



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

LETÍCIA SALAZAR DE MATOS

**ANÁLISE DOS REGIMES ESPECIAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DO
PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA**

Recife
2025

LETÍCIA SALAZAR DE MATOS

**ANÁLISE DOS REGIMES ESPECIAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DO
PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Federal de Pernambuco, Centro
de Ciências Jurídicas, como requisito para a
obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: José André Wanderley
Dantas de Oliveira

Recife

2025

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

Matos, Letícia Salazar de.

Análise dos regimes especiais da reforma tributária à luz do princípio da
neutralidade tributária / Letícia Salazar de Matos. - Recife, 2025.
p. 50, tab.

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de Oliveira

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.

1. Direito tributário. 2. Reforma tributária. 3. Neutralidade tributária. 4.
Livre concorrência. 5. Regimes especiais. 6. IBS e CBS. I. Oliveira, José
André Wanderley Dantas de. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

LETÍCIA SALAZAR DE MATOS

**ANÁLISE DOS REGIMES ESPECIAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DO
PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Federal de Pernambuco,
Centro de Ciências Jurídicas, como
requisito para a obtenção do título de
bacharel em Direito.

Aprovado em: 17/12/2025.

BANCA EXAMINADORA

Profº. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas
Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Doutorando João Alves de Melo Júnior
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à minha família, minha maior fonte de incentivo. À minha mãe, minha maior inspiração e exemplo de mulher, pelos mais sábios conselhos e pelo melhor colo do mundo todo. À Gabi, por ser desde sempre a minha maior admiradora e apoiadora. À minha avó e à Finha, por me proporcionarem o refúgio, o aconchego e o amor de uma casa de vó durante todos esses anos. À titia, por sempre acreditar em mim e no meu sucesso, por ser minha incentivadora. Ao meu pai, por todo o investimento na minha educação ao longo de tantos anos e por não medir esforços pela minha felicidade, ainda que de longe. À Luna, por ser minha companheira mais fiel.

Tudo o que fiz e faço é por vocês. Obrigada por me permitirem chegar até aqui com a certeza de que jamais estarei sozinha.

Agradeço à Malu e à Vitória, duas das pessoas mais brilhantes e especiais que tive o prazer de conhecer durante minha trajetória acadêmica, as minhas eternas companheiras de rotina que se tornaram irmãs de coração. Toda a minha gratidão e admiração é de vocês, por tudo o que presenciei construírem ao longo desses anos e por tudo o que me ensinaram. À Malu, agradeço pelo amparo constante, pela escuta generosa e pelos inúmeros ensinamentos. Aprendo diariamente com a sua forma de enxergar o mundo. À Vitória, dedico o meu interesse pelo direito tributário e por tantas outras coisas que nela me inspiram e despertam o meu interesse. Obrigada por ser uma grande referência na minha vida.

Agradeço à Bina, Bruna, Cacau e Letícia por sempre me apoiarem e vibrarem junto comigo a cada conquista, mesmo não fazendo parte do mundo jurídico. É uma alegria imensa poder crescer ao lado de cada uma de vocês durante esses longos anos de amizade, ter vocês comigo torna tudo isso mais leve e especial.

Agradeço a Luiz, meu amor, meu parceiro de vida e meu maior ouvinte. Agradeço pela paciência e pelo companheirismo sem igual, especialmente durante os meus surtos acadêmicos. Obrigada por me fazer enxergar o quanto sou capaz e por jamais duvidar do meu potencial, seu apoio foi essencial para que eu pudesse chegar até aqui.

Agradeço ao Professor André Dantas, meu orientador, pela generosidade com que compartilhou todo o seu vasto conhecimento e pelo cuidado na condução deste trabalho. Agradeço a disponibilidade e as valiosas contribuições que tornaram possível a realização desta pesquisa.

Por fim, agradeço a Deus por nunca deixar de abrir portas ao longo de toda a minha trajetória e por me dar forças para jamais desistir. Sei que sem o seu cuidado e a sua proteção, nada disso seria possível.

RESUMO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 implementou ampla reforma na tributação sobre o consumo no Brasil, instituindo o modelo de Imposto sobre o Valor Agregado dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Entre as diretrizes estruturantes da reforma, destaca-se a constitucionalização expressa do princípio da neutralidade tributária, acompanhada da vedação, como regra geral, à concessão de benefícios fiscais e regimes especiais. Contudo, a Lei Complementar nº 214/2025, que regulamenta os novos tributos, instituiu extenso rol de exceções a essa regra, concedendo regimes específicos, diferenciados e favorecidos para diversos setores econômicos. O presente trabalho tem por objetivo analisar a compatibilidade desses regimes especiais com o princípio da neutralidade tributária, compreendido, a partir da teoria de Humberto Ávila, como o dever do Estado de não intervir por meio da tributação de modo a comprometer a igualdade de condições competitivas entre contribuintes em relação de concorrência. A pesquisa adota abordagem qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, utilizando o método dedutivo, mediante pesquisa bibliográfica e documental. Conclui-se que, embora a instituição de regimes especiais possa se justificar quando voltada à correção de desequilíbrios concorrenciais ou à promoção de finalidades extrafiscais constitucionalmente amparadas, a amplitude e a diversidade dos tratamentos diferenciados previstos na LC 214/2025 extrapolam esses limites. A quantidade de exceções subverte a lógica constitucional, comprometendo a uniformidade tributária e a igualdade de condições competitivas que o princípio da neutralidade visa assegurar.

Palavras-chave: Reforma tributária; Neutralidade tributária; Livre concorrência; Regimes especiais; IBS; CBS.

ABSTRACT

Constitutional Amendment No. 132/2023 implemented a comprehensive reform of consumption taxation in Brazil, establishing a dual Value Added Tax model composed of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS). Among the reform's structuring guidelines, the express constitutionalization of the tax neutrality principle stands out, accompanied by a general prohibition on granting tax benefits and special regimes. However, Complementary Law No. 214/2025, which regulates the new taxes, established an extensive list of exceptions to this rule, encompassing specific, differentiated, and favored regimes for various economic sectors. This study aims to analyze the compatibility of these special regimes with the tax neutrality principle, understood, based on Humberto Ávila's theory, as the State's duty not to intervene, through taxation, in a manner that compromises the equality of competitive conditions among taxpayers in a competitive relationship. The research adopts a qualitative approach, exploratory and descriptive in nature, using the deductive method, through bibliographic and documentary research. It concludes that, although the establishment of special regimes may be justified when aimed at correcting competitive imbalances or promoting constitutionally supported extrafiscal purposes, the breadth and diversity of differentiated treatments provided for in Complementary Law No. 214/2025 exceed these limits. The number of exceptions subverts the constitutional logic, compromising tax uniformity and the equality of competitive conditions that the neutrality principle seeks to ensure.

Keywords: Tax reform; Tax neutrality; Free competition; Special regimes; IBS; CBS.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Principais regimes especiais previstos na Lei Complementar nº 214/2025

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA	12
2.1 Conceito geral de neutralidade e a não interferência nas decisões econômicas dos contribuintes	12
2.2 A neutralidade tributária como instrumento de proteção da livre concorrência	14
2.3 Neutralidade e extrafiscalidade: tensões e limites recíprocos.....	18
3. A REFORMA TRIBUTÁRIA E O NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	22
3.1 Panorama geral da EC 132/2023: objetivos e diretrizes estruturantes	22
3.2 A constitucionalização expressa do princípio da neutralidade: vedação à concessão de incentivos e benefícios fiscais e de regimes especiais de tributação do IBS e da CBS	25
3.3 IBS e CBS: estrutura e aspectos essenciais.....	28
4. ANÁLISE DA (IN)COMPATIBILIDADE DOS REGIMES ESPECIAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA COM O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE.....	32
4.1. Conceito e finalidade de regimes especiais tributários	32
4.2 Breve panorama dos regimes especiais instituídos pela reforma tributária	34
4.2.1 Regime específico de operações com bens imóveis	34
4.2.2 Regimes diferenciados com alíquotas reduzidas.....	36
4.3 Impactos econômicos e concorrenciais dos regimes especiais instituídos pela LC 214/2025: a regra geral de tributação como exceção e o esvaziamento da neutralidade.....	39
5. CONCLUSÃO.....	44
REFERÊNCIAS.....	47

1. INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, representou marco histórico no sistema tributário brasileiro ao implementar ampla reforma na tributação sobre o consumo. Com motivação na complexidade do modelo anterior, caracterizado pela multiplicidade de tributos, regimes especiais e benefícios fiscais que geravam elevado custo de conformidade e distorções concorrenceis, a reforma introduziu o modelo de Imposto sobre o Valor Agregado dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Entre as diretrizes estruturantes da reforma, destaca-se a constitucionalização expressa do princípio da neutralidade tributária no âmbito do IBS e da CBS, acompanhada da vedação, como regra geral, à concessão de benefícios fiscais e regimes especiais de tributação. Essa opção normativa evidencia a intenção do legislador constituinte de promover um sistema tributário que não distorça as condições de concorrência entre os agentes econômicos, assegurando tratamento isonômico aos contribuintes.

Contudo, a própria Constituição Federal, em seu texto reformado, e a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, responsável pela regulamentação do IBS e da CBS, instituíram expressivas exceções a essa regra geral. São previstos regimes específicos para setores como combustíveis, serviços financeiros, operações imobiliárias e transporte coletivo, além de regimes diferenciados com alíquotas reduzidas para bens e serviços considerados essenciais, e regimes favorecidos como o Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus.

Diante desse cenário, emerge o problema central deste trabalho: a multiplicidade de regimes especiais instituídos pela reforma tributária é compatível com o princípio da neutralidade tributária expressamente consagrado pela EC 132/2023? A proliferação de tratamentos diferenciados compromete a igualdade de condições competitivas que o princípio visa proteger?

O objetivo geral deste trabalho é analisar a compatibilidade dos regimes especiais de tributação instituídos pela reforma tributária com o princípio da neutralidade tributária, compreendido em sua dimensão concorrencial. Para tanto,

estabelecem-se como objetivos específicos o exame dos fundamentos teóricos do princípio da neutralidade tributária e sua relação com a livre concorrência, a apresentação do panorama geral da reforma tributária e a constitucionalização expressa do princípio da neutralidade, a identificação e análise dos regimes especiais previstos na LC 214/2025, e a avaliação de maneira crítica dos impactos concorrenceis decorrentes da existência de multiplicidade de tratamentos diferenciados.

A relevância do tema justifica-se pela atualidade e pelo impacto econômico da reforma tributária brasileira, na medida em que a nova sistemática de tributação sobre o consumo afetará diretamente as condições de competição entre os agentes econômicos, sendo imprescindível avaliar se os regimes especiais instituídos observam os limites impostos pelo princípio da neutralidade ou se, de modo adverso, comprometem a igualdade concorrencial que fundamentou a própria reforma.

