

**XIV ENCONTRO INTERNACIONAL
DO CONPEDI BARCELOS -
PORTUGAL**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Alexandre Naoki Nishioka; Cláudio Miguel de Sousa Cardoso; Francisco Nicolau Domingos; Raymundo Juliano Feitosa. – Barcelos, CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-217-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito 3D Law

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIV Encontro Internacional do CONPEDI (3; 2025; Barcelos, Portugal).

CDU: 34



XIV ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BARCELOS - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Os artigos a seguir exibidos são fruto do XIV Encontro Internacional do CONPEDI, realizado nos dias 10, 11 e 12 de setembro, na sempre receptiva cidade de Barcelos, com colaboração essencial do Instituto Politécnico do Cávado e Ave.

O agrupamento dos ramos de Tributário e Financeiro, no GT coordenado, é um convite ao desenvolvimento de trabalhos interdisciplinares, que articulam conceitos interligados em diversos ramos do Direito em busca de um aperfeiçoamento científico à altura exigida pelo Congresso Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito. Aliás, em homenagem e respeito à internacionalidade da casa do encontro, essa mencionada interdisciplinaridade traduziu-se, inclusive, no direito comparado, angariando produtividade no Direito Português (quanto à averiguação da constitucionalidade de concorrência fiscal entre profissionais) e Espanhol (em relação ao importe de soluções alternativas de conflitos tributários administrativo). Em todo caso, não somente as produções propriamente ditas, como também os diálogos proporcionados no evento com a participação total dos aprovados, foram de grande proveito aos seus adequados espaços de investigação.

Invariavelmente, as temáticas contemporâneas fizeram-se presentes, sobretudo no que diz respeito às novas conjunturas proporcionadas pela Reforma Tributária e sua indissociável regulamentação. Em um horizonte de observação com recorte voltado às alterações principiológicas, houve foco no incremento da cooperação no texto constitucional. Por sua vez, na análise da legislação conexa, a proeminência deu-se à responsabilidade – seja em um viés específico quanto às plataformas digitais, seja em uma perspectiva ampla quanto ao

fiscal e sua exigência para o funcionamento verdadeiro da ordem econômica nacional; e, para os adeptos de uma tradicional discussão doutrinária, uma crítica acerca de determinados posicionamentos quanto à isenção tributária.

Na mesma medida, a oportunidade da gestão conjunta do GT de Direitos Sociais, Seguridade e Previdência Social garantiu aos debates sua notória amplitude consagrada na Constituição Cidadã de 1988, de maneira que a investigação dessas garantias sempre se desdobra em temas instigantes, em decorrências não tão imediatamente previsíveis.

Nesse contexto, foram analisadas: as mudanças promovidas pela EC n.º 103/2019 no regime de previdência dos servidores públicos, agora com certa maturidade temporal, apontando para uma preferência estratégica de planos administrados por entidades fechadas de previdência complementar; a escolha do tipo da solidariedade e os reflexos dessa decisão no sistema da Seguridade Social; a urgência da transição de paradigma na definição de cidadania, optando por um método dialético, com o fito de acompanhar as transformações sociais que não são apropriadamente abarcadas em um conceito jurídico fixo; e, não menos relevante, a complexa associação entre a garantia à educação e a vulnerabilidade da pessoa autista no sistema de ensino.

Com efeito, certos da qualidade e pertinência dos trabalhos apresentados, é com grande satisfação que a coordenação do GT deseja uma boa leitura!

Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka – Universidade de São Paulo.

Profa. Dra. Cláudia de Sousa Cardoso - Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

Prof. Dr. Francisco Nicolau Domingos - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

**O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA COOPERAÇÃO COMO UM DOS
PARÂMETROS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

**THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF COOPERATION AS ONE OF THE
PARAMETERS OF TAX REFORM IN BRAZIL**

Solange Teresinha Carvalho Pissolato ¹

Resumo

O presente artigo tem por objetivo realizar uma breve descrição do princípio da Cooperação introduzido pela Reforma do Sistema Tributário Nacional, que inseriu novos princípios constitucionais, consolidados pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Para além da referida Emenda, temos a Lei Complementar nº 214/2025 e o Projeto de Lei Complementar nº 108 /2024, que irradiam os reflexos do princípio da cooperação como amálgama da referida reforma. Enquanto método, apropria-se da pesquisa qualitativa, estruturada nas inovações legislativas e em artigos científicos pertinentes ao tema, que se apresenta como uma tendência aflorada para o debate diante das diversas alterações no Sistema Tributário Nacional. Por fim, e em arremate, as considerações feitas a seguir traçam um singelo panorama dos desafios a serem enfrentados com a implementação do novo sistema tributário, com especial referência ao princípio da cooperação como norteador do sistema tributário e da relação binária existente entre Fisco e contribuinte, que demanda sinergia de todos e um espírito legítimo de efetiva colaboração entre as esferas pública e privada, para que a reforma se concretize e se consolide em sua totalidade.

