

Direito
V.10 • N.2 • Publicação Contínua - 2025
ISSN Digital: 2316-381X
ISSN Impresso: 2316-3321
DOI: 10.17564/2316-381X.2025v10n2p415-431



A VIABILIDADE DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA DIANTE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025

THE VIABILITY OF TAX NEUTRALITY CONSIDERING
COMPLEMENTARY LAW NO. 214/2025

LA VIABILIDAD DE LA NEUTRALIDAD FISCAL BAJO LA LEY
COMPLEMENTARIA Nº 214/2025

Cláudia Aparecida Ribeiro do Nascimento¹
Fernanda Raquel Ramos Coelho²
Elisberg Francisco Bessa Lima³
Ivens Carlos Roosevelt de Almeida⁴

RESUMO

O princípio da neutralidade tributária busca impedir que a tributação interfira nas decisões econômicas dos contribuintes, evitando, assim, distorções no funcionamento do mercado e nas escolhas realizadas pelos agentes. O presente estudo tem o objetivo de responder ao seguinte problema de pesquisa: em que medida a neutralidade tributária poderá ser efetivamente implementada no Brasil, considerando as especificidades de um país continental e as exceções previstas na Lei Complementar nº 214/2025? Para isso, investiga-se os fundamentos constitucionais da neutralidade tributária, os limites e impactos dos redutores e regimes especiais previstos na Lei Complementar nº 214/2025 e os desafios práticos para a sua efetividade diante das desigualdades regionais e da organização do Estado. A pesquisa adota abordagem qualitativa, bibliográfica e documental, sendo classificada como pura quanto aos resultados e descritiva quanto aos fins. Conclui-se que a neutralidade tributária possui capacidade de trazer um sistema tributário mais racional e eficiente. Todavia, as desigualdades regionais do Brasil exigem a adoção de mecanismos que a relativizam, para garantir a justiça social e o equilíbrio federativo, fator que limita sua aplicação plena. Assim, a neutralidade deve ser compreendida como um princípio orientador que, embora fundamental, precisa ser conciliado com outras diretrizes constitucionais.

PALAVRAS-CHAVE

Neutralidade tributária; benefícios fiscais; reforma tributária; desigualdades regionais.

ABSTRACT

The principle of tax neutrality aims to prevent taxation from interfering with taxpayers' economic decisions, thereby avoiding distortions in market functioning and the choices made by economic agents. This study aims to answer the following research question: to what extent can tax neutrality be effectively implemented in Brazil, considering the specificities of a continental country and the exceptions established in Complementary Law No. 214/2025? To this end, the constitutional foundations of tax neutrality, the limits and impacts of reductions and special regimes provided in Complementary Law No. 214/2025, and the practical challenges to the effectiveness of neutrality in light of regional inequalities and the Brazilian federative complexity are investigated. The research adopts a qualitative, bibliographic, and documental approach, classified as pure in terms of results and descriptive regarding its objectives. It is concluded that tax neutrality represents an advance capable of bringing a more rational and efficient tax system. However, Brazil's regional inequalities require the adoption of mechanisms that relativize it to guarantee social justice and federative balance, which limits its full application. Thus, neutrality should be understood as a guiding principle that, although fundamental, needs to be reconciled with other constitutional directives.

KEYWORDS

Tax neutrality; tax benefits; tax reform; regional inequalities.

RESUMEN

El principio de neutralidad fiscal busca evitar que los impuestos interfieran en las decisiones económicas de los contribuyentes, evitando así distorsiones en el funcionamiento del mercado y en las decisiones de los agentes. Este estudio busca responder a la siguiente pregunta de investigación: ¿en qué medida se puede implementar eficazmente la neutralidad fiscal en Brasil, considerando las particularidades de un país continental y las excepciones previstas en la Ley Complementaria n.º 214/2025? Para ello, investiga los fundamentos constitucionales de la neutralidad fiscal, los límites e impactos de las reducciones y regímenes especiales previstos en la Ley Complementaria n.º 214/2025, y los desafíos prácticos para su eficacia a la luz de las desigualdades regionales y la organización del Estado. La investigación adopta un enfoque cualitativo, bibliográfico y documental, clasificado como puro en términos de resultados y descriptivo en términos de propósitos. Concluimos que la neutralidad fiscal tiene el potencial de crear un sistema tributario más racional y eficiente. Sin embargo, las desigualdades regionales de Brasil requieren la adopción de mecanismos que la relativicen para garantizar la justicia social y el equilibrio federativo, factor que limita su plena aplicación.

Por lo tanto, la neutralidad debe entenderse como un principio rector que, si bien fundamental, debe conciliarse con otras directrices constitucionales.

PALABRAS CLAVE

Neutralidad fiscal; beneficios fiscales; reforma fiscal; desigualdades regionales.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo possui o objetivo de investigar em que medida a neutralidade tributária prevista para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), conforme estabelecido na Emenda Constitucional nº 132/2023, poderá ser efetivamente implementada no Brasil, considerando as especificidades de um país de dimensões continentais e as exceções previstas na Lei Complementar nº 214/2025. O objetivo geral é analisar a viabilidade e os limites da aplicação do princípio da neutralidade tributária no contexto brasileiro, identificando os impactos das normas constitucionais e infraconstitucionais, bem como os desafios práticos impostos pelas desigualdades regionais e pela estrutura federativa do Brasil.

