

# NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS À LUZ DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/23

Camila Abrunhosa Tapias<sup>1</sup>

Ilse Salazar Andriotti<sup>2</sup>

## INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/23 (EC 123/23), em 29 de dezembro de 2023, representou um momento histórico de profunda alteração do sistema tributário brasileiro do consumo. Essa mudança legislativa introduziu novos princípios constitucionais tributários, visando adequar o sistema brasileiro às exigências contemporâneas de simplicidade, transparência, justiça fiscal, cooperação na arrecadação de tributos, bem como alinhar a tributação com preocupações ambientais e sociais.

A EC 123/23 reflete o esforço do legislador em enfrentar a complexidade do sistema tributário brasileiro, caracterizado pela multiplicidade de tributos, excesso de cumprimento de obrigações acessórias, além do elevado grau de litigiosidade do País. Por isso, o objetivo central da reforma tributária do consumo é simplificar o sistema, tornando-o mais justo e transparente, além de alinhá-lo com as práticas mundiais de desenvolvimento sustentável.

A importância dos princípios constitucionais no direito tributário está na sua capacidade de atuarem como verdadeiros orientadores da atividade legislativa e aplicação do direito, assegurando o respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Com a promulgação da EC 132/23, o Brasil se insere em um contexto global de reformas tributárias que buscam não somente a eficiência fiscal e econômica,

---

<sup>1</sup> Advogada em São Paulo e sócia de Utumi Advogados. Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pela FGV/SP. Coordenadora da Comissão Tributária do IBRADEMP. Vice-Presidente do projeto Mulheres no Tributário.

<sup>2</sup> Advogada em São Paulo e advogada sênior de Utumi Advogados. Mestranda em Direito Tributário pela PUC/SP. Pós-graduada em Direito Tributário pela FGV-SP e pela UFRGS. Graduada em Direito pela UFRGS e em História pela PUC/RS. Membro efetiva da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP.

mas também a responsabilidade social e ambiental. Assim, este estudo propõe explorar os novos princípios constitucionais tributários introduzidos por essa emenda, bem como analisar as implicações dessas mudanças para o futuro da tributação no país.

Nosso percurso analítico nos levará a examinar os princípios preexistentes modificados e os princípios inéditos introduzidos pela emenda, avaliando os impactos, desafios e controvérsias em relação à justiça fiscal, simplicidade, transparência, cooperação dentro do sistema tributário, e incorporação de preocupações com a sustentabilidade ambiental nas políticas tributárias. Além disso, abordaremos o novo princípio tributário da neutralidade, inserido na Constituição Federal do Brasil por essa emenda, aplicável ao novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. É do que passamos a tratar.

## **I - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E SUA IMPORTÂNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Do latim *principium*, a palavra princípio enuncia a ideia de origem, início. No contexto jurídico, esse termo remete ao entendimento de que os princípios servem como pontos de partida fundamentais para a construção e a interpretação de todo o sistema normativo. Eles representam as bases estruturais que garantem a coesão e a integridade do ordenamento jurídico, possuindo funções normativa e valorativa.

Segundo lições de Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>, “*os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença*”.

Roque Antonio Carrazza, utilizando uma analogia comum a Geraldo Ataliba e Celso Antonio Bandeira de Mello, compara o sistema jurídico a um vasto edifício. Ao contemplá-lo, o jurista não apenas encontra a ordem na aparente

---

<sup>3</sup> *Curso de Direito Tributário*, 2019, p. 165.

complicação, mas também identifica, de imediato, os alicerces e vigas mestras. Em um edifício, tudo tem sua importância: portas, janelas, luminárias, paredes, alicerces, etc. No entanto, não é preciso um conhecimento aprofundado de Engenharia para perceber que os alicerces e vigas mestras são muito mais importantes do que as portas e janelas, que são facilmente substituíveis. Assim, fazendo as devidas ressalvas que as comparações impõem, esses "alicerces" e "vigas" representam os princípios jurídicos<sup>4</sup>.

