consumo pelo IBS e pela CBS será escalonada entre os anos de 2026 e 2032, sendo concluída em 2033, quando o novo sistema passará a operar em sua plenitude (Art. 129, EC 132/2023).

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), inserido pela EC nº 132/2023, estabelece as etapas desse processo, que envolvem a redução progressiva das alíquotas dos tributos extintos e o aumento gradual das alíquotas do IBS e da CBS. Essa abordagem escalonada tem como finalidade garantir previsibilidade e permitir a adaptação dos entes federativos e do setor produtivo à nova estrutura tributária nacional. O cronograma legal de transição pode ser sintetizado da seguinte forma:

Tabela 1 – Cronograma da transição do ICMS e ISS para o IBS

Ano	Etapas da Transição
2026	Fase de teste: cobrança do IBS (0,1%) e da CBS (0,9%), para fins operacionais
2027–2028	CBS substitui PIS/Cofins; estruturação do IBS continua; ICMS/ISS ainda vigentes
2029–2032	Início da substituição do ICMS e do ISS pelo IBS. IBS com alíquotas crescentes de 10% a cada ano; ICMS e ISS com extinção gradual de 10% a cada ano;
2033 em diante	Extinção total de ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins; início pleno da CBS e do IBS

Fonte: elaborado pelo autor.

Durante o ano de 2026, conforme o art. 343 da LC nº 214/2025, o IBS será cobrado com alíquota de 0,1%, sem aplicação das regras constitucionais de vinculação e repartição de receitas. Os valores arrecadados nesse período inicial terão destinação exclusiva para o financiamento do Comitê Gestor do IBS e a composição do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais. (Art. 156-B, § 2º, III, CF)

Esse fundo, instituído pelo art. 12 do ADCT, tem como objetivo compensar pessoas físicas ou jurídicas pelas perdas decorrentes da redução do nível de incentivos fiscais onerosos relacionados ao ICMS, concedidos por prazo certo e sob condição. A compensação se aplicará para benefícios onerosos que foram regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, inclusive prorrogações ou renovações, e ocorrerá entre 1º de janeiro

de 2029 e 31 de dezembro de 2032. Também se aplicará para titulares de benefícios que, por força de mudanças na legislação estadual, tenham migrado para outros programas ou benefícios entre 31 de maio e 20 de dezembro de 2023, ou estejam em processo de migração nessa data, desde que o novo ato concessivo tenha sido emitido até 19 de março de 2024.

Conforme o art. 12, § 4º, II, do ADCT, estão excluídos do Fundo:

“isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais vinculados ao ICMS destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, às prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura e à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional.” (BRASIL, 2023)

Dessa forma, o Programa de Incentivos à Centrais de Distribuição de Mercadorias do Ceará (FDI/PCDM) do Estado do Ceará, por ter como foco o estímulo à atividade comercial, está incluído na vedação do dispositivo citado e, portanto, será excluído da compensação do Fundo, ainda que tenha sido regularmente concedido e contenha cláusulas de contrapartida.

Segundo o § 1º do art. 334 da LC nº 214/2025, a União será responsável por repasses anuais ao Fundo entre os anos de 2025 e 2032, devendo complementar os recursos em caso de insuficiência. Os valores deverão ser atualizados monetariamente com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) ou por outro índice oficial que venha a substituí-lo, a partir de 2023 até o ano anterior à entrega. A tabela a seguir apresenta a progressão dos aportes anuais, que totalizam 160 bilhões, conforme determinado em lei:

Tabela 2 – Aportes estimados ao Fundo de Compensação (2025–2032)

Ano	Valor Nominal a Ser Repassado (R\$)
2025	8.000.000.000,00
2026	16.000.000.000,00
2027	24.000.000.000,00
2028	32.000.000.000,00
2029	32.000.000.000,00
2030	24.000.000.000,00
2031	16.000.000.000,00
2032	8.000.000.000,00

Fonte: elaborado pelo autor, com base no Art. 12, § 1º, ADCT da CF/88.