Para tanto, o estudo possui os seguintes objetivos específicos: examinar os fundamentos constitucionais da neutralidade tributária e sua previsão no modelo do IBS e da CBS, além de entender a função desse princípio na reforma tributária; analisar os limites impostos pelos redutores de alíquotas e regimes especiais previstos na Lei Complementar nº 214/2025, discutindo a compatibilidade entre esses benefícios fiscais e o princípio da neutralidade; e, por fim, avaliar a implementação prática da neutralidade tributária no Brasil, considerando as assimetrias regionais e os desafios decorrentes da complexidade federativa e socioeconômica do país.

A relevância deste estudo reside na necessidade da análise crítica de um tema central para o aprimoramento do sistema tributário nacional após a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, visto que a neutralidade tributária emerge como vetor de segurança jurídica e eficiência econômica, mas sua aplicação precisa ser examinada à luz da realidade brasileira, a qual é marcada por disparidades regionais e pela necessidade de políticas públicas que assegurem desenvolvimento equilibrado.

A metodologia adotada é de natureza qualitativa, com pesquisa bibliográfica e documental, classificada como pura em relação aos seus resultados e descritiva em seus objetivos. O estudo fundamenta-se na análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial, além de examinar os textos legais referentes ao tema.

Nesse contexto, a análise da neutralidade tributária na Lei Complementar nº 214/2025 revela-se fundamental para compreender de que forma o ordenamento jurídico brasileiro incorporou esse princípio, bem como as limitações e exceções previstas para sua aplicação. A investigação contribui para o entendimento da articulação entre a neutralidade e as particularidades sociais e econômicas do

Brasil e possibilita futuras proposições normativas direcionadas ao aprimoramento e à consolidação de um sistema tributário equitativo e coeso com as complexidades do federalismo brasileiro.

2 FUNDAMENTOS DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O princípio da neutralidade tributária surgiu a partir da Emenda Constitucional nº 132/2023, que promulgou a Reforma Tributária no país, propondo ao Sistema Tributário Nacional que interfira minimamente nas decisões econômicas dos agentes. A neutralidade, desse modo, passou a ser um dos pilares, buscando assegurar que a carga tributária não distorça alocações de recursos nem favoreça artificialmente determinadas atividades, setores ou regiões.

Os princípios constitucionais caracterizam-se pela sua natureza de normas fundamentais estabelecidas diretamente pela constituição, as quais orientam e dão direcionamento para a interpretação e aplicação das leis. Dessa maneira, estes princípios têm um caráter universal, de observância obrigatória pelo ordenamento jurídico. Eles exercem importantes funções, como: a) reunir e refletir valores essenciais; b) conferir coerência e integração ao sistema jurídico; e c) orientar e limitar a atuação do intérprete na aplicação do Direito. Por sua natureza, possuem um grau mais elevado de abstração e se sobressaem em relação às regras constitucionais, ocupando posição de destaque na hierarquia normativa (Barroso, 1993).

Dentro do contexto tributário, a Constituição Federal de 1988 ampara diversos princípios que sustentam e garantem ao contribuinte uma tributação justa e propiciam segurança jurídica, além de aplicar limites ao poder de tributar do Estado. A neutralidade, embora seja um princípio recentemente previsto de maneira expressa, ampara-se em princípios constitucionais já consagrados que, juntos, sustentam a ideia de um sistema tributário que deve impactar de forma neutra as opções econômicas tomadas pelos contribuintes.

Nesse contexto, é possível identificar que a neutralidade tributária, ainda que recém positivada, já encontrava amparo em diversos fundamentos constitucionais que refletem valores estruturantes do sistema tributário nacional. O primeiro deles é a isonomia tributária, prevista no artigo 150, II, CF/88, o qual preconiza que é proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal adotar diferenciações de tratamento entre contribuintes que estejam em condições semelhantes, sendo vedadas quaisquer distinções com base na atividade profissional ou função desempenhada, independentemente da forma jurídica atribuída aos seus rendimentos, direitos ou títulos (Brasil, 1988). Esta norma se harmoniza com a neutralidade, a qual preconiza que não se deve criar distinções injustificadas entre contribuintes, evitando favorecimentos indevidos ou penalizações econômicas desproporcionais.

Além da isonomia, a neutralidade tributária também se encontra respaldada por outros princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, prevista no art. 145, §1º, CF/88 e o da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, CF/88. Na capacidade contributiva, estabelece-se que a criação e a exigência de tributos devem levar em consideração a aptidão econômica do contribuinte para arcar com os encargos fiscais (Paoliello, 2003). Já a legalidade constitui o alicerce do

Direito Tributário, sendo compreendida pela exigência de que nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado sem a devida previsão legal. Historicamente, esse princípio traduz a ideia de que a imposição tributária depende de autorização prévia do Poder Legislativo, representante legítimo da vontade popular (Rothmann, 1972).

Juntos, esses dois princípios asseguram que a carga fiscal não distorça as decisões econômicas, preservando a equidade e a eficiência do sistema, além de garantir segurança jurídica, evitando que mudanças arbitrárias na tributação interfiram na racionalidade das escolhas de investidores, consumidores e empresas. Dessa maneira, eles criam um ambiente fiscal previsível e equilibrado, essencial para que os tributos não influenciem indevidamente o comportamento econômico, mantendo a neutralidade necessária para o bom funcionamento do mercado.

Além dos princípios tributários diretamente relacionados à neutralidade, destaca-se também o princípio da livre iniciativa, previsto no art. 1º, IV, CF/88, o qual assegura não apenas o ingresso no mercado, mas igualmente a possibilidade de permanência e concorrência em condições equitativas. Trata-se de um vetor constitucional essencial à atividade econômica, orientando a promoção da igualdade de condições entre os agentes privados (Pereira; Carneiro, 2015, p.38).

