

O Planejamento Tributário à Luz do Princípio da Transparência

Tax Planning in the Context of the Transparency Principle

Danielle Bertagnolli

Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Associada ao Instituto de Estudos Tributários (IET) e ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada, coordenadora do curso de especialização em direito tributário da PUCRS-IET e professora convidada em cursos de pós-graduação.

E-mail: danielle@bertagnolli.adv.br.

Recebido em: 11-12-2024 – Aprovado em: 10-2-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.5.2025.2667>

Resumo

A reforma tributária de 2023 introduziu no texto constitucional o princípio da transparência como vetor essencial para a interpretação e a aplicação das normas tributárias. Este estudo examina a evolução conceitual do princípio, suas implicações na relação entre Fisco e contribuintes, e sua relevância para a promoção da segurança jurídica no planejamento tributário. Com base em uma análise doutrinária e normativa, aborda-se como a transparência contribui para a previsibilidade das obrigações tributárias e fortalece a confiança no sistema jurídico. Ademais, discute-se a interação do princípio com outros direitos fundamentais e os desafios de sua implementação prática, especialmente no que tange à aplicação do princípio da transparência na análise de planejamentos tributários.

Palavras-chave: transparência tributária, planejamento tributário, segurança jurídica, reforma tributária, cooperação Fisco-contribuinte.

Abstract

The tax reform of 2023 introduced the principle of transparency into the constitutional text as an essential vector for the interpretation and application of tax rules. This study examines the evolution of this principle, its implications for the relationship between the tax authorities and taxpayers, and its relevance for promoting legal certainty in tax planning. Based on a doctrinal and normative analysis, it addresses how transparency contributes to the predictability of tax obligations and strengthens confidence in the legal system. In addition, the interaction of the principle with other fundamental rights and the challenges of its practical implementation are discussed, especially in relation to the application of the principle of transparency in the analysis of tax planning.

Keywords: tax transparency, tax planning, legal certainty, tax reform, taxpayer-government cooperation.

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132/2023 incluiu o princípio da transparência no Sistema Tributário Nacional, inaugurando um novo patamar para a interpretação das normas tributárias, demandando clareza, previsibilidade e publicidade na atuação do Fisco e nas relações com os contribuintes. Diante disso, a análise do impacto desse princípio se torna imprescindível, sobretudo no contexto do planejamento tributário.

Este estudo parte do pressuposto de que a transparência é um vetor essencial para a segurança jurídica, pilar fundamental do Estado Democrático de Direito. Em uma relação jurídico-tributária marcada por complexidades e incertezas, a previsibilidade dos atos administrativos e legislativos se revela indispensável para garantir que os contribuintes possam planejar suas atividades econômicas de forma eficaz e dentro dos limites legais. Nesse sentido, o artigo busca responder à seguinte questão central: de que maneira o princípio da transparência influencia o planejamento tributário e contribui para a segurança jurídica?

Para atingir esse objetivo, o trabalho adota uma abordagem teórico-normativa, embasada na análise das mudanças legislativas promovidas pela reforma tributária, bem como no estudo da doutrina nacional e internacional sobre o tema. Além disso, considera os desafios práticos de implementação desse princípio, principalmente no que diz respeito à necessidade de um equilíbrio entre a transparência, a cooperação e a proteção de outros direitos fundamentais, como o sigilo fiscal. Busca-se, sobretudo, propor uma discussão na busca por esclarecer quais deveres poderão surgir para o Fisco e para os contribuintes a partir do princípio da transparência.

Assim, a pesquisa se propõe a examinar, inicialmente, a evolução histórica e doutrinária do princípio da transparência no Brasil e no exterior, para, em seguida, discutir sua aplicação nas relações entre o Fisco e os contribuintes, com ênfase nos reflexos para o planejamento tributário. Por fim, o estudo explora os desafios e as perspectivas da aplicação prática do princípio, destacando a importância de sua integração com o princípio da cooperação como meio de promover a justiça tributária e a eficiência arrecadatória.

