

A transparência por princípio no novo sistema tributário

A Emenda Constitucional 132/2023 faz mais do que reformar os tributos incidentes sobre consumo no Brasil. Ela introduz, no texto constitucional, princípios a serem seguidos pelo legislador positivo, que fixam uma nova matriz ao Sistema Tributário Nacional.

Destacamos o Princípio da Transparência Tributária.

O §3º do artigo 145 da Constituição, inserido pela EC 132/2023, dispõe que “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”.

Logo, a transparência tributária é elevada à categoria de princípio constitucional.

Deve-se lembrar que o direito tributário é estrutural ao próprio Estado de Direito, não só por ser condição material à existência do Estado, mas também, em maior grau de importância, sob a ótica da proteção ao patrimônio individual. Afinal, o patrimônio individual está umbilicalmente ligado ao exercício das liberdades individuais.

Portanto, a transparência tributária é uma garantia individual.

Sendo uma garantia individual esculpida explicitamente na Constituição, por meio da EC 132/2023, é inegável que a transparência tributária orienta, limita e qualifica o exercício da competência tributária.

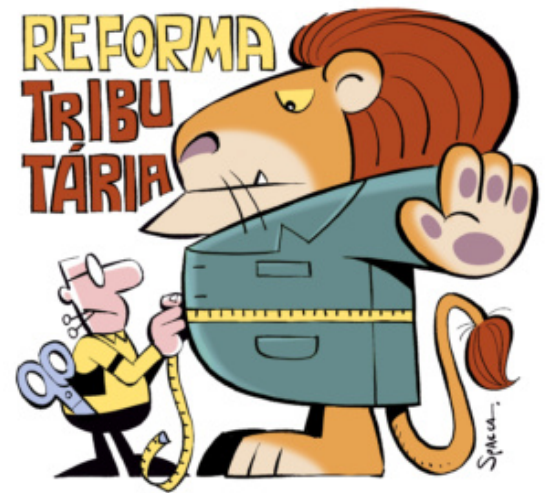
Mas será que a garantia individual à transparência tributária vem sendo observada?

Para entendermos a importância desse princípio, basta olharmos para o velho regime tributário e para o recente comportamento do Leviatã.

Sistema tributário do velho testamento

No sistema pré-EC 132/2023, a regra era a ausência de transparência tributária.

Spacca



Spacca

A alíquota nominal, ou seja, aquela fixada em lei para o ICMS, ISS, PIS e Cofins, não refletia a alíquota efetiva desses tributos. Isso porque, desde o Ato Complementar 27/1966, que incluiu o §4º ao artigo 53 do Código Tributário Nacional, inaugurou-se no sistema tributário o chamado “cálculo por dentro”, em que o a alíquota do imposto incide sobre o próprio valor do imposto.

Um exemplo simples: se o preço de R\$ 100,00 possui ICMS de 18%, o valor do imposto é R\$ 18,00. A princípio, tudo parece perfeito e transparente, não é mesmo? Afinal, R\$ 18,00 realmente são 18% de R\$ 100.

O que facilmente esquecemos é que os R\$ 18 de impostos estão dentro dos R\$ 100. Melhor: o que vemos é R\$ 18 de ICMS + R\$ 82 de mercadoria, totalizando R\$ 100.

Ora, se a mercadoria é R\$ 82,00, então os R\$ 18,00 não representam uma tributação de 18% e sim uma tributação de 21,95% sobre o preço da mercadoria de R\$ 82,00.



opinião

Percepção do consumidor		Realidade	
Valor da mercadoria	R\$ 100,00	Valor da mercadoria	R\$ 82,00
ICMS 18%	R\$ 18,00	ICMS 21,95%	R\$ 18,00
Total	R\$ 100,00	Total	R\$ 100,00

Ou seja, o velho testamento era pautado pela ausência de transparência. O contribuinte sabia do valor a pagar, mas não tinha a real proporção do tributo em relação à base econômica da operação.

Essa lógica foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal e fixada no Tema 214, que validou a sistemática do ICMS [1].

Destacam-se trechos do acórdão proferido no RE 582.461, com repercussão geral, que revelam a defesa do velho modelo de cobrança:

Por ocasião do julgamento do mencionado RE 212.209, acompanhando a divergência inaugurada pelo Ministro Nelson Jobim, o Ministro Moreira Alves ressaltou a necessidade de inclusão destacada do montante próprio do ICMS na sua base de cálculo, tendo em vista que a sistemática de compensações este tributo lhe confere mecânica diversa de imposto sobre valor agregado.

E, ainda, sobre o fato de a alíquota efetiva ser superior à alíquota nominal em razão do cálculo por dentro:

[...] se se faz por dentro, obviamente haverá um tipo de repercussão, senão vai se ter um outro tipo de elevação. Em suma, é um tipo de escolha que se faz e, muitas vezes, o próprio constituinte sobre isso se pronuncia. Não há aqui nenhum excesso, não há aqui nenhuma exorbitância. Ao final se sabe, exatamente, quanto de tributo está sendo efetivamente cobrado. O próprio princípio da transparência, aqui, devidamente honrado.

Nota-se que a interpretação sobre transparência no velho testamento era meramente formal. Ou seja, bastava ao consumidor saber o valor do tributo a ser desembolsado, e não a real proporção do tributo sobre o bem.

Acontece que o ICMS não era o único imposto cobrado no consumo, o que torna o cenário ainda pior. Isso porque ainda tínhamos o PIS/Cofins.

