

O princípio da cooperação na reforma tributária

02/03/2026

A reforma tributária prometeu simplificação. Mas parte do resultado vai depender menos de alíquotas e mais de como o Estado fiscaliza e resolve conflitos. É nesse ponto que entra a cooperação: ela pode ser garantia efetiva ou apenas retórica.

A Emenda Constitucional 132 inseriu a cooperação no novo § 3º do artigo 145, entre os princípios do Sistema Tributário Nacional. Mercê do carrossel de novidades trazido pela reforma, esses princípios têm recebido pouca atenção da academia. Exceção notável é [artigo](#) publicado em 2023 pelos professores Marco Aurélio Grego e Sérgio André Rocha na *Revista de Direito Tributário Atual* [1].

Este artigo, na esteira daquele dos professores, busca investigar o conteúdo e alcance do “princípio da cooperação”. Para alcançar esse propósito, partiremos da investigação de uma interpretação *genética* desse princípio, isto é, como e porque ele foi inserido no texto da reforma tributária. Em seguida, passaremos a indagar o significado da cooperação, indagando especialmente *para que fim* cooperar, *quem* deve cooperar e *de que maneira*.

De onde veio a cooperação?

No processo legislativo, certos “princípios” entram no texto com função simbólica: declaram um valor, sinalizam um rumo, produzem consenso retórico. Isso ocorre, sobretudo, quando o legislador quer “marcar posição” sem detalhar mecanismos [2]. Mas, uma vez constitucionalizado, o princípio deixa de ser ornamento: passa a atuar como parâmetro de validade e de interpretação. E pode, no caso concreto, bloquear condutas incompatíveis com o seu programa.

O princípio da cooperação não existia no texto original da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, como proposto pelo deputado Baleia Rossi. Tampouco existiu no parecer do deputado Aguinaldo Ribeiro, relator da matéria na Câmara dos Deputados. O princípio da cooperação foi incluído na [terceira versão do parecer do relator](#) na Comissão de Constituição e Justiça do Senado, Senador Eduardo Braga, datado de 7 de novembro de 2023. O texto foi incluído em virtude da aprovação da [emenda 601](#), do senador Efraim Filho.



Essa emenda propôs acrescentar expressamente o princípio da cooperação ao rol de vetores que devem orientar o Sistema Tributário Nacional no novo § 3º do artigo 145 da Constituição, ao lado da simplicidade, transparência e justiça tributária. A ideia central era tornar a cooperação uma diretriz constitucional para que a legislação e a prática administrativa sejam desenhadas de modo a viabilizar condutas cooperativas tanto pelo Fisco quanto pelo contribuinte, com *dupla finalidade*: aumentar a eficiência arrecadatória (reduzindo fricções, custos de conformidade e ineficiências) e reforçar garantias do particular, sobretudo no âmbito da fiscalização e do contencioso.

A justificação da emenda parte do diagnóstico de que a relação fisco-contribuinte, no Brasil, tornou-se “conturbada e belicosa”, e sustenta que experiências recentes, como a transação tributária no plano federal, e recomendações institucionais, a exemplo de estudos do Conselho Nacional de Justiça, indicam que a cooperação (com transparência ativa, integração institucional e métodos adequados de resolução de disputas) é condição para reduzir litigiosidade e tornar o sistema mais funcional, especialmente em um modelo de IVA dual que exigirá coordenação entre diversos entes da administração tributária.

Para que cooperar?

A partir do texto da emenda 601, pode-se responder a uma das perguntas iniciais deste artigo. Os objetivos comuns indicados durante o processo legislativo, aumento da eficiência e reforço de garantias do particular, se coadunam com valores clássicos do sistema tributário. Um bom sistema deve ser eficiente, ou seja, arrecadar os maiores valores com o menor sacrifício de direitos individuais; e deve ser justo e proteger os direitos do contribuinte.

Mas de nada adianta saber que existe um *objetivo em comum* sem saber quais são os sujeitos que o partilham.

Quem coopera com quem?

No já citado texto de Para Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha, a cooperação é definida como princípio típico da sociedade de risco, um ambiente em que instituições e indivíduos agem de forma coordenada, muitas vezes transigindo, para enfrentar problemas que se intensificaram na pós-modernidade. No campo tributário, ela não se esgota no IBS/CBS e alcança mecanismos cooperativos de prevenção e solução de conflitos. Não pode ser lida como dever unilateral do contribuinte, visto que se irradia sobre agentes públicos e privados, com limites de simplicidade, razoabilidade e proporcionalidade.