2. O princípio da transparência na Reforma Tributária

Após décadas de discussão doutrinária e política, em dezembro de 2023 foi aprovada a reforma tributária, promulgando-se a Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023. Pela primeira vez na sua história, a Constituição Federal (CF) de 1988 agora prevê expressamente a existência de princípios que servirão de base para a interpretação do Sistema Tributário Nacional. Até então, a construção dos princípios era feita a partir das regras expressas no texto constitucional, sem que eles

fossem assim declarados, ou seja, “regras que, embora não enunciadas em texto escrito, nesse ordenamento estão contempladas, em estado de latência”¹.

Os princípios são normas com elevado caráter valorativo, determinando preceitos a serem considerados na interpretação de outras normas. Segundo Humberto Ávila, “os princípios são normas imediatamente finalísticas. Eles estabelecem um fim a ser atingido”², assim complementando:

“Os princípios instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação e um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários. Essa perspectiva de análise evidencia que os princípios implicam comportamentos, ainda que por via indireta e regressiva. Mais ainda, essa investigação permite verificar que os princípios, embora indeterminados, não são absolutamente. Pode até haver incerteza quanto ao conteúdo do comportamento a ser adotado, mas não há quanto à sua espécie: o que for necessário para promover o fim é devido.”³

Nesse contexto, a EC n. 132/2023 incluiu o § 3º no art. 145 da CF, prevendo que “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. Essa positivação eleva o grau de observância esperado desses princípios, na medida em que, tal como ensina Arthur Ferreira Neto, a previsão expressa de uma lei “não é apenas um item adicional desejável ou bem-vindo, mas é de máxima importância para a organização racional do agir humano coletivo”⁴. E o autor complementa, expondo as razões pelas quais se justifica a necessidade da positivação das leis:

“(i) elas são necessárias na especificação dos critérios de aplicação dos preceitos primários e secundários da lei natural, os quais indicam os elementos contingentes e os condicionamentos que deverão ser observados em cada circunstância;

(ii) a lei exerce uma função pedagógica na educação difusa do ser humano, indicando a forma, presumidamente, adequada de agir nos casos comuns e mais frequentes (ou seja, quando diante de situação de normalidade, o racional para o ser humano é agir conforme o preceito contido na lei humana positiva); e

¹ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 100.

² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 106.

³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 108.

⁴ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Metaética e fundamentação do direito*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 320.

(iii) considerando-se que não se pode esperar de todos os seres humanos cumpram, espontaneamente, os preceitos exigidos pela lei natural, a lei positiva é necessária como meio de estimular ou forçar aqueles que não se sentem inclinados a cumprir a lei, por meio da fixação de sanções e penalidades.”⁵

É inequívoca, portanto, a importância da posituação dos princípios que doravante deverão guiar a interpretação da lei tributária. Contudo, à exceção do princípio da proteção do meio ambiente, cujo conteúdo semântico parece ser claro e específico, a definição dos demais princípios inseridos na Constituição Federal é vaga e imprecisa, cabendo especialmente à doutrina e, futuramente, à jurisprudência, a definição da abrangência de tais expressões. Considerando que o conteúdo normativo dos novos princípios ainda é incerto, disso decorre a necessidade de se identificar qual a finalidade que se está buscando promover. Ao que interessa ao presente estudo, será analisado o princípio da transparência, com enfoque na sua aplicação aos planejamentos tributários, bem como sua correlação com o princípio da cooperação.

3. Evolução doutrinária do princípio da transparência

A primeira manifestação do princípio da transparência na esfera tributária remonta a 1974, no livro *Principios de la imposición*, de Fritz Neumark. Neste livro, Neumark defendeu que as leis tributárias deveriam ser estruturadas para garantir máxima inteligibilidade e evitar arbitrariedades na arrecadação, apresentando dois diferentes aspectos para o princípio: o primeiro com relação à certeza da dívida tributária e o segundo naquilo que diz com a compreensão e clareza das normas tributárias.

Em tradução livre, o autor ensina que o princípio da transparência⁶, “exige que as leis tributárias em sentido amplo, ou seja, incluindo os regulamentos, ordens, circulares, diretrizes, etc., sejam estruturadas de forma a apresentar, técnica e juridicamente, o máximo possível de inteligibilidade e que suas disposições sejam tão claras e precisas que excluam toda dúvida sobre os direitos e deveres dos contribuintes, tanto para estes como para os funcionários da administração tributária, evitando assim a arbitrariedade na liquidação e arrecadação dos impostos”⁷. Vale lembrar que o Prof. Fritz Neumark foi presidente do Comitê que

⁵ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Metaética e fundamentação do direito*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 320.

