

**EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD Y LA EXTRAFISCALIDAD EN LA REFORMA TRIBUTARIA BRASILEÑA****O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA****THE PRINCIPLE OF TAX NEUTRALITY AND EXTRAFISCALITY IN THE BRAZILIAN TAX REFORM**

10.56238/revgeov17n1-058

**Danielle Uessler<sup>1</sup>, Arthur Sandro Golombieski Ferreira<sup>2</sup>, Mariana Matias Ribeiro Ramos<sup>3</sup>****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.**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

<sup>1</sup> Estudiante de maestría en Derecho. Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR).  
E-mail: danielleuessler@hotmail.com Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-5514-5096>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8763626921178215>

<sup>2</sup> Estudiante de maestría en Derecho. Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR).  
E-mail: asgfarthur@gmail.com Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4260959798547687>

<sup>3</sup> Estudiante de maestría en Derecho. Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR).  
E-mail: marimatiassramos@hotmail.com Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4688944690272548>



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:** Tax Neutrality. Extrafiscality. Tax Reform.

## 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.



## 1 INTRODUCCIÓN

La Reforma del Impuesto al Consumo, implementada mediante la Enmienda Constitucional nº 132/2023, insertada en el artículo 156-A, párrafo 1, de la Constitución Federal, determina que el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS) y la Contribución a Bienes y Servicios (CBS) estarán regidos por el principio de neutralidad. Este principio busca minimizar las distorsiones fiscales en las decisiones económicas, asegurando una mayor previsibilidad y eficiencia asignativa.

Sin embargo, la tradición del sistema fiscal brasileño revela que los impuestos no se limitan a una función de recaudación, ya que también desempeñan un papel extrafiscal y pueden influir en el comportamiento social y económico. La Reforma Fiscal preservó esta dimensión regulatoria mediante el Impuesto Selectivo, destinado a desalentar conductas que causan externalidades negativas para promover valores constitucionales, como la protección de la salud y el medio ambiente.

Aunque se conciben como complementarios, la neutralidad y la tributación extra pueden entrar en tensión. La primera busca uniformidad y simplicidad en la fiscalidad para reducir la interferencia de la fiscalidad en las decisiones económicas, mientras que la segunda, por el contrario, opera mediante diferenciaciones selectivas, utilizando el impuesto como instrumento para inducir comportamientos favorables a fines de política fiscal.

La Reforma buscaba mitigar la tensión entre neutralidad y extra-impuestos mediante la especialización funcional: impuestos neutrales para fines de recaudación amplia y uniforme, e impuestos extrafiscales para fines regulatorios específicos. Sin embargo, esta división no elimina los desafíos de su implementación, como el riesgo de una "esencialidad rígida", la reducción del espacio para políticas promocionales y la presión por beneficios sectoriales que pueden debilitar la neutralidad.

En este contexto, surge el problema de la compatibilidad entre neutralidad y política extrafiscal, ya que ¿sería compatible la neutralidad, elegida como una de las directrices estructuradoras del nuevo sistema de imposición del consumo, con la permanencia de los instrumentos extrafiscales? A partir de esto, a través de la metodología hipotético-deductiva, este artículo pretende analizar si el principio de neutralidad es compatible con la naturaleza extrafiscal del sistema, para verificar si existe una coexistencia armoniosa o antagónica en el contexto de la nueva arquitectura de la tributación sobre el consumo.

## 2 EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN LA REFORMA FISCAL DEL CONSUMO

La neutralidad fiscal es uno de los pilares de un sistema fiscal eficiente, junto a principios como la equidad, la simplicidad y la capacidad de pago. Tal como conceptualizó



Zilveti<sup>4</sup>, esta regla gira en torno al principio de igualdad fiscal, y el sistema estructurado de modo que no comprometa la asignación eficiente de los medios de producción es neutral, evitando distorsiones que puedan desequilibrar el mercado.

Es el requisito de que la fiscalidad interfiera lo menos posible en las decisiones económicas de individuos y empresas, evitando distorsiones que puedan favorecer ciertos sectores o formas de organización en detrimento de otros. En esencia, significa que las actividades u operaciones económicamente equivalentes deben recibir un tratamiento fiscal equivalente, para que el impuesto no se convierta en un factor determinante en la elección entre alternativas empresariales o de consumo.

La neutralidad fiscal tiene su origen en la tradición económica<sup>5</sup>, sosteniendo que el sistema fiscal debe interferir de manera mínima en las elecciones de los agentes económicos, evitando distorsiones que comprometan la asignación eficiente de los recursos. El punto de partida de este pensamiento es Adam Smith, quien en su libro *La riqueza de las naciones* (1776) formuló principios de igualdad, certeza, conveniencia y eficiencia que, aunque no usaban expresamente el término neutralidad, indicaban la necesidad de evitar barreras artificiales a la producción y al comercio.

En Brasil, la doctrina asimiló estas bases económicas, lo que dio lugar al debate sobre la teoría de la tributación óptima<sup>6</sup>, que defiende sistemas amplios, con tipos uniformes y pocas excepciones. La lógica es que actividades similares reciben el mismo tratamiento fiscal, evitando distorsiones que afectan a la competencia y asegurando que las elecciones de los agentes económicos se basen en preferencias reales y no en incentivos artificiales creados por el Estado.

Esta concepción está relacionada con la noción de "cuña fiscal",<sup>7</sup> entendida como la diferencia entre la cantidad pagada por el consumidor y la cantidad realmente recibida por el productor debido a la tributación. Cuando están mal diseñados, los impuestos amplían esta diferencia, desincentivando el consumo, la producción y la inversión, con efectos negativos en la asignación de recursos y en la competitividad económica.

---

<sup>4</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. Variaciones sobre el principio de neutralidad en el derecho fiscal internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 19, p. 30.

<sup>5</sup> KOCH, Mariana Porto. **Teoría de la neutralidad fiscal**. 2023. Tesis (Doctorado en Derecho) – Facultad de Derecho, Universidad Federal de Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2023.

