

FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
GRADUAÇÃO EM DIREITO

REBECA VICTÓRIA COSTA CARVALHO

**O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E A EXTINÇÃO DOS
BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA**

VITÓRIA
2025

REBECA VICTÓRIA COSTA CARVALHO

**O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E A EXTINÇÃO DOS
BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito da Faculdade de Direito de Vitória,
como requisito parcial para a obtenção do
grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof.^a Dr.^a Karoline Marchiori
de Assis.

VITÓRIA

2025

REBECA VICTÓRIA COSTA CARVALHO

**O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E A EXTINÇÃO DOS
BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito da Faculdade de Direito de Vitória,
como requisito parcial para obtenção do
grau de bacharel em Direito.

Orientador(a): Prof.^a Dr.^a Karoline
Marchiori de Assis

Aprovada em

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof(a). Dr(a). Karoline Marchiori de Assis
Orientador(a).
Faculdade de Direito de Vitória

Prof(a). Dr(a).

Prof(a). Dr(a).

À Clara, minha filha, todo meu amor.

AGRADECIMENTOS

“A única forma de chegar ao impossível é acreditar que é possível” – Alice no país das Maravilhas. Para que ninguém se admire, acredito que essa frase cabe melhor aqui do que em uma mera epígrafe. Logo, de modo geral, quero agradecer as pessoas que me inspiram e me motivaram a seguir minha jornada acadêmica, mesmo depois de tantos obstáculos que enfrentei até chegar no presente momento.

Primeiramente, quero agradecer ao meu avô, Hermes Machado de Carvalho (*in memoriam*), o qual me ensinou a importância do conhecimento. Ele foi o responsável por me fazer apreciar a “arte de aprender”.

À Maria Carmen de Carvalho, minha avó, que desde sempre me encantou com suas histórias sobre a arte, a música, a literatura e a vida. Se hoje eu sou apaixonada por livros e por saber apreciar diferentes expressões artísticas, com certeza ela foi a maior responsável por isso.

Aos meus pais, Frederico e Rosângela, que sempre me ensinaram tanto sobre o amor, sobre o carinho e sobre a importância de confiar em mim mesma para conseguir alcançar meus objetivos.

À Christina Carvalho, minha tia, por me inspirar desde quando eu era criança. Dizem que nossas personalidades são parecidas, talvez seja por conta disso. Agradeço por ela me ensinar a encarar a maternidade com leveza e sempre me impulsionar a sonhar alto.

Aos amigos que fiz durante na faculdade e também fora dela, eles me ajudaram muito a chegar aqui. Em especial, à Tainara, por me auxiliar não só a pesquisar e a estudar, mas por ser a melhor amiga que eu poderia ter em toda a minha vida.

Por último e de suma importância. À Karoline Marchiori de Assis, minha orientadora, por me estimular a conquistar meu espaço no meio acadêmico e, também, por me inspirar em muitos aspectos. Você é um “ponto fora da curva” e a melhor professora que tive em toda a vida.

RESUMO

Este trabalho analisa a extinção dos benefícios fiscais do ICMS à luz do princípio da proteção da confiança. O objetivo é examinar se a extinção desses benefícios decorrente da reforma tributária viola a confiança dos contribuintes. A pesquisa utiliza uma abordagem que combina a revisão doutrinária com a análise de dispositivos legais. Os resultados apontam que, embora existam mecanismos de transição e compensação, persistem desafios para a efetiva proteção das expectativas legítimas dos administrados. Conclui-se que a modernização do sistema tributário exige a implementação de medidas compensatórias robustas para preservar a confiança dos contribuintes.

Palavras-chaves: Proteção da Confiança; Benefícios Fiscais; ICMS; Reforma Tributária.

ABSTRACT

This paper analyzes the extinction of the ICMS fiscal benefits in light of the principle of protection of confidence. The objective is to examine whether the extinction of these benefits due to the tax reform violates the confidence of taxpayers. The study employs an approach that combines doctrinal review with the analysis of legal provisions. The results indicate that, although transitional and compensatory mechanisms exist, challenges remain for the effective protection of the legitimate expectations of those affected. It is concluded that modernizing the tax system requires the implementation of robust compensatory measures to preserve taxpayers' confidence.

Keywords: Protection of Confidence; Fiscal Benefits; ICMS; Tax Reform.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	O PRINCÍPIO DE PROTEÇÃO DA CONFIANÇA	11
2.1	BREVE CONSIDERAÇÃO HISTÓRICA	13
2.2	O PRINCÍPIO DE PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NO BRASIL E SUA RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	13
2.3	REQUISITOS À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DE PROTEÇÃO DA CONFIANÇA	15
3	BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS NA REFORMA TRIBUTÁRIA	18
3.1	BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E A GUERRA FISCAL	19
3.2	MOTIVOS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA	20
3.3	A REFORMA TRIBUTÁRIA	22
3.4	A EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS	23
4	A EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DE PROTEÇÃO DA CONFIANÇA	26
4.1	A SUPOSTA “QUEBRA” DA CONFIANÇA PELA EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS	27
4.2	A EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS, O PERÍODO DE TRANSIÇÃO E O FUNDO DE COMPENSAÇÃO CONFORME LEI COMPLEMENTAR N. 214/2025	31
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
	REFERÊNCIAS	38

INTRODUÇÃO

Em um cenário marcado por intensas transformações normativas e desafios fiscais, a discussão acerca da extinção dos benefícios fiscais do ICMS torna-se imperativa para o ordenamento jurídico contemporâneo. A atual reforma tributária, promovida pela Emenda Constitucional n.132/2023, reflete um esforço estatal de modernização acerca da tributação sobre o consumo, direcionado à simplificação e à busca por maior transparência na arrecadação de tributos, mas, simultaneamente, suscita debates profundos quanto à preservação de direitos consolidados e à proteção das expectativas legítimas dos contribuintes. Este tema reveste-se de especial relevância, ao situar-se em um contexto de redução da competitividade intensificação da competitividade - entre estados e Distrito Federal - e de reestruturação das políticas públicas, o que exige dos operadores do Direito e dos formuladores de políticas uma reflexão crítica sobre os impactos dessas mudanças tanto na esfera jurídica quanto na econômica e social.

Do ponto de vista científico, a análise das implicações decorrentes da extinção dos benefícios fiscais dialoga com debates recentes acerca da validade e eficácia dos mecanismos de proteção da confiança no Direito Administrativo-Tributário. Ao superar uma abordagem meramente formalista das normas, essa discussão adentra a complexidade das expectativas legítimas realizadas por reiteradas condutas estatais e pela previsibilidade normativa. Dessa forma, os fundamentos teóricos envolvidos não só enriquecem o debate acadêmico, como também permitem a formulação de paradigmas interpretativos inovadores que conciliem a necessidade de modernização jurídica com a preservação da segurança, da confiança e da estabilidade nas relações entre o Estado e o particular.

No âmbito econômico e social, a extinção dos benefícios fiscais do ICMS revela uma conexão direta com a dinâmica dos investimentos e o desenvolvimento. Historicamente, esses incentivos funcionaram como ferramentas estratégicas para fomentar o crescimento econômico e estimular setores produtivos, mas acabou por reforçar de maneira negativa a competitividade entre estados e Distrito Federal. Contudo, sua extinção implica uma redistribuição dos recursos públicos que, de um lado, pode promover uma maior equidade fiscal e, de outro, introduzir incertezas que

afetam o planejamento financeiro das empresas, comprometendo a geração de empregos e o desenvolvimento de políticas sociais. Esse cenário evidencia que a discussão não é apenas atual e relevante no campo normativo, mas também crucial para a construção de um ambiente econômico capaz de harmonizar eficiência tributária e justiça social.