Quanto à metodologia, a pesquisa adota abordagem qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, utilizando o método dedutivo. No tocante aos procedimentos técnicos, utiliza-se pesquisa bibliográfica, mediante revisão da literatura jurídica nacional sobre neutralidade tributária, livre concorrência e extrafiscalidade, com especial atenção à teoria de Humberto Ávila sobre a neutralidade como instrumento de proteção da igualdade concorrencial. Complementarmente, realiza-se pesquisa documental, com análise da Constituição Federal, da Emenda Constitucional nº 132/2023, da Lei Complementar nº 214/2025 e de documentos legislativos correlatos.

O trabalho estrutura-se em três capítulos. O primeiro capítulo examina os fundamentos teóricos da neutralidade tributária, abordando seu conceito geral e a evolução da perspectiva absoluta para a relativa, sua dimensão específica como instrumento de proteção da livre concorrência, bem como as tensões e limites recíprocos entre neutralidade e extrafiscalidade.

O segundo capítulo apresenta a reforma tributária e o novo modelo de tributação sobre o consumo, analisando o panorama geral da EC 132/2023, a constitucionalização expressa do princípio da neutralidade e a vedação à concessão de benefícios fiscais, bem como a estrutura e os aspectos essenciais do IBS e da CBS.

O terceiro e último capítulo constitui o núcleo analítico do trabalho, dedicando-se à análise da compatibilidade dos regimes especiais com o princípio da neutralidade. Inicialmente, delimita-se o conceito e a finalidade dos regimes especiais tributários,

para, em seguida, apresentar um breve panorama dos regimes instituídos pela reforma, com destaque para o regime específico de operações imobiliárias e os regimes com alíquotas reduzidas. Por fim, examina-se criticamente os impactos econômicos e concorenciais dessa multiplicidade de tratamentos diferenciados à luz do princípio da neutralidade.

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito geral de neutralidade e a não interferência nas decisões econômicas dos contribuintes

A neutralidade tributária possui diversos significados na doutrina, o que resulta em múltiplas conceituações para o princípio. No presente capítulo, será apresentada inicialmente a concepção geral da neutralidade, adotada por grande parte da doutrina e intimamente relacionada à concepção liberal clássica, para posteriormente ser desenvolvida a perspectiva que norteará o presente trabalho. Essa concepção clássica, embora inegavelmente relativizada na atualidade, defendia a existência de uma neutralidade fiscal absoluta, conforme se passa a analisar.

O princípio da neutralidade tributária, em sua perspectiva geral e absoluta decorrente da teoria liberal econômica, é compreendido como o dever de não interferência da tributação nas decisões dos agentes econômicos intimamente ligado à ausência de distorção econômica dos tributos¹. Sob a ótica liberalista, a tributação deveria se limitar estritamente ao custeio das despesas com o cumprimento das funções básicas do Estado, isto é segurança e estabilidade, conforme elucida Natercia Sampaio Siqueira:

“(...) o estado fiscal burguês realizou-se sob a neutralidade do liberalismo econômico, caracterizada pelos seguintes postulados: mínima interferência no mercado; garantia de propriedade; a iniciativa privada enquanto liberdade individual. A exação tributária não se prestaria a políticas de distribuição de riquezas, de controle e direção da economia ou de estímulo ou desestímulo a hábitos culturais, o que contrariaria os três postulados acima enumerados. Antes, o imposto justificar-se-ia nos exatos limites do custeio das despesas estatais necessárias à paz social. Ou seja, a tributação se legitimaria enquanto suficiente ao cumprimento, pelo Estado, das funções de segurança e estabilidade que lhe foram atribuídas pela sociedade burguesa.”²

Para a teoria liberal, a neutralidade fiscal impõe aos tributos o dever de não alterar as decisões e ações dos agentes econômicos, uma vez que o objetivo é

¹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 160.

² SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Tributo, Mercado e Neutralidade no Estado Democrático de Direito. Livraria e Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2012, p. 39.

garantir a máxima liberdade de mercado e a mínima intervenção estatal na economia³, devendo o Estado, assim, assumir uma postura não intervencionista.

Nesse sentido, conforme preconiza a denominada Regra de Edimburgo, formulada pela doutrina clássica liberal, a tributação deveria preservar a situação econômica preexistente dos contribuintes (*"leave them as you find them"*)⁴. Portanto, a tributação teria de ser neutra, não podendo provocar qualquer tipo de distorção na economia.

Contudo, adotando um entendimento mais relativizado do conceito absoluto de neutralidade, mas sem deixar de representar uma concepção geral, segundo o sentido aqui defendido, a doutrina atual reconhece a impossibilidade de existência de um tributo absolutamente neutro em relação ao funcionamento do mercado e aos impactos econômicos no geral⁵.

Atualmente, comprehende-se que é impossível que a tributação preserve o funcionamento do mercado em condições idênticas àquelas que existiriam em um cenário hipotético de ausência de tributos⁶. Nas palavras de Santos, conforme citado por André Elali, “um imposto integralmente neutro não existe. Depois da sua incidência, só por milagre a situação tributada poderia permanecer a mesma”⁷.

À luz da inexistência de neutralidade absoluta, o entendimento contemporâneo estabelece que a tributação não deve constituir fator determinante nas decisões de investimento e alocação de recursos⁸, de modo a evitar distorções na livre formação de preços e nas escolhas dos agentes econômicos⁹. A neutralidade, sob essa perspectiva, configura-se como um ideal a ser perseguido, na medida em que os

³ ELALI, André. Revisitando o princípio da neutralidade tributária: algumas considerações críticas. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 50, 2024, p. 65-66.

⁴ “Deixá-los como foram encontrados” (tradução livre)

⁵ NERUDOVA, Danuse e SIROKY, Jan. *The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation. Value added tax and direct taxation – similarities and differences*. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 229.

⁶ MIRANDA, Túlio Terceiro Neto Parente. Não cumulatividade e neutralidade fiscal: impossibilidade de restringir o direito ao crédito de ICMS na aquisição de energia elétrica. *Tributação do Consumo*. Arraes Editores, Belo Horizonte, 2021, p. 779.

⁷ SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003. *apud* ELALI, André. Revisitando o princípio da neutralidade tributária – algumas considerações críticas. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 50, 2024, p. 69.

⁸ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 117.

⁹ *Ibidem*, p. 103

tributos instituídos no ordenamento jurídico devem buscar, em máxima medida, provocar o mínimo de interferências possível no funcionamento do mercado¹⁰.

Nessa concepção, a finalidade da neutralidade é evitar que a tributação, ao assegurar a arrecadação necessária ao financiamento estatal, altere o funcionamento natural da economia e do mercado, preservando-se, assim, a eficiência econômica¹¹. Desse modo, o debate deixa de girar em torno do dever do Estado de evitar que os tributos provoquem efeitos distorcivos no cenário econômico e passa a concentrar-se na obrigação estatal de adotar a alternativa tributária que implique o menor grau de distorção possível ao mercado¹².

Conforme será analisado no Capítulo 3, o entendimento mais amplo de neutralidade foi expressamente adotado na reforma tributária pela Lei Complementar nº 214/2025 para conceituar o princípio no âmbito do IBS e da CBS.

Portanto, uma vez definido o que se entende por compreensão geral de neutralidade tributária, que evolui de um ideal absoluto de não interferência para um objetivo pragmático de mínima distorção, cumpre examinar como esse princípio se manifesta especificamente no contexto da livre concorrência, dimensão que será determinante para a posterior análise dos regimes especiais instituídos pela reforma tributária.

2.2 A neutralidade tributária como instrumento de proteção da livre concorrência

Ultrapassada a análise do conceito geral de neutralidade, passa-se à perspectiva específica adotada no presente trabalho: a neutralidade tributária em sua dimensão relacionada à livre concorrência, fundamentada na teoria de Humberto Ávila.

O art. 170 da Constituição Federal de 1988 inaugura o capítulo dedicado à Ordem Econômica e Financeira, estabelecendo os fundamentos, a finalidade e os princípios que devem nortear a atividade econômica no Brasil. Conforme leciona Eros

¹⁰ BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 79.

¹¹ LEHNER, Moris. O Impacto da Neutralidade Fiscal na Crise Financeira Global. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, n. 4, 2011. p. 191-192.

¹² COELHO, Isaías. Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS). Reforma tributária e neutralidade do IVA. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. p. 11.

Roberto Grau, o dispositivo encerra uma norma-objetivo de caráter inequivocamente normativo, segundo a qual a ordem econômica deve estar fundada na “valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”¹³.

A livre concorrência integra o rol de princípios que orientam a Ordem Econômica, ao lado da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da defesa do consumidor, da defesa do meio ambiente, da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego e do tratamento favorecido para empresas de pequeno porte. Tais princípios, como observa Schoueri, não atuam isoladamente, mas em conjunto, interagindo e confluindo para o objetivo comum preconizado no *caput* do art. 170 da Constituição¹⁴.

Desse modo, a livre concorrência constitui princípio constitucional impositivo, devendo ser compreendida não como livre jogo das forças de mercado na acepção liberal clássica, mas como liberdade de concorrência, desdobrada em liberdades públicas e privadas, que assegura a competitividade como forma de tutela do consumidor e garantia de oportunidades iguais a todos os agentes econômicos¹⁵.

Ademais, a livre concorrência consiste na garantia de competição entre agentes econômicos em condições iguais¹⁶. Essa garantia, contudo, está sujeita a limitações estatais legítimas, especialmente quando necessárias ao exercício da função regulatória do Estado ou à repressão de abusos de poder econômico¹⁷. Assim, a liberdade concorrencial não se confunde com a atuação livre e arbitrária dos agentes econômicos no mercado, devendo haver o controle e a intervenção estatal dentro do ambiente concorrencial¹⁸, uma vez que representa bem jurídico a ser protegido pelo Estado, consoante dispõe Seixas:

“[...] o princípio da livre concorrência (CF/1988, art. 170, inciso IV) também representa um dos pilares do liberalismo econômico. A competitividade é uma característica inerente ao livre mercado, motivo pelo qual a livre concorrência

¹³ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 66.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2007, p. 248.

¹⁵ GRAU, *op. cit.* (nota 13), p. 210-212.

¹⁶ SCHOUERI, *op. cit.* (nota 14), p. 245-246.

¹⁷ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. Livre concorrência e o dever da neutralidade tributária. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005, p. 27.

¹⁸ SCHOUERI, *op. cit.* (nota 14), p. 246.

entre os agentes econômicos representa verdadeiro bem jurídico a ser salvaguardado pelo Estado.”¹⁹

É especialmente nesse contexto que a tributação ganha relevância, tendo em vista que o Estado, além de atuar como agente regulador da concorrência, detém competência constitucional para instituir e arrecadar tributos²⁰. Desse modo, o princípio da livre concorrência impõe ao legislador e ao julgador tributário o dever de analisar e mitigar os impactos negativos que a tributação possa produzir sobre o ambiente concorrencial²¹.

