

A NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA NO IVA BRASILEIRO, SUA FORMAÇÃO HISTÓRICA E OS LIMITES À LUZ DAS DIRETRIZES DA OCDE

TAX NEUTRALITY IN THE BRAZILIAN VAT: ITS HISTORICAL DEVELOPMENT AND LIMITS IN LIGHT OF OECD GUIDELINES

LA NEUTRALIDAD FISCAL EN EL IVA BRASILEÑO: SU EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y LÍMITES A LA LUZ DE LAS DIRECTRICES DE LA OCDE

Thiago Cardoso¹

DOI: 10.54899/dcs.v23i92.6078

Recibido: 05/06/2026 | Aceptado: 30/06/2026 | Publicación en línea: 07/07/2026.

RESUMO

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 reformulou a tributação brasileira sobre o consumo ao instituir o IVA dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), atribuindo à neutralidade tributária papel principiológico e estruturante no novo modelo. O presente artigo analisa em que medida esse princípio foi efetivamente incorporado ao sistema brasileiro, considerando sua formação histórica nas constituições nacionais e sua compatibilidade com as diretrizes internacionais da OCDE para o IVA/GST. A pesquisa adota abordagem histórico-comparativa, examinando a evolução de elementos como uniformidade, não cumulatividade, tributação no destino, desoneração das exportações, seletividade e coordenação federativa. Em seguida, analisa o desenho normativo do IBS/CBS, com atenção aos regimes diferenciados, exceções setoriais, alíquotas reduzidas, alíquota zero, split payment e regras de ressarcimento de créditos. Conclui-se que a reforma representa avanço relevante ao ampliar a racionalidade econômica, reduzir distorções e aproximar o Brasil do padrão internacional de IVA. Contudo, a neutralidade não se realiza plenamente, pois a permanência de tratamentos favorecidos e soluções casuísticas limita sua eficácia.

Palavras-chave: Reforma Tributária. IVA. Neutralidade Tributária. Federalismo Fiscal. OCDE. Tributação sobre Consumo.

ABSTRACT

Constitutional Amendment No. 132/2023 overhauled Brazilian consumption taxation by instituting a dual VAT system—comprising the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS)—thereby assigning a foundational and structural role to tax neutrality within the new model. This article analyzes the extent to which this principle has been effectively incorporated into the Brazilian system, considering its historical development in national constitutions and its compatibility with OECD international guidelines for VAT/GST. The study employs a historical-comparative approach, examining the evolution of elements such

¹ Mestrando em Direito, Fundação Escola Superior do Ministério Público (FMP), Porto Alegre, Rio Grande do Sul, Brasil. E-mail: tac.cardoso@gmail.com

as uniformity, non-cumulativity, destination-based taxation, export relief, selectivity, and federal coordination. It then analyzes the regulatory design of the IBS/CBS, focusing on differentiated regimes, sectoral exceptions, reduced rates, zero-rating, split payment mechanisms, and credit reimbursement rules. The conclusion is that the reform represents a significant step forward by enhancing economic rationality, reducing distortions, and aligning Brazil more closely with international VAT standards. However, full neutrality is not achieved, as the persistence of preferential treatments and ad hoc solutions limits its effectiveness.

Keywords: Tax Reform. VAT. Tax Neutrality. Fiscal Federalism. OECD. Consumption Taxation.

RESUMEN

La Enmienda Constitucional n.º 132/2023 transformó radicalmente el sistema brasileño de imposición al consumo al instaurar un sistema de IVA dual —compuesto por el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS) y la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS)—, otorgando así un papel fundamental y estructural a la neutralidad fiscal dentro del nuevo modelo. Este artículo analiza en qué medida dicho principio se ha incorporado efectivamente al sistema brasileño, considerando su evolución histórica en las constituciones nacionales y su compatibilidad con las directrices internacionales de la OCDE en materia de IVA/GST. El estudio adopta un enfoque histórico-comparativo y examina la evolución de elementos tales como la uniformidad, la no acumulatividad, la tributación en destino, el tratamiento de las exportaciones, la selectividad y la coordinación federal. Posteriormente, analiza el diseño normativo del IBS/CBS, centrándose en los regímenes diferenciados, las excepciones sectoriales, las tasas reducidas, la tasa cero, los mecanismos de pago desdoblado y las normas de reembolso de créditos. La conclusión es que la reforma supone un avance significativo al mejorar la racionalidad económica, reducir distorsiones y alinear a Brasil más estrechamente con los estándares internacionales del IVA. No obstante, no se alcanza una neutralidad plena, ya que la persistencia de tratamientos preferenciales y soluciones *ad hoc* limita su eficacia.