Embora o montante de R\$ 160 bilhões em oito anos seja amplamente citado em fontes oficiais como o Ministério da Fazenda e veículos de mídia setorial, não foram identificados relatórios públicos detalhando o cálculo exato da necessidade total de verba para o fundo, ou seja, um estudo que estime o volume real de benefícios fiscais a serem compensados em comparação com esse valor.

A LC nº 214/2025, em seus arts. 384 a 405, disciplina os critérios, procedimentos e limites para a compensação. Entre os principais requisitos para habilitação, estão: O benefício deve ser oneroso, isto é, vinculado a contrapartidas do contribuinte, como geração de empregos e investimentos (art. 384, § 1º); deve ter sido concedido por prazo certo e sob condição, com ato válido emitido até 31 de maio de 2023 (art. 384, I); e deve estar devidamente registrado no sistema do ente federativo até 20 de dezembro de 2023 (art. 384, II). Benefícios que tenham sido formalmente migrados para novos programas entre 31 de maio e 20 de dezembro de 2023 também poderão ser compensados (art. 384, II).

O processo de habilitação deverá ser solicitado à Receita Federal do Brasil entre 1º de janeiro de 2026 e 31 de dezembro de 2028 (art. 388), acompanhado de ato concessivo do benefício, prova do cumprimento das condições estabelecidas; documentos que comprovem os efeitos econômicos da fruição (ex.: número de empregos, investimentos, etc.) e a apresentação das obrigações acessórias. (Art. 389)

O art. 390 disciplina as hipóteses de indeferimento, suspensão e cancelamento da habilitação ao Fundo, assegurando ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa. De acordo com o dispositivo, a habilitação será indeferida caso o requerente não cumpra os requisitos. A habilitação poderá ser suspensa se o atendimento aos requisitos for apenas temporariamente comprometido, e será cancelada caso o descumprimento se torne permanente. O parágrafo único do artigo esclarece que, havendo alteração nos elementos que originaram a suspensão, esta poderá ser revertida, restabelecendo-se a habilitação já concedida, sem a necessidade de novo processo.

Sobre o processo de habilitação, destaca Segundo (2025, p. 342):

“os critérios para o reconhecimento e dimensionamento dos créditos devem calcar-se nos arts. 384 e ss. desta lei, e nos relatos fáticos apresentados e documentados pelo contribuinte requerente. Não cabe à decisão discricionária da autoridade reconhecer e quantificar tais créditos conforme lhes pareça conveniente e oportuno.” (SEGUNDO, 2025, p. 342)

O direito de pleitear a compensação se extinguirá no prazo de 3 anos contados do prazo para a transmissão da escrituração fiscal. Após habilitado, o contribuinte deverá informar mensalmente os efeitos econômicos do benefício por meio da escrituração fiscal (art. 391). Tais dados serão utilizados para cálculo dos créditos compensáveis, os quais, salvo inconsistências, deverão ser reconhecidos automaticamente em até 60 dias após a entrega das informações, mesmo que a RFB não se manifeste reconhecendo o crédito (art. 393). Esses pontos serão objeto de regulamentação da RFB.

De acordo com Segundo (2025, p. 344), a regulamentação prevista na Lei Complementar deve se limitar a indicar os elementos necessários à apuração do valor a ser pago ao contribuinte, especificando o que deve ser informado e de que forma, sem, contudo, modificar os critérios legais que determinam o montante devido. Ou seja, a norma regulamentar não pode alterar o valor do crédito compensável, apenas operacionalizar sua aferição com base nos requisitos já estabelecidos na legislação.

A entrega dos recursos acontecerá em 30 dias contados da data da autorização. (Art. 392, § 2º). A Receita Federal poderá revisar os valores compensados, exigindo a devolução dos montantes indevidamente apurados, com os acréscimos legais cabíveis (arts. 394 e 395).

