

**XXXII CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI SÃO PAULO - SP**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D598

Direito tributário e financeiro III[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Yuri Nathan da Costa Lannes – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-312-1

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

O XXXII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado entre os dias 26 e 28 de novembro de 2025, na cidade de São Paulo, contou com a acolhida da Universidade Presbiteriana Mackenzie como instituição anfitriã. O evento reafirmou a relevância do debate jurídico qualificado diante dos desafios econômicos, sociais e tecnológicos do século XXI.

O Grupo de Trabalho 79 – Direito Tributário e Financeiro III, ocorrido no dia 28 de novembro de 2025, foi espaço de encontro de pesquisadores e pesquisadoras de diversas instituições que se dedicam à análise crítica do sistema tributário brasileiro e das políticas fiscais em seus múltiplos aspectos. Com trabalhos selecionados por dupla avaliação cega por pares, a sessão destacou contribuições teóricas e aplicadas sobre financiamento de direitos fundamentais, função extrafiscal da tributação, justiça fiscal, regulação de novas tecnologias e reforma tributária.

Para melhor organização dos debates e aprofundamento temático, os artigos foram agrupados em seis eixos principais, que permitem ao leitor compreender os diversos enfoques jurídicos apresentados:

Tributação, Justiça Fiscal e Direitos Fundamentais - Este eixo reuniu trabalhos que discutiram os limites democráticos da tributação, a função social dos tributos e a necessidade de equilíbrio entre arrecadação, justiça distributiva e proteção dos direitos fundamentais.

1 - O apagão fiscal e os limites democráticos do financiamento dos direitos fundamentais sociais no Brasil

2 - O perfil do contribuinte do imposto sobre grandes fortunas em uma realidade desigual

3 - Tributação do consumo e desigualdade em contexto de crise institucional: perspectivas à luz dos direitos fundamentais

4 - A aplicação da dignidade da pessoa humana como limite para o agir do Estado na área tributária: uma análise através da hermenêutica

Reforma Tributária, Federalismo e Constituição - Explora temas estruturais do sistema constitucional tributário e os entraves federativos que sustentam a urgência por reformas.

5 - Sistema constitucional tributário de 1988 e guerra fiscal: análise sobre como o modelo do ICMS alavancou a necessidade de reforma tributária

6 - Desvinculação de receitas e flexibilização do orçamento: o conflito entre autonomia federativa e centralização

7 - Revisitando a principiologia do direito constitucional tributário

Tributação da Renda, do Trabalho e das Pequenas Empresas - Estudos voltados à análise crítica da regressividade do sistema, dos benefícios fiscais e das distorções na tributação de diferentes rendas.

8 - O mito do tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas: a subversão da tributação dos rendimentos do trabalho e a regressividade na tributação da renda da pessoa física

9 - Análise da constitucionalidade da majoração do imposto sobre operações financeiras à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Função Extrafiscal, Impacto Social e Novas Finalidades Tributárias - Neste eixo, os autores analisam o papel promocional da tributação em áreas como meio ambiente, saúde, trabalho e condutas de risco, propondo novas interpretações funcionais do tributo.

10 - Imposto seletivo e função promocional do Direito: contribuições da teoria funcionalista de Norberto Bobbio

11 - Imposto do pecado: entre incidência, destinação e os limites da não-afetação do imposto seletivo pós LC 214/25

12 - Proteção do trabalho face à automação e taxação de robôs: tributação como instrumento de promoção do direito fundamental discutido na ADO nº 73

Litígios, Soluções Negociadas e Eficiência Fiscal - Reúne trabalhos que investigam mecanismos de resolução de conflitos tributários, como a transação, e sua repercussão sobre o contencioso fiscal.

13 - Transação tributária: limites jurídicos e impactos econômicos na redução da litigiosidade fiscal

14 - A imunidade tributária do ITBI e o fisco municipal: as controvérsias na fixação da base de cálculo do ITBI diante da jurisprudência do STF e do STJ

15 - O ISSQN na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: a adoção da dicotomia entre as obrigações de dar e de fazer na análise dos serviços tributáveis

Tecnologia, Novos Mercados e Tributação Digital - Estudos que abordam os desafios impostos pelas novas tecnologias digitais ao Direito Tributário, como apostas on-line, digitalização de serviços e transformação do mercado.

16 - O uso das novas tecnologias digitais, a incidência no Direito Tributário e a lacuna legislativa das apostas esportivas on-line

17 - Direito e políticas públicas em contextos de crise: a arena política do PERSE e os desafios da governança democrática

Os trabalhos aqui publicados revelam a vitalidade da pesquisa tributária no Brasil e o esforço coletivo de compreender os desafios de um sistema tributário mais justo, eficiente e adequado às transformações sociais. A todos(as) os(as) autores(as), coordenadores(as) e avaliadores(as), registramos nossa gratidão pela relevante contribuição acadêmica.

Desejamos uma leitura crítica, reflexiva e transformadora.

Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Yuri Nathan da Costa Lannes - Faculdade de Direito de Franca

REVISITANDO A PRINCIPIOLOGIA DO DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A CRITICAL REVIEW OF THE NEW CONSTITUTIONAL TAX PRINCIPLES

Ubiratan Bagas dos Reis ¹
Maria De Fatima Ribeiro ²

Resumo

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu, no §3º do art. 145 da Constituição Federal, um novo conjunto de princípios que transformam a principiologia do Direito Constitucional Tributário brasileiro, sendo eles o da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e o da proteção ao meio ambiente. O presente trabalho tem como objetivo geral analisar esses novos princípios sob uma abordagem comparativa com os princípios tradicionais do sistema constitucional tributário, de modo a identificar suas convergências, inovações e eventuais conflitos hermenêuticos. Para tanto, o texto divide-se em três partes: a) análise dos princípios vigentes antes da EC 132/2023, com ênfase em sua função limitadora do poder de tributar do Estado; b) exame dos novos princípios constitucionais tributários sob a ótica de sua função estruturante e orientadora da reforma; e c) a análise do princípio da neutralidade, antes e depois da EC 132/2023. A metodologia adotada é qualitativa e dedutiva, com base em análise documental e revisão bibliográfica especializada, contribuindo para a reflexão crítica sobre o papel da principiologia no redesenho do sistema tributário e na conformação das atividades financeiras do Estado.