Palabras clave: Reforma Tributaria. IVA. Neutralidad Fiscal. Federalismo Fiscal. OCDE. Imposición al Consumo.



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución- NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional n.º 132/2023, promulgada em 20 de dezembro de 2023, promoveu ampla alteração no sistema tributário brasileiro, especialmente na tributação sobre o consumo (Brasil, 2023). Entre suas principais inovações, destaca-se a criação de um modelo de imposto sobre valor agregado dual (IVA dual), estruturado por meio do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com bases materiais

harmonizadas. A CBS é de competência federal, enquanto o IBS é de competência compartilhada entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo administrado pelo Comitê Gestor do IBS.

A reforma apresenta-se como solução voltada ao enfrentamento de incongruências históricas do sistema anterior, tais como a guerra fiscal, a fragmentação normativa, a cumulatividade residual e a insegurança jurídica. Muito antes da alteração do sistema de tributação sobre o consumo, já se observava o quadro que Becker (2004, p. 13) denominou “carnaval tributário”, expressão que evidencia a complexidade e a desordem normativa do sistema tributário brasileiro e seus efeitos sobre a segurança jurídica.

Nesse contexto, a neutralidade foi alçada à condição de princípio estruturante do novo modelo de tributação sobre o consumo. Sua função consiste em reduzir distorções econômicas causadas pelos tributos e favorecer maior eficiência na alocação de recursos (SANTI, 2025, p. 54). Todavia, a neutralidade não surge de maneira isolada. Ela resulta de um processo histórico de formação no qual elementos correlatos, como uniformidade, não cumulatividade, tributação no destino, desoneração das exportações e coordenação federativa, foram incorporados de forma gradual e imperfeita ao constitucionalismo tributário brasileiro.

METODOLOGIA

O problema da pesquisa consiste em verificar se o princípio da neutralidade foi efetivamente implementado no modelo brasileiro de IVA dual instituído pela EC n.º 132/2023, especialmente à luz das diretrizes internacionais da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 2017, p. 3-4).

A hipótese adotada é a de que a neutralidade foi apenas parcialmente implementada no Brasil, em razão de uma tradição normativa marcada por regimes fiscais diferenciados, exceções setoriais e soluções casuísticas. Ainda assim, o novo modelo busca aproximar a legislação brasileira do padrão internacional de IVA recomendado pela OCDE, promovendo maior alinhamento com experiências estrangeiras e ampliando a interoperabilidade do sistema tributário nacional com outros modelos de tributação sobre o consumo.

Como nota metodológica, e com o objetivo de simplificar a compreensão histórica, os dispositivos normativos foram transcritos quando citados especificamente. Esse procedimento foi adotado em razão da dificuldade de inserir longos textos legais no corpo do trabalho sem

comprometer a fluidez argumentativa.

Para verificar a hipótese, adota-se abordagem histórica, destinada a compreender a evolução dos elementos estruturais da neutralidade no sistema tributário nacional. Em seguida, realiza-se avaliação do arcabouço normativo instituído pela EC n.º 132/2023, com recorte específico sobre alguns regimes diferenciados de tributação, a fim de demonstrar em que medida o modelo brasileiro se compatibiliza, ou não, com os pressupostos dos IVAs internacionais.

O objetivo geral do artigo é analisar o grau de implementação do princípio da neutralidade no IVA dual brasileiro instituído pela EC n.º 132/2023, à luz da formação histórica do sistema tributário nacional e das diretrizes internacionais da OCDE. Como objetivos específicos, pretende-se: identificar os elementos históricos que contribuíram para a formação da neutralidade tributária no Brasil; examinar a estrutura normativa do IBS e da CBS; avaliar a compatibilidade dos regimes diferenciados com a neutralidade; e verificar se o modelo brasileiro se aproxima dos padrões internacionais de IVA.

