

## PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE NO ART. 2º DA LEI COMPLEMENTAR N. 214/2025: ENTRE ECONÔMICO E JURÍDICO

Rodrigo Santos de Carvalho

Mestrando em Direito Tributário no IBET. Procurador do Estado de Mato Grosso.

Oswaldo Santos de Carvalho

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor dos Cursos de Mestrado, Especialização e Extensão do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Artigo recebido em 20.01.2026 e aprovado em 16.04.2026.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução 2 Origem econômica do princípio da neutralidade e sua transposição ao jurídico 2.1 Neutralidade na ciência econômica: o ideal de eficiência 2.2 Da eficiência econômica à norma jurídica: o processo de juridicização 3 Fundamentos lógicos e estrutura normativa da definição legal 3.1 Da inadequação da definição legal da neutralidade 3.2 O desvio da linguagem jurídica prescritiva 4 Análise semântica da definição legal: a dificuldade da tradução jurídica 4.1 A semântica de "evitar distorcer" 4.2 Análise dos complementos da locução verbal 4.3 Síntese 5 Função do Direito: direção de condutas e extrafiscalidade 5.1 A função diretiva do Direito Tributário 5.2 A tentativa de afastamento da extrafiscalidade 5.3 Consequências para a experiência jurídica 5.4 Caminhos possíveis ao princípio da neutralidade 6 Síntese geral do artigo 7 Conclusão 8 Referências.

**RESUMO:** Este artigo examina criticamente a definição legal do princípio da neutralidade constante do art. 2º da Lei Complementar n. 214/2025, que instituiu os contornos normativos do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) no novo modelo brasileiro de tributação sobre o consumo inaugurado pela Emenda Constitucional n. 132/2023. O estudo reconstrói o sentido jurídico possível desse enunciado normativo, aplicando o método construtivista lógico-semântico (CLS) em seus três planos de análise. No plano lógico, demonstra-se que a definição legal emprega linguagem descritiva e econômica, destoando da estrutura prescritiva própria do Direito positivo. No plano semântico, evidencia-se a vaguidade e a ambiguidade do verbo "distorcer" e de seus complementos linguísticos, comprometendo a objetividade da significação

jurídica atribuível ao princípio. No plano pragmático, analisa-se como a definição tende a afastar a extrafiscalidade e a neutralizar a função diretiva do Direito, tensionando a própria ideia de norma tributária enquanto instrumento de prescrição de condutas e orientação dos jurisdicionados. Ao final, conclui-se que o dispositivo carece de densidade normativa suficiente para funcionar como princípio jurídico, exigindo reconstrução racional para sua aplicação compatível com a Constituição e com a estrutura normativa da nova tributação sobre o valor agregado no Brasil, o chamado "IVA dual".

PALAVRAS-CHAVE: Neutralidade. Definição. IBS. CBS. Constructivismo lógico-semântico.

## **PRINCIPLE OF NEUTRALITY IN ARTICLE 2 OF COMPLEMENTARY LAW No. 214/2025: BETWEEN ECONOMICS AND LAW**

CONTENTS: 1 Introduction 2 Economic origin of the principle of neutrality and its transposition to law 2.1 Neutrality in economic science: the ideal of efficiency 2.2 From Economic Efficiency to Legal Norm: The Process of Juridification 3 Logical foundations and normative structure of the legal definition 3.1 The inadequacy of the legal definition of neutrality 3.2 The deviation from prescriptive legal language 4 Semantic analysis of the legal definition: the difficulty of legal translation 4.1 The semantics of "avoiding distortion" 4.2 Analysis of the complements of the verbal phrase 4.3 Summary 5 Function of Law: direction of conduct and extra-fiscality 5.1 The directive function of Tax Law 5.2 The attempt to remove extra-fiscality 5.3 Consequences for legal experience 5.4 Possible paths to the principle of neutrality 6 General summary of the article 7 Conclusion 8 References.

ABSTRACT: This article critically examines the legal definition of the principle of neutrality contained in Article 2 of Complementary Law No. 214/2025, which established the normative contours of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS) in the new Brazilian model of consumption taxation inaugurated by Constitutional Amendment No. 132/2023. The study reconstructs the possible legal meaning of this normative statement, applying the logical-semantic constructivist method (CLS) in its three levels of analysis. On the logical level, it demonstrates that the legal definition employs descriptive and economic language, departing from the prescriptive structure characteristic of positive law. On the semantic level, it highlights the vagueness and ambiguity of the verb "distort" and its linguistic complements, compromising the objectivity of the legal meaning attributable to the principle. On the pragmatic level, it analyzes how the definition tends to remove extra-fiscality and neutralize the directive function of law, straining the very idea of tax law as an instrument for prescribing conduct and guiding those subject to jurisdiction. In the end, it is concluded that the provision lacks sufficient normative density to function as a legal principle, requiring rational reconstruction for its application to be compatible with the Constitution and with the normative structure of the new value-added tax in Brazil, the so-called dual VAT.

KEYWORDS: Neutrality. Definition. IBS. CBS. Logical-semantic constructivism.

## 1 INTRODUÇÃO

O advento da reforma tributária, consubstanciada pela Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023, inaugurou uma transformação estrutural no sistema tributário nacional ao instituir o novo modelo de tributação sobre o consumo. Nesse contexto de transformação, a reforma enunciou, em âmbito constitucional, o princípio da neutralidade como vetor orientador da tributação sobre o consumo. Contudo, o constituinte reformador absteve-se de definir o seu conceito; posteriormente, a tarefa foi empreendida pelo legislador complementar.

O § 1º do art. 156-A da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) enuncia, de forma singela, que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) “[...] será informado pelo princípio da neutralidade [...]” e o § 16 do art. 195 constitucional enuncia a sua aplicação à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Por sua vez, o legislador complementar, com a edição da Lei Complementar (LC) n. 214/2025, no seu art. 2º, definiu o princípio da neutralidade, no plano infraconstitucional, em enunciado expresso, de forma inédita no Direito positivo brasileiro, conforme abaixo transcrito:

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

Em que pese o esforço legislativo em conferir clareza ao instituto, a opção redacional adotada no art. 2º da LC 214/2025 suscita indagações diversas e complexas. Ao valer-se de uma linguagem de forte inspiração econômica, notadamente por meio da expressão “tributos devem evitar distorcer as decisões”, o legislador incorporou termos que não integram o vocabulário técnico do Direito Tributário, gerando dúvidas sobre o conteúdo normativo e a operabilidade jurídica do dispositivo.

Ademais, a própria definição legal reconhece que a neutralidade não é absoluta. A LC 214/2025 estabeleceu exceções conforme previsão constitucional e na própria lei complementar, do que podemos deduzir o tratamento favorecido para micro e pequenas empresas, regimes específicos, as quais funcionam como marcos de contenção. O legislador buscou, portanto, construir uma neutralidade relativa e funcional. Todavia, ao tentar encapsular essa complexidade em termos amplos e indeterminados, o enunciado corre o risco de repetir conceitos da ciência econômica sem ter efeitos prescritivos típicos do Direito.

Diante desse cenário, o problema central que orienta este artigo consiste em determinar se a definição de neutralidade do art. 2º da LC 214/2025 possui coerência e força prescritiva suficientes para operar como princípio jurídico, ou se sua estrutura linguística a confina a uma mera declaração de intenções econômicas.