No contexto do direito tributário, os princípios constitucionais desempenham um papel importante na garantia dos direitos dos contribuintes, na definição de limites à atuação do Estado e na promoção da justiça fiscal. Noutras palavras, os princípios constitucionais servem como balizas para a criação, interpretação e aplicação das normas tributárias. Eles garantem que a tributação ocorra de maneira justa e equilibrada e em conformidade com os direitos fundamentais dos contribuintes.

A Constituição Federal abriga importantes e amplamente reconhecidos princípios tributários, que garantem a justiça e a proteção dos direitos dos contribuintes, ao mesmo tempo em que estabelecem limites ao poder de tributar do Estado. Entre esses princípios destacam-se: a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco.

Com a Emenda Constitucional nº 132/23, novos princípios foram incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, expandindo o arcabouço legal para melhor refletir as necessidades e os desafios da sociedade brasileira contemporânea. Os novos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação, da defesa do meio ambiente e da neutralidade do IBS fortalecem o espírito da atual reforma tributária do consumo, que clama por um sistema tributário mais simples, transparente, justo e alinhado com os valores ambientais e sociais.

Vejamos em detalhe cada um desses novos princípios.

---

<sup>4</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 2011, p. 30.

## II - NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

### II.1. PRINCÍPIOS DA SIMPLICIDADE E TRANSPARÊNCIA

A Emenda Constitucional nº 132/23 introduziu os princípios da simplicidade e transparência no ordenamento jurídico tributário brasileiro como dois importantes pilares da reforma tributária do consumo. Estes novos princípios visam enfrentar a complexidade do sistema tributário, que historicamente tem sido um dos principais obstáculos para o cumprimento de suas obrigações pelos contribuintes e para a administração eficiente por parte do Estado.

O sistema tributário brasileiro sempre foi caracterizado pela sua complexidade, com uma multiplicidade de tributos, obrigações acessórias, e um elevado grau de litigiosidade. Esse cenário gera altos custos de conformidade para os contribuintes e dificulta a fiscalização e a arrecadação por parte do fisco.

Segundo estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), desde a promulgação da Constituição em 1988, foram aprovadas aproximadamente 7 milhões de normas tributárias<sup>5</sup>. Em média, são editadas 813 normas por dia útil. Além disso, em 2019, o Banco Mundial estimou que as empresas no Brasil gastam cerca de 1500 (hum mil e quinhentas) horas por ano apenas para cumprir com as obrigações acessórias, posicionando o país como um dos mais burocráticos do mundo<sup>6</sup>.

Em meio a esse cenário caótico, a introdução dos princípios da simplicidade e transparência busca promover uma estrutura mais simples, clara e eficiente. É o que se pode observar, por exemplo, da leitura dos incisos IV e VI do §1º, e inciso IX, do §5º, do art. 156-A, da Emenda Constitucional:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

---

<sup>5</sup> <https://ibpt.com.br/estudo-do-ibpt-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-1988/>

<sup>6</sup> <https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>

(...)

IV - **terá legislação única e uniforme em todo o território nacional**, ressaltado o disposto no inciso V;

(...)

VI - **a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações** com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressaltadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

(...)

IX - **não integrará sua própria base de cálculo** nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;

(...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

(...)

IX - **os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação.** (...) (grifos nossos)

Dos excertos acima, é possível compreender que a unificação das legislações tributárias em todo o território nacional é um passo significativo para a simplificação do sistema. Ao eliminar a diversidade de normas estaduais e municipais atualmente existentes — considerando 27 estados e mais de 5.500 municípios — a nova legislação oferece maior clareza e reduz a confusão entre os contribuintes, facilitando o cumprimento das obrigações fiscais e diminuindo os custos de conformidade.

Da mesma forma, a fixação de uma alíquota única para todas as operações, com exceções expressamente previstas, contribui para a previsibilidade e a transparência do sistema tributário. Esse avanço reduz a possibilidade de variação arbitrária de alíquotas e simplifica o cálculo dos tributos, tornando o processo mais direto e compreensível para os contribuintes. A obrigatoriedade de informar o valor do tributo de forma específica no respectivo documento fiscal aumenta a transparência e a *accountability* do sistema, dando uma visão clara dos valores pagos, promovendo a confiança no sistema tributário e facilitando a fiscalização pelos órgãos competentes.