Palavras-chave: Sistema constitucional tributário, Reforma tributária, Princípios, Limitação ao poder de tributar, Princípios estruturantes

Abstract/Resumen/Résumé

Constitutional Amendment No. 132/2023 introduced, in §3 of Article 145 of the Federal Constitution, a new set of principles that reshape the framework of Brazilian Constitutional Tax Law: simplicity, transparency, tax justice, and environmental protection. The general aim of this study is to analyze these new principles through a comparative approach with the traditional principles of the constitutional tax system, in order to identify their convergences, innovations, and potential hermeneutical conflicts. To this end, the text is divided into three parts: (a) an analysis of the principles in force prior to CA 132/2023, with emphasis on their role as limitations on the State's taxing power; (b) an examination of the newly established

¹ Mestre e Doutorando em Direito pela Universidade de Marília. Professor de Direito Tributário da Universidade de Araraquara UNIARA

² Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora do Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade de Marília - UNIMAR

constitutional tax principles, focusing on their structuring function and their role in guiding the reform; and (c) an analysis of the principle of neutrality, before and after CA 132/2023. The methodology adopted is qualitative and deductive, based on documentary analysis and a specialized literature review, contributing to a critical reflection on the role of principles in reshaping the tax system and in shaping the State's financial activities.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Constitutional tax system, Tax reform, Principles, Limitation on the taxing power, Structuring principles

INTRODUÇÃO

No campo jurídico — e de modo ainda mais intenso no Direito Tributário — os princípios adquirem especial relevância, pois não representam apenas construções doutrinárias oriundas da investigação científica, mas constituem igualmente produto da própria atividade legislativa. A partir do conjunto heterogêneo de normas editadas pelos diferentes níveis normativos, podem ser extraídos valores que se encontram positivados no ordenamento e que funcionam como diretrizes para a compreensão e aplicação do Direito Tributário.

Esses valores, reconhecidos pelo legislador, inclusive pelo constituinte originário e derivado, configuram os princípios jurídicos, cuja observância se impõe tanto ao legislador quanto ao intérprete e aplicador da norma tributária.

Em determinadas situações, os princípios são explicitamente formulados pelo legislador. É o que ocorre, por exemplo, no texto constitucional, no caput do artigo 37 consagra os chamados “princípios gerais” da Administração Pública. Outras vezes, entretanto, eles não aparecem expressos, mas decorrem de uma leitura sistemática da legislação. O princípio da segurança jurídica ilustra bem esse fenômeno: embora não esteja redigido em dispositivo específico, é indispensável para explicar a necessidade de princípios da irretroatividade e da anterioridade, que tornam inexigível um tributo em relação ao tempo.

Há sistemas jurídicos que se estruturam sobre um único princípio fundamental, denominados unitários. Não é o caso do ordenamento jurídico brasileiro, que abriga múltiplos princípios sem estabelecer entre eles uma hierarquia rígida.

A principiologia do Direito Constitucional Tributário sempre desempenhou papel essencial na conformação dos limites e diretrizes da atividade financeira do Estado. Longe de se tratar apenas de construções doutrinárias, os princípios tributários encontram positivação direta no texto constitucional, ora sob a forma de limites explícitos ao poder de tributar, ora como valores estruturantes do sistema.

A Constituição de 1988 consolidou esse modelo ao enunciar, de um lado, as limitações clássicas ao poder de tributar (legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, capacidade contributiva), e, de outro, ao abrir espaço para a incorporação de novos princípios que refletem demandas históricas da sociedade.

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um ponto de inflexão nesse percurso. Ao incluir o §3º, no art. 145 o sistema tributário tem, agora, os princípios norteadores da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da proteção

ao meio ambiente. Nesse sentido, o constituinte derivado reconstruiu a moldura principiológica do sistema tributário.

A inovação não apenas reorganiza o debate em torno da justiça tributária, como também impõe ao legislador e ao aplicador do direito a tarefa de compatibilizar a tributação com valores constitucionais de eficiência, equidade e sustentabilidade.

A indagação que aflora diante deste cenário se consubstancia no questionamento de como deverão ser interpretadas as normas constitucionais e infraconstitucionais com a introdução de princípios no Sistema Tributário Constitucional?

Como ponto de partida, no primeiro capítulo, examinam-se os princípios clássicos que limitaram o poder de tributar desde a Constituição de 1988, enfatizando sua natureza garantista. O segundo capítulo dedica-se à análise da Emenda Constitucional nº 132/2023, evidenciando a função estruturante dos novos princípios e seus reflexos sobre a conformação da tributação do consumo.

No terceiro capítulo, discute-se de forma aprofundada o princípio da neutralidade, inicialmente em sua concepção pré-reforma, ligada à livre concorrência e à mínima intervenção estatal, e, em seguida, em sua releitura pós-EC 132/2023, quando passa a assumir um caráter multifuncional e harmonizador do sistema.

Assim, a presente pesquisa tem por objetivo central examinar os fundamentos principiológicos e econômicos do sistema constitucional tributário dos combustíveis, à luz da neutralidade e de sua ressignificação após a reforma de 2023. Para tanto, adota-se uma abordagem crítica, apoiada na Análise Econômica do Direito, especialmente sob a ótica da Escola Austríaca, evitando reducionismos neoclássicos e buscando compreender de que modo a tributação pode harmonizar liberdade econômica, justiça fiscal e tutela ambiental.

Com o objetivo de investigar os fundamentos principiológicos do sistema constitucional tributário, com ênfase na ressignificação pós a EC nº 132/2023.

1. AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR: FUNDAMENTOS, EVOLUÇÃO E FUNÇÃO GARANTISTA

Os estudos sobre os princípios apresentam campos enormes para pesquisa acadêmica, ainda mais quando se evidencia que, mesmo com estudo exaustivo acerca dos princípios e das limitações constitucionais ao poder de tributar, ainda assim, as alterações constitucionais permite novas investigações de suas repercussões em matéria tributária.

Ao analisar o tema “limitações constitucionais ao poder de tributar” previstas na Seção II, do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), da Constituição Federal, aponta-se o foco de estudo para as normas limitadoras, daí a primeiro ponto aqui discutido, qual seja, que a doutrina parte do enunciado prescrito para atribuir a conceituação do princípio.

