

## REFORMA TRIBUTÁRIA E OS NOVOS PRINCÍPIOS: APORTES PARA A CONSTRUÇÃO DA PRESCRITIVIDADE DOS NOVOS ENUNCIADOS

Rafael Pandolfo

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) de Porto Alegre e de todo o Rio Grande do Sul. Professor Conferencista do IBET. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB. Advogado em Porto Alegre e em São Paulo.

Artigo recebido em 10.11.2025 e aprovado em 10.03.2026.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Simplicidade 3 Transparência 4 Justiça tributária 5 Cooperação 6 Defesa do meio ambiente 7 Conclusões 8 Referências.

RESUMO: O presente artigo analisa a função prescritiva dos novos princípios do sistema tributário nacional – simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente –, introduzidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Partindo do pressuposto de que tais enunciados não possuem um caráter descritivo, mas sim uma natureza deontológica, é fundamental identificar o caráter normativo deles erigido para todo o ordenamento. Para tanto, investiga-se o conteúdo e o alcance de cada um desses novos princípios, demonstrando como eles deverão influenciar as atividades legislativas, administrativas e judiciárias na relação entre fisco e contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária. Princípios constitucionais. Prescritividade.

### TAX REFORM AND THE NEW PRINCIPLES: CONTRIBUTIONS TO THE CONSTRUCTION OF THE PRESCRIPTIVITY OF THE NEW NORMS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Simplicity 3 Transparency 4 Fiscal Justice 5 Cooperation 6 Environmental Protection 7 Conclusions 8 References.

ABSTRACT: This paper analyzes the prescriptive function of the new principles of the national tax system (sistema tributário nacional) – simplicity, transparency, tax justice, cooperation, and environmental protection – introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023. Based on the

assumption that these statements are not descriptive in nature, but rather deontic, it is essential to identify their normative character established for the entire legal system. To this end, the content and scope of each of these new principles are investigated, demonstrating how they should influence the activity of the legislator, the administration and the judiciary in the relationship between the tax authorities and taxpayers.

KEYWORDS: Tax Reform. Constitutional Principles. Prescriptiveness.

## 1 INTRODUÇÃO

A reforma tributária, realizada pela Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023, alterou profundamente a tributação brasileira – e não apenas aquela incidente sobre as relações de consumo. É certo que, nas próximas décadas, a jurisdição constitucional tributária terá como principais pautas o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), mas também há mudanças significativas no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), no Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e na Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (Cosip).

Ademais, a inclusão do § 3º no art. 145 do texto constitucional requer detida atenção, pois trouxe novos princípios constitucionais expressos que atingem todo o sistema tributário nacional. São eles, respeitada a ordem da redação: os princípios da *simplicidade*, da *transparência*, da *justiça tributária*, da *cooperação* e da *defesa do meio ambiente*.

Nesse contexto, o presente estudo analisará a função normativa desempenhada por esses novos princípios<sup>1</sup>. Integrando o ordenamento jurídico, esses enunciados são dotados de função prescritiva, e não descritiva. Isso significa que seu conteúdo não corresponde a um juízo sobre o novo sistema.

Em outras palavras, um sistema não se torna simples, transparente ou justo por conter dispositivos que consagrem tais princípios. Não se pode confundir a linguagem-objeto com a metalinguagem, como sempre ensinou

---

1. Como o princípio da neutralidade diz respeito apenas ao IBS e à CBS por expressa previsão constitucional (art. 156-A, § 1º), não será objeto deste artigo. Por sua vez, o dever de atenuação da regressividade, agora previsto no § 4º do art. 145, será abordado oportunamente com o princípio da justiça tributária.

Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>. A classificação de um sistema como transparente, justo, simples, cooperativo e comprometido com o meio ambiente é uma tarefa interpretativa que pertence ao jurista. É o estudioso do direito quem analisará a integralidade do ordenamento e, a partir de critérios erigidos para cada enquadramento, atribuirá (ou não) esses predicados ao sistema.

Entender que o novo arranjo de tributação do consumo possui as características reveladas pelos princípios por ele incorporados à Constituição Federal é um equívoco e pode gerar confusão. Embora a autopredicação seja encarada como variante da teoria da negação do ponto de vista psicanalítico<sup>3</sup> – o que denotaria o reconhecimento de que o sistema possui características opostas ao que se autoenuncia –, o objetivo dos presentes apontamentos é pragmático: abordar o alcance de cada um desses princípios no campo jurídico, em função de seu aspecto deôntico, investigando como poderão influenciar a interpretação e a aplicação de todo o sistema tributário nacional.

## 2 SIMPLICIDADE

A simplicidade é um valor universal, que atravessa distintos campos do saber humano. Na estética, ela corresponde à depuração formal que privilegia a essência do belo. No direito, especialmente no tributário, relaciona-se à exigência de normas claras, deveres acessórios proporcionais e procedimentos fiscais e judiciais céleres, sem prejuízo da segurança jurídica.

Na tributação, a simplicidade opera contra o barroquismo normativo: a proliferação de leis, a multiplicação de obrigações acessórias redundantes e a criação de restrições desproporcionais ao contraditório e à ampla defesa. A estética minimalista valoriza a clareza e a economia de meios. O excesso de ornamentos

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 5-22. A respeito, vide PANDOLFO, Rafael. *Modulação de efeitos e prospective overruling* [no prelo, a ser publicado na coletânea do XXII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET, em homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho].