O § 12 do art. 392 estabelece uma medida de contenção para assegurar a sustentabilidade do Fundo. Segundo o dispositivo, caso os créditos compensáveis apurados pelos contribuintes indiquem que os recursos originalmente destinados ao Fundo serão insuficientes para custear todas as compensações até o final de 2032, poderá ser realizado uma retenção dos valores não superior a 20% dos valores apresentados no mês. Porém, será possível ampliar esse percentual de retenção dos valores devidos, desde que sejam previamente regulamentados e publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) os critérios indicativos. Não há clareza quanto ao momento em que a retenção de até 20% será efetivamente liberada.

Caso o contribuinte constate que apurou um valor indevido, deverá imediatamente retificar a escrituração fiscal e regularizar a informação perante a RFB (Art. 394). Além disso, se houver recebido valores a maior, será obrigado a restituí-los ao Fundo de Compensação, acrescidos de juros calculados pela taxa SELIC acumulada mensalmente, e mais 1% no mês da devolução. Caso não haja devolução voluntária, a RFB poderá proceder à compensação de ofício, utilizando créditos futuros do próprio contribuinte até a quitação integral do débito atualizado.

Para reforçar a transparência, o art. 400 determina que a RFB publique mensalmente a lista dos beneficiários da compensação, com os respectivos valores e o tipo de benefício fiscal. Já o art. 401 dispõe que os créditos compensados terão o mesmo tratamento tributário do incentivo original, inclusive quanto à tributação por IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Dessa forma, percebe-se que as empresas que possuem o incentivo de crédito presumido de ICMS terão vantagem, tendo em vista que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu no Tema Repetitivo nº 1.182 que o crédito presumido de ICMS não deve integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ao final do prazo, o Fundo será extinto em 31 de dezembro de 2032, e seu eventual saldo será utilizado, prioritariamente, para a cobertura de créditos pendentes, retenções e riscos judiciais. O valor restante será transferido ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), a partir de julho de 2033, conforme o art. 405, o qual trataremos a seguir.

4.2 Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR)

A EC nº 132/2023 instituiu o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), com o objetivo central de reduzir as desigualdades regionais e sociais (art. 159-A, caput, da Constituição Federal). O FNDR representa um mecanismo de compensação e equalização fiscal, buscando assegurar maior equilíbrio no desenvolvimento econômico entre as diferentes unidades da federação.

Nos termos da EC nº 132/2023, os recursos do FNDR serão repassados pela União aos Estados e ao Distrito Federal, devendo ser aplicados prioritariamente em três finalidades: realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras e promoção de ações voltadas ao desenvolvimento científico, tecnológico e à inovação.

Importante destacar que a retenção ou restrição ao recebimento desses recursos é vedada (§ 1º), garantindo aos entes federativos segurança jurídica quanto ao repasse. Além disso, a aplicação dos recursos deverá priorizar projetos ambientalmente sustentáveis e que contribuam para a redução das emissões de carbono (§ 2º).

A gestão da aplicação dos recursos compete aos Estados e ao Distrito Federal (§ 3º) e os valores a serem repassados serão calculados com base em coeficientes individuais de participação, compostos pelos seguintes indicadores: 30% com base na população do Estado ou do Distrito Federal e 70% com base no coeficiente individual de participação ao Fundo de Participação dos Estados (FPE).

Esses coeficientes serão regulamentados e calculados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme determina o § 5º do art. 159-A, reforçando o controle externo e a transparência do processo.

Com base nos dados apresentados no relatório do Tesouro Nacional Transparente (2025), observa-se que o Ceará ocupa a segunda posição entre os estados do Nordeste em volume total de repasses recebidos pelo FPE, com R\$ 31,4 bilhões nos últimos 4 anos, ficando atrás apenas da Bahia, com R\$ 40,6 bilhões.