A hipótese de pesquisa é a de que o legislador complementar, ao conceituar a neutralidade, afastou-se da linguagem prescritiva típica do Direito, adotando uma formulação essencialmente descritiva. Essa escolha fragiliza a normatividade do princípio e impõe ao intérprete o dever de reconstrução racional de seu sentido. O presente artigo desenvolve uma análise abrangente do princípio da neutralidade no novo sistema de tributação sobre o consumo instituído pela EC n. 132/2023 e pela LC n. 214/2025, examinando-o por meio do método construtivista lógico-semântico em seus planos lógico, semântico e pragmático.

Inicialmente, analisa-se a origem econômica da neutralidade e o processo de sua juridicização, ressaltando os desafios da transposição de um ideal econômico para a linguagem prescritiva do Direito. Em seguida, investiga-se a estrutura normativa do art. 2º da LC n. 214/2025, demonstrando a inadequação da definição legal adotada, seja por violar a hierarquia normativa, seja por empregar linguagem descritiva incompatível com a prescritividade exigida para princípios jurídicos. O estudo avança para a análise semântica dos termos centrais do dispositivo, especialmente a locução verbal “evitar distorcer” e seus complementos, evidenciando a presença de vaguidade e ambiguidade que comprometem sua aplicabilidade. Por fim, examina-se o plano pragmático, demonstrando como a definição legal afeta a função diretiva do Direito, a extrafiscalidade e a experiência jurídica, além de resgatar a pragmática constitucional da neutralidade construída pelo STF antes da reforma, identificando seus conteúdos possíveis e sua utilidade como parâmetros interpretativos do novo regime.

## **2 ORIGEM ECONÔMICA DO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E SUA TRANSPOSIÇÃO AO JURÍDICO**

### **2.1 Neutralidade na ciência econômica: o ideal de eficiência**

O princípio da neutralidade possui sua gênese na ciência econômica, estando fundamentalmente ligado ao ideal de eficiência e à teoria da Tributação Ótima. No plano econômico, a neutralidade tributária é concebida pelo seu objetivo de impedir que o tributo crie distorções na alocação natural do capital e do trabalho. Notoriamente, sua gênese é atribuída a Adam Smith no festejado livro

de sua autoria, **A riqueza das nações**, cujo mérito indiscutível de inaugurar a Ciência Econômica lança o desafio de absorção dos seus conceitos pelo Direito positivo para fins de construção das normas jurídicas.

Essa origem não passou despercebida pelos estudiosos do Direito, para o que se pode indicar as observações de André Mendes Moreira (2023, p. 2):

O conceito de neutralidade na tributação nasceu na ciência econômica como um ideal a ser buscado na arrecadação: para se ter neutralidade, a geração de receitas fiscais deveria ocasionar a mínima interferência possível na vida dos indivíduos.

A neutralidade é dessumível, de forma seminal, da obra de Adam Smith, que definiu quatro atributos essenciais para um sistema tributário de qualidade: igualdade, certeza, conveniência e eficiência.

Em sua formulação clássica e ideal na economia, em que pese não ter sido nomeado como "neutralidade", o princípio afirma que um imposto neutro é aquele que não induz o consumidor a alterar sua escolha de bens ou serviços (decisão de consumo) e não leva o produtor a modificar a alocação de fatores de produção ou a estrutura de seu negócio (decisão de organização da atividade). O imposto perfeitamente neutro, portanto, seria aquele que onera o contribuinte sem gerar as chamadas "distorções", permitindo que os preços relativos reflitam unicamente os custos reais da produção.

Não custa lembrar que o princípio da neutralidade, no campo da economia, é princípio aplicável a todas as espécies tributárias e não apenas à tributação do consumo. A reforma tributária decorrente da EC n. 132/2023 limitou-se a positivar a aplicação da neutralidade apenas aos tributos sobre o consumo, quais sejam, IBS e CBS, ao passo que a definição empregada no art. 2º da LC n. 214/2025 segue a mesma orientação.

Embora o conceito ideal de neutralidade seja de difícil alcance prático, sua relevância reside em fornecer o paradigma para a avaliação da qualidade e da eficiência de um sistema tributário. É justamente essa aspiração econômica de que o IBS e a CBS "[...] devem evitar distorcer as decisões [...]", que foi transposta para o campo do Direito positivo com a reforma tributária.

## 2.2 Da eficiência econômica à norma jurídica: o processo de juridicização

A positivação do princípio da neutralidade no sistema jurídico brasileiro (art. 156-A, § 1º, da CRFB) representa a juridicização de um conceito eminentemente econômico. Contudo, essa transposição não é automática nem isenta de desafios.

É bem verdade que, como valor perseguido pelo ordenamento, o princípio da neutralidade já se fazia presente no sistema jurídico brasileiro por meio de sua construção constitucional, a partir de enunciados que tratavam, especialmente, da não cumulatividade do IPI, do ICMS e do PIS/Cofins, reconhecidos, inclusive jurisprudencialmente, mesmo que ausente texto expresso que o nomeasse.

Nesse passo, relevantes as palavras de José Alves Fogaça Neto, José Mauro de Oliveira Júnior e Osvaldo Santos de Carvalho (2023, p. 1110-1111), que, todavia, merecem atenção quanto ao fato de que o seu teor é anterior à promulgação da EC 132/2023, e o princípio da neutralidade não integrava o texto do art. 156, § 1º, constante do Projeto de Emenda Constitucional (PEC) n. 45/2009, que era objeto de avaliação no texto:

É imperioso destacar que o enunciado da neutralidade é essencialmente pertencente à seara do subsistema econômico; todavia, ela também permeia o subsistema jurídico-tributário, vez que sua fluidez se dá nesse quadrante por meio da não cumulatividade. Dessa maneira pode-se afirmar que a neutralidade tributária é um dos valores perseguidos pelo nosso ordenamento jurídico, que objetiva a diminuição dos efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências na atividade econômica.

À primeira vista a positivação da neutralidade pode parecer estranha à finalidade da não cumulatividade, a partir da afirmação de que se trata de aspecto relacionado à economia, todavia, o entrelaçamento dos diversos subsistemas – tributário e econômico – permite que seja estabelecido o diálogo sistêmico, tendo como vetor o tema tributação, com o objetivo de estudá-la, especialmente, sob o ponto de vista da neutralidade tributária, correlacionando-a com a não cumulatividade do ICMS.

Nos termos delineados pela proposta da reforma a efetividade da não cumulatividade para alcançar a neutralidade dependerá também da construção da lei complementar prevista na parte final do § 1º do art. 156-A.

Ainda assim, é importante salientar que, no momento em que um princípio econômico migra para a esfera do Direito positivo, ele deixa de ser apenas uma meta de eficiência na seara econômica e adquire uma função normativa: passa a ser um critério de validade e interpretação de regras. Enquanto princípio constitucional tributário, a neutralidade deve orientar o legislador complementar, vincular a atuação da Administração e fundamentar as decisões do Judiciário.

Essa migração exige, no entanto, a adaptação linguística e a estruturação lógica do princípio. O conceito econômico de "distorção" precisa ser traduzido em critérios jurídicos objetivos e aplicáveis, capazes de diferenciar a interferência legítima (fiscalidade e extrafiscalidade) da distorção indevida (ilegalidade ou inconstitucionalidade).

