RGe ISSN: 2177-3246

O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

THE PRINCIPLE OF TAX NEUTRALITY AND EXTRAFISCALITY IN THE BRAZILIAN TAX REFORM

EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD Y LA EXTRAFISCALIDAD EN LA REFORMA TRIBUTARIA BRASILEÑA

10.56238/revgeov17n1-058

Danielle Uessler
Mestranda em Direito
Instituição: Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR)
E-mail: danielleuessler@hotmail.com
Lattes: http://lattes.cnpq.br/8763626921178215
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-5514-5096

Arthur Sandro Golombieski Ferreira
Mestrando em Direito
Instituição: Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR)
E-mail: asgfarthur@gmail.com
Lattes: http://lattes.cnpq.br/4260959798547687

Mariana Matias Ribeiro Ramos
Mestranda em Direito
Instituição: Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR)
E-mail: marimatiasramos@hotmail.com
Lattes: http://lattes.cnpq.br/4688944690272548

RESUMO
O presente trabalho tem como objetivo analisar se o princípio da neutralidade, um dos pilares da Reforma Tributária sobre o consumo, é compatível com a função extrafiscal do sistema tributário, a fim de verificar se há harmonia no contexto da nova arquitetura da tributação sobre o consumo, introduzida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023. A problemática decorre do contraste entre a neutralidade, que busca evitar distorções econômicas e assegurar um ambiente concorrencial equilibrado, e a extrafiscalidade, expressa sobretudo no Imposto Seletivo, que mantém a função de induzir comportamentos por meio da tributação. A pesquisa constata que, embora a Reforma tenha buscado estabelecer uma divisão funcional entre o princípio da neutralidade e a função extrafiscal, permanecem riscos relevantes, como a redução do espaço para políticas promocionais, a cristalização da essencialidade em moldes rígidos e as pressões políticas por benefícios setoriais. Mediante a metodologia hipotético-dedutiva, conclui-se que neutralidade e extrafiscalidade não são excludentes, mas exigem compatibilização por critérios claros, de forma a assegurar simplicidade, eficiência econômica e justiça social.

Palavras-chave: Neutralidade Tributária. Extrafiscalidade. Reforma Tributária.

ABSTRACT
This paper aims to analyze whether the principle of neutrality, one of the pillars of the Consumption Tax Reform, is compatible with the extrafiscal function of the tax system, in order to assess whether there is harmony within the context of the new consumption taxation framework introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023. The issue arises from the contrast between neutrality, which seeks to avoid economic distortions and ensure a balanced competitive environment, and extrafiscality, expressed mainly through the Selective Tax, which retains the function of influencing behavior through taxation. The research finds that, although the Reform sought to establish a functional separation between the principle of neutrality and the extrafiscal function, relevant risks remain, such as the reduction of space for promotional policies, the rigid crystallization of essentiality, and political pressures for sector-specific benefits. Using the hypothetico-deductive method, it is concluded that neutrality and extrafiscality are not mutually exclusive, but require harmonization through clear criteria to ensure simplicity, economic efficiency, and social justice.

Keywords: Tax Neutrality. Extrafiscality. Tax Reform.

RESUMEN
El presente trabajo tiene como objetivo analizar si el principio de neutralidad, uno de los pilares de la Reforma Tributaria sobre el consumo, es compatible con la función extrafiscal del sistema tributario, con el fin de verificar si existe armonía en el contexto de la nueva arquitectura de la tributación sobre el consumo, introducida por la Enmienda Constitucional n.º 132/2023. La problemática surge del contraste entre la neutralidad, que busca evitar distorsiones económicas y asegurar un entorno competitivo equilibrado, y la extrafiscalidad, expresada principalmente en el Impuesto Selectivo, que mantiene la función de inducir comportamientos mediante la tributación. La investigación constata que, aunque la Reforma haya buscado establecer una división funcional entre el principio de neutralidad y la función extrafiscal, persisten riesgos relevantes, tales como la reducción del espacio para políticas promocionales, la cristalización de la esencialidad en modelos rígidos y las presiones políticas por beneficios sectoriales. Mediante la metodología hipotético-deductiva, se concluye que la neutralidad y la extrafiscalidad no son excluyentes, sino que exigen compatibilización a través de criterios claros, con el fin de asegurar simplicidad, eficiencia económica y justicia social.

Palabras clave: Neutralidad Tributaria. Extrafiscalidad. Reforma Tributaria.

1 INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária sobre o consumo, implementada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, inseriu no art. 156-A, § 1º, da Constituição Federal, a determinação de que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) serão regidos pelo princípio da neutralidade. Esse princípio busca minimizar distorções tributárias nas escolhas econômicas, garantindo maior previsibilidade e eficiência alocativa.

Contudo, a tradição do sistema tributário brasileiro revela que os tributos não se limitam a uma função arrecadatória, pois também desempenham papel extrafiscal, podendo influenciar comportamentos sociais e econômicos. A Reforma Tributária preservou essa dimensão regulatória por meio do Imposto Seletivo, voltado a desestimular condutas que causam externalidades negativas para promover valores constitucionais, como a proteção da saúde e do meio ambiente.

Ainda que concebidos como complementares, neutralidade e extrafiscalidade podem entrar em tensão. A primeira busca uniformidade e simplicidade na tributação, de modo a reduzir a interferência da tributação nas escolhas econômicas, enquanto a segunda, ao contrário, opera mediante diferenciações seletivas, utilizando o tributo como instrumento de indução de comportamentos em prol de finalidade de política tributária.