Observa-se, a título de exemplo, o clássico artigo 37, da Constituição Federal que preconiza que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Não se verifica, ao nosso sentir, uma pré-limitação do alcance dos princípios inerentes à administração, deixando para a doutrina e jurisprudência conceituar e propor o alcance normativo, como por exemplo, a conceituação e limites éticos e de probidade que se refere ao princípio da moralidade.

Voltando à seara constitucional tributária, embora seja possível distinguir teoricamente princípios e regras, a doutrina majoritária consagrou o uso da expressão “princípios” para designar as limitações constitucionais ao poder de tributar, ainda que formuladas normativamente como regras.

Da vedação imposta à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigirem ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça se fala em “Princípio da Legalidade” e da vedação de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos se fala em “Princípio da Isonomia Tributária”.

As vedações de se cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b, buscou a doutrina classificar como “Princípio da Anterioridade”, “Princípio da Irretroatividade.

Essa nomenclatura doutrinária está de tal modo consolidada que não faria sentido rejeitá-la. Convém, no entanto, convencionar que a referência a esses institutos, quando grafada em maiúscula, diz respeito à limitação constitucional correspondente, independentemente de sua configuração dogmática como regra, princípio ou ambas as coisas.

Não se pode perder de vista, ademais, a escolha terminológica do constituinte ao utilizar a expressão “limitações ao poder de tributar”. Esse enunciado não é acidental: trata-se de garantias dirigidas ao contribuinte contra o exercício da pretensão tributária estatal.

O princípio da legalidade constitui elemento essencial do Estado de Direito e encontra assento no art. 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Trata-se de verdadeira garantia do cidadão frente a possíveis excessos do poder estatal.

No âmbito tributário, contudo, a legalidade precede historicamente a própria consolidação do Estado de Direito. A tributação deve se manter como matéria submetida a uma reserva especial, de modo a preservar o princípio segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido sem a concordância prévia da sociedade, manifestada de forma direta ou por intermédio de seus representantes.

Por outro lado, a rigidez do Princípio da Legalidade sofre atenuações previstas na própria Constituição Federal. Essa flexibilização decorre da opção do constituinte em admitir que determinados tributos possam ser utilizados como instrumentos de indução de condutas dos contribuintes. Em outras palavras, reconheceu-se a possibilidade de o Poder Executivo federal, observados limites previamente definidos em lei, manejar a tributação como mecanismo de intervenção no domínio econômico.

Os Princípios da Anterioridade Nonagesimal e Anual encontram redução ao seu campo normativo no art. 153, §1º, da Constituição Federal, que autoriza o Executivo a alterar as alíquotas dos impostos incidentes sobre: (i) importação de produtos estrangeiros; (ii) exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; (iii) produtos industrializados; e (iv) operações de crédito, câmbio e relativas a títulos ou valores mobiliários.

Situação semelhante ocorre no âmbito da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Nessa hipótese, o art. 177, §4º, I, “b”, do texto constitucional faculta ao Executivo a redução e o restabelecimento das alíquotas mediante simples ato normativo.

O Princípio da Anterioridade estabelece a necessidade de transcurso de um lapso temporal entre a publicação da lei que cria ou majora um tributo e o início de sua exigibilidade, conferindo segurança jurídica e econômica. Trata-se de uma garantia conferida ao contribuinte contra surpresas fiscais, assegurando previsibilidade e planejamento.

Com a Emenda Constitucional nº 42, promulgada no final de 2003, o Princípio da Anterioridade sofreu nova alteração, passando a abarcar, como regra, a exigência de respeito

ao prazo mínimo de 90 (noventa) dias entre a publicação da lei e o início da cobrança do tributo — a denominada anterioridade nonagesimal. Essa regra foi estendida à generalidade dos tributos, ressalvadas as hipóteses expressamente excepcionadas pela própria Constituição.

Em muitos casos, a anterioridade nonagesimal deve ser observada cumulativamente com a anterioridade anual, uma vez que a alínea “c” introduzida no dispositivo constitucional fez remissão à alínea “b”, já responsável por regular a anterioridade em relação ao exercício financeiro.

O próprio constituinte, ao tratar da igualdade em matéria tributária, reconheceu a indispensabilidade de se adotar um critério de comparação válido, justamente para evitar discriminações infundadas e assegurar que a tributação observe parâmetros racionais e compatíveis com a isonomia.

Outros princípios extraídos das Limitações ao Poder de Tributar não se referem a todos os Entes da Federação.

O artigo 151 veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País e veda tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

O artigo 151 também apresenta a vedação à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Na seção destinada a Limitações ao Poder de Tributar há normatização destinada somente à União.

O artigo 152 veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, o que a doutrina fala em princípio da não discriminação quanto à procedência.

Por meio das diversas “limitações constitucionais ao poder de tributar”, o constituinte buscou assegurar que a tributação não fosse manejada de forma a comprometer a unidade nacional, seja sob o ponto de vista político, seja sob o aspecto econômico.

O sistema então vigente, caracterizado pela multiplicidade de tributos e pela sobreposição de competências federativas, havia se tornado um dos principais fatores de insegurança jurídica e de elevação do chamado “custo Brasil”, comprometendo a competitividade das empresas e alimentando uma litigiosidade tributária sem precedentes.

Nesse contexto, a reforma tributária propôs medidas estruturais, entre as quais a substituição de tributos existentes pela criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), ambos concebidos como tributos de base ampla e não cumulativos.

Além da unificação e simplificação, a EC nº 132/2023 introduziu no §3º do art. 145 um conjunto inédito de princípios — simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e proteção ambiental — com a finalidade de reorientar a interpretação do sistema e conferir maior coesão normativa.

2. OS NOVOS PRINCÍPIOS DO §3º DO ARTIGO 145 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: SIMPLICIDADE, TRANSPARÊNCIA, JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, COOPERAÇÃO E PROTEÇÃO AMBIENTAL

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, promoveu alterações de grande relevo no Sistema Tributário Nacional, destacando-se, em especial, a tributação sobre o consumo e a positivação, no art. 145, §3º, da Constituição Federal, de novos princípios: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e proteção ao meio ambiente.

A denominada Reforma Tributária configura um desafio de proporções significativas e, ao mesmo tempo, um empreendimento arriscado para os governos que a conduzirão, sobretudo porque o período de transição.