<sup>6</sup> COSTA, C. F. de C., & Vieira, J. de C. (2021). Teoría de la tributación óptima: Contribuciones a la realidad brasileña. *Revista de Administración Contemporánea*.

<sup>7</sup> Para la OCDE, el término utilizado se denomina "*cuña fiscal*" y se entiende como "*la proporción entre la cantidad de impuestos pagados por un trabajador medio (una persona soltera con el 100% de la renta media sin hijos y el coste total laboral correspondiente para el empleador. [Traducción libre]*". Disponible en: <https://www.oecd.org/en/data/indicators/tax-wedge.html>.



En este sentido, Moreira<sup>8</sup> sistematiza la neutralidad en dos dimensiones: horizontal y vertical. La neutralidad horizontal requiere un trato igualitario para situaciones económicamente equivalentes, evitando distinciones arbitrarias entre productos, servicios o sectores. La neutralidad vertical, por otro lado, está relacionada con la técnica de no acumulación, que garantiza que el impuesto se imponga únicamente sobre el valor añadido en cada etapa de la cadena de producción, eliminando la tributación en cascada.

Por otro lado, Schoueri<sup>9</sup> advierte sobre los límites de esta concepción. Para él, no existe un impuesto absolutamente neutral: cada incidencia fiscal interfiere de alguna manera en la economía. Por tanto, lo que debería requerirse es que esta interferencia esté justificada, proporcionada y guiada por fines constitucionales, para no generar desequilibrios competitivos indebidos. En otras palabras, la neutralidad no es la ausencia de impacto, sino la limitación de las distorsiones.

Así, el concepto económico clásico de neutralidad proporciona el marco inicial, pero su aplicación a la ley positiva exige ajustes que reconozcan las tensiones entre la realidad ideal y la normativa. Es precisamente en este punto cuando el principio adquiere contornos técnicos y constitucionales más definidos, especialmente con la adopción de la no acumulación.

Sin embargo, es importante enfatizar que la neutralidad no debe confundirse con la ausencia de efectos económicos. Cada impuesto cambia, en mayor o menor medida, el comportamiento de los agentes. El objetivo es garantizar que tales cambios no sean arbitrarios ni desproporcionados. En este contexto, la no acumulación surge como una técnica fundamental para garantizar la neutralidad vertical, preservando la eficiencia del sistema.

Al permitir que el contribuyente acredite el impuesto pagado en las etapas anteriores de la cadena, la no acumulación garantiza que el impuesto se recauda únicamente sobre el valor añadido en cada transacción. Esta estructura previene la llamada "fiscalidad en cascada", que genera distorsiones graves, como el aumento artificial de los precios, la pérdida de competitividad y la inducción de decisiones empresariales guiadas por la carga fiscal acumulada, y no por criterios de eficiencia económica.

Moreira<sup>10</sup>, en un estudio de derecho comparado sobre el IVA europeo, señala que cualquier restricción indebida al derecho al crédito debilita la neutralidad. Para él, la no

<sup>8</sup> MOREIRA, André Mendes. **Neutralidad, valor añadido y tributación**. Belo Horizonte: Forum, 2019, p. 211.

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Fiscalidad e inducción económica: los efectos económicos de un impuesto como criterio para su constitucionalidad**. En: Roberto Ferraz. (Org.). **Principios y límites de la fiscalidad 2 – Los principios del orden económico y la fiscalidad**. São Paulo: Quartier Latin, v. 2, 2009.

<sup>10</sup> MOREIRA, André Mendes. **El derecho a la acreditación en el IVA europeo: notas sobre el principio de neutralidad fiscal**. *Current Tax Law Journal*, n. 42, p. 47, 2019.



acumulación debe ser amplia, automática y objetiva, para no comprometer la igualdad competitiva.

Esta perspectiva fue incorporada por la Enmienda Constitucional nº 132/2023, que consagró la total no acumulación en el nuevo modelo de Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS) y Contribución a Bienes y Servicios (CBS), reemplazando el antiguo criterio de "crédito físico" aplicado a ICMS e IPI por un modelo de crédito financiero más completo. Por tanto, el IBS y el CBS deben guiarse por este principio<sup>11</sup>.

La técnica de no acumulación está directamente relacionada con la neutralidad vertical: un impuesto es neutral cuando no se acumula a lo largo de la cadena de producción. La neutralidad horizontal, en cambio, tal y como se ve, requiere una base amplia y uniforme, evitando distinciones artificiales. Ambas dimensiones son indispensables para construir un sistema fiscal más eficiente y justo.

Este marco normativo representa un avance, ya que inserta la neutralidad entre las limitaciones constitucionales del poder de gravar, transformándolo en un parámetro de constitucionalidad y una guía interpretativa para legisladores, reguladores y tribunales. Desde un punto de vista económico, la neutralidad busca promover la eficiencia asignativa, ya que los recursos deben fluir hacia las actividades más productivas según los criterios del mercado y no como resultado de incentivos fiscales o sanciones.

El incumplimiento de este principio puede generar costes relevantes para la economía, como la pérdida de competitividad internacional, el favorecimiento artificial de ciertos sectores, la complejidad administrativa y el aumento de litigios fiscales, además de la verticalización empresarial. En otras palabras, distorsionar los impuestos reduce la productividad y compromete el desarrollo sostenible.

Sin embargo, la incorporación constitucional de la neutralidad no elimina la posibilidad de utilizar la tributación con fines extrafiscales. Las políticas públicas pueden utilizar la fiscalidad para fomentar comportamientos deseables, como la innovación tecnológica o prácticas ambientalmente responsables, y desalentar conductas dañinas, como el consumo de cigarrillos y bebidas alcohólicas.

Esta tensión entre neutralidad y extra-impuestos exige que el legislador establezca criterios claros y proporcionales para las intervenciones, evitando que las excepciones conviertan el principio en mera retórica.