Formação Histórica dos Pressupostos da Neutralidade Tributária nas Constituições Brasileiras

Não se tem a pretensão de reconstruir de forma exaustiva a história constitucional da tributação sobre o consumo no Brasil. O objetivo é identificar elementos que contribuíram para inserir a neutralidade ao ordenamento atual. O recorte histórico foca nos institutos da uniformidade, da não cumulatividade, da seletividade, da desoneração das exportações, da cooperação federativa e da tributação no destino. Foram escolhidos pois são alguns dos elementos que permitem compreender a positivação contemporânea da neutralidade pela EC n.º 132/2023.

Antes de se examinar os pressupostos da neutralidade tributária, é necessário definir o conteúdo do conceito. Será analisada em estrutura tridimensional, envolvendo as dimensões econômica, concorrencial e jurídica.

Na dimensão econômica, pressupõe que o tributo deve interferir o mínimo possível na decisão de alocação de recursos, como estabelece Santi (2025, p. 54). A organização dos fatores produtivos deve ser feita principalmente em função da eficiência econômica. Nesse cenário, o planejamento tributário não é elemento central da escolha econômica. Os agentes definiriam seu comportamento apenas influenciados por critérios econômicos e não por critérios fiscais.

Na dimensão concorrencial, agentes em situações equivalentes não devem obter vantagens tributárias sobre os demais. Engloba todos os aspectos da concorrência, inclusive, vantagens entre contribuintes, setores ou formas de organização empresarial. Visa, desta maneira, preservar a equivalência concorrencial.

No plano jurídico deve haver uma estrutura que viabilize a neutralidade de maneira institucional. Santi (2025, p. 53) estabelece uma base em que para ser neutro o imposto sobre valor agregado deve permitir o crédito integral e tempestivo na etapa anterior. Sustenta que o tributo deve ter base ampla e adotar o princípio do destino em que o sujeito ativo da obrigação é aquele em que efetivamente acontece o consumo. Por exemplo, na exportação os créditos devem ser devolvidos garantindo a neutralidade internacional e a não exportação de tributos.

Zilveti (2005, p. 25) compreende a neutralidade como um princípio que implica menor intervenção na atividade econômica. Evita deslocamentos por consequência tributária e gera segurança jurídica para o desempenho integral da atividade empresarial.

Bracewell-Milnes (1988, p. 1) define a neutralidade, na dimensão econômica, como aquela em que os consumidores sofrem a imposição tributária na mesma proporção. Isto geraria a maximização da liberdade de escolha pela minimização dos deslocamentos de oferta e demanda pelo tributo.

A neutralidade juridiciza a perspectiva econômica. O imposto neutro não deve impactar na eficiência econômica, nem alterar a perspectiva de realização de investimento ou composição da atividade.

Definida a neutralidade, identifica-se que ela depende de uma série de estruturas preliminares. O objetivo desta seção é verificar como essas estruturas foram sendo criadas ao longo das constituições, com o objetivo de sanar as deficiências do momento e culminando na positivação deste novo princípio.

É necessário avaliar sob uma perspectiva histórica como a tributação sobre o consumo evoluiu no sistema tributário brasileiro e como essa evolução se concretiza no atual princípio da neutralidade. A harmonização da legislação e redução de distorções econômicas acompanham a atividade legislativa. As alterações que não foram pensadas estruturalmente foram o que levaram à situação pré-reforma. A aproximação a modelos que privilegiam a eficiência econômica tem se tornado o padrão internacional, especialmente em países membros da organização (OCDE, 2017). O Brasil tem feito esse esforço de alinhamento, inclusive com a reforma tributária que estabeleceu o IBS e o CBS.