É nessa intersecção entre regulação e tributação que a neutralidade tributária se torna imprescindível para a preservação da livre concorrência.

Em sua obra *Teoria da Igualdade Tributária*, Ávila examina três possíveis acepções do princípio da neutralidade para identificar qual delas deve ser adotada de forma coerente no ordenamento jurídico brasileiro²².

Segundo o autor, em um primeiro sentido, a neutralidade significaria a proibição de qualquer influência estatal no exercício das atividades econômicas dos contribuintes por meio da tributação. Esse significado, contudo, conforme analisado no tópico anterior do presente trabalho, é incompatível com o ordenamento jurídico e com as finalidades da tributação, pois mesmo tributos com finalidade exclusivamente arrecadatória exercem alguma influência, ainda que indireta, no comportamento dos contribuintes.

O segundo e terceiro sentidos, embora compatíveis com o ordenamento jurídico, são considerados por Ávila normativamente supérfluos, pois seus limites já são assegurados por outros princípios. Desse modo, a segunda acepção corresponderia à vedação de influências injustificadas no exercício das atividades econômicas dos contribuintes, limite já fornecido pelo princípio da igualdade em seu aspecto geral, que proíbe tratamentos diferenciados sem justificativa razoável. A terceira corresponderia à vedação de influências excessivas na atividade dos contribuintes, conteúdo normativo já assegurado pelo princípio da proporcionalidade (proibição de excesso), que veda medidas estatais desproporcionais aos fins pretendidos.

¹⁹ SEIXAS, *op. cit* (nota 1), p. 94.

²⁰ LIMA, *op. cit.* (nota 14), p. 60.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 645.

²² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 97 e 98.

Diante da inadequação ou da redundância desses três significados, Ávila propõe uma quarta acepção, normativamente mais coerente, onde a neutralidade corresponde ao dever negativo do Estado de não intervir, por meio da tributação, de modo a comprometer a liberdade de concorrência entre os contribuintes. Sob essa perspectiva, a neutralidade seria uma manifestação específica da igualdade tributária em sua conexão com o princípio da livre concorrência²³.

Conforme esclarece o autor, a neutralidade delimita o âmbito de atuação ou abstenção estatal quanto aos efeitos tributários que incidem sobre elementos fundamentais ao exercício da livre concorrência²⁴. Trata-se, portanto, de um limite à intervenção estatal especificamente no que concerne à tributação no domínio concorrencial, um limite ao tratamento tributário de contribuintes que se encontrem em relação de concorrência.

Nessa mesma linha, Eric Castro e Silva conceitua a neutralidade tributária a partir de sua relação com a livre concorrência, sustentando que o princípio impõe o dever da tributação de não constituir um fator de desequilíbrio concorrencial:

“Neutralidade de tributação não significa reconhecer que o tributo não interfere na economia, negando-lhe a capacidade de induzir comportamentos econômicos, mas sim que não deve ser o fator preponderante para as decisões econômicas e, principalmente, fator de desequilíbrio para a livre concorrência.”²⁵

É também nesse sentido que Schoueri defende a concepção de neutralidade:

“Mais correto parece ser admitir que a neutralidade tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado.”²⁶

A partir dessa concepção, comprehende-se aqui que a neutralidade da concorrência é violada em duas situações: (i) quando se institui tributação diferenciada para contribuintes concorrentes em situações equivalentes de fato e de direito de forma desmotivada, criando distinções injustificadas; ou (ii) quando se aplica tratamento tributário idêntico a contribuintes em situações materialmente distintas,

²³ *Ibidem*.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ SILVA, Eric Castro e. Influências do Sistema Multilateral do Comércio no Sistema Tributário Brasileiro. Tese - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 18.

²⁶ SCHOUERI, *op. cit.* (nota 17), p. 81.

desconsiderando diferenças relevantes. Em ambos os casos, a tributação expõe determinados contribuintes a condições concorrenenciais desfavoráveis, distorcendo o equilíbrio competitivo ao onerar desigualmente agentes econômicos que competem no mesmo mercado e nas mesmas condições competitivas.

Diante de cenários de desequilíbrio concorrencial, o princípio da neutralidade manifesta-se não apenas em sua dimensão negativa, com o dever de abstenção estatal de interferência na livre concorrência, mas também em sua dimensão positiva, conforme entende Ávila. Desse modo, a atuação positiva impõe ao Estado o dever de utilizar a tributação como instrumento de prevenção, e até mesmo de correção, para restaurar o cenário de igualdade de condições competitivas, muitas vezes causado pela própria tributação²⁷.

Essa concepção de igualdade mencionada ao longo deste trabalho aproxima-se da noção de equidade desenvolvida por John Rawls em sua teoria da justiça como equidade (*justice as fairness*). Assim, a igualdade de condições concorrenenciais, tutelada pelo princípio da neutralidade, não corresponde à mera igualdade formal de tratamento, mas à igualdade material das condições de concorrência entre contribuintes em situações distintas. Conforme defendido por Rawls, desigualdades econômicas e sociais são admissíveis em termos de justiça quando necessárias à correção de desigualdades de partida e benefício dos menos favorecidos, o que o autor denomina de "princípio da diferença"²⁸.

É precisamente essa dimensão positiva da neutralidade tributária e o seu papel como instrumento de correção de desequilíbrios concorrenenciais que será analisado a seguir.

2.3 Neutralidade e extrafiscalidade: tensões e limites recíprocos

Para além da função fiscal e arrecadatória da tributação, onde os tributos possuem como finalidade precípua o financiamento estatal através do abastecimento dos cofres públicos, a tributação pode exercer como finalidade central a persecução de objetivos diversos aos puramente arrecadatórios, a denominada função extrafiscal.

²⁷ ÁVILA, *op. cit.* (nota 18), p. 101.

²⁸ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 88.

Conforme define Geraldo Ataliba, citado por Schoueri, a extrafiscalidade corresponde ao "emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades (...) regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política"²⁹. Assim, a tributação com finalidade extrafiscal objetiva intervir em determinadas situações sociais e econômicas por meio da indução de comportamentos dos contribuintes³⁰⁻³¹.

Nessa perspectiva, o Estado se vale da tributação como meio de fomento ou desestímulo a determinadas atividades consideradas fundamentais ou não ao interesse público. Exemplos práticos incluem a tributação mais gravosa sobre produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, concessão de incentivos fiscais e regimes especiais para setores estratégicos da economia e a progressividade de alíquotas do IPTU e ITR como forma de indução ao cumprimento da função social da propriedade.

A doutrina entende que nenhum tributo realiza unicamente função fiscal ou extrafiscal, de modo que a fiscalidade e extrafiscalidade coexistem em maior ou menor grau em cada figura tributária. Desse modo, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 256) ressalva que “os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”³².

Diante desse cenário, é importante traçar a aparente tensão existente entre a neutralidade tributária e a extrafiscalidade como decorrência de suas distintas finalidades normativas. Enquanto a neutralidade, em seu aspecto negativo, exige que o Estado ao promover a tributação não distorça o estado de livre concorrência do mercado, a extrafiscalidade propõe a intervenção no comportamento de contribuintes em posição de concorrência para atingir fins constitucionalmente relevantes, o que pode levar à conclusão de que haveria uma oposição direta entre os dois institutos jurídicos³³.

Contudo, conforme demonstra Humberto Ávila, a adoção do comportamento extrafiscal por parte do Estado não configura uma imediata violação à neutralidade tributária. Do ponto de vista da neutralidade concorrencial adotada no presente

²⁹ SCHOUDERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Forense, 2005, p.33.

³⁰ SEIXAS, *op cit.* (nota 1), p. 40.

³¹ SCHOUDERI, *op. cit.* (nota 24), p. 31.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21^a edição. Saraiva, 2009, p. 256.

³³ ELALI, *op cit.* (nota 3), p. 78.

trabalho, tratamentos tributários diferenciados podem, em determinadas situações, constituir um mecanismo de garantia da neutralidade no plano material, na medida em que estes objetivem preservar a igualdade das condições concorrenceis, prevenindo e/ou corrigindo o desequilíbrio no âmbito da livre concorrência³⁴.

É nesse mesmo sentido que caminha a Constituição Federal ao autorizar no seu art. 146-A que lei complementar estabeleça critérios especiais de tributação objetivando prevenir desequilíbrios da concorrência. O dispositivo constitucional evidencia que a ordenamento jurídico não apenas reconhece, como expressamente prevê que o estabelecimento de tratamentos tributários diferenciados quando voltados à correção de distorções competitivas não configuram violação à neutralidade, mas sim instrumento para sua concretização.

Logo, somente é possível visualizar uma oposição direta entre neutralidade e extrafiscalidade no momento em que a tributação extrafiscal provocar desequilíbrios na livre concorrência³⁵. Nesse caso, ao buscar atingir legitimamente outras finalidades de ordem pública previstas na Constituição, a atuação extrafiscal pode acabar por promover desequilíbrios concorrenceis, ainda que sua finalidade precípua não seja conferir vantagens competitivas arbitrárias.

Portanto, mesmo quando a finalidade extrafiscal predomine, o princípio da neutralidade e o consequente dever de preservar a igualdade de condições competitivas devem ser observados, na máxima medida possível, no processo de elaboração das normas tributárias indutoras³⁶. Assim, aqui defende-se que eventuais distorções provocadas na concorrência somente se justificam quando inevitáveis e proporcionais à realização dos fins constitucionais que fundamentaram a adoção da função indutora da tributação.

Desse modo, a extrafiscalidade viola o dever de neutralidade não quando provoca algum desequilíbrio concorrencial, o que pode ser inerente à própria função indutora, mas quando o faz de maneira arbitrária ou desproporcional, sem justificativa constitucional legítima que ampare o tratamento diferenciado³⁷. Nesse sentido, a neutralidade passa a significar “verdadeira regra que impõe a justificação desta [extrafiscalidade], sob pena de flagrante inconstitucionalidade”³⁸.

³⁴ ÁVILA, *op. cit.* (nota 18), p. 102.

³⁵ LIMA, *op. cit.* (nota 14), p. 83.

³⁶ LIMA, *op. cit.* (nota 14), p. 85.

³⁷ ÁVILA, *op. cit.* (nota 18), p. 103.

³⁸ BOMFIM, *op. cit.* (nota 10), p. 84.

Estabelece-se, assim, uma relação de ponderação entre neutralidade e extrafiscalidade, cabendo verificar em cada caso concreto se o tratamento tributário diferenciado encontra fundamento constitucional adequado e se mostra proporcional aos fins pretendidos, ou se configura privilégio injustificado que compromete a livre concorrência e a igualdade de condições no mercado.