⁶ Texto original do trecho citado: “El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etcétera, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.”

⁷ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 408-409.

desenvolveu o sistema tributário baseado em IVA como uma das bases da tributação padronizada na União Europeia.

No Brasil, o princípio da transparência evoluiu para abranger não apenas a clareza normativa, mas também uma maior clareza nas relações entre o Fisco e os contribuintes. Sergio André Rocha e Marco Aurélio Greco destacam que a transparência deve ser uma via de mão dupla, impondo clareza tanto ao Estado quanto aos sujeitos passivos. É o que se extrai do seguinte trecho dos seus ensinamentos:

“este princípio, no campo tributário, estabelece como fim um ambiente em que as relações entre o Fisco e os sujeitos passivos de deveres fiscais se deem de forma clara, de modo que informações relevantes sobre fatos, interpretações e posições jurídicas de parte a parte estejam disponíveis e possam ser acessadas, inclusive, no que possível, por cidadãos que não integram a relação jurídico-tributária. [...] Dessa forma, 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.”⁸

Já o Prof. Hugo de Brito Machado Segundo enfatiza a necessidade de linguagem simples, de modo que a finalidade a ser percorrida seja uma maior transparência em relação a todas as transações efetuadas no âmbito jurídico-tributário. Em outras palavras, a transparência envolveria um maior conhecimento mútuo entre a atuação do Fisco e do contribuinte. Como exemplos da aplicação do princípio da transparência, o autor cita a imposição para que

“o Fisco seja sincero em suas manifestações, vedando-se o uso de subterfúgios para enganar os contribuintes. Por igual se veda a remessa de projetos de lei sem nenhuma publicização, os quais são aprovados a toque de caixa por parlamentares que muitas vezes nem sabem o teor daquilo que votam. E isso para não mencionar a necessidade de se divulgarem os critérios usados na fiscalização de contribuintes, na seleção daqueles que serão sujeitos a inspeção aduaneira, e na classificação das dívidas tributárias para fins de habilitação para transações ou acordos tributários, os quais atualmente são feitos por algoritmos inteiramente opacos. O sigilo da coisa pública é oxímoro contrário ao princípio da transparência, além de impactar a própria ideia de democracia e de república.”⁹

Ainda que trazendo mais implicações para o Fisco do que para o contribuinte, o princípio da transparência, então, estaria diretamente relacionado com uma atuação completamente publicizada por parte dos órgãos estatais em tudo aquilo que potencialmente poderá atingir os contribuintes. Somente seriam legítimos os

⁸ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 767.

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 19-20.

atos do Fisco dos quais o contribuinte pudesse ter conhecimento prévio, pautando, a partir daí, a melhor conduta que entenderem aplicável ao recolhimento dos seus tributos.

4. Os deveres impostos pela Constituição Federal e o princípio da transparência para o Fisco e para os contribuintes

A publicidade é um dever imposto à administração pública como um todo pelo art. 37 da Constituição Federal¹⁰, sob pena de invalidade dos seus atos. Assim, já pelo conteúdo de tal dispositivo constitucional estaria resguardado o direito dos contribuintes ao conhecimento de todos os atos emitidos pelo Fisco. No mesmo sentido são as previsões constitucionais extraídas dos incisos XIV, XXXIII, XXXIV, alínea b, e LX, do art. 5º, da Constituição Federal¹¹, que preveem direitos dos cidadãos em geral com relação ao acesso à informação, garantindo o recebimento de informações do seu interesse que estejam em poder de órgãos públicos e a emissão de certidões em repartições públicas, que somente poderão ser restringidas em razão da defesa da intimidade ou do interesse social.