Tabela 3 – Repasses do FPE ao Nordeste (2020–2025)

Nome do Ente	2020	2023	2024	2025	Total
Alagoas - AL	3.138.397.088	5.533.550.656	6.502.317.354	3.773.696.656	18.947.961.754
Bahia - BA	6.947.715.424	11.850.967.880	13.794.396.370	8.079.498.442	40.672.578.116
Ceará - CE	5.410.800.102	9.127.036.200	10.621.290.240	6.243.537.092	31.402.663.634
Maranhão - MA	5.357.130.784	9.153.600.640	10.555.970.110	6.163.046.570	31.229.748.104
Paraíba - PB	3.542.208.128	6.072.618.848	7.031.856.534	4.090.047.158	20.736.730.668
Pernambuco - PE	5.116.674.336	8.847.373.320	10.305.503.800	6.055.985.862	30.325.537.318
Piauí - PI	3.221.656.672	5.585.636.680	6.398.073.830	3.721.246.318	18.926.613.500
Rio Grande do Norte - RN	3.101.202.928	5.042.187.970	5.976.168.190	3.612.837.753	17.732.396.841
Sergipe - SE	3.073.159.664	5.221.406.660	5.984.402.844	3.610.567.734	17.889.536.902
Total	38.908.945.126	66.434.378.854	77.169.979.272	45.350.463.584	227.863.766.836

Fonte: Tesouro Nacional Transparente.

Esse cenário reforça a relevância do coeficiente de participação no FPE (Fundo de Participação dos Estados) como componente estratégico na distribuição dos recursos, considerando que 70% da fórmula de rateio será baseada nesse critério. Portanto, o posicionamento do Ceará no FPE terá impacto direto e expressivo sobre a sua parcela de receitas a receber, o que o torna um dos principais beneficiários do Nordeste da nova sistemática prevista no art. 159-A da Constituição Federal.

A vedação à retenção de recursos do FNDR é reforçada no art. 160 da CF, que proíbe qualquer tipo de restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos entes subnacionais, incluindo os valores adicionais e os acréscimos relativos a impostos. No entanto, essa vedação não impede que a União ou os Estados possam condicionar a entrega dos valores ao pagamento de seus créditos (inclusive de autarquias), ou ao cumprimento das obrigações constitucionais relativas à aplicação mínima em ações e serviços de saúde (§ 1º do art. 160, incisos I e II).

Complementarmente, os arts. 161 e 162 estabelecem regras voltadas à regulamentação, fiscalização e transparência na entrega e utilização desses recursos. À lei complementar caberá definir o valor adicionado, diferença entre saídas e entradas de mercadorias e serviços, para efeito de repartição de receitas (art. 161, I); estabelecer normas sobre a entrega dos recursos do art. 159, especialmente os critérios de rateio dos fundos, promovendo o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos (art. 161, II) e dispor sobre o acompanhamento dos cálculos e liberação das quotas de participação (art. 161, III).

Embora a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025 não tenham estipulado expressamente os valores a serem destinados anualmente ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), o Governo Federal, por meio das perguntas e respostas do Ministério da Fazenda, divulgou projeções de aportes escalonados a partir de 2029. Segundo essas estimativas, o montante aportado aumentará progressivamente até atingir a estabilidade a partir de 2033 (BRASIL, 2025):

Tabela 4 – Aportes estimados ao FNDR (2029–2033 e seguintes)

Ano	Valor estimado de aporte ao FNDR
2029	R\$ 8 bilhões
2030	R\$ 16 bilhões
2031	R\$ 24 bilhões
2032	R\$ 32 bilhões
2033 e seguintes	R\$ 40 bilhões por ano

Fonte: elaborado pelo autor.