O sistema tributário brasileiro passou a adotar a tributação sobre o consumo a partir de 1934 com o imposto sobre vendas e consignação, já com uma prescrição sobre a uniformização (Brasil, 1934, art. 8º, I, “e”, § 1º). Anteriormente a isso os estados tinham competência sobre o imposto de importação em situações específicas na constituição de 1891 (Brasil, 1891, art. 9º, § 3º). Então já nessas primeiras constituições era possível visualizar algumas características que foram se alterando com o tempo, como a uniformização da tributação e a possibilidade de coordenação entre os entes na arrecadação de tributos. O imposto sobre consumo (IC) e o imposto sobre vendas e consignações (IVC) foram transformados. O IVC passou a ser o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), enquanto o IC se transformou no imposto sobre produtos industrializados. A Constituição de 1988 transformou o ICM em Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

A casuística configurou alguns aspectos da estrutura histórica de cada desenho constitucional tributário. A Constituição de 1934 trouxe o IVC com uma isenção da primeira operação do produtor (Brasil, 1934, art. 8º, I, “e”), estabelecendo um tratamento específico que visava uma proteção de operações que eram cerne da atividade econômica. À época já se verificava a possibilidade de coordenação e uniformização de leis (Brasil, 1934, art. 9º), objetivo tão pretendido ainda hoje, com a atual reforma tributária.

Na Constituição de 1937 manteve a isenção do pequeno produtor (Brasil, 1937, art. 23, I, “d”). Ainda manteve a uniformidade da tributação (Brasil, 1937, art. 23, § 1º) da Constituição de 1934. Explicitou a vedação à tributação destinada a cercear o tráfego (Brasil, 1937, art. 25, II). Controvérsia existente desde a formação da república com o imposto de trânsito e que foi objeto de lide no RE n.º 466 (Brasil, 1907, p. 167). Ficou claro a inconstitucionalidade desse tipo de tributo. O pequeno espaço entre as constituições implicou poucas mudanças na estrutura constitucional.

Já na Constituição de 1946 foram incluídos novos impostos como o imposto federal sobre consumo de mercadorias (Brasil, 1946, art. 15, II). Manteve-se a ideia de uniformidade do IVC sem distinção de procedência ou destino, mantendo o conceito de neutralidade concorrencial interna (Brasil, 1946, art. 19, § 5º). Criou-se o conceito de mínimo indispensável para não se tributar um padrão mínimo de consumo (Brasil, 1946, art. 15, § 1º) e tentar evitar a característica já existente da regressividade tributária (Gobetti, 2016). Evidencia uma preocupação social embutida em seus pressupostos.

A Emenda Constitucional n.º 18/1965, publicada em 1º de dezembro de 1965, trouxe alterações técnicas substanciais ao substituir o antigo IC pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (Brasil, 1965, art. 11), já com características de seletividade e não cumulatividade. O IVC acabou sendo transformado no ICM (Brasil, 1965, art. 12), tendo uma não cumulatividade mitigada. A inclusão da não cumulatividade em âmbito constitucional trouxe a possibilidade de se abater o valor anteriormente pago e deixou de dar vantagens comparativas a cadeias verticalmente integradas. A não cumulatividade ainda poderia ser regulada por lei complementar mas já mostra um avanço se comparado ao sistema então vigente de cumulatividade plena.

A Constituição de 1967 mantém essa mudança e a consolida, deixando a não cumulatividade no consumo como um princípio constitucional dos tributos sobre o consumo, porém de uma forma ainda limitada (Brasil, 1967). Sem a não cumulatividade faltaria um pressuposto da ideia de neutralidade, pois a interferência na decisão dos setores seria clara. Os agentes que optaram por uma cadeia verticalizada, mesmo que ineficiente do ponto de vista econômico, têm vantagem tributária que pode suplantear a ineficiência produtiva.

Economicamente desloca o eixo produtivo e não garante a plena eficiência do processo produtivo. Embute um custo de ineficiência no sistema e implica juridicamente na disputa por vantagens tributárias, o que também não é desejável pois gera uma insegurança jurídica às empresas.

Consolidou-se na Constituição de 1967 a ideia de isenção para gêneros de primeira necessidade (Brasil, 1967, art. 24, § 6º) que imprimia uma redução dos efeitos sociais do tributo em especial pela regressividade da tributação no consumo. Implementou dispositivos de imunidades para a exportação de produtos, iniciando a neutralidade no âmbito internacional e evitando a exportação de tributos (Brasil, 1967). A EC n.º 1 de 1969 acabou mantendo a mesma arquitetura tributária.