É justamente nessa tentativa do legislador complementar de realizar essa tradução para o Direito positivo, por meio da definição contida no art. 2º da LC n. 214/2025, que reside a tensão central deste artigo, conforme será explorado no tópico subsequente.

### 3 FUNDAMENTOS LÓGICOS E ESTRUTURA NORMATIVA DA DEFINIÇÃO LEGAL

#### 3.1 Da inadequação da definição legal da neutralidade

O primeiro ponto a ser observado diz respeito ao veículo introdutor da definição do princípio da neutralidade, e daí o questionamento: poderia a LC n. 214/2025, no seu art. 2º, enunciar o princípio se a sua previsão se deu no plano constitucional? Em resposta a essa pergunta, de logo, afirmamos que não; não poderia a lei complementar definir um princípio que tem previsão constitucional.

Esse entendimento é fruto da concepção kelseniana de derivação da produção de normas jurídicas, de modo que a Constituição da República é que inaugura o ordenamento jurídico e dita os termos para a produção das normas infralegais que nela buscam seu fundamento de validade. Assim, do confronto da norma produzida com os termos constitucionais, tanto do ponto de vista do seu procedimento quanto do ponto de vista de seu teor significativo, verifica-se a relação de pertinencialidade dessa norma com o ordenamento. Seguem as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho (2021a, p. 79):

Poder-se-ia escolher, para esse fim, o modelo kelseniano, importa dizer, será considerada norma válida aquela produzida por órgão credenciado pelo sistema e na conformidade com o procedimento também previsto pela ordenação total. Ao lado dessa diretriz, temos também o critério da dedutibilidade, segundo o qual uma norma pertence ao sistema quando é consequência lógica de normas pertencentes ao sistema. A relação de pertinencialidade será aferida, para efeito de controle, mediante confronto com a norma superior, dentro da hierarquia do sistema empírico, culminando na norma hipotética fundamental, axioma que fecha o corte metodológico em termos cognoscitivos. Ou então, pela linha da dedutibilidade, indicando-se as normas do sistema que, por dedução, produziriam a unidade questionada.

Ora, se a Constituição da República enunciou o princípio da neutralidade e não delegou permissão à legislação infraconstitucional para sua definição, tem-se que ela deve ser alcançada por dedução dos termos do próprio texto constitucional, sendo terreno vedado à legislação infraconstitucional empreendê-la,

sob pena de limitar o conceito de neutralidade constitucionalmente construído. Isso porque definição em si significa, justamente, delimitação de conceito, de sorte que, se a Constituição manteve a definição em aberto para construção no seio do contexto constitucional, não poderia a lei, como instrumento normativo inferior à Constituição, limitar conceito cuja definição exige dedutibilidade constitucional.

As palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho (2021b, p. 124-125) são elucidativas sobre a explicação de uma definição demonstrando seu aspecto reducionista de uma realidade:

E definir é operação lógica demarcatória dos limites, das fronteiras, dos lindes que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito. Com a definição, outorgamos à ideia sua identidade, que há de ser respeitada do início ao fim do discurso.

A situação em apreciação se afigura idêntica à formulação do conceito de tributo constante do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que lhe rendeu inúmeras e relevantes críticas. Dentre as vozes mais relevantes, tem-se a do Professor Geraldo Ataliba (2006, p. 32-33), que apresenta lição célebre sobre a necessidade de se observar a correta linguagem prescritiva dos textos legislativos, ao criticar o conceito de tributo desse art. 3º do CTN:

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero *precepto didactico*, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do "regime tributário", conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado "poder tributário", exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa "definição" legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser "redefinidos" por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.

É com tais cautelas que comentamos essa "definição" legal.

Ora, a definição do princípio da neutralidade no plano legal sem autorização constitucional implica uma redução do seu conceito, o que impõe violação à amplitude da neutralidade construída no texto da Constituição da República.

E, acaso se afirmasse pela possibilidade de o texto legal reproduzir o conceito constitucional, a sua demarcação no plano legal seria desprovida de propósito e de utilidade, uma vez que seria apenas uma reprodução de uma definição já posta no sistema jurídico.

Sobre esse tema, são importantes as considerações do Professor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira ao analisar o princípio da neutralidade sob uma tríplice estruturação (sintática, semântica, pragmática), similar à empreendida neste trabalho, sob o alerta que tal se deu antes da promulgação da EC n. 132/2023 e, por óbvio, da LC n. 214/2025 (SILVEIRA, 2009, p. 114):

Vejamos a utilização do **princípio da neutralidade fiscal** em cada um deles:

i) **estruturação sintática**: um princípio serve para determinar a regra de formação de normas sem levar em consideração o conteúdo (sentido) destas, tendo em consideração tão somente as regras de estruturação e formação de novas normas. Nesse caso são relevantes as regras de hierarquia e solução de conflitos formais entre normas. Os princípios, nesse sentido, atuam como fundamento de outras normas, assim, a norma  $n_1$  é fundamento da norma  $n_2$  quando  $n_1$  é mais geral ou superior a  $n_2$ , de forma que  $n_2$  pode ser deduzida de  $n_1$ . Assim, o princípio organiza e torna coerente as estruturas normativas, ou seja, como estas deverão ser organizadas de modo formalizado.

Dessa forma, o **princípio da neutralidade fiscal** atua como princípio gênero de onde outros princípios irão derivar, tais como: o princípio da não cumulatividade, da seletividade, da uniformidade geográfica, liberdade de tráfegos e tantos outros.

Nesse ponto, é significativa a avaliação posta pelos Professores Osvaldo Santos de Carvalho e José Mauro de Oliveira Jr. (2024, p. 348), ao abordarem o perfil constitucional do princípio da neutralidade, presente no § 1º do art. 156-A da CRFB:

De forma que a neutralidade jurídica além de fundamentar uma atuação isonômica da tributação, em respeito à capacidade contributiva, informa o direito de propriedade, delinea os limites da tributação, o que o faz enquanto valor; e, enquanto norma, foco no qual voltamos nossa avaliação, a neutralidade assume verdadeiro papel normativo, ora figurando como norma estruturante de elevada carga de abstração, impregnada de alto conteúdo axiológico, cuja função de organização sintática e de coordenação no sistema jurídico, especificamente, no subsistema tributário, é de sobrelevada importância; como também figura como verdadeiros limites objetivos à atividade do Estado.

Assim, o posicionamento da definição do princípio da neutralidade em lei complementar mostra-se deslocado do seu devido lugar, qual seja, a Constituição da República.

### 3.2 O desvio da linguagem jurídica prescritiva

O ordenamento jurídico positivo opera, essencialmente, por meio de enunciados prescritivos. A linguagem do Direito positivo é, por natureza, impositiva e condicional, estabelecendo obrigações, permissões e proibições/vedações por meio de linguagem prescritiva, direcionadora de condutas. A validade e a eficácia de uma norma dependem, em grande medida, da clareza com que esta delimita o seu campo deôntico.

A definição do princípio da neutralidade na legislação infraconstitucional, no entanto, se desvia desse imperativo lógico. O art. 2º da LC n. 214/2025 enuncia que o IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, de modo que “[...] devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar”. Essa formulação, em vez de estabelecer um comando de conduta, uma regra de incidência ou uma sanção, descreve uma finalidade ou um efeito esperado no plano macroeconômico.