Assim, a neutralidade, prevista expressamente pela EC nº 132/2023, deve ser compreendida em sintonia com os demais princípios constitucionais e infraconstitucionais. Com a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), busca-se o fortalecimento e a consolidação de um sistema mais moderno, transparente e economicamente neutro, em que a neutralidade atua como vetor de racionalidade e equilíbrio na tributação.

Nesse sentido, entre os princípios que conferem sustentação a esse novo arranjo normativo, há o princípio da não cumulatividade, previsto na Lei Complementar nº 214/2025, o qual funciona por meio de registros efetuados na escrituração contábil da empresa, permitindo a compensação entre os créditos e débitos apurados em um certo intervalo de tempo. Em termos práticos, o contribuinte pode descontar os valores pagos em etapas anteriores da cadeia produtiva, referentes a tributos não cumulativos (Ribeiro, 2007, p. 3).

Além disso, também são aplicados os princípios da transparência tributária e simplicidade, que constituem pilares fundamentais de importância reforçada pela Emenda Complementar nº 132/2023. Desse modo, um sistema tributário eficiente deve ser estruturado com normas claras e de fácil aplicação, possibilitando sua compreensão tanto por empresas quanto por cidadãos. Ademais, é essencial que os contribuintes tenham plena transparência quanto aos tributos que recolhem e à forma como são cobrados. A simplicidade e a visibilidade no processo tributário, além de fortalecerem a confiança do contribuinte no sistema, são fundamentais para fomentar o engajamento da sociedade no debate público (Santos; Antunes; Mendes, 2024).

A partir desse conjunto de parâmetros constitucionais e infraconstitucionais, a neutralidade tributária encontra sólido respaldo, com potencial para assegurar ao contribuinte o respeito à liberdade econômica, ao mesmo tempo em que reforça os fundamentos e valores essenciais que estruturam o sistema tributário e a própria ordem jurídica brasileira.

2.1 A NEUTRALIDADE COMO DIRETRIZ DA REFORMA TRIBUTÁRIA E SUA PREVISÃO NO MODELO DO IBS/CBS

A neutralidade tributária constitui uma das diretrizes centrais da Emenda Constitucional nº 132/2023, que promoveu ampla reforma no sistema tributário brasileiro. O constituinte derivado ocupou-se de determinar, expressamente, no art. 156-A, § 1º, que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será “informado pelo princípio da neutralidade”, diretriz que também se aplica à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), conforme dispõe o art. 195, § 18 da Constituição Federal. Nessa esteira, a referida emenda introduziu ao Sistema Tributário Nacional o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), de forma dual, congregando dois tributos: o IBS, instituído em substituição ao ICMS e ao ISS; e a CBS, instituída em detrimento do IPI, do PIS e da COFINS.

Conforme disposto no art. 156-A, §1º da Constituição Federal, a legislação do IBS e da CBS deverá observar, entre outros, o princípio da neutralidade. Esse comando normativo sinaliza uma determinação clara em direção a um modelo tributário mais racional e eficiente, alinhado com os padrões internacionais recomendados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que há anos defende a substituição de sistemas complexos e cumulativos por modelos unificados, menos distorcidos e mais transparentes (Archanjo, 2024).

No contexto da reforma, a neutralidade é concebida como um princípio pelo qual a tributação não deve influenciar as decisões econômicas dos agentes privados, evitando distorções de mercado, especialmente no que tange às escolhas dos agentes econômicos (Koch, 2023). Com a substituição de tributos cumulativos por um modelo de IVA dual, que abrange o IBS e a CBS, busca-se assegurar que o imposto incida, por exemplo, apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, evitando sobreposição de tributos – cumulatividade – e promovendo maior isonomia.

A implementação da não cumulatividade (art. 156-A, VIII, CF/1988) da tributação no destino é instrumento fundamental para a concretização da neutralidade. A redação do dispositivo determina que o IBS “não será 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 [...]”. Essas medidas respondem à crítica recorrente de que o sistema anterior promovia uma concorrência desleal e comprometia a eficiência do mercado (Archanjo, 2024).

No plano teórico, a neutralidade tributária é compreendida por Koch (2023) como um mecanismo de limitação ao poder de tributar e, ao mesmo tempo, como diretriz para a conformação das normas tributárias em sintonia com a livre concorrência. A autora assinala que “a tributação neutra atua como meio de proteção à livre concorrência” (Koch, 2023, p. 12), garantindo que o comportamento econômico dos contribuintes não seja moldado artificialmente pela carga tributária, mas sim por razões de eficiência produtiva.

Embora a função extrafiscal – que está para além do interesse meramente arrecadatório, mas ligada ao benefício direto à população – da tributação seja legítima, sua utilização desmedida pode gerar desequilíbrios concorrenciais graves, sobretudo quando associada a incentivos fiscais concedidos sem critérios uniformes e proporcionais. Daí emerge o paradoxo da tributação moderna: ao mesmo tempo em que o tributo é utilizado como instrumento de política econômica e social, também pode induzir comportamentos artificialmente vantajosos ou desvantajosos entre concorrentes (Koch, 2023, p. 15-16).

Outro ponto essencial é a relação entre a neutralidade e os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Koch (2023, p. 26) argumenta que “sem capacidade contributiva e sem igualdade, não há neutralidade”, revelando que a neutralidade deve ser compreendida como um princípio interligado ao núcleo da justiça fiscal. Em seu entendimento, trata-se de um estado ideal a ser perseguido, ainda que sua realização plena seja inatingível.