Não se desconhece a relevância da “posição geográfica” dos princípios da publicidade e da transparência dentro do texto constitucional, razão pela qual a publicidade se vincularia aos atos da administração pública de modo genérico, enquanto a transparência se refere especificamente à ordem tributária. Daí que o princípio da transparência vai além e ultrapassa as barreiras do mero conhecimento, garantindo aos contribuintes o efetivo acesso não apenas aos atos administrativos em si, como também aos fatores decisórios que os fundamentam e conhecimento prévio dos textos que se tornarão definitivos, isto é, a possibilidade de acompanhar as discussões na medida em que elas ocorram, e não apenas tomar ciência do texto final que é publicado com relação a uma instrução normativa ou uma solução de consulta, por exemplo.

Não obstante, a redação original da Constituição Federal já dispunha em seu art. 150, § 5º¹², o direito dos consumidores a serem esclarecidos acerca dos

¹⁰ “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 e, também, ao seguinte: [...]”

¹¹ “Art. 5º. [...] XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional; [...] 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: [...] 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;”

¹² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. De modo a regulamentar tal previsão constitucional, a Lei n. 12.741/2012 estabeleceu a obrigatoriedade de os documentos fiscais informarem aos consumidores “a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda”.

De todo modo, se o constituinte derivado sentiu a necessidade de incluir o princípio da transparência de maneira expressa no texto da Constituição Federal é porque entendeu que o Sistema Tributário Nacional estava carente de transparência entre as figuras nele atuantes, em especial o Fisco e os contribuintes. A inclusão do princípio da transparência pela EC n. 132/2023, então, reflete a necessidade de maior clareza nas interações entre Fisco e contribuintes, indo além do mero conhecimento dos atos administrativos para incluir os fatores decisórios que os fundamentam.

5. Transparência, cooperação e segurança jurídica

De maneira diretamente ligada ao princípio da transparência, a EC n. 132/2023 também inseriu na Constituição Federal o princípio da cooperação, promovendo uma atuação colaborativa entre Fisco e contribuintes. Assim, não basta que o contribuinte tenha conhecimento das discussões e dos atos administrativos que estão sendo elaborados pelo Fisco, é necessário também que possa haver uma cooperação mútua entre os envolvidos na relação jurídico-tributária.

Significa dizer que se encontra superada a ideia de absoluta supremacia do interesse público, devendo o Estado ser visto como a soma dos interesses privados. O Fisco, de seu turno, deve ser visto como um serviço posto à disposição da população. Aliás, o art. 192 da Constituição Federal¹³ dispõe que o sistema financeiro nacional tem como finalidade “servir aos interesses da coletividade”, o que claramente coloca o Fisco numa posição de colaborador nato.

Sobretudo, é necessário superar a noção de que o Estado é um ente autônomo e diverso dos cidadãos, sendo necessário “que as pessoas coordenem esforços, participando conforme as suas possibilidades para que a tributação ocorra e cumpra sua finalidade”¹⁴. A propósito, Fabio Brun Goldschmidt e Leonardo Aguirra de Andrade defendem que uma relação cooperativa aumenta a confiança mútua e reduz custos administrativos e litígios. De acordo com a sua obra,

“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

¹³ “Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram.”

¹⁴ PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 28.

que busca colaborar para que o contribuinte consiga exercer a sua atividade empresarial – e o correlato cumprimento das obrigações tributárias – de maneira mais fácil, simples e rápida possível”¹⁵.

Em verdade, o Estado nada mais é do que o conjunto ou a coletividade dos cidadãos, tal como se extrai do preâmbulo da Constituição Federal¹⁶, que foi promulgada pelos representantes e em nome do povo brasileiro. Nesse sentido, Daniel Sarmiento precisamente expõe que

“o critério público/privado não é útil para resolução de conflitos de interesse que se estabeleçam numa sociedade aberta e democrática, seja pela imprecisão e indeterminação intrínsecas aos respectivos conceitos, seja pelo reconhecimento de que ambas as dimensões da vida humana, pública e privada – se é que de apenas duas dimensões se pode falar – são igualmente importantes para realização existencial da pessoa, e é pessoa, e não o Estado, o ‘valor-fonte’ do ordenamento jurídico [...]. Não há, por outro lado, dois ordenamentos distintos, correspondentes ao Direito Público e ao Direito Privado, mas uma única ordem jurídica, que tem no seu cimo uma Constituição, cujos princípios e valores devem informar a resolução dos conflitos surgidos em qualquer seara.”¹⁷