O emprego do verbo “evitar”, conjugado com o modal neutro “devem”, transforma o enunciado em uma proclamação finalística, como a descrição de um objetivo político-econômico, e não em um verdadeiro comando normativo, direcionado a um agente específico. Com efeito, essa formulação atua como mera descrição de um ideal ou um desiderato do sistema, e não como uma prescrição de comportamento dirigida ao contribuinte, ao legislador, à Administração Tributária ou ao Poder Judiciário.

Acrescente-se que, sob a perspectiva da lógica deôntica, essa formulação carece dos elementos estruturais de uma norma jurídica com capacidade cogente: (i) ausência de destinatário específico, de sorte que não se estabelece quem tem o dever de “evitar a distorção”, tornando-o difuso e inoperante no caso concreto; (ii) inexistência de critério de incidência/violação, uma vez que a norma não define o que constitui juridicamente uma “distorção”, impossibilitando a aferição objetiva e a subsunção do fato (distorção) à norma; (iii) ausência de consequência jurídica, pois não há previsão de nulidade, sanção ou reparação para a hipótese de o tributo, de fato, distorcer as decisões econômicas, esvaziando sua eficácia enquanto norma que integra o mundo do dever ser.

Em que pese a formulação do princípio da neutralidade nos termos postos no art. 2º da LC n. 214/2025 não apresentar com clareza os três

aspectos anteriormente levantados, é importante observar que, de acordo com o texto posto na Constituição da República e considerando válido o texto dessa lei complementar, o enunciado parece indicar um comando dirigido aos órgãos legiferantes de observância da neutralidade na elaboração de normas jurídicas vinculadas ao IBS e à CBS e um comando para sua observância na interpretação/aplicação das normas jurídicas ligadas a esses mesmos tributos dirigido ao contribuinte, à Administração Tributária e ao Poder Judiciário.

#### **4 ANÁLISE SEMÂNTICA DA DEFINIÇÃO LEGAL: A DIFICULDADE DA TRADUÇÃO JURÍDICA**

O processo de juridicização do princípio da neutralidade, iniciado pela EC n. 132/2023 e consolidado pela definição do art. 2º da LC n. 214/2025, impôs o desafio da tradução de um ideal econômico para a linguagem prescritiva do Direito positivo. Contudo, ao empregar terminologias importadas da ciência econômica, o legislador criou um campo de intensa vaguidade e ambiguidade, dificultando a extração de um sentido normativo preciso.

De início, cabe apresentar os termos "vaguidade" e "ambiguidade", socorrendo-se das lições da Professora Aurora Tomazini de Carvalho (2023, p. 82 e 85), para quem a ambiguidade se refere aos "[...]termos que comportam mais de um significado, [...]" e a vaguidade corresponde à "[...] incapacidade de se determinar, exatamente, quais objetos são abrangidos por seu conceito, o que torna duvidosa sua utilização".

##### **4.1 A semântica de "evitar distorcer"**

A expressão verbal central do enunciado legal do art. 2º da LC n. 214/2025 "evitar distorcer" é o ponto de imensa fragilidade semântica e interpretativa. O termo em análise carrega um sentido indeterminado e polissêmico, o que inviabiliza sua aplicação imediata e objetiva no Direito sem uma delimitação prévia de seu escopo.

A locução verbal "evitar distorcer" pode ser compreendida a partir da análise sucessiva dos seus elementos linguísticos. O verbo "evitar" pertence ao campo semântico da precaução e da prevenção. Ele expressa a ideia de impedir que algo aconteça, evitando a produção de um resultado indesejado. Trata-se de verbo teleológico, pois indica uma finalidade a ser alcançada, e não um modo de ação específico, de modo que apresenta um alto grau de abertura normativa, já que não define exatamente qual ação ou omissão deve ser praticada para atingir o objetivo indicado.

O verbo "distorcer", por sua vez, remete à ideia de alteração, deformação ou desvio em relação a um padrão considerado adequado. Na língua portuguesa, "distorcer" significa modificar artificialmente a forma, o conteúdo ou o comportamento de algo. É um verbo relacional, pois pressupõe sempre a existência de um "padrão de referência" contra o qual se avalia a ocorrência de distorção. A palavra exige, para sua compreensão, que se identifique qual é o padrão considerado correto e qual é o desvio que se quer evitar, o que revela significativa vaguidade e dependência de critérios extrajurídicos.

A combinação dos dois verbos na locução verbal "evitar distorcer" produz, portanto, um enunciado que expressa a finalidade de impedir que ocorram alterações indevidas ou desvios em relação a um padrão presumido. Linguisticamente, trata-se de uma expressão teleológico-preventiva, cujo núcleo semântico corresponde à ideia de impedir que se produzam efeitos considerados desviantes.

Como se percebe, a expressão depende de elementos que não estão explicitados: o que é distorção e qual é o padrão de comparação e quem deve atuar para impedir o desvio? Essa estrutura semântica revela a amplitude e a baixa precisão da locução.

Em textos normativos, especialmente em enunciados que pretendem definir princípios jurídicos, como ocorre no art. 2º da LC n. 214/2025, a expressão apresenta problemas relevantes. Por um lado, "evitar distorcer" não estabelece um dever claro, mas apenas uma finalidade, o que evidencia reduzida prescristividade. Por outro, o termo "distorcer" exige a identificação de um padrão referencial, que não está presente no texto de lei, de modo que a compreensão do enunciado depende de um modelo externo ao Direito positivo. Além disso, a expressão não indica qual é o sujeito destinatário da obrigação, o que fragiliza sua capacidade de orientar comportamentos de maneira juridicamente verificável.

Em síntese, "evitar" significa prevenir a ocorrência de resultados indesejados; "distorcer" significa produzir desvios em relação a um padrão; e "evitar distorcer" significa impedir tais desvios. Contudo, quando utilizada em textos legais, a locução revela elevado grau de indeterminação linguística e insuficiência normativa. A expressão não define padrões, critérios ou destinatários, exigindo interpretações externas ao sistema jurídico e dificultando a atribuição de densidade prescristiva ao enunciado. Essa fragilidade é particularmente relevante quando se pretende, com base nessa locução, construir o conteúdo de um princípio constitucional.

O cerne do problema reside na ausência de um padrão de referência juridicamente delimitado. Para que o intérprete possa cumprir o comando de "evitar distorcer", ele precisa saber: o que é o não distorcido? O art. 2º da LC n. 214/2025

falha em fornecer esse padrão, deixando em aberto algumas questões: (i) qual é o padrão jurídico ou econômico que serve de referência para identificar uma "distorção"? (ii) A neutralidade exige ausência total de efeitos sobre o comportamento econômico?

A carência dessas demarcações implica que o enunciado legal, isoladamente, não possui força suficiente para orientar decisões administrativas e judiciais, exigindo o recurso a critérios extrajurídicos ou a uma construção interpretativa que dispensa o próprio enunciado do art. 2º da LC n. 214/2025, calcando-se exclusivamente no texto constitucional.