A relevância normativa da neutralidade é reforçada pela existência do art. 146-A da Constituição, que autoriza a edição de lei complementar para prevenir desequilíbrios concorrenciais por meio de critérios especiais de tributação. Para Koch (2023), esse dispositivo consolida a neutralidade como vetor estruturante da ordem econômica tributária. No entanto, sua efetividade prática depende da regulamentação infraconstitucional e da coerência entre as normas de aplicação e os objetivos constitucionais.

Cabe destacar que um desdobramento direto do princípio da neutralidade reside na unificação legislativa em todo o território nacional, conforme disposto pelo art. 156-A, IV da CF, trazendo a possibilidade de cada Ente Federativo fixar alíquota própria, que incidirá sobre “todas as operações com bens materiais e imateriais, incluindo direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição” (Brasil, 1988). Assim, em tese, todos os Entes estariam ancorados numa única legislação, o que diminuiria seus poderes de intervenção no domínio econômico face ao fortalecimento da neutralidade.

Assim, é possível perceber que o princípio da neutralidade, além de estar presente no texto da EC nº 132/2023, é sustentado por uma base teórica consistente e amplamente discutida na doutrina contemporânea. Sua implementação como pilar da reforma no sistema tributário brasileiro aponta para uma tentativa de reduzir os impactos do poder de tributação aos vetores econômicos, notadamente à cascata tributária e aos incentivos fiscais. No entanto, como destacam Koch (2023) e Archanjo (2024), a neutralidade tributária não é um dado natural do sistema, mas sim um ideal regulatório que demanda construção institucional contínua, atenção política e compromisso com a justiça fiscal.

3 A NEUTRALIDADE NA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025: LIMITES DOS REDUTORES E REGIMES ESPECIAIS FRENTE À INTERVENÇÃO ESTATAL

O Constituinte originário, no art. 3º da CF/1988, estabeleceu como objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária, (ii) garantir o desenvolvimento nacional, (iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ao realizar tal ato, a Constituição não apenas reconhece a existência de problemas estruturais e históricos, mas, também, atribui como dever central do Estado, materializado pelos quatro Entes - União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios - a superação dessa realidade.

Para isso, uma estratégia comumente adotada é a intervenção estatal no domínio econômico, percebida especialmente pela existência de imunidades e benefícios fiscais, que se diferenciam por aqueles possuem previsão constitucional, a exemplo das imunidades recíprocas entre os Entes da

Federação, enquanto estes possuem previsão na legislação infraconstitucional e, em tese, caráter transitório (Santos, 2022).

Os benefícios fiscais são meios de intervenção estatal - oriundo do seu poder de tributar - na economia, cujo desenho das obrigações principais e acessórias da relação tributária possui um objetivo pré-definido que justifica sua instituição (Elali, 2020). Em outras palavras, é uma ferramenta de Estado que legalmente impede ou reduz a constituição do crédito tributário baseado em políticas fiscais consonantes aos objetivos constitucionais.

Destarte, ao contrário do que se constata em regimes gerais, que possuem o objetivo principal de gerar receita ao Estado para o financiamento de políticas públicas, os benefícios fiscais se fundamentam na renúncia de receitas tributárias. Essa renúncia é justificada pela expectativa de que ela promoverá ganhos econômicos ou sociais. Por essa razão, os benefícios fiscais são considerados instrumentos de função extrafiscal, pois não visam diretamente a arrecadação de recursos, mas sim à indução de comportamentos específicos por parte da sociedade e do mercado (Santos, 2022).

Eis, entretanto, o seguinte cenário: tanto a Emenda Constitucional nº 132/2023, quanto a Lei Complementar nº 214/2025 determinam que o IBS e o CBS serão instruídos pelo princípio da neutralidade, que, como mencionado, busca afastar a influência direta do poder estatal das decisões dos agentes econômicos, ao passo que a própria Lei Complementar estabelece uma série de regimes diferenciados e benefícios fiscais.

A título exemplificativo, o art. 127 da Lei Complementar nº 214/2025 determina que “ficam reduzidas em 30% as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a prestação de serviços pelos seguintes profissionais, que exercerem atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística”. Ainda, o mesmo diploma legal, em seu art. 128, estabelece uma redução de 60% em serviços de educação, saúde, medicamentos, alimentos destinados ao consumo humano, dentre outros.

Fica evidenciado que, apesar do legislador apontar para uma maior neutralidade na incidência desses tributos - IBS e CBS - ele não deixa de reconhecer os objetivos fundamentais do Estado e a importância da intervenção no domínio econômico por meio da redução das alíquotas de incidência na base de cálculo. Outrossim, o novo regime tributário já nasce com uma gestão de princípios.

A implementação de benefícios fiscais como instrumento de intervenção estatal na economia não implica, necessariamente, em conflito ou incompatibilidade com os princípios da neutralidade fiscal e da livre concorrência. Ainda que, à primeira vista, possam parecer antagônicos, esses princípios não possuem caráter absoluto. Como todo princípio jurídico, eles funcionam como diretrizes para a atuação do Estado e podem ser relativizados quando estiverem em jogo outros princípios ou direitos fundamentais que exigem ponderação e equilíbrio na tomada de decisões públicas (Santos, 2022)

Salienta-se, ademais, que embora os incentivos fiscais, enquanto instrumentos de políticas públicas, possam ter o propósito de fomentar setores considerados estratégicos, reduzir desigualdades ou mitigar falhas de mercado e externalidades negativas, é importante lembrar que, apesar de suas intenções aparentemente positivas, eles representam uma renúncia de receitas pelo Estado. Isso significa, na prática, a retirada de recursos que poderiam ser destinados a outras áreas do orçamento público, a fim de compensar a perda arrecadatória gerada pelos benefícios concedidos a determinados grupos. (Santos, 2022).