Não por acaso, há preocupação generalizada quanto ao desdobramento político das propostas em tramitação, agravada pela celeridade com que o governo busca aprovar um texto de elevada complexidade e com potenciais repercussões sobre o federalismo brasileiro.

O artigo 37 da Constituição Federal e o § 3º do artigo 145 guardam semelhanças relevantes ao estabelecerem, de maneira expressa, um conjunto de princípios que devem nortear a atuação estatal.

Enquanto o primeiro dispõe sobre os fundamentos que regem a administração pública — legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência —, o segundo volta-se especificamente ao Sistema Tributário Nacional, impondo a observância dos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da proteção ao meio ambiente.

Em ambos os dispositivos, o constituinte optou por positivar valores estruturantes, erigindo-os à condição de balizas normativas de interpretação e aplicação obrigatória, cabendo

a doutrina e jurisprudência definir os limites normativos de cada um princípio nominalmente elencados.

Essa técnica legislativa difere substancialmente da adotada no artigo 150, que, embora também consagre princípios em matéria tributária, o faz por meio de limitações objetivas ao poder de tributar, como a legalidade, a anterioridade e a isonomia.

O artigo 150, que apresenta enunciados normativos de caráter proibitivo e restritivo, enquanto que os dispositivos do artigo 37 e do § 3º do artigo 145 adotam uma formulação principiológica aberta, voltada a orientar o comportamento dos agentes públicos e a guiar a conformação do sistema. Trata-se, portanto, de princípios-guia, mais próximos de diretrizes de política pública do que de simples vedações ao poder estatal.

Nesse sentido, tanto o artigo 37 quanto o § 3º do artigo 145 revelam a intenção do constituinte de conferir densidade axiológica ao ordenamento, fixando parâmetros de atuação que extrapolam a técnica normativa das proibições expressas. Ambos inauguram campos de interpretação hermenêutica que vinculam o legislador, o administrador e o intérprete da Constituição.

Essa aproximação evidencia que a principiologia constitucional não se restringe a estabelecer limites, mas também projeta valores e objetivos, conformando, no caso do artigo 37, a administração pública, e, no caso do artigo 145, o sistema tributário nacional e, também, com princípios da ordem econômica.

É necessário que esse modelo se articule com outros valores de idêntica relevância, expressamente previstos no art. 170 da Constituição Federal, como a valorização do trabalho humano, a livre iniciativa, a dignidade da pessoa humana, a soberania nacional, a propriedade privada, a proteção do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais. Tais princípios devem ser igualmente observados, uma vez que constituem parâmetros indispensáveis para assegurar que o desenvolvimento econômico se converta em crescimento real e sustentável (ELALI, 2019, p. 232).

Voltando aos princípios da simplicidade e da transparência, erigindo-os como eixos estruturantes da reforma que incide sobre a tributação do consumo. A intenção do constituinte derivado foi enfrentar a notória complexidade do sistema, que há décadas se revela um dos maiores entraves tanto para o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes quanto para a gestão eficaz das receitas públicas pelo Estado.

O modelo tributário vigente no Brasil historicamente se distingue pela elevada complexidade, resultante da coexistência de diversos tributos, de uma extensa rede de

obrigações acessórias e de intensa litigiosidade. Essa conjuntura acarreta custos expressivos de conformidade para os contribuintes e impõe obstáculos adicionais à atividade de fiscalização.

Do mesmo modo e como exemplo, a adoção de uma alíquota padronizada para todas as operações, ressalvadas as exceções expressamente estabelecidas, reforça a previsibilidade e a clareza do sistema tributário. Essa medida limita a possibilidade de alterações arbitrárias nas alíquotas e simplifica a apuração do tributo, tornando o procedimento mais objetivo e acessível ao contribuinte.

Além disso, a exigência de que o valor do imposto seja destacado de forma específica no documento fiscal amplia a transparência e a responsabilidade do sistema, permitindo uma visualização precisa dos montantes recolhidos, fortalecendo a confiança na estrutura tributária e favorecendo a atividade de fiscalização dos órgãos competentes.

O princípio da justiça tributária decorre diretamente dos postulados da capacidade contributiva, da isonomia, da igualdade e da vedação ao confisco. Cada um desses fundamentos exerce papel essencial na construção de um sistema fiscal mais equilibrado e justo. O princípio da capacidade contributiva estabelece que a tributação deve ser graduada de acordo com a aptidão econômica do contribuinte, tal como previsto somente para impostos, impondo maior carga àqueles que possuem melhores condições de arcar com os tributos e menor àqueles em situação de inferioridade econômica. Dessa forma, assegura-se que a repartição do ônus fiscal observe a proporcionalidade em relação aos recursos disponíveis de cada indivíduo.

Nesse sentido, o princípio da justiça tributária, enquanto desdobramento dos postulados já mencionados, tem como finalidade assegurar uma repartição equilibrada do ônus fiscal, evitando a concentração desmedida de riqueza e estimulando a realização da justiça social. Para alcançar esse objetivo, mostra-se essencial que a estrutura tributária não adote caráter regressivo, isto é, que não imponha maior encargo justamente àqueles que possuem menor capacidade econômica — realidade que, não raras vezes, se verifica na tributação sobre o consumo.

Sob o ponto de vista liberal, defendido por exemplo pela Escola Austríaca, a justa tributação não necessariamente poderá ser considerada como uma tributação neutra, devendo ser tributado o mínimo possível dos contribuintes para atender os gastos do Estado.

A tributação neutra não seria, de per se, suficiente para balizar a tributação, até porque, deve ser analisada com a busca de justiça tributária, cuja abstração e a vagueza dificultam sua aplicação aos fatos fenomênicos de produção de riqueza.

A neutralidade e a justeza na tributação na produção de bens e serviços são harmoniosamente aplicadas com a capacidade econômica do agente, até mesmo como forma

de promover objetivo fundamental e constitucional de redução da desigualdade social (Artigo 3º, inciso III, da Constituição Federal).

Concomitante a este entendimento, surge plausível a ideia de que a tributação justa poderia contribuir para o desenvolvimento de regiões em estágio inferior de produção de riqueza, já que haveria justificativa ontológica para uma norma tributária não neutra, porém, calibrada a capacidade contributiva da região como um todo.