3. Freud, em “A negação”, mostra que muitas vezes ao enunciar algo, estamos, ao mesmo tempo, tentando expulsar de nós o conteúdo recalcado, como uma forma de manter fora do “eu” o predicado oposto. Quem insiste em ser “forte”, por exemplo, tenta rechaçar a fragilidade que o habita. Vide FREUD, Sigmund. *A negação* (1925). In: FREUD, Sigmund. *O eu e o id, “autobiografia” e outros textos* (1923-1925). Tradução: Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 275-282. (Obras completas, v. 16).

não acrescenta valor à obra, mas obscurece sua mensagem<sup>4</sup>. Nesse sentido, a simplicidade é busca pela essência, acompanhada de desprezo pela forma quando esta se mostra excessiva.

Mas a simplicidade não se limita ao plano normativo. Ela deve orientar também o cumprimento das obrigações acessórias e a condução dos procedimentos fiscais e judiciais. Obrigações acessórias só se justificam enquanto instrumentos para assegurar a arrecadação eficiente e o controle da sonegação pelo fisco.

A Constituição de 1988 assegura, em seu art. 5º, LIV e LV, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. O excesso de formalismos em procedimentos administrativos e judiciais, sobretudo fiscais, compromete tais garantias. Assim, a simplicidade processual – na forma de processos eletrônicos mais acessíveis, redução de etapas burocráticas ou limitação de exigências formais desnecessárias, por exemplo – atende à finalidade constitucional de proteção de direitos fundamentais e de eficiência da administração pública (CF, art. 37, *caput*)<sup>5</sup>.

Nesse contexto, a simplicidade se aproxima da proporcionalidade: ambas exigem a escolha de meios idôneos e necessários, sem excessos que comprometam a essência do sistema. Se a estética minimalista busca a essência do belo, o direito deve buscar a essência da eficácia sem prejuízo do devido processo legal, afastando redundâncias que oneram o contribuinte sem benefício para a coletividade.

Em síntese, a simplicidade tributária possui dupla dimensão: uma relativa à construção das normas gerais e abstratas (unificação legislativa, precisão linguística, poucas obrigações acessórias etc.) e outra atinente à sua aplicação enquanto normas individuais e concretas (proporcionalidade, busca por consenso, ausência de formalismo excessivo etc.).

Tão importantes quanto a cognoscibilidade e a razoabilidade dos enunciados no plano abstrato são a previsibilidade e a adequação dos respectivos atos de aplicação. Em grande medida, a simplicidade vincula-se ao *princípio*

4. PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos precedentes administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 73.

5. CF/1988: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. [...]”.

da *praticabilidade*, considerado implícito à Constituição Federal por construção doutrinária e jurisprudencial<sup>6</sup>.

Definindo um conteúdo ético mínimo que fornece parâmetros para a previsão e para a aplicação adequada das obrigações fiscais, esse novo princípio contribui decisivamente para a segurança jurídica. Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha chegam a afirmar que o princípio da simplicidade seria um subprincípio do princípio da segurança jurídica, pois “estabelece como fim almejado a criação de medidas que aumentem as possibilidades de previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas tributárias”<sup>7</sup>.

A bilateralidade construtiva que há na simplicidade consiste, dessa forma, em determinar normas simples, intuitivas e fluidas, na forma e no conteúdo, nos planos abstrato e concreto (atos de aplicação), tanto para o fisco quanto para os contribuintes.

Em benefício do fisco e dos demais agentes do Estado, a simplicidade também é fundamental para que estes não fiquem apegados a procedimentos, ritos ou exigências inúteis, os quais podem ser substituídos por instrumentos alternativos, elementos documentais e procedimentais que, embora distintos do modelo normatizado ou parametrizado, atestem eventos, circunstâncias ou finalidades suficientes a assegurar determinado regime jurídico tributário.

### 3 TRANSPARÊNCIA

Embora se vincule à simplicidade, a transparência diz respeito à publicidade dos atos tributários e à integridade das motivações atinentes a cada elemento da obrigação tributária. Assim, de maneira distinta, mas próxima, ambas contribuem decisivamente para a promoção da segurança jurídica.

A transparência já constava, em ampla medida, na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional. O § 5º do art. 150 da Constituição Federal já

- 
6. A respeito desse paralelo entre os princípios, *vide* GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752-780 [p. 765], 2024; e CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do sistema tributário nacional. *In*: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (org.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 11-23 [p. 15].
  7. GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752-780 [p. 766], 2024.

estabelecia determinação para o legislador adotar medidas para que os consumidores fossem esclarecidos acerca dos tributos que incidem sobre mercadorias e serviços. Da mesma forma, os direitos fundamentais do art. 5º da CF/1988 (sobretudo, os incisos XXXIII, XXXIV e LX)<sup>8</sup> e o *caput* do art. 37 da Constituição Federal impõem o dever de publicidade à administração pública.

No âmbito legal, a Lei n. 12.741/2012 determinou, em seu art. 1º, a obrigação para que os documentos fiscais ou equivalentes informem o valor aproximado da totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, incidentes na formação dos respectivos preços de venda. Ademais, a Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) regem pontos fundamentais da publicidade na administração tributária.

Ainda que possa ser exigida de ambas as partes, é evidente, pois, que a transparência atinge de modo diverso fisco e contribuintes. A regra no âmbito privado é o sigilo, enquanto a publicidade rege a conduta do poder público (sendo que, no mais das vezes, o sigilo no poder público tem como objetivo justamente preservar os particulares). Por isso, o principal destinatário do princípio da transparência é, inequivocamente, o Estado.

Nesse sentido, conforme precisamente identificam Carmen Silvia Lima de Arruda e Sergio André Rocha, a transparência possui esta dupla dimensão que atua em favor dos contribuintes: permite o *acesso à informação*<sup>9</sup> e viabiliza

8. CF/1988: “Art. 5º. [...]”

XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; [...]

LX – a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem; [...].”