Em suma, o princípio da cooperação atrairia uma atuação conjunta “de todos os agentes envolvidos na relação tributária, seja na criação de normas, seja na orientação dos contribuintes, seja na cobrança, na fiscalização e no pagamento de tributos. Portanto, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e os contribuintes são aqueles aos quais se destina o seu comando normativo”¹⁸. Assim,

“uma relação mais cooperativa entre fisco e contribuinte tende a aumentar a confiança mútua entre as partes envolvidas, apresentando vantagens para

¹⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Por um princípio da cooperação no direito tributário: contribuições para o acolhimento de um novo princípio fiscal*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 21.

¹⁶ A propósito, relembre-se o conteúdo do preâmbulo da Constituição Federal, que assim dispõe: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar 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.”

¹⁷ SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 50.

¹⁸ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Por um princípio da cooperação no direito tributário: contribuições para o acolhimento de um novo princípio fiscal*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 63.

ambos os lados. De um lado, o contribuinte poderá contar com maior previsibilidade, assertividade e velocidade na interação com o fisco, além da redução dos custos de conformidade e da redução dos custos e riscos com litígios tributários; de outro lado, o fisco poderá beneficiar-se de uma postura do contribuinte mais transparente, assertiva e veloz na disponibilidade de informação e no cumprimento de suas obrigações fiscais, além da redução dos custos de fiscalização e dos custos envolvidos com o contencioso tributário que, muitas vezes, não resultam no aumento da arrecadação.”¹⁹

Em verdade, o que se busca com o princípio da transparência é a garantia de uma maior segurança jurídica, que é a pedra basilar do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, Maíra Acotirene Dario da Cruz identificou, em sua dissertação de mestrado apresentada perante a Universidade Católica de Brasília, que “a associação entre o princípio da transparência e a segurança jurídica em matéria tributária exige que as leis tributárias, as normas infralegais, as interpretações da legislação tributária conferidas pelos diversos atores que constroem a elaboração das regras, que interpretam e aplicam o direito tributário busquem por previsibilidade”²⁰.

É que, tal como se extrai do artigo elaborado por Gustavo Vettorato, José Roberto Rodrigues Afonso e Luciano Felício Fuck,

“o dever de transparência tributária será entendido como dever clareza e precisão da legislação e entendimentos tributários, necessária para a própria eficiência tributária. Isso, em razão de que a segurança jurídica, em uma realidade de riscos, exige a correta interpretação e aplicação da norma tributária, possível quando o aplicador do direito tiver cognição plena da legislação tributária.”²¹

Não é demais lembrar, contudo, que a segurança jurídica é um reflexo direito do Estado Democrático de Direito. Sem segurança jurídica simplesmente não há Estado Democrático de Direito, pois, para que a democracia seja viável, é imprescindível que os cidadãos possam confiar nos Três Poderes, estando protegidos dos abusos estatais. A segurança jurídica, então, ainda que não seja objeto específico de uma previsão legal ou constitucional, é extraída do conteúdo da

¹⁹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Por um princípio da cooperação no direito tributário: contribuições para o acolhimento de um novo princípio fiscal*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 44.

²⁰ CRUZ, Maíra Acotirene Dario da. A regra de revelação obrigatória de planejamentos tributários agressivos e o princípio da transparência tributária. Dissertação (mestrado). Universidade Católica de Brasília, Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direito, 2023. Disponível em: <https://bdt.d.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3288>. Acesso em: 20 out. 2024, p. 158.

²¹ VETTORATO, Gustavo; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. Transparência tributária e eficiência arrecadatória: análise de dados empíricos. *Revista de Direito Brasileira* v. 27, n. 10. Florianópolis: Conpedi, 2021, p. 92-111. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/6179>. Acesso em: 21 out. 2024, p. 95.

Constituição Federal como objeto máximo da proteção dos cidadãos frente ao autoritarismo e se reflete nos novos princípios instituídos pela Emenda Constitucional n. 132/2023, em especial a transparência e a cooperação.