A adoção de uma tributação diferenciada pode constituir incentivo legítimo, compatível com a capacidade econômica do contribuinte e da região em que ele se insere, funcionando como mecanismo de estímulo ao desenvolvimento e à ampliação de oportunidades. Nesse cenário, evita-se a criação de barreiras artificiais pelo Estado, permitindo que o próprio mercado estabeleça as condições necessárias à livre iniciativa e à concorrência entre os agentes privados.

As normas tributárias, por sua vez, devem cumprir a função de assegurar segurança jurídica, reduzir incertezas, resguardar as liberdades individuais e impedir práticas abusivas por parte das autoridades estatais (SILVEIRA, 2009, p. 44). A instabilidade normativa, sobretudo quando caracterizada por alterações frequentes e contínuas em regras tributárias, regulatórias ou em disposições diretamente relacionadas à atividade empresarial, eleva de forma significativa os custos das operações privadas e compromete a viabilidade de investimentos e de novos empreendimentos.

À medida que se reconhece a utilidade das normas tributárias principiológicas e indutoras, amplia-se também a responsabilidade do legislador em assegurar a observância dos objetivos constitucionais de tutela dos direitos e garantias fundamentais. Nesse sentido, como enfatiza Paulo Caliendo, o papel primordial da regulação e da tributação deve restringir-se à prevenção de violações a direitos individuais essenciais, evitando que a tributação se converta em instrumento de supressão de liberdades (SILVEIRA, 2009, p. 53).

A tributação diferenciada ensejaria um incentivo legítimo, inerente à capacidade econômica do contribuinte e da região onde está inserido, evitando-se barreiras estatais para o crescimento e desenvolvimento de oportunidade, deixando que o próprio mercado ofereça condições à livre iniciativa e à livre concorrência entre os agentes privados.

O princípio da cooperação tributária, inserido no ordenamento pela Emenda Constitucional nº 132/2023, tem por finalidade fomentar uma relação de parceria entre a administração fiscal e os contribuintes, voltada à diminuição de litígios, à prevenção da sonegação de receitas e à redução da judicialização de controvérsias. A ideia central é consolidar um vínculo mais transparente e confiável, estimulando o intercâmbio de informações

e atenuando o caráter tradicionalmente conflitivo que marca a interação entre o fisco e os particulares.

A efetividade do princípio da cooperação, contudo, está condicionada a diversos fatores, entre eles a contenção de práticas abusivas por parte da administração tributária, a diminuição da litigiosidade e a consolidação de mecanismos que ampliem o diálogo e a participação ativa do contribuinte no processo fiscal.

Não há dúvida de que a inclusão expressa do princípio da cooperação no texto constitucional representa um importante progresso na construção de um ambiente mais colaborativo entre contribuintes e administração tributária. Entretanto, sua efetiva implementação depende da atuação conjunta do legislador e do Poder Executivo, que precisam intensificar esforços para fortalecer a confiança mútua, ampliar os canais de diálogo e estimular a participação ativa dos particulares no cumprimento das obrigações fiscais.

A inserção do princípio da proteção ambiental no sistema tributário brasileiro pela Emenda Constitucional nº 132/2023 evidencia que a tutela ecológica deve ser considerada um objetivo transversal em todos os ramos do Direito, inclusive na seara tributária. Essa inovação acompanha uma tendência internacional de utilização da tributação como instrumento de estímulo a condutas sustentáveis, favorecendo práticas produtivas e de consumo que reduzam os efeitos nocivos ao meio ambiente.

A positivação dos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente no §3º do artigo 145 da Constituição Federal representa um marco na principiologia do direito tributário brasileiro.

Diferentemente das limitações ao poder de tributar previstas no artigo 150, que têm caráter restritivo, esses novos princípios assumem função orientadora e estruturante, servindo de diretrizes gerais para todo o sistema tributário. Sua finalidade primordial é conferir coesão e racionalidade ao modelo nacional, assegurando que a tributação cumpra não apenas a função arrecadatória, mas também a de promover eficiência, confiança e sustentabilidade.

Nesse sentido, o §3º do artigo 145 atua como vetor de harmonização do sistema, pois impõe ao legislador, ao aplicador do direito e à própria administração tributária a necessidade de compatibilizar a legislação infraconstitucional com valores que transcendem a mera arrecadação. Ao exigir simplicidade, busca-se superar a histórica complexidade do modelo brasileiro; ao impor transparência, garante-se previsibilidade e confiança; ao determinar cooperação, promove-se uma relação menos conflitiva entre fisco e contribuinte; e ao incluir a justiça fiscal e a proteção ambiental, reconhece-se o papel do tributo na construção de uma sociedade mais justa e sustentável.

Assim, a leitura sistemática desses princípios permite afirmar que o constituinte derivado pretendeu erigir uma nova moldura interpretativa para o direito tributário, voltada à integração de valores constitucionais e à superação de distorções históricas do sistema.

Mais do que comandos isolados, os princípios do §3º do artigo 145 devem ser compreendidos como alicerces para a conformação de um sistema tributário coerente, equilibrado e harmônico, capaz de assegurar o desenvolvimento econômico e social sem se afastar da justiça fiscal e da preservação dos direitos fundamentais.

Antes da reforma tributária de 2023, a neutralidade tributária era tratada pela doutrina e pela jurisprudência como um princípio implícito, extraído da lógica da livre concorrência e das limitações constitucionais ao poder de tributar. Seu fundamento encontrava ressonância no art. 146-A da Constituição, introduzido pela EC nº 42/2003, que autorizava a edição de lei complementar com critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais.

Os critérios especiais de tributação devem ser guiados por princípios, compreendidos como espécies de normas jurídicas. Normas, por sua vez, consistem nos sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos normativos (ÁVILA, 2011, p. 30). É certo, contudo, que tais normas não possuem o mesmo grau de concretude: algumas se apresentam com maior densidade descritiva, ao passo que outras se manifestam em níveis mais elevados de abstração.

As regras podem ser classificadas como normas de primeiro grau (ÁVILA, 2008, p. 40), pois descrevem de forma direta um comportamento devido, permitido ou proibido, assumindo, assim, caráter rígido e cogente. Sua aplicação só deixa de prevalecer quando não há subsunção ao caso concreto, seja em razão de outra regra mais adequada, seja em virtude da prevalência axiológica de um princípio.