9. Os autores propõem a diferenciação entre *transparência ativa* e *transparência passiva*: “A transparência ativa exige que o próprio Estado disponibilize proativamente informações relevantes, antecipando-se às demandas dos contribuintes. A transparência passiva, por sua vez, garante ao cidadão o direito de solicitar esclarecimentos específicos e de receber

o conhecimento da *motivação decisória*<sup>10</sup>. Cada ato administrativo deve ter sua motivação e seus fundamentos objetiva, específica e inequivocamente publicados, reafirmando a importância de que o lançamento tributário esteja cada vez mais alinhado com o que dispõem o art. 142 do Código Tributário Nacional<sup>11</sup>, o art. 37, *caput*, da Constituição Federal, e o art. 20, parágrafo único, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)<sup>12</sup>.

No contexto do IBS e da CBS, a própria EC n. 132/2023 previu a identificação precisa do valor do IBS e da CBS na nota fiscal, com o chamado “cálculo por fora”, permitindo ao consumidor a percepção mais fidedigna possível do ônus tributário por si suportado. A transparência, nesse sentido, garante a legitimidade e a confiança no sistema tributário, pois os cidadãos, além de terem o direito de saber como os recursos públicos são gastos, devem saber pormenorizadamente como são arrecadados<sup>13</sup>.

Os arts. 400 e 480, § 7º, da LC n. 214/2025 trazem exemplos de deveres de transparência à Receita Federal e ao Comitê Gestor no âmbito da administração

---

respostas adequadas em prazo razoável” (ARRUDA, Carmen Silvia Lima de; ROCHA, Sergio André. O princípio da transparência após a EC 132/2023. *Consultor Jurídico*, 24 jun. 2025).

10. Os autores ainda destacam um terceiro aspecto: a *participação social na tributação*, “permitindo que os cidadãos deixem de ser sujeitos passivos das ações governamentais para tornarem-se partícipes ativos, com poder decisório nas políticas públicas a serem adotadas e executadas. Esta participação melhora o processo democrático e possibilita a tomada de decisões mais legítimas e eficientes” (ARRUDA, Carmen Silvia Lima de; ROCHA, Sergio André. O princípio da transparência após a EC 132/2023. *Consultor Jurídico*, 24 jun. 2025).
11. CTN: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.
12. LINDB: “Art. 20, parágrafo único – A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”.
13. FAVACHO, Fernando Gomes. Princípios da reforma tributária aplicados à CBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (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. p. 163-173 [p. 168].

dos novos tributos<sup>14</sup>. Isso reafirmando, claro, todos os instrumentos de acesso à informação preexistentes e conquistados politicamente nas últimas décadas.

Contudo, não se pode ignorar que, diferentemente das garantias tradicionais, de natureza meramente negativa, a transparência projeta uma “via de mão dupla”, vinculando tanto o Estado quanto os contribuintes a compromissos recíprocos<sup>15</sup>.

Quando imposta ao particular, porém, a transparência é sempre *instrumental e finalística*. Agora, também precisará ser limitada pela *simplicidade*, pois o dever de transparência não poderá ter em contrapartida o incremento da complexidade ao sujeito passivo (gastos de recursos humanos, materiais e temporais)<sup>16</sup>. Portanto, a transparência deve operar dentro da legalidade e na exata medida necessária ao dever de simplicidade, sob pena de se aumentar o já exorbitante custo de conformidade brasileiro ou de se permitir que o Estado se imiscua indevidamente na privacidade dos cidadãos<sup>17</sup>.

14. LC 214/2025: “Art. 400. A RFB publicará, em transparência ativa, a relação mensal dos beneficiários da compensação de que trata o art. 384 desta Lei Complementar, identificando o beneficiário, a unidade federada concedente do benefício oneroso, o ato concessivo, o tipo de benefício fiscal, o montante pago em compensação e o valor do crédito eventualmente retido para verificação ou compensação.

[...]

Art. 480, § 7º O CGIBS observará o princípio da publicidade, mediante veiculação de seus atos normativos, preferencialmente por meio eletrônico, disponibilizado na internet”.

15. Conforme Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha, “um aspecto interessante do princípio da transparência é ele ser uma via de mão dupla: o Estado deve agir de forma clara e acessível da mesma maneira que o sujeito passivo de deveres fiscais deve atuar de forma clara e acessível perante o Estado”. No entanto, os autores reconhecem que “a busca por transparência deverá dar-se no contexto de suas limitações fáticas e jurídicas. Com efeito, nos marcos da ambivalência, é no limite das tensões entre sigilo e transparência, efetividade e proteção a direitos dos sujeitos passivos tributários que o princípio em questão deve ser interpretado. Em outras palavras, o princípio da transparência não é absoluto, devendo ser ponderado com outros princípios e direitos fundamentais” (GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752-780 [p. 767-768], 2024).
16. “O princípio da transparência deve ser interpretado em conjunto com o já estudado princípio da simplicidade, ou seja, a transparência é instrumental e deve ser pautada pelo princípio da razoabilidade” (GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752-780 [p. 768], 2024).
17. CF/1988: “Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração

A propósito, não se pode ignorar os amplos poderes de fiscalização que o fisco já exercia em relação ao contribuinte, antes mesmo da EC n. 132/2023. As prerrogativas da administração tributária, previstas entre os arts. 194 e 200 do CTN, contam com farta jurisprudência a respeito<sup>18</sup>, razão pela qual não se pode considerar que o fisco, a partir da emenda constitucional, passe a ter poderes fiscalizatórios ainda mais abrangentes.

