

# O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A REFORMA TRIBUTÁRIA: REGRA, SOFISMA OU UTOPIA?

*THE PRINCIPLE OF NEUTRALITY AND TAX REFORM: RULE, SOPHISM, OR UTOPIA?*

**Bruno Bastos de Oliveira**

Universidade Estadual Paulista, São Paulo, SP, Brasil  
bruno.bastos@unesp.br

**Iamara Feitosa Furtado Lucena**

Universidade de Marília, Marília, SP, Brasil  
iamaralucena.adv@gmail.com

---

ISSN: 2178-2466 DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/rdj.v24i49.1710> Recebido em: 24.04.2023 Aceito em: 12.08.2024

---

**Resumo:** Esta pesquisa propõe uma análise crítica acerca da Reforma Constitucional Tributária no Brasil, com foco na pretensa busca pela neutralidade tributária e na implementação de um sistema mais justo e eficiente de tributação sobre o consumo, notadamente em relação ao Imposto sobre Valor Adicionado (IVA). Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliográfica e documental, através do método dedutivo. Objetiva-se especificamente fazer uma contextualização da reforma tributária, apontando brevemente os principais problemas do sistema tributário brasileiro e identificando principais alterações na tributação sobre o consumo. Discute-se as diferentes perspectivas sobre a neutralidade tributária, desde uma abordagem liberal clássica até concepções contemporâneas associadas à igualdade, destacando a interseção entre o sistema tributário e o desenvolvimento socioeconômico, posicionando a tributação como instrumento central na consecução de objetivos coletivos. Analisa-se também as complexidades da neutralidade tributária, especialmente no contexto do IVA, e seus possíveis desdobramentos e alcance no panorama econômico e social do Brasil. O trabalho traz reflexões sobre a natureza utópica desse princípio e a sua inserção na Constituição como um mero sofisma. Conclui-se que a busca por uma tributação verdadeiramente neutra é uma idealização inalcançável, uma vez que a própria natureza da tributação implica em interferências e impactos no sistema econômico e social.

**Palavras-chave:** Neutralidade tributária. Reforma tributária. Política tributária. Tributação sobre o consumo. IVA.

**Abstract:** This research proposes a critical analysis of the Constitutional Tax Reform in Brazil, focusing on the intended pursuit of tax neutrality and the implementation of a fairer and more efficient consumption tax system, notably in relation to the Value Added Tax (IVA). To this end, a bibliographic and documentary research was conducted using the deductive method. The specific objective is to provide a contextualization of the tax reform, briefly pointing out the main problems of the Brazilian tax system and identifying major changes in consumption taxation. Different perspectives on tax neutrality are discussed, ranging from a classical liberal approach to contemporary conceptions associated with equality, highlighting the intersection between the tax system and socioeconomic development, positioning taxation as a central instrument in achieving collective objectives. The complexities of tax neutrality, especially in the context



of IVA, and its possible ramifications and reach in Brazil's economic and social landscape are also analyzed. The work reflects on the utopian nature of this principle and its insertion into the Constitution as a mere sophism. It concludes that the pursuit of truly neutral taxation is an unattainable ideal, as the very nature of taxation implies interferences and impacts on the economic and social system.

**Keywords:** Tax Neutrality. Tax Reform. Tax Policy. Consumption. Taxation. IVA.

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Direito Tributário, compreendido enquanto disciplina jurídica dos tributos e o ramo do saber que lhe é dedicado, é essencial para a construção e manutenção do Estado no enfrentamento do desafio constante de se adaptar às transformações econômicas e sociais.

Em uma realidade marcada pela dinâmica do cenário econômico global e pela busca incessante por equidade e eficiência na arrecadação de recursos, a reforma tributária emergiu para, conforme seus idealizadores, atender à necessidade premente de neutralidade, simplificação, eficiência, transparência e justiça tributária.

Nessa perspectiva, a busca pela efetividade e justiça na tributação sobre o consumo, aliada às influências globais e às exigências do cenário nacional, delineiam o cenário para uma discussão sobre os desafios e perspectivas e reflexos da reforma tributária no Brasil.

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, responsável por reformar estruturalmente o sistema tributário nacional, as discussões no que concerne às suas características positivas e negativas se mostram necessárias. O presente estudo pretende abordar um dos aspectos da reforma constitucional tributária, o chamado princípio da neutralidade tributária, notadamente no que concerne ao debate sobre a tributação sobre o consumo, e a introdução do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), em substituição, a tributos como ISS, ICMS, IPI, PIS e Cofins, analisando as implicações dessas mudanças estruturais ao mesmo tempo em que investiga a possibilidade de conciliar o princípio da neutralidade e o da justiça fiscal.

Esta pesquisa propõe uma análise crítica acerca da reforma tributária no Brasil, com foco na busca pela neutralidade tributária e na implementação de um sistema mais justo e eficiente de tributação sobre o consumo, notadamente em relação ao Imposto sobre Valor Adicionado (IVA).

Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliográfica e documental. A primeira seção traz uma contextualização da reforma tributária, apontando brevemente os principais problemas do sistema tributário brasileiro e identificando principais alterações na tributação sobre o consumo.

A segunda seção discute as diferentes perspectivas sobre a neutralidade tributária, desde uma abordagem liberal clássica até concepções contemporâneas associadas à igualdade, destacando a interseção entre o sistema tributário e o desenvolvimento socioeconômico, posicionando a tributação como instrumento central na consecução de objetivos coletivos.

A terceira seção, por sua vez, traz uma análise das complexidades da neutralidade tributária, especialmente no contexto do IVA, e seus possíveis desdobramentos e alcance no panorama econômico e social do Brasil.

A abordagem crítica é imperativa para compreender não apenas o sofisma constitucional, mas também a (in)aplicabilidade efetiva desse princípio, considerando as exceções e mitigações que permeiam a neutralidade tributária. Ao se debruçar sobre essas nuances, a pesquisa busca contribuir para o debate acadêmico e para o desenvolvimento de políticas tributárias mais justas.

## **2 A REFORMA TRIBUTÁRIA E A IMPLEMENTAÇÃO DO IVA DUAL**

Nas últimas décadas surgiu uma agenda neoliberal voltada para reformas tributárias em países em desenvolvimento, propagada nas orientações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Carvalho Junior, 2002), no Consenso de Washington e por agências multilaterais, em particular o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial (Brami-Celentano; Carvalho, 2007).

O Tratado de Roma, que estabeleceu a Comunidade Econômica Europeia (CEE) em 1957, propôs a harmonização dos tributos sobre vendas e consumo. O objetivo fundamental era alcançar a neutralidade tributária em relação ao comércio internacional (Cretton, 1998).

A OCDE sempre advogou pela substituição de sistemas que envolvem múltiplos impostos sobre o consumo (com diversas alíquotas e, frequentemente, cumulativos) por um sistema unificado de Imposto sobre Valor Agregado ou Adicionado (IVA) em âmbito nacional, com uma alíquota única, como forma de ampliar a base tributária e a arrecadação, diminuir os custos administrativos e evitar distorções nas decisões econômicas (OCDE, 2020).

O então Ministro da Economia do governo de Bolsonaro, Paulo Guedes, em diversas ocasiões, inspirado pela ideologia neoliberal, desde o início do seu mandato, defendeu a implementação do modelo de IVA dual (Rocha, 2024), apresentando este modelo como proposta de reforma tributária que atenderia ao contexto federativo brasileiro. Segundo o ex-Ministro, a proposta foi baseada na neutralidade tributária e, no total, não geraria aumento da carga tributária (Estadão, 2024).