No dizer de Valter Lobato, “a segurança jurídica deve permitir que o indivíduo sujeito à tributação veja o ordenamento jurídico como um ambiente previsível e seguro, de modo a conhecer previamente as consequências jurídicas de seus atos”²².

Para que a segurança jurídica possa se realizar, portanto, é necessário que os contribuintes possam confiar no Sistema Jurídico, do que decorre a necessidade de uma maior transparência na relação com o Fisco, assim como de um agir cooperativo por todas as partes da relação jurídico-tributária.

Para que possam basear suas atitudes, aqui inserindo-se o planejamento do recolhimento dos seus tributos, os contribuintes precisam poder confiar no sistema, precisam confiar que de fato lhes será aplicada a regra jurídica da qual têm conhecimento. Surge, assim, o princípio da proteção da confiança, que exige, dentre seus requisitos, uma base de confiança e o exercício dessa confiança pelo cidadão. Não fosse a viabilidade de o contribuinte confiar na aplicação da norma tributária, nenhum ato jurídico seria realizado com segurança. É totalmente inviável que um cidadão possa praticar quaisquer atos da vida civil sem que lhe seja resguardado o direito de ver aplicada a norma jurídica da qual tem conhecimento e sobre a qual baseou a definição das suas atitudes.

E a definição de tais aspectos é essencial para que o contribuinte possa trazer sua esfera de previsibilidade acerca das possíveis consequências do tratamento tributário que está sendo destinado a um determinado fato jurídico, ao que Humberto Ávila chama de “calculabilidade”, explicando:

“calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo Direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro se situe dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente. Sua previsão é bem-sucedida quando a decisão adotada se enquadra no âmbito das alternativas interpretativas antecipáveis e nas consequências abstratamente previstas e capazes de verificação mediante critérios e estruturas argumentativas.”²³

Na seara do planejamento tributário, a segurança jurídica surge como um aspecto essencial, pois para que o contribuinte possa planejar quaisquer opera-

²² LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança estampado no art. 146 do CTN sob as perspectivas dogmática e jurisprudencial: um estudo em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi. In: André Mendes Moreira, Onofre Alves Batista Junior, Paulo Roberto Coimbra Silva e Valter de Souza Lobato (org.). *Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário e Financeiro, 2020, p. 664.

²³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 635.

ções ou reorganizações que tenham escopo na economia tributária, é de precípua importância que ele possa ter um mínimo de previsibilidade em relação aos riscos das escolhas feitas.

Portanto, como se vê, a segurança jurídica é princípio basilar do Estado Democrático de Direito para resguardar a proteção tanto das situações já ocorridas como a previsibilidade das consequências dos atos que estão por ser praticados. A pedra fundamental do Estado Democrático de Direito está na necessidade de que o contribuinte possa ter certeza de que seu passado não será alterado, confiando nos atos já praticados, e de que seu futuro é previsível, podendo calcular os riscos das suas escolhas. E, desta feita, com a edição da Emenda Constitucional n. 132/2023, a transparência e a cooperação passam a ser formas de garantir-se que o contribuinte tenha um melhor e mais efetivo acesso à segurança jurídica.

6. Planejamento tributário e os desafios para a concretização do diálogo entre o Fisco e os contribuintes

Traçando a correlação entre o planejamento tributário e a segurança jurídica, Alberto Xavier explica que “o planejamento tributário empresarial, por que a iniciativa privada se concretiza, supõe assim uma possibilidade de previsão objetiva e esta exige, por seu turno, uma segurança quanto aos elementos que a afetam”²⁴.

A situação trazida na citação do mestre Alberto Xavier guarda relação direta com o tema do presente estudo: o contribuinte somente poderá desenvolver um eficiente planejamento tributário se tiver condições de conhecer previamente o entendimento do Fisco a respeito de determinada imposição tributária e as consequências que lhe serão impostas. O planejamento tributário eficaz requer, então, previsibilidade e transparência nas interpretações do Fisco.