Os mandados de procedimento fiscal e os termos de fiscalização representam instrumentos fundamentais de formalização e comunicação na atuação da administração tributária. Enquanto o mandado inaugura a ação fiscal, delimitando objeto, período e tributos a serem examinados, os termos de fiscalização registram e dão ciência dos atos praticados ao longo do procedimento. Ambos cumprem a função de afastar a arbitrariedade, estabelecer balizas formais para a atividade estatal e preparar o terreno para o lançamento, que, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, constitui atividade administrativa vinculada destinada a verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo.

Essa formalização conecta-se diretamente ao princípio da transparência, que, no campo tributário, exige clareza, previsibilidade e controlabilidade dos atos administrativos. A transparência não se resume à publicidade ampla dos atos do poder público, também diz respeito à publicidade dirigida ao contribuinte, de modo que este tenha plena ciência do que está sendo fiscalizado, em quais condições e por quanto tempo.

Nesse sentido, tanto o mandado quanto os termos de fiscalização devem trazer a devida motivação, em conformidade com o art. 50 da Lei n. 9.784/1999, pois somente ela, quando completa, explícita, clara e congruente, garante ao contribuinte compreender as razões que sustentam a atuação fiscal e, depois, o próprio lançamento.

Dessa forma, a expedição do mandado de procedimento fiscal, a lavratura dos termos subsequentes e, por fim, o ato de lançamento não constituem meras formalidades burocráticas, mas verdadeiras garantias materiais do contribuinte.

---

tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, *respeitados os direitos individuais e nos termos da lei*, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (grifos nossos).

18. Vide, por exemplo, PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 19. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1350-1373.

O conteúdo da fiscalização não pode ultrapassar o escopo definido no mandado, sob pena de nulidade ou de violação ao devido processo legal, pois é esse instrumento que estabelece os limites materiais e temporais da atividade fiscal. Assim, mandados, termos e lançamento transformam o princípio da transparência em prática concreta, reafirmando a centralidade da boa-fé, da motivação e da segurança jurídica na relação entre Estado e contribuinte.

#### 4 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A “justiça tributária”, conforme referido nos apontamentos introdutórios, pode ser um predicado atribuído a um ato, a um sistema ou a um ordenamento, mas também pode constituir um enunciado prescritivo integrante de um ordenamento jurídico. Na primeira acepção, a aplicação do predicado “justo” dependerá do critério utilizado e da respectiva hierarquia axiológica aplicada, a qual está atrelada à ideologia do intérprete, ponto que escapa ao escopo dos presentes apontamentos. Na acepção normativa e deontica, que constitui o objeto deste subtítulo, a justiça tributária, apesar de constituir expressão fortemente indeterminada, possui um conteúdo mínimo que deve ser desdobrado nas perspectivas material e formal.

Contudo, antes de analisar cada uma dessas dimensões, é preciso destacar o risco de utilização desse princípio, inadvertidamente, como “argumento de autoridade” para sustentar atos arbitrários ou inconciliáveis com todas as garantias e os demais princípios presentes em nosso sistema tributário<sup>19</sup>.

Na *perspectiva material*, a justiça tributária refere-se, em um primeiro momento, à distribuição do ônus fiscal dentro da sociedade, estando ligada a preceitos como a capacidade contributiva e a isonomia. Tais preceitos, contudo, já integravam a Constituição Federal, que também consagra a justiça como valor supremo em seu preâmbulo<sup>20</sup>.

19. Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha, por exemplo, veem “com preocupação a possibilidade de utilização da justiça tributária como espécie de princípio legitimador de certas posições da administração tributária, como se ele, de alguma forma, autorizasse exigências fiscais, atropelando, assim, a segurança jurídica dos sujeitos passivos tributários” (GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752-780 [p. 759], 2024).

20. CF/1988: “PREÂMBULO – Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar

Contudo, a EC 132/2023 trouxe novos e importantes vetores para o conceito de justiça tributária, os quais podem ser apreendidos pelo conteúdo dos demais enunciados introduzidos pela emenda, dentre os quais se destacam: (a) a busca pela tributação não regressiva (art. 145, § 4º); (b) a desoneração do consumo das pessoas de baixa renda mediante instrumentos como o *cashback* de IBS e CBS (art. 156-A, § 5º, VIII); (c) o dever de progressividade do ITCMD atribuído aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, § 1º, VI); (d) a ampliação da materialidade do IPVA englobando veículos aquáticos e aéreos (art. 155, § 6º, III); (e) a desoneração da Cesta Básica Nacional de Alimentos (art. 8º da EC n. 132/2023); (f) a tributação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente por meio do Imposto Seletivo; e (g) a criação de regimes excepcionais do IBS e da CBS, cujo escopo, mesmo às custas de uma maior *simplicidade*, é *ajustar* a nova carga tributária e os métodos de apuração às particularidades setoriais<sup>21</sup>. Tais enunciados ajudam a reduzir a indeterminação conceitual envolvendo a justiça tributária, pois denotam situações das quais podem ser extraídos relevantes vetores axiológicos dessa reforma.

Quanto aos destinatários, o princípio agora explicitado deve tanto orientar a edição de *normas gerais e abstratas* pelo Legislativo quanto vincular os *atos de aplicação* promovidos pela administração pública e pelo Judiciário, os quais terão o dever de extrair um sentido adequado às particularidades do caso concreto. Isso impõe um dever de fundamentação por meio de normas individuais dotadas de coerência intranormativa e comprovação fático-jurídica. A utilização de presunções relativas pela fiscalização, por exemplo, quando autorizada legalmente, deverá ser ainda mais cautelosa.

Os reflexos mais marcantes decorrentes do novo princípio, no entanto, parecem estar conectados à *dimensão formal* da justiça tributária, ligada às

---

o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.