Outro aspecto igualmente importante abordado pela EC 132/23 pode ser encontrado no inciso IX do §5º do art. 156-A, que estabelece que a legislação

complementar deverá dispor sobre critérios para simplificação das obrigações tributárias acessórias. Este inciso demonstra a vontade do legislador constituinte em reduzir a burocracia associada ao cumprimento das obrigações fiscais, tornando o processo mais simples e menos oneroso para os contribuintes.

De fato, com normas mais claras e procedimentos simplificados, os contribuintes enfrentarão menos dificuldades para cumprir suas obrigações fiscais, principais ou acessórias, resultando em menores custos operacionais e administrativos. A adoção desses princípios mostra-se fundamental para a construção de um sistema tributário mais eficiente, transparente e alinhado com os valores contemporâneos de justiça e responsabilidade fiscal.

Entretanto, para que os princípios da simplicidade e transparência sejam efetivamente cumpridos, é necessário que as futuras Leis Complementares, que regulamentarão a EC 132/23, busquem a efetiva unificação das normas fiscais dos novos tributos, a simplificação dos procedimentos administrativos e a garantia de acesso fácil e compreensível às informações tributárias pelos contribuintes.

## II.2. PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional nº 132/23 também um avanço importante ao inserir, no § 3º do artigo 145 da Constituição Federal, a previsão de que sistema tributário nacional deve observar o princípio da justiça tributária. Esse princípio visa garantir que os contribuintes sejam tributados de forma justa, de acordo com sua capacidade contributiva e situação econômica, evitando abusos e a tributação de hipóteses não previstas constitucionalmente.

O princípio da justiça tributária deriva dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da igualdade e do não-confisco. Cada um desses princípios desempenha um importante papel na promoção de um sistema tributário equitativo e justo. O princípio da capacidade contributiva prevê que os contribuintes devem ser tributados conforme sua capacidade econômica, tributando-se mais aqueles que possuem maiores condições de contribuir para a sociedade, e menos aqueles que possuem menores

condições para tanto. Tal princípio garante que a carga tributária seja distribuída de maneira proporcional à capacidade financeira dos contribuintes.

A isonomia assegura que todos os cidadãos suportem uma carga tributária justa, proporcional à sua situação econômica. Derivada do princípio da igualdade, a isonomia exige tratamento igual entre todos os contribuintes, sem distinções infundadas ou injustificadas. Já o princípio do não-confisco impede que o Estado tribute aqueles contribuintes que não possuem capacidade contributiva suficiente para determinado tributo, além de vedar a desapropriação por meio de infração tributária, salvo exceções previstas. Este princípio protege os contribuintes de uma carga tributária excessiva que poderia comprometer sua subsistência e a capacidade de gerar riqueza.

Assim, o princípio da justiça tributária, corolário dos princípios acima, busca distribuir a carga financeira dos tributos de forma justa, evitando a acumulação excessiva de capital e renda, e promovendo a justiça social. Para isso, é de extrema importância que o sistema tributário não seja regressivo, ou seja, que não onere mais fortemente aqueles que possuem menor capacidade contributiva, como ocorre frequentemente na tributação do consumo.

O IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), por sua natureza, tendem a gerar uma tributação regressiva, onerando desproporcionalmente os contribuintes de menor renda, que pagam a mesma quantidade de tributo sobre o consumo que os contribuintes com maior capacidade contributiva. Para sanar tal regressividade, a reforma tributária propõe a implementação de mecanismos como o *cashback*, permitindo a recuperação de tributos pagos por pessoas de menor renda.

A Emenda Constitucional nº 132/23 também introduziu outras medidas específicas para promover a justiça fiscal, como a Cesta Básica Nacional de Alimentos<sup>7</sup>, e as reduções de alíquotas de 60% a 100% para itens essenciais como serviços de educação, saúde, medicamentos, produtos de higiene e cuidados à saúde menstrual<sup>8</sup>, entre

---

<sup>7</sup> Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

<sup>8</sup> Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que

outros. Essas medidas são exemplos concretos da busca por justiça fiscal, juntamente com o *cashback*.