A Emenda Constitucional nº 132 de 2023, surge como um marco significativo ao introduzir inovações de grande envergadura, especialmente ao tratar sobre a implementação do IVA, modelo que utiliza um tributo geral sobre o consumo, o que o Relatório chamou de “IVA moderno” (p. 73), utilizado principalmente em países europeus, Canadá e Índia.

A reforma baseou-se especificamente o modelo do IVA de forma dual, ou seja, composto por dois tributos: pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Dessa forma, a Constituição passa a prever a extinção do ISS e ICMS e sua substituição pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência tributária compartilhada entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo o produto de sua arrecadação

destinado a estes três últimos entes federativos<sup>1</sup>. Também dispõe sobre a extinção do IPI, PIS e da COFINS e sua substituição pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência tributária da União.

Além disso, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias agora prevê que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) terá suas alíquotas reduzidas a zero a partir de 2027, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus<sup>2</sup>. A CF também passou a prever o Imposto Seletivo, que visa tributar produtos específicos de maneira mais seletiva, adaptando-se às características desses produtos, também de competência tributária da União<sup>3</sup>.

Quanto ao IVA, a CF prevê que deve obedecer ao princípio da neutralidade tributária<sup>4</sup>, e põe fim a distinção entre produtos e serviços para fins de incidência tributária<sup>5</sup>, prevendo que a alíquota será a mesma para bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses constitucionais<sup>6</sup>, e que será não cumulativo<sup>7</sup>.

Adicionalmente, estabelece que não serão concedidos incentivos nem benefícios financeiros ou fiscais relacionados ao IVA, tampouco serão aplicados regimes de tributação específicos, diferenciados ou favorecidos, exceto nos casos expressamente previstos na Constituição<sup>8</sup>.

Esta emenda, promovendo alterações estruturais que redefinem as bases da tributação sobre o consumo, representaria uma resposta legislativa aos desafios complexos do sistema tributário, promovendo mudanças estruturais substanciais na busca pelo alinhamento da tributação brasileira a padrões internacionais. Porém, é necessário lançar um olhar crítico-reflexivo sobre tais mudanças, em especial sobre a pretensa neutralidade tributária, conforme delineado adiante.

1 Ao indicar, na Seção V-A que o IBS é de “competência compartilhada” entre Estados, Distrito Federal e Municípios, o texto constitucional confundiu dois conceitos importantes do Direito Tributário: o conceito de competência tributária e o conceito de destinatário do produto da arrecadação. Isso porque todas as entidades federativas detêm competência para editar normas que versem sobre o IBS.

2 Art. art. 126, III, “a”, do ADCT.

3 Art. 153, VIII, CF.

4 Quanto ao IBS, dispõe a CF no art. 156-A, § 1º: “O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...)”.

Quanto à CBS, dispõe a CF no art. 195, § 16: “Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13”.

Assim, o princípio da neutralidade deverá ser observado também pela CBS, uma vez que ela compartilha com o imposto sua identidade estrutural.

5 CF, art. 156-A, § 1º, I: “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;”.

6 CF, art. 156-A, § 1º, VI: “a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;”.

7 CF, art. 156-A, § 1º, 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;”.

8 CF, art. 156-A, § 1º, X: “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;”.

### 3 ENTRE A UTOPIA DE NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E A REALIDADE DA INTERVENÇÃO ECONÔMICA

A neutralidade vem recebendo a adesão de alguns dos mais festejados tributaristas da atualidade. Para Fernando Facury Scaff (2006, p. 78), ela seria consectária do sobreprincípio da igualdade tributária; Humberto Ávila (2009, p. 73) a correlaciona com o princípio da capacidade contributiva, do qual, por sua vez, decorreria o princípio da seletividade (Zilveti, 1998, p. 39). Mas será que tais ideias são condizentes com o que o Constituinte Derivado tinha em mente quando inseriu o princípio na Constituição?

A essência da neutralidade fiscal reside na concepção de que a tributação desempenha uma função arrecadatória fundamental, garantindo a contribuição adequada para sustentar a esfera pública, ao invés de funcionar como um instrumento de intervenção econômica. Nesse sentido, a tributação deve buscar a imparcialidade – para ser imparcial ela poderia ser isonômica, o que não parece ser o caso da proposta –, não sendo um fator preponderante que influencie as decisões de investimento dos agentes econômicos. Dessa forma, a tributação não deve introduzir distorções no sistema econômico, preservando a eficiência geral e facilitando o desenvolvimento.

Porém, é fundamental reconhecer que, devido ao aumento da complexidade das interações sociais, tornou-se necessário que o Estado intervenha na economia para assegurar a realização dos direitos sociais e, em última instância, promover o bem-estar coletivo. Nesse contexto, a atividade regulatória e a tributação surgiram como ferramentas apropriadas para gerenciar externalidades e corrigir outras deficiências que ocorrem no funcionamento do mercado. Alfredo Augusto Becker já advertia que “o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia” (Becker, 1998, p. 153).

A intervenção indireta, denominada por Eros Grau como intervenção sobre o domínio econômico (Grau, 2002, p. 175), se realiza quando o Estado atua como agente regulador da atividade econômica em sentido estrito. Tal função reguladora pode se dar ainda, na esteira da classificação do mencionado autor, por direção ou por indução. Na intervenção por indução as normas não são cogentes, mas sim dispositivas, atuando o Estado de acordo com as leis que regem os mercados<sup>9</sup>.

Com a EC nº 42/2003, a Constituição Federal passou a prever de modo expresso que eventuais intervenções no domínio econômico serão editadas pela União, que poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência<sup>10</sup>.

9 Dessa forma, ao invés de, por exemplo, proibir explicitamente uma conduta e classificá-la como ilícita, o legislador pode orientar o agente econômico a evitar realizá-la, sem considerar sua execução como um ato ilícito sujeito a uma correspondente sanção. Nesse contexto, surge a opção de realizar ou não a conduta indesejada. Da mesma maneira, quando a orientação assume uma abordagem positiva, a sanção é então substituída por um convite; estímulos e incentivos são oferecidos, deixando ao destinatário da norma a escolha de aceitar ou recusar a “oferta”.

10 “Art. 146-A, CF: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”

Ao direcionar uma política econômica, o Estado busca alcançar dois objetivos distintos. Em primeiro lugar, visa obter receitas para financiar suas iniciativas, com o intuito de minimizar as perdas sociais associadas à arrecadação. Essas perdas envolvem não apenas os recursos investidos nesse processo, mas também as distorções econômicas que podem surgir. Assim, a *eficiência* na formulação de políticas visa reduzir essas perdas.

Por outro lado, o Estado pode perceber a necessidade de intervir na economia para promover uma distribuição mais equitativa dos recursos, mesmo que essa intervenção resulte em uma diminuição correspondente na ênfase dada ao nível agregado de atividade econômica. Esta abordagem reflete o aspecto da *equidade* na elaboração de políticas. Dada a natureza intrinsecamente discrepante desses objetivos, é inescapável que, em um contexto econômico, os imperativos de equidade e eficiência se confrontem periodicamente.