21. PANDOLFO, Rafael. Regimes jurídicos excepcionais de IBS e CBS na Constituição Federal: regimes específicos, diferenciados, favorecidos e outros (art. 156-A, § 6º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Koch (org.). *IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025. p. 435-466.

estruturas e aos procedimentos que asseguram o devido processo legal e o amplo direito de defesa.

A constituição da justiça fiscal como axioma normativo singular consolida um bloco de constitucionalidade que ratifica os avanços já estabelecidos nos planos constitucional e infraconstitucional e impede retrocessos que fragilizem esse *status*.

O aspecto formal da justiça fiscal deve operar com o chamado “efeito *cliquet*”, atinente à proibição de retrocesso no âmbito de proteção a direitos fundamentais<sup>22</sup>. Todas as estruturas prévias à entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 132/2023, que atuam na configuração concreta desse princípio devem, portanto, ser preservadas ou ampliadas.

Ao explicitar a justiça fiscal como princípio, a EC 132/2023 aprofunda a necessidade de respeito ao devido processo legal; à manutenção dos julgamentos administrativos por órgãos paritários; à relativização da preclusão probatória<sup>23</sup>; à invalidade de exigências como depósitos e arrolamentos para acesso ao duplo grau recursal; e à proibição de julgamentos secretos sem a participação dos contribuintes ou seus representantes.

## 5 COOPERAÇÃO

Ao introduzir o princípio da cooperação, o constituinte derivado sinaliza um deslocamento do paradigma tradicional de antagonismo entre fisco e contribuinte para um modelo baseado no diálogo e na confiança. Esse princípio rompe com a lógica puramente sancionatória e reconhece que a relação tributária

22. Segundo Canotilho, o princípio da proibição do retrocesso social (correspondente ao *effet cliquet* do direito francês) pode ser assim formulado: “o núcleo essencial dos direitos sociais já realizados e efetivados através de medidas legislativas [...] deve considerar-se constitucionalmente garantido, sendo inconstitucionais quaisquer medidas que, sem a criação de esquemas alternativos ou compensatórios, se traduzam, na prática, numa ‘anulação’, ‘revogação’ ou ‘aniquilação’ pura e simples desse núcleo essencial. Não se trata, pois, de proibir um retrocesso social captado em termos ideológicos ou formulado em termos gerais ou de garantir em abstracto um *status quo* social, mas de proteger direitos fundamentais sociais sobretudo no seu núcleo essencial” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003. p. 340).

23. PANDOLFO, Rafael; VERCH, Gustavo. Preclusão probatória no processo administrativo tributário. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa; PRZEPIORKA, Michell (coord.). *Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate*. 2. ed. São Paulo: NSM Editora, 2023. p. 181-192.

não se reduz à imposição unilateral do dever de pagar tributos, mas envolve a construção de condições para que esse dever seja cumprido de modo viável, estável e previsível.

A cooperação pressupõe *transparência* e *simplicidade* – pois é impossível cooperar sem clareza entre as partes e em meio à burocracia excessiva –, além de ter como objetivo a concretização de uma relação tributária *justa*. Sendo assim, é central ao novo rol de princípios. Consiste em diretriz hermenêutica que orienta tanto a administração tributária quanto o contribuinte na busca de soluções equitativas.

O enunciado desdobra-se em duas frentes. A primeira é a *cooperação entre os entes federativos*<sup>24</sup>, que já tinha assento constitucional desde a Emenda Constitucional n. 42/2003<sup>25</sup>, mas que encontra inédito desafio na gestão compartilhada do IBS por meio do Comitê Gestor (CGIBS).

Ademais, a coordenação entre o CGIBS, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exigirá grande empenho legislativo e administrativo, entre todos os entes, para que o regime jurídico dos novos tributos seja o mais harmônico possível, conforme determinam os arts. 149-B, *caput*, e 156-B, §§ 6º, 7º e 8º, da Constituição. Nesse sentido, a Lei Complementar n. 214/2025 já prevê uma plataforma eletrônica unificada (art. 58), o compartilhamento obrigatório de informações (art. 59), a criação de comitês para uniformizar entendimentos e prevenir litígios (arts. 318 e 319) e formas de coordenação das atividades de fiscalização (arts. 325 a 327), mas muito ainda há a ser feito.

Não menos desafiadora, porém, é a segunda frente: a *cooperação entre fiscos e contribuintes*. O impasse assemelha-se à controvérsia em torno do art. 6º do Código de Processo Civil: como fazer partes com interesses diametralmente opostos cooperarem entre si?<sup>26</sup>

24. CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do sistema tributário nacional. In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (org.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 11-23 [p. 18].

25. CF/1988: “Art. 37, XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

26. CPC/2015: “Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”.

Isso exige, de um lado, o desenvolvimento de um ambiente econômico com menor pressão arrecadatória e com maior fomento ao crescimento. A conexão entre cooperação e manutenção da empresa, aqui, é evidente. Se a atividade produtiva é a principal fonte de arrecadação, não é razoável que o poder de tributar redunde em sua destruição. Ao contrário, deve estimular a sua manutenção. A preservação da empresa, valor consagrado no art. 170 da Constituição, é também uma exigência de racionalidade fiscal, pois a arrecadação futura depende da sua sobrevivência<sup>27</sup>.

De outro lado, é pressuposta a necessidade da implementação de instrumentos de justiça multiportas, como a transação, a arbitragem, a autorregularização e os negócios jurídicos processuais<sup>28</sup>. Nesse sentido, vale destacar a transação tributária, consagrada pela Lei n. 13.988/2020, que constitui exemplo paradigmático de aplicação prática da cooperação. Ao permitir que Estado e contribuinte construam soluções consensuais para a composição de litígios, a transação revela uma racionalidade que transcende o mero cálculo arrecadatório, privilegiando a manutenção da atividade econômica e a regularização do passivo. Esse mecanismo demonstra que a tributação cooperativa pode alcançar simultaneamente três objetivos: preservar a empresa, assegurar arrecadação efetiva e respeitar a capacidade contributiva<sup>29</sup>.