Considerando essa conjuntura, impõe-se um questionamento fundamental à coesão do ordenamento jurídico: a extinção dos benefícios fiscais de ICMS pela Reforma Tributária observa o princípio da proteção da confiança? Historicamente, tais incentivos formaram a base para expectativas legítimas dos contribuintes, que se apoiaram na previsibilidade normativa para estruturar seus investimentos e planejar suas atividades econômicas. Dessa forma, a questão central consiste em verificar se, há mecanismos eficazes de transição para realizar a proteção da confiança do contribuinte, pois, essa mudança normativa acarreta a violação dos direitos adquiridos e fragiliza a estabilidade que a proteção da confiança pressupõe.

Nesse sentido, a problemática central deste estudo é analisar se a extinção dos benefícios à luz da reforma tributária, apresenta a implementação de dispositivos compensatórios, a qual subverte o horizonte de previsibilidade que sustenta as relações jurídicas, minando assim os pilares da segurança jurídica e, portanto, da proteção da confiança. Em outras palavras, torna-se imprescindível investigar se as novas diretrizes conseguem, de maneira harmônica, aliar a necessária modernização do sistema fiscal à preservação das expectativas consolidadas por décadas de políticas de incentivo ou se a ruptura normativa ocasiona danos ao ordenamento e ao ambiente de negócios, afrontando o princípio da proteção da confiança.

Para responder a essa questão, o presente estudo adotará uma abordagem que integra a análise doutrinária e a interpretação dos dispositivos legais introduzidos pela reforma tributária. Nessa seara, a trajetória metodológica será estruturada em etapas, cada qual focalizada em aspectos específicos da problemática, de modo a construir uma compreensão integrada e crítica sobre o impacto da extinção dos benefícios fiscais de ICMS na proteção da confiança dos contribuintes.

No capítulo 2, será realizada uma análise aprofundada do princípio da proteção da confiança, revisitando suas origens, fundamentos teóricos e evolução na doutrina e na jurisprudência brasileiras. Essa etapa tem o propósito de esclarecer os pressupostos que embasam o instituto, demonstrando sua importância para a garantia da segurança jurídica.

Já o capítulo seguinte abordará, de forma sistemática, os benefícios fiscais do ICMS, examinando os aspectos econômicos e sociais que legitimaram a concessão desses incentivos, bem como o papel desempenhado na promoção de investimentos e na dinâmica competitiva entre estados e Distrito Federal. Tal análise permitirá compreender a relevância desses benefícios na formação das expectativas dos contribuintes ao longo do tempo. Esse capítulo, também pontua a interpretação da reforma tributária, especialmente no que tange às mudanças normativas que levaram à extinção dos benefícios fiscais. Nele, serão examinados, brevemente, os dispositivos legais e os mecanismos de transição, como o período de adaptação e o Fundo de Compensação.

Por fim, o quarto capítulo integrará os elementos discutidos nos capítulos anteriores para avaliar, de forma crítica, se os novos arranjos normativos promovem ou não a quebra do princípio da proteção da confiança. Essa etapa consistirá na articulação de argumentos doutrinários e na análise dos dispositivos relativos ao Fundo de Compensação e ao período de transição, a fim de verificar se há uma extinção abrupta dos benefícios, ou se foram inseridos mecanismos compensatórios que salvaguardem as expectativas dos contribuintes, de modo que esses mecanismos estejam em consonância com os direitos adquiridos e com a previsibilidade das relações jurídico-tributárias.

Dessa maneira, a estrutura traçada visa responder à problemática central deste estudo de forma clara e sistemática, articulando o imperativo de modernizar o sistema tributário com a necessidade de preservar a confiança legítima dos contribuintes – elemento basilar para a estabilidade e a justiça fiscal. Cada capítulo contribuirá para a construção de uma análise crítica que explore os limites entre a inovação normativa e a manutenção dos direitos consolidados, evidenciando a relevância e a originalidade da pesquisa a ser desenvolvida.

2 O PRINCÍPIO DE PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

A consolidação do Estado de Direito está intimamente ligada ao sentimento de segurança jurídica que os indivíduos vivenciam em relação ao poder estatal. Isso significa que, quando o Estado age dentro dos princípios da legalidade, previsibilidade e estabilidade das normas, os cidadãos sentem maior confiança em suas relações jurídicas e podem conduzir suas vidas com autonomia e responsabilidade. Esse vínculo é essencial para garantir que a atuação estatal não seja arbitrária. Nesse sentido, a segurança jurídica, como princípio formal, exige deferência às decisões tomadas por autoridades legalmente competentes dentro do marco inconstitucional vigente, contribuindo para a legitimidade do ordenamento jurídico e para a estabilidade das expectativas sociais (FILHO, 2023, p. 130).

Outrossim, José Joaquim Gomes Canotilho pondera que o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança surgem como um meio de conferir estabilidade na continuidade de determinadas situações jurídicas, para que os indivíduos possam planejar e conduzir suas vidas de forma autônoma e responsável (CANOTILHO, 2000, p. 257).

Nota-se, então, que o objeto de proteção do Direito não é a “aparência de legitimidade” dos atos estatais, mas a confiança gerada nas pessoas em virtude ou por força da presunção de legalidade e da “aparência de legitimidade” que têm os atos do Poder Público. Logo, mesmo quando tais atos se apresentem eivados de graves vícios, a confiança dos administrados deve ser conservada contra alterações inesperadas (COUTO E SILVA, 2015, p. 47).

Embora o ordenamento jurídico brasileiro reconheça a relação entre Confiança e Estado de Direito, essa questão ainda não foi explorada em toda sua profundidade. No entanto, o tema vem ganhando relevância tanto no âmbito jurídico quanto na doutrina, passando a ser objeto de discussões e análises mais aprofundadas (NOHARA, 2022, p. 90). Diante desse cenário, torna-se essencial examinar aspectos

fundamentais que contribuem para a compreensão e a aplicação do princípio da proteção da confiança no Brasil, sendo esse o objetivo central do presente capítulo.

2.1 BREVE CONSIDERAÇÃO HISTÓRICA

Primeiramente, cumpre reconhecer que o ideal de proteção aos direitos fundamentais e à confiança não foi plenamente incorporado até a segunda metade do século XX. Foi justamente a partir desse período - em resposta às graves atrocidades e violações históricas - que os direitos fundamentais passaram a ser concebidos com uma nova dimensão, permitindo ao Estado adotar tanto uma postura negativa de limitação quanto uma função afirmativa de garantia dos direitos individuais. Essa transformação paradigmática viabilizou a possibilidade de “ligar o futuro”, ou seja, de edificar uma ordem jurídica alicerçada na dignidade humana e na previsibilidade das relações sociais (MOREIRA, 2007, p. 175).

Por essa razão, a proteção da confiança insere-se no cerne do Estado de Direito, evidenciando um estágio evoluído de sensibilidade jurídica. Inspirado inicialmente pelo Direito Alemão, esse conceito enfatiza a necessidade de resguardar as legítimas expectativas dos administrados frente às ações estatais - em particular, no que concerne à estabilidade e segurança dos atos administrativos. Desse modo, a proteção da confiança emerge não apenas como um corolário dos direitos fundamentais, mas também como um mecanismo indispensável para assegurar uma atuação estatal responsável e coerente, capaz de promover a segurança jurídica (COUTO E SILVA, 2015).

Nesse contexto, surge o “leading case” acerca do princípio de proteção à confiança, o qual dizia a respeito de um ato administrativo que concedeu o benefício do recebimento de pensão por uma viúva, ficando conhecido como o famoso “caso da viúva de Berlim”, do qual Marina Carvalho e Andressa Freire discorrem precisamente sobre o fato,

Levada a questão à apreciação judicial, o Superior Tribunal Administrativo de Berlim entendeu que, não obstante a existência de

ilegalidade no ato que concedeu a pensão, deveria preponderar o princípio da proteção da confiança em relação ao princípio da legalidade, determinando que o ato não fosse desconstituído e que a viúva voltasse a receber a pensão. No julgado em referência, pode-se perceber os fundamentos jurídicos que embasam o princípio da proteção da confiança. Presumindo-se que a beneficiária do ato administrativo nele depositou sua confiança legítima, de tal modo que modificou suas próprias condições de moradia, o órgão judicial, apesar de imperativa a anulação do ato ilegal ante o princípio da legalidade, manteve o ato em vigor, com respeito aos efeitos produzidos, tendo em vista a prevalência do princípio da proteção da confiança. Com isso, o Estado permaneceu com a obrigação de pagar pensão à viúva (CARVALHO, FREIRE, 2018, p. 163-164).