## 4.2 Análise dos complementos da locução verbal

A insuficiência normativa da locução verbal "evitar distorcer" torna-se ainda mais evidente quando examinados os complementos que lhe seguem. Longe de conferir maior precisão ao enunciado, esses complementos ampliam sua vagueza e deslocam o dispositivo do campo prescritivo do Direito para o campo descritivo da economia, comprometendo sua capacidade de funcionar como princípio jurídico. Revela a profundidade do problema a análise desses três elementos: "decisões de consumo"; "organização da atividade econômica" e "exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar".

A expressão "decisões de consumo" não pertence ao vocabulário técnico do Direito Tributário e não representa categoria normativa capaz de produzir efeitos jurídicos controláveis. Trata-se de formulação relacionada às escolhas individuais dos agentes diante de preços relativos, preferências subjetivas e restrições orçamentárias. O Direito Tributário, entretanto, não trabalha com decisões, mas com fatos jurídicos tributáveis que compõem a materialidade da hipótese de incidência.

A legislação não define quais seriam as decisões de consumo juridicamente relevantes para fins de neutralidade nem indica quais delas poderiam ser afetadas pela tributação. Ao utilizar a expressão sem qualquer delimitação conceitual, o legislador transfere ao intérprete o ônus de recorrer a teorias econômicas externas ao Direito positivo. Dessa ausência de critérios decorre a constatação de que a expressão "decisões de consumo", tomada literalmente, não pode servir como parâmetro jurídico para identificar a ocorrência de distorções, uma vez que sua significação depende de pressupostos econômicos que o sistema jurídico não explicita nem adota.

Se o primeiro complemento da locução já apresenta dificuldades, o segundo, "organização da atividade econômica", é ainda mais amplo e impreciso. A expressão pode abranger praticamente todas as dimensões do funcionamento empresarial, desde a estrutura verticalizada ou horizontalizada da firma até

escolhas relativas à composição societária, aos investimentos, aos insumos produtivos, às estratégias de mercado e às formas de governança corporativa.

Não há, no enunciado, qualquer indicação sobre qual aspecto dessa organização se pretende proteger ou qual critério permitiria identificar que determinada organização foi "distorcida" pela tributação. A noção é demasiadamente elástica e, por isso, incapaz de produzir efeitos normativos delimitáveis. Ao importar uma categoria do campo econômico sem adaptá-la ao discurso jurídico, o legislador produz um enunciado que funciona como diretriz teleológica, mas não como norma jurídica dotada de conteúdo operacional. Em vez de estabelecer obrigações ou limites, descreve fenômenos econômicos de modo genérico, o que fragiliza a autonomia metodológica do Direito e prejudica a segurança jurídica.

A complexidade aumenta quando se considera a própria natureza da atividade econômica, marcada por ampla diversidade de agentes, setores, estruturas produtivas, arranjos contratuais e modelos de negócios, cada qual orientado por interesses distintos, estratégias próprias e condições competitivas particularizadas.

Em um ambiente tão heterogêneo, comportamentos que podem parecer distorções sob a ótica de um conjunto de agentes podem representar, para outros, adaptações eficientes e legítimas às condições de mercado, o que evidencia a impossibilidade de identificar um padrão único e universal de comportamento econômico a ser preservado pela neutralidade.

Essa multiplicidade de racionalidades econômicas torna ainda mais complexa a tarefa de determinar quando a tributação "distorce" decisões, pois a referência normativa é necessariamente multifacetada e dependente de fatores alheios ao discurso jurídico.

Paradoxalmente, essa heterogeneidade reforça a opção constitucional e legal pela base ampla do IBS e da CBS, concebidos para incidir sobre o maior número possível de operações, evitando diferenciações setoriais que, por sua própria natureza, tenderiam a gerar distorções maiores do que aquelas que pretendem evitar.

Assim, quanto mais diversificada é a realidade econômica, mais evidente se torna a inadequação da linguagem adotada no art. 2º da LC n. 214/2025, que, ao pressupor a existência de um padrão uniforme de organização e consumo, reduz artificialmente a complexidade do fenômeno econômico e compromete a capacidade do princípio da neutralidade de operar dentro da estrutura normativa do sistema.

O terceiro complemento "observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar" parece, à primeira vista, conferir precisão ao enunciado, ao delimitar o princípio da neutralidade em função das exceções constitucional e legalmente autorizadas.

No entanto, a forma como essa ressalva é redigida introduz mais ambiguidade do que clareza. Embora a EC n. 132/2023 e a LC n. 214/2025 efetivamente tenham identificado regimes e institutos que não configuram violação ao princípio da neutralidade, como o tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas, regimes específicos, alíquotas reduzidas e a previsão constitucional do imposto seletivo, a norma não apresenta qualquer enumeração explícita nem fornece critério de identificação dessas exceções.

O intérprete é obrigado a reconstruir sistematicamente quais institutos se enquadram como exceção, a partir de textos normativos dispersos e, muitas vezes, apenas implicitamente relacionados ao princípio da neutralidade. A ausência de um critério unificador acentua a dificuldade interpretativa e levanta questões sobre a hierarquia entre o princípio e suas exceções, sobretudo quando ambos derivam diretamente da Constituição. Também não está claro se as exceções constitucionais exaurem o campo da neutralidade ou se a legislação complementar poderia, ela própria, criar novas exceções, o que revela potencial conflito entre o princípio e sua própria definição infraconstitucional.

Do conjunto dos três complementos analisados, "decisões de consumo", "organização da atividade econômica" e "exceções previstas em sede constitucional e legal", emerge um padrão evidente: todos operam no plano descritivo de fenômenos econômicos ou institucionais, sem conexão direta com a linguagem prescritiva típica do Direito. O enunciado não estabelece condutas, critérios, limites ou padrões verificáveis. Em vez de definir o conteúdo jurídico do princípio, limita-se a enunciar objetivos econômicos amplos e indeterminados. Como consequência, o art. 2º da LC n. 214/2025 não adquire a estrutura de princípio jurídico dotado de eficácia imediata, mas sim a natureza de diretriz programática cuja aplicabilidade depende completamente da reconstrução interpretativa.

A fragilidade linguística e normativa dos complementos não apenas enfraquece o conteúdo semântico da locução verbal "evitar distorcer", mas também compromete a autonomia metodológica do Direito e amplia o espaço da insegurança jurídica ao exigir do intérprete a criação de critérios não previstos no texto legal e de extrema particularização no plano da economia.

### 4.3 Síntese

A definição legal do princípio da neutralidade, introduzida pela EC n. 132/2023 e consolidada pelo art. 2º da LC n. 214/2025, evidencia o desafio de traduzir para o Direito positivo um ideal originalmente econômico. Ao adotar terminologias próprias da microeconomia, como "evitar distorcer", o legislador incorporou ao texto jurídico expressões marcadas por vaguidade e ambiguidade,

conceitos que dificultam a determinação dos limites de aplicação da norma. Essa indeterminação decorre da ausência de critérios precisos que permitam definir tanto a natureza da "distorção" quanto o padrão de referência que deveria ser preservado, impondo ao intérprete a necessidade de recorrer a parâmetros extrajurídicos para atribuir sentido ao enunciado.