3. A REFORMA TRIBUTÁRIA E O NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

3.1 Panorama geral da EC 132/2023: objetivos e diretrizes estruturantes

A necessidade de implementação de uma reforma tributária no país tem sido objeto de discussão ao longo das últimas décadas. Isso se deve, especialmente, ao fato de que o atual sistema tributário foi estruturado na década de 1960, com a implementação do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), em um contexto político-econômico distinto do atual.

A tributação brasileira é marcada pela excessiva complexidade e pelo elevado grau de litígio e insegurança jurídica. Esses problemas são causados principalmente pela elevada carga tributária, pela diversidade de regimes de tributação, pela multiplicidade de alíquotas e pela grande quantidade de obrigação acessórias. Além disso, a presença de diversas legislações tributárias no ordenamento jurídico do país, como resultado da constante edição e alteração de normas legais e infralegais pelos entes federativos, dificulta ainda mais a manutenção de um sistema tributário simplificado.

Sobre esse aspecto, de acordo com o recente estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT, estima-se que, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram editadas mais de 510 mil normas tributárias no Brasil, o que representa aproximadamente 39 normas por dia³⁹.

Considerando esse cenário de complexidade, o cumprimento das obrigações se tornou cada vez mais difícil, sendo aproximadamente 1.501 horas por ano o tempo gasto para cumprir as obrigações tributárias no Brasil, de acordo com o relatório “*Doing Business*” publicado no ano de 2021 pelo Grupo Banco Mundial⁴⁰. Como consequência disso, o custo de conformidade tributária (*tax compliance costs* ou *compliance costs of taxation*), que se refere ao “custo com os recursos necessários

³⁹ IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Quantidade de normas editadas no Brasil: 36 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba: IBPT, 2024. Disponível em: <http://www.ibpt.org.br>. Acesso em: 1 ago. 2025.

⁴⁰ WORLD BANK. Doing Business Subnacional Brasil, 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 2 set. 2025.

ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes"⁴¹, se torna bastante elevado.

Isso ocorre porque os contribuintes precisam arcar não apenas com os custos referentes ao pagamento dos tributos, mas também com a contratação de mão de obra especializada e com o cumprimento de atividades como o preenchimento de declarações, o envio de informações ao fisco e o atendimento a fiscalizações.

Além da consequência para os contribuintes, as dificuldades enfrentadas em razão do complexo sistema tributário também são suportadas pelo próprio poder público que precisa arcar com os custos administrativos de legislar, arrecadar, fiscalizar e julgar as questões relativas aos tributos na esfera de cada ente federativo⁴².

Na tentativa de solucionar tais problemas, e após diversas propostas apresentadas ao longo dos anos, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que implementou de forma definitiva a reforma tributária no texto constitucional brasileiro. A reforma introduzida no nosso ordenamento objetiva conferir maior eficiência, simplificação e transparência ao sistema nacional. Para tanto, estabelece no art. 145, §3º, da Constituição Federal cinco princípios norteadores: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente⁴³.

Dessa forma, esses princípios buscam tornar a tributação no Brasil menos complexa e onerosa, inclusive em relação ao meio ambiente. Com essa finalidade, a reforma propôs a redução de tributos, a aplicação de alíquota única, maior transparência à população, o fortalecimento da cooperação entre fisco e contribuintes, e o uso da tributação como incentivo a práticas ambientalmente sustentáveis⁴⁴.

A exposição de motivos da PEC nº 45/2019, que deu origem à EC nº 132/2023, ilustra bem os objetivos a serem alcançados pelas mudanças implementadas no

⁴¹ BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, Brasil, v. 13, n. 29, 2002. p. 56.

⁴² *Ibidem*.

⁴³ § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

⁴⁴ SILVA, Eric Castro e; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. Reforma Tributária Brasileira: uma Comparaçao Prática com o Sistema Canadense. Revista Direito Tributário Atual v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 2024. p. 180-181.

sistema tributário. Em particular, a proposta busca simplificar o sistema, reduzir o contencioso tributário e aumentar a produtividade e o PIB potencial do Brasil⁴⁵:

“Os efeitos esperados da mudança proposta são extremamente relevantes, caracterizando-se não apenas por uma grande simplificação do sistema tributário brasileiro – com a consequente redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos –, mas também, e principalmente, por um significativo aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil.”

Com o objetivo de simplificar o sistema tributário, foi adotado com a reforma o modelo de Imposto sobre o Valor Agregado dual (IVA dual) para a tributação sobre o consumo no país, tributo de incidência não cumulativa amplamente adotado em diversos países no mundo que incide somente sobre o valor que foi agregado em cada etapa de produção de um bem ou serviço.

No cenário brasileiro, o IVA será composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, ambos já instituídos no ordenamento jurídico por meio da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025⁴⁶. Assim, a CBS substituirá gradualmente três tributos existentes, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Programa de Integração Social (PIS) e, parcialmente, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)⁴⁷, enquanto o IBS assumirá, também de forma gradual, o lugar do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS).

Além disso, também foi instituído através da LC nº 214/2025 o Imposto Seletivo (IS)⁴⁸ de competência da União Federal e de caráter exclusivamente extrafiscal. Como concretização do princípio constitucional da seletividade tributária, o IS apenas irá incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, de modo a desestimular o consumo de bens e serviços não essenciais aos contribuintes.

⁴⁵ BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 3 de abril 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/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 2 set. 2025.

⁴⁶ Livro I da Lei Complementar nº 214/2025.

⁴⁷ O IPI inicialmente seria completamente extinto do sistema tributário brasileiro, mas foi mantido apenas em relação aos produtos objeto de produção incentivada na Zona Franca de Manaus, assegurando a competitividade do local e desempenhando um papel exclusivamente extrafiscal.

⁴⁸ Livro II da Lei Complementar nº 214/2025.

Contudo, ainda que já instituído no nosso ordenamento, o IS somente será cobrado a partir do ano de 2027.

Com a substituição de cinco tributos pelo modelo de IVA dual (IBS e CBS), vislumbra-se, a princípio, uma considerável simplificação da tributação sobre o consumo no Brasil, sobretudo porque ambos são regulamentados por uma mesma lei complementar e caracterizados por identidade estrutural em seus principais aspectos tributários, como fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo e hipóteses de incidência e não incidência⁴⁹.

3.2 A constitucionalização expressa do princípio da neutralidade: vedação à concessão de incentivos e benefícios fiscais e de regimes especiais de tributação do IBS e da CBS

Além dos princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, anteriormente mencionados, a Emenda Constitucional nº 132/2023 inseriu expressamente no texto da Constituição Federal o princípio da neutralidade tributária no âmbito do IBS e da CBS, garantindo força normativa vinculante à neutralidade a fim de que o ordenamento tributário seja orientado e limitado por ela. Veja-se:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...) (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

Ainda, a própria Lei Complementar nº 214/2025, responsável por instituir o IBS e a CBS no ordenamento jurídico-tributário, em seu art. 2º estabelece que tanto o IBS quanto a CBS devem ser informados pelo princípio da neutralidade:

Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.

⁴⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 195, §16.

Assim, a neutralidade tributária deixa de ser apenas um princípio implícito e passa a assumir uma função normativa concreta na nova tributação sobre o consumo, adquirindo eficácia direta e vinculante. A partir de agora, a neutralidade deve servir como parâmetro para a interpretação de qualquer disposição referente ao IBS e CBS a fim de garantir que a finalidade constitucional seja devidamente vislumbrada no momento da aplicação do direito.

Consoante elucida Humberto Ávila, ao tratar da Teoria dos Princípios, a positivação de um princípio impõe ao ordenamento jurídico a adoção dos comportamentos necessários à sua realização, isto é, institui o dever de exercer determinados comportamentos para que se promova o estado de coisas a ser alcançado⁵⁰. Portanto, com a previsão expressa da neutralidade tributária surge o dever do legislador e dos aplicadores do direito de garantir um cenário em que a neutralidade possa ser efetivada, com a adoção dos comportamentos necessários à promoção desse fim.

É nesse sentido de promover a realização da neutralidade que o legislador constituinte estabeleceu, tanto para a sistemática do IBS quanto da CBS, a vedação à concessão de benefícios e incentivos fiscais ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, como regra geral:

Art. 156-A. (...) § 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

(...)

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 Constituição⁵¹;

Em respeito ao princípio da neutralidade, o legislador estabeleceu, como regra geral, a proibição aos entes federativos de conceder benefícios fiscais e regimes especiais no âmbito da tributação sobre o consumo. O objetivo dessa restrição é assegurar que a incidência do IBS e da CBS ocorra de maneira uniforme sobre todos os bens e serviços semelhantes, assegurando tratamento isonômico⁵².

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed., rev. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 71 e 72.

⁵¹ A mesma vedação é aplicável à CBS, conforme determina o art. 195, §16, da Constituição Federal.

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A Neutralidade das Regras Transitórias no IBS e na CBS: o Caso dos Bens de Capital. Revista Direito Tributário Atual, n. 59, 2025, p. 758 e 759.

Não obstante essa vedação geral, a Constituição Federal e a LC nº 214/2025 preveem exceções ao princípio da neutralidade. Entre as principais destacam-se (i) a criação de regimes específicos de tributação para determinados setores econômicos, como combustíveis, transporte coletivo, serviços de saúde e educação, que incluem a concessão de alíquotas reduzidas e diferenciadas e de créditos presumidos; e (ii) a previsão de alíquotas reduzidas ou isenção para determinados bens e serviços essenciais, como itens da cesta básica nacional, medicamentos e produtos agropecuários.

Diante desse cenário, o condicionamento da neutralidade à observância das exceções previstas tem sido objeto de críticas que apontam que o princípio, desse modo, deixaria de configurar regra absoluta e passaria a assumir contornos interpretativos mais flexíveis. Nessa perspectiva, defende-se que o legislador infraconstitucional teria margem interpretativa para relativizar sua aplicação prática, sobretudo ao instituir regimes especiais de tributação sobre o consumo⁵³.

Quanto a esse aspecto, não se desconsidera a relevância do controle da efetividade do princípio da neutralidade, mesmo diante de sua expressa previsão na Constituição Federal. Essa verificação mostra-se imprescindível para que o propósito constitucional atribuído ao princípio não seja desvirtuado, de modo que se alcance resultados concretos.