Destarte, esse julgado provocou várias decisões que versavam sobre a proteção das legítimas expectativas dos administrados em face da Administração Pública. Pode-se dizer que, a partir desse marco histórico, o princípio da proteção à confiança protagonizou as produções científicas e jurisprudenciais na Alemanha, sendo considerado “tema central do Direito Administrativo germânico” (COUTO E SILVA, 2015, p. 50).

Posteriormente, averigua-se que, os estudos acerca do princípio da proteção da confiança alcançaram o âmbito do direito comunitário europeu, momento em que passou ter o nome de “princípio da proteção à confiança legítima”, passando a ser reconhecido como uma “regra superior de Direito” e “princípio fundamental do direito comunitário” na Corte de Justiça das Comunidades Europeias. Assim sendo, esse reconhecimento fez com que a expansão desse instituto crescesse em outros países do continente europeu, principalmente, a Espanha e a França (COUTO E SILVA, 2015).

Dessa forma, a temática acerca do princípio de proteção da confiança se destacou em várias jurisprudências e doutrinas, de modo a conquistar seu espaço no âmbito administrativo, legislativo e jurídico brasileiro. Com o intuito de elucidar os desdobramentos desse tema para o Direito Administrativo no Brasil, é que se propõe a leitura do tópico a seguir.

2.2 O PRINCÍPIO DE PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NO BRASIL E SUA RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da proteção da confiança passou a integrar o direito brasileiro por meio da jurisprudência, destacando-se as contribuições teóricas de Almiro Couto e Silva, essenciais para sua consolidação no contexto jurídico nacional. Com o tempo, esse princípio começou a ser positivado em normas infraconstitucionais, ainda que de forma discreta e, frequentemente, sob a denominação de segurança jurídica (CARVALHO; FREIRE, 2018, p. 164-165).

Embora em países como Alemanha e outros membros da União Europeia prevejam expressamente o princípio da proteção da confiança em suas legislações, no Brasil sua aplicação ocorre de maneira indireta, geralmente vinculada ao conceito de segurança jurídica. Assim, verifica-se um reconhecimento gradual desse princípio nas decisões jurisprudenciais brasileiras, mesmo sem uma definição expressa, visando garantir previsibilidade e resguardar as expectativas legítimas dos cidadãos (CARVALHO; FREIRE, 2018, p. 165).

Um marco relevante para sua consolidação foi a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Seu artigo 54 estabelece um prazo decadencial de cinco anos para que a Administração anule atos administrativos que beneficiem os cidadãos, salvo nos casos de comprovação de má-fé. Essa norma reflete o compromisso com a proteção da confiança e busca evitar mudanças arbitrárias que comprometam direitos individuais (CARVALHO; FREIRE, 2018, p. 165).

Apesar da proximidade conceitual e da aplicação prática semelhante, os princípios de segurança jurídica e proteção da confiança possuem diferenças fundamentais. O primeiro trata da estabilidade e previsibilidade das relações jurídicas de forma ampla, assegurando que os cidadãos possam confiar na regularidade das normas e na proteção de seus direitos. O segundo, por outro lado, tem um escopo mais restrito e se concentra na preservação das expectativas legítimas dos indivíduos frente às ações estatais e envolve a ideia de que os cidadãos têm direito de confiar na continuidade e coerência dos atos públicos, desde que se comprove a boa-fé por parte dos envolvidos.

A proteção da confiança pode ser entendida como a dimensão subjetiva da segurança jurídica, concretizada por meio de direitos fundamentais e de princípios como proibição da retroatividade e da lesão ao direito adquirido, do ato jurídico perfeito, da coisa julgada, dentre outros (ASSIS, 2013, p. 79). Dessa forma, enquanto a segurança jurídica abrange o ordenamento jurídico como um todo, a proteção da confiança enfatiza a previsibilidade e respeito às expectativas criadas (CARVALHO; FREIRE, 2018, p. 166-168).

A Lei nº 9.784/1999 exemplifica essa conexão, pois, ao estabelecer prazos decadenciais e exigir a comprovação de má-fé para anulação de atos administrativos, fortalece a segurança jurídica ao mesmo tempo que resguarda a confiança do destinatário da norma.

2.3 REQUISITOS À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DE PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

No contexto tributário, Karoline Marchiori de Assis (2013) destaca que a proteção da confiança opera como expressão concreta da segurança jurídica material, especialmente quando vinculada à estabilidade das expectativas legítimas do contribuinte. Para a autora, a confiança deve ser amparada por atos estatais claros e previsíveis, de modo que o contribuinte possa orientar suas condutas com base em premissas seguras emitidas pela própria Administração. Assim, a mudança inesperada de posicionamentos administrativos ou legislativos que afetem negativamente situações consolidadas devem ser submetidas a um juízo de proporcionalidade, sob pena de vulnerar direitos fundamentais, como o da liberdade e o da igualdade.

A autora ressalta ainda que a confiança depositada pelo contribuinte deve estar ancorada em elementos objetivos, como normas ou atos administrativos que induzam comportamentos legítimos. Caso contrário, corre-se o risco de enfraquecer o princípio da segurança jurídica, que tem na proteção da confiança um de seus pilares subjetivos. Dessa forma, a Administração deve agir com responsabilidade e coerência

para não surpreender o cidadão com alterações inesperadas em contextos normativos já consolidados.

Dessa forma, diante das considerações expostas, cabe destacar que a aplicação prática da proteção da confiança exige a observância de critérios específicos. Este tópico tem como objetivo delinear esses critérios, fundamentais para garantir que a invocação do princípio esteja alinhada às exigências do ordenamento jurídico e ao equilíbrio entre interesses individuais e coletivos. Entre os aspectos a serem observados, destacam-se: a origem da confiança, a percepção subjetiva de expectativa, a concretização dessa expectativa em ações específicas e as condutas administrativas que a desrespeitam (ASSIS, 2013, p. 444 - 445).

O ponto inicial para a aplicação do princípio é a identificação da origem da confiança, ou seja, a ação ou medida estatal capaz de gerar no indivíduo uma expectativa legítima de estabilidade ou continuidade. Essa confiança surge, em regra, de atos administrativos ou normativos claros, que promovem a previsibilidade e a segurança nas relações entre o Estado e o particular. A confiança deve estar lastreada em comportamentos concretos e não em meras interpretações subjetivas (ASSIS, 2013).

Outro fator essencial é a existência de confiança no plano subjetivo, que se refere à percepção individual do cidadão quanto à previsibilidade das ações do Estado. Para que seja juridicamente válida, essa expectativa deve ser razoável e compatível com os atos praticados pela Administração Pública. Assim, não basta alegar a existência de confiança; é necessário que ela seja genuína, baseada na boa-fé e na razoabilidade do contexto (CARVALHO; FREIRE, 2018, p. 168).

Nesse contexto, delimita-se que a confiança depositada deve se materializar mediante atos concretos por parte do cidadão. Ou seja, é necessário que o particular tenha agido ou tomado decisões com base na expectativa gerada pela conduta estatal, seja no âmbito patrimonial, jurídico ou em quaisquer outras esferas impactada. Esses atos concretos reforçam a legitimidade da invocação do princípio, pois demonstram que a

confiança gerada teve consequências práticas na vida do indivíduo (CARVALHO; FREIRE, 2018, p. 171-173).

Por fim, o princípio da proteção da confiança exige a análise do comportamento estatal que a frustra, ou seja, atos ou mudanças administrativas que rompem expectativas legítimas e causam prejuízos aos cidadãos. No entanto, é importante que a análise considere o equilíbrio entre a proteção da confiança individual e o interesse público, prevenindo que o princípio seja aplicado de maneira desproporcional ou comprometa objetivos coletivos (CARVALHO; FREIRE, 2018, p. 173).