Em segundo lugar, o desafio cooperativo entre fisco e contribuinte exige uma mudança imediata de mentalidade na pragmática da relação tributária. É preciso superar a tradicional tese da indisponibilidade do interesse público e a

---

27. Por esse ângulo, inclusive, o ordenamento brasileiro já autorizava o reconhecimento implícito do princípio da cooperação no sistema tributário nacional, em vista do estímulo à atividade produtiva, à garantia do pleno emprego e ao desenvolvimento nacional (GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; HORBACH, Carlos Bastide. *Princípio da cooperação tributária – primeiro efeito concreto: vetor hermenêutico*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 43-44).

28. A propósito, vide BRITO, Edvaldo. Os novos princípios tributários. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira, valores e contravalores*. São Paulo: Noeses, 2024. p. 365-382.

29. Sem embargo, é necessário um aprimoramento finalístico desses instrumentos multiportas que se têm multiplicado no direito brasileiro: os regimes tributários mais favoráveis sempre devem ser direcionados aos contribuintes adimplentes ou de boa-fé, em vez de se premiar, mesmo que inadvertidamente, a inadimplência recorrente, os créditos de difícil recuperação ou a litigância estratégica. Quando se recompensam subterfúgios e se deixa de estimular um perfil de contribuinte desejável, corrói-se o cerne do que a cooperação visa a instituir: formas consensuais, mutuamente benéficas e socialmente adequadas de resolução de impasses.

premissa de sua prevalência sobre o privado<sup>30</sup>. Nesse sentido, deve-se conceber o fisco e o contribuinte em um mesmo patamar, sem hierarquia, em busca de um objetivo em comum: a correta aplicação da lei<sup>31</sup>. O fisco precisa auxiliar e orientar o contribuinte para que se dê o fiel cumprimento das normas tributárias, em vez de buscar puni-lo.

Na doutrina pátria, são muito mais abundantes as referências ao “dever de cooperação” do sujeito passivo para com o fisco, mas essa “visão unidimensional e parcial do princípio da cooperação certamente deve ser afastada”<sup>32</sup>. A relação tributária precisa, a partir da emenda constitucional, ser de lealdade mútua e de boa-fé objetiva, fundadas na confiabilidade e na reciprocidade, o que importa perceber que o fisco, enquanto credor, também possui deveres, como o de orientar e facilitar o cumprimento das obrigações<sup>33</sup>. O novo princípio não pode, em absoluto, acarretar novas formas de submissão do contribuinte

- 
30. “Não se sustenta, no atual ordenamento jurídico, a ideia de suposta prevalência dos interesses públicos sobre os interesses privados. Essa conclusão contribui para fundamentar o Princípio da Cooperação Tributária, com conteúdo normativo que coloca fisco e contribuinte no mesmo patamar, sem hierarquia entre os agentes, buscando a correta aplicação da lei. Ou seja, o fisco não deve se enxergar como mais poderoso que o contribuinte, ou como uma autoridade a ser temida, mas como agente prestador de serviços que busca colaborar para que o contribuinte consiga exercer a sua atividade empresarial – e o correlato cumprimento de obrigações tributárias – da maneira mais fácil, simples e rápida possível” (GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um princípio jurídico-tributário da cooperação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, p. 215-243 [p. 220], 2023).
31. Quer dizer, “o fisco deveria até mesmo auxiliar o contribuinte a administrar seus tributos da forma mais eficiente e econômica possível, já que possui todos os elementos para verificar desperdícios, pagamentos a maior ou interpretações dissonantes da concorrência. Assim, agirá em prol do crescimento da atividade econômica, do pleno emprego e dos fatos geradores referidos, como consequência. Além do mais, deriva da própria legalidade e da moralidade a noção de que ao fisco cabe cobrar o tributo devido, o que, na face oposta, obriga-o a não cobrar além do devido (agindo ativamente para isto)” (GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; HORBACH, Carlos Bastide. *Princípio da cooperação tributária – primeiro efeito concreto: vetor hermenêutico*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 13).
32. GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752-780 [p. 773], 2024.
33. “O princípio da cooperação vem na linha do pensamento de Clóvis Veríssimo do Couto e Silva, no sentido de que há deveres, também, para o credor, além de sua prerrogativa de titular da *pre-tensão*, na linha de uma função examinadora” (BRITO, Edvaldo. Os novos princípios tributários. In: CARVALHO, Paulo de Barros [org.]. *XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira, valores e contravalores*. São Paulo: Noeses, 2024. p. 365-382 [p. 380]).

às prerrogativas conferidas ao poder estatal: “a colaboração – mesmo diante da existência de assimetrias inerentes à própria estrutura do Estado fiscal – tem na confiabilidade e na reciprocidade os principais bens jurídicos de proteção”<sup>34</sup>.

O novo princípio visa à superação de um modelo fiscal em que prevalece a punição rumo a um *modelo colaborativo*<sup>35</sup>, no qual “as partes focam na correção das falhas, propiciando a justa arrecadação do tributo devido e a diminuição das inúmeras sanções decorrentes de falhas no cumprimento das obrigações acessórias”<sup>36</sup>.