Como salienta Ávila (2011, p. 37), os princípios diferem das regras justamente por possuírem uma “dimensão de peso” (*dimension of weight*), que se evidencia em situações de colisão: o princípio mais relevante prevalece sobre o outro sem que este perca validade.

Robert Alexy contribui para esse debate ao sustentar que os princípios são normas jurídicas que instituem deveres de otimização, aplicáveis em diferentes graus conforme as possibilidades fáticas e jurídicas (ÁVILA, 2011, p. 38). Segundo ele, esses deveres podem ser identificados por critérios específicos, como: (i) sua estrutura hipotético-condicional, (ii) o modo finalístico de aplicação, (iii) a relação que estabelecem com outras normas e (iv) seu fundamento axiológico (ÁVILA, 2011, p. 39).

Assim, ao se compreender os princípios como normas de caráter teleológico, percebe-se que sua função essencial é a de apontar finalidades a serem perseguidas, orientando a atuação

estatal e os comportamentos jurídicos. Nessa perspectiva, os sobreprincípios distinguem-se por impor a realização de ideais mais amplos, que englobam e condicionam outros valores de menor abrangência (ÁVILA, 2008, p. 39-40).

A neutralidade, nesse cenário, apresentava-se como uma diretriz deduzida do sistema, vinculada à não intervenção estatal indevida no mercado e à necessidade de assegurar igualdade de condições entre os agentes econômicos, sem estar formalmente positivada como princípio autônomo no texto constitucional.

Com a promulgação da EC nº 132/2023, a neutralidade foi expressamente alçada ao estatuto de princípio constitucional, integrando o §3º do art. 145 da Constituição Federal.

3. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA: DA CONSTRUÇÃO IMPLÍCITA À POSITIVAÇÃO EXPRESSA PELA EC Nº 132/2023

A Constituição Federal de 1988 estruturou a ordem econômica sobre os pilares da livre iniciativa e da livre concorrência, limitando a intervenção estatal direta no mercado apenas a situações excepcionais. Nesse cenário, a tributação deveria atuar de maneira a não distorcer a competição entre os agentes privados, surgindo a noção de neutralidade tributária como diretriz fundamental: o tributo não deveria favorecer ou prejudicar determinados contribuintes, cabendo ao mercado, e não ao Estado, definir o êxito ou fracasso das escolhas empresariais.

Essa concepção foi reforçada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu o art. 146-A à Constituição, permitindo a adoção de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais. O dispositivo evidencia uma tensão normativa: de um lado, a neutralidade exige mínima interferência estatal; de outro, admite-se a utilização da tributação como instrumento de correção de distorções de mercado.

A doutrina descreveu esse fenômeno como a passagem da neutralidade absoluta para uma neutralidade relativa, na qual o Estado atua de forma indutiva, estimulando ou desestimulando condutas de agentes econômicos sempre que houver risco à concorrência leal.

Autores como Diego Bomfim identificam nesse ponto o princípio da neutralidade concorrencial do Estado, do qual se extrai o corolário da neutralidade tributária. Em síntese, não bastaria ao ente público abster-se de criar barreiras ou incentivos desproporcionais: a própria configuração do sistema de tributos poderia ser fonte de desequilíbrios, justificando a adoção de exceções ao ideal de neutralidade.

Essa interpretação, porém, não se afasta dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, pois a tributação diferenciada somente se legitima quando necessária para assegurar condições equânimes de competição e evitar abusos de poder econômico.

O artigo 146-A da Constituição Federal confere ao Estado a possibilidade de editar lei complementar com a finalidade de prevenir desequilíbrios concorrenciais. A intenção do dispositivo é dotar o sistema de um mecanismo de caráter preventivo, reservando a outros instrumentos regulatórios a atuação em situações concretas de concentração de mercado.

Nesse contexto, o princípio da neutralidade tributária sofre uma relativização: o tributo deixa de ser estritamente neutro para assumir função indutiva, atuando diretamente sobre o mercado com o objetivo de evitar a formação de cenários de competição desigual.

A teoria econômica identifica cinco estruturas básicas de mercado — concorrência perfeita, concorrência imperfeita, oligopólio/oligopsônio, monopólio/monopsônio e monopólio bilateral. O ponto crítico de desequilíbrio ocorre justamente na transição da concorrência imperfeita para o oligopólio, momento em que a atuação de poucos agentes passa a comprometer a livre iniciativa (pela barreira à entrada de novos competidores) e a livre concorrência (pela exclusão dos que já se encontram no mercado).

Assim, os critérios especiais de tributação previstos no art. 146-A, ao buscarem prevenir desequilíbrios concorrenciais, podem dialogar com parâmetros utilizados na defesa da concorrência. Essa compatibilidade se manifesta na convergência entre elementos econômicos e princípios tributários constitucionais, como a capacidade contributiva, a isonomia e a vedação de discriminações em razão da origem dos bens ou serviços.

Assim, antes da EC 132/2023, a neutralidade tributária ocupava posição ambígua: funcionava como limite ao poder de tributar, impondo tratamento isonômico entre contribuintes em situações equivalentes, mas também se abria à extrafiscalidade indutiva, por meio da edição de critérios especiais de tributação voltados a resguardar a concorrência.

O modelo, portanto, não se confundia com neutralidade absoluta, mas se moldava à lógica de um mercado que raramente se apresenta em sua forma “perfeita”, demandando correções normativas para preservar a competitividade.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 redesenhou a principiologia da neutralidade tributária. A positivação explícita desse valor modifica substancialmente a compreensão clássica da neutralidade, que até então se limitava a impor ao Estado o dever de não desequilibrar a concorrência.

Com a reforma, a neutralidade tributária deixou de ser apenas um limite negativo de intervenção para assumir também uma função integradora e harmonizadora do sistema. A

neutralidade passou a dialogar diretamente com a simplicidade e a transparência, que exigem clareza normativa e previsibilidade nos efeitos econômicos dos tributos.

Ao mesmo tempo, passou a ser condicionada pela justiça tributária, que resgata os postulados da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, afastando modelos regressivos e assegurando uma repartição equilibrada da carga fiscal.