A Reforma buscou mitigar a tensão entre neutralidade e extrafiscalidade por meio de uma especialização funcional: tributos neutros para fins arrecadatórios amplos e uniformes, e tributos extrafiscais para finalidades regulatórias específicas. Essa divisão, entretanto, não elimina os desafios de sua implementação, como o risco de uma "essencialidade rígida", a redução do espaço para políticas promocionais e a pressão por benefícios setoriais que podem fragilizar a neutralidade.

Neste contexto, emerge a problemática sobre a compatibilidade entre neutralidade e extrafiscalidade, pois, seria a neutralidade, eleita como uma das diretrizes estruturantes da nova sistemática de tributação sobre o consumo, compatível com a permanência de instrumentos extrafiscais? A partir disso, através da metodologia hipotético-dedutiva, o presente artigo tem como objetivo analisar se o princípio da neutralidade é compatível com a extrafiscalidade do sistema, a fim de verificar se há uma convivência harmônica ou antagônica no contexto da nova arquitetura da tributação sobre o consumo.

2 O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO

A neutralidade tributária constitui um dos pilares de um sistema fiscal eficiente, ao lado de princípios como equidade, simplicidade e capacidade contributiva. Conforme conceitua Zilveti[1], tal norma gravita ao redor do princípio da igualdade tributária, sendo neutro o sistema que se estrutura de

[1] ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Revista direito tributário atual,** v. 19, p. 30.

forma a não comprometer a alocação eficiente dos meios de produção, evitando distorções que possam desequilibrar o mercado.

Trata-se da exigência de que a tributação interfira o mínimo possível nas decisões econômicas de indivíduos e empresas, evitando distorções que possam favorecer determinados setores ou formas de organização em detrimento de outros. Em essência, significa que atividades ou operações economicamente equivalentes devem receber tratamento fiscal equivalente, de modo que o tributo não se converta em fator determinante na escolha entre alternativas negociais ou de consumo.

A neutralidade tributária tem origem na tradição econômica[2], sustentando que o sistema tributário deve interferir de forma mínima nas escolhas dos agentes econômicos, evitando distorções que comprometam a alocação eficiente de recursos. O marco inicial desse pensamento está em Adam Smith, que em seu livro A Riqueza das Nações (1776), formulou princípios de igualdade, certeza, conveniência e eficiência, os quais, ainda que não utilizassem expressamente o termo neutralidade, indicavam a necessidade de evitar barreiras artificiais à produção e ao comércio.

No Brasil, a doutrina assimilou essas bases econômicas, resultando no debate acerca da teoria da tributação ótima[3], a qual defende sistemas amplos, com alíquotas uniformes e poucas exceções. A lógica é que atividades semelhantes recebam o mesmo tratamento fiscal, evitando distorções que afetem a concorrência e assegurando que as escolhas dos agentes econômicos se baseiem em preferências reais, e não em incentivos artificiais criados pelo Estado.

Essa concepção se conecta à noção de "cunha fiscal"[4], entendida como a diferença entre o valor pago pelo consumidor e o efetivamente recebido pelo produtor em razão da tributação. Quando mal desenhados, os tributos ampliam essa diferença, desestimulando o consumo, a produção e o investimento, com efeitos negativos sobre a alocação de recursos e a competitividade econômica.

Nesse sentido, Moreira[5] sistematiza a neutralidade em duas dimensões: horizontal e vertical. A neutralidade horizontal exige tratamento igual para situações economicamente equivalentes, evitando distinções arbitrárias entre produtos, serviços ou setores. Já a neutralidade vertical se relaciona à técnica da não cumulatividade, que assegura que o imposto incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, eliminando a tributação em cascata.

---

[2] KOCH, Mariana Porto. **Teoria da neutralidade tributária**. 2023. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2023.

[3] COSTA, C. F. de C., & Vieira, J. de C. (2021). Teoria da tributação ótima: Contribuições para a realidade brasileira. Revista de Administração Contemporânea.

[4] Para a OCDE, o termo utilizado denomina-se "*Tax wedge*" sendo entendido como "*a razão entre o valor de impostos pagos por um trabalhador solteiro médio (uma pessoa solteira com 100% dos rendimentos médios) sem filhos e o custo total de mão de obra correspondente para o empregador*. [Tradução Livre]". Disponível em: https://www.oecd.org/en/data/indicators/tax-wedge.html.

[5] MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 211.

Em contraponto, Schoueri[6] alerta para os limites dessa concepção. Para ele, não existe tributo absolutamente neutro: toda incidência tributária interfere de algum modo na economia. O que se deve exigir, portanto, é que essa interferência seja justificada, proporcional e orientada por finalidades constitucionais, de modo a não gerar desequilíbrios concorrenciais indevidos. Em outras palavras, a neutralidade não é ausência de impacto, mas a limitação das distorções.

Assim, o conceito econômico clássico de neutralidade fornece a moldura inicial, mas sua aplicação ao direito positivo demanda ajustes que reconheçam as tensões entre ideal e realidade normativa. É justamente nesse ponto que o princípio ganha contornos técnicos e constitucionais mais definidos, em especial com a adoção da não cumulatividade.

Porém, é importante ressaltar que a neutralidade não deve ser confundida com a inexistência de efeitos econômicos. Todo tributo altera, em maior ou menor grau, o comportamento dos agentes. O objetivo é assegurar que tais alterações não sejam arbitrárias ou desproporcionais. Nesse contexto, a não cumulatividade surge como técnica fundamental para garantir a neutralidade vertical, preservando a eficiência do sistema.

Ao permitir que o contribuinte se credite do imposto pago nas etapas anteriores da cadeia, a não cumulatividade assegura que o tributo incida apenas sobre o valor agregado em cada operação. Essa estrutura impede a chamada "tributação em cascata", que gera distorções graves, como o aumento artificial dos preços, a perda de competitividade e a indução de decisões empresariais guiadas pela carga tributária acumulada, e não por critérios de eficiência econômica.