Myles aponta que a política eficiente, frequentemente, enfrenta desafios em termos de justiça, ao passo que a busca pela equidade pode introduzir distorções e desincentivos significativos na economia (Myles, 2011, p. 18). Nesse cenário, a elaboração de uma política ótima procura encontrar um equilíbrio adequado entre os objetivos de equidade e eficiência. A determinação desse compromisso ótimo dependerá da importância atribuída à equidade nos objetivos do responsável pelas decisões políticas. A resolução desse compromisso, portanto, emerge como o principal fator determinante do programa político resultante, delineando os aspectos da política que podem ser associados a um ou a outro desses objetivos (Myles, 2011, p. 18).

Para Caliendo, o princípio da neutralidade fiscal, no contexto jurídico, representa uma tentativa de conciliar os interesses conflitantes de eficiência e equidade. Essa abordagem pressupõe que a economia opera em um estado de equilíbrio geral (*general equilibrium economy*) e que a implementação de determinadas políticas pode implicar na busca de um equilíbrio econômico diferente (Caliendo, 208, p. 101). Dessa forma, são consideradas as implicações que essas induções podem ter sobre o sistema de preços, com especial ênfase nos efeitos sobre a tributação.

Nesse contexto, a busca pela neutralidade fiscal se configura na busca por manter o equilíbrio geral da economia, minimizando o impacto que a tributação pode ter em uma economia imperfeita. Com base nesses pressupostos, a política fiscal deve se esforçar para alcançar, segundo Caliendo, três objetivos: financiar as despesas públicas, regular a economia e sistematizar o comportamento dos agentes econômicos (Caliendo, 208, p. 101).

É forçoso reconhecer que a tributação exerce uma influência significativa no equilíbrio geral do sistema, afetando as decisões dos agentes econômicos e a formação de preços. A percepção dos agentes econômicos cria desalinhamentos na coordenação eficaz entre eles<sup>11</sup>. Essa discrepância na percepção torna difícil a coordenação de ações, já que os agentes interpretam de maneira diferente os sinais transmitidos pelo mercado.

---

<sup>11</sup> Por exemplo, os consumidores percebem os preços depois que os impostos foram aplicados, enquanto os produtores os percebem antes da tributação.

Em determinadas situações, atender, por exemplo, aos princípios da justiça fiscal, preservar o meio ambiente ou até mesmo fomentar determinados setores da economia pode resultar em soluções que tragam algum grau de comprometimento da eficiência do sistema econômico, ainda que em determinados setores e de forma transitória. Por outro lado, a melhor solução em termos de eficiência econômica, que em um primeiro momento parece promover uma maior prosperidade tanto individual quanto coletiva, pode apresentar desafios sob a perspectiva da justiça fiscal ou se revelar insustentável a longo prazo. A necessidade de ponderar esses valores em potencial contradição e gerenciar seus conflitos não diminui a importância deles, apenas mostra como é crucial buscar um equilíbrio dinâmico entre os valores e objetivos constitucionalmente consagrados.

Seguindo tais premissas, pode ser compreendido que o princípio da neutralidade fiscal desempenharia um papel intermediário entre o setor econômico, que busca a neutralidade econômica ao minimizar os impactos da tributação nas escolhas dos agentes, e o sistema jurídico, onde essas informações são traduzidas em normas jurídicas, notadamente as tributárias. Isso é feito levando em consideração a necessidade de eficiência econômica dentro do contexto da justiça.

Nesse contexto, o princípio da neutralidade fiscal buscaria estabelecer a conexão apropriada entre a tributação e a busca pela prosperidade econômica, ou seja, a eficiência. Essa busca implica encontrar um equilíbrio adequado entre o contribuinte, visto como um agente econômico, e a esfera pública econômica, representada pela ordem econômica. O objetivo é determinar até que ponto a tributação se integra ao contexto econômico e social<sup>12</sup>.

Como Salienta Ruy Barbosa Nogueira (Nogueira, 2019, p. 177), a Constituição colocou a tributação a serviço do desenvolvimento. Assim, o princípio da neutralidade fiscal buscaria primariamente mitigar de maneira legítima os efeitos da tributação nas decisões dos agentes econômicos, visando prevenir distorções e ineficiências no sistema econômico.

Portanto, sob essa perspectiva, a neutralidade na tributação não implica na negação da interferência do tributo na economia. A compreensão mais adequada, segundo Schoueri (2007, p. 241), é a “neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado”.

Nesse contexto, Klaus Tipke (1985) entende que o princípio da neutralidade, apesar de estar contido em normas tributárias, é do Direito Econômico<sup>13</sup>, e trata da neutralidade da

12 Portanto, é visível a importância da estabilização fiscal, ou seja, a habilidade do sistema tributário em se ajustar aos ciclos econômicos e suas variações.

13 “As leis tributárias, de forma relevante, contêm normas de finalidades sociais (no sentido mais amplo). Na verdade, são normas de intervenção ou de dirigismo motivadas pela política social (especialmente redistributivas); pela política econômica (normas de incentivos); pela política cultural, pela política de saúde pública, etc. Portanto, não são normas de ordem tributária. Não dispõem ou decidem sobre aspectos da tributabilidade. Podem, para tais finalidades, criar exonerações como também ônus fiscais adicionais ou tributos especiais (e neste sentido pode existir uma finalidade fiscal secundária). [...] Quando, com a ajuda de normas que criam isenções ou ônus fiscais, for realizado o dirigismo econômico no sentido

competição dentro da tributação (Tipke, 1985). Nesse sentido, o autor entende que o Direito Tributário deveria abordar a neutralidade de competição no âmbito da tributação, alinhado com o princípio da capacidade contributiva. Contudo, por meio de diversas normas de intervencionismo econômico e, principalmente, subsídios à neutralidade de competição, conscientemente rompe com esse princípio.

Considerando, portanto, que os tributos também possuem um potencial de intervenção na economia e na sociedade como um todo, a função extrafiscal consiste na sua utilização “buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros” (Machado, 2020, p. 74), e, nessa perspectiva, conclui-se que os tributos tiveram, desde sempre, efeitos extrafiscais, seja porque sempre foram empregados com alguma finalidade além da arrecadação de receitas, seja porque, como bem advertia Sainz de Bujanda (1962, p. 94) há mais de meio século, um imposto neutro, que não produza nenhuma modificação na situação material dos contribuintes, é uma utopia, pois “la imposición produce siempre efectos económicos”.

Alcides Jorge Costa, ao escrever o prefácio para a obra “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica” de Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 9), destaca com acuidade que não há uma distinção rígida entre impostos fiscais e extrafiscais; todos os tributos, ademais, possuem uma finalidade arrecadatória. Ele ressalta que o que realmente existe são tributos com funções predominantemente fiscais e outros predominantemente extrafiscais. Isso porque a extrafiscalidade não implica na dispensa da observância dos princípios intrínsecos à tributação, destacando-se o princípio da neutralidade.

Alguns entendem que o neutralismo pressupõe também que a aplicação da função extrafiscal do tributo deve ser restrita, devidamente justificada e, se viável, de caráter temporário. Assim, o tributo não deve ser considerado como um elemento central na orientação econômica, mas sim como um instrumento regulatório excepcional, sujeito a limitações evidentes e uma justificação apropriada.