La implementación práctica de la neutralidad en Brasil enfrenta desafíos significativos. Aunque la Ley Complementaria nº 214/2025 regulaba el IBS y la CBS, reproduciendo el texto

---

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. La neutralidad de las reglas transitorias en el IBS y el CBS: el caso de los bienes de capital. **Current Tax Law Journal**, v. 59, 2025.



constitucional y definiendo la neutralidad como una guía legislativa, el diploma jurídico incluía excepciones que reducían el alcance del principio. Esta situación genera riesgos de judicialización, especialmente frente a disposiciones que puedan restringir el alcance de una garantía constitucional.

Otro desafío es la propia naturaleza de la imposición al consumo, que es inherentemente distorsionadora. La carga recae sobre bienes y servicios<sup>12</sup>, afectando a los precios relativos e influyendo en las decisiones de consumo. La neutralidad, en este contexto, funciona como un objetivo regulatorio: busca reducir al mínimo los efectos indeseables, pero difícilmente serán eliminados por completo.

Además, existe el riesgo de que los intereses políticos y las presiones sectoriales debiliten la aplicación del principio. La experiencia comparativa<sup>13</sup> muestra que los sistemas altamente fragmentados del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), con múltiples excepciones, regímenes especiales y beneficios, acaban sacrificando la neutralidad y amplificando distorsiones<sup>14</sup>.

Esto es lo que ocurre en países como India, cuyo GST (*Impuesto sobre Bienes y Servicios*) mantiene numerosos tipos diferentes, y también en el Brasil anterior a la reforma, con la multiplicidad de regímenes ICMS, ISS y PIS/COFINS.

No obstante, es importante destacar que la neutralidad no se opone a la justicia fiscal, sino que la complementa. Aunque la progresividad y la capacidad de pago buscan distribuir la carga fiscal de forma equitativa, la neutralidad garantiza que esta carga no se manipule de forma que favorezca a grupos específicos. Un sistema neutral tiende a ser más transparente, predecible y fiable, factores esenciales para atraer inversiones y consolidar la seguridad jurídica.

En este sentido, la doctrina señala que la neutralidad debe interpretarse de forma sistemática, en línea con otros principios constitucionales fiscales. No es un ideal absoluto, sino una guía cuya observancia fortalece la racionalidad del sistema, aumenta la eficiencia económica y contribuye a la legitimidad democrática de la tributación.

Así, si la neutralidad busca reducir distorsiones, la extra-tributación revela precisamente la posibilidad de que el Estado las utilice intencionadamente para fines legítimos. Es en este punto de equilibrio entre eficiencia económica e intervención normativa donde se abre el debate sobre la función extrafiscal de la tributación.

---

<sup>12</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. Variaciones sobre el principio de neutralidad en el derecho fiscal internacional. **Revista direito tributário atual**, v. 19, 2005.

<sup>13</sup> ABSWOUDE, Kevin van. *¿El principio de neutralidad fiscal y realidad económica en el IVA de la UE: dos gotas de agua?* Elemento. Universidad de Lund, Suecia, 2022.

<sup>14</sup> MOREIRA, André Mendes. El derecho a la acreditación en el IVA europeo: notas sobre el principio de neutralidad fiscal. **Current Tax Law Journal**, n. 42, 2019.



### 3 EXTRA-IMPUESTOS EN LA REFORMA FISCAL SOBRE EL CONSUMO

A lo largo de la historia, la tributación nunca se ha limitado a la función de recaudar fondos para financiar actividades estatales. El impuesto también se ha utilizado como herramienta de intervención económica y social, capaz de fomentar ciertas conductas, desalentar otras y guiar las acciones de agentes privados en línea con objetivos constitucionales más amplios. Este fenómeno, conocido como extrafiscalidad, expresa la dimensión política del sistema fiscal y refuerza su condición como instrumento para la implementación de políticas públicas.

Adamy, al explorar los orígenes teóricos de la extratributación, aclara que Adolf Wagner, un autor alemán de finales del siglo XIX, fue quien comenzó a concebir el fenómeno fiscal "de manera diferenciada, pensando en él más allá del mero instrumento de financiación estatal"<sup>15</sup> habiendo revolucionado el concepto central de impuesto. El autor explica que fue Wagner quien estableció las bases teóricas de la discusión sobre los fines fiscales no recaudables, "demostrando que la ley tributaria puede tener fines políticos y sociales distintos de la mera recaudación".<sup>16</sup>

Vieira aclara que la extra-imposición es un concepto central en el derecho fiscal, que trasciende la mera función de recaudación, posicionándola como un instrumento fundamental para la implementación de políticas<sup>17</sup>públicas. Esto se debe a que, para el autor, la ley tributaria no debe concebirse solo como un medio de financiación estatal, sino también como un mecanismo para implementar políticas en varias<sup>18</sup>áreas.

Es en este sentido que Adamy sostiene que la ley no es un fin en sí misma, sino también un instrumento para la consecución de fines<sup>19</sup>estatales. El autor define la instrumentalización del derecho como "el derecho utilizado como instrumento, como medio, como herramienta"<sup>20</sup> para la inducción de comportamientos, según el propósito del Estado. Aun así, Adamy señala que en el contexto fiscal, esta instrumentalización se manifiesta en la capacidad de influir en la conducta, ya sea otorgando incentivos o desincentivos<sup>21</sup>.

A diferencia de los impuestos fiscales, como explica Folloni, cuya función principal es sostener el gasto estatal basándose en la capacidad de pago, la base de los impuestos extrafiscales "no es el sostenimiento del gasto público en general, sino la internalización de

<sup>15</sup> ADAMY, Pedro. Orígenes teóricos de la extrafiscalidad. **Current Tax Law Journal**, nº 39, 2021, p. 353.

<sup>16</sup> Ibid.

<sup>17</sup> VIEIRA, Andreia Costa. El principio de precaución y la extragravación en la fiscalidad ambiental. **Current Tax Law Journal**, nº 32, 2014, p. 37.

<sup>18</sup> Ibid., p. 38.

<sup>19</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalización del derecho fiscal. En: ÁVILA, Humberto (ed.). **Fundamentos del Derecho Fiscal**. Río de Janeiro: Marcial Pons, 2012, p. 305.