Por fim, vale anotar que a cooperação tributária encontra limitações. Sua aplicação sempre deve ser ponderada, principalmente com a proporcionalidade e com a simplicidade, para que não se transforme em um peso excessivo, especialmente para os contribuintes. Nesse caso, como advertem Greco e Rocha, deve-se impedir que a “cooperação” direcionada aos particulares se torne uma “privatização da função fiscalizatória”<sup>37</sup>. Mas, acima de tudo e sob pena de inconstitucionalidade, o princípio não pode ser interpretado como uma imposição ao contribuinte de produzir prova contra si mesmo. A Constituição assegura, no art. 5º, LXIII, a garantia contra a autoincriminação (*nemo tenetur se detegere*), que se projeta no processo administrativo e judicial tributário. A colaboração deve ser compreendida como transparência, mas jamais como renúncia a direitos fundamentais. Exigir do contribuinte condutas que violem essa cláusula comprometeria a própria legitimidade da relação cooperativa.

34. SANTOS, Marivaldo Andrade dos. O princípio constitucional da cooperação tributária introduzido pela Emenda n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 523-545 [p. 527], 2024.

35. Noutras palavras, “trata-se de alterar a premissa tradicional do Direito Tributário Brasileiro, baseado em relações essencialmente coercitivas, para se priorizar os pontos de convergência de interesses entre ambos” (GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; HORBACH, Carlos Bastide. *Princípio da cooperação tributária – primeiro efeito concreto: vetor hermenêutico*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 13).

36. CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do sistema tributário nacional. In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (org.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 11-23 [p. 19].

37. Segundo os autores, deve-se ter muito cuidado para a cooperação não extrapolar os limites da razoabilidade e da proporcionalidade no que se refere à atribuição de funções de retenção: “cooperação não pode ser sinônimo de ‘privatização’ da função pública de fiscalização e administração da arrecadação tributária” (GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752-780 [p. 773], 2024).

## 6 DEFESA DO MEIO AMBIENTE

A preocupação com a questão ambiental em matéria tributária não é ineditismo da reforma. Pauta atualíssima e com ampla correspondência no direito estrangeiro, a própria Constituição Federal já possuía dispositivos que consagravam o meio ambiente como um bem jurídico a ser tutelado e um princípio da ordem econômica, legitimando tratamentos fiscais diferenciados<sup>38</sup>. Vale notar, nesse sentido, que a chamada “tributação verde” já vinha sendo empregada por diversos entes federativos<sup>39</sup>. A inovação da Emenda Constitucional n. 132/2023 foi cristalizar essa tutela como um dos deveres de todo o sistema tributário nacional (art. 145, § 3º).

A reforma constitucional deu substância a esse princípio em diversas previsões, destacando-se a autorização à União para que institua o Imposto Seletivo (art. 153, VIII), o qual incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Além disso, a EC n. 132/2023 previu que: (a) a alíquota do IPVA poderá ser diferenciada em função do impacto ambiental do veículo (art. 155, § 6º, II); (b) a concessão de incentivos regionais por parte da União deverá, sempre que possível, considerar critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (art. 43, § 4º); (c) um regime fiscal favorecido para biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono será mantido (art. 225, § 1º, VIII); e (d) a aplicação de recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional priorizará projetos com ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (art. 159-A, § 2º).

A legislação complementar andou no mesmo sentido. A Lei Complementar n. 214/2025 detalhou o tratamento favorecido para biocombustíveis e

38. Principalmente, *vide* arts. 170, VI, e 225, *caput*, da CF/1988:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; [...]

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

39. ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na reforma tributária e o imposto seletivo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 369-388, 2024.

hidrogênio de baixa emissão de carbono (art. 175); previu a gradação das alíquotas do Imposto Seletivo para veículos, aeronaves e embarcações com base em critérios como eficiência energético-ambiental, reciclabilidade de materiais e pegada de carbono (arts. 419 e 421); e instituiu mecanismos de incentivo, como a concessão de créditos presumidos de IBS e de CBS pela aquisição de resíduos sólidos para destinação ambientalmente adequada (art. 170), e como a inclusão de contrapartidas ambientais em redutores de ajuste na aquisição de bens imóveis (art. 258, § 6º, II), estimulando práticas sustentáveis nas relações entre poder público e contribuintes.

O mecanismo central para a efetivação deste princípio é, sem dúvida, a *extrafiscalidade*. Em oposição à regra geral da neutralidade tributária, a extrafiscalidade utiliza a tributação como instrumento para induzir comportamentos socialmente desejáveis. O novo princípio, portanto, reforça a legítima criação de normas indutoras, seja por meio de uma tributação mais elevada para produtos e atividades nocivas ao meio ambiente, seja pela concessão de incentivos àqueles que promovem a sustentabilidade, sem que num ou noutro caso haja violação à isonomia (art. 150, II, da CF/1988).

Apesar de seu instigante potencial, uma visão crítica é necessária. Não basta que o sistema se autointitule “pró-meio ambiente” e estabeleça cargas tributárias mais gravosas porque existe algum nível de poluição envolvido. Devem os mecanismos indutores ser adotados com razoabilidade e com a finalidade específica de tutela ambiental, sob pena de se utilizar o princípio para meros fins arrecadatários e alheios à pauta da sustentabilidade.

Aliás, cabe questionar se o Imposto Seletivo cumprirá sua função extrafiscal de preservar o meio ambiente mesmo que a sua arrecadação não seja vinculada a fins ambientais. O mais adequado, talvez, teria sido a criação de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) com destinação específica de recursos, tal qual se cogitou durante a tramitação da PEC n. 45, de 2019.

Ademais, a inclusão de certos bens, como “munições” ou “carros elétricos”, na base de incidência do IS já levanta dúvidas sobre sua real conexão com a proteção ambiental, ou mesmo com a saúde, o que pode ensejar análises sobre a constitucionalidade de tais escolhas.