Ressalta-se, portanto, que, em princípio, redutores de alíquota e regimes específicos na incidência de tributos enquadram-se em mecanismos de exceção em razão da necessidade de o Estado intervir na economia de modo a executar seus objetivos constitucionalmente delimitados, mas que possuem um potencial de ameaçar a neutralidade tributária se utilizados de forma desproposita e aquém da superação das desigualdades brasileiras.

3.1 COMPARAÇÃO ENTRE BENEFÍCIOS FISCAIS TRADICIONAIS E OS NOVOS MECANISMOS DE DIFERENCIAÇÃO

Com as mudanças aplicadas pela Lei Complementar nº 214/2025, o tratamento relacionado aos benefícios fiscais no Brasil obteve mudanças, buscando foco maior na promoção da neutralidade tributária. Onde antes havia a priorização em enfoques regionais ou setoriais, hoje se propõem critérios mais uniformes e transparentes.

Os mecanismos vislumbrados pela neutralidade surgem como um elemento de equilíbrio, buscando solucionar esse dilema paradoxal entre a intervenção estatal e a preservação de um ambiente concorrencial justo. Pois as normas tributárias têm respaldos para exercer uma função extrafiscal, desse modo intervém na economia com o propósito de promover o bem comum, porém essa mesma atuação pode, em certas situações, gerar desequilíbrios concorrenciais (Koch, 2023, p.14).

Os benefícios fiscais tradicionais buscam aspectos de vinculação dotados de pela finalidade extrafiscal, seja no caráter de influenciar comportamentos econômicos ou buscar reduzir as desigualdades sociais. Estas vantagens propiciadas causam algumas divergências, tratando pessoas ou empresas de forma diferente, mesmo que a Constituição diga que todos devem pagar impostos conforme a sua capacidade de contribuir (Assis, 2013, p. 453).

Esses benefícios antigos também induzem os contribuintes a adquirir natureza de despesas fiscais, uma vez que consistem em renúncias de receitas públicas que geram efeitos econômicos equivalentes aos das despesas governamentais, ambas essenciais para a intervenção do Estado na economia. Assim, funcionam como instrumentos de atuação econômica, pois recompensam os contribuintes que assumem os “sacrifícios” necessários ao utilizarem esses incentivos, especialmente ao elaborarem estratégias complexas de infraestrutura e logística para viabilizar suas operações:

[...] indústrias localizadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro - Oeste do Brasil acabam suportando um maior “sacrifício”, quando comparados com outras indústrias do setor automotivo que permaneceram com suas atividades localizadas na região Sudeste, ou mesmo no sul do país. E como esse sacrifício foi praticado em favor de políticas públicas de relevo constitucional, com indiscutível interesse público, nada mais justo do que compensar esses custos maiores, reequilibrando a equação econômico-financeira das empresas automotivas que se dispuseram a instalar seus estabelecimentos industriais nas regiões Norte, Nordeste e Centro- Oeste. (Santos, 2022, p. 11).

A busca por um sistema tributário de inovação trouxe novos mecanismos relativos às especificações para seus setores, assim, terão regimes delimitados e justificados por características técnicas, evitando discricionariedade excessiva que comprometeria a neutralidade.

Diante dessa distinção, percebe-se que a proibição prevista no art. 156-A, § 1º, X, da Constituição Federal de 1988 restringe-se exclusivamente à outorga de benefícios fiscais, não se estendendo às chamadas figuras técnicas. Considerando que essa vedação se fundamenta no Princípio da Neutralidade Tributária, fica claro que o legislador pode recorrer a figuras técnicas justamente para assegurar a observância desse princípio. Longe de comprometer fundamentos essenciais do sistema, como a neutralidade e a livre concorrência, a utilização dessas figuras técnicas, na verdade, os reforça (Schoueri; Galdino, 2025).

Além disso, a simplificação e uniformidade propiciadas pelos tributos IBS e CBS tendem a eliminar a multiplicidade de regimes e legislações, facilitando o planejamento empresarial e tributário com base em critérios econômicos, e não fiscais, reforçando a promoção da neutralidade.

A elevada complexidade que caracteriza o sistema tributário nacional vigente acarreta diversos problemas, como a dificuldade na compreensão das normas, elevados custos para manter a conformidade e ineficiência na sua aplicação. Esses fatores resultam em desvantagens competitivas, desencorajam investimentos e o empreendedorismo, além de dificultarem as atividades de fiscalização. Em síntese, a simplificação do sistema tributário amplia a clareza das normas, tornando mais fácil o cumprimento das obrigações fiscais (Borba; Carmo, 2024).

Outro aspecto modificado pela Lei Complementar nº 214/2025 relaciona-se à não cumulatividade plena, a qual “será um fator determinante para o aumento da produtividade das empresas, desde que entendam o que é mais racional para elas em termos de organização da sua cadeia de suprimento” (Appy, 2024). Essa viabilidade faz com que o sistema evite que decisões sobre produção, investimento ou localização de empresas sejam motivadas por distorções fiscais, permitindo que sejam baseadas exclusivamente em critérios de eficiência econômica.

Assim, constata-se que a Lei Complementar nº 214/2025 representa um marco na reformulação dos benefícios fiscais no Brasil, ao substituir práticas tradicionalmente marcadas por seletividades setoriais ou regionais por mecanismos mais técnicos, transparentes e aderentes ao princípio da neutralidade tributária. Essa transição busca promover maior isonomia, eficiência econômica e segurança jurídica, ao mesmo tempo em que mitiga distorções concorrenciais historicamente provocadas por incentivos fiscais desequilibrados.