Nota-se, portanto, que tais critérios formam um conjunto de diretrizes que orientam a aplicação do princípio de proteção da confiança nos casos concretos. Assim sendo, sua observância é essencial para resguardar os direitos individuais e reforçar a estabilidade jurídica nas relações entre a Administração Pública e os cidadãos, sempre em consonância com o interesse público e a boa-fé das partes envolvidas.

3 BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Os benefícios fiscais, conforme definidos pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, representam a redução ou eliminação de ônus tributário nos termos estabelecidos por lei ou norma específica. Segundo o artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), essas medidas podem ser caracterizadas como anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo. Tais incentivos se caracterizam em vantagens, sendo esses fomentadores setores estratégicos e viabilizadores de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento econômico e social.

Observa-se que, essencialmente, esses mecanismos visam estimular condutas específicas dos contribuintes, incentivando práticas que favoreçam investimentos, o desenvolvimento econômico ou a implementação de medidas sociais (ASSIS, 2013, p. 117).

Ademais, compreende-se também que tais benefícios configuram exceções ao regime tributário ordinário, manifestando-se por meio de medidas de alívio fiscal que concedem vantagens a contribuintes que adotam condutas estipuladas em lei. Nesse sentido, os benefícios fiscais oferecem condições tributárias diferenciadas, as quais não podem ser aplicáveis de maneira geral, o que reforça seu caráter excepcional frente aos instrumentos arrecadatórios (ASSIS, 2013, p. 117).

Conclui-se que, a função dos benefícios fiscais está intimamente ligada à capacidade do Estado de direcionar suas políticas de incentivo e redistribuição. Outrossim, ao proporcionarem uma situação tributária mais favorável, tais medidas não reduzem apenas a carga fiscal, como também incentivam práticas que impulsionam o crescimento econômico sob o ideal de reduzir desigualdades de determinadas regiões. Dessa forma, os benefícios fiscais atuam como ferramentas estratégicas que alinham a política tributária aos objetivos sociais e econômicos, promovendo uma gestão mais dinâmica e inclusiva dos recursos públicos.

3.1 BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E A GUERRA FISCAL

Insta delimitar, de plano, que os benefícios fiscais oriundos do ICMS se configuram como instrumentos especiais por meio dos quais os Estados e o Distrito Federal incentivam a instalação e a expansão de atividades produtivas. Observa-se que, ao oferecer medidas desoneratórias – englobando isenções, reduções e postergações tributárias –, esses incentivos objetivam, primordialmente, a geração de emprego, a criação de renda e o fomento do desenvolvimento regional, contribuindo para a formação de um ambiente econômico mais dinâmico (NASCIMENTO, 2008).

Não obstante, pode-se concluir que os benefícios fiscais do ICMS representam ferramentas de política econômica que pretendem equilibrar a atração de novos investimentos com o impacto da renúncia a receitas essenciais à manutenção de serviços públicos, tais como saúde, educação e infraestrutura. A lógica subjacente a esses incentivos repousa na competitividade, intensificada pela crescente autonomia dos estados, sobretudo após o fortalecimento das competências tributárias consagradas pela Constituição de 1988.

A Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, XII, *g*, estabelece que a concessão e a revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS devem ser regulamentadas por lei complementar, mediante deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal. Shoueri (2025) aponta que essa exigência já existia antes da Constituição de 1988 e foi disciplinada pela Lei Complementar nº 24/1975, que condiciona a validade de tais benefícios à aprovação por convênios firmados no âmbito do CONFAZ, com unanimidade dos Estados.

O autor ainda pontua que o objetivo dessa regra é evitar a guerra fiscal entre os entes federativos. Tendo em vista que, apesar da previsão expressa no texto constitucional, diversos Estados passaram a conceder benefícios fiscais de forma unilateral, desconsiderando a exigência de aprovação prévia por meio de convênio no âmbito do CONFAZ.

Essa prática descoordenada resultou na intensificação da chamada guerra fiscal, caracterizada pela intensa e desordenada competição entre Estados e municípios, que, com vistas a captar investimentos e atrair a instalação de empresas, recorrem à oferta de pacotes robustos de incentivos tributários, financeiros e creditícios (NASCIMENTO, 2008). Embora essa disputa possa gerar, a princípio, efeitos positivos pontuais, como a instalação de unidades produtivas e a geração de empregos, seus efeitos colaterais são consideráveis.

Por conseguinte, embora a guerra fiscal possa, a princípio, proporcionar ganhos imediatos – como a instalação de unidades produtivas e a geração de emprego –, nota-se que seus efeitos colaterais se mostram expressivos. Tais práticas tendem a distorcer a livre concorrência, favorecendo agentes que se beneficiam dos incentivos em detrimento daqueles que permanecem à margem dessas políticas. Assim, a concentração de investimentos nas regiões que oferecem tais vantagens contribui para a desestruturação da arrecadação em estados que não dispõem de condições comparáveis, culminando na formação de oligopólios e acentuando os desequilíbrios socioeconômicos (NASCIMENTO, 2008).

Diante desse cenário de desequilíbrio federativo, torna-se evidente que a estrutura atual de concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS encontra-se esgotada. A guerra fiscal se revelou fonte de desigualdade entre os entes federados e de ineficiência econômica. Esse quadro reforça a necessidade de uma reforma ampla do sistema tributário, razão pela qual se impõe, no capítulo seguinte, uma análise detida dos principais fatores que motivaram a proposta de reforma tributária em discussão no país (SANTI; MACHADO, 2023).

3.2 MOTIVOS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

A necessidade de uma reforma no sistema tributário brasileiro decorre da constatação de que o modelo vigente impõe uma série de distorções que comprometem o desenvolvimento econômico sustentável. Entre os principais fatores motivadores, destaca-se a busca por estímulo ao crescimento econômico com geração de emprego

e renda. Além disso, o sistema anterior gerava cumulatividade de tributos, promovia a guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal e apresentava uma multiplicidade normativa, o que elevava os custos operacionais para empresas e para o setor público, inibia investimentos e comprometia a competitividade dos produtos nacionais. A correção dessas distorções permitiria uma alocação mais eficiente dos recursos, contribuindo para um crescimento econômico sustentável (MINISTÉRIO DA FAZENDA, p. 1-3, 2023).

A guerra fiscal, como supramencionado, foi um dos principais elementos que impulsionaram a proposta de reforma tributária, tendo em vista que o antigo modelo de tributação do ICMS ampliava as desigualdades regionais. Nesse sentido, as mudanças promovidas pela reforma buscam justamente atenuar tais disparidades.

Com a introdução do IBS, por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023, o tema da guerra fiscal passa a ter seus dias contados: cobrado integralmente no destino, já não oferece esse imposto a oportunidade para que unidades da federação, reduzindo sua tributação, afetem a concorrência em território distinto (SHOUERI, 2025, p.108).

Portanto, um dos principais objetivos da reforma é a redução das desigualdades sociais e regionais, tendo em vista que o modelo anterior concentrava a arrecadação no local de produção, o que favorecia Estados e municípios mais desenvolvidos. Com a adoção do princípio do destino – em que a tributação ocorre no local de consumo – , a proposta reformista passa a redistribuir os recursos públicos de forma mais justa, beneficiando os entes federativos menos desenvolvidos e parcelas da população com menor poder aquisitivo. Essa mudança representa um passo estratégico no sentido de corrigir desequilíbrios históricos e promover maior justiça fiscal (MINISTÉRIO DA FAZENDA, p. 1-3, 2023).

Além disso, evidenciou-se a necessidade de simplificação e transparência no sistema tributário nacional. A existência de centenas de normas, múltiplas alíquotas e regimes especiais tornava o sistema excessivamente complexo, comprometendo a interpretação e aplicação das regras fiscais e gerando insegurança jurídica na

apuração e recolhimento dos tributos. A reforma, nesse ponto, propôs a unificação e padronização dos tributos sobre o consumo, por meio da criação de um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual – composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e municipal –, com o intuito de tornar o sistema mais claro, uniforme e favorável ao ambiente de negócios (MINISTÉRIO DA FAZENDA, p. 4-6, 2023).