## 7 CONCLUSÕES

O presente trabalho dedicou-se à análise da função prescritiva dos novos princípios do sistema tributário nacional – simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente –, introduzidos no § 3º do art. 145 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional n. 132/2023.

Nesse contexto, foi identificado que a *simplicidade* atua em dupla dimensão: na construção das normas gerais e abstratas (exigindo precisão linguística e unificação legislativa, aliada à sua diminuição) e na aplicação das normas individuais e concretas (impondo proporcionalidade e ausência de formalismo excessivo). Operando contra o “barroquismo normativo”, ela se manifesta como uma exigência de normas claras, deveres acessórios proporcionais e procedimentos fiscais e judiciais céleres. Sua concretização é vital para a segurança jurídica, pois visa à diminuição da complexidade do sistema, reduzindo o alto custo de conformidade e mitigando a constante judicialização de obrigações tributárias.

A *transparência* reforça a exigência de publicidade dos atos tributários e a integridade da motivação decisória, sendo o Estado inequivocamente o seu principal destinatário. A transparência exige que o lançamento tributário e os atos de fiscalização sejam objetivamente motivados e formalizados, afastando a arbitrariedade e garantindo o devido processo legal. Contudo, quando imposta ao contribuinte, a transparência deve ser sempre razoável, instrumental e limitada pelo princípio da simplicidade, a fim de não aumentar o custo de conformidade ou violar a privacidade do cidadão.

A *justiça tributária*, em sua acepção normativa, desdobra-se em aspectos material e formal. Na dimensão material, orienta a distribuição do ônus fiscal e foi enriquecida pela EC 132/2023 com vetores específicos, como a busca pela não regressividade e a desoneração do consumo para baixa renda (*cashback*). Na dimensão formal, a justiça fiscal assegura o devido processo legal e as estruturas procedimentais, operando com o “efeito *cliquet*” (proibição de retrocesso social) em relação aos direitos e garantias fundamentais já consolidados.

Por sua vez, a *cooperação* sinaliza o deslocamento de um paradigma tradicional de antagonismo para um modelo baseado em diálogo e confiança. A cooperação atua na harmonização entre entes federativos e Comitê Gestor, mas, especialmente, diz respeito à relação entre fisco e contribuinte, demandando uma

mudança de mentalidade para a correta aplicação da lei e exigindo a implementação de instrumentos de justiça multiportas, como a transação tributária e a arbitragem. O princípio exige lealdade mútua e boa-fé objetiva, mas encontra limitações, notadamente por não poder obrigar o contribuinte a produzir prova contra si mesmo (garantia do *nemo tenetur se detegere*).

Por fim, o princípio da *defesa do meio ambiente* cristaliza o dever de tutela ambiental por parte do sistema tributário nacional, consolidando como dever tributário uma preocupação já existente na CF/1988. O principal mecanismo de sua efetivação é a extrafiscalidade, que utiliza a tributação para induzir comportamentos socialmente desejáveis. É necessário, contudo, que os mecanismos indutores sejam adotados com razoabilidade e finalidade estritamente ambiental, para que o princípio não seja desvirtuado e utilizado para fins meramente arrecadatários.

Em suma, a reforma tributária, que vem sendo consolidada desde 2023, impôs um dever de aprimoramento ético e pragmático ao sistema tributário nacional. Nas próximas décadas, os efeitos decorrentes dos novos princípios dependerão, em grande medida, da cogência a eles atribuída pela pragmática jurisdicional, para a qual o papel doutrinário é fundamental.

## 8 REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na reforma tributária e o imposto seletivo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 369-388, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2583>. Acesso em: 2 out. 2025.

ARRUDA, Carmen Sílvia Lima de; ROCHA, Sérgio André. O princípio da transparência após a EC 132/2023. *Consultor Jurídico*, 24 jun. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jun-24/o-principio-da-transparencia-apos-a-ec-132-2023/>. Acesso em: 14 set. 2025.

BRITO, Edvaldo. Os novos princípios tributários. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira, valores e contravalores*. São Paulo: Noeses, 2024. p. 365-382.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do sistema tributário nacional. In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (org.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 11-23.

FAVACHO, Fernando Gomes. Princípios da reforma tributária aplicados à CBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (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. p. 163-173.

FREUD, Sigmund. A negação (1925). In: FREUD, Sigmund. *O eu e o id, "autobiografia" e outros textos (1923-1925)*. Tradução: Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 275-282. (Obras completas, v. 16).

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um princípio jurídico-tributário da cooperação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, p. 215-243, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289>. Acesso em: 2 out. 2025.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; HORBACH, Carlos Bastide. *Princípio da cooperação tributária – primeiro efeito concreto: vetor hermenêutico*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752-780, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2536>. Acesso em: 2 out. 2025.

PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos precedentes administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

PANDOLFO, Rafael. Modulação de efeitos e *prospective overruling*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *XXII Congresso Nacional de Estudos Tributários*: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2025. v. 1, p. 531-558.

PANDOLFO, Rafael. Regimes jurídicos excepcionais de IBS e CBS na Constituição Federal: regimes específicos, diferenciados, favorecidos e outros (art. 156-A, § 6º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Koch (org.). *IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025. p. 435-466.

PANDOLFO, Rafael; VERCH, Gustavo. Preclusão probatória no processo administrativo tributário. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa; PRZEPIORKA, Michell (coord.). *Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate*. 2. ed. São Paulo: NSM Editora, 2023. p. 181-192.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 19. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SANTOS, Marivaldo Andrade dos. O princípio constitucional da cooperação tributária introduzido pela Emenda n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 523-545, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2501>. Acesso em: 25 set. 2025.