4.3 Os desafios aos incentivos estaduais cearenses e as alternativas para o desenvolvimento no novo arranjo federativo

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir um modelo dual de Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), rompeu com o sistema de tributação anterior, que até então permitia a atuação dos Estados na concessão de benefícios fiscais. Essa nova sistemática, ao transferir a competência para arrecadação e regulação desses tributos a um Comitê Gestor nacional, restringiu consideravelmente a autonomia estadual e municipal para a concessão de incentivos.

No contexto do Ceará, essa mudança afeta diretamente os incentivos fiscais, como o FDI e o tratamento tributário previsto no Decreto nº 35.729/2023. Embora os benefícios concedidos até 31 de maio de 2023, sob condição e prazo certo, possam ser objeto de compensação federal nos termos da EC nº 132/2023 e da LC nº 214/2025, uma parte significativa das empresas beneficiadas no Estado atua em atividades comerciais e integra o Programa de Desenvolvimento da Cadeia Produtiva (PCDM), o que as exclui do escopo do Fundo de Compensação, conforme o art. 12, § 4º, II do ADCT.

Essa exclusão representa um desafio relevante, pois retira a possibilidade de ressarcimento da perda arrecadatória para um expressivo número de empreendimentos que se instalaram no Estado com base nesses benefícios. Além disso, os recursos previstos para o Fundo de Compensação, embora elevados, são limitados temporalmente (até 2032) e em valor absoluto (160 bilhões), o que pode ser insuficiente para a quantidade de incentivos atualmente vigentes, especialmente em Estados que possuem ampla política de concessões, como o Ceará.

Além disso, o novo modelo veda a concessão de incentivos que alterem a alíquota do IBS, comprometendo a principal ferramenta de atração de investimentos industriais utilizada pelo Estado nas últimas décadas. Com a centralização da competência e a uniformização da alíquota, o diferencial competitivo regional tende a ser diminuído, o que pode acirrar a concorrência por investimentos e restringir a capacidade do Estado de oferecer contrapartidas atrativas. A realocação de empresas, de acordo com as vantagens logísticas, de mercado ou de infraestrutura de cada região, também se torna mais provável.

A política de desenvolvimento econômico, até então baseada em incentivos tributários, terá de ser redesenhada, especialmente para contemplar os setores atualmente excluídos das compensações e os projetos futuros. Diante dessas limitações, o Estado do Ceará precisará reformular sua estratégia de desenvolvimento, buscando alternativas que respeitem os limites constitucionais e legais, mas que mantenham sua atratividade e a competitividade de suas cadeias produtivas.

Uma das alternativas mais promissoras será a utilização eficiente dos recursos provenientes do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR). Esses recursos poderão ser aplicados em infraestrutura, inovação, sustentabilidade e fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras. Assim, embora a reforma tenha vedado a concessão de incentivos fiscais sobre o IBS, os Estados ainda poderão estimular o desenvolvimento por meio de incentivos financeiros provenientes do FNDR, o que poderá preservar, em parte, a capacidade de fomento regional, desde que acompanhado de planejamento estratégico eficaz.

Contudo, a fórmula de distribuição do FNDR, baseada majoritariamente na população (30%) e na participação dos estados no Fundo de Participação dos Estados (FPE) (70%), tende a favorecer unidades federativas mais populosas e com maior cota no FPE, como Bahia, Ceará, Pernambuco e Maranhão. Isso pode ajudar a capacidade do Ceará de acessar um maior volume de recursos, porém não há certeza de que serão suficientes.

Nesse cenário, o Ceará deverá fortalecer políticas públicas estruturantes, como investimento em educação técnica e superior para capacitar a mão de obra, inovação

tecnológica, infraestrutura logística e transição energética. Também será essencial estimular os investimentos conforme seus potenciais regionais, como sua localização estratégica, a estrutura portuária instalada, e sua abundância de fontes renováveis de energia.