Explorando os conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade, ao abordar os objetivos da atividade financeira e a dicotomia entre neutralismo e intervencionismo, Giuliani Fonrouge, assim como Myles, destaca que a discussão sobre esses temas está intrinsecamente ligada à concepção do Estado e aos papéis que este deve desempenhar. No âmbito das finanças públicas, os estudiosos têm se dividido em relação ao papel desempenhado, alguns defendendo o neutralismo (finanças fiscais) e outros o intervencionismo (finanças extrafiscais), e destaca que:

Fácil es advertir que el asunto reconoce su origen en la misión que se atribuya al Estado. Si éste debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, la actividad financiera necesariamente adoptará carácter pasivo y estático; por el contrario, si se establece que debe actuar positivamente en ellos con el fin predeterminado de encauzarlos en cierto sentido, entonces aquella actividad adoptará una modalidad activa y dinámica (Fonrouge, 2004, p. 13).

---

de intervir na produção, distribuição, estruturação dos preços, consumo, etc., estaremos diante de normas de dirigismo econômico que somente revestem a forma de leis tributárias ou estão se utilizando da técnica das leis tributárias”. (Tipke, 1985 p. 18)

A observação de Fonrouge remete à própria ideia de neutralidade da atividade financeira do Estado e, em particular, da tributação. Observa Raimundo Bezerra Falcão (1981, p. 43) que “A tributação inicialmente foi vista apenas como um instrumento para prover o erário público dos recursos necessários aos gastos indispensáveis ou, às vezes, de gastos dispensáveis. Essa era a tributação de objetivos apenas fiscais, portanto”.

Por um longo período, sustentou-se a possibilidade de a tributação ser neutra, no sentido de não interferir na sociedade. Nesse contexto, Lucena identifica pelo menos duas abordagens possíveis, que não são necessariamente coincidentes ou mutuamente exclusivas, justificando a neutralidade (Lucena, 2021, p. 122):

A primeira abordagem, influenciada pelo liberalismo clássico e predominantemente destacada no século XIX, sustentava que as finanças públicas não deveriam modificar as condições da produção, do consumo e da distribuição da riqueza. Essa concepção sugere que o Estado deve adotar uma postura abstencionista diante da realidade econômica e social, sendo sua expressão máxima provavelmente encontrada na renomada regra de Edimburgo: *leave-them-as-you-find-them*, que ““*That is the same as saying that the tax and public expenditure systems should not alter the pattern of distribution resulting from market forces*” (Menéndez, 2001, p. 98)<sup>14</sup>.

A segunda perspectiva é aquela que concebe a neutralidade tributária como uma expressão da igualdade, sustentando que uma tributação neutra é aquela que trata de maneira uniforme os contribuintes que se encontram em situação idêntica. Este entendimento parece ser mais contemporâneo, reinterpretando a neutralidade, mas ainda a associando à liberdade de concorrência, em certa medida limitando a intervenção estatal (Lucena, 2021, p. 124).

Nesse sentido, André Elali lembra que alguns argumentam que a neutralidade tributária é um princípio intimamente ligado à isonomia, caracterizando como neutro o sistema que não interfere na otimização da alocação de recursos produtivos, evitando distorções e proporcionando segurança jurídica para as atividades empresariais. Nesse contexto, a neutralidade atuaria em consonância com o princípio da igualdade/isonomia, pois não admitiria tratamentos diferenciados para contribuintes equiparados. Ela seria, portanto, um elemento promotor da coerência no sistema jurídico, incentivando o legislador a adotar os princípios que orientam a tributação. Além disso, a neutralidade estaria intrinsecamente relacionada à liberdade das atividades empresariais, representando um princípio de significativa importância no processo de circulação de riquezas, prevenindo distorções de preços e restrições no fluxo de capitais (Elali, 2006, p. 151).

Humberto Ávila, por sua vez, defende que a neutralidade é mais adequadamente compreendida como uma expressão específica da igualdade em sua relação com o princípio da liberdade de concorrência, especialmente no contexto da atuação estatal em sua vertente negativa (Ávila, 2009, p. 99). O autor explica que a neutralidade não difere da igualdade, mas representa apenas um aspecto desta, particularmente quando se busca, em vez de examinar o direito do

<sup>14</sup> “É o mesmo que dizer que os sistemas tributário e de gastos públicos não devem alterar o padrão de distribuição resultante das forças do mercado” (tradução livre) (Menéndez, 2001, p. 98).

contribuinte, analisar o dever negativo por parte do ente estatal, derivado da consideração dos efeitos do princípio da livre concorrência.

Sobre o tema, aponta Correia Neto:

No que se refere à neutralidade, o termo traz no étimo opção político-ideológica clara: o tributo, tanto quanto possível, não deve interferir no processo de trocas econômicas ou, pelo menos, não deve gerar distorções. Mas, ao mesmo tempo em que aponta essa diretriz de estruturação do sistema fiscal, a ideia de extrafiscalidade sugere também que o tributo pode ir além e, de fato, alterar o curso dos acontecimentos sobre os quais incide. Isto é, a atividade tributária, mesmo que não deva, sempre pode fazer – para o bem ou para o mal – mais do que apenas prover os cofres públicos (Correia Neto, 2014, p. 77).

Lucena (2021, p. 125) salienta a importância de distinguir a defesa da neutralidade da crença em sua existência. Não é incorreto advogar por um Estado abstencionista e, por conseguinte, por uma tributação neutra, seja por razões ideológicas ou por interesses práticos, como a redução de impostos. No entanto, é um equívoco acreditar que os tributos, e o Estado em si, podem ser verdadeiramente neutros.

Quanto à impossibilidade de existir uma tributação verdadeiramente neutra, Aliomar Baleeiro destaca que sempre que os tributos são utilizados como instrumento de intervenção, eles adquirem uma função extrafiscal. Ele adverte que o exercício do poder de tributar, por fazer parte das atribuições do Estado, inevitavelmente possui natureza política. As finanças que buscam uma pretensa neutralidade, ao procurarem manter a estrutura social como está, também têm caráter político, estão vinculadas ao *status quo* e assumem uma postura conservadora em relação ao estado atual da sociedade (Baleeiro, 1964, p. 169).

Como mencionado anteriormente, não há, a princípio, nada de inadequado em advogar por um Estado abstencionista e pela neutralidade tributária. Contudo, é crucial ter ciência de que tal defesa implica um comprometimento com o *status quo*. Por outro lado, é legítimo defender mudanças sociais a partir de políticas públicas em geral, e de políticas tributárias em especial, empregando, para isso, a extrafiscalidade. A dificuldade, nesse ponto, reside na construção de consensos sobre o que deve ser mudado e como as coisas deverão ser. Parece razoável afirmar que, em uma sociedade complexa, dificilmente se consegue construir consensos sobre as mais variadas questões — como direitos sociais, grupos vulneráveis, limites à liberdade de expressão etc. —, sendo a necessidade de implementação de justiça fiscal um tema que possa gerar certa adesão.

Não é exagero afirmar, portanto, que tributos puros, completamente fiscais ou totalmente extrafiscais, são utopias inalcançáveis e, diante dessa percepção, o cenário ideal é delineado por Alfredo Augusto Becker. Segundo ele, “na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre (...) apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido” (Becker, 1972, p. 545).

Diante de tais reflexões, importa ser verificado o que a Constituição Federal atualmente dispõe acerca da neutralidade tributária na tributação sobre o consumo, conforme analisado adiante.

#### **4 A NEUTRALIDADE E A REFORMA TRIBUTÁRIA: ENTRE O SOFISMA CONSTITUCIONAL E AS DIRETRIZES DO IVA**

De acordo com Caliendo (2008, p. 114), o princípio da neutralidade fiscal serve como estruturação sintática, agindo como um princípio fundamental, do qual outros princípios se originam, determinando a regra de formação dessas normas, como o princípio da não cumulatividade, seletividade, uniformidade geográfica, liberdade de circulação e muitos outros.