Outro vetor inovador introduzido pela EC 132/2023 foi a vinculação da neutralidade à proteção ambiental. A tributação ambientalmente orientada pressupõe uma neutralidade distinta daquela concebida sob a ótica concorrencial. Aqui, a “não interferência” absoluta é abandonada em favor de uma neutralidade funcional, voltada a corrigir distorções sociais e ecológicas.

Nesse sentido, a tributação deixa de ser vista como obstáculo à livre concorrência e passa a atuar como instrumento para equalizar os custos ambientais da produção e do consumo, reduzindo a vantagem competitiva artificial de atividades poluidoras.

Por fim, o princípio da cooperação tributária também projeta efeitos sobre a neutralidade, ao estabelecer uma relação mais colaborativa entre Estado e contribuinte. A previsibilidade e a confiança mútua decorrentes desse novo paradigma reduzem a litigiosidade e reforçam a segurança jurídica, permitindo que a neutralidade tributária se realize não apenas no plano normativo, mas também na prática administrativa.

Dessa forma, após a EC 132/2023, a neutralidade tributária não pode mais ser compreendida como simples ausência de distorções concorrenciais. Ela deve ser lida em conjunto com os demais princípios do §3º do art. 145, funcionando como vetor de coesão sistêmica: assegurar que a tributação, além de não prejudicar a concorrência, seja clara, justa, cooperativa e ambientalmente responsável.

A positivação do princípio da neutralidade no sistema tributário brasileiro estabelece como premissa que o creditamento do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) deve ser pleno, amplo e seguro, evitando que novas disputas administrativas e judiciais se repitam em torno das hipóteses e da extensão do direito ao crédito.

Nesse sentido, a proposta original da reforma tributária visava a assegurar a neutralidade por meio de duas medidas centrais: a eliminação de benefícios fiscais capazes de distorcer decisões econômicas dos contribuintes e a instituição de um mecanismo de creditamento irrestrito do IBS.

O § 5º, II, do art. 156-A, por exemplo, autoriza que lei complementar condicione o aproveitamento do crédito à comprovação do efetivo recolhimento do imposto na etapa anterior da operação com bens materiais, imateriais ou serviços. Essa previsão abre espaço para

restrições ao creditamento, afastando-se da lógica de plena neutralidade que deveria assegurar a não cumulatividade integral do IBS e da CBS.

Essa mudança implica reconhecer uma tensão interpretativa: enquanto no modelo anterior a neutralidade operava como garantia do contribuinte contra interferências indevidas, no novo paradigma ela também se converte em instrumento de realização de finalidades constitucionais, como a justiça social e a sustentabilidade ambiental.

Assim, a neutralidade tributária contemporânea deve ser lida em chave dialética: não mais como neutralidade absoluta, tampouco como licença irrestrita para manipulação extrafiscal. Ela ocupa um espaço em que o Estado tem o dever de minimizar distorções concorrenciais, mas também a obrigação de usar o sistema tributário como instrumento de justiça distributiva e de proteção de bens coletivos. Essa síntese marca a principal diferença entre o modelo pré-reforma e o modelo pós-EC 132/2023.

A análise desenvolvida permite afirmar que, antes da EC nº 132/2023, o princípio da neutralidade tributária era compreendido sobretudo como uma diretriz negativa, destinada a conter excessos da tributação sobre a livre concorrência. O Estado deveria abster-se de criar distorções competitivas, salvo em hipóteses excepcionais de desequilíbrio de mercado, em que a Constituição, por meio do art. 146-A, autorizava critérios especiais de tributação.

Ao se deparar, então, com a autuação do Governo com o uso de norma tributária, se apresenta distinguir sua ontologia - ou função – dos efeitos extrafiscais, sendo relevante, para efeitos de extrafiscalidade, a doutrina alemã acerca das normas fiscais:

Realmente, qualquer norma que verse sobre impostos possui a função (positiva ou negativa) de arrecadar (Ertragsfunktion); ao mesmo tempo, aquela norma pode ter outras três funções, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: (i) a função de distribuir a carga tributária (Lastenausteilungsfunktion), que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; (ii) função indutora; e (iii) função simplificadora. Semelhante raciocínio foi o empregado por Dieter Birk, que, no lugar de função, fala em efeito da norma, identificando os efeitos de carga (Belastungswirkung) e de estruturação (Gestaltungswirkung). Na teoria das finanças públicas, Richard e Peggy Musgrave introduziram, em sentidos equivalentes, as expressões “função alocativa”, “função distributiva” e “função estabilizadora ” (SCHOUERI, 2006, p. 27-28)

Cabe diferenciar a existência de tributos com finalidades extrafiscais dos efeitos extrafiscais dos tributos, visto que são temas diversos. Todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, visto que da imposição tributária sempre decorrerá um efeito (externalidade) positivo (incentivadora) ou negativo (desincentivadora) sobre a ordem econômica e social. Já reconhecia Morselli que ao lado dos instrumentos exacionais conviviam

instrumentos extrafiscais que buscavam não um ingresso ou entrada pública (entrata), mas de produzir uma modificação qualquer na ordem econômica e social, como fim imediato da norma tributária⁹. No direito alemão se diferenciam os tributos com preponderante finalidade extrafiscal (Lenkungsabgaben)¹⁰, dos tributos com finalidade fiscal (Lenkungssteuer), que visam igualmente atingir fins fiscais e extrafiscais e os tributos com efeitos extrafiscais (Lenkungswirkung). Todos os tributos de uma forma ou outra irão possuir efeito extrafiscal, sendo o mais notório deles a redução de bem-estar individual pela redução da renda ou patrimônio (Wohlfahrtsverlust) (OLIVEIRA, 2016, p. 199)

Com a introdução dos novos princípios no §3º do art. 145, pela EC nº 132/2023, a neutralidade passa a assumir um caráter mais abrangente e integrador. Não se trata apenas de impedir distorções concorrenciais, mas de harmonizar o sistema tributário com valores como simplicidade, transparência, justiça fiscal, cooperação e proteção ambiental. O novo paradigma amplia a função do princípio, que deixa de ser mera salvaguarda negativa e passa a atuar como vetor de coesão do sistema, exigindo que a tributação seja previsível, clara e equilibrada, alinhada às finalidades constitucionais de justiça social e desenvolvimento sustentável.