Portanto, embora a reforma tributária represente um desafio para os mecanismos tradicionais de fomento do desenvolvimento regional, ela também impõe a necessidade de transição para uma política industrial e econômica mais sofisticada, baseada em investimentos sustentáveis, inovação e integração regional. O sucesso dessa transição dependerá da articulação entre os entes federativos, da efetividade dos mecanismos compensatórios e da capacidade de planejamento estratégico do Estado do Ceará para utilizar, com inteligência, os instrumentos que ainda lhe restam.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025 representa uma das transformações mais profundas no sistema fiscal brasileiro desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Ao substituir tributos como ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS pelo IBS e pela CBS rompe com o sistema tributário descentralizado e inaugura um regime marcado pela padronização normativa, tributação no destino e restrições à concessão de incentivos fiscais.

Essa nova configuração impacta diretamente a política de desenvolvimento regional adotada por Estados como o Ceará, cuja estratégia histórica se baseou em instrumentos de incentivo fiscal, como o Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), para atrair investimentos, estimular a produção local e mitigar desigualdades socioeconômicas. Com a vedação à concessão de novos incentivos fiscais sobre o consumo e a transferência da competência normativa para um Comitê Gestor Nacional, a autonomia dos Estados e dos Municípios para formular estratégias de fomento foi drasticamente reduzida.

Embora a reforma preveja mecanismos compensatórios, como o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e o FNDR, ainda pairam incertezas quanto à suficiência orçamentária desses instrumentos. Há dúvidas se haverá, no médio e longo prazo, espaço fiscal no orçamento da União para manter os aportes financeiros prometidos, sobretudo diante do déficit nas contas públicas e da competição entre diversas prioridades nacionais.

Além disso, a exclusão de parte dos programas estaduais do escopo do Fundo de Compensação, como é o caso do Programa de Desenvolvimento da Cadeia Produtiva (PCDM) no Ceará, agrava o cenário, prejudicando o plano das empresas que contavam com os incentivos até 2032. Soma-se a isso uma importante omissão federativa: os municípios, além de perderem completamente a capacidade de conceder incentivos fiscais, foram deixados totalmente fora da estrutura do FNDR até o momento. Essa exclusão fragiliza a base da federação e compromete a equidade na distribuição de instrumentos de desenvolvimento. Diante disso, caberá ao Estado do Ceará desenvolver mecanismos de democratização do uso dos recursos do FNDR com os municípios, permitindo que eles participem da formulação de prioridades e da execução de projetos estratégicos.

Embora o FNDR represente um avanço institucional relevante ao garantir recursos permanentes para o desenvolvimento regional, seu critério de distribuição baseado em 30% pela população tende a favorecer entes mais populosos. Essa lógica pode beneficiar Estados que já possuem infraestrutura consolidada e elevada capacidade fiscal, como é o caso de São Paulo, gerando uma concentração indevida de recursos em regiões menos carentes do ponto de vista socioeconômico, o que contraria o princípio constitucional da redução das desigualdades regionais e compromete o objetivo do FNDR, que deveria priorizar entes com maior vulnerabilidade estrutural. Sem critérios mais aprimorados que levem em consideração a desigualdade, carência de infraestrutura e fragilidade fiscal, o fundo corre o risco de se tornar um mecanismo de transferência genérica e não um verdadeiro instrumento de desenvolvimento regional.

Outro ponto sensível é o tratamento diferenciado conferido à Zona Franca de Manaus, que permanece autorizada a conceder incentivos fiscais mesmo após a reforma.

Essa exceção, ainda que historicamente justificada, levanta questionamentos sobre a tributação neutra que tanto queriam alcançar com a reforma e isonomia federativa.

A eficácia dos mecanismos criados pela reforma dependerá não apenas da regulamentação detalhada e da supervisão rigorosa por órgãos como o Tribunal de Contas da União (TCU), mas também do compromisso político e da capacidade técnica dos entes federativos em aplicar os recursos com inteligência e foco estratégico. Nesse sentido, confirma-se a hipótese inicial deste trabalho: a reforma tributária, embora imprescindível para simplificação do sistema, compromete os instrumentos clássicos de desenvolvimento regional adotados por Estados com menor robustez fiscal, como o Ceará.