No entanto, especialmente em relação ao *cashback*, sua implementação e funcionalidade ainda não foram completamente definidas, deixando dúvidas quanto à sua real aplicabilidade, funcionalidade e praticabilidade no sistema tributário brasileiro. Caso o *cashback* não seja efetivamente funcional, a reforma tributária pode resultar em um aumento considerável da regressividade no nosso sistema tributário, comprometendo os objetivos de justiça tributária.

### II.3. PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO

O princípio da cooperação tributária, introduzido pela EC nº 132/23, busca estabelecer uma relação de colaboração entre o fisco e os contribuintes, com a finalidade de diminuir conflitos, reduzir a judicialização de demandas e evitar a omissão de receitas. O objetivo é promover uma relação mais segura e transparente, facilitando a troca de informações entre as partes e reduzindo a natureza adversarial tradicionalmente associada ao relacionamento entre fisco e contribuinte.

Para dar cumprimento a tal princípio, nosso ordenamento jurídico já prevê algumas normas que incentivam a cooperação entre as partes, tal como o artigo 6º do Código de Processo Civil (CPC), que estabelece que “*todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva*”<sup>9</sup>. Conforme tal previsão, a colaboração é necessária para que se obtenham vantagens para todas as partes, como duração razoável do processo, por exemplo.

O princípio da cooperação tributária tem objetivos similares, tanto para os contribuintes quanto para o fisco. Desde 1966, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê

---

trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa. (...)

<sup>9</sup> BRASIL. *Lei Nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em 02 de junho 2024.

a possibilidade de celebração de transações entre os entes tributantes e os contribuintes, conforme o artigo 171:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.<sup>10</sup>

Apesar de sua previsão desde 1966, foi somente em 2019, com a Medida Provisória nº 899, convertida na Lei 13.988, de 14 de abril de 2020, que a transação tributária foi efetivamente instituída no âmbito da União Federal. Desde então, vários esforços de cooperação entre fisco e contribuinte têm surgido, como a formação de Negócio Jurídico Processual, a realização de audiências com procuradores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e negociações em transações tributárias. No entanto, a relação de confiança entre fisco e contribuinte ainda necessita de melhorias significativas.

Nesse contexto, a EC 132/23 determina, no § 3º do artigo 145 da Constituição Federal, que o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da cooperação. A observância do princípio da cooperação, entretanto, depende de uma série de fatores, como a redução de abusos cometidos pelo fisco, redução da litigiosidade e implementação de um maior diálogo e participação do contribuinte. Nesse sentido, destaca Marivaldo Andrade dos Santos:

Por isso mesmo, poder-se-á dizer, em síntese conclusiva, que as premissas para o aperfeiçoamento dos meios de cooperação tributária já existentes, bem como a base para a criação e o desenvolvimento de um tipo de sistema tributário assumidamente colaborativo reside na elaboração de medidas não só voltadas a reduzir as abusividades a que ainda de submente a sujeição passiva tributária (a exemplo do § 15 e do § 17 do art. 74 da Lei n. 9.430/1996 declarados inconstitucionais pelo STF), como

---

<sup>10</sup> BRASIL. *Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em 02 de junho 2024.

também voltadas a potencializar a participação e a interação do contribuinte na formação e exigibilidade do crédito tributário.<sup>11</sup>

É fato que a previsão expressa do princípio da cooperação na Constituição Federal é um avanço significativo para a promoção de um ambiente colaborativo entre fisco e contribuinte. Contudo, a concretização de tal princípio depende do legislador e do próprio Poder Executivo, que devem continuar trabalhando arduamente para aumentar a confiança e o diálogo entre contribuintes e entes tributantes, incentivando a colaboração ativa deles.

#### II.4. PRINCÍPIO DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE

A inclusão do princípio da defesa do meio ambiente no sistema tributário brasileiro por meio da EC 132/23 é uma demonstração clara de que a preservação ambiental deve ser um objetivo transversal em todas as áreas do direito, inclusive no direito tributário. Essa mudança reflete uma tendência global de utilizar a tributação como ferramenta para promover comportamentos mais sustentáveis, incentivando práticas empresariais e de consumo que minimizem os impactos ambientais negativos.