No mesmo Tema 214, a Suprema Corte já havia manifestado que a importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação constitui base de cálculo do ICMS, o que incluiria os tributos incidentes na venda. A questão específica do PIS/COFINS sobre a base do ICMS restou consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema 1223.

Dado que o ICMS incidia sobre si mesmo e também sobre o PIS/Cofins, somado ao fato de que o PIS/Cofins também incidia sobre si mesmo, o consumidor que realizava uma compra de R\$ 100,00 de uma empresa do lucro presumido (PIS/Cofins de 3,65%), pagava R\$ 2,99 de PIS/Cofins (3,65% sobre R\$ 82) e o já mencionado R\$ 18 de ICMS.

Ao total, na compra de R\$ 100, tínhamos R\$ 20,99 de tributos sobre consumo e R\$ 79,01 de preço do bem.

Isso tornava as alíquotas nominais de 21,65% (18% ICMS + 3,65% PIS/Cofins) em uma alíquota efetiva de 26,57% sobre consumo (22,78% ICMS + 3,79% PIS/Cofins).

Percepção do consumidor		Realidade	
Valor da mercadoria	R\$ 100,00	Valor da mercadoria	R\$ 79,01
PIS/Cofins 3,65%	R\$ 2,99	PIS/Cofins 3,79%	R\$ 2,99
ICMS 18%	R\$ 18,00	ICMS 22,78%	R\$ 18,00
Total	R\$ 100,00	Total	R\$ 100,00

E sequer podemos afirmar que R\$ 20,99 (26,57%) é o total da carga tributária nesse exemplo, pois, para sabermos o total da carga tributária, teríamos que conhecer toda a cadeia tributária anterior, desde o fabricante/importador até o consumidor. Ou seja, 26,57% é o cenário otimista nesse caso.

Portanto, no velho testamento, não vivíamos apenas o tão falado “manicômio tributário”. Somado aos diversos regimes (cumulativo, não cumulativo e Simples Nacional), às diferentes formas de cobrança (monofásico, substituição tributária, entre outros) e a todas as obrigações acessórias a elas relacionadas, vivíamos a prevalência da ausência de transparência quanto à alíquota efetiva e a carga tributária total em cada pagamento realizado pelo consumidor.

A reforma tributária sobre o consumo eliminou essa ausência de transparência e viveremos um novo testamento, que respeita o princípio da transparência tributária.

Portanto, o Sistema Tributário Nacional caminha ao encontro da transparência tributária?

O vício presente sobre a renda

Infelizmente, no que diz respeito à renda, o princípio da transparência tributária está longe de se concretizar.

Em que pese o artigo 18 da EC 132/2023 determinar ao Poder Executivo o encaminhamento da reforma sobre a tributação da renda, até o momento vivemos apenas mudanças pontuais que carregam um fator em comum: a ausência de transparência.

Começando pela Lei 15.270/2025. Na prática, tal legislação eliminou a progressividade existente no imposto de renda para pessoa física e criou método nada transparente de tributação anual das chamadas “altas rendas”.

Mas, certamente, nada supera a majoração ao IRPJ/CSLL praticada pela Lei Complementar 224/2025.

Sob o argumento de reduzir incentivos e benefícios tributários, conforme estabelecido pelo constituinte derivado no artigo 4º da EC 109/2021, a legislação promoveu a elevação dos percentuais de presunção aplicáveis à base de cálculo das pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro presumido, para fins de incidência do IRPJ/CSLL.

Ora, o lucro presumido é técnica de mensuração da renda. Não se trata de benefício ou incentivo tributário. Se o objetivo era aumentar a tributação dessas empresas, o método que atende à transparência é a majoração das alíquotas dos tributos.

Urge, portanto, a realização de uma reforma ampla sobre a renda e pautada na transparência, tal qual vivemos com os tributos sobre consumo.

Necessária consolidação de um novo testamento



Fácil verificar que a Emenda Constitucional 132/2023 trouxe os pilares para a instauração de um novo Sistema Tributário Nacional, contendo as regras da reforma sobre o consumo e sinalizando, em seu artigo 18, a necessidade de uma reforma sobre a tributação da renda e do trabalho, mudanças que podem ser realizadas a nível infraconstitucional.

A transparência tributária constitui pilar fundamental não só ao consumo, mas também para a renda e o trabalho. Elevada à garantia constitucional, a transparência tributária passa a estar indissociável do exercício da competência tributária.

Esse princípio foi aplicado aos novos tributos sobre consumo. Aqui vivemos um novo testamento. Porém, percebemos que o exercício da competência tributária segue resistindo à transparência tributária, especialmente nas recentes mudanças sobre a tributação da renda.

Diferentemente do velho testamento, hoje, após a EC 132/2023, a Carta Magna não admite mais a ausência de transparência tributária. Agora, no novo testamento, violar a transparência é violar a Constituição. Violação da transparência é violação de uma das garantias individuais do contribuinte.

Se antes a tradição jurídica justificava a ausência de transparência tributária, se antes se encontrava justificativa constitucional para preservar a falta em prol da elevação da carga tributária, hoje isso não mais se admite.

Se o legislador insiste em não atender à transparência tributária, cabe ao Judiciário cumprir a nova ordem constitucional, preservando a vontade manifestada pelo constituinte derivado e o direito conquistado pela sociedade.

Só assim teremos a concretização do novo sistema tributário estabelecido em 2023.

[1]Tema 214: I – constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na sua própria base de cálculo; II – É legítima a utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários; III – Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jun-02/a-transparencia-por-principio-no-novo-sistema-tributario/>