Portanto, com a adoção de figuras técnicas e a implementação da não cumulatividade plena, somadas à simplificação normativa com os tributos IBS e CBS, apontam para um modelo mais racional e orientado ao desenvolvimento sustentável, em que a intervenção estatal passa a respeitar, de forma mais equilibrada, os limites entre estímulo econômico e justiça fiscal.

4 A IMPLEMENTAÇÃO PRÁTICA DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO BRASILEIRO: ASSIMETRIAS REGIONAIS E DESAFIOS À SUA EFETIVIDADE

Almeja-se garantir que as decisões econômicas, como onde investir, produzir ou consumir, não sejam distorcidas por incentivos fiscais desiguais, mas sim orientadas por critérios de eficiência. Para

que essa neutralidade não agrave desigualdades regionais históricas, a criação de um fundo de compensação torna-se essencial.

O mecanismo da neutralidade visa apoiar as regiões menos desenvolvidas, especialmente Norte, Nordeste e Centro-Oeste, garantindo que a transição para um sistema mais neutro e uniforme, que não comprometa os avanços sociais e econômicos conquistados por meio de políticas regionais anteriores. A Constituição de 1988 demonstra de forma clara a intenção de assegurar a autonomia dos entes federativos, como forma de distribuir de maneira equilibrada o poder e as atribuições entre os distintos níveis de governo. Essa independência é fundamental para preservar as particularidades regionais e garantir que estados e municípios possam gerir suas próprias demandas, contribuindo para um federalismo mais justo e funcional (Lemos, 2024).

Com relação a competição fiscal predatória entre entes federativos, a neutralidade tem intuito de reduzir ou eliminar incentivos fiscais seletivos, combatendo a guerra fiscal entre estados, que muitas vezes resulta em perda de arrecadação e desequilíbrios econômicos, favorecendo um ambiente mais harmonioso. A construção de um sistema tributário mais eficaz e compatível requer a colaboração entre a União, os estados e os municípios. O aprimoramento da cooperação entre os entes federativos, aliado à adoção de instrumentos que assegurem um ambiente tributário mais estável e equilibrado, é essencial para enfrentar os obstáculos da guerra fiscal e incentivar o desenvolvimento econômico sustentável do país (Santos, 2025).

Além disso, a neutralidade também busca evitar distorções na alocação de investimentos, em relação a decisões empresariais sobre localização, produção ou investimentos sejam influenciadas por benefícios fiscais regionais desiguais, promovendo uma alocação mais eficiente e baseada em critérios econômicos reais. “O princípio da neutralidade está relacionado com a eficiência econômica, ou seja, o Estado deve recolher o mínimo para se manter sem atrapalhar a alocação dos recursos” (Garcia, 2018).

Em contrapartida, é preciso analisar essa ferramenta também sob o viés crítico, à luz desse princípio. Com o encerramento gradual da guerra fiscal e a limitação de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos estados e municípios, a Lei Complementar nº 214/2025 instituiu mecanismos de compensação financeira como alternativa para mitigar as desigualdades regionais. No entanto, a própria existência desses fundos pode ser interpretada como uma nova forma de interferência estatal nas decisões econômicas dos agentes.

Desse modo, a neutralidade, enquanto um dos princípios orientadores da Reforma Tributária, visa evitar que o sistema tributário distorça escolhas produtivas, de investimento ou de consumo. Ao criar fundos direcionados a determinadas regiões, ainda que com objetivos distributivos legítimos, corre-se o risco de reinstaurar desequilíbrios por meio de incentivos indiretos, o que pode comprometer a isonomia na alocação de recursos e investimentos. Além disso, ao substituir os benefícios fiscais por transferências compensatórias, o sistema pode institucionalizar uma lógica de dependência financeira entre entes federativos, em vez de promover autonomia e desenvolvimento sustentável.

Apesar de não exigir contrapartidas dos entes federativos que recebem os recursos e de adotar critérios voltados à promoção da equidade, um dos principais problemas apontados pela em relação a tentativa de compensação financeira é o uso de um critério de repasse considerado fixo e pouco

flexível, um exemplo é o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), onde em vez de ajustar-se às mudanças reais nas necessidades locais, como crescimento populacional, variações no nível de renda ou surgimento de novas demandas sociais, o modelo de rateio permanece ancorado em dados antigos ou em faixas estáticas de população.

Isso representa um problema porque pode desconsiderar as dinâmicas socioeconômicas e populacionais, como resultado, compromete-se a eficiência e a justiça na distribuição dos recursos, enfraquecendo a capacidade financeira de alguns entes subnacionais de atender às suas obrigações constitucionais (Reis; Lima; Wilbert; Luz; Stranz, 2022)

O Brasil possui dimensões continentais e marcantes desigualdades socioeconômicas. Ignorar essas disparidades no processo de reformulação tributária poderia comprometer a capacidade de estados e municípios menos desenvolvidos de promover políticas públicas efetivas, aprofundando assim a concentração de riqueza e oportunidades nas regiões já favorecidas.

4.1 A COMPATIBILIDADE ENTRE O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A REALIDADE DE UM PAÍS CONTINENTAL

A neutralidade tributária, enquanto princípio orientador do novo sistema fiscal brasileiro, enfrenta obstáculos consideráveis diante da complexa realidade econômica, social e federativa do país. O Brasil é um Estado de dimensões continentais, com acentuadas disparidades regionais que se manifestam em diferentes graus de desenvolvimento econômico, infraestrutura, capital humano e capacidade de arrecadação tributária. Essa heterogeneidade estrutural é reconhecida no próprio texto constitucional, especialmente no retromencionado art. 3º, inciso III, que consagra como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais.