Nesse sentido, adverte Humberto Ávila que a mera previsão normativa de uma finalidade constitucional não é suficiente para a sua efetivação se os comportamentos necessários à sua realização não forem adotados na prática:

“O importante é que, se o estado de coisas deve ser buscado, e se ele só se realiza com determinados comportamentos, esses comportamentos passam a constituir necessidades práticas sem cujos efeitos a progressiva promoção do fim não se realiza. [...]”⁵⁴

No entanto, o entendimento que vem sendo adotado no presente trabalho é o de que a instituição de exceções ao dever estatal de neutralidade não configura, por

⁵³ Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2753>. Acesso em: 4 set. 2025.

⁵⁴ CARVALHO, Victor Bittencourt Leite de. A neutralidade tributária após a Emenda Constitucional 132/2023: uma análise sobre sua efetividade e limites normativos. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Direito, Natal, 2025, p. 29 e 30.

⁵⁴ ÁVILA, *op. cit* (nota 45), p. 71.

si só, um desvirtuamento do objetivo constitucionalmente estabelecido. Sob esse viés, exceções à neutralidade tributária podem ser instituídas de modo a impactar positivamente o ambiente concorrencial quando a existência de desigualdades e assimetrias entre contribuintes em posição de concorrência exige a adoção de tratamento diferenciado para sua efetiva correção.

Conforme ressalta Ávila, a instituição de tratamentos diferenciados pode assegurar a própria neutralidade no plano material quando voltada a preservar a igualdade de condições concorrenenciais. Nesse caso, o Estado deve se afastar do dever de abstenção, correspondente ao aspecto negativo do princípio, e atuar positivamente por meio da tributação para corrigir distorções⁵⁵.

É nesse contexto que a criação de regimes especiais de tributação se legitima à luz do princípio da neutralidade. Quando instituídos com o objetivo de corrigir assimetrias concorrenenciais, muitas vezes ocasionadas pela própria tributação, tais regimes justificam-se como instrumento para a promoção da igualdade de condições competitivas entre contribuintes.

Portanto, é imprescindível avaliar se os regimes especiais instituídos pela reforma tributária estão efetivamente alinhados com a promoção da neutralidade tributária, funcionando como instrumentos de preservação da igualdade concorrencial, ou se, ao contrário, configuram privilégios setoriais que distorcem a concorrência e esvaziam o princípio constitucional.

Antes de proceder a essa análise crítica, que será realizada no Capítulo 4, cumpre examinar a estrutura técnica do IBS e da CBS, cujas características essenciais são determinantes para compreender o funcionamento prático da neutralidade no novo modelo de tributação sobre consumo.

3.3 IBS e CBS: estrutura e aspectos essenciais

Além de serem orientados pela neutralidade tributária, tanto o IBS quanto a CBS foram instituídos pela mesma legislação complementar, a Lei Complementar nº 214/2025, o que garante que os aspectos essenciais de ambos os tributos sejam idênticos e definidos no Livro I, Título I, Capítulo II, da referida lei. O objetivo dessa uniformização é assegurar a simplificação da tributação sobre o consumo no Brasil.

⁵⁵ ÁVILA, *op. cit* (nota 18), p. 102.

Em primeiro lugar, uma das características estruturais mais relevantes do IBS e da CBS para a promoção da neutralidade tributária é a adoção da não cumulatividade plena⁵⁶. Por meio dessa sistemática, assegura-se que esses tributos incidam apenas sobre o valor efetivamente agregado em cada etapa da cadeia produtiva, mediante o mecanismo de compensação integral de créditos⁵⁷.

Com o amplo direito ao creditamento, a reforma tributária elimina o “efeito cascata” característico de tributos cumulativos, no qual o tributo incide em cada etapa da cadeia produtiva sobre valores já tributados anteriormente, sem possibilidade de compensação. Assim, a não cumulatividade plena assegura que o tributo incida uniformemente sobre o valor do consumo final, preservando a igualdade concorrencial entre contribuintes com diferentes estruturas produtivas, independentemente do grau de verticalização⁵⁸.

Em relação ao aspecto material do IBS/CBS, ou seja, a hipótese de sua incidência, ele é definido pelas operações onerosas com bens ou com serviços, incluindo as importações. As operações com “bens” abrangem aquelas que envolvem bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos, enquanto as operações com “serviços” correspondem às demais operações que não envolvem bens.

No que diz respeito ao conceito de “operação”, a lei a equipara ao conceito de fornecimento, sendo considerada operação onerosa, para fins de incidência desses tributos, qualquer fornecimento com contraprestação. Nesse contexto, a lei adota um conceito amplo para “fornecimento” em seu art. 3º, inciso II, conforme se depreende da própria Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 68/2024, que deu origem à LC nº 214/25, no qual afirma-se que “a definição do termo 'fornecimento' abrange todas as formas por meio das quais bens e serviços podem ser fornecidos”⁵⁹.

⁵⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 156-A, §1º, inciso VIII.

⁵⁷ ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A não cumulatividade do IVA-dual (CBS e IBS) prevista na proposta de reforma tributária. Revista de Direito Tributário da APET, n. 49, 2024, p. 249. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdt/article/view/602>. Acesso em: 25 out. 2025.

⁵⁸ LOPES, Cláudio Célio de Araújo. O modelo IVA de tributação como instrumento para um novo federalismo fiscal brasileiro diante da globalização. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz e UNIFOR, 2006. p. 49.

⁵⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar nº 68, de 24 de abril de 2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), no âmbito do modelo IVA Dual. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 3 set. 2025.

O momento de ocorrência do fato gerador (aspecto temporal) do IBS/CBS, o “momento em que o que foi previsto na lei tributária (hipótese de incidência) realmente ocorre no mundo real”⁶⁰, é definido como o momento do fornecimento nas operações com bens e serviços, mesmo em casos de execução continuada ou fracionada.

Quanto ao aspecto espacial, o local onde deve ocorrer o fato que ensejará o surgimento da obrigação tributária⁶¹, a nova tributação adota o princípio do destino, devendo o tributo incidir no local de ocorrência da operação, ou seja, no local de consumo do bem ou serviço, conforme critérios de conexão estabelecidos pelo art. 11 da LC nº 214/2025.

A adoção do princípio do destino é essencial para a concretização da neutralidade tributária, pois, ao determinar que a tributação incida no local de consumo, e não mais no local de produção (tributação na origem), elimina-se o principal incentivo à guerra fiscal entre os entes federativos⁶². Isso porque, a ampla concessão de benefícios fiscais por um estado deixa de conferir vantagem competitiva às empresas ali localizadas, uma vez que a tributação ocorrerá conforme a alíquota do estado de destino, onde ocorre o consumo.

Desse modo, contribuintes situados em diferentes estados passam a concorrer em condições de igualdade no mesmo mercado consumidor, sem que localização geográfica da produção constitua vantagem competitiva artificial.

No aspecto quantitativo, a base de cálculo do IBS e da CBS corresponde ao valor da operação, que abrange o montante integral cobrado pelo fornecedor do bem ou serviço ao adquirente, independentemente do valor de mercado, não incluindo o montante do próprio IBS/CBS (cálculo “por fora”).

Em relação à alíquota, como regra, esta será fixada de maneira uniforme pelos entes federativos para todas as operações com bens ou serviços (alíquota-padrão), respeitando-se a alíquota de referência fixada pelo Senado Federal por meio de resolução. Essa fixação de alíquota única submete os contribuintes concorrentes às mesmas condições tributárias. Contudo, como exceção, são aplicadas alíquotas diferenciadas que serão melhor analisadas no próximo capítulo.

⁶⁰ SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018, p.173.

⁶¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 6. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 149.

⁶² PEROBA, Luiz Roberto. A reforma tributária enquanto possível solução para os desafios na tributação da economia digital. Reforma tributária e neutralidade do IVA. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023, p. 199.

Por fim, são considerados contribuintes do IBS e da CBS o fornecedor no exercício de atividade econômica, o adquirente em licitações e leilões públicos e o importador.

Estabelecidas as bases estruturais do IBS e da CBS, cumpre agora analisar os regimes especiais de tributação à luz do princípio constitucional da neutralidade tributária, dispostos nos Títulos IV, V e VI do Livro I da Lei Complementar nº 214/2025.

4. ANÁLISE DA (IN)COMPATIBILIDADE DOS REGIMES ESPECIAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA COM O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

4.1. Conceito e finalidade de regimes especiais tributários

A análise dos regimes especiais tributários exige, inicialmente, a delimitação do conceito de regime geral de tributação, uma vez que a própria noção e caracterização de um regime como “especial” pressupõe a existência de uma sistemática ordinária que lhe sirva como referência e da qual ele se diferencia.

De acordo com o conceito estabelecido por Souza, um regime geral de tributação pode ser classificado como:

“sistema de imposição de obrigações tributárias, incidente de forma compulsória e geral (não setorial), construído a partir da Constituição, segundo os contornos rígidos e o programa nela definidos, mediante atividade legislativa competente, e condicionado de forma dominante pelos princípios da igualdade e por todos os seus subprincípios informadores”⁶³

Desse modo, o autor esclarece que o regime geral é um modelo de tributação caracterizado pela compulsoriedade e aplicação ampla e abrangente, incidindo sobre todos os contribuintes sem qualquer tipo de distinção setorial. A estrutura dessa “tributação-regra” é delineada na própria Constituição Federal, que define quais tributos podem ser instituídos, as competências tributárias de cada ente federativo e as limitações ao exercício do poder de tributar.

Assim, com base nos contornos tributários delimitados pela Constituição, surge a lei instituidora do tributo. A referida norma define os critérios da regra-matriz de incidência tributária⁶⁴ aplicáveis a todos os contribuintes da espécie instituída, de forma ampla e genérica, os quais servirão como regra de tributação a ser seguida de maneira geral e obrigatória.

Feita essa delimitação da regra geral de tributação, surgem as normas “destinadas a regular situações especiais” e que “convivem com aquelas que

⁶³ SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 90.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30^a ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 311-425

compõem o regime ordinário, ou geral, da entidade [espécie tributária] considerada”.⁶⁵ Ou seja, uma mesma espécie tributária pode estar sujeita a mais de uma sistemática: o regime comum e os chamados regimes especiais.

Os regimes especiais de tributação podem ser definidos como forma de tributação diferenciada em relação ao regime geral estabelecido pelo legislador, caracterizando-se pela modificação e adaptação dos critérios tributários estabelecidos para a denominada tributação-regra, objetivando alcançar determinados tipos de contribuintes e setores econômicos e provocar efeitos diversos.⁶⁶

Souza classifica os regimes especiais tributários como:

“tratamento diferenciado do contribuinte ou de grupos de contribuintes, instituído por lei ou por atos administrativos a requerimento desses ou por imposição da autoridade fiscal, no limite da lei, mediante normas que modificam a tributação-regra para desonrar, anistiar e (ou) simplificar as obrigações tributárias do contribuinte, ou para simplificar a atividade arrecadadora estatal.”⁶⁷

Nesse sentido, são diversas as finalidades e as formas de alteração dos critérios da regra-matriz de incidência de que o legislador pode valer-se ao instituir um regime especial, não se restringindo a estrutura de cada regime a uma única modalidade ou função⁶⁸.