<sup>20</sup> Ibid., p. 302.

<sup>21</sup> Ibid., p. 307.

externalidades negativas".<sup>22</sup> Por ello, la extra-imposición justifica la adopción de diferentes criterios de diferenciación para la capacidad de pago, permitiendo que la tributación esté guiada por fines de política pública. Así, la selectividad, la concesión de exenciones, la fijación de tipos incrementados o reducidos y la instauración de regímenes especiales no se explican solo por la aptitud económica del contribuyente, sino por la búsqueda de los efectos deseados en la realidad social o económica.

Con esto, Leão subraya la importancia de definir el "propósito extrafiscal al que se dirige la ley"<sup>23</sup> para el control sobre el uso instrumental de la Ley Tributaria. Para el autor, el propósito extrafiscal no es la intención del 'legislador histórico', por lo que debe estar encarnado en la propia voluntad objetivada en la ley y no en la voluntad subjetiva del legislador<sup>24</sup>.

La voluntad de la ley, como señala Guastini, es la "razón, el motivo, el fin, el resultado práctico, por el cual se ha editado una determinada norma"<sup>25</sup> y para verificarla "es necesario prestar atención no (o al menos no tanto) al trabajo preparatorio, sino al texto de la ley como tal, además de las circunstancias sociales y políticas en las que fue editado".<sup>26</sup>

Es en este sentido que la extra-imposición se considera una faceta que permite al Estado inducir comportamientos a través de impuestos, de modo que "la tributación también puede actuar como instrumento para inducir comportamientos sociales y económicos".<sup>27</sup> Esto sería, para Santos y Scabora, la esencia de la función extrafiscal de la imposición, que no tiene como principal propósito suministrar el presupuesto público, sino más bien el "intento de aumentar el bienestar económico o social".<sup>28</sup>

En este sentido, Schoueri observa que la extra-imposición transforma el impuesto en un verdadero instrumento para inducir comportamientos,<sup>29</sup> actuando como un mecanismo regulatorio indirecto en áreas sensibles como la salud, el medio ambiente, el desarrollo regional o el incentivo a la innovación tecnológica. Por tanto, el impuesto deja de ser un fin en sí mismo —la recaudación— y empieza a asumir una función instrumental, moldeando

<sup>22</sup> FOLLONI, André. Competencia fiscal del impuesto selectivo: el texto y sus contextos. **Current Tax Law Journal**, v. 57, 2024, p. 637.

<sup>23</sup> LEÃO, Martha. Contribución al estudio de la extrafiscalidad: la importancia del propósito en la identificación de normas fiscales extrafiscales. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 34, 2015, p. 314.

<sup>24</sup> Ibid., p. 309-310.

<sup>25</sup> GUASTINI, Riccardo. *Apud* LEÃO, Martha. Contribución al estudio de la extrafiscalidad: la importancia del propósito en la identificación de normas fiscales extrafiscales. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 34, 2015, p. 311.

<sup>26</sup> Ibid.

<sup>27</sup> SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira; SCABORA, Filipe Casellato. Fiscalidad ambiental y extragravación en Brasil: incentivos fiscales y regresividad de la fiscalidad verde. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 52, año 40, São Paulo: IBDT, tercer trimestre 2022, p. 146.

<sup>28</sup> Ibid.

<sup>29</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas de impuestos inductivos en asuntos medioambientales. En: TÔRRES, Heleno Taveira (ed.). **Ley de Impuestos Medioambientales**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 235.



las elecciones individuales y colectivas para acercarlas a los valores constitucionales y a los objetivos de política estatal.

Así, en este contexto de inducción de conducta, la extratributación se utiliza para corregir "externalidades", cuya noción, extraída del derecho económico, se refiere a los costes y ganancias de actividades privadas que la comunidad sufre o disfruta debido a fallos del mercado<sup>30</sup>. Las externalidades pueden ser positivas cuando generan beneficios, o negativas cuando generan costes o daños.

El economista Arthur Cecil Pigou ya ha sugerido la institución de un impuesto para corregir externalidades negativas y el pago de una subvención para compensar las externalidades positivas que practican las empresas<sup>31</sup>. En este sentido, la extra-tributación no pretendería impedir una actividad, sino condicionar la libertad de elección del agente económico mediante la graduación de la carga fiscal según fines<sup>32</sup> específicos.

Schoueri explica que, en el caso de la contaminación, por ejemplo, que genera daños ambientales que no son asumidos por los responsables, la acción estatal busca interiorizar los costes, de modo que los precios de productos o servicios reflejen el daño ambiental causado por los contaminadores<sup>33</sup>. Para externalidades positivas, el autor sugiere que el Estado debería, a través de ventajas económicas, aumentar las ganancias de quienes generan beneficios medioambientales, permitiendo que dichas ventajas sean<sup>34</sup> contabilizadas.

En este escenario, está claro que la extra-tributación no es solo una posibilidad, sino una realidad intrínseca a la lógica misma del funcionamiento del sistema fiscal. Si los impuestos pueden moldearse para interiorizar externalidades e inducir comportamientos, es natural que la arquitectura normativa brasileña, especialmente en el proceso de Reforma, busque mecanismos específicos para potenciar esta función.

En el contexto de la Reforma del Impuesto sobre el Consumo, este papel fue asignado expresamente al Impuesto Selectivo, previsto en la Enmienda Constitucional nº 132/2023 y regulado por la Ley Complementaria nº 214/2025. A diferencia del IBS y el CBS, concebidos bajo la lógica de la neutralidad y el propósito fiscal de la recaudación, el Impuesto Selectivo asume una función predominantemente extrafiscal, destinada a gravar bienes y servicios considerados perjudiciales para la salud o el medio ambiente.

---

<sup>30</sup> Ibid., p. 236.

<sup>31</sup> BALTHAZAR. Ubaldo César. **Impuestos y medio ambiente**. Espaço Jurídico, Joaçaba, v. 12, n. 2, jul./dez. 2011, p. 238.