Lei Complementar nº 214, de 16 de Janeiro de 2025, institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Em seu artigo 2º preconiza que 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.

Pondera-se aqui, a aplicação “de uma teoria normativa (preocupada em afirmar como deve ser a aplicação do Direito) e consequencialista em sentido forte”, inclusive, para orientação ao legislador, “exercícios de lege ferenda” (ANDRADE, 2010, p.201). Daí a relevância de se saber que, por uma visão consequencialista e utilitarista, a norma tributária deve ser pensada sob elementos próprios do mercado, a quem se pretende induzir determinados comportamentos.

Restrições ao creditamento amplo do IBS e da CBS e a manutenção da tributação sobre operações inadimplidas comprometem a efetividade do princípio, afastando-se da não cumulatividade plena e violando a capacidade contributiva. Ademais, a necessidade de conciliar neutralidade com medidas de mitigação da regressividade evidencia tensões interpretativas ainda não resolvidas.

Assim, embora a EC nº 132/2023 represente avanço normativo ao consagrar a neutralidade de forma expressa, sua plena realização dependerá de ajustes legislativos, da

atuação do Comitê Gestor do IBS e da construção jurisprudencial capaz de evitar que o princípio se torne mais uma promessa constitucional de difícil concretização.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O percurso analítico desenvolvido ao longo deste trabalho permitiu distinguir com clareza duas vertentes principiológicas no âmbito do Direito Constitucional Tributário. De um lado, situam-se os princípios que funcionam como limitações negativas ao poder de tributar, previstos sobretudo no art. 150 da Constituição Federal.

Esses princípios — legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia e capacidade contributiva — têm natureza garantista, atuando como barreiras objetivas ao exercício da competência tributária, impondo ao Estado restrições claras e precisas no manejo do tributo.

De outro, emergem os princípios do §3º do art. 145, introduzidos pela EC nº 132/2023, cuja função não se restringe a conter a atividade estatal, mas sim orientar e estruturar a conformação do sistema tributário, oferecendo diretrizes axiológicas voltadas à simplicidade, à transparência, à cooperação, à justiça fiscal e à proteção ambiental.

Essa distinção decorre diretamente da interpretação do próprio texto constitucional. Enquanto os princípios-limitadores têm conteúdo normativo previamente delimitado, vinculando-se a comandos de eficácia plena e imediata, os princípios-guia do §3º carecem de densificação infraconstitucional, razão pela qual seu alcance normativo ainda não se encontra claramente definido.

Nessa medida, o §3º do art. 145 aproxima-se do art. 37 da Constituição, que igualmente enuncia valores estruturantes da administração pública sem fixar de antemão os contornos exatos de sua aplicação. Trata-se de princípios de formulação aberta, que inauguram espaços hermenêuticos e projetam finalidades a serem perseguidas pelo legislador, pelo aplicador do direito e pela administração tributária.

Nesse contexto, destaca-se a evolução do princípio da neutralidade tributária. Antes da reforma, tratava-se de uma diretriz implícita, deduzida da livre concorrência e da lógica da não intervenção estatal, e comumente associada ao art. 146-A da Constituição. Com a EC nº 132/2023, a neutralidade alcançou o estatuto de princípio constitucional expresso, passando a integrar, de forma inequívoca, a principilogia tributária.

Essa positivação representa um novo norte interpretativo: a neutralidade não é mais apenas um limite defensivo ao poder de tributar, mas também um parâmetro orientador de

harmonização sistêmica, impondo que a tributação seja clara, justa, previsível e compatível com a justiça distributiva e com a proteção ambiental.

Em síntese, o sistema tributário brasileiro passa a conviver com dois conjuntos principiológicos complementares: de um lado, os princípios clássicos, de natureza restritiva e garantista; de outro, os princípios-guia do §3º do art. 145, voltados à conformação do sistema em chave integradora.

A neutralidade, agora elevada a princípio constitucional expresso, assume papel central nesse novo paradigma, devendo orientar o legislador e a prática administrativa como vetor de coesão e racionalidade do sistema. É nesse marco que se encontra o desafio hermenêutico e institucional do pós-reforma: transformar a neutralidade em princípio operativo, capaz de equilibrar eficiência econômica, justiça fiscal e sustentabilidade, evitando que sua previsão normativa se converta em mera promessa constitucional desprovida de efetividade.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ANDRADE, José Maria de Arruda de. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, p.182-209, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1998. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 16 Jan 2020.

ELALI, André. Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica. In FERRAZ, Roberto (Coord). **Princípios e limites da tributação 2** – Os princípios da ordem econômica e tributação. São Paulo: Quartier Latin, p. 232, 2009.

HAYEK, Friedrich August von. **O caminho da servidão**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010

MISES, Ludwig von. **Liberalismo**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.

MISES, Ludwig von. **O livre mercado e seus inimigos: pseudo-ciência, socialismo e inflação**. Tradução de Flavio Quintela. Campinas: VIDE editorial, 2017.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4 ed. Coimbra, Portugal: Almedina, 2015.

REIS, Ubiratan Bagas dos; ROSSIGNOLI, Marisa. Dignidade da pessoa humana e microempreendedor individual: muito além do que um CNPJ. In. MEZACASA, Douglas Santos. **Pensamento jurídico e relações sociais 1**. Ponta Grossa, PR: Atena, 2020. Disponível em: <https://www.atenaeditora.com.br/post-artigo/35309>. DOI. 10.22533/at.ed.84820130714.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção no domínio econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso de. **Curso e direito constitucional positivo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SILVERIA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – UFC**. v. 33, n. 2, Jul-Dez 2013. p. 171-206. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/issue/view/142/57>. Acesso em 22 Ago 2020.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. 4. A Extrafiscalidade como instrumento de implementação dos Direitos Fundamentais Sociais no Brasil. **REVISTA JURÍDICA DO CESUCA**, v. 2, n. 4, p. 61-86, jan. 2015. ISSN 23179554. Disponível em: <http://ojs.cesuca.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/682>. Acesso em: 22 Ago 2020. doi: <https://doi.org/10.17793/rjc.v2i4.682>.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Tributação e ordem Econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumento de indução econômica?. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**. v.20, n. 20, p. 193-234, Jun-Dez 2016. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em 22 Ago 2020.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e concorrência**. Série Doutrina Tributária Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011.