Palavras-chave: Cooperação tributária, Princípio constitucional tributário, Sistema tributário nacional, Federalismo fiscal, Reforma tributária

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to provide a brief description of the principle of cooperation introduced by the Reform of the National Tax System, which incorporated new constitutional principles, consolidated by Constitutional Amendment N.º 132/2023. In addition to the referred

synergy from all and a legitimate spirit of effective collaboration between the public and private spheres, so that the reform may be fully realized and consolidated.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax cooperation, National tax system, Fiscal federalism, Tax reform, Constitutional tax principle

1 INTRODUÇÃO

Ainda que houvesse antagonistas ferrenhos à Reforma Tributária, ela se efetivou com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 e vem ganhando concretude com a Lei Complementar (LC) nº 214/2025 e com as prospecções referentes ao Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 108/2024, marcada por uma pauta em movimento, com alterações estruturais ao Sistema Tributário Nacional. Por certo, é possível identificar alguns pontos controvertidos desse novo ordenamento; e a esperança advém com a suposta regulamentação de novas disposições legais, o que não imuniza a preocupação com o aumento da litigiosidade, exigindo uma implementação cuidadosa e coerente.

A Reforma Tributária reveste uma novel conformação ao Sistema Tributário Brasileiro, mormente por efetivar alterações na Constituição Federal de 1988 (CF/1988), a qual estrutura toda a disciplina jurídica da tributação no Brasil. Para além da aprovação do Imposto sobre Valor Agregado — conhecido por IVA dual —, a proposta contempla dois tributos adjetivados de gêmeos, o IBS e CBS, sendo que a Reforma cingiu importantes alterações nas regras de competência dos tributos, assim como foi gênese de novos princípios constitucionais com destaque para o princípio da cooperação, ponto focal deste artigo.

A EC nº 132, no intento de gerar um sistema tributário mais simples e transparente, inovou em vários temas, objetivando adequar o sistema brasileiro às exigências contemporâneas, entre os quais, a criação do princípio da simplicidade e da justiça distributiva, além da alteração da competência da União, dos estados, Distrito Federal e dos municípios, até então privativa de cada ente federado, criando uma celeuma sobre a viabilidade existencial dentro do sistema de uma competência compartilhada.

Nesse sentido, insta observar que a CF/1988, fruto de um processo participativo social e destacando o árduo processo histórico de redemocratização, primou pela ampliação da autonomia fiscal entre os entes federados, respeitando espaços, apesar das diversas alterações no sistema tributário até então vigente. É de pleno conhecimento, que o nosso federalismo nacional é cláusula pétrea posta no texto constitucional, portanto, o federalismo de Estado é imutável, não sendo possíveis quaisquer alterações em seu trato.

Reflexões e necessidades impulsionaram a vigente reforma tributária, mudanças que objetivaram maior simplificação nos processos de diálogo entre as partes envolvidas, a extinção da recorrente guerra fiscal interna, a diminuição da insegurança jurídica entre os agentes participativos, a limitação do contencioso tributário, bem como a diminuição da desigualdade existente, tudo na tentativa de colocar o Brasil junto à concorrência e no plano da

competitividade internacional, demonstrando um histórico de influência da visão mercantilista em nosso atual sistema tributário nacional.

No transitar desse percurso — com a previsão expressa até o ano de 2033 —, há um período de transição calibrado à implementação do novo modelo de tributação do consumo; nesse transitar, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios perderão seu protagonismo no que se refere à competência para lançar e arrecadar, respectivamente, os tributos substituídos pelo IBS e CBS, conforme determina o art. 156, inciso A, e prevê o art. 195, inciso V, da CF/1988, sem excluir o imposto seletivo.

Sob essa perspectiva, o argumento que se impõe é a redução de litígios, no entanto, há os que entendem de forma diversa. Em evento recente sobre a Reforma do Sistema Tributário Nacional, o professor Roque Carrazza (IDEPE, 2025), utilizando-se de uma analogia da mitologia grega, fez alusões aos possíveis efeitos da Reforma Tributária, especialmente quanto ao impacto no aumento da judicialização de conflitos.

Segue o professor explicando que, na mitologia grega, Cassandra, tinha o dom de fazer profecias, mas foi amaldiçoada pelos deuses, refletindo o desafio de ter suas ideias e preocupações ignoradas, mesmo quando corretas e relevantes. Reflexos históricos, seguindo essa linha de raciocínio, isso foi fatal para Troia, posto que, quando os gregos apresentaram diante dos portões de Troia o famoso cavalo de madeira, a mensagem de Cassandra para os troianos foi de que não tocassem no presente dos gregos, daí a expressão até hoje usada “presente de grego”. Desatendendo as orientações de Cassandra, desacreditaram-na e os portões da cidade foram abertos e, quando vieram a escutar as orientações da profetisa, já era tarde demais, Troia estava em chamas, e o resto é história.