<sup>32</sup> DOMINGUES, José Marcos. **Derecho fiscal y medio ambiente**. Río de Janeiro: Forense, 2007, p. 49-50.

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Derecho Ambiental*, Op. cit., p. 236.

<sup>34</sup> Ídem., p. 237.

Este impuesto, claramente de inspiración extrafiscal, no está vinculado a la idea de refuerzo fiscal, sino más bien a la función reguladora del Estado, en línea con lo que Pigou y la doctrina contemporánea ya han expuesto como esencial para la corrección de externalidades negativas. Así, el Impuesto Selectivo surge como la manifestación de que la extra-imposición sigue desempeñando un papel estructurador en el sistema fiscal brasileño, incluso en un contexto en el que la neutralidad se elige como principio rector de la Reforma.

En este contexto de la Reforma Fiscal, la extra-imposición se manifiesta a través de la selectividad, que permite identificar las características negativas de bienes y servicios, asociándolas con el daño que causan al medio ambiente y la salud. La lógica de la extra-imposición utilizada en el Impuesto Selectivo de la Reforma es diferente de la aplicada al Impuesto sobre los Productos Industrializados (IPI), en la que los tipos son selectivos según la esencialidad del producto.

Matschulat y Amaral explican que, en el caso de IPI, la extragravación es una "consecuencia secundaria de la tributación"<sup>35</sup> y no un "efecto deliberadamente intencionado por el legislador", <sup>36</sup>como en el Impuesto Selectivo. Volviendo a Leão, los autores afirman que para que un impuesto se considere con un propósito extrafiscal, "este propósito debe ser demostrado inequívocamente por el legislador".<sup>37</sup>

Así, puede afirmarse que, mientras que el IPI opera bajo una lógica de selectividad por esencialidad, siendo un impuesto con efectos extrafiscales, el Impuesto Selectivo está estructurado sobre una lógica de selectividad extrafiscal, orientada a la internalización de los costes sociales y medioambientales y fines protecciónistas. Cuando se aplica a bienes o servicios dañinos, su función no es distinguir lo superfluo de lo esencial, sino clasificar la tributación según el impacto adverso generado en la comunidad y el medio ambiente.

Por ello, aunque la Enmienda Constitucional nº 132/2023 no insertó expresamente en el artículo 153, párrafo 6, la expresión 'tendrá un propósito extrafiscal', Folloni sostiene que tal omisión no tergiversa su naturaleza, que es precisamente extrafiscal<sup>38</sup>. Para el autor, la única interpretación compatible con los principios de igualdad, capacidad de pago y con las cláusulas de piedra es reconocer la función extrafiscal del Impuesto Selectivo, porque, de lo contrario, su mera inserción en la Constitución supondría un agravio a tales <sup>39</sup>principios.

---

<sup>35</sup> MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf Amaral. La perspectiva para la implementación del Impuesto Selectivo como tipo de impuesto en Brasil. **Res Severa Verum Gaudium**, v. 6, n. 2, 2022, p. 297.

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> Ibid.

<sup>38</sup> FOLLONI, Op., op., p. 627.

<sup>39</sup> Ibid.



Por otro lado, Adamy afirma que la Reforma Fiscal supuso una ruptura con el papel tradicional de la extraimposición en la legislación fiscal brasileña<sup>40</sup>. Para él, la Reforma subvirtió los fundamentos de la extraimposición<sup>41</sup>, priorizando la función sancionadora y restringiendo, casi por completo, la dimensión promocional de la tributación. Esto se debe a que la extratributación no solo se utiliza para desalentar conductas dañinas, sino también para promover beneficios, utilizando el impuesto como un instrumento negativo o positivo de inducción<sup>42</sup>.

En este escenario, el autor identifica tres fundamentos centrales de esta subversión: la amplia prohibición de la concesión de incentivos fiscales en el IBS y el CBS, la creación de un Impuesto Selectivo con función exclusivamente sancionadora y restringida a ciertos asuntos, y la adopción de una "esencialidad rígida", que cristaliza en un contexto constitucional una lista cerrada de bienes y servicios considerados merecedores de un trato favorecido<sup>43</sup>.

Adamy señala que tales cambios eliminan al sistema fiscal su flexibilidad y su capacidad para servir como herramienta para promover políticas públicas<sup>44</sup>. Al comentar sobre la prohibición amplia de las prestaciones, afirma que "al establecer esta prohibición amplia, el texto constitucional ignora la función promocional o positiva de la ley tributaria, que históricamente se ha utilizado como instrumento de implementación y promoción".<sup>45</sup>

En el caso del Impuesto Selectivo, Adamy observa que fue concebido de forma 'doblemente limitada', porque por un lado solo tiene una función sancionadora, destinada a gravar operaciones perjudiciales y, por otro, porque está restringida exclusivamente a bienes y servicios perjudiciales para la salud y el medio ambiente, eliminando la posibilidad de imponer prácticas perjudiciales en otros aspectos igualmente relevantes<sup>46</sup> sectores. Para el autor, esta restricción implica una comprensión empobrecida de la extra-tributación, lo que reduce su alcance a un instrumento meramente represivo<sup>47</sup>.

Estas críticas están directamente relacionadas con la siguiente discusión sobre la relación entre neutralidad y extraimpuestos en la tributación al consumo. La neutralidad, entendida como principio rector de la Reforma Fiscal, busca evitar distorsiones económicas y garantizar un trato uniforme entre los sectores.

<sup>40</sup> ADAMY, Pedro. Extrafiscalidad en la reforma fiscal: esencialidad rígida y el fin de la función promotora de la Ley Tributaria. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 58, año 42, São Paulo: IBDT, tercer trimestre 2024, p. 427.

<sup>41</sup> Idem., p. 412.

<sup>42</sup> Idem., p. 411.

<sup>43</sup> Ibid., p. 417-429.

<sup>44</sup> Idem., p. 412.

<sup>45</sup> Idem., p. 419.

<sup>46</sup> Ibid., p. 421.