Moreira[7], em estudo de direito comparado sobre o IVA europeu, destaca que qualquer restrição indevida ao direito ao crédito fragiliza a neutralidade. Para ele, a não cumulatividade deve ser ampla, automática e objetiva, de forma a não comprometer a isonomia concorrencial.

Essa perspectiva foi incorporada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, que consagrou a não cumulatividade plena no novo modelo de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), substituindo o antigo critério do "crédito físico" aplicado no ICMS e no IPI por um modelo de crédito financeiro mais abrangente. Dessa forma, o IBS e a CBS devem, obrigatoriamente, ser pautados por esse princípio[8].

A técnica da não cumulatividade se conecta diretamente à neutralidade vertical: um tributo é neutro quando não se acumula ao longo da cadeia produtiva. Já a neutralidade horizontal, como visto,

[6] SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In:* Roberto Ferraz. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 2, 2009.
[7] MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 47, 2019.
[8] 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**, v. 59, 2025.

exige base ampla e uniforme, evitando distinções artificiais. Ambas as dimensões são indispensáveis para a construção de um sistema tributário mais eficiente e justo.

Esse marco normativo representa um avanço, pois insere a neutralidade entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, transformando-a em parâmetro de constitucionalidade e guia interpretativo para legisladores, reguladores e tribunais. Do ponto de vista econômico, a neutralidade busca promover eficiência alocativa, pois os recursos devem fluir para as atividades mais produtivas conforme critérios de mercado e não em função de incentivos ou penalidades tributárias.

A não observância desse princípio pode gerar custos relevantes à economia, como perda de competitividade internacional, favorecimento artificial de determinados setores, complexidade administrativa e aumento da litigiosidade tributária, além da verticalização empresarial. Em outras palavras, tributos distorcivos reduzem a produtividade e comprometem o desenvolvimento sustentável.

A incorporação constitucional da neutralidade não elimina, contudo, a possibilidade de uso da tributação com fins extrafiscais. Políticas públicas podem utilizar a tributação para estimular comportamentos desejáveis, como a inovação tecnológica ou práticas ambientalmente responsáveis e desestimular condutas nocivas, como o consumo de cigarros e bebidas alcoólicas.

Essa tensão entre neutralidade e extrafiscalidade exige que o legislador estabeleça critérios claros e proporcionais para intervenções, evitando que exceções convertam o princípio em mera retórica.

A implementação prática da neutralidade no Brasil enfrenta desafios significativos. Embora a Lei Complementar n.º 214/2025 tenha regulamentado o IBS e a CBS, reproduzindo o texto constitucional e definindo a neutralidade como orientação legislativa, o diploma legal incluiu exceções que reduzem a abrangência do princípio. Essa situação cria riscos de judicialização, especialmente diante de dispositivos que podem restringir o alcance de uma garantia constitucional.

Outro desafio consiste na própria natureza da tributação sobre o consumo, que é intrinsecamente distorciva. A carga recai sobre bens e serviços[9], afetando preços relativos e influenciando decisões de consumo. A neutralidade, nesse contexto, funciona como meta regulatória: busca-se reduzir ao mínimo os efeitos indesejáveis, mas dificilmente eles serão eliminados por completo.

Ademais, há o risco de que interesses políticos e pressões setoriais enfraqueçam a aplicação do princípio. A experiência comparada[10] mostra que sistemas de Imposto sobre Valor Agregado (IVA)

[9] ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Revista direito tributário atual,** v. 19, 2005.
[10] ABSWOUDE, Kevin van. *The principle of fiscal neutrality and economic reality in EU VAT: two peas in a pod?*. **Lund University**, Suécia, 2022.

altamente fragmentados, com múltiplas exceções, regimes especiais e benefícios, acabam sacrificando a neutralidade e ampliando distorções[11].

É o que ocorre em países como a Índia, cujo GST (*Goods and Services Tax*) mantém inúmeras alíquotas diferenciadas, e também no Brasil pré-reforma, com a multiplicidade de regimes de ICMS, ISS e PIS/COFINS.

Não obstante, é importante destacar que a neutralidade não se opõe à justiça fiscal, mas a complementa. Enquanto a progressividade e a capacidade contributiva buscam distribuir equitativamente a carga tributária, a neutralidade assegura que essa carga não seja manipulada de forma a favorecer grupos específicos. Um sistema neutro tende a ser mais transparente, previsível e confiável, fatores essenciais para atrair investimentos e consolidar a segurança jurídica.

Nesse sentido, a doutrina aponta que a neutralidade deve ser interpretada de forma sistêmica, em articulação com outros princípios constitucionais tributários. Não se trata de um ideal absoluto, mas de uma diretriz cuja observância fortalece a racionalidade do sistema, aumenta a eficiência econômica e contribui para a legitimidade democrática da tributação.

Dessa forma, se a neutralidade busca reduzir as distorções, a extrafiscalidade revela justamente a possibilidade de o Estado utilizá-las de modo intencional para perseguir fins legítimos. É nesse ponto de equilíbrio entre eficiência econômica e intervenção normativa que se abre o debate sobre a função extrafiscal da tributação.

3 A EXTRAFISCALIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO

Ao longo da história, a tributação nunca se limitou à função de arrecadar recursos para custear as atividades estatais. O tributo também tem sido utilizado como ferramenta de intervenção econômica e social, capaz de incentivar determinadas condutas, desestimular outras e orientar a atuação de agentes privados em consonância com objetivos constitucionais mais amplos. Esse fenômeno, conhecido como extrafiscalidade, expressa a dimensão política do sistema tributário e reforça a sua condição de instrumento de concretização de políticas públicas.