Essa analogia se justifica diante das preocupações suscitadas pelos efeitos da Reforma Tributária, que vão além do possível aumento da judicialização, para o descompasso entre a positivação do direito material e do direito processual, que não manteve a mesma marcha. Há várias manifestações de juristas e doutrinadores quanto à preocupação com a efetivação da Reforma da Tributação sobre o Consumo e seus possíveis efeitos, os quais poderão levar à triplicação dos litígios em um Judiciário já marcado pela alta litigiosidade, conforme refletem os dados disponibilizados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) no seu anuário *Justiça em Números*.

A proposta, ao prever uma transição que se estenderá por uma década, tem sido marcada por respostas apressadas a demandas urgentes, o que compromete a construção de um diálogo qualificado e necessário sobre aspectos estruturantes da reforma. Daí a importância do debate sobre alterações relevantes e, dentre os temas, destaca-se o princípio constitucional da

cooperação, que se apresenta como elemento integrador do processo de transição entre o sistema posto e o por vir.

Para além do princípio da cooperação, consta entre os novos princípios constitucionais positivados o da simplicidade. Ainda que pela ótica de alguns juristas, a unificação das legislações tributárias no país possa configurar um passo na direção da simplificação do sistema, há que se observar que o Código Tributário, que regula todo o Sistema Tributário Nacional, estampa originalmente 218 artigos. Já a LC nº 214/2025 conta com 544 artigos, divididos em três livros e 17 anexos, os quais dispõem sobre as regras e exceções dos novos tributos sobre o consumo, IBS e CBS.

Esse conjunto normativo constitui um robusto arcabouço legislativo, transitando contrariamente ao princípio da simplicidade e trazendo um novo giro paradigmático, o que não isenta a existência de lacunas legais identificadas ao longo do processo, impactando não só o Sistema Tributário como também as regras processuais, entre outros aspectos.

Nesse cenário que se apresenta, não se desconsidera o Sistema Tributário Nacional cingido por alto grau de complexidade e litigiosidade e as peculiaridades envolvendo sua aplicação. Com a introdução das novidades legislativas, inevitavelmente surgirão conflitos; no entanto, controvérsias podem resultar em diferentes interpretações e recorrentes judicializações, o que, além de elevar os custos de conformidade para o contribuinte, dificulta a fiscalização e arrecadação por parte do fisco.

O raciocínio previamente exposto nos remete a discorrer, no presente artigo, sobre o princípio da cooperação e seus possíveis reflexos e agentes participativos, visto como um dos pilares eleito pelo legislador na conformação do processo da referida reforma.

Metodologicamente, este artigo se baseia em pesquisa qualitativa, fundamentada nas recentes inovações legislativas introduzidas pela EC nº 132/2023, pela LC nº 214/2024 e pelo PLP nº 108/2024, bem como se apoia em literatura especializada, considerando o crescente interesse e a relevância do tema no cenário atual, diante das transformações promovidas no Sistema Tributário Nacional do país.

2 PRINCÍPIOS INFORMADORES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Em razão de seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, e, etimologicamente, “o termo princípio (do latim *principium*, *principii*), encerra a ideia de começo, origem, base [...] o ponto de partida e o fundamento (a causa) de um processo qualquer [...] é o alicerce” (Carrazza, 2024, p. 43). Nessa linha de raciocínio, segue o autor

argumentando, por comodidade didática, com uma analogia comum a Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Melo:

[...] o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício [...], e num edifício tudo tem sua importância, contudo mais importante do que portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras [...] portanto, se em um edifício subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra [...] tomadas as cautelas que as comparações impõem, estes alicerces e estas vigas mestras são os princípios jurídicos (Carrazza, 2024, p. 45).

Ao dissertar sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho, com precisão, observa, seja como for, que os princípios aparecem como linhas diretivas, manifestando força pelo simples fato de existirem, direcionando o intérprete quanto ao seu alcance e aplicação:

Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresse, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislativo, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos (Carvalho, 2017, p. 172).

Na concepção de alguns juristas doutrinários, os princípios elencados pela Reforma Tributária seriam novos princípios; outrossim, parte da doutrina entende que, embora apenas no presente estejam explícitos no texto constitucional, trata-se de antigos preceitos outrora aplicados e contemplados pela EC, posto que já se encontravam implicitamente na CF/1988. Por ora, todo princípio jurídico é um enunciado lógico, “implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam” (Carrazza, 2024, p. 45).

Assim, com a EC nº 132/2023, novos princípios foram incorporados ao ordenamento jurídico pátrio, consolidados no art. 145 da CF/1988