A locução verbal "evitar distorcer", núcleo do enunciado legal, é formada por dois verbos cujo conteúdo semântico amplia ainda mais a dificuldade interpretativa. "Evitar" remete à prevenção e à teleologia, exprimindo finalidade e não conduta específica, enquanto "distorcer" indica desvio em relação a um padrão não explicitado. A combinação desses elementos produz um enunciado com baixa densidade normativa, pois pressupõe a existência de um padrão ideal de comportamento econômico que o legislador não define. Como consequência, a norma não estabelece destinatários, critérios ou limites verificáveis, inviabilizando sua aplicação direta como princípio jurídico e tornando-se dependente de reconstruções interpretativas externas ao próprio texto legal.

A análise dos complementos da locução verbal "decisões de consumo", "organização da atividade econômica" e "exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar" revela que todos eles operam predominantemente no plano descritivo econômico. São expressões que não integram o vocabulário prescritivo do Direito Tributário, não delimitam condutas e não definem padrões jurídicos de verificação da neutralidade. A diversidade e a complexidade da atividade econômica – marcada por agentes com interesses distintos e racionalidades diversas – agravam a dificuldade de identificar o que seria uma distorção, ao mesmo tempo que reforçam a opção constitucional e legal por uma base ampla de incidência do IBS e da CBS.

Assim, o conjunto do dispositivo apresenta fragilidade linguística e normativa significativa, funcionando mais como diretriz programática do que como princípio jurídico dotado de eficácia imediata, o que compromete a segurança jurídica e a autonomia metodológica do Direito.

## 5 FUNÇÃO DO DIREITO: DIREÇÃO DE CONDUTAS E EXTRAFISCALIDADE

### 5.1 A função diretiva do Direito Tributário

No plano pragmático, é imprescindível reconhecer que o Direito positivo – e não poderia ser diferente com o ramo do Direito Tributário positivo (se assim podemos falar) – possui função eminentemente diretiva: suas normas determinam

condutas, organizam a produção normativa e condicionam decisões de todos os indivíduos submetidos ao império do ordenamento jurídico; vertem-se sobre a realidade social com o claro objetivo de modificá-la. Nesse passo, é relevante indagar sobre a "[...] maneira como os sujeitos a utilizam dentro da comunidade em que vivem (pragmática). Como motivar a conduta, realizando os valores da ordem jurídica [...]" (CARVALHO, 2021b, p. 222).

A definição de bases de cálculo, alíquotas, regimes de compensação, isenções e diferimentos constitui, por si só, instrumento de direção jurídica das escolhas dos contribuintes (sejam agentes econômicos, sejam consumidores), pois impõe custos, ônus e benefícios, que influenciam comportamentos de consumo, investimento, produção, contratação e organização empresarial. Toda norma tributária, independentemente de sua intencionalidade fiscal, extrafiscal e/ou parafiscal, opera como mecanismo de indução ou desincentivo, na medida em que altera o conjunto de decisões possíveis aos indivíduos, às empresas e às próprias entidades estatais.

Nunca é demais lembrar as lições do Professor Lourival Vilanova, ao cuidar da linguagem do Direito como aquela destinada a alterar o mundo social, lição essa que parece ser negada pelo texto do enunciado do art. 2º da LC n. 214/2025, (VILANOVA, 2023, p. 16):

Temos, ainda, o discurso não apofântico na espécie de discurso prescritivo, o qual carece de valores de verdade e falsidade e representa o campo temático da lógica deôntica. Assim, as estruturas de enunciados que exprimem regras técnicas, regras dos usos e costumes, regras morais e jurídicas. Teremos de compreender, como veremos, dentro do conceito de proposição, tanto os enunciados da linguagem descritiva de objetos, como os enunciados da linguagem prescritiva de situações objetivas, ou seja, da linguagem cuja finalidade é "alterar a circunstância", e cujo destinatário é o homem e sua conduta no universo social. Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito.

É justamente nesse contexto que se evidencia a insuficiência pragmática da definição legal do princípio da neutralidade posta no art. 2º da LC n. 214/2025. Ao afirmar que o IBS e a CBS "[...] devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, [...]", a legislação complementar parece pretender negar uma característica intrínseca ao sistema: todo tributo, pela sua própria natureza, interfere, altera, direciona, "distorce" condutas e escolhas,

na medida em que altera preços, modifica custos de transação ou reconfigura incentivos ou desincentivos econômicos.

A função do Direito positivo não é outra que não a de regular comportamentos com o intuito de direcioná-los, moldá-los a realizar valores socialmente determinados: "A linguagem do direito positivo caracteriza-se por ter função prescritiva, isto porque a vontade daquele que a produz é regular o comportamento de outrem, a fim de implementar certos valores" (CARVALHO, 2023, p. 118).

Com efeito, pode-se afirmar com clareza, fundamentando-se nos ensinamentos do Professor Alfredo Augusto Becker (2018, p. 77), que o Direito positivo é instrumento de realização social:

O verdadeiro sentido da expressão *Ex facto oritur jus* não é o de que o Direito Positivo deva subordinar-se aos fatos, mas o de que estes fatos podem e devem exercer uma influência sobre a decisão a adotar pelo legislador. O Direito Positivo é **instrumento para dominar e reger** os fatos constitutivos do ambiente social – forças, ideais, interesses e necessidades sempre em movimento e frequentemente antagônicos –, por isto o legislador, antes de tomar uma decisão a respeito deles, deverá esforçar-se para compreendê-los [...].

Pretender que tributos sobre o consumo não produzam qualquer repercussão comportamental sobre consumidores e agentes econômicos significa exigir do Direito positivo um resultado impossível de alcançar, pois a direção de condutas é um fenômeno inevitável, decorrente da estrutura da norma jurídica, não apenas da tributária. O texto legal, ao tentar afastar essa dimensão constitutiva do sistema – a razão mesma de ser do Direito positivo – produz um descompasso entre o comando prescrito e a realidade funcional das normas jurídicas.

## 5.2 A tentativa de afastamento da extrafiscalidade

A redação do art. 2º da LC n. 214/2025, ao prescrever que os tributos devem evitar distorções nas decisões dos agentes econômicos e dos consumidores, projeta uma concepção de neutralidade que tende a excluir ou, ao menos, restringir severamente manifestações legítimas da extrafiscalidade. A ideia de que qualquer interferência, ainda que constitucionalmente autorizada, seria uma "distorção", contraria diretamente o desenho do próprio sistema e cria uma presunção de neutralidade econômica pura, incompatível com a lógica constitucional.

Tal percepção sobre o princípio da neutralidade encontra-se no estudo empreendido pelo Professor Osvaldo Santos de Carvalho que, ao tratar da não cumulatividade do ICMS e da neutralidade tributária, faz menção aos

ensinamentos do Professor Geraldo Ataliba e do Professor Cleber Giardino ao comentarem a neutralidade do ICM (CARVALHO, 2013, p. 63):

Somente para exemplificar, a neutralidade no âmbito fiscal é tida como a base de um sistema ideal, como o que proporciona mais eficientemente bens e serviços coletivos. Da mesma forma, é comum se ter a neutralidade como característica de determinados tributos, notadamente nos incidentes sobre o consumo, em que o verbete é entendido como impeditivo ao tributo exercer outras finalidades diversas das simplesmente arrecadatórias, assim se tendo a neutralidade em oposição à extrafiscalidade.