<sup>47</sup> Ibid., p. 422.



Sin embargo, cuando se lleva al extremo, puede chocar con la función extrafiscal, que requiere flexibilidad y diferenciación para promover objetivos constitucionales. Así, el dilema de un sistema que ha acentuado la rigidez y eliminado el espacio para la promoción hace necesario analizar la tensión entre estos dos principios: neutralidad y extraimpuestos.

#### **4 ANÁLISIS DE LA OPOSICIÓN O COEXISTENCIA ENTRE LA EXTRA-IMPOSICIÓN Y LA NEUTRALIDAD**

Por un lado, como se ha visto, la neutralidad defiende que la fiscalidad no debe distorsionar las decisiones de consumo ni la organización de la actividad económica, evitando las elecciones privadas y asegurando que el sistema fiscal no cause un entorno de desequilibrio competitivo. Por otro lado, la extra-imposición busca influir en el comportamiento de los agentes económicos, ya sea para disuadir prácticas consideradas perjudiciales o para promover conductas socialmente deseables. La aparente contradicción entre neutralidad fiscal y extraimpuestos merece un análisis más profundo, especialmente a la luz de las transformaciones introducidas por la Reforma Fiscal brasileña.

La primera observación relevante es que la tensión entre neutralidad y extraimpuestos no deriva de una incompatibilidad conceptual, sino de decisiones *específicas de diseño fiscal*. Cuando la recaudación, la neutralidad económica y las funciones de inducción conductual se concentran en el mismo impuesto, inevitablemente se generan conflictos y distorsiones.

El sistema fiscal brasileño previo a la reforma ejemplificaba esta problemática superposición: el ICMS, concebido originalmente como un impuesto sobre el consumo, acumulaba recaudación, funciones extrafiscales y de política regional, lo que resultaba en una complejidad excesiva, guerra fiscal y importantes distorsiones económicas.

Sin embargo, la experiencia internacional muestra que la neutralidad y la extraimposición pueden coexistir armoniosamente cuando existe una clara división funcional entre impuestos. Los sistemas fiscales maduros suelen combinar impuestos neutrales amplios (como el IVA europeo) con impuestos no fiscales específicos (como el *llamado impuesto sobre el azúcar* en el Reino Unido – *Tasa de la Industria de Bebidas Gaseosas – SDIL*).<sup>48</sup> Esta especialización permite que cada instrumento fiscal cumpla su función específica sin comprometer la efectividad de los demás.

La Reforma Fiscal brasileña adoptó precisamente esta lógica de división funcional. El diseño constitucional establece una arquitectura fiscal en la que diferentes impuestos

---

<sup>48</sup> Es un impuesto con tasa ad rem para bebidas con alto contenido en azúcar.



asumen roles especializados, de modo que el IBS y el CBS deben operar bajo el principio de neutralidad, mientras que el Impuesto Selectivo concentra la función extrafiscal.

Además, otros impuestos conocidos por ser extrafiscales mantienen su función, como el IOF y el Import Tax, así como otros impuestos que, aunque principalmente fiscales, a menudo se utilizan con fines de inducción conductual (como la tasa IPVA cero para coches eléctricos adoptada por algunos estados).

Esta división funcional está expresamente consagrada en el texto constitucional y en la legislación infraconstitucional. El artículo 156-A, § 1, punto X, de la Constitución Federal, prohíbe la concesión de incentivos y beneficios fiscales relacionados con el IBS (también aplicables al CBS, según el artículo 195, punto V, § 16), "*salvo en los casos previstos en esta Constitución*". Esta disposición, regulada por el artículo 2 de la Ley Complementaria nº 214/2025, establece que "*el IBS y el CBS se informan del principio de neutralidad, según el cual estos impuestos deben evitar distorsionar las decisiones de consumo y la organización de la actividad económica*".

Al mismo tiempo, la naturaleza extrafiscal de los impuestos al consumo no fue abolida del sistema, sino que se dirigió a instrumentos específicos. Como observa Folloni<sup>49</sup>, el Impuesto Selectivo, previsto en el artículo 153, VIII, de la Constitución Federal, asume una función extrafiscal cuando se aplica a bienes y servicios perjudiciales para la salud o el medio ambiente. El autor sostiene que esta competencia no puede entenderse como relacionada con un simple impuesto de recaudación, porque, si lo fuera, violaría los principios de capacidad de pago y de gravar la igualdad, y debería interpretarse como un impuesto genuinamente extrafiscal y<sup>50</sup> selectivo.

Por tanto, la Reforma Fiscal no eliminó la extraimposición, sino que promovió su reorganización sistémica, concentrando la función extrafiscal en el Impuesto Selectivo y preservando otros instrumentos fiscales con fines promocionales. Esta coexistencia, a través de la especialización funcional, tiene ventajas evidentes.

En primer lugar, proporciona mayor claridad sobre los objetivos de cada impuesto, facilitando tanto la aplicación como el control jurisdiccional. En segundo lugar, reduce la complejidad del sistema del impuesto al consumo, eliminando los múltiples tipos de importancia, regímenes especiales y excepciones que caracterizaban, por ejemplo, al ICMS. La Ley Complementaria nº 214/2025 operacionaliza esta simplificación mediante un sistema de tasas de referencia (artículo 18) y regímenes específicos. Tercero, fomenta el fin o la reducción de la guerra fiscal entre entidades federadas (en línea con el principio del

---

<sup>49</sup> FOLLONI, Op. Cit., p. 624.

<sup>50</sup> Ibid.



destino<sup>51</sup>), que utilizaban los beneficios fiscales como instrumentos de competencia por inversiones, comprometiendo la armonía federativa. La neutralidad del IBS y del CBS, establecida en el artículo 2 de la mencionada ley complementaria, elimina esta posibilidad al prohibir el trato diferencial no previsto en la constitución.