O ICM incorporou a não cumulatividade. É uma das características para que o tributo não influencie nas decisões econômicas. A progressão na desoneração das exportações é outra característica que trabalha na neutralidade no eixo internacional.

A Constituição trouxe alterações ao modelo tributário então vigente. O ICM passou a ser Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), adicionando o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, bem como o serviço de comunicação (Brasil, 1988, art. 155, II). O aumento do escopo dos serviços dentro do ICMS gerou conflitos com o Imposto Sobre Serviços

de competência municipal que depois acabariam sendo trabalhados mediante a Lei Complementar n.º 116 (Brasil, 2003) em especial na definição do que estaria na competência dos Estados via ICMS e do que estaria na competência dos Municípios via Imposto sobre Serviços (ISS).

Dentro desse novo ordenamento foi mantida a não cumulatividade, inclusive ela continuou expressa (Brasil, 1988, art. 155, § 2º, I). A seletividade foi implementada como faculdade no ICMS (Brasil, 1988, art. 155, § 2º, III). Também se manteve a neutralidade econômica internacional do sistema através da implementação da não incidência já prevista na Constituição de 1967, a qual foi implementada apenas em 1983.

A EC n.º 132/2023 positivou formalmente o princípio da neutralidade. Santi (2025, p. 53) traz a neutralidade como o imposto que incide da mesma maneira independente da organização econômica da atividade. O tributo deve ser não cumulativo, ter creditamento integral, incidir sobre uma base ampla e utilizar o princípio do destino para não tratar o imposto como destinado à produção e sim ao consumo.

Alguns dos elementos da neutralidade não se inauguraram exclusivamente com a construção da EC n.º 132/2023, mas foram sendo sedimentados ao longo de décadas. Essas inclusões permitiram a adequação maior às diretrizes OCDE de IVA.

Neutralidade nas Diretrizes da OCDE e Limites do Modelo Brasileiro de IVA

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma organização intergovernamental que busca formular padrões e dar suporte a implementação desses referenciais com objetivo de gerar prosperidade e oportunidade (OECD, [s.d.]). Essa organização trabalha com diversas vertentes, entre elas a tributação.

O imposto sobre valor agregado foi sistematizado, no âmbito da OCDE, no International VAT/GST Guidelines (OECD, 2017). A neutralidade foi concebida como princípio, nessa diretriz, para fazer um desenho institucional intergovernamental orientado à minimização de distorções econômicas e concorrenciais causadas por tributos. O próprio documento traz que o objetivo é facilitar a interação entre os sistemas nacionais de IVA e facilitar o comércio internacional (OECD, 2017, p. 102).

A neutralidade é estruturada na formulação daquela organização por alguns elementos fundamentais. O primeiro é a adoção de uma base ampla de incidência (OECD, 2017, p. 12),

evitando diferenciações artificiais entre setores e reduzindo incentivos para reorganizações produtivas motivadas por vantagens tributárias. Esta base ampla de incidência tem como objetivo incidir o imposto sobre o consumidor final. Como o imposto é destinado ao consumo final, a consequência lógica é que as entidades intermediárias não devem assumir o ônus do tributo (OECD, 2017, p. 12).

A OCDE ainda traz alguns elementos fundamentais que compõem a neutralidade. A diretriz 2.2 traz que negócios em situações similares realizando transações similares devem estar sujeitos a níveis similares de tributação (OECD, 2017, Guideline 2.2). O maior objetivo dessa diretriz é garantir que não exista uma multiplicidade de exceções e regimes tributários. A partir dessa regra é possível deduzir a diretriz 2.3 em que a tributação deve ser tal que não corresponde a fonte primária decisória dos negócios (OECD, 2017, Guideline 2.3).

A diretriz 2.1 traz que o ônus da tributação deve recair sobre o consumo e não sobre as empresas, salvo quando a legislação estabelece (OECD, 2017, Guideline 2.1). Esta outra diretriz tem como objetivo garantir que a empresa funcione apenas como instrumento de circulação do imposto, recaindo o ônus sobre o consumidor final, e daí decorre a necessidade do creditamento integral do imposto pago nas operações anteriores, conhecido como não cumulatividade plena. A não cumulatividade é um pressuposto para a neutralidade.