A extrafiscalidade, por sua vez, constitui elemento essencial do desenho constitucional tributário brasileiro. Ainda que tradicionalmente associada aos impostos seletivos, sua presença é evidente também no campo da tributação sobre o consumo, uma vez que a Constituição prevê mecanismos expressamente orientados a finalidades indutoras, como a seletividade em função da essencialidade, regimes diferenciados para setores específicos, tratamento favorecido às micro e pequenas empresas e a possibilidade de criação de regimes especiais justificados por razões de política pública.

A extrafiscalidade não é apenas admitida: ela é desejada pelo constituinte em determinados contextos, justamente para permitir ao sistema tributário desempenhar papel regulatório e direcionador em múltiplos setores da economia. Essa constatação encontra-se no raciocínio do Professor Heitor Kulig Branco (2023, p. 584):

O sentido amplo de extrafiscalidade é, pois, o de ser uma técnica estatal de modulação da conduta dos sujeitos que supera a arrecadação de tributos. Por limites constitucionais, o Estado não pode utilizar a extrafiscalidade arbitrariamente, de modo que o seu fim é a realização ou a preservação de um valor.

Ressalte-se, contudo, a pretensão da reforma tributária em deslocar e concentrar a função indutora de extrafiscalidade no Imposto Seletivo (IS) previsto pela EC n. 132/2023 e pela LC n. 214/2025, conforme leciona o Professor Roni Peterson (2025, p. 205):

Elevando-se a uniformidade de cargas sobre as operações econômicas, a pressuposição geral para concretização da neutralidade prevista pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, para o IBS e a CBS, a consequência imediata é afastar a indução comportamental dos objetivos perseguidos pelos aludidos tributos, excetuadas diferenciações previstas pela própria Emenda Constitucional.

Derrubar a função indutora foi reservada para o imposto seletivo, previsto pelo art. 153, VIII, da Carta Magna, que se destina a desincentivar o consumo de "bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente".

Vale opinar que a reserva da função indutora de comportamento para um tributo específico e exclusivo para esta finalidade (imposto seletivo) se mostra acertada para aprimorar e incentivar o debate público sobre itens tributáveis para gerar transparência para a sociedade acerca dos itens eleitos.

Ocorre que a concentração da extrafiscalidade da tributação sobre o consumo, exclusivamente, no IS, ignora que a função indutora é inerente a todo o sistema tributário e que a Constituição distribui finalidades regulatórias em diversos instrumentos, não apenas no Imposto Seletivo. A tentativa de excluir o IBS e a CBS de qualquer atuação extrafiscal contraria frontalmente dispositivos constitucionais que admitiram regimes diferenciados, tratamentos favorecidos e seletividade por essencialidade, todos dotados de finalidades regulatórias claras que não se esgotam no IS.

Reduzir a extrafiscalidade a um único tributo implica desvirtuar a função diretiva das demais normas tributárias, que, por sua própria natureza, influenciam comportamentos econômicos, mesmo quando não há propósito explícito de indução, conforme exposto acima. Além disso, restringir o uso extrafiscal ao IS fragiliza a capacidade do Estado de formular políticas públicas por meio da tributação, criando uma neutralidade artificial e incompatível com a complexidade econômica e social que o sistema deve atender.

Observe-se ainda que essa tentativa de concentração da extrafiscalidade exclusivamente no IS mostra-se inadequada, uma vez que a própria Constituição da República restringe a função indutora desse tributo aos bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, conforme o art. 153, VIII. Trata-se, portanto, de instrumento normativamente limitado e dirigido a finalidades muito específicas, incapaz de abarcar o vasto conjunto de situações em que o sistema tributário constitucional desempenha funções regulatórias mais amplas.

A consequência prática desse movimento é dupla: primeiro, introduz uma limitação não prevista na Constituição, pois subordina usos extrafiscais legítimos a uma noção indeterminada de neutralidade; segundo, produz contradição interna na própria legislação complementar, que, ao mesmo tempo que exige neutralidade, estabelece regimes diferenciados, hipóteses de alíquotas reduzidas e exceções amplamente justificáveis apenas pela extrafiscalidade. A norma, portanto, afasta-se do funcionamento real do sistema e dificulta a implementação de políticas públicas que dependem do uso regulatório do tributo.

### 5.3 Consequências para a experiência jurídica

As consequências práticas dessa tensão normativa são significativas. A definição do princípio da neutralidade tende a gerar incerteza sobre a legitimidade de diversos institutos tributários, abrindo espaço para questionamentos administrativos e judiciais baseados na alegada existência de “distorções” econômicas. Ao carecer de critérios verificáveis e de padrões normativos que delimitem o que seria uma interferência legítima ou ilegítima na atividade econômica, a norma transfere ao intérprete o encargo de estruturar, caso a caso, o alcance da neutralidade, o que impõe um casuismo decisório atentatório ao princípio da igualdade.

Esse cenário favorece a proliferação de litígios, especialmente relacionados ao direito ao crédito, à conformidade de regimes específicos, à introdução de alíquotas diferenciadas e à avaliação de incentivos tributários, cuja validade poderia ser contestada sob o argumento de que geram distorções incompatíveis com o princípio legal.

Surge, assim, tensão entre a neutralidade econômica e a neutralidade jurídica, que exige parâmetros de verificabilidade construídos dentro do próprio sistema normativo. A ausência desses parâmetros compromete a função de orientação jurídica do princípio e prejudica a previsibilidade das decisões administrativas e judiciais. Além disso, o dispositivo fragiliza a efetividade da própria não cumulatividade, pois eventuais limitações ao direito ao crédito poderiam ser justificadas sob o argumento de evitar distorções, ampliando o espaço de insegurança jurídica.

No plano pragmático, a definição legal do princípio da neutralidade, em vez de orientar o sistema, tende a gerar mais problemas do que soluções, tornando necessária a reconstrução racional do enunciado com base nos critérios constitucionais e na estrutura normativa dos tributos sobre o consumo.

### 5.4 Caminhos possíveis ao princípio da neutralidade

O princípio da neutralidade já permeava o sistema tributário nacional antes da EC n. 132/2023, com a sua construção e seu reconhecimento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e na doutrina. A pragmática do princípio da neutralidade, tal como se pode reconstruir a partir da Constituição da República anterior à EC n. 132/2023, emerge não de um enunciado explícito, mas da prática interpretativa do Supremo Tribunal Federal (STF), que desenvolveu diversos conteúdos possíveis do princípio em contextos distintos. Essa reconstrução pré-reforma constitucional permite identificar três feixes de sentido que orientavam a

construção e a aplicação do princípio da neutralidade, e que podem/devem servir de parâmetros para o entendimento positivado no art. 2º da LC n. 214/2025.

A primeira perspectiva aparece nos julgados que tratam da equivalência de tratamento tributário entre formas distintas de comercialização ou entre mercadorias e serviços, como na ADI 5.659/MG e na ADI 1.945/MT. Nesses precedentes, a neutralidade é compreendida como exigência de que a tributação não produza favorecimentos artificiais decorrentes de diferenças na natureza jurídica da operação ou do meio pelo qual ela ocorre. A função pragmática do princípio, nesse contexto, é garantir que escolhas tecnológicas, digitais ou contratuais não sejam condicionadas por assimetrias normativas na incidência de tributos, evitando distorções como dupla tributação ou não tributação involuntária. O foco do STF está na equivalência e na isonomia fiscal entre situações economicamente semelhantes, reconhecendo que a neutralidade opera como limite à interferência tributária em modelos de negócio concorrentes.