O princípio da não cumulatividade é estabelecido com o propósito de evitar distorções fiscais no ciclo econômico, especialmente o indesejável efeito em cascata, que se refere à tributação de elementos não relacionados a tributos. Em relação à seletividade, a neutralidade fiscal, segundo o autor, é empregada como um critério para preservar a neutralidade econômica, especialmente no que se refere à renda das camadas sociais mais vulneráveis, ou seja, aquelas com menor capacidade de adaptação às flutuações e crises do mercado de trabalho.

Um dos propósitos mais amplos da não cumulatividade é atingir a neutralidade tributária vertical em impostos plurifásicos, visando garantir uma carga tributária uniforme, independentemente do número de etapas entre a produção e a aquisição pelo consumidor final, uma vez que a quantidade de operações ocorridas até chegar ao consumidor final torna-se insignificante para determinar ou distinguir o montante do tributo devido ao órgão fiscalizador. Essa igualdade é essencial, uma vez que requer a compensação do tributo pago na fase anterior por meio do reconhecimento de créditos<sup>15</sup>.

Ademais, como base estrutural semântica, o princípio da neutralidade atua como um meio de atribuir significado a outras normas, desempenhando esse papel, por exemplo, na concretização do princípio da não cumulatividade. Dessa forma, ele funcionaria como critério de aplicação, indicando as interpretações viáveis. Por exemplo, a decisão sobre o sentido do aproveitamento de créditos de impostos como uma aplicação do princípio da não cumulatividade. Nesse cenário, a escolha deve ser guiada pela solução que proporcione a aproximação mais adequada ao princípio da neutralidade fiscal.

Nesse sentido, soluções que resultem em menor neutralidade, gerando mais distorções e ineficiências nas decisões de mercado, devem ser descartadas em favor daquelas que promovam um mercado e um sistema social eficientes e justos. Por outro lado, o princípio da imparcialidade define o propósito a ser atingido pela norma, que consiste no financiamento de políticas públicas

<sup>15</sup> Há sistemas tributários internacionais que incluem o creditamento financeiro, com variações em sua amplitude, destacando-se o desconto de todas as aquisições tributadas associadas à atividade empresarial. Essa prática é frequentemente observada em países europeus e em outras nações que fazem parte da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

e na promoção dos direitos fundamentais, minimizando ao máximo o impacto sobre as decisões dos agentes econômicos e evitando as adversas consequências de ineficiências e distorções (Caliendo, 2008, p. 114).

Para Gallardo, o princípio da neutralidade, presente no IVA, seria uma expressão do princípio da igualdade de tratamento ou isonomia: contribuintes em situações semelhantes não devem receber tratamentos distintos para os efeitos do IVA (Gallardo, 2024).

#### 4.1 AS DIRETRIZES DE “NEUTRALIDADE” DO IVA

Um dos objetivos da Emenda Constitucional nº 132 de 2023 seria eliminar a guerra fiscal, buscando atingir a neutralidade tributária. Segundo os idealizadores da EC (CCiF, 2019), as disparidades regionais devem ser abordadas pela União, por meio de subsídios para investimentos em regiões menos desenvolvidas.

Na justificativa da PEC 45 de 2019, argumentou-se que os tributos sobre o consumo deviam ter como função primordial a arrecadação, visando ao financiamento adequado das políticas públicas, sem serem destinados a outros propósitos. Ressalta-se que, de acordo com Rossi, em nenhum outro país do mundo o IVA é utilizado para objetivos de política setorial ou regional (Rossi, 2019, p. 31) – porém, é importante ressaltar que o Constituinte originário dispôs no art. 3º que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é justamente reduzir as desigualdades regionais.

Sendo o IVA um imposto de característica marcadamente fiscal, portanto, preponderantemente arrecadatório, a Constituição prevê a regra da não cumulatividade<sup>16</sup>, um dos corolários do princípio da neutralidade, como mencionado, compreendido este como a característica de um tributo que não altera os preços relativos das alternativas sobre as quais recaem as escolhas dos agentes econômicos. Também em atendimento ao referido princípio, tanto o IBS quanto a CBS devem ser aplicados aos bens, sejam materiais ou imateriais, inclusive direitos, e aos serviços. Vale mencionar que o art. 149-B determina que a ambos devem ser aplicadas as mesmas regras de não cumulatividade, de creditamento e de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação.

Também em obediência à neutralidade, a CF dispõe que cada um terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, sendo que cada ente federativo fixará sua alíquota própria, e que a alíquota fixada será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, mas já com a previsão de exceções na própria Constituição<sup>17</sup>.

Assim, outro aspecto relevante do novo imposto sobre bens e serviços é a eliminação da aplicação do princípio da seletividade para ajustar a alíquota com base na essencialidade do bem.

<sup>16</sup> Art. 156-A, § 1º, VIII, CF.

<sup>17</sup> Art. 156-A, § 1º, IV, V e VI, CF.

Aqui está a justificação presente na PEC 45/2019 para a abolição da seletividade no tocante ao IVA<sup>18</sup>:

A adoção de alíquota uniforme evita as questões de classificação – e o consequente aumento do contencioso e do custo de conformidade tributária – que inevitavelmente acompanham modelos com múltiplas alíquotas. De fato, há um amplo consenso na literatura internacional de que IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas. Não por acaso, a grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 anos no mundo tem apenas uma alíquota (Rossi, 2019, p. 31).

Em atendimento à neutralidade, prevê uma alíquota de referência do IBS, em que Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à esta<sup>19</sup>. Determina também que esses entes federativos devem editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto<sup>20</sup>. A busca por uniformidade no tratamento tributário visa simplificar, especialmente diante da multiplicidade de microssistemas normativos existentes. Não apenas se propaga a ideia de redução do número de tributos, mas também de eliminação da diversidade nas formas de apuração, o que requer prudência, sobretudo porque a iniciativa pode resultar em repercussões significativas para segmentos específicos da economia que atualmente operam sob o regime cumulativo e/ou desfrutam de uma carga tributária inferior.

Além disso, mais uma vez em conformidade com pretensa neutralidade tributária, a Constituição traz como regra a vedação de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao IVA ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação<sup>21</sup>. Essa previsão explícita de proibição de isenções, incentivos ou benefícios tributários, inclusive, levanta dúvidas se não seria uma violação à autonomia dos entes federativos impedir que cada um promova políticas tributárias regionais para desenvolvimento, visando a redução das desigualdades sociais.

Isso ocorre porque as regiões menos favorecidas, com baixa densidade populacional, e que não contam com localização privilegiada ou infraestrutura logística atrativa para atrair empregos e investimentos, ficarão ainda mais desfavorecidas. Essas regiões dependerão de subsídios para empreendimentos previstos no orçamento anual, concorrendo com despesas essenciais como saúde, segurança e educação.

Aguardar que os recursos públicos incentivem o empreendedorismo e o desenvolvimento regional é limitar as oportunidades para áreas distantes do país, não apenas geograficamente dos grandes centros de emprego e tecnologia, mas também equidistantes no que diz respeito à efetiva ação do Poder Público como agente promotor da cidadania e dignidade humana (Dias, 2019). Assim, será mais difícil reduzir eficazmente as disparidades sociais regionais.