Adamy, ao explorar as origens teóricas da extrafiscalidade, elucida que Adolph Wagner, autor alemão do final do século XIX foi quem começou a conceber o fenômeno tributário "de forma diferenciada, pensando-o para além do mero instrumento de financiamento estatal"[12], tendo revolucionado o conceito central de imposto. O autor explica que foi Wagner quem fixou as bases teóricas da discussão sobre as finalidades tributárias não arrecadatórias, "demonstrando que o direito tributário pode ter finalidades políticas e sociais distintas da mera arrecadação"[13].

[11] MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, 2019.
[12] ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 39, 2021, p. 353.
[13] Ibid.

Vieira elucida que a extrafiscalidade é um conceito central no direito tributário, que transcende a mera função arrecadatória, posicionando-o como instrumento fundamental para a implementação de políticas públicas[14]. Isso, porque, para a autora, o direito tributário não deve ser concebido apenas como meio de financiamento estatal, mas também como um mecanismo concretizador de políticas em diversas áreas[15].

É nesse sentido que Adamy sustenta que o direito não é um fim em si mesmo, mas também um instrumento para a consecução de finalidades estatais[16]. O autor define a instrumentalização do direito como "o direito sendo usado como instrumento, como meio, como ferramenta"[17] para a indução de comportamentos, de acordo com a finalidade do Estado. Ainda, Adamy ressalta que no contexto tributário, essa instrumentalização se manifesta na capacidade de influenciar condutas, seja concedendo incentivos ou desincentivos[18].

Diferentemente dos tributos fiscais, conforme explica Folloni, cuja principal função é sustentar as despesas estatais com base na capacidade contributiva, o fundamento dos tributos extrafiscais "não é o sustento das despesas públicas em geral, mas a internalização de externalidades negativas"[19]. Por conta disso, a extrafiscalidade justifica a adoção de critérios de diferenciação diversos da capacidade contributiva, permitindo que a tributação seja orientada por finalidades de política pública. Assim, a seletividade, a concessão de isenções, a fixação de alíquotas majoradas ou reduzidas e a instituição de regimes especiais não se explicam apenas pela aptidão econômica do contribuinte, mas pela busca de efeitos desejados na realidade social ou econômica.

Com isso, Leão ressalta a importância de definir a "finalidade extrafiscal objetivada na lei"[20] para o controle sobre a utilização instrumental do Direito Tributário. Para a autora, a finalidade extrafiscal não é a intenção do 'legislador histórico', de modo que deve estar consubstanciada na própria vontade objetivada na lei e não na vontade subjetiva do legislador[21].

A vontade da lei, conforme aponta Guastini, é a "razão, o motivo, o fim, o resultado prático, pelo qual uma determinada norma tenha sido editada"[22] e para constatá-la "é preciso se atentar não (ou

[14] VIEIRA, Andreia Costa. O Princípio da Precaução e a Extrafiscalidade na Tributação Ambiental. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 32, 2014, p. 37.
[15] Ibid., p. 38.
[16] ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. *In*: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Marcial Poins, 2012, p. 305.
[17] Ibid., p. 302.
[18] Ibid., p. 307.
[19] FOLLONI, André. Competência Tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 57, 2024, p. 637.
[20] LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. Revista Direito Tributário Atual, nº 34, 2015, p. 314.
[21] Ibid., p. 309-310.
[22] GUASTINI, Riccardo. *Apud* LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 34, 2015, p. 311.

pelo menos não tanto) para os trabalhos preparatórios, mas sim para o texto da lei enquanto tal, além das circunstâncias sociais e políticas na qual ela foi editada"[23].

É nesse sentido que se tem a extrafiscalidade como faceta que permite ao Estado induzir comportamentos através dos tributos, de modo que "a tributação também pode atuar como instrumento de indução de comportamentos sociais e econômicos"[24]. Essa seria, para Santos e Scabora, a essência da função extrafiscal da tributação, que não tem como intuito principal suprir o orçamento público, mas sim, a "tentativa de aumentar o bem-estar econômico ou social"[25].

Nesse sentido, Schoueri observa que a extrafiscalidade transforma o tributo em verdadeiro instrumento de indução de comportamentos[26], atuando como mecanismo regulatório indireto em áreas sensíveis, como saúde, meio ambiente, desenvolvimento regional ou incentivo à inovação tecnológica. O tributo, portanto, deixa de ser um fim em si mesmo — a arrecadação — e passa a assumir uma função instrumental, de moldar escolhas individuais e coletivas de modo a aproximá-las dos valores constitucionais e dos objetivos de política estatal.

Assim, dentro desse contexto de indução de condutas, a extrafiscalidade é utilizada para corrigir "externalidades", cuja noção, extraída do direito econômico, refere-se a custos e ganhos de atividades privadas suportados ou fruídos pela coletividade devido a falhas de mercado[27]. As externalidades podem ser positivas, quando geram benefícios, ou negativas, quando geram custos/malefícios.

O economista Arthur Cecil Pigou já sugeria a instituição de um imposto para a correção das externalidades negativas e o pagamento de um subsídio para compensar as externalidades positivas praticadas pelas empresas[28]. Neste sentido, a extrafiscalidade não visaria impedir uma atividade, mas sim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico através da graduação da carga tributária em função de propósitos específicos[29].