Os regimes especiais podem ter objetivos variados, tais como: a simplificação do cumprimento das obrigações tributárias, para atender às peculiaridades de determinadas categorias de contribuintes, mediante a dispensa de obrigações acessórias previstas no regime geral; a otimização da arrecadação e da fiscalização pelo ente tributante, por meio da adoção de procedimentos mais eficientes; além da desoneração de contribuintes ou setores econômicos específicos, como instrumento de consecução de finalidades extrafiscais.

Desse modo, importante destacar que os regimes especiais de tributação podem representar ferramentas significativas para a materialização da função extrafiscal dos tributos⁶⁹, na medida em que permitem ao legislador utilizar das

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31^a edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 78.

⁶⁶ MEDEIROS, Bruno Magno Herculano. *A natureza jurídica dos regimes especiais tributários opcionais*. 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2024, p. 37.

⁶⁷ SOUZA, *op. cit.* (nota 58), p. 175.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 147.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 152.

alterações de critérios da tributação-regra de incidência como mecanismo de indução do comportamento de determinados contribuintes, orientando-os em direção a objetivos considerados relevantes socialmente pelo Estado.

Nesse contexto, o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, representa importante exemplo de regime especial dotado de finalidade extrafiscal. Por meio desse regime, o legislador buscou fomentar e proteger as micro e pequenas empresas através da concessão de tributação simplificada e unificada, com a aplicação de carga tributária reduzida e alíquotas progressivas conforme a receita bruta auferida.

A instituição de tratamento tributário mais favorável às micro e pequenas empresas funciona como mecanismo de indução de comportamentos pelo Estado, na medida em que estimula a formalização das atividades empresariais pelos pequenos contribuintes que desejam utilizar tais benefícios⁷⁰. Além disso, ao reduzir a carga tributária incidente sobre essas empresas, o regime proporciona melhores condições concorrenciais e viabiliza a expansão desses pequenos empreendimentos, evidenciando, assim, a típica função indutora da norma tributária (extrafiscalidade)⁷¹.

Diante do exposto, é evidente que os regimes especiais tributários constituem instrumentos para alcançar finalidades diversas, como a simplificação das obrigações tributárias e a indução de comportamentos econômicos por meio da extrafiscalidade. Contudo, a instituição de tratamentos diferenciados suscita questionamentos quanto à sua compatibilidade com o princípio da neutralidade, principalmente considerando a produção de possíveis desequilíbrios concorrenciais.

Portanto, faz-se necessário examinar alguns dos regimes especiais instituídos pela reforma tributária para, em seguida, analisar sua compatibilidade com esse princípio.

4.2 Breve panorama dos regimes especiais instituídos pela reforma tributária

4.2.1 Regime específico de operações com bens imóveis

⁷⁰ VIANA, Hudson Andrade. O Simples Nacional e o princípio do tratamento favorecido na Constituição Econômica do Brasil: uma análise à luz da Reforma Tributária de 2023. 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2024. p. 54.

⁷¹ *Ibidem*, p. 53.

Historicamente, as operações com bens imóveis não estavam sujeitas à incidência do ICMS ou do ISS, limitando-se a tributação ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), de competência municipal, e ao Imposto de Renda sobre o ganho de capital.⁷²⁻⁷³ Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua regulamentação pela Lei Complementar nº 214/2025, as operações imobiliárias passam a sofrer incidência dos novos tributos sobre o consumo, o IBS e a CBS.

Contudo, o artigo 156-A, § 5º, inciso VI, da Constituição Federal estabelece expressamente que as operações com bens imóveis estarão sujeitas a regime específico de tributação, tendo sido instituídas pela LC 214/2025 regras diferenciadas de alíquotas, base de cálculo e creditamento. Essa conduta adotada pelo legislador busca evitar elevar excessivamente os custos habitacionais, em respeito ao direito à moradia constitucionalmente garantido pelo art. 6º da Constituição Federal, assim como comprometer pequenas rendas locatícias.⁷⁴

Dentre as operações sujeitas ao regime específico, destacam-se: a alienação de imóveis, inclusive aquela decorrente de incorporação imobiliária e de parcelamento de solo; a cessão e atos translativos ou constitutivos onerosos de direitos reais; a locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis, incluindo servidão, cessão de uso ou espaço e permissão de uso e direito de passagem; os serviços de administração e intermediação imobiliária; e os serviços de construção civil.

Desse modo, buscando mitigar os efeitos da tributação sobre as operações com bens imóveis e reconhecendo as especificidades do setor, o regime especial prevê reduções de alíquotas conforme a natureza da operação realizada⁷⁵. Para as operações imobiliárias em geral, a lei prevê redução de 50% (cinquenta por cento) das alíquotas do IBS e da CBS em relação à alíquota-padrão desses tributos. Nos casos de operações de locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis, a redução alcança 70% (setenta por cento) das alíquotas do IBS e da CBS aplicáveis.

⁷² Vide art. 128 do Decreto nº 9.580/2018.

⁷³ RAFAEL, Sidnei. A incidência do CBS/IBS nas operações com bens imóveis à luz da EC 132/2023 e da LC 214/2025. Consultor Jurídico (ConJur), São Paulo, 21 jul. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jul-21/a-incidencia-do-cbs-ibs-nas-operacoes-com-bens-imoveis-a-luz-da-ec-132-2023-e-da-lc-214-2025/>. Acesso em: 11 nov. 2025.

⁷⁴ NAGURNHAK, Gilmara. Mudanças na tributação da locação de imóveis na reforma tributária e impactos para pessoas físicas e jurídicas. Revista Colombiana de Ciências e Humanidades (REHCOL), Colômbia, v. 2, n.2, p. 190-213, jun. 2024. Disponível em: <https://www.rehcol.com>. Acesso em: 11 nov. 2025. p. 200.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 199.

Além das reduções de alíquota, a LC 214/2025 instituiu mecanismos de redução da base de cálculo aplicáveis às operações com bens imóveis. Para imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 2026, será aplicado o chamado “redutor de ajuste” que corresponderá ao menor valor entre o custo de aquisição atualizado pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e o valor de referência oficial do imóvel divulgado e disponibilizado no Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais (Sinter). Essa regra protege os contribuintes que já possuem imóveis em seu patrimônio, evitando a tributação retroativa sobre valorizações anteriores.

Nos casos de imóveis em construção até a referida data, o redutor de ajuste será calculado pela soma do valor de aquisição do terreno, atualizado pelo IPCA, com os custos dos bens e serviços aplicados na edificação até então. Para imóveis adquiridos a partir de 1º de janeiro de 2027, o redutor corresponderá ao valor de aquisição do bem imóvel.

Além disso, a LC 214/2025 também prevê o denominado “redutor social” incidente sobre os bens imóveis residenciais, sendo aplicado tanto nas operações de locação, cessão onerosa e arrendamento, no valor de R\$ 600,00 (seiscentos reais) por imóvel residencial, quanto nas operações de alienação, no valor de R\$ 100.000 (cem mil reais) por imóvel residencial novo e no valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) por lote residencial. Assim, tal medida beneficia especialmente os imóveis voltados à moradia.

Em relação ao sujeito passivo do IBS/CBS nas operações imobiliárias, com a reforma tributária, é possível que a pessoa física se enquadre como contribuinte desses tributos. Contudo, é necessário se enquadrar nos critérios específicos estabelecidos pela Lei Complementar, mantendo pequenos investidores imobiliários fora da incidência tributária.

Por fim, a implementação plena do regime específico para operações imobiliárias se dará de forma gradual, acompanhando o cronograma geral de transição estabelecido pela reforma tributária, que se estenderá até 2033, dispondo a legislação, em seu artigo 487 e seguintes, de algumas opções de recolhimento do IBS e da CBS para os contribuintes optarem durante o período de transição.

4.2.2 Regimes diferenciados com alíquotas reduzidas

Embora orientada pela uniformização das alíquotas como regra geral, a reforma tributária atribuiu a necessidade de tratamento diferenciado para determinados bens e serviços considerados essenciais ou merecedores de proteção especial. Assim, a Lei Complementar institui os regimes diferenciados de tributação com a aplicação de alíquotas reduzidas ou com a concessão de créditos presumidos, estabelecendo três faixas principais de redução: alíquota zero para bens essenciais, redução de 60% para setores de relevância social e redução de 30% para serviços prestados por profissionais liberais regulamentados.

- **Alíquota zero de IBS e CBS**

A LC 214/2025 estabelece alíquota zero de IBS e CBS para bens e serviços essenciais. Dentre eles, destaca-se a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que corresponde ao conjunto de produtos destinados à alimentação humana considerados essenciais pelo legislador e discriminados no Anexo I da lei, como arroz, feijão, leite, manteiga, margarina, carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves, peixes e produtos de origem animal, açúcar, macarrão, sal, farinha de mandioca e de milho, pão francês e café.

A desoneração integral desses itens representa a intenção legislativa de proteção ao consumo de famílias de baixa renda, bem como a observância do direito social à alimentação e do princípio da seletividade, buscando reduzir o impacto regressivo da tributação sobre o consumo nos produtos de primeira necessidade. Contudo, questiona-se o real efeito provocado por essa medida adotada, uma vez que ela atinge igualmente a todos os contribuintes sem respeitar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária⁷⁶.

Além da cesta básica, ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operações com dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; produtos hortícolas, frutas e ovos; automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiência ou com transtorno do espectro autista;

⁷⁶ CARVALHO, Bruno da Silva de. A isenção conferida aos produtos de cesta básica: princípios constitucionais tributários esquecidos pela reforma. Revista Contexto Jurídico, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, 2023. p. 9-13.

automóveis de passageiros adquiridos por motoristas profissionais que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); e serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos.

- **Redução de 60% nas alíquotas de IBS e CBS**

O artigo 128 da LC 214/2025 estabelece redução de 60% nas alíquotas do IBS e da CBS para um conjunto extenso de bens e serviços que abrange setores essenciais para a sociedade, como educação e saúde.

Os serviços de educação abrangidos pelo regimes estão elencados no Anexo II da lei, conforme a Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), e incluem o ensino em todos os níveis: educação infantil, ensino fundamental, ensino médio, educação profissional técnica de nível médio, ensino superior de graduação e pós-graduação, além de cursos sequenciais e de formação específica. Todavia, a desoneração limita-se estritamente aos valores devidos pela contraprestação dos serviços educacionais listados, não se estendendo a receitas decorrentes de outras atividades acessórias no âmbito educacional.