Outro aspecto da neutralidade é o princípio do destino em que a tributação deve ocorrer no local em que ocorre o consumo e não no local de produção. A decorrência desse princípio é que o comércio é tributado de forma equivalente, reduzindo vantagens tributárias colocadas na origem ou na produção. O mesmo é verificado no âmbito internacional com a diretriz 2.4 (OECD, 2017, p. 22), estabelecendo a igualdade de tributação no destino para negócios locais ou estrangeiros. Outra decorrência da neutralidade internacional é a necessidade de desonerar as exportações para evitar a exportação de tributos, inclusive com a devolução dos créditos acumulados ao longo da cadeia produtiva.

Quando se começa a avaliação dessas diretrizes, verifica-se que são orientações e não devem comprometer a estrutura do imposto de cada localidade. Assim também é o tratamento dispensado pela OCDE (OECD, 2017, p. 11). Levando em conta a necessidade de levar essas recomendações como programáticas, passa-se a avaliar a situação brasileira.

O IVA dual do IBS e CBS ao criar redutores e isenções em diversas partes do sistema atende a demanda social a que se destina, no entanto se distancia significativamente da Diretriz 2.2. Operações similares que apenas não se enquadram no conceito legal passam a ter tratamentos

diferenciados e mesmo a classificação deles está sujeita à interpretação. Como exemplos de alíquota zero menciona-se a cesta básica nacional, criada pelo Anexo I da LC n.º 214/2025 (Brasil, 2025, Anexo I). Nele temos diversos produtos que inclusive tem classificação igual pelo sistema harmonizado mas que recebem tratamento diferenciado. Essa técnica legislativa abre margem à interpretação sobre o conceito para a definição se há ou não imposto sobre um determinado item.

Em que pese o exemplo da cesta básica, o qual tem um caráter social pujante e ajuda a redução da regressividade da tributação, tem-se o exemplo dos medicamentos. Nesse caso os conceitos abertos, como por exemplo, o que seriam doenças raras ou doenças negligenciadas, acabam remetendo a um campo técnico externo ao direito tributário a definição. Isso implica na prática que a alteração da definição pelo órgão competente, pode alterar a incidência do tributo e vai contra a ideia de neutralidade e segurança jurídica. Os atores que buscavam um benefício fiscal frente ao fisco e dependeriam de uma autorização via decreto, agora podem ter uma flexibilidade, uma vez que o dispositivo que trata especificamente do caso é uma resolução da Diretoria Colegiada da Anvisa (ANVISA, 2017). Isso gera uma quebra da neutralidade uma vez que esse corte depende de um terceiro que não está balizado especificamente pelo princípio e sim por instrumentos próprios da sua realidade.

Além dos casos acima, ainda tem-se as situações em que há uma redução de 60% da alíquota para serviços de saúde, educação, alimentos fora da lista da cesta básica. Outro caso é a redução de 30% para prestação de serviços de 18 profissões regulamentadas. As hipóteses aqui mencionadas são exemplificativas mas demonstram que transações similares podem acabar sofrendo tratamentos diferenciados. Explicita ainda a casuística da legislação tentando fomentar um outro, produto ou setor. Acaba assim fugindo da neutralidade transversal entre os diversos agentes econômicos em diversos setores.

A devolução dos créditos de forma integral é outro processo a ser avaliado frente à diretriz 2.1. O sistema do split payment é uma das modalidades de extinção de débitos e corresponde a uma das maiores inovações da reforma tributária. As instituições operadoras do sistema segregam e recolhem automaticamente o valor do IBS e CBS aos entes ativos por meio do Comitê Gestor e da Receita Federal do Brasil (RFB) quando se processa a liquidação financeira da transação. O momento da liquidação financeira é imediato e ocorre no pagamento, enquanto numa operação de exportação o creditamento se dará em até 30 dias no cenário mais favorável da consideração de um programa de conformidade. Na prática isso implica na retenção de créditos e capital de

giro, podendo significar a transferência do custo para as empresas, o que tensiona a diretriz 2.1. de não transferir o ônus às empresas. Também rompe com o paradigma de tratamento similar entre empresas similares caso tenham operações similares. O exemplo seria uma mesma operação destinada a exportação e outra não. Na operação pelo split payment o débito e crédito se processa de imediato enquanto na exportação, aplica-se o prazo de até 30 dias para a restituição.