Apesar da reconhecida necessidade de reforma, sua aprovação no Congresso Nacional suscitou debates sobre a possível violação da forma federativa do Estado, protegida como cláusula pétrea pelo art. 60, §4º, I, da Constituição Federal. Em razão dessa preocupação, a proposta de IVA foi desdobrada em dois tributos distintos. Nesse sentido, Hugo de Brito (2025) observa que a solução adotada foi como “um cobertor curto em uma noite fria”, pois, embora tenha buscado contornar as críticas relacionadas à autonomia federativa, não solucionou integralmente os desafios práticos de implementação e fiscalização do novo modelo tributário dual.

3.3 A REFORMA TRIBUTÁRIA

A reforma tributária representa uma mudança estrutural no sistema de arrecadação brasileiro, alinhando-o a modelos internacionais que utilizam o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) como referência. Conforme Eurico Marcos Diniz de Santi e Nelson Machado (2023), “o IVA é um imposto não-cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa o crédito correspondente na etapa anterior”. Acontece que, os próprios autores delimitam a dificuldade de migrar o modelo anterior para o modelo atual, ao apontar que não há clareza sobre como realizar essa transição, de modo que a situação das desigualdades entre os entes federados pode piorar (SANTI; MACHADO, 2023, p. 35).

Para explanar melhor sobre esse novo modelo, a lei foca em permitir que cada contribuinte abata os créditos do imposto pago nas etapas anteriores. Nessa toada,

tal sistemática garante que o ônus da tributação recaia, de fato, sobre o consumo final, mas pouco se fala sobre os caminhos necessários para tornar efetiva a equidade na apuração dos tributos, a Reforma apenas foca em cobrar o valor final relativos à soma dos créditos e débitos ao longo da cadeia produtiva, sem adentrar de maneira aprofundada nos possíveis danos que podem decorrer dessa mudança abrupta (SANTI; MACHADO, 2023, p. 35-36).

Em síntese, a reforma tributária representa uma reestruturação do sistema de tributação sobre o consumo no Brasil, ao tentar promover a simplificação normativa em relação ao tema, buscando a transparência e equidade na cobrança dos tributos, o novo modelo almeja construir um ambiente mais favorável ao crescimento econômico e à segurança jurídica (MINISTÉRIO DA FAZENDA, p. 8-9, 2023). Todavia, o desafio de operar a máquina tributária permanece a mesma.

A princípio a Reforma Tributária pode soar como algo extremamente positivo, todavia, a crítica suscitada no presente estudo é exatamente nesse sentido, averiguar se tal mudança ao invés de melhorar a interpretação e aplicabilidade das normas tributárias junto ao modelo constitucional, apenas torna ainda mais complexa (FERREIRA, 2018) sua aplicabilidade frente aos princípios constitucionais, importando para o presente estudo o princípio da proteção da confiança. Para compreender de forma mais aprofundada o alcance das transformações promovidas pela reforma tributária, faz-se necessário analisar, a seguir, um de seus impactos mais relevantes sobre os contribuintes: a extinção dos benefícios fiscais anteriormente concedidos no âmbito do ICMS.

3.4 A EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

Delimita-se, de plano, que a “extinção” de um ato administrativo se dá através do cumprimento de seus efeitos ou mediante sua ineficácia – a qual pode ser caracterizada por sua retirada ou pela recusa do beneficiário. Nesse sentido, a extinção se refere à interrupção formal da eficácia de uma norma ou benefício, implicando sua revogação ou a modulação, mesmo que o ato tenha operado com

plena validade jurídica até então. Dessa forma, surge a necessidade de uma adaptação dos processos administrativos e da estrutura normativa aos novos pressupostos legais, transformando de maneira definitiva as práticas anteriormente estabelecidas (NOHARA, 2022, p. 181-182).

No âmbito da reforma tributária, implementada por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, a implementação do novo sistema será realizada de forma escalonada. Entre os anos de 2026 e 2033, serão introduzidos gradualmente a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), enquanto os tributos vigentes (ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI) serão progressivamente reduzidos e extintos. A redistribuição das receitas entre os entes federativos seguirá um regime de transição até 2078, de modo a garantir segurança fiscal e estabilidade institucional na migração para o novo modelo (EC nº 132/2023).

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 214, de 2025, surge como instrumento normativo essencial para regulamentar a substituição do ICMS e viabilizar a implementação do novo sistema tributário. A norma detalha o cronograma de extinção dos benefícios fiscais vinculados ao ICMS, estabelecendo critérios para sua eliminação gradual e disciplinando os mecanismos de compensação entre os entes federativos. Além disso, define regras para a apuração e arrecadação do IBS, bem como para o funcionamento do Comitê Gestor, responsável pela administração compartilhada do novo tributo.

Insta pontuar que a extinção do ICMS tem como consequência a extinção dos benefícios fiscais do ICMS. Historicamente, tais benefícios configuravam exceções ao regime tributário ordinário, funcionando como instrumentos especiais de arrecadação que visavam estimular condutas específicas dos contribuintes – desde a atração de investimentos até o fomento do desenvolvimento regional. No entanto, o acúmulo de incentivos, muitas vezes concedidos de forma desordenada entre os estados, gerou desequilíbrios na arrecadação e fomentava a supramencionada guerra fiscal, onde a competição para atrair empresas se traduzia em renúncias significativas de receita e em distorções na livre concorrência.

A nova legislação propõe que, ao extinguir esses benefícios, seja possível promover uma uniformização das condições tributárias, eliminando assim as disparidades regionais oriundas da concessão diferenciada de isenções e demais vantagens. Tal medida, que inicialmente pode representar um desafio para os entes federados, exige a implementação de mecanismos compensatórios que permitam a transição sem prejuízos abruptos para a manutenção dos investimentos em áreas essenciais, como saúde, educação e infraestrutura. Em um cenário onde a política tributária se orienta para a eficiência e para a promoção do desenvolvimento econômico sustentável, a extinção dos benefícios fiscais do ICMS se revela não apenas como um ajuste formal, mas como uma transformação estrutural fundamental para o equilíbrio das contas públicas e para a justiça fiscal.

Nessa toada, a retirada desses incentivos reforça a necessidade de se repensar a forma como o Estado direciona suas políticas de incentivo e redistribuição de recursos (FERREIRA, 2018). Ora entende-se que, ao coibir práticas que geram vantagem competitiva artificial, a reforma tributária busca avançar na construção de um ambiente de negócios que valorize a produtividade, a inovação e a eficiência operacional, e não a obtenção de benefícios fiscais que acentuam desigualdades históricas entre os entes federados. Essa perspectiva, ao mesmo tempo em que visa corrigir distorções, prepara o caminho para que as futuras discussões – especialmente aquelas que abordam a persistência das desigualdades regionais – sejam fundamentadas em um sistema de incentivos mais equilibrado e racional.

Com essa mudança de paradigma, a extinção dos benefícios fiscais do ICMS assume caráter central na trajetória da modernização do sistema tributário brasileiro, abrindo espaço para a promoção de uma competição mais justa e para a construção de um modelo de gestão fiscal que contribua efetivamente para o desenvolvimento social e econômico equilibrado do país, elemento que se conectará de forma significativa com as discussões acerca dos desafios das desigualdades regionais no capítulo seguinte. É nesse ponto de tensão entre a necessidade de reforma e a preservação da segurança jurídica que se insere o próximo capítulo, dedicado à análise dos impactos da extinção dos benefícios fiscais à luz do princípio da proteção da confiança.

4 A EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DE PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

O objeto do presente capítulo decorre da necessidade de realizar a proteção da confiança dos contribuintes que adquiriram benefícios fiscais em circunstâncias específicas. A fim de concretizar tal proteção é que se observa a necessidade de delimitar a relevância do direito adquirido em matéria tributária, tendo em vista que para esse status de direito ser concedido a tais benefícios é necessário que determinados requisitos estejam presentes. Insta pontuar que, os direitos adquiridos não podem ser alvo de revogação por lei posterior - conforme instituído pelo art. 5º, inciso XXXVI, da CRFB -, portanto é importante delimitar quais seriam as condições necessárias para que determinados benefícios fiscais estejam abarcados por esse princípio constitucional (ASSIS, 2013).