Schoueri explica que, no caso da poluição, por exemplo, que gera danos ambientais não suportados pelos causadores, a atuação estatal busca a internalização de custos, de modo que os preços dos produtos ou serviços reflitam os danos ambientais causados pelos poluidores[30]. Para as externalidades positivas, o autor sugere que o Estado deve, através de vantagens econômicas,

---

[23] Ibid.
[24] SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade da tributação verde. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 52, ano 40, São Paulo: IBDT, 3ª quadrimestre 2022, p. 146.
[25] Ibid.
[26] SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em matéria ambiental. *In:* TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 235.
[27] Ibid., p. 236.
[28] BALTHAZAR. Ubaldo Cesar. **Tributos e Meio Ambiente**. Espaço Jurídico, Joaçaba, v. 12, n. 2, jul./dez. 2011, p. 238.
[29] DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 49-50.
[30] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Ambiental, Op. cit., p. 236.

incrementar os ganhos daqueles que geram benefícios ambientais, permitindo a contabilização dessas vantagens[31].

Nesse cenário, percebe-se que a extrafiscalidade não é apenas uma possibilidade, mas uma realidade intrínseca à própria lógica de funcionamento do sistema tributário. Se os tributos podem ser moldados para internalizar externalidades e induzir comportamentos, é natural que a arquitetura normativa brasileira, especialmente no processo de Reforma, busque mecanismos específicos para potencializar essa função.

No contexto da Reforma Tributária sobre o consumo, esse papel foi expressamente atribuído ao Imposto Seletivo, previsto na Emenda Constitucional n.º 132/2023 e regulamentado pela Lei Complementar n.º 214/2025. Diferentemente do IBS e da CBS, concebidos sob a lógica da neutralidade e da finalidade fiscal de arrecadação, o Imposto Seletivo assume função predominantemente extrafiscal, voltada a onerar bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Esse tributo, de inspiração claramente extrafiscal, não se conecta à ideia de reforço arrecadatório, mas sim de função regulatória do Estado, na linha do que Pigou e a doutrina contemporânea já delineavam como essencial para a correção de externalidades negativas. Dessa forma, o Imposto Seletivo emerge como a manifestação de que a extrafiscalidade continua a desempenhar papel estruturante no sistema tributário brasileiro, mesmo em um contexto em que a neutralidade é eleita como princípio orientador da Reforma.

Nesse contexto da Reforma Tributária, a extrafiscalidade se manifesta por meio da seletividade, que permite identificar as características negativas dos bens e serviços, associando-os aos danos que causam ao meio ambiente e à saúde. A lógica da extrafiscalidade usada no Imposto Seletivo da Reforma é diferente daquela aplicada ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no qual as alíquotas são seletivas de acordo com a essencialidade do produto.

Matschulat e Amaral explicam que no caso do IPI, a extrafiscalidade é uma "decorrência secundária da tributação"[32] e não um "efeito deliberadamente pretendido pelo legislador"[33], como no Imposto Seletivo. Retomando Leão, os autores afirmam que para um tributo ser considerado de finalidade extrafiscal, "esse fim deve ser inequivocamente demonstrado pelo legislador"[34].

Dessa forma, pode-se afirmar que, enquanto o IPI opera sob uma lógica de seletividade por essencialidade, sendo um tributo fiscal com efeitos extrafiscais, o Imposto Seletivo se estrutura sobre uma lógica de seletividade extrafiscal, voltada à internalização de custos sociais e ambientais e finalidades protecionistas. Quando aplicado a bens ou serviços nocivos, sua função não é distinguir o

[31] Ibid., p. 237.
[32] MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf Amaral. A perspectiva pela implementação do Imposto Seletivo como tipo tributário no Brasil. **Res Severa Verum Gaudium**, v. 6, n. 2, 2022, p. 297.
[33] Ibid.
[34] Ibid.

supérfluo do essencial, mas sim graduar a tributação de acordo com o impacto adverso gerado à coletividade e ao meio ambiente.

Por conta disso é que embora a Emenda Constitucional n.º 132/2023 não tenha inserido expressamente no art. 153, § 6º, a expressão 'terá finalidade extrafiscal', Folloni sustenta que tal omissão não descaracteriza a sua natureza, que é precisamente extrafiscal[35]. Para o autor, a única interpretação compatível com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e com as cláusulas pétreas é reconhecer no Imposto Seletivo a função extrafiscal, pois, do contrário, sua própria inserção na Constituição representaria afronta a tais princípios[36].

Por outro lado, Adamy afirma que a Reforma Tributária representou uma ruptura com o papel tradicional da extrafiscalidade no direito tributário brasileiro[37]. Para ele, a Reforma subverteu os fundamentos da extrafiscalidade[38], ao priorizar a função sancionatória e restringir, quase por completo, a dimensão promocional da tributação. Isso porque a extrafiscalidade não apenas é usada para desestimular condutas nocivas, mas também para promover benefícios, utilizando o tributo como instrumento negativo ou positivo de indução[39].

Nesse cenário, o autor identifica três fundamentos centrais dessa subversão: a vedação ampla à concessão de incentivos fiscais no IBS e na CBS, a criação de um Imposto Seletivo com função exclusivamente sancionatória e restrita a determinadas matérias, e a adoção de uma "essencialidade rígida", que cristaliza em contexto constitucional uma lista fechada de bens e serviços considerados merecedores de tratamento favorecido[40].

Adamy ressalta que tais mudanças retiram do sistema tributário sua flexibilidade e sua capacidade de servir como ferramenta de promoção de políticas públicas[41]. Ao comentar sobre a vedação ampla de benefícios, ele afirma que "ao estabelecer essa vedação ampla, o texto constitucional desconsidera a função promocional ou positiva do direito tributário, que historicamente tem sido utilizada como instrumento de concretização e promoção"[42].