Nesse cenário, a neutralidade tributária, se interpretada de maneira rígida e descontextualizada, corre o risco de se tornar um instrumento de cristalização de desigualdades, ao invés de um vetor de justiça fiscal. O modelo federativo brasileiro, ainda que desenhado sob a lógica da cooperação (CF/88, arts. 1º e 18), é estruturalmente assimétrico.

Estados e municípios das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste dependem, historicamente, de mecanismos compensatórios como o Fundo de Participação dos Estados (FPE), o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e incentivos fiscais para atrair investimentos e prover serviços públicos básicos. A imposição de um regime de neutralidade estrita, orientado exclusivamente por critérios de eficiência econômica, sem considerar essas assimetrias, implicaria na supressão de instrumentos de compensação fundamentais, aprofundando ainda mais o desequilíbrio federativo.

A defesa da neutralidade tributária deve partir do reconhecimento de que a tributação nunca é um fenômeno puramente técnico ou neutro em sua totalidade. A intervenção estatal por meio dos tributos necessariamente altera comportamentos econômicos, impacta a alocação de recursos e influencia a dinâmica social. Negar esse impacto é adotar uma visão reducionista que desconsidera as múltiplas funções do sistema tributário, não apenas arrecadatória, mas também distributiva, regulatória e estruturante.

Portanto, a neutralidade não pode ser entendida como um ideal absoluto ou uma meta inquestionável – especialmente no Brasil, visto ser um Estado que reconhece suas contradições e estabelece objetivos expressos – mas sim como uma diretriz que deve ser balanceada com outros princípios fundamentais, como

a capacidade contributiva e a busca pela justiça social. O sistema tributário brasileiro, em sua complexidade, deve refletir esse equilíbrio, permitindo que a tributação incida de forma diferenciada em setores e regiões para promover a redução das desigualdades e o desenvolvimento econômico sustentável.

A defesa da neutralidade não deve ser confundida com a crença em sua existência plena. A tributação, por sua própria natureza, interfere na realidade econômica e social; negar esse dado equivale a adotar uma visão tecnocrática e idealizada do sistema tributário, que ignora os condicionantes históricos e estruturais que moldam a tributação no Brasil. Nesse sentido, a neutralidade tributária deve ser compreendida como um ideal regulatório que deve coexistir com outros princípios constitucionais, a exemplo da capacidade contributiva, a isonomia e a justiça distributiva.

A própria Lei Complementar nº 214/2025, ao prever regimes específicos, tratamentos favorecidos e fundos de equalização, reconhece a necessidade de atenuar os impactos de uma tributação uniforme sobre realidades desiguais. Ainda que esses mecanismos possam tensionar o princípio da neutralidade, sua existência reafirma que este não pode ser aplicado de forma estanque ou descolada dos compromissos constitucionais de justiça social e equilíbrio federativo.

Para Archanjo (2024), a inclusão do princípio da neutralidade tributária na Constituição pode ser considerada um sofisma, pois propõe uma imparcialidade que não reflete a realidade. A tributação, por sua essência, envolve decisões políticas e sociais que geram impactos, tornando ilusória a ideia de uma neutralidade plena:

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. (Archanjo, 2024, p. 74).

Dessa forma, no contexto brasileiro, a neutralidade tributária deve ser compreendida como um vetor de racionalidade econômica e segurança jurídica, mas que precisa ser calibrado à luz das desigualdades estruturais do país. Em vez de negar essas desigualdades, o princípio da neutralidade deve ser compatibilizado com políticas públicas que promovam sua superação progressiva. Só assim será possível construir um sistema tributário que una eficiência e equidade, respeitando tanto a liberdade econômica quanto os objetivos redistributivos expressos na Constituição Federal.

5 CONCLUSÃO

A neutralidade tributária, embora constitua um princípio fundamental para a racionalização e eficiência do sistema tributário brasileiro, enfrenta limitações significativas em sua implementação plena, sobretudo em razão das desigualdades regionais e da necessidade de intervenção estatal, manifestada por meio de regimes diferenciados, benefícios fiscais e mecanismos de compensação.

Os princípios constitucionais preexistentes conferem segurança jurídica e promovem um sistema tributário justo e equilibrado, funcionando como alicerce para a interpretação das normas infraconstitucionais e dos próprios princípios, em conjunto. A Reforma Tributária, com a introdução do IBS e da CBS, trouxe uma resposta à necessidade de modernização e simplificação, adotando um modelo dual de IVA que privilegia a não cumulatividade, elemento essencial para a concretização da neutralidade.

A aplicação prática da neutralidade ainda é limitada pelas exceções previstas na Lei Complementar nº 214/2025, que institui redutores de alíquotas e regimes especiais para determinados setores e atividades. Todavia, esses mecanismos configuram formas legítimas de intervenção estatal, necessárias para concretizar objetivos constitucionais, como a promoção do desenvolvimento regional, a redução das desigualdades sociais e a correção de falhas de mercado e de externalidades negativas.

Nesse sentido, a adoção do princípio da neutralidade, se realizada de forma rígida e desconsiderando a realidade brasileira, pode agravar desigualdades, suprimindo instrumentos de compensação e equidade essenciais para estados e municípios menos desenvolvidos. Sob essa perspectiva, a neutralidade tributária no Brasil deve ser compreendida como um ideal regulatório e um vetor de racionalidade econômica, mas que necessariamente se subordina a outras finalidades constitucionais, como a justiça tributária, a capacidade contributiva e o equilíbrio federativo.