Importa delimitar, aqui, a noção de “direito adquirido” como algo que já foi consolidado, tendo em vista que esse direito já apresenta todos os requisitos necessários para ser exercido e, portanto, incorpora o patrimônio do seu titular. Já por outro giro, a mera expectativa da obtenção de um direito abarca o ideal de que ainda não foram realizados critérios suficientes para que ele seja totalmente adquirido e, assim, pode estar sujeito a alterações realizadas por lei posterior (SENADO, 1989).

No âmbito da concessão dos benefícios fiscais, observa-se que ao realizar integralmente as exigências estabelecidas pelo legislador - ou seja, ao adimplir as obrigações impostas em lei - o indivíduo concretiza as condições necessárias para que suas expectativas se tornem legítimas acerca da obtenção de uma vantagem tributária. Além disso, quando o legislador impõe um período de tempo específico para a outorga desse benefício a seu destinatário, se está diante de uma situação jurídica protegida por variados princípios fundamentais, dentre esses o princípio da proteção da confiança. Assim sendo, a observância do “prazo” estabelecido na norma veiculadora do benefício e o adimplemento de determinados requisitos pelo titular desse, eleva a situação jurídica entre indivíduo e Estado ao patamar de uma certeza jurídica, gerando para o sujeito um direito adquirido (ASSIS, 2013)

Consoante ao exposto, é tangível compreender que a expectativa da continuidade concessão do benefício fiscal - quando o titular dele se insere nas condições supramencionadas - não constitui um mero desejo, mas sim uma garantia fundamentada na estabilidade normativa, que orienta o planejamento econômico e o fomento das atividades produtivas.

A proteção da confiança, além de assegurar que os direitos adquiridos não sejam desamparados por alterações normativas abruptas, é imprescindível para que o ordenamento jurídico se mantenha como um ambiente propício à geração de investimentos e ao desenvolvimento regional. É justamente porque os contribuintes se organizam economicamente com base nessas certezas jurídicas que a eventual extinção dos benefícios fiscais, sem as devidas medidas de transição, acarretaria graves prejuízos para o planejamento e a continuidade do fomento econômico – entendido como o estímulo à criação de oportunidades, à geração de empregos e à competitividade no mercado.

À luz deste cenário, o desafio de modernizar o sistema tributário exige a implementação de mecanismos que conciliem a extinção dos benefícios fiscais com a preservação das legítimas expectativas dos administrados. Em consonância com os preceitos estabelecidos pela EC da Reforma Tributária (nº 132/2023), a Lei Complementar nº 214/2025 institui instrumentos – notadamente, o período de transição e o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais – que visam assegurar que a transformação normativa ocorra de maneira gradual e equânime. Tais dispositivos, ao estabelecerem critérios objetivos e mecanismos compensatórios, têm o propósito de proteger a confiança depositada pelos contribuintes, garantindo que, mesmo com a extinção dos incentivos vinculados ao ICMS, os direitos adquiridos sejam preservados e, conseqüentemente, a segurança jurídica mantida.

4.1 A SUPOSTA “QUEBRA” DA CONFIANÇA PELA EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

Em um primeiro momento, a extinção dos benefícios fiscais de ICMS provoca uma sensação de ruptura na confiança dos contribuintes, pois grande parte dos administrados passou a estruturar seus investimentos e estratégias empresariais com base na continuidade desses incentivos (PAULSEN, 2005). A extinção do próprio ICMS, e conseqüentemente dos benefícios a ele vinculados, retira do cenário econômico uma garantia que, historicamente, orientava a tomada de decisão dos agentes econômicos. Essa mudança abrupta gera, portanto, incerteza e apreensão diante da perda do estímulo que servia de alicerce para o planejamento econômico.

É imperioso reconhecer que, embora o artigo 178 do Código Tributário Nacional condicione a constituição de direitos adquiridos à concessão de benefícios fiscais de ICMS, por sua concessão mediante prazo certo diante do adimplemento de condições específicas, a extinção desses incentivos pode, na prática, representar uma verdadeira e abrupta quebra da confiança depositada pelos contribuintes (CARVALHO; FREIRE, 2018). Ao estruturar suas estratégias de investimento com base na continuidade desses benefícios, os agentes econômicos podem encontrar-se subitamente desamparados diante de uma modificação normativa que desconfigura as expectativas legítimas que foram, em um primeiro momento, protegidas.

Apesar do arcabouço constitucional – especialmente pelo disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” – exigir que a lei complementar regule a forma como os estados e o Distrito Federal deliberam sobre a concessão e revogação destes incentivos, a realidade demonstra que a “quebra” da proteção da confiança pode lesionar uma série de princípios constitucionais. A insegurança gerada pela extinção repentina dos benefícios contesta a eficácia do princípio da proteção da confiança, uma vez que o direito adquirido pelos benefícios fiscais supracitados, embora formalmente garantido, se torna vulnerável quando confrontado com a volatilidade das políticas tributárias.

Nesse contexto, tal situação evidencia que, embora o aparato jurídico esteja estruturado para salvaguardar a confiança dos contribuintes, a extinção dos benefícios fiscais de ICMS pode comprometer seriamente a estabilidade do planejamento econômico. Outrossim, esse cenário força uma reflexão crítica sobre a real eficácia dos mecanismos de proteção da confiança, uma vez que, na prática, a transformação

abrupta das regras tende a minar a previsibilidade jurídica e a segurança (PAULSEN, 2005) que deveriam, em tese, amparar os investimentos e as expectativas acumuladas no ambiente tributário.

Consoante ao exposto, é imprescindível reconhecer que a extinção abrupta dos benefícios fiscais de ICMS não configura mera alteração normativa, mas sim uma quebra profunda na confiança dos contribuintes. Aqueles que estruturaram suas estratégias de investimento e planejamento econômico com base na continuidade desses incentivos veem-se subitamente desamparados diante de uma mudança unilateral. Desse modo, a quebra de confiança mina os alicerces da segurança jurídica e compromete a previsibilidade necessária para a tomada de decisões estratégicas no ambiente empresarial.

Conseqüentemente, tal ruptura acarreta um impacto direto no planejamento econômico dos administrados. A incerteza gerada pela descontinuidade dos incentivos obriga os agentes econômicos a adotar posturas reativas, rever seus orçamentos e reavaliar investimentos de longo prazo, o que distorce os planos estratégicos e prejudica o desenvolvimento sustentável. Essa instabilidade evidencia a urgência de mecanismos capazes de restaurar a confiança e garantir uma reestruturação financeira ordenada e eficiente.

Adotar medidas de transição revela-se imperativo para amenizar os efeitos da extinção abrupta dos benefícios fiscais e resguardar, ainda que parcialmente, a confiança dos contribuintes. Nesse sentido, implementar um período de transição robusto é fundamental para que os agentes econômicos possam, de maneira ordenada, reorganizar seus orçamentos financeiros e replanejar suas condutas estratégicas (SANTI; MACHADO, 2023). Entende-se que, esse intervalo normativo oferece uma margem de adaptação que permite ajustar metas de investimento, renegociar contratos em curso e realinhar as expectativas em face das novas diretrizes tributárias, sem que haja um colapso imediato das estratégias previamente estabelecidas.

Além disso, o período de transição atua como um mecanismo de amortecimento, mitigando o choque decorrente da retirada dos benefícios fiscais e preservando, na medida do possível, a estabilidade econômica e a previsibilidade que sustentavam os investimentos. Ao proporcionar aos contribuintes um prazo para absorver as mudanças, o ordenamento jurídico não só reconhece a importância do planejamento financeiro como também reforça a necessidade de equilibrar a modernização do sistema tributário com a proteção dos direitos adquiridos. Adotar essa abordagem é crucial para evitar que o reajuste abrupto das regras desestime a atividade econômica e comprometa a confiança depositada no ambiente jurídico.