No caso do Imposto Seletivo, Adamy observa que ele foi concebido de forma 'duplamente limitada', pois de um lado possui apenas função sancionatória, voltada a onerar operações prejudiciais e, de outro, porque se restringe exclusivamente a bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente, afastando a possibilidade de incidir sobre práticas prejudiciais em outros setores igualmente

[35] FOLLONI, Op., cit., p. 627.
[36] Ibid.
[37] ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual,** v. 58. ano 42, São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024, p. 427.
[38] Ibid., p. 412.
[39] Ibid., p. 411.
[40] Ibid., p. 417-429.
[41] Ibid., p. 412.
[42] Ibid., p. 419.

relevantes[43]. Para o autor, essa restrição implica uma compreensão empobrecida da extrafiscalidade, que reduz seu alcance a um instrumento meramente repressivo[44].

Essas críticas se conectam diretamente à discussão seguinte sobre a relação entre neutralidade e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. A neutralidade, entendida como princípio orientador da Reforma Tributária, busca evitar distorções econômicas e assegurar tratamento uniforme entre setores.

Todavia, quando levada ao extremo, pode colidir com a função extrafiscal, que exige flexibilidade e diferenciação para promover objetivos constitucionais. Assim, o dilema de um sistema que acentuou a rigidez e eliminou o espaço da promoção torna necessária a análise sobre a tensão entre esses dois princípios: neutralidade e extrafiscalidade.

4 ANÁLISE SOBRE OPOSIÇÃO OU COEXISTÊNCIA ENTRE EXTRAFISCALIDADE E NEUTRALIDADE

De um lado, como visto, a neutralidade preconiza que a tributação não deve distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, mantendo-se distante das escolhas privadas e garantindo que o sistema tributário não cause um ambiente de desequilíbrio concorrencial. De outro, a extrafiscalidade busca influenciar comportamentos dos agentes econômicos, seja para desestimular práticas consideradas nocivas, seja para promover condutas socialmente desejáveis. A aparente contradição entre neutralidade tributária e extrafiscalidade merece análise mais aprofundada, especialmente diante das transformações introduzidas pela Reforma Tributária brasileira.

A primeira observação relevante é que a tensão entre neutralidade e extrafiscalidade não deriva de uma incompatibilidade conceitual, mas sim de escolhas específicas de *design* tributário. Quando se concentram em um mesmo tributo funções arrecadatórias, de neutralidade econômica e de indução comportamental, criam-se inevitavelmente conflitos e distorções.

O sistema tributário brasileiro pré-reforma exemplificava essa sobreposição problemática: o ICMS, concebido originalmente como tributo sobre o consumo, acumulava funções arrecadatórias, extrafiscais e de política regional, resultando em complexidade excessiva, guerra fiscal e distorções econômicas significativas.

A experiência internacional demonstra, contudo, que neutralidade e extrafiscalidade podem coexistir harmoniosamente quando há clara divisão funcional entre os tributos. Sistemas tributários maduros frequentemente combinam tributos neutros de base ampla (como o IVA europeu) com tributos extrafiscais específicos (como o denominado *sugar tax* no Reino Unido - *Soft Drinks Industry Levy* –

[43] Ibid., p. 421.
[44] Ibid., p. 422.

SDIL)[45]. Essa especialização permite que cada instrumento tributário cumpra sua função específica sem comprometer a eficácia dos demais.

A Reforma Tributária brasileira adotou precisamente essa lógica de divisão funcional. O desenho constitucional estabelece uma arquitetura tributária em que diferentes tributos assumem papéis especializados, de modo que o IBS e a CBS devem operar sob o princípio da neutralidade, enquanto o Imposto Seletivo concentra a função extrafiscal.

Além disso, outros tributos reconhecidamente extrafiscais mantêm seus papéis, como o IOF e o Imposto de Importação, bem como outros tributos que, embora primariamente fiscais, são frequentemente utilizados com fins de indução comportamental (como a alíquota zero de IPVA para carros elétricos adotada por alguns estados).

Essa divisão funcional encontra expressa consagração no texto constitucional e na legislação infraconstitucional. O artigo 156-A, § 1º, inciso X, da Constituição Federal, veda a concessão de incentivos e benefícios fiscais relativos ao IBS (também aplicável à CBS, conforme artigo 195, inciso V, § 16), "*excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição*". Tal dispositivo, regulamentado pelo artigo 2º da Lei Complementar n.º 214/2025, estabelece 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*".

Paralelamente, a extrafiscalidade dos tributos sobre o consumo não foi abolida do sistema, mas direcionada para instrumentos específicos. Como observa Folloni[46], o Imposto Seletivo, previsto no artigo 153, VIII, da Constituição Federal, assume a função extrafiscal ao incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O autor argumenta que essa competência não pode ser compreendida como relativa a um simples imposto arrecadatório, pois, se assim fosse, violaria os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, devendo ser interpretada como imposto genuinamente extrafiscal e seletivo[47].

A Reforma Tributária, portanto, não eliminou a extrafiscalidade, mas promoveu sua reorganização sistêmica, concentrando a função extrafiscal no Imposto Seletivo e preservando outros instrumentos tributários para fins promocionais. Essa coexistência, através da especialização funcional, apresenta vantagens evidentes.