A transição para o novo modelo exigirá, portanto, inovação institucional, articulação federativa eficiente e compromisso com uma política de desenvolvimento mais sofisticada, voltada para investimentos sustentáveis, inovação, qualificação da mão de obra e valorização das potencialidades regionais. O Ceará, em particular, poderá se destacar ao explorar sua localização estratégica, infraestrutura portuária, abundância de fontes renováveis de energia e capital humano em formação. A superação das perdas decorrentes da limitação dos incentivos fiscais dependerá, sobretudo, da capacidade de construir uma governança cooperativa e democrática, que envolva efetivamente os municípios e potencialize os instrumentos ainda disponíveis, promovendo um desenvolvimento verdadeiramente equilibrado e duradouro.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados**. Revista Opinião Jurídica, Fortaleza, v. 14, n. 18, p. 219-241, 2016. Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/642>. Acesso em: 5 jul. 2025.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. **Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal**. Revista do TCU, n. 84, p. 19-62, 2000. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984> . Acesso em: 5 jul. 2025.

BORTOLINI, Mateus. **Considerações sobre a guerra fiscal do ICMS e as implicações decorrentes da reforma tributária**. 2019. 31 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://adelpha-api.mackenzie.br/server/api/core/bitstreams/da84de18-97e9-4bb6-a5f9-06cf5cca477e/content>. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRAGA FILHO, Sérgio Roberto. **A adoção do princípio do destino como critério para a arrecadação e divisão do imposto sobre bens e serviços poderá representar um aprimoramento do federalismo fiscal para os pequenos municípios brasileiros?** Revista EJEJ, Belo Horizonte, v. 2, n. 3, p. 91–111, 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Justificativa da PEC nº 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filenome=PEC%2045/2019. Acesso em: 12 jul. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm . Acesso em: 13 jul. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017**. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e dispõe sobre a convalidação de incentivos fiscais concedidos sem prévia autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 8 ago. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 6 jul. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 7 de janeiro de 2025**. Dispõe sobre a regulamentação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 8 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 24, de 7 de julho de 1975.** Dispõe sobre o crédito presumido nas operações com determinados produtos farmacêuticos, vidro plano, sacaria, cimento, medicamentos, embalagens e produtos siderúrgicos, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 8 jul. 1975. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 15 jul. 2025.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **O que é o Fundo?** Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas/o-que-e-o-fundo-1>. Acesso em: 15 jul. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Justificativa da PEC n.º 110/2019.** Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1711401451896&disposition=inline>. Acesso em: 12 jul. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar n.º 108, de 2024.** Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Brasília, 12 nov. 2024. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 21 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo n.º 1.182: Possibilidade de inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.** Brasília: STJ, [s.d.]. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1182&cod_tema_final=1182. Acesso em: 21 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.794,** Embargos de Declaração. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 dez. 2014. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, n. 36, p. –, 25 fev. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13635631>. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4481.** Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, julgado em 19 nov. 2020. Voto do Relator, p. 9-10. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>. Acesso em: 5 jul. 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 22. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012. 16. ed., p. 405.

GOBETTI, Sérgio; MONTEIRO, Rodrigo Orair. **Reforma tributária e federalismo fiscal: estimativas de impacto distributivo da PEC 45/2019**. Carta de Conjuntura, IPEA, Brasília, ago. 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/08/230828_reforma_tributaria_cc_60_nota_18.pdf. Acesso em: 14 jul. 2025.