É nesse âmbito que, ao instituir medidas de transição e mecanismos compensatórios, como o Fundo de Compensação disciplinado pela Lei Complementar nº 214/2025, o legislador demonstra uma preocupação articulada com a preservação da estabilidade e da segurança jurídica. Tais medidas não apenas permitem uma readaptação gradual por parte dos contribuintes, mas também reafirmam a capacidade do ordenamento jurídico em mitigar os efeitos negativos de transformações normativas, oferecendo uma janela para que o planejamento econômico se reestruture de forma eficaz e sustentável.

A importância do Fundo de Compensação reside, sobretudo, na proteção da confiança dos contribuintes. Ao permitir que os administrados sejam compensados pelos impactos negativos da extinção dos incentivos, o fundo assegura que a expectativa legítima — fundamentada na concessão dos benefícios fiscais segundo os moldes históricos do ICMS — não seja desconsiderada de maneira abrupta. Esse mecanismo reforça a ideia de que a transformação do sistema tributário não pode desamparar aqueles que se pautaram, de boa-fé, na estabilidade normativa para fomentar economicamente suas atividades, o que, por sua vez, contribui para a manutenção de um ambiente de negócios dinâmico, competitivo e socialmente equilibrado.

Portanto, ao integrar o período de transição e o Fundo de Compensação, a Lei Complementar nº 214/2025 demonstra um compromisso em harmonizar a modernização do sistema tributário com a salvaguarda das legítimas expectativas dos contribuintes. Essa abordagem não só minimiza os impactos da extinção dos

benefícios fiscais, mas também reafirma a proteção da confiança como princípio fundamental nas relações jurídicas entre o Estado e os administrados, garantindo que o novo cenário fiscal seja implementado de maneira gradual e equitativa, preservando a estabilidade e o fomento econômico necessários para o desenvolvimento sustentável como será visto a seguir.

4.2 A EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS, O PERÍODO DE TRANSIÇÃO E O FUNDO DE COMPENSAÇÃO CONFORME LEI COMPLEMENTAR N. 214/2025

Com base na EC n.º 132/2023, a extinção dos benefícios fiscais vinculados ao ICMS configura-se como uma consequência inevitável da própria extinção do tributo. Dessarte, esse cenário impõe uma reestruturação cuidadosa do sistema tributário para evitar rupturas abruptas nas relações jurídicas consolidadas. Tendo em vista que os contribuintes organizaram suas atividades econômicas com base na segurança e continuidade desses incentivos, a Lei Complementar nº 214/2025, em consonância com os preceitos da referida Emenda Constitucional, institui mecanismos destinados a promover uma transição ordenada. Tais dispositivos visam garantir que a extinção dos benefícios não gere prejuízos irreparáveis ao planejamento econômico previamente realizado, preservando a estabilidade e a segurança jurídica no âmbito das relações tributárias (SANTI; MACHADO, 2023).

Central a essa estratégia está o período de transição, um instrumento normativo de extrema importância para a adaptação gradual ao novo regime instaurado pela reforma tributária. Essa fase de adaptação busca mitigar os impactos decorrentes da extinção imediata dos benefícios fiscais e dos tributos aos quais eles estão vinculados, de modo a preservar a segurança jurídica e a confiança dos contribuintes que estruturaram suas estratégias de investimento e desenvolvimento com base na manutenção desses incentivos (FERREIRA, 2018).

Nesse contexto, os dispositivos constantes dos artigos 128 e 129 do ADCT, incluídos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, desempenham papéis complementares e

fundamentais para o processo de transição. O artigo 128 estabelece que, durante o período de transição, os efeitos da extinção do ICMS e dos benefícios a ele relacionados serão implementados de forma gradual. Esse dispositivo ressalta a necessidade de um intervalo normativo que permita aos contribuintes ajustar seus planejamentos e investimentos à nova realidade, evitando, assim, uma ruptura abrupta na confiança depositada no ordenamento jurídico. Em essência, o artigo 128 protege os direitos adquiridos e as legítimas expectativas dos administrados, assegurando que as mudanças ocorram de maneira previsível e ordenada.

De forma complementar, o artigo 129 do ADCT dispõe sobre os mecanismos que poderão ser adotados para atenuar os impactos decorrentes da extinção dos benefícios fiscais supracitados, enfatizando a importância de instrumentos compensatórios no contexto da transição. Ademais, o dispositivo reforça um compromisso por parte do legislador em preservar as expectativas e os direitos dos contribuintes, demonstrando a necessidade de uma implementação gradual das novas diretrizes que se alinhe ao princípio da proteção da confiança.

Adicionalmente, o artigo 12 da Emenda Constitucional nº 132/2023 reveste-se de singular importância, pois institui o Fundo de Compensação dos benefícios fiscais de ICMS, em consonância com o disposto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal. Insta ressaltar que, embora o fundo tenha sido criado por meio da referida Emenda Constitucional, a sua operacionalização e os critérios para a habilitação dos beneficiários, bem como a mensuração dos impactos econômicos decorrentes da extinção dos incentivos, encontram disciplina detalhada na Lei Complementar nº 214/2025.

A conjugação disposta pelos artigos do ADCT, ora mencionados, evidencia a preocupação do legislador com a manutenção da estabilidade e da segurança jurídica em um contexto de mudanças significativas no sistema tributário. Importa ressaltar, portanto, que o período de transição atua não somente como um intervalo para a adaptação dos contribuintes ao novo cenário, mas também como uma salvaguarda dos direitos já constituídos e das legítimas expectativas fundamentadas na continuidade dos benefícios fiscais de ICMS.

Nessa toada, a integralidade desse arcabouço normativo – a proteção do direito adquirido e, conseqüentemente, da confiança dos administrados – se revela essencial para que o ambiente de investimentos não seja abruptamente afetado. Ao assegurar uma transição gradual aliada à criação de mecanismos compensatórios, o ordenamento jurídico demonstra seu compromisso em manter a previsibilidade e a estabilidade indispensáveis ao fomento econômico, garantindo que as transformações promovidas pela reforma tributária não desampararão os contribuintes que, de boa-fé, estruturaram suas estratégias com base na manutenção dos incentivos fiscais historicamente concedidos.

A adoção do período de transição e do Fundo de Compensação revela-se uma resposta estatal imprescindível para mitigar os impactos de uma alteração abrupta na política tributária, que, na prática, representa uma quebra substancial da confiança dos contribuintes. Essa confiança, construída a partir de investimentos fundamentados na continuidade dos benefícios fiscais de ICMS, é desestabilizada quando alterações normativas drásticas acontecem sem a devida compensação. Dessa forma, torna-se imperiosa uma análise crítica acerca da real capacidade desses mecanismos de restaurar o equilíbrio e a previsibilidade no ambiente econômico.

O período de transição constitui, por si só, um importante instrumento de adaptação, ao oferecer um intervalo regulatório que permite aos agentes econômicos reestruturar seus planejamentos financeiros e estratégias de investimento. Ao conceder tempo para a reformulação de orçamentos e a renegociação de contratos, esse dispositivo busca suavizar os choques decorrentes da extinção imediata dos incentivos. No entanto, a eficácia desse mecanismo depende intrinsecamente da clareza dos critérios de implementação e da responsabilidade do Estado em promover uma transição que realmente replique a expectativa de continuidade, sem que se converta em mero paliativo para uma incerteza permanente (FERREIRA, 2018).

De forma complementar, o Fundo de Compensação, instituído pelo artigo 12 da Emenda Constitucional nº 132/2023 e disciplinado pela Lei Complementar nº 214/2025, é concebido como um mecanismo compensatório para reparar, de maneira justa e proporcional, os prejuízos advindos da descontinuidade dos benefícios fiscais. Este instrumento não apenas reflete a intenção legislativa de manter um mínimo de estabilidade nas relações tributárias, mas, sobretudo, impõe um desafio: sua operacionalização exige rigor técnico e transparência na mensuração dos impactos econômicos. A eficácia do fundo repousa, portanto, na capacidade dos órgãos competentes de identificar, quantificar e compensar as perdas de forma a restabelecer a confiança dos contribuintes.