Daí decorre a necessidade de que os contribuintes tenham acesso aos critérios considerados pelo Fisco na definição daquilo que consideraram como (ir)regular, em verdadeira atenção ao princípio da transparência. Além disso, na linha do recém-instituído princípio da cooperação, é preciso que os contribuintes possam, de maneira prévia a qualquer ato fiscalizatório por parte da autoridade fiscal, buscar demonstrar a regularidade dos planejamentos tributários adotados, estando o Fisco efetivamente aberto à compreensão, numa verdadeira postura cooperativa.

Em linhas gerais, o planejamento tributário é o direito de o contribuinte recolher licitamente menos tributos, atendendo à legislação tributária e resguardando seus direitos; é o direito de o contribuinte se planejar e, com isso, obter uma diminuição da carga tributária. Ao Estado, por outro lado, compete fiscali-

²⁴ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 54.

zar tais atitudes e verificar se foram feitas de acordo com a lei. Nesse sentido é a preciosa lição de Misabel Derzi, pois

“o direito de as Fazendas Públicas defenderem suas respectivas arrecadações mais amplas e produtivas tem como contrapartida o direito de o contribuinte economizar tributo, e de reduzir os ônus da sua atividade econômica. Trata-se tal direito de mero desdobramento do princípio da preservação da empresa, vista como uma organização corporativa, imantada por sua função social.”²⁵

Diversas razões podem ser invocadas para justificar a decisão de se fazer um planejamento tributário. Os motivos para se fazer um planejamento tributário não estão circunscritos à esfera jurídica. Pelo contrário, o principal deles é, sem dúvidas, de ordem econômico-financeira.

O direito dos contribuintes ao planejamento tributário é garantido pela Constituição Federal. O texto constitucional consagra, já em seu art. 1º, inciso IV, a livre iniciativa. Prosseguindo, ainda no art. 5º, inciso II, estatui o princípio da legalidade geral, que é repetido no art. 150, inciso I, mas aqui endereçado especificamente ao direito tributário. Veja-se, ainda, o art. 170, *caput*, e o inciso IV, no qual se vê a consagração da livre iniciativa como princípio da ordem econômica. Desses dispositivos já é possível perceber que o contribuinte possui o direito fundamental de organizar suas atividades e praticar negócios jurídicos da forma que melhor lhe aprouver.

Assim, tributar de modo arbitrário é incorrer em inconstitucionalidade, pois a mesma Constituição que outorga o poder de tributar impõe limites a ele. Disso decorre o direito dos contribuintes ao planejamento tributário, por meio do qual poderão buscar reduzir sua carga tributária, aproveitando-se das lacunas ou possibilidades decorrentes da lei e sempre nos limites dela.

Cabe indagar, contudo, como a possibilidade de o contribuinte optar pelo lícito planejamento tributário se coaduna com os novos princípios inseridos na Constituição Federal pela Emenda Constitucional n. 132/2023, em especial os princípios da transparência e da cooperação. Deverão os contribuintes submeter previamente ao Fisco o entendimento que pretendem colocar em prática quanto ao recolhimento dos tributos, submetendo-os à chancela da administração pública? E o Fisco, de seu turno, deverá submeter ao debate prévio com os contribuintes o seu entendimento quanto aos planejamentos tributários que estiverem sendo adotados? No que se refere à cooperação, deverão o Fisco e os contribuintes fornecerem informações detalhadas a respeito dos planejamentos tributários e dos fundamentos utilizados para seu entendimento, a fim de possibilitar não só o mútuo conhecimento, como também o debate a respeito dos temas?

²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 336-359.

Assim, numa esfera prática do princípio da transparência, podemos identificar o pleno acesso de todos os contribuintes aos procedimentos administrativos tributários, tanto do contencioso quanto de natureza interpretativa ou consultiva, bem como o conhecimento geral de suas decisões e respostas às consultas dos contribuintes e seus setores internos, indiferentemente do destinatário original.

Nesse contexto, é possível concluir que o princípio da transparência, lido em conjunto com o princípio da cooperação, obriga o Fisco e os contribuintes mutuamente, colocando-os em posição isonômica no debate quanto à (i)licitude das estruturas de planejamento tributário. Significa que ambos os lados da relação jurídico-tributária deverão argumentar suas posições, estando abertos à discussão efetiva e suscetíveis às considerações da parte contrária, fornecendo os documentos e informações suficientes para que a discussão seja profícua. A aplicação dos princípios da transparência e cooperação exige debate prévio e troca de informações detalhadas entre as partes, equilibrando transparência e sigilo fiscal.