A justificação da emenda 601 dialoga bem com essa moldura. Ela define a cooperação como diretriz para que a relação jurídico-tributária seja estruturada de modo a viabilizar atuação cooperativa tanto do *ente público* quanto do *particular*, visando simultaneamente arrecadação mais eficiente e resguardo de direitos, sobretudo na fiscalização. A emenda, contudo, é ainda mais explícita num ponto: ela estende a cooperação ao plano *interfederativo* e *interorgânico*, exigindo atuação integrada entre entes e interpretação cooperativa entre União, estados, Distrito Federal e municípios, além da cooperação com contribuintes.

Percebe-se, por conseguinte, o caráter bidimensional da cooperação. Em uma primeira dimensão, a cooperação deve se dar *entre Fisco e contribuinte*; em uma segunda dimensão, entre *os próprios entes públicos*. Nessas duas dimensões, são partilhados os dois objetivos comuns já enunciados: aumento da eficiência arrecadatória e reforço de garantias do particular.

Na dimensão Fisco-contribuinte, a literatura clássica tratou “cooperação” como dever não pecuniário do sujeito passivo, destinado a viabilizar a apuração do fato gerador [3]. A reforma transforma esse dever *unilateral* em *bilateral*. Agora, a cooperação constitucional não legitima apenas deveres do contribuinte. Ela também impõe uma postura pública propositiva e corretiva (menos inquisitória, mais orientadora), exatamente para ganhar eficiência sem degradar garantias.

Já na *dimensão interfederativa*, parece, do ponto de vista prático, que os entes públicos deverão cooperar entre si para viabilizar a cobrança eficiente do IBS/CBS. Contudo, perceba-se a eficiência arrecadatória é apenas um dos dois objetivos da cooperação constitucional. O segundo é o reforço de garantias do particular. Com efeito, caberá aos entes públicos cooperar também para evitar redundâncias e contradições no processo de cobrança e fiscalização tributária, de modo a maximizar os direitos do contribuinte, bem como harmonizar e coordenar a legislação. Essa segunda “perna” não é decorativa.

Como cooperar?

Por fim, cabe indagar *de que maneira* os entes devem cooperar. Primeiramente, deve se ter em vista de que o princípio da cooperação deve dirigir a formulação legislativa infraconstitucional. É preciso que a legislação tributária preveja mecanismos de cooperação. Exemplos dos mecanismos de cooperação Fisco-contribuinte são a transação tributária, a autorregulização incentivada, os programas e de conformidade, dentre outros mecanismos previstos nas Leis Complementares 225 e 227.

Mas a cooperação também pode ter aplicação imediata, seja *bloqueadora* de condutas contrárias ao seu conteúdo normativo, *interpretativa* de normas inferiores ou mesmo *integrativa* do ordenamento, quando não prevista norma específica necessária a fazer valer seu programa temático [4]. Esse aspecto é fundamental: enquanto princípio, a cooperação irradia efeitos em casos concretos, não apenas abstratamente na formulação legislativa.

- **Na dimensão Fisco-contribuinte:** cooperação não é “boa vontade”. É método. Implica previsibilidade, transparência ativa e orientação prévia, reduzindo custos de conformidade sem converter eficiência em pretexto para fragilizar garantias.

- **Na dimensão interfederativa e interorgânica:** cooperação é integração sem redundância. Exige coordenação entre União, estados, DF e municípios e entre órgãos da administração tributária para evitar duplicidade de exigências, contradições interpretativas e litígios produzidos pelo próprio desenho institucional.

Em suma, a cooperação não foi inserida no texto constitucional de maneira meramente simbólica. Ela tem conteúdo, destinatários e finalidades. E projeta consequências. Exige

desenho legislativo coerente, mas também opera desde já como parâmetro de interpretação e de bloqueio de condutas incompatíveis com seu programa normativo, sobretudo quando a administração tributária, sob o pretexto de eficiência, reproduz redundâncias, contradições e assimetrias que degradam as garantias do particular. Se a reforma pretende, de fato, simplificar e pacificar, a cooperação deve deixar de ser retórica vazia e passar a ser critério de decisão.

[1] GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 56, p. 752-780, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.33.2024.2536. Disponível [aqui](#).

[2] GUSFIELD, J. R. "Moral Passage: the Symbolic Process in Public Designations of Deviance", **Social Problems**, v. 15, n. 2, Detroit, 1967, p. 229.

[3] SALDANHA SANCHES, José Luís. **A quantificação da obrigação tributária**: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 56-57.

[4] A respeito da eficácia dos princípios, cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 14. Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 104-110.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-mar-02/o-principio-da-cooperacao-na-reforma-tributaria/>