A proteção ao meio ambiente restou positivada no ordenamento tributário, como um esforço do sistema tributário para cumprir as metas de preservação ambiental. Para alcançar tal objetivo, foi instituído o chamado “Imposto Seletivo”<sup>12</sup>, para tributar de forma mais onerosa produtos que sejam prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Impostos com esse objetivo não são incomuns, e são muito comumente chamados de “*sin taxes*” ou “*impostos sobre o pecado*”, incidindo, em geral, sobre bebidas alcoólicas e cigarros. O Imposto Seletivo surge, assim, com um objetivo regulatório e extrafiscal, visando a preservação da saúde e do meio ambiente.

---

<sup>11</sup> ANDRADE DOS SANTOS, Marivaldo. O Princípio Constitucional da Cooperação Tributária Introduzido pela Emenda n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 56, p. 523–545, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.24.2024.2501. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2501>. Acesso em: 2 jul. 2024.

<sup>12</sup> O artigo 153, VIII, da Constituição Federal, dispõe que compete à União Federal a instituição do imposto sobre “*produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar*”.

Com objetivo de proteção do meio ambiente, o Imposto Seletivo pode dificultar o exercício de atividades de produção, extração, importação e comercialização voltadas a bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente, além de desestimular a compra desses produtos devido ao aumento dos preços para o consumidor final.

Contudo, a experiência internacional mostra que a sociedade se altera para reagir à alta tributação dos “impostos sobre o pecado” gerando mercados ilegais e clandestinos, negociações alternativas e produção de bens e serviços não fiscalizados, que podem ser ainda mais prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

A EC 132/23 prevê que lei complementar irá dispor sobre os bens e serviços que podem ser considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, o que ainda gera incerteza acerca da sua aplicação e extensão. No entanto, a posituação da preocupação com o meio ambiente em nosso sistema tributário representa um marco significativo, especialmente em um momento crítico de aumento das alterações climáticas e desastres ambientais.

## II.5. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

A Emenda Constitucional nº 132/23 introduziu o artigo 156-A na Constituição Federal, dispondo que a lei complementar deverá instituir o IBS de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. O § 1º do referido artigo estabelece que o IBS será “informado pelo princípio da neutralidade”<sup>13</sup>.

O princípio da neutralidade fiscal tem como objetivo garantir que as receitas fiscais sejam geradas sem que os tributos influenciem as decisões econômicas e as relações negociais dos contribuintes. Tal princípio visa evitar a incidência de tributos em cascata (cumulativamente, portanto), e assegurar que o Estado não crie situações de

---

<sup>13</sup> BRASIL. *Emenda Constitucional Nº 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em 02 de junho 2024.

desigualdade entre os contribuintes, promovendo assim o princípio do livre mercado. Em essência, o princípio da neutralidade deriva do sobreprincípio da isonomia.

A introdução do princípio da neutralidade de forma expressa no sistema tributário brasileiro estabelece a premissa de que o creditamento do IBS deve ser pleno, amplo e seguro, evitando novas discussões e contenciosos administrativos sobre as formas e possibilidades de creditamento. De início, para cumprir a neutralidade tributária, a reforma tributária propunha, entre outras medidas, o fim dos benefícios fiscais que alteram as decisões econômicas dos contribuintes e a garantia de um creditamento amplo para o IBS.

No entanto, a EC nº 132/23 e os projetos de Lei Complementar subsequentes trazem alguns dispositivos que podem comprometer a plena observância do princípio da neutralidade. O § 5º, II, do artigo 156-A da EC nº 132/23, por exemplo, prevê que uma Lei Complementar poderá “*estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços*”<sup>14</sup>. Esta disposição permite ao legislador complementar restringir o crédito do IBS e da CBS, contrariando o princípio da neutralidade que deveria garantir um creditamento amplo e irrestrito.

Ainda, o Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024 (PLP 68/24) traz, em seu artigo 28, que o contribuinte do IBS e da CBS pode apurar crédito dos tributos em questão apenas após o *pagamento* dos valores do IBS e da CBS incidentes sobre as operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço<sup>15</sup>.

Adicionalmente, os artigos 50 e 51 do PLP nº 68/24 introduzem o mecanismo de *split payment*, que determina que os prestadores de serviços de pagamento devem segregar e recolher automaticamente aos cofres públicos os valores do IBS e da

---

<sup>14</sup> BRASIL. *Emenda Constitucional Nº 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em 02 de junho 2024.