Em outra perspectiva, grande parte dos precedentes revela que a neutralidade desempenhava função pragmática associada à concorrência e à não discriminação geográfica, especialmente em matéria de ICMS e regimes específicos. A ADI 6.222/CE e a ADI 7.476/RJ são paradigmáticas ao afirmarem que a neutralidade fiscal e concorrencial constitui baliza constitucional para impedir regimes tributários que criem barreiras internas, induzam concentração de mercado ou favoreçam artificialmente agentes com base no local de origem ou destino dos produtos.

Essa linha interpretativa reaparece no RE 748.543/RS, no RE 723.651/PR e no RE 754.917/RS, nos quais o STF utiliza a neutralidade como parâmetro para avaliar a compatibilidade de benefícios, restrições ou tratamentos diferenciados com os princípios da isonomia, da livre concorrência e da não discriminação.

Assim, antes da EC n. 132/2023, a pragmática constitucional indicava que a neutralidade funcionava como cláusula de proteção contra guerras fiscais e distorções competitivas, operando conjuntamente com os arts. 146-A, 150, II e 152 da Constituição da República. Nesses casos, o sentido do princípio afasta interferências tributárias que desestabilizem o equilíbrio concorrencial entre entes federados ou agentes econômicos que se encontrem em condições equivalentes de mercado.

Por fim, uma terceira vertente dos julgados evidencia que a neutralidade se projetava sobre a estrutura interna dos tributos, principalmente na configuração da não cumulatividade. É nessa lógica que se inserem os precedentes do RE 607.109/PR, do RE 607.642/RJ e do RE 540.829/SP, nos quais o STF associa a neutralidade à necessidade de que a tributação recaia apenas sobre o valor agregado, evitando que distorções legislativas ou casuismos normativos

onerem indevidamente etapas intermediárias ou comprometam a lógica da carga tributária incidente ao longo da cadeia produtiva. Nesse ponto, a neutralidade não se confunde com igualdade ou concorrência, mas funciona como critério estruturante do próprio modelo de incidência, garantindo coerência sistêmica, previsibilidade e racionalidade econômica.

A compreensão dessas três perspectivas pragmáticas demonstra que, antes mesmo de sua positivação no texto da Constituição da República e na LC n. 214/2025, o princípio já operava na jurisprudência constitucional como limite à intervenção tributária e como parâmetro de organização do sistema.

Essa historicidade interpretativa oferece entendimentos relevantes para a compreensão do princípio após a reforma tributária, revelando que seu sentido normativo não nasce da LC n. 214/2025, mas da prática constitucional, que há décadas lhe confere conteúdo jurídico funcional e, nesse aspecto, pode servir como ponto de partida para a sua compreensão no seio da reforma tributária sobre o consumo.

## 6 SÍNTESE GERAL DO ARTIGO

O artigo reconstrói o sentido jurídico possível do princípio da neutralidade à luz do art. 2º da LC n. 214/2025, demonstrando que a definição legal adotada apresenta fragilidades significativas quando examinada sob o método construtivista lógico-semântico.

No plano lógico, verifica-se que a lei complementar não poderia ter definido um princípio constitucional, pois a Constituição da República não lhe delegou tal competência, de modo que a definição legal reduz indevidamente o campo semântico de um conceito cuja significação deve ser deduzida do texto constitucional.

No plano semântico, evidencia-se que a expressão "evitar distorcer", bem como seus complementos ("decisões de consumo", "organização da atividade econômica" e "exceções previstas"), incorpora terminologias da ciência econômica que carecem de conteúdo normativo e que introduzem indeterminação e dependência de padrões extrajurídicos, desaparecendo, assim, a necessária clareza prescritiva para a produção de normas válidas.

No plano pragmático, demonstra-se que a definição legal nega a função diretiva do Direito e tenta afastar a extrafiscalidade, que é, por sua natureza, elemento intrínseco ao sistema tributário, enquanto concentra indevidamente o papel indutor no Imposto Seletivo, em desacordo com o desenho constitucional. O estudo recupera ainda a pragmática do princípio da neutralidade

construída pelo STF antes da reforma tributária, indicando três núcleos interpretativos, quais sejam, equivalência fiscal, neutralidade concorrencial e neutralidade estrutural, que fornecem elementos mais sólidos para orientar o intérprete do que o próprio texto da LC n. 214/2025.

Ao final, demonstra-se que o enunciado legal não possui força prescritiva suficiente para operar como princípio e que sua aplicação depende de reconstrução racional fundada na Constituição da República e na estrutura normativa do IVA dual brasileiro.

## 7 CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo do artigo demonstrou que o princípio da neutralidade, tal como positivado no art. 2º da LC n. 214/2025, carece de conteúdo normativo capaz de lhe conferir validade e aplicabilidade como verdadeiro princípio jurídico. Verificou-se que o legislador complementar, ao tentar definir o princípio, afastou-se da linguagem prescritiva que caracteriza o Direito positivo, produzindo enunciado de natureza teleológica, dependente de categorias econômicas vagas e ambíguas e destituído de critérios verificáveis de aplicação.

No plano lógico, constatou-se que a definição legal invade espaço reservado à Constituição da República, reduzindo indevidamente o campo semântico de um princípio cuja significação deve ser alcançada por dedução constitucional. No plano semântico, a expressão "evitar distorcer" e seus complementos revelaram ausência de clareza e precisão, impossibilitando a determinação do padrão de referência necessário para aferir a existência de distorção. No plano pragmático, identificou-se que a norma compromete a função diretiva do Direito, tenta restringir a extrafiscalidade sem respaldo constitucional e gera tensões interpretativas que tendem a ampliar o contencioso tributário.

À luz desse quadro, conclui-se que a aplicação do princípio da neutralidade exige reconstrução racional fundada diretamente na Constituição, valendo-se, inclusive, da pragmática construída pelo Supremo Tribunal Federal antes da reforma tributária. O enunciado legal somente poderá integrar o sistema de forma coerente se interpretado como diretriz hermenêutica, e não como definição normativa, devendo a neutralidade permanecer como princípio constitucional estruturante, cujo conteúdo jurídico é revelado pelo diálogo entre texto constitucional, sistema tributário e prática jurisdicional.

## 8 REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BRANCO, Heitor Kulig. Extrafiscalidade na tributação sobre o consumo: fundamentos jurídicos e perspectivas. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência – XX Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses: IBET, 2023. p. 577-596.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.
- CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARVALHO, Osvaldo Santos de Carvalho; OLIVEIRA JR., José Mauro de. A dimensão constitucional da neutralidade e não cumulatividade do IVA dual na EC 132/2023. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); VERGUEIRO, Camila Campos; BRITTO, Lucas Galvão de (org.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021a.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2021b.
- FOGAÇA NETO, José Alves; OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro de; CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade como estruturação do valor neutralidade do IBS: o papel cardenal da lei complementar para garantia dos créditos. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência – XX Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses: IBET, 2023. p. 1091-1122.
- MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2023. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L3987/E4731/37558>. Acesso em: 21 nov. 2025.
- PETERSON, Roni. Princípios constitucionais-tributários aplicados ao IBS e à CBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 181-208.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2023. [E-book]. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/as-estruturas-lgicas-e-o-sistema-de-direito-positivo-5-edio-245>. Acesso em: 24 nov. 2025.