GREMAUD, Amaury P., VASCONCELLOS, Marco A. S. & TONETO Jr., Rudinei. **Economia Brasileira Contemporânea**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LUCA, M. M.; LIMA, V. F. L. **Efeito dos Incentivos Fiscais do patrimônio das entidades beneficiárias do Programa FDI, do Governo do Estado do Ceará**. Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão, v. 5, n. 1, p. 29-44, 29 jun. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **O regime jurídico dos incentivos fiscais**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 174.

MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Competição tributária ou guerra fiscal? Do plano internacional à Lei Complementar nº 160/2017**. Revista Estudos Institucionais, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 89–122, jan./jun. 2018. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/265/216>. Acesso em: 5 jul. 2025.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014. 2. ed., p. 75.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2002. 5. ed., p. 222.

NEVES, Bárbara das; STEIN, Elisa Tomio. **A “guerra fiscal” e os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos benefícios e incentivos fiscais relacionados ao ICMS**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 998, 2018, p. 530.

OLIVEIRA, Larissa Duarte de. **A reforma tributária instituída pela EC nº 132/2023 e a cláusula pétrea federativa**. 2025. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2025. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/bitstream/1/24234/5/Disserta%20a7%20a3o%20-%20Larissa%20Duarte%20de%20Oliveira%20-%202025%20-%20Completa.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2025.

PASCHOAL, Júlio A. Rosa. **O papel do Fomentar no processo de estruturação industrial de Goiás: 1984 a 1999**. 2001. 136 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2001.

PORSSE, A.; HADDAD E.; RIBEIRO, E. P. **Economic Effectsof Regional Tax Incentives: A General Equilibrium Approach**. Latin American Business Review, Binghamton, N.Y., v. 7, n. 3-4, p. 195-216, out., 2008. Disponível em: 90 https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1300/J140v07n03_09. Acesso em: 5 jul. 2025.

PRADO, Sergio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. **Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília: IPA, 2000. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/15963?mode=full>. Acesso em: 5 jul. 2025.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A reforma tributária viola o federalismo fiscal e a capacidade contributiva**. Academia.edu, 2019. Disponível em: <https://www.academia.edu/38735334>. Acesso em: 14 jul. 2025.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Transferências a Estados e Municípios**. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios>. Acesso em: 21 jul. 2025.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lei Complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is**. 1. Ed. – São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

SILVEIRA, Daniel Eustáquio da; YAMAMOTO, Nan Huei Chang; CIABATARI, Roberta Ramos. **Reforma Tributária: desdobramentos no federalismo fiscal**. Cadernos de Macrogestão Pública, São Paulo: TCESP, 2024. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/download/276/197>. Acesso em: 14 jul. 2025.

SUPERINTENDÊNCIA DO DESENVOLVIMENTO DO NORDESTE – SUDENE. **Relatório técnico: Incentivos Fiscais como instrumento promotor do desenvolvimento regional: literatura, marco conceitual e análise exploratória dos dados**. Recife: SUDENE, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/sudene/pt-br/centrais-de-conteudo/relatorio_meta_1_atualizado_parecer_29_08.pdf. Acesso em: 5 jul. 2025.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Incentivos fiscais de ICMS como instrumento de desenvolvimento regional e a guerra fiscal entre os entes federativos**. 2018. 170 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário Curitiba, Curitiba, 2018. Disponível em: http://52.186.153.119/bitstream/123456789/2253/1/Disserta%20a7ao_Daniel%20Correa%20Szelbracikowski.pdf. Acesso em: 5 jul. 2025.

TEIXEIRA, Glória e outros. **Lexit - Códigos Anotados & Comentados – LGT**, 1.^a Ed. Porto: Ginocar Produções, 2015. p. 50.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. **Reforma Tributária EC Nº 132/2023, Seção de Direito Público, Tribunal de Justiça de São Paulo, 31 jan. 2024**. Disponível em: https://www.tjsp.jus.br/Download/SecaoDireitoPublico/Pdf/Cadip/Reforma-Tributaria_2024-01-31_vf.pdf. Acesso em: 13 jul. 2025.