Primeiro, confere maior clareza aos objetivos de cada tributo, facilitando tanto a aplicação quanto o controle jurisdicional. Segundo, reduz a complexidade do sistema de tributação sobre o consumo, eliminando as múltiplas alíquotas, regimes especiais e exceções que caracterizavam, por exemplo, o ICMS. A Lei Complementar n.º 214/2025 operacionaliza essa simplificação através de um sistema de alíquotas de referência (artigo 18) e regimes específicos. Terceiro, potencializa o fim ou a

[45] Trata-se de um tributo com alíquota ad rem para bebidas com alto teor de açúcar.
[46] FOLLONI, Op. Cit., p. 624.
[47] Ibid.

diminuição da guerra fiscal entre entes federados (alinhado com o princípio do destino[48]), que utilizavam benefícios fiscais como instrumentos de competição por investimentos, comprometendo a harmonia federativa. A neutralidade do IBS e da CBS, estabelecida no artigo 2º da mencionada lei complementar, elimina essa possibilidade ao vedar tratamentos diferenciados não previstos constitucionalmente.

A neutralidade do IBS e da CBS também contribui para maior eficiência econômica. Ao eliminar distorções tributárias nas decisões de consumo e organização empresarial, esses tributos permitem que a alocação de recursos seja determinada por critérios de eficiência econômica, não por considerações tributárias. Isso representa avanço significativo em direção a um sistema tributário menos distorcivo e mais compatível com o desenvolvimento econômico, especialmente quando considerado que a Reforma Tributária promete a não cumulatividade plena (artigo 156-A, § 1º, VIII, da Constituição Federal), com um sistema de crédito financeiro amplo, eliminando de forma efetiva o efeito cascata, que caracterizava o sistema anterior.

Contudo, essa arquitetura de coexistência não está isenta de limitações importantes. A principal crítica formulada por Adamy, já apontada anteriormente e aqui aprofundada, dirige-se à perda da função promocional na tributação sobre o consumo. O autor observa que "a Reforma Tributária sobre a tributação do consumo, ao alterar o sistema constitucional tributário, modificou e, em grande medida, subverteu os fundamentos da extrafiscalidade"[49].

Segundo Adamy, o Imposto Seletivo possui natureza estritamente sancionatória, voltado para desestimular práticas prejudiciais (especialmente relacionadas ao meio ambiente e à saúde), mas sem capacidade de promover comportamentos benéficos[50]. Essa limitação contrasta com o sistema anterior, em que alíquotas diferenciadas e benefícios fiscais poderiam ser utilizados para incentivar práticas sustentáveis, apoiar setores estratégicos ou promover políticas sociais.

Além disso, a Reforma institui o que referido autor denomina como "*essencialidade rígida*" ou "*essencialidade fechada*", com uma lista de bens, serviços, atividades e setores que terão tratamento diferenciado, com a exclusão de quaisquer outros, por mais relevantes que sejam. Essa rigidez pode comprometer a capacidade de adaptação do sistema tributário a mudanças nas demandas sociais e nas prioridades de política pública[51].

O autor também argumenta que "ao instituir uma essencialidade rígida ou fechada, com a enumeração exaustiva dos bens, serviços, atividades e setores que terão tratamento mais benéfico, com exclusão de todos os outros, por mais essenciais que possam ser considerados", a Reforma limitou

[48] A arrecadação passará da produção para o consumo, ou seja, para os Estados e Municípios em que estão localizados os consumidores do produto ou do serviço.
[49] ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária. Op. Cit., p. 410.
[50] Ibid.
[51] ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária. Op. cit., p. 412 e 428.

drasticamente a função promocional do direito tributário, acentuando demasiadamente a função sancionatória da extrafiscalidade[52].

A vedação expressa a benefícios fiscais no IBS e CBS também pode gerar tensões futuras. Pressões políticas por tratamento diferenciado a determinadas regiões, setores ou atividades são previsíveis, especialmente em um país com as desigualdades regionais do Brasil e cuja Constituição Federal, em seu artigo 3º, III, estabelece que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a redução das desigualdades regionais. A manutenção da neutralidade desses tributos dependerá da capacidade das instituições – especialmente do Supremo Tribunal Federal – de preservar a arquitetura constitucional contra tentativas de erosão através de interpretações extensivas ou criativas.

Outro desafio se relaciona à própria eficácia da neutralidade tributária. Embora a Reforma Tributária tenha inserido o princípio de forma muito mais enfática do que no regime anterior, fato é que, até o presente momento, "a neutralidade tributária foi compreendida em seu nível mínimo pelo Supremo Tribunal Federal"[53], sendo ausente a aplicação deste princípio pelo Poder Judiciário[54] para declarar a inconstitucionalidade de determinado benefício fiscal, caracterizando-se, até então, como ideal teórico.

A sustentabilidade de sistemas baseados na divisão funcional entre tributos neutros e extrafiscais depende de fatores institucionais e políticos. A Reforma Tributária representa uma aposta na capacidade das instituições de manter a coerência sistêmica frente a pressões dos grupos de interesse. O sucesso dessa arquitetura dependerá da capacidade de canalizar demandas por políticas públicas setoriais para outros instrumentos – tributários ou não – sem comprometer a neutralidade dos tributos sobre o consumo.

Por fim, é importante reconhecer que a coexistência entre neutralidade e extrafiscalidade através da especialização funcional representa uma escolha que implica contrapartidas: ganha-se em simplicidade e eficiência, mas se perde em flexibilidade para políticas públicas. Como sintetiza Adamy, "no caso da extrafiscalidade, a emenda (constitucional) saiu pior do que o soneto"[55], indicando que, apesar desses mencionados ganhos, perde-se a função promocional da extrafiscalidade.

Essa tensão reflete escolhas políticas. A Reforma Tributária brasileira, a princípio, optou por privilegiar a eficiência econômica e a simplicidade operacional em detrimento da flexibilidade para políticas públicas setoriais, concentrando a função extrafiscal na tributação sobre o consumo no Imposto Seletivo e a neutralidade tributária no IBS e na CBS.