La neutralidad del IBS y el CBS también contribuye a una mayor eficiencia económica. Al eliminar las distorsiones fiscales en las decisiones de consumo y organización empresarial, estos impuestos permiten que la asignación de recursos se determine por criterios de eficiencia económica, no por consideraciones fiscales. Esto representa un avance significativo hacia un sistema fiscal menos distorsionador y más compatible con el desarrollo económico, especialmente teniendo en cuenta que la Reforma Fiscal promete una total no acumulación (artículo 156-A, § 1, VIII, de la Constitución Federal), con un sistema amplio de crédito financiero, eliminando efectivamente el efecto cascada que caracterizaba al sistema anterior.

Sin embargo, esta arquitectura de coexistencia no está exenta de limitaciones importantes. La principal crítica formulada por Adamy, ya señalada anteriormente y profundizada aquí, está dirigida a la pérdida de la función promocional en la tributación del consumo. El autor observa que "la Reforma Fiscal sobre la imposición al consumo, al cambiar el sistema fiscal constitucional, modificó y, en gran medida, subvirtió los fundamentos de la extratributación".<sup>52</sup>

Según Adamy, el Impuesto Selectivo tiene una naturaleza estrictamente sancionadora, destinada a desalentar prácticas dañinas (especialmente relacionadas con el medio ambiente y la salud), pero sin la capacidad de promover conductas <sup>53</sup>beneficiosas. Esta limitación contrasta con el sistema anterior, en el que los tipos y beneficios fiscales diferenciados podían utilizarse para fomentar prácticas sostenibles, apoyar sectores estratégicos o promover políticas sociales.

Además, la Reforma instituye lo que este autor denomina "*esencialidad rígida*" o "*esencialidad cerrada*", con una lista de bienes, servicios, actividades y sectores que tendrán un trato diferente, excluyendo a cualquier otro, por muy relevantes que sean. Esta rigidez puede comprometer la capacidad del sistema fiscal para adaptarse a los cambios en las demandas sociales y las prioridades de política pública<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> La colección pasará de la producción al consumo, es decir, a los Estados y Municipios donde se encuentren los consumidores del producto o servicio.

<sup>52</sup> ADAMY, Pedro. Extrafiscalidad en la reforma fiscal. Op. Cit., p. 410.

<sup>53</sup> Ibid.

<sup>54</sup> ADAMY, Pedro. Extrafiscalidad en la reforma fiscal. Op. cit., p. 412 y 428.



El autor también sostiene que "al instituir una esencialidad rígida o cerrada, con una enumeración exhaustiva de los bienes, servicios, actividades y sectores que recibirán un trato más beneficioso, excluyendo a todos los demás, por muy esenciales que se consideren", la Reforma limitó drásticamente la función de promoción de la legislación tributaria, sobrevalorando la función sancionadora de la extra-impuesto<sup>55</sup>.

La prohibición expresa de beneficios fiscales en el IBS y el CBS también podría generar tensiones en el futuro. Las presiones políticas para un trato diferencial de ciertas regiones, sectores o actividades son previsibles, especialmente en un país con las desigualdades regionales de Brasil y cuya Constitución Federal, en su artículo 3, III, establece que uno de los objetivos fundamentales de la República Federativa de Brasil es la reducción de las desigualdades regionales. El mantenimiento de la neutralidad de estos impuestos dependerá de la capacidad de las instituciones —especialmente el Tribunal Supremo— para preservar la arquitectura constitucional frente a intentos de erosión mediante interpretaciones extensas o creativas.

Otro desafío está relacionado con la eficacia de la neutralidad fiscal en sí. Aunque la Reforma Fiscal ha insertado el principio de forma mucho más enfática que en el régimen anterior, la realidad es que, hasta ahora, "la neutralidad fiscal ha sido entendida en su nivel mínimo por el Tribunal Supremo Federal", <sup>56</sup>y la aplicación de este principio por parte del Poder Judicial<sup>57</sup> para declarar inconstitucionalidad de un determinado beneficio fiscal está ausente, caracterizando, hasta entonces, como un ideal teórico.

La sostenibilidad de los sistemas basados en la división funcional entre impuestos neutrales y extrafiscales depende de factores institucionales y políticos. La Reforma Fiscal representa una apuesta por la capacidad de las instituciones para mantener la coherencia sistémica frente a la presión de los grupos de interés. El éxito de esta arquitectura dependerá de la capacidad de canalizar las demandas de políticas públicas sectoriales hacia otros instrumentos —fiscales o no— sin comprometer la neutralidad de los impuestos sobre el consumo.

Por último, es importante reconocer que la coexistencia entre neutralidad y extra-impuestos mediante la especialización funcional representa una elección que implica compensaciones: se gana simplicidad y eficiencia, pero se pierde flexibilidad en políticas públicas. Como resume Adamy, "en el caso de la extrafiscalidad, la enmienda (constitucional)

---

<sup>55</sup> Ídem, p. 429

<sup>56</sup> MOREIRA, André Mendes. **Neutralidad, valor añadido y tributación**. Belo Horizonte: Forum, 2019. p. 211.

<sup>57</sup> KOCH, Mariana Porto, Op. cit., p. 83.

salió peor que el soneto"<sup>58</sup> lo que indica que, a pesar de estos avances mencionados, se pierde la función promocional del extrafiscal.

Esta tensión refleja elecciones políticas. La Reforma Fiscal brasileña, en un principio, optó por privilegiar la eficiencia económica y la simplicidad operativa en detrimento de la flexibilidad para las políticas públicas sectoriales, concentrando la función extrafiscal en la tributación al consumo en el Impuesto Selectivo y la neutralidad fiscal en el IBS y el CBS.

## 5 CONCLUSIÓN

La conclusión que se desprende del análisis del presente estudio es que la neutralidad fiscal y la extra-imposición no son necesariamente normas antagónicas, sino que pueden coexistir armoniosamente cuando existe una clara división de funciones entre diferentes impuestos. La Reforma Fiscal puso en marcha esta convivencia de forma innovadora, estableciendo un sistema en el que los impuestos neutrales (IBS y CBS) coexisten con instrumentos extrafiscales específicos (Impuesto Selectivo).