18 A EC em questão prevê a possibilidade de instituição do Imposto Seletivo Federal, aplicado a bens e serviços que geram externalidades negativas, cujo consumo se pretende desencorajar, como é o caso de cigarros e bebidas alcoólicas.

19 Art. 156-A, § 1º, XII e § 10, CF.

20 Art 156-B, I, CF.

21 Art. 156-A, § 1º, X, CF.

Em contrapartida, a proibição de concessão de benefícios fiscais tem o potencial prevenir a possibilidade de setores específicos pleitearem tratamento diferenciado no contexto do IBS, o que, por sua vez, resultaria em distorções competitivas e alocativas. Porém, eliminar a concessão de incentivos fiscais significa comprometer a competitividade na atração de investimentos, causando prejuízos significativos a várias regiões brasileiras que dependem atualmente de empresas e desenvolvimento impulsionados pelos benefícios fiscais concedidos, além da Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio.

É evidente que não se está aqui a defender a existência de benefícios fiscais desprovidos de contrapartidas, mas sim aqueles que efetivamente visam assegurar os fundamentos da dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, III e IV, CF/88), que inclusive é fundamento (art. 170, *caput*, CF) e, na sua feição de livre concorrência, princípio ordenador da ordem econômica (art. 170, IV), bem como os objetivos de promover o desenvolvimento nacional, reduzir as desigualdades sociais e regionais, e promover o bem de todos (art. 3º, II, III e IV, CF/88).

Além disso, não se pode esquecer da disposição contida no inciso I do art. 151 da Constituição Federal, cuja redação atualmente em vigor explicitamente permite a concessão de benefícios fiscais com o objetivo de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país. Por ser uma norma que trata das limitações ao poder de tributar, essa disposição adquire status de cláusula pétrea, impedindo a atuação do legislador constituinte derivado, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da Carta Política.

Como ponto positivo, a implementação de um regime tributário uniforme para todos os bens e serviços tem o potencial de promover, em tese, uma maior transparência do custo de financiamento das ações do governo, facilitando a discussão democrática entre os consumidores/eleitores e o poder público.

Apesar de todos esses regramentos na busca pela efetivação do princípio da neutralidade, sua aplicação não pode ser generalizada, pois, nos exatos termos prescritos na Constituição, ela própria traz diversas exceções à regra da não cumulatividade, à identidade de alíquotas, à vedação de regimes e tratamentos diferenciados ou favorecidos – sem falar no já abordado art. 146-A – que são, por consequência, diante das observações já expostas, exceções ou mitigações ao princípio da neutralidade, conforme apresentado adiante.

#### **4.2 EXCEÇÕES QUE DEMONSTRAM O SOFISMA CONSTITUCIONAL DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA**

A Constituição prevê, por exemplo, que cabe à lei complementar definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados<sup>22</sup> no caso do IBS e da CBS. Prevê também a imunidade

<sup>22</sup> Art. 146, III, “d”, CF.

ao IVA de que gozam as exportações, inclusive assegurando ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, bem como a imunidade para os serviços de comunicações de recepção livre e gratuita<sup>23</sup>.

Aduz, ainda, no que pode ser compreendido também como mitigação à neutralidade, que o legislador infraconstitucional fixará regimes específicos de incidência do IVA para combustíveis, bem como para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo inclusive, nestes últimos casos, alterar as alíquotas, as regras de creditamento e a base de cálculo<sup>24</sup>.

Determina também que a lei fixará regime específico de tributação para sociedades cooperativas, mencionando que será optativo, com o objetivo de assegurar a competitividade no setor, bem como os casos de isenção e o regime de aproveitamento de créditos<sup>25</sup>.

No caso dos combustíveis, vale mencionar que, numa tentativa de resgate à regra da neutralidade, a Constituição determina que, apesar da possibilidade de instituição de regime diferenciado de tributação, as alíquotas devem ser uniformes em todo o país<sup>26</sup>. Como o IBS se tornará o único tributo não federal que incide sobre combustíveis, e que existe o direcionamento de que suas alíquotas sejam calibradas de modo que não haja perda de receita para os entes federativos, e, ainda, considerando que a alíquota atual de ICMS-combustível é em média de 25%, é de se convir que permanece um aspecto eminentemente extrafiscal nesse caso, desestimulando o uso de combustíveis mais nocivos ao meio ambiente.

Uma outra repercussão possível no cenário mercadológico é que o IBS incorporará subalíquotas estaduais e municipais, de modo que a alíquota total – e, conseqüentemente, os preços – não só variarão entre os Estados, como ocorre atualmente, mas também entre os Municípios. Isso representa uma clara influência tributária sobre os preços dos combustíveis, podendo resultar em ineficiências alocativas devido à falta de neutralidade. Em outras palavras, o consumidor terá maior facilidade de transitar entre Municípios vizinhos com carga tributária menor do que entre Estados vizinhos.

Em outras palavras, a EC nº 132/2023, apesar de ter na neutralidade fiscal uma de suas bases, paradoxalmente, ao possibilitar a variação municipal de alíquotas de produtos como os combustíveis, tem o potencial de influenciar de forma significativa na concorrência desse mercado, podendo até mesmo gerar pequenas “guerrilhas fiscais”. Dessa forma, a alteração constitucional pode intensificar a distorção já presente na tributação pelo ICMS-Combustíveis, originando agora uma variação de preços no âmbito municipal devido à subalíquota municipal.

Assim, a possibilidade constitucional de que cada um dos entes federativos – Estados, Distrito Federal e Municípios – tenham alíquotas próprias de IBS, manipulando-as da forma

23 Art. 146-A, § 1º, III e XI, CF.

24 Art. 156-A, § 6º, I e II, CF.

25 Art. 156-A, § 6º, III, CF.

26 Art. 156-A, § 6º, I, “a”, CF.

que melhor entender, sendo opcional a adoção da alíquota de referência, não condiz com a pretensa neutralidade tributária.

Ainda nesse sentido e como exceção ao princípio da neutralidade, o art. 225, § 1º, VIII da CF estabelece que o poder público deve instituir um regime fiscal favorável para os biocombustíveis e o hidrogênio de baixa emissão de carbono, por meio de lei complementar, visando a garantir-lhes uma tributação inferior à aplicada aos combustíveis fósseis, de modo a assegurar uma vantagem competitiva em relação a estes, o que representa mais um viés da extrafiscalidade mantido com a EC nº 132/2023.

Além disso, o que pode ser também visualizado como exceção à imparcialidade, determina que o legislador definirá a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada através de crédito integral e imediato do imposto, diferimento ou redução em 100% das alíquotas, bem como determinar as hipóteses de diferimento e desoneração aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação<sup>27</sup>.

A Constituição dispõe também sobre o dever de o legislador instituir vários outros regimes específicos de incidência do IVA, ou seja, de tratamento diferenciado, mais uma vez mitigando ou excepcionando o princípio da neutralidade, como nos casos de serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, podendo não ser aplicada a regra da não cumulatividade. Determina também a instituição de regime de tributação específica para serviços de transporte coletivo de passageiros, podendo a lei prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento<sup>28</sup>.

Todas essas passagens ilustram que, apesar do IVA ser concebido como tributo neutro, o que é inclusive indicado como virtude, na verdade, comporta tantas exceções ou mitigações, com o potencial para o legislador infraconstitucional expandir o alcance dessas mitigações, que aparenta ser apenas retórica ou um sofisma a disposição constitucional sobre a obediência ao princípio da neutralidade, se é que se pode afirmar que a neutralidade tributária, de fato, existe.