Assim, o Fisco estará na posição de servidor a favor dos contribuintes, devendo fornecer previamente seu entendimento a respeito das estruturas de planejamento tributário, colocando em discussão inclusive os fundamentos pelos quais entende pela (i)licitude de uma ou de outra estratégia, bem como buscar ativamente compreender as razões apresentadas pelo contribuinte. Os contribuintes, de seu turno, estarão numa posição de fornecedores de informações ao Fisco, devendo submeter os fundamentos aplicados na elaboração das suas estratégias de planejamento tributário, de modo que o Fisco possa analisá-los e aprová-los, determinando sua posição em caráter vinculante para os contribuintes, que não poderão utilizar do planejamento tributário entabulado caso não seja aprovado pelo Fisco.

7. Conclusões

- a. A inclusão do princípio da transparência no texto constitucional pela EC n. 132/2023 marca um avanço significativo no Sistema Tributário Nacional, estabelecendo um novo patamar de clareza e previsibilidade na relação entre o Fisco e os contribuintes. Contudo, sua aplicação prática exigirá esforços para superar a vagueza conceitual inicial, demandando maior desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial.
- b. O princípio da transparência evoluiu de uma concepção normativa focada na inteligibilidade das leis para abarcar também a clareza e a publicidade nas interações entre o Fisco e os contribuintes. Esse desenvolvimento reflete uma ampliação do escopo do princípio, que se torna essencial para garantir relações tributárias justas e evitar arbitrariedades administrativas.
- c. A Constituição Federal já previa, em dispositivos como os arts. 5º e 37, direitos e deveres relativos à publicidade e acesso à informação. A positivação do princípio da transparência pela EC n. 132/2023 reforça essas

obrigações, exigindo do Fisco maior abertura não apenas quanto aos atos administrativos, mas também aos fundamentos decisórios, promovendo maior confiança e segurança jurídica aos contribuintes.

- d. A interação entre os princípios da transparência e da cooperação, introduzidos pela EC n. 132/2023, potencializa a segurança jurídica no sistema tributário. A relação colaborativa entre Fisco e contribuintes possibilita maior previsibilidade e eficiência na arrecadação, enquanto reduz conflitos e custos administrativos. O sucesso dessa interação depende de um compromisso mútuo com clareza e diálogo construtivo.
- e. A aplicação dos princípios da transparência e da cooperação ao planejamento tributário é fundamental para garantir previsibilidade e reduzir riscos. Contudo, essa interação traz desafios práticos, como a necessidade de equilíbrio entre sigilo fiscal e ampla publicidade. Superar esses desafios exige um esforço conjunto entre Fisco e contribuintes, buscando soluções que promovam a eficiência arrecadatória e a proteção dos direitos individuais.

Referências bibliográficas

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2022.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 mar. 2024.
- BRASIL. Lei n. 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do art. 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 105 da Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990 – Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm. Acesso em: 10 dez. 2024.
- CRUZ, Maíra Acotirene Dario da. A regra de revelação obrigatória de planejamentos tributários agressivos e o princípio da transparência tributária. Dissertação (mestrado). Universidade Católica de Brasília, Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direito, 2023. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3288>. Acesso em: 20 out. 2024.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 336-359.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Metaética e fundamentação do direito*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Por um princípio da cooperação no direito tributário: contribuições para o acolhimento de um novo princípio fiscal*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 752-780.
- LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança estampado no art. 146 do CTN sob as perspectivas dogmática e jurisprudencial: um estudo em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi. In: André Mendes Moreira, Onofre Alves Batista Junior, Paulo Roberto Coimbra Silva e Valter de Souza Lobato (org.). *Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário e Financeiro, 2020, p. 664.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. Barueri: Atlas, 2024.
- NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- VETTORATO, Gustavo; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. Transparência tributária e eficiência arrecadatória: análise de dados empíricos. *Revista de Direito Brasileira* v. 27, n. 10. Florianópolis: Conpedi, 2021, p. 92-111. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/6179>. Acesso em: 21 out. 2024.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.