Portanto, a própria Lei Complementar nº 214/2025 introduz uma relativização da neutralidade, não para esvaziá-la, mas sim para permitir sua concretização de forma compatível com a realidade brasileira, a qual dependerá da sua articulação com políticas públicas que considerem as especificidades regionais e as desigualdades históricas do país, devendo respeitar a autonomia dos entes federativos e promover um desenvolvimento equilibrado.

REFERÊNCIAS

ARCHANJO, Islane; SANTOS, Iassmyn; NOGUEIRA, Bernardo. O princípio da neutralidade e a reforma tributária: regra, sofisma ou utopia? **Revista Direito e Justiça: Reflexões Sociojurídicas**, Santo Ângelo, v. 24, n. 49, p. 55-76, maio/ago. 2024.

ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica nos benefícios fiscais**. 2013. 557 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/publico/Integral_2013_Tese_Karoline_Marchiori_de_Assis.pdf. Acesso em: 22 maio 2025.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**: limites e possibilidades da Constituição Brasileira. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Appy destaca a importância da não cumulatividade plena para o aumento da produtividade das empresas. **Portal do Ministério da Fazenda**, 15 ago. 2024. Disponível em:

<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/agosto/appy-destaca-a-importancia-da-nao-cumulatividade-plena-para-o-aumento-da-productividade-das-empresas>. Acesso em: 19 jun. 2025.

GARCIA, Amanda Alves. **Sistema tributário brasileiro**: uma análise comparativa com países selecionados. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Econômicas) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/24027/3/SistemaTributarioBrasileiro.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2025.

KOCH, Mariana Porto. **Teoria da neutralidade tributária**. 2023. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, 2023.

LEMOS, Victor Emmanuel Espíndola. **A reforma tributária da EC 132/23 e seus impactos no federalismo fiscal**: análise da compatibilidade da unificação tributária com a cláusula pétreia do pacto federativo. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Estadual do Maranhão, São Luís, 2024. Disponível em: <https://repositorio.uema.br/bitstream/123456789/3350/1/MONOGRAFIA%20-%20VICTOR%20EMMANUEL%20ESP%c3%8dNDOLA%20LEMOS%20-%20CCSA%20UEMA%202024.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2025.

MENDES, Maureline Alves; ANTUNES, Maria Clara Rodrigues; SANTOS, Fernanda Mesquita dos. Reforma tributária e políticas públicas. **Perspectivas em Políticas Públicas**, Belo Horizonte, v. 17, n. 34, p. 264-281, 2024. Disponível em: <https://revista.uemg.br/revistappp/article/view/9074>. Acesso em: 29 jul. 2025.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. 2003. Disponível em: <https://arquivos.integrawebsites.com.br/462/246d3ba806b0e15c1ae1276feddbb3c8.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2025.

PEREIRA, Andresa Semeghini; CARNEIRO, Adenele Garcia. A importância dos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa para manutenção da ordem econômica no Brasil. **Interfaces Científicas - Direito**, Aracaju, v. 4, n. 1, p. 33-44, 2015. Disponível em: <https://periodicos.set.edu.br/direito/article/view/2080>. Acesso em: 29 jul. 2025.

REIS, Victória Maria Peres dos; LIMA, Diana Vaz de; WILBERT, Marcelo Driemeyer; LÚZ, Ângela Barbosa Reis; STRANZ, Eduardo Fonseca. **Análise dos fatores determinantes da dependência financeira dos municípios brasileiros ao FPM**, 22º USP International Conference in Accounting, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/22UspInternational/ArtigosDownload/3798.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2025.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 18, jun. 2007. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm. Acesso em: 29 jul. 2025.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 67, p. 231-268, 1972. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>. Acesso em: 29 jul. 2025.

SANTOS, Bruna Vieira Esteves dos. A reimaginação dos benefícios fiscais como instrumentos de desenvolvimento estatal. **Revista de Ciências do Estado**, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 1-26, 2022. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/revce/article/view/e38647>. Acesso em: 29 jul. 2025.

SANTOS, Pablo Queiroz Tobias dos. **Guerra fiscal entre os estados brasileiros**: circulação de mercadorias e serviços sobre o ICMS. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2025. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/8866>. Acesso em: 19 jun. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A neutralidade das regras transitórias no ics e na cbs: o caso dos bens de capital. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 59, p. 755-781. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2753>. Acesso em: 29 jul. 2025.

Recebido em: 8 de Setembro de 2025

Avaliado em: 1 de Novembro de 2025

Aceito em: 19 de Novembro de 2025



A autenticidade desse artigo pode ser conferida no site <https://periodicos.set.edu.br>

1 Mestranda em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Advogada.
E-mail: claudianas2509@gmail.com.

2 Mestranda em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Advogada.
E-mail: fernandaraquelcoelho@gmail.com.

3 Doutor e Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Docente da Universidade de Fortaleza (UNIFOR) nos Cursos de Graduação e Pós-graduação em Direito, Contabilidade e Administração. Docente convidado da Escola Superior do Ministério Público e da Escola Superior de Advocacia. Advogado.
E-mail: elisberg@unifor.br.

4 Graduado em História (Licenciatura) pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Graduando em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Bolsista institucional do Programa de Monitoria da UNIFOR na disciplina de Direito Tributário II. E-mail: ivenscrda@gmail.com.

Copyright (c) 2025 Revista Interfaces Científicas - Direito



Este trabalho está licenciado sob uma licença Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.