El éxito de esta arquitectura, como se ha visto, dependerá de la capacidad de las instituciones, especialmente del Tribunal Supremo Federal, para preservar la especialización funcional de los impuestos, resistiendo la presión de los grupos de interés por excepciones que puedan comprometer la coherencia sistémica.

Aunque esta solución tiene limitaciones en términos de flexibilidad para las políticas públicas, representa un avance significativo hacia un sistema fiscal más eficiente, sencillo y menos distorsionador. La capacidad de adaptación a nuevas demandas sociales dependerá del uso de otros instrumentos fiscales o de la eventual revisión constitucional de las listas exhaustivas establecidas por la Enmienda Constitucional nº 132/2023.

Se señala que la neutralidad, como principio constitucional, no debe entenderse como indiferencia del Estado, sino como garantía de trato igualitario y eficiencia económica. La extratributación, incluso si está delimitada, sigue desempeñando un papel esencial en la corrección de externalidades. La coexistencia entre ambas normas requiere salvaguardas institucionales: (i) excepciones claras y justificadas; (ii) mecanismos de revisión periódica; (iii) transparencia en las decisiones políticas; y (iv) firmeza jurisdiccional para contener las erosiones interpretativas.

Así, en resumen, el estudio demostró que la Reforma Fiscal brasileña promovió una reconfiguración de la relación entre neutralidad y extraimpuestos. Al reservar la neutralidad para los impuestos generalizados (IBS y CBS) y concentrar la tributación extra en el Impuesto Selectivo, el legislador buscó eliminar distorsiones históricas, reducir litigios y

---

<sup>58</sup> ADAMY, Pedro. Extrafiscalidad en la reforma fiscal. Op. cit., p. 430.



poner fin a la guerra fiscal. Sin embargo, este diseño redujo la flexibilidad para la promoción de políticas públicas, limitando la extra-imposición a una función predominantemente sancionadora.

Por tanto, la Reforma Fiscal brasileña no eliminó la tensión entre neutralidad y extraimpuestos, sino que la reorganizó de forma sistémica, creando un modelo adecuado a las necesidades de una economía moderna y compleja, aunque a costa de una mayor rigidez en la implementación de políticas públicas sectoriales mediante la tributación sobre el consumo.

Por tanto, la conclusión central es que la neutralidad y la extra-imposición no son normas antagónicas, sino dimensiones complementarias del mismo sistema. Cuando se articulan de forma equilibrada, pueden garantizar simplicidad y eficiencia sin abdicar de la función social del impuesto, haciendo que la tributación brasileña sobre el consumo sea más racional, predecible y justa.

## REFERENCIAS

- Abswoude, K. van. (2022). *The principle of fiscal neutrality and economic reality in EU VAT: Two peas in a pod?* (Dissertação de mestrado em Direito). Lund University.
- Adamy, P. (2012). Instrumentalização do Direito Tributário. In H. Ávila (Org.), *Fundamentos do Direito Tributário* (pp. 302–329). Marcial Pons.
- Adamy, P. (2021). Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, (39), 352–360.
- Adamy, P. (2024). Extrafiscalidade na reforma tributária: Essencialidade rígida e o fim da função promocional do Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, 58, 410–431.
- Alcoforado, A. M. G. (2024). A não cumulatividade do IVA-dual (CBS e IBS) prevista na proposta de reforma tributária. *Revista de Direito Tributário da APET*, (49), 239–263.
- Ávila, H. (2024). *Teoria dos princípios: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos* (22<sup>a</sup> ed. rev., atual. e ampl.). Malheiros; Juspodivm.
- Balthazar, U. C. (2011). Tributos e meio ambiente. *Espaço Jurídico*, 12(2).
- Costa, C. F. de C., & Vieira, J. de C. (2021). Optimal tax theory: Its contributions to the Brazilian reality. *Revista de Administração Contemporânea*, 25(2). <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2021190238.en>
- Domingues, J. M. (2007). *Direito tributário e meio ambiente*. Forense.
- Folloni, A. (2024). Competência tributária do imposto seletivo: O texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual*, (57), 617–642.
- Fortes, F. C. (2021). *Neutralidade fiscal: Tributação e livre concorrência*. Editora Thoth.



- Greco, M. A., & Rocha, S. A. (2024). Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, 56, 752–780.
- Koch, M. P. (2023). Teoria da neutralidade tributária (Tese de doutorado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
- Leão, M. (2015). Contributo para o estudo da extrafiscalidade: A importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, (34), 303–325.
- Mankiw, N. G., Phelps, E. S., & Romer, P. M. (1995). The growth of nations. *Brookings Papers on Economic Activity*, (1), 1–60.
- Matschulat, L., & Amaral, L. B. K. (2022). A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. *Res Severa Verum Gaudium*, 6(2), 287–309.
- Moreira, A. M. (2019a). Neutralidade, valor acrescido e tributação. *Fórum*.
- Moreira, A. M. (2019b). O direito ao crédito no IVA europeu: Apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, (42), 47–66.
- Santos, F. F. P. V. dos, & Scabora, F. C. (2022). Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil: Incentivos fiscais e regressividade da tributação verde. *Revista Direito Tributário Atual*, (52), 144–161.
- Schoueri, L. E. (2005). Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In H. T. Tôrres (Org.), *Direito Tributário Ambiental* (pp. 235–256). Malheiros Editores.
- Schoueri, L. E. (2009). Tributação e indução econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In R. Ferraz (Org.), *Princípios e limites da tributação 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação* (Vol. 2, pp. 139–164). Quartier Latin.
- Schoueri, L. E., & Galdino, G. (2025). A neutralidade das regras transitórias no IBS e na CBS: O caso dos bens de capital. *Revista Direito Tributário Atual*, 59, 755–781.
- Vieira, A. C. (2014). O princípio da precaução e a extrafiscalidade na tributação ambiental. *Revista Direito Tributário Atual*, (32), 31–44.
- Zilveti, F. A. (2005). Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, (19), 24–40.