Outro ponto é o custo de conformidade imposto com a transição longa de 2026 a 2033. Em que pese ela minimizar os impactos na segurança jurídica - dando prazo e calculabilidade aos agentes - os dois sistemas implicam em dois controles e pressupostos de cada sistema que em muitos casos não se comunicam. Na prática as empresas têm um custo aumentado para manter as atuais obrigações do ICMS, ISS, IPI, PIS/COFINS e as novas do IBS e da CBS.

O que fica claro é que há uma série de pontos de aperfeiçoamento no modelo atual da reforma tributária para que a neutralidade seja atendida dentro de uma especificação mais restrita das orientações da OCDE.

CONCLUSÃO

Buscou-se analisar em que medida a neutralidade tributária foi efetivamente implementada no modelo brasileiro de IVA dual, instituído pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, a partir de uma abordagem histórica e comparativa com as diretrizes da OCDE.

Verificou-se que a neutralidade, embora formalmente incorporada como princípio estruturante do novo sistema, não se realiza de forma plena. O modelo brasileiro incorpora elementos essenciais do padrão internacional de IVA, sendo essa uma progressão histórica. Dentre eles temos a não cumulatividade, a tributação no destino e a ampliação da base de incidência, buscando aproximar-se das diretrizes estabelecidas pela OCDE.

A persistência de regimes diferenciados e exceções setoriais limita a efetividade desse princípio. Tais elementos refletem não apenas escolhas legislativas pontuais, mas também características estruturais do sistema tributário brasileiro, historicamente marcado por intervenções fiscais direcionadas.

Conclui-se que a neutralidade tributária no modelo brasileiro deve ser compreendida como um objetivo condicionado. Dependerá da implementação concreta das normas, da limitação progressiva das exceções e da capacidade de coordenação entre os entes federativos.

REFERÊNCIAS

ANVISA. Resolução da Diretoria Colegiada - RDC n.º 205, de 28 de dezembro de 2017. Estabelece procedimento especial para anuência de ensaios clínicos, certificação de boas práticas de fabricação e registro de novos medicamentos para tratamento, diagnóstico ou prevenção de doenças raras. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 29 dez. 2017. Disponível em:

https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/anvisa/2017/rdc0205_28_12_2017.pdf. Acesso em: 8 abr. 2026.

BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval tributário. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BRACEWELL-MILNES, Barry. A Liberal Tax Policy: Tax Neutrality and Freedom of Choice. Economic note n.º 14, Libertarian Alliance, 1988. Disponível em: <https://libertarianism.uk/wp-content/uploads/2019/08/Economic-Notes-14-A-Liberal-Tax-Policy-Tax-Neutrality-and-Freedom-of-Choice.pdf>. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1937. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. [Constituição (1967)]. Constituição do Brasil. Brasília, DF, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do sistema tributário. Brasília, DF, 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1967/emc18-65.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF, 1969. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF, 2023. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 2003. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 466. Recorrente: Antonio Francisco Malta. Recorrida: Fazenda do Estado de Minas Geraes. Julgado em: 20 jul. 1907. O Direito: Revista Mensal de Legislação, Doutrina e Jurisprudência, Rio de Janeiro, v. 35, n. 104, p. 167-178, 1907. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/handle/123456789/12324?show=full>. Acesso em: 23 jun. 2026.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. Texto para Discussão n. 2190. Brasília: Ipea, 2016. Disponível em:

https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf. Acesso em: 8 abr. 2026.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD).

About the OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/about.html>. Acesso em: 8 abr. 2026.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD).

International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em:

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/04/international-vat-gst-guidelines_g1g75db4/9789264271401-en.pdf. Acesso em: 8 abr. 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária: gênese e análise da EC 132/23 e da LC 214/25. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025.

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

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1701/1187>. Acesso em: 8 abr. 2026.