Além disso, no que se refere à seleção do modelo de tributação sobre o consumo, o IVA é a opção recomendada para o cenário econômico atual do Brasil? O professor da Fundação Getúlio Vargas (FGV), Fernando Rezende (Rezende, 2020), entende que é uma ideia de tributação concebida na era industrial e não adaptada para a era digital, não considerando adequadamente os impactos que as novas tecnologias terão no futuro nem tampouco pondo fim à problemática da tributação dos negócios digitalizados (Machado Segundo, 2019). Atualmente, afirma ele, a produção é mais dinâmica, onde o principal insumo é intelectual e o valor agregado pode provir

27 Art. 156-A, § 5º, V e VI, CF.

28 Art. 156-A, § 6º, IV e VI, CF.

de diversas partes do mundo. Nesse contexto, destaca que não é viável determinar origem e destino, e tampouco faz sentido abordar a não cumulatividade.

Porém, não há impedimento para a aplicação desse modelo mesmo em situações em que as cadeias são reduzidas ou inexistentes, como no caso dos serviços e produtos da economia digital. A maior preocupação é devido à previsão de uma alíquota única e elevada, onde o setor de serviços e bens digitais enfrentará uma carga tributária significativa com o IBS. Isso ocorre porque esses setores têm um baixo uso de insumos que geram crédito fiscal, uma vez que sua principal despesa é com a folha de salários, a qual não permite o creditamento. Assim, o discurso atrativo de um amplo creditamento perde sua eficácia quando a base tributável não possui uma cadeia produtiva significativa.

Inclusive, a promessa de um “crédito amplo” é outro aspecto questionável da reforma, de acordo com Hugo de Brito Machado Segundo. Para ele, o princípio da não cumulatividade, que já era estabelecido em nossa Constituição, tem sido frequentemente desconsiderado por meio de legislações infraconstitucionais detalhadas, cuja interpretação pelas autoridades fiscais é notavelmente restritiva em relação ao direito de utilização desses créditos. Portanto, existe o receio de atenuação dessa garantia em favor do aumento na arrecadação para custear as despesas públicas, que é justamente (ou deveria ser, segundo os idealizadores da reforma) a principal função do IVA (Machado Segundo, 2019).

Outra característica importante a ser questionada é a falta de preocupação em promover justiça fiscal, uma vez que afasta as abordagens do princípio da seletividade, possibilitando o aumento da regressividade tributária, que é justamente um dos problemas apontados pelos idealizadores da reforma, mas que não fora implementada solução. Regina Helena Costa, ao criticar as PECs 45 e 110, aduz que as soluções mais simples nem sempre são as mais justas em um país marcado pela desigualdade social, e que a maior preocupação da reforma deveria ser com a justiça tributária (Costa, 2019).

A negligência em abordar a questão da desigualdade no sistema tributário nacional e a tributação excessiva de bens e serviços essenciais constitui uma violação ao princípio da capacidade contributiva. A abordagem mais atualizada desse princípio possibilita sua extensão a outras formas de tributação, permitindo também que seja vinculante, impondo uma obrigação ao legislador diante de qualquer imposição tributária, inclusive no caso do IVA.

O princípio da neutralidade fiscal, elemento fundamental da tributação indireta não cumulativa, tem o intuito de direcionar a carga fiscal ao consumidor final. Através da técnica do IVA, que incide sobre diversas etapas da cadeia, o tributo é economicamente transferido para o adquirente por meio do mecanismo do preço, resultando em seu suporte definitivo pelo usuário final, mantendo a regressividade tributária.

Apesar do novo texto constitucional prever a possibilidade de *cashback*, cabendo ao legislador definir as hipóteses de devolução do IBS e da CBS a pessoas físicas, seus limites e os beneficiários, inclusive, no tocante ao IBS, determina que essa devolução será obrigatória

nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás de cozinha ao consumidor de baixa renda<sup>29</sup>, tal política é imprevisível, ainda não experimentada<sup>30</sup> e pode ser contingenciada em períodos de crise. Embora a seletividade tenha sido mal-empregada, ela tem a capacidade de garantir que os indivíduos de renda mais baixa paguem menos impostos sobre itens essenciais.

A atribuição à lei complementar para estabelecer novos conceitos da base tributável, distribuir a arrecadação entre os entes federativos, criar o comitê gestor, decidir sobre a restituição parcial do imposto aos mais necessitados e sobre a devolução do crédito acumulado, bem como as normas do novo processo administrativo tributário, em conjunto com a trajetória histórica do Congresso Nacional Brasileiro, causa considerável incerteza.

Sem falar no longo prazo de transição, onde os contribuintes lidarão com dois regimes tributários, o que aumenta a complexidade do sistema. Além de enfrentarem os desafios já existentes e conhecidos, enfrentarão tributos inéditos, cujos conceitos e interpretações ainda são desconhecidos. Dessa forma, é possível que a reforma não resulte na diminuição do contencioso já presente.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A busca pela efetividade e justiça na tributação sobre o consumo, aliada às influências globais e às exigências do cenário nacional, delinearão o cenário para aprovação da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, sinalizando o início de um processo desafiador e repleto de oportunidades para repensar e aprimorar o sistema tributário brasileiro. A implementação de um sistema mais justo e eficiente de tributação sobre o consumo, especialmente como se pretende em relação ao Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), emerge como uma necessidade premente para promover o desenvolvimento socioeconômico e a equidade fiscal no país.

Ao longo deste estudo, foi possível observar as diferentes perspectivas sobre a neutralidade tributária, desde abordagens clássicas até concepções contemporâneas associadas à igualdade e ao desenvolvimento socioeconômico, que enfatizam a busca por um sistema tributário ideal: aquele que desempenha eficazmente suas funções de financiamento de políticas públicas e promoção dos direitos fundamentais, ao mesmo tempo em que minimiza as interferências nas decisões econômicas.

A discussão enfatiza a complexidade de alcançar uma verdadeira neutralidade tributária. A complexidade das relações tributárias, a diversidade de interesses envolvidos e as limitações legais e constitucionais tornam a neutralidade tributária uma meta difícil de ser atingida na

29 Art. 156-A, § 1º, VIII e art. 195, § 18, ambos da CF.

30 Propõe-se um modelo no qual uma porção do imposto pago pelas famílias de baixa renda seja reembolsada por meio de mecanismos de transferência de renda. Essa abordagem seria viabilizada pela integração do sistema em que os consumidores informam seu CPF ao adquirir bens e serviços com o cadastro único dos programas sociais. De acordo com os proponentes da reforma, isso representaria um método mais econômico e eficaz em termos de distribuição do que o modelo convencional de isenção de impostos sobre a cesta básica de alimentos.

prática. O trabalho traz reflexões sobre a natureza utópica desse princípio e a sua inserção na Constituição como um mero sofisma. Ao longo da análise realizada, torna-se evidente que a busca por uma tributação verdadeiramente neutra é uma idealização inalcançável, uma vez que a própria natureza da tributação implica em interferências e impactos no sistema econômico e social.

A inclusão do princípio da neutralidade tributária na Constituição pode ser interpretada como um sofisma, uma vez que sugere uma imparcialidade e neutralidade que não condizem com a realidade da tributação. A tributação, por sua própria natureza, envolve escolhas políticas, econômicas e sociais que inevitavelmente geram impactos e distorções no sistema. A tentativa de estabelecer uma tributação verdadeiramente neutra pode ser vista como uma ilusão que obscurece as complexidades e contradições inerentes ao sistema tributário.