A conjugação desses mecanismos evidencia o aparente compromisso do Estado Democrático de Direito com a proteção dos direitos fundamentais e a preservação da confiança depositada pelos administrados. Contudo, a efetividade dessa proteção se revela contingente à implementação rigorosa e transparente das medidas compensatórias. Se, por um lado, o período de transição oferece um espaço vital para a adaptação econômica e a mitigação dos impactos negativos; por outro, o Fundo de Compensação precisa demonstrar, na prática, que é capaz de reparar de maneira proporcional os danos causados pela revogação dos incentivos. Sem essa efetividade, o princípio da proteção da confiança corre o risco de se tornar um consagrado ideal normativo, mas inócuo na garantia da segurança jurídica.

Em última análise, embora a extinção dos benefícios fiscais de ICMS configure uma ruptura na confiança dos contribuintes, a adoção de medidas de transição e de mecanismos compensatórios representa um esforço estatal para conciliar a modernização do sistema tributário com a preservação dos direitos adquiridos. Essa conjugação de instrumentos, ao oferecer um intervalo para a readaptação econômica e ao compensar os prejuízos decorrentes da modificação normativa, reafirma a importância de se manter um ambiente de investimentos estável e previsível. Assim, a proteção da confiança, enquanto princípio fundamental, só será plenamente realizada se houver não apenas formalidades normativas, mas também um compromisso concreto com a transparência, rigor técnico e a efetiva reparação dos prejuízos, garantindo, desse modo, a continuidade e a segurança jurídica

indispensáveis ao desenvolvimento econômico sustentável.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho propôs-se a analisar de forma crítica os impactos da extinção dos benefícios fiscais do ICMS, promovidos pela reforma tributária, a partir da perspectiva do princípio da proteção da confiança. O presente artigo buscou compreender se a extinção desses incentivos, que por décadas consolidaram expectativas legítimas entre os contribuintes, configura uma violação do princípio de proteção da confiança, ou se os mecanismos de transição previstos na nova legislação são suficientes para preservar o princípio da proteção da confiança, mesmo diante de mudanças normativas significativas. O estudo articulou fundamentos teóricos, análises doutrinárias e verificou dispositivos legais relevantes para examinar, sob diferentes ângulos, os desafios impostos pela modernização do sistema fiscal – especialmente no que tange a modernização da tributação sobre o consumo – suas repercussões na estabilidade das relações entre o Estado para com seus cidadãos.

De maneira geral, o trabalho investigou a tensão entre a imperiosa necessidade de inovação no ordenamento tributário e a manutenção das expectativas legítimas que asseguram a previsibilidade normativa. Essa análise teve como escopo principal identificar os elementos de proteção da confiança presentes na doutrina e na prática jurídica, confrontando-os com as medidas de extinção dos benefícios fiscais do ICMS. Ao integrar teoria e prática, a pesquisa procurou demonstrar que a proteção dos direitos adquiridos é condição sine qua non para a efetividade do princípio de proteção da confiança, mesmo quando se impõe uma reforma estrutural no sistema tributário.

Nesse íterim, o capítulo 2 realizou uma análise aprofundada do princípio da proteção da confiança, explorando desde suas origens e evolução histórica sua relação com o princípio da segurança jurídica, bem como delimitou os requisitos necessários para sua aplicação. Esse segmento demonstrou que o instituto é fundamental para consolidar a estabilidade nas relações jurídicas, pois resguarda as expectativas legítimas dos administrados e garante a continuidade dos direitos adquiridos, aspectos essenciais em um cenário normativo em constante transformação.

Já no capítulo 3, o foco deslocou-se para o exame dos benefícios fiscais de ICMS no contexto da reforma tributária, discutindo seu papel histórico, econômico e social como

instrumento de estímulo ao desenvolvimento regional. A presente pesquisa evidenciou que, apesar de esses incentivos terem contribuído para a dinamização dos investimentos, eles acarretaram a competitividade desigual entre estados e Distrito Federal. Nesse sentido, a manutenção dos benefícios fiscais ocasionou, também, em distorções e desequilíbrios que motivaram a necessidade de se repensar o modelo atual de tributação sobre o consumo, culminando na proposta de uma reforma que visasse maior eficiência e equidade fiscal.

No último capítulo, a investigação integrou os elementos teóricos e práticos, avaliando se a extinção dos benefícios fiscais de ICMS compromete o princípio da proteção da confiança. Assim, a análise dos dispositivos legais e dos instrumentos de transição, como os períodos de adaptação e os fundos compensatórios, revelou que, embora estes representem esforços para mitigar os impactos da mudança, ainda subsistem desafios que podem vulnerabilizar as expectativas legítimas dos contribuintes e, conseqüentemente, fragilizar a estabilidade do ordenamento jurídico.

Em síntese, o percurso deste trabalho evidenciou que a modernização do sistema tributário, sobretudo da tributação sobre o consumo, é imprescindível para corrigir distorções históricas e aprimorar a eficiência fiscal, mas que essa transição deve ser cuidadosamente equilibrada com a preservação dos direitos adquiridos. Ademais, a proteção da confiança, enquanto princípio basilar do Estado de Direito, exige que as alterações normativas sejam introduzidas de maneira gradual e acompanhadas de mecanismos compensatórios que assegurem a manutenção da previsibilidade jurídica, mesmo em contextos de profunda transformação.

Por fim, a reflexão crítica desenvolvida ao longo da pesquisa reforça a ideia de que a defesa das expectativas legítimas dos administrados não pode ser negligenciada em processos de reforma. A sustentabilidade de um sistema tributário moderno e justo depende, necessariamente, de uma integração precisa entre inovação normativa e a garantia da segurança jurídica, elementos esses que, juntos, promovem um ambiente mais equilibrado e propício ao desenvolvimento econômico e à justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Karoline Marchiori. Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais. São Paulo. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 de maio de 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 26 de maio de 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 26 de maio de 2025.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. 7 ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2000.

COUTO E SILVA, Almiro do. Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional. São Paulo. Malheiros. 2015.

CARVALHO, Marina Rúbia Mendonça Lôbo de. FREIRE, Andressa Guimarães. O princípio de proteção da confiança como obstáculo à anulação de atos administrativos. Revista de Direito da Administração Pública. Rio de Janeiro, v.1, 2 ed. 2018.

FERREIRA Stéfano Vieira Machado. Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação. São Paulo, ed. 2018.

FILHO, Anizio Pires Gavião. Constitutional rights, formal principles and balancing. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/2178/636>. Acesso em: 25 de maio de 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. Lei complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is. 1 ed. São Paulo: Atlas Jurídico. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Reforma Tributária - Perguntas e Respostas. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e>

programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 27 de abril de 2025.

MOREIRA, Nelson Camatta. A função simbólica dos direitos fundamentais. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/45/43>. Acesso em: 25 de maio de 2025.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. Guerra Fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns Estados participantes. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/eco/a/JHzqCQTwXzXzbzk9mLsm74S/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 27 de abril de 2025.

NOHARA, Irene Patrícia. Direito Administrativo. 11 ed. Barueri: Editora Atlas, 2022.

PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre, ed. 2005.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. O princípio do direito adquirido no direito constitucional. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181951/000447413.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 de maio de 2025.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. MACHADO, Nelson. Imposto sobre bens e serviços / Centro de cidadania fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2023/08/Imposto-Sobre-Bens-e-Servicos_CCiF_2023_2ed.pdf.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos. Eficiência dos benefícios fiscais e neutralidade fiscal. Revista de Direito e Atualidades. Brasília, v. 2, n. 5 ed. 2022.

SÃO PAULO, Secretaria da Fazenda. Benefícios fiscais concedidos. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Beneficios-Fiscais-Concedidos.aspx>. Acesso em: 22 maio 2025.

SCHOUERI. Luis Eduardo Direito Tributário. 14. ed. São Paulo. Saraiva Jur. 2025.