<sup>15</sup> BRASIL. *Projeto de Lei Complementar Nº 68, de 2024*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/Projetos/Ato\\_2023\\_2026/2024/PLP/plp-068.htm](https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm). Acesso em 02 de junho 2024.

CBS no momento da liquidação financeira da transação de pagamento. As instituições financeiras, por sua vez, no momento da liquidação da operação, deverão realizar a retenção da parcela correspondente aos tributos, e somente repassar o valor ao vendedor após a confirmação de que não há saldo devedor pendente de pagamento relativo a IBS e CBS.

Para o fisco, o *split payment* garante o efetivo pagamento do IBS e da CBS, permitindo que o crédito de tais tributos só seja utilizado após o pagamento na cadeia anterior. Para os contribuintes, entretanto, este mecanismo pode resultar em atrasos no direito à apropriação do crédito, além de impor a fiscalização de um contribuinte para outro, papel esse que compete ao Estado.

O *split payment* pode, em detrimento do princípio da neutralidade, condicionar os contribuintes a utilizarem determinada forma de pagamento para aquisição de bens e serviços. Ainda, condicionar a utilização do crédito do IBS e da CBS ao efetivo pagamento do tributo em cadeia anterior pode trazer severas alterações de decisão no momento de se escolher por comprar de determinado fornecedor. Serão privilegiadas as grandes empresas, entendidas como “mais confiáveis” no mercado, em detrimento do pequeno produtor e pequeno empresário, evidenciando uma violação ao princípio da igualdade.

A positivação do princípio da neutralidade no ordenamento jurídico brasileiro representa um avanço significativo para o direito tributário. No entanto, as lacunas e possíveis restrições introduzidas pela EC 132/23 podem gerar maior insegurança jurídica e violação do princípio pelo legislador complementar. Para que o princípio da neutralidade seja efetivamente cumprido, é necessário que as futuras regulamentações garantam um sistema tributário que não influencie indevidamente as decisões econômicas dos contribuintes, assegurando um ambiente de igualdade e justiça fiscal.

## **CONCLUSÃO**

A Emenda Constitucional 132/23 marca um ponto de inflexão na história do sistema tributário brasileiro, introduzindo princípios inovadores que buscam modernizar e tornar mais eficiente a tributação no país. A inclusão dos princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente e neutralidade representa um esforço significativo para alinhar o sistema tributário brasileiro com as demandas contemporâneas de equidade, eficiência e sustentabilidade.

Contudo, a efetividade desses princípios dependerá de sua implementação cuidadosa e coerente. Por isso, é essencial que o legislador e o Poder Executivo continuem a trabalhar firmemente para eliminar as lacunas existentes e garantir que as regulamentações futuras estejam em conformidade com os objetivos de simplificação, transparência, justiça, cooperação, sustentabilidade e neutralidade, consolidando os avanços obtidos pela reforma tributária do consumo até agora.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE DOS SANTOS, Marivaldo. O Princípio Constitucional da Cooperação Tributária Introduzido pela Emenda n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 56, p. 523–545, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.24.2024.2501. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2501>. Acesso em: 2 jul. 2024.

BANCO MUNDIAL. Doing Business 2020 – Comparing Business Regulation in 190 Economies. Washington: International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, 2020. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2024.

BRASIL. *Emenda Constitucional Nº 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em 30 de junho 2024.

BRASIL. *Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em 02 de junho 2024.

BRASIL. *Lei N° 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em 02 de junho 2024.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar N° 68, de 2024*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/Projetos/Ato\\_2023\\_2026/2024/PLP/plp-068.htm](https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm). Acesso em 02 de junho 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *“Direito Tributário, linguagem e método*. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

GODOY, Leonardo Rodrigues de. (2023). A Guerra Fiscal e o Princípio da Neutralidade Tributária. *Revista Foco*, Vol. 16, n. 11 (2023), e3704. Disponível em <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v16n11-176>. Acesso em 02 de julho de 2024.

MACHADO Segundo, Hugo de Brito. *Reforma Tributária Comentada e Comparada*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2024.