Já os serviços de saúde estão relacionados no Anexo III da lei e contemplam consultas médicas, procedimentos diagnósticos, tratamentos terapêuticos, cirurgias e demais atividades assistenciais prestadas por profissionais e estabelecimentos de saúde. Além disso, os medicamentos não contemplados na alíquota zero também se beneficiam da redução de 60%, assim como os dispositivos médicos em geral dispostos no Anexo IV da lei.

Ademais, também se beneficiam dessa redução de alíquota: dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência; alimentos destinados ao consumo humano; produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*; insumos agropecuários e aquícolas; produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais; comunicação institucional; atividades desportivas; e bens e serviços relacionados à soberania e à segurança nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética.

- **Redução de 30% nas alíquotas de IBS e CBS**

O artigo 127 da LC 214/2025 estabelece redução de 30% nas alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a prestação de serviços por profissionais que exercem atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística, desde que submetidas à fiscalização por conselho profissional.

O rol de profissões beneficiadas listado pela lei é taxativo, abrangendo 21 categorias expressamente mencionadas no art. 127: administração, advocacia, arquitetura e urbanismo, assistência social, biblioteconomia, biologia, contabilidade, economia, economia doméstica, educação física, engenharia, agronomia, estatística, medicina veterinária, zootecnia, museologia, química, relações públicas, e técnicos agrícolas e industriais.

A aplicação do benefício está condicionada a requisitos específicos. Para pessoas físicas, exige-se que os serviços prestados estejam vinculados à habilitação profissional do prestador. Para pessoas jurídicas, a LC 214/2025 estabelece condições cumulativas: os sócios devem possuir habilitações profissionais diretamente relacionadas com os objetivos da sociedade e estar submetidos à fiscalização de conselho profissional; a sociedade não pode ser, e nem pode ter como, sócia de outra pessoa jurídica; e os serviços relacionados à atividade-fim devem ser prestados diretamente pelos sócios, admitido o concurso de auxiliares ou colaboradores.

4.3 Impactos econômicos e concorenciais dos regimes especiais instituídos pela LC 214/2025: a regra geral de tributação como exceção e o esvaziamento da neutralidade

Conforme demonstrado no Capítulo 2, a neutralidade tributária, na perspectiva adotada no presente trabalho, corresponde ao dever do Estado de não intervir, por meio da tributação, de modo a comprometer a igualdade de condições competitivas entre contribuintes que se encontrem em relação de concorrência. Trata-se de um limite ao tratamento tributário que visa preservar o ambiente concorrencial, impedindo que a tributação confira vantagens ou desvantagens competitivas discricionárias a determinados agentes econômicos.

Nessa perspectiva, conforme sustenta Humberto Ávila, a instituição de tratamentos tributários diferenciados pode constituir, em determinadas hipóteses,

mecanismo de garantia da própria neutralidade no plano material, quando tais tratamentos objetivem preservar ou restaurar a igualdade de condições competitivas entre contribuintes. Essa é a materialização da dimensão positiva do princípio, por meio da qual o Estado deve agir por meio da tributação para corrigir, diminuir ou balancear desequilíbrios concorrenenciais preexistentes:

“O ente estatal, para corrigir ou diminuir desigualdades descriptivas, concernentes à livre concorrência, e permitir a igualdade normativa referente a ela, deve atuar não de modo neutro, mas, em vez disso, de modo positivo por meio da tributação. Pode-se até mesmo dizer que, para garantir um estado de neutralidade marcado por igualdade de condições, o ente estatal deve deixar sua neutralidade de lado e agir estimulando comportamentos dos contribuintes. Isso mostro, entre outras coisas, que a igualdade não serve apenas para desconhecer desigualdades descriptivas, mas, também, para balanceá-las e compensá-las por meio de regras iguais ou diferentes.”⁷⁷

De igual modo, conforme analisado no tópico 2.3, a extrafiscalidade não configura violação imediata à neutralidade tributária. A adoção de tratamentos diferenciados com finalidade indutora pode se justificar quando voltada à persecução de objetivos constitucionalmente relevantes, desde que as eventuais distorções concorrenenciais provocadas sejam proporcionais aos fins pretendidos e encontrem fundamento constitucional adequado.

Todavia, a legitimidade dos regimes especiais, à luz da neutralidade concorrencial, pressupõe que estes sejam instituídos com a finalidade de equilibrar as condições de competição entre contribuintes em situações materialmente distintas, ou de promover valores constitucionais expressamente tutelados, não devendo essa sistemática conferir privilégios setoriais que distorçam o ambiente concorrencial. O problema surge quando a multiplicação desenfreada de tratamentos diferenciados subverte essa lógica, transformando a exceção em regra e comprometendo a igualdade competitiva que esse princípio visa proteger.

A reforma tributária brasileira sobre o consumo foi apresentada como solução para os problemas do sistema anterior, caracterizado pela multiplicidade de regimes especiais e benefícios fiscais que geravam distorções concorrenenciais significativas, ocasionando a chamada “guerra fiscal” entre os Estados. A Exposição de Motivos da PEC nº 45/2019, posteriormente promulgada por meio da EC nº 132/2023, prometia expressamente a simplificação do sistema, mediante a adoção de um modelo de IVA

⁷⁷ ÁVILA, *op. cit.* (nota 18), p. 102.

com alíquota uniforme e ampla base de incidência, o que, em tese, promoveria a neutralidade ao submeter contribuintes concorrentes às mesmas condições tributárias.

Contudo, a análise da Lei Complementar nº 214/2025 revela cenário significativamente distinto das promessas iniciais, pois a norma institui amplo rol de regimes específicos, diferenciados e favorecidos que abrangem parcela significativa das operações econômicas sujeitas ao IBS e à CBS. A tabela a seguir sintetiza os principais regimes especiais previstos na legislação:

TABELA 1 - Principais regimes especiais previstos na Lei Complementar nº 214/2025

Regime/Benefício	Dispositivo Legal	Tratamento Diferenciado
Cesta Básica Nacional	Art. 125	Alíquota zero
Medicamentos (Anexo XIV)	Art. 146	Alíquota zero
Dispositivos médicos e de acessibilidade	Arts. 144 e 145	Alíquota zero
Produtos hortícolas, frutas e ovos	Art. 148	Alíquota zero
Automóveis para PCD e táxis	Arts. 149 a 155	Alíquota zero
Profissionais liberais regulamentados	Art. 127	Redução de 30%
Serviços de educação (Anexo II)	Art. 128, I	Redução de 60%
Serviços de saúde (Anexo III)	Art. 128, II	Redução de 60%
Medicamentos (Anexo VI)	Art. 128, V	Redução de 60%
Alimentos destinados ao consumo humano (Anexo VII)	Art. 128, VI	Redução de 60%
Produtos agropecuários e insumos (Anexo IX)	Art. 128, VIII e IX	Redução de 60%
Produções artísticas e culturais (Anexo X)	Art. 128, X	Redução de 60%
Atividades desportivas	Art. 128, XII	Redução de 60%
Operações com bens imóveis	Arts. 251 a 270	Redução de 50% e 70%
Serviços financeiros	Arts. 181 a 233	Regime específico
Combustíveis e lubrificantes	Arts. 172 a 180	Regime específico monofásico
Planos de saúde e concursos	Arts. 234 a 250	Regime específico
Sociedades cooperativas	Arts. 271 e 272	Regime específico
Serviços de hotelaria e turismo	Arts. 277 a 283/ Arts. 288 a 291	Regime específico
Bares, restaurantes e similares	Arts. 273 a 276	Regime específico
Transporte coletivo	Arts. 284 a 287	Regime específico
SAF e eventos esportivos	Arts. 292 a 296	Regime específico
Simples Nacional	Arts. 41	Regime favorecido
Zona Franca de Manaus	Arts. 439 a 457	Regime favorecido
Áreas de Livre Comércio	Arts. 458 a 470	Regime favorecido
REIDI	Arts. 106	Suspensão/alíquota zero

Fonte: Elaboração a partir da LC nº 214/2025.

A extensão dos regimes especiais demonstra que a promessa de uniformidade tributária foi substancialmente comprometida, correspondendo a mais de vinte tratamentos diferenciados que abrangem setores expressivos da economia brasileira. Ademais, a expectativa de uma alíquota única, que asseguraria tratamento isonômico entre contribuintes concorrentes, restou descaracterizada pela quantidade de exceções instituídas. Do ponto de vista da neutralidade concorrencial, essa fragmentação implica que contribuintes atuantes em mercados semelhantes passam a estar submetidos a cargas tributárias distintas, o que pode alterar artificialmente as condições de competição entre eles.

Por outro lado, sabe-se que nem todos os regimes especiais instituídos pela LC 214/2025 carecem de justificativa adequada, considerando que alguns encontram fundamento em finalidades extrafiscais constitucionalmente tuteladas, como o regime favorecido da Zona Franca de Manaus, voltado à política de desenvolvimento regional; o tratamento diferenciado do Simples Nacional que visa promover a determinação constitucional de tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte; as reduções para medicamentos e dispositivos médicos com o propósito de proteção do direito à saúde e as reduções para a cesta básica com finalidade de garantir o direito à alimentação.

Entretanto, parcela significativa dos regimes especiais não apresenta justificativa extrafiscal clara ou finalidade de correção de desequilíbrios concorrenciais. Conforme adverte Souza, a livre concorrência é tema particularmente sensível no âmbito dos regimes especiais tributários, pois a concessão de tratamento diferenciado a determinados contribuintes pode gerar vantagens competitivas deletérias sobre seus concorrentes.⁷⁸ A disparidade de forças para competir, decorrente de tratamentos tributários desiguais entre agentes que disputam o mesmo mercado, pode anular a livre concorrência e os bens jurídicos que ela visa proteger.⁷⁹

A consequência disso é o comprometimento da igualdade de condições competitivas que o princípio da neutralidade visa assegurar. Se a neutralidade impõe que a tributação não constitua fator de desequilíbrio para a livre concorrência, a existência de dezenas de tratamentos diferenciados produz exatamente o efeito inverso, onde contribuintes em relação de concorrência passam a lidar com condições

⁷⁸ SOUZA, *op. cit.* (nota 58), p. 209.

⁷⁹ *Ibidem.*

tributárias distintas e o regime jurídico-tributário aplicável torna-se elemento determinante para a competitividade.

Portanto, ainda que a instituição de regimes especiais possa funcionar como instrumento de promoção da neutralidade, quando voltada à correção de distorções concorrenciais, ou como expressão legítima da extrafiscalidade, quando fundamentada em valores constitucionais e observada a proporcionalidade, a amplitude e a diversidade dos tratamentos diferenciados previstos na LC 214/2025 extrapolam esses limites.