A análise das complexidades da neutralidade tributária, sobretudo no contexto do IVA, revela a importância de uma abordagem crítica para compreender o paralogismo constitucional diante da impossibilidade de aplicabilidade efetiva desse princípio diante das peculiaridades do sistema tributário brasileiro, que, mesmo após a reforma em sede constitucional, continua a elencar uma série de autorizações para reduções de alíquotas, concessões de créditos presumidos e outros regimes favorecidos de tributação.

Cumpramos ressaltar que não estamos reforçando ou discutindo os aspectos positivos ou negativos desses regimes especiais de tributação, mas sim ressaltar que a existência de uma grande quantidade de regimes especiais de tributação põe em xeque a efetiva neutralidade tributária na tributação sobre o consumo, conforme idealizado pelos proponentes da reforma. A busca por uniformidade no tratamento tributário requer prudência, sobretudo porque a iniciativa pode resultar em repercussões significativas para segmentos específicos da economia que atualmente operam sob o regime cumulativo e/ou desfrutam de uma carga tributária inferior.

Essas mudanças propostas com a reforma tributária apontam para um caminho desafiador, especialmente devido à depuração de um sistema intrincado que requer a consideração de detalhes que historicamente justificaram as diversas modalidades de regimes. Muitas dessas características surgiram em resposta a políticas públicas e às condições socioeconômicas predominantes, carregando elementos distintivos da sociedade e do sistema tributário brasileiro. Diversos fatores contribuíram para o desenvolvimento histórico do sistema tributário nacional.

O comprometimento com a neutralidade implica um compromisso com o *status quo*, contradizendo a correção das disparidades regionais de renda, como estabelecido pela Constituição. Já a busca por mudanças sociais envolve políticas extrafiscais. A coexistência de finalidades fiscais e extrafiscais é uma característica inevitável na construção jurídica de tributos. Quanto à utilização de tributos com viés eminentemente extrafiscal, a prevenção ao abuso não deve inviabilizar a utilização legítima desses instrumentos.

Uma continuação da investigação mediante análise da extensão e dos efeitos dos regimes especiais de tributação, que serão implementados por lei complementar, se torna essencial para

avaliar se a pretensa neutralidade tributária na tributação sobre o consumo será efetivamente alcançada.

Assim, podemos constatar que a realidade da intervenção econômica e a previsão constitucional de regimes especiais de tributação desafiam a efetiva concretização da neutralidade tributária. Essa constatação evidencia a natureza utópica inerente à busca pela neutralidade e ressalta que as exceções à suposta neutralidade são tão prevalentes que obscurecem o próprio conceito de neutralidade.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria Da Igualdade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.
- BECKER, Alfredo. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRAMI-CELENTANO, A.; CARVALHO, C. E.. A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. **Revista Katálysis**, v. 10, n. 1, p. 44–53, jan. 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rk/a/LDRhcvRMHGGjX8knVTqFQXm/#>. Acesso em: 13 fev. 2024.
- BUJANDA, F. Saínz de. Hacienda y Derecho: **Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo**. Tomo I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARVALHO JÚNIOR, P. H. Bruno de. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota técnica N° 54. Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**, 2022. DOI: <http://dx.doi.org/10.38116/ntdinte54>. Acesso em: 30 mar. 2024.
- CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). **Apresentação da Proposta de Emenda Constitucional 45**, 2019. [S. l.]: CCiF, jun. 2019. Disponível em: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/IBS\\_base\\_1906.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/IBS_base_1906.pdf). Acesso em: 15 fev. 2024.
- CORREIA NETO, C. de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2014.

COSTA, R. Helena. **Nenhuma proposta de reforma se preocupa com a Justiça Tributária.** Entrevista concedida a Jamile Racanicci. JOTA, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-regina-helena--costa-23082019>. Acesso 15 fev. 2024.

CRETTON, R. Aziz. Um IVA à brasileira para a integração econômica? **Revista de Direito.** Vol. 51. Procuradoria Geral do Rio de Janeiro.1998.

DIAS, I. B. de Almeida. **Inconstitucionalidade do IBS quanto à ausência de possibilidade de concessão de benefícios fiscais.** Migalhas, [s. l.], 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI311672,61044-Inconstitucionalidade+do+IBS+quanto+a+ausencia+de+possibilidade+de>. Acesso em: 15 fev. 2024.

ELALI, A. de Souza D. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais.** 2006. 180 f. Dissertação (Mestrado) - Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2006.

FALCÃO, R. Bezerra. **Tributação e mudança social.** Rio de Janeiro: Forense, 1981. FDC - Fundação dom Cabral.

FONROUGE, C. M. Giuliani. **Derecho Financiero.** Volumen I. 9 ed. Buenos Aires: La Ley, 2004.

GRAU, Eros R. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica.** 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

LUCENA, Iamara F. F. **Cooperação internacional e extrafiscalidade tributária: ferramentas para implementação da Agenda 2030 e de políticas de energia limpa no Estado do Ceará/ Brasil.** ISBN 978-3-03927-013-2. New York: Lawinter Editions, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. **IBS pode corrigir ou ampliar problemas de tributação indireta no Brasil.** Consultor Jurídico, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-31/consultor-tributario-ibs-corriger-ou-amplificar-problemas--tributacao-indireta>. Acesso em: 15 fev. 2024.

MENÉNDEZ, Agustín José. **Justifying taxes: Some elements for a general theory of democratic tax law.** Dordrecht: Kluwer/Springer, 2001.

MYLES, Gareth D. Public Economics. **University of London.** 2011. Disponível em: [https://www.researchgate.net/profile/Ghulam-Shaikh-2/post/how\\_to\\_realize\\_equilibrium\\_by\\_reallocating\\_initial\\_endowments/attachment/59d626f579197b80779853ed/AS%3A324000914313218%401454259245920/download/ec3022\\_ch1-3.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Ghulam-Shaikh-2/post/how_to_realize_equilibrium_by_reallocating_initial_endowments/attachment/59d626f579197b80779853ed/AS%3A324000914313218%401454259245920/download/ec3022_ch1-3.pdf). Acesso em: 13 fev. 2024.

NOGUEIRA, R. Barbosa. Política Fiscal e Reformulações. In: ZILVETI, F.A. (Org.). **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira**. IBDT, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/doutrina-do-professor-ruy-barbosa-nogueira.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2024.

OECD. **Consumption tax trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**. 2020. <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>. Acesso em: 13 fev. 2024.

REZENDE, Fernando. Reforma está no caminho errado, diz grupo de especialistas. [Entrevista cedida a] Marta Watanabe. **Valor Econômico**, São Paulo, 21 set. 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/09/21/reforma-esta-no-caminho-errado--diz-grupo-de-especialistas.ghtml>. Acesso em: 15 fev. 2024.

ROSSI, Baleia. **Proposta de Emenda à Constituição** nº 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=EBF1E89C6CC1F91411848D14F8A626AB.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=EBF1E89C6CC1F91411848D14F8A626AB.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019) Acesso em: 11 out. 2020.

SCAFF, F. Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos pré-pagos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 126, 2006, p. 78.

SCHOUERI, L. Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

SCHOUERI, L. Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TIPKE, Klaus. **Steuerrecht** – Ein systematischer Grundriss, 10. völlig uberarbeitete Auflage, Verlag, Dr. Otto Schmidt KG-Köln, 1985.

ZILVETI, F. Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.