[52] Ibid, p. 429
[53] MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 211.
[54] KOCH, Mariana Porto, Op. cit., p. 83.
[55] ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária. Op. cit., p. 430.

5 CONCLUSÃO

A conclusão que emerge da análise do presente estudo é que a neutralidade tributária e a extrafiscalidade não são normas necessariamente antagônicas, mas podem coexistir harmonicamente quando há clara divisão de funções entre diferentes tributos. A Reforma Tributária operacionalizou essa coexistência de forma inovadora, estabelecendo um sistema em que tributos neutros (IBS e CBS) convivem com instrumentos extrafiscais específicos (Imposto Seletivo).

O sucesso dessa arquitetura, como visto, dependerá da capacidade das instituições, principalmente do Supremo Tribunal Federal, de preservar a especialização funcional dos tributos, resistindo a pressões dos grupos de interesse por exceções que possam comprometer a coerência sistêmica.

Embora essa solução apresente limitações em termos de flexibilidade para políticas públicas, representa avanço significativo em direção a um sistema tributário mais eficiente, simples e menos distorsivo. A capacidade de adaptação a novas demandas sociais ficará condicionada ao uso de outros instrumentos tributários ou à eventual revisão constitucional das listas taxativas estabelecidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023.

Constata-se que a neutralidade, enquanto princípio constitucional, não deve ser entendida como indiferença estatal, mas como garantia de tratamento isonômico e de eficiência econômica. Já a extrafiscalidade, mesmo delimitada, continua a desempenhar papel essencial na correção de externalidades. A convivência entre ambas as normas exige salvaguardas institucionais: (i) exceções claras e justificadas; (ii) mecanismos de revisão periódica; (iii) transparência nas escolhas políticas; e (iv) firmeza jurisdicional para conter erosões interpretativas.

Assim, em síntese, o estudo demonstrou que a Reforma Tributária brasileira promoveu uma reconfiguração da relação entre neutralidade e extrafiscalidade. Ao reservar a neutralidade para os tributos de base ampla (IBS e CBS) e concentrar a extrafiscalidade no Imposto Seletivo, o legislador buscou eliminar distorções históricas, reduzir a litigiosidade e encerrar a guerra fiscal. Todavia, esse desenho reduziu a flexibilidade para a promoção de políticas públicas, limitando a extrafiscalidade a uma função predominantemente sancionatória.

A Reforma Tributária brasileira, portanto, não eliminou a tensão entre neutralidade e extrafiscalidade, mas a reorganizou sistemicamente, criando um modelo adequado às necessidades de uma economia moderna e complexa, ainda que com o custo de maior rigidez na implementação de políticas públicas setoriais através da tributação sobre o consumo.

Dessa forma, a conclusão central é que neutralidade e extrafiscalidade não são normas antagônicos, mas dimensões complementares de um mesmo sistema. Quando articulados de forma equilibrada, podem assegurar simplicidade e eficiência sem abdicar da função social do tributo, tornando a tributação brasileira sobre o consumo mais racional, previsível e justa.

REFERÊNCIAS

ABSWOUDE, Kevin van. ***The principle of fiscal neutrality and economic reality in EU VAT: two peas in a pod?*** Dissertação (Mestrado em Direito) – Lund University, Suécia, 2022.

ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual,** v. 58. ano 42. p. 410-431. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024.

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Marcial Poins, p. 302-329, 2012.

ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 39, p. 352-360, 2021.

ALCOFORADO, A. M. G. A não cumulatividade do iva-dual (cbs e ibs) prevista na proposta de reforma tributária. **Revista de Direito Tributário da APET**, *[S. l.]*, n. 49, p. 239–263, 2024.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 22 ed. rev. atual e ampl. - São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2024.

BALTHAZAR. Ubaldo Cesar. Tributos e Meio Ambiente. **Espaço Jurídico**, Joaçaba, v. 12, n. 2, jul./dez. 2011.

COSTA, Camilla Fagner de Carvalho; VIEIRA, Jeferson de Castro. *Optimal Tax Theory: Its Contributions to the Brazilian Reality.* **Revista de Administração Contemporânea**, v. 25, n. 2, 2021. DOI: https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2021190238.en.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FOLLONI, André. Competência tributária do imposto seletivo: o texto e seus contextos. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 57, p. 617-642, 2024.

FORTES, Fellipe Cianca. **Neutralidade fiscal: tributação e livre concorrência**. Editora Thoth, 2021.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 56. ano 42. p. 752-780. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

KOCH, Mariana Porto. **Teoria da neutralidade tributária**. 2023. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2023. Orientador: Luís Felipe Silveira Difini.

LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 34, p. 303-325, 2015.

MANKIW, N. Gregory; PHELPS, Edmund S.; ROMER, Paul M. *The growth of nations*. **Brookings papers on Economic Activity**, n. 1, p. 1-60, 1995.

MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf Amaral. A perspectiva pela implementação do Imposto Seletivo como tipo tributário no Brasil. **Res Severa Verum Gaudium,** v. 6, n. 2, p. 287-309, 2022.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 211.

MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 47-66, 2019.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: Incentivos Fiscais e Regressividade da Tributação Verde. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 52. ano 40. p. 144-161. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

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**, v. 59, 755–781, 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em matéria ambiental. *In:* TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, p. 235-256, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In:* Roberto Ferraz. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, v. 2, p. 139-164.

VIEIRA, Andreia Costa. O Princípio da Precaução e a Extrafiscalidade na Tributação Ambiental. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 32, p. 31-44, 2014.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional**. Revista Direito Tributário Atual, n. 19, p. 24-40, 2005.