Logo, a exceção converteu-se em regra, e o princípio da neutralidade tributária, como dever estatal de preservar a igualdade de condições competitivas entre contribuintes em relação de concorrência, corre o risco de se tornar norma de eficácia meramente simbólica diante da fragmentação do regime geral em múltiplos regimes especiais setoriais.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho propôs-se a analisar a compatibilidade dos regimes especiais de tributação instituídos pela reforma tributária brasileira com o princípio da neutralidade tributária, expressamente consagrado pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025.

No exame dos fundamentos teóricos, verificou-se que o conceito de neutralidade tributária evoluiu de uma perspectiva absoluta, própria do liberalismo clássico, que preconizava a completa ausência de interferência da tributação nas decisões dos agentes econômicos, para uma concepção relativa e pragmática, que reconhece a impossibilidade de tributos absolutamente neutros e concentra-se no dever estatal de adotar a alternativa tributária que implique o menor grau de distorção possível ao mercado.

Adotou-se, no presente trabalho, a perspectiva de Humberto Ávila, segundo a qual a neutralidade tributária corresponde ao dever do Estado de não intervir, por meio da tributação, de modo a comprometer a igualdade de condições competitivas entre contribuintes que se encontrem em relação de concorrência. Trata-se de manifestação específica da igualdade tributária em conexão com o princípio da livre concorrência, funcionando como limite ao tratamento tributário de contribuintes concorrentes.

Demonstrou-se, ainda, que a neutralidade tributária e a extrafiscalidade não se encontram em oposição absoluta. A instituição de tratamentos tributários diferenciados pode, em determinadas hipóteses, constituir mecanismo de garantia da própria neutralidade no plano material, quando voltada à correção de desequilíbrios concorrenciais preexistentes. Da mesma forma, a extrafiscalidade não viola necessariamente a neutralidade quando fundamentada em valores constitucionalmente protegidos e observada a proporcionalidade entre os meios empregados e os fins pretendidos.

No exame da reforma tributária, constatou-se que a EC 132/2023 representou tentativa de superar as deficiências do sistema anterior, marcado pela excessiva complexidade, pelo elevado custo de conformidade e pela proliferação de benefícios fiscais que distorciam a concorrência. A adoção do modelo de IVA dual, com a instituição do IBS e da CBS em substituição a cinco tributos sobre o consumo, buscou conferir maior simplicidade, transparência e eficiência à tributação.

A constitucionalização expressa do princípio da neutralidade, prevista no art. 156-A, §1º, da Constituição Federal, conferiu força normativa vinculante ao dever de não distorção das condições concorrenenciais e a Lei Complementar nº 214/2025, ao regulamentar os novos tributos, reafirmou esse compromisso ao estabelecer que o IBS e a CBS devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica.

Ademais, características estruturais dos novos tributos foram instituídas para promover a neutralidade, como a não cumulatividade plena, que assegura o creditamento integral e elimina o efeito cascata característico do sistema anterior, a tributação no destino, que neutraliza os incentivos à guerra fiscal entre entes federativos, e a previsão de alíquota uniforme como regra geral, que submeteria contribuintes concorrentes às mesmas condições tributárias.

Não obstante, a própria EC 132/2023 e a LC 214/2025 estabeleceram extenso conjunto de exceções à regra geral. Foram instituídos regimes específicos para diversos setores econômicos, além de regimes diferenciados com alíquotas reduzidas para diferentes bens e serviços e regimes favorecidos para microempresas, empresas de pequeno porte e áreas de desenvolvimento regional, o que suscitou o questionamento central enfrentado neste trabalho.

A análise desenvolvida no quarto capítulo permitiu constatar que os regimes especiais tributários constituem instrumento legítimo quando empregados para equilibrar condições de concorrência ou promover finalidades extrafiscais constitucionalmente amparadas. O Simples Nacional, voltado ao fomento das micro e pequenas empresas, exemplifica tratamento diferenciado que encontra fundamento constitucional expresso.

Entretanto, o levantamento sistemático dos regimes previstos na LC 214/2025 revela um cenário preocupante, na medida em que a legislação contempla mais de vinte categorias de tratamentos diferenciados, abrangendo setores como alimentação, saúde, educação, operações imobiliárias, serviços financeiros, combustíveis, transporte, hotelaria, atividades culturais e desportivas. Desse modo, essas exceções abrangem parcela substancial da atividade econômica nacional.

Assim, foi possível verificar que diversos regimes especiais não apresentam como finalidade a correção de desequilíbrios concorrenenciais, tampouco possuem fundamento em objetivos extrafiscais constitucionalmente qualificados.

A fragmentação da alíquota uniforme através da concessão de alíquota zero, de reduções de 30%, 50%, 60% e 70%, além de sistemáticas específicas, compromete a promessa de simplificação. Além disso, contribuintes em relação de concorrência se sujeitam a condições tributárias distintas, tornando o regime jurídico-tributário aplicável um elemento determinante para a competitividade empresarial, o que viola expressamente o princípio da neutralidade.

Conclui-se, portanto, que a amplitude dos tratamentos diferenciados previstos na LC 214/2025 extrapola os limites que legitimam a instituição de regimes especiais à luz da neutralidade tributária, de modo que a quantidade de exceções reduz o regime geral a uma posição secundária, comprometendo a uniformidade que deveria caracterizar a nova tributação sobre o consumo.

O princípio da neutralidade tributária, elevado à condição de comando constitucional expresso pela EC 132/2023, enfrenta o risco de esvaziamento normativo. A reforma, que se propunha a eliminar as distorções concorrenciais do sistema anterior, acabou por reproduzir, consideravelmente, a lógica de exceções e privilégios setoriais que levaram ao declínio da antiga tributação sobre o consumo. Desse modo, a preservação da igualdade de condições competitivas entre contribuintes, enquanto finalidade precípua da neutralidade tributária, resta indiscutivelmente comprometida pelos inúmeros tratamentos tributários diferenciados instituídos pela LC 214/2025.

REFERÊNCIAS

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **A não cumulatividade do IVA-dual (CBS e IBS) prevista na proposta de reforma tributária.** Revista de Direito Tributário da APET, n. 49, 2024, p. 239-263. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/602>. Acesso em: 25 out. 2025.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 4. ed., rev. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** São Paulo: Malheiros, 2008.

BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Quanto custa pagar tributos?.** Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, Brasil, v. 13, n. 29, p. 55–67, 2002. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rcf/article/view/34074>. Acesso em: 2 set. 2025.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle.** 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.** Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 11 nov. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 02 nov. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.** Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 2 set. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 24 de abril de 2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), no âmbito do modelo IVA Dual. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 3 set. 2025.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 3 de abril 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/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 2 set. 2025.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAPPARELLI, Giovana Jardim. **Introdução do imposto sobre bens e serviços no Sistema Tributário Nacional**. 2025. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2025.

CARVALHO, Bruno da Silva de. **A isenção conferida aos produtos de cesta básica: princípios constitucionais tributários esquecidos pela reforma**. Revista Contexto Jurídico, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21^a edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30^a edição. São Paulo: Saraiva, 2019

CARVALHO, Victor Bittencourt Leite de. **A neutralidade tributária após a Emenda Constitucional 132/2023: uma análise sobre sua efetividade e limites normativos**. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Direito, Natal, 2025, p. 29 e 30.

COELHO, Isaías. **Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS)**. Reforma tributária e neutralidade do IVA. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. p. 11-25.

ELALI, André. **Revisitando o princípio da neutralidade tributária: algumas considerações críticas**. Revista de Direito Tributário da APET, São Paulo, n. 50, 2024, p. 61-82.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

HARZHEIM, Amanda Vieira. **Reforma tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 161, p. 12-26, 2024.

KOLOZS, Borbála. **Neutrality in VAT**. Value added tax and direct taxation – similarities and differences. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 201-212.

LEHNER, Moris. **O Impacto da Neutralidade Fiscal na Crise Financeira Global**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, n. 4, 2011. p. 190-206.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever da neutralidade tributária**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

LOPES, Cláudio Célio de Araújo. **O modelo IVA de tributação como instrumento para um novo federalismo fiscal brasileiro diante da globalização.** Fortaleza: Fundação Edson Queiroz e UNIFOR, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 31^a edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MEDEIROS, Bruno Magno Herculano. **A natureza jurídica dos regimes especiais tributários opcionais.** 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2024.

MIRANDA, Túlio Terceiro Neto Parente. **Não cumulatividade e neutralidade fiscal: impossibilidade de restringir o direito ao crédito de ICMS na aquisição de energia elétrica.** Tributação do Consumo. Arraes Editores, Belo Horizonte, 2021.

NAGURNHAK, Gilmara. **Mudanças na tributação da locação de imóveis na reforma tributária e impactos para pessoas físicas e jurídicas.** Revista Colombiana de Ciências e Humanidades (REHCOL), Colômbia, v. 2, n.2, p. 190-213, jun. 2024. Disponível em: <https://www.rehcol.com>. Acesso em: 11 nov. 2025.

NERUDOVA, Danuse e SIROKY, JAn. **The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation.** Value added tax and direct taxation – similarities and differences. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 213-231.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo.** 6. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEROBA, Luiz Roberto. **A reforma tributária enquanto possível solução para os desafios na tributação da economia digital.** Reforma tributária e neutralidade do IVA. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. p. 191-203.

RAFAEL, Sidnei. **A incidência do CBS/IBS nas operações com bens imóveis à luz da EC 132/2023 e da LC 214/2025.** Consultor Jurídico (ConJur), São Paulo, 21 jul. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jul-21/a-incidencia-do-cbs-ibs-nas-operacoes-com-bens-imoveis-a-luz-da-ec-132-2023-e-da-lc-214-2025/>. Acesso em: 11 nov. 2025.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça.** Tradução de Almíro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial.** 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **A Neutralidade das Regras Transitórias no IBS e na CBS: o Caso dos Bens de Capital.** Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 59, p. 755–781, 2025. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2753>. Acesso em: 4 set. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Livre concorrência e tributação**. Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2007, p. 241-271.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Forense, 2005.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

SILVA, Eric Moraes de Castro e. **Influências do sistema multilateral do comércio no sistema tributário brasileiro**. 2016. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

SILVA, Eric Castro e; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. **Reforma Tributária Brasileira: uma Comparação Prática com o Sistema Canadense**. Revista Direito Tributário Atual v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 2024. p. 177-196.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio. **Tributo, Mercado e Neutralidade no Estado Democrático de Direito**. Livraria e Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2012.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. **Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

VIANA, Hudson Andrade. **O Simples Nacional e o princípio do tratamento favorecido na Constituição Econômica do Brasil: uma análise à luz da Reforma Tributária de 2023**. 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2024.

VITALIS, Aline. **Em busca da justiça fiscal: uma leitura atual do princípio da neutralidade**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, Rio de Janeiro, v. 6, n. 6, p. 1-36, 2018.

WORLD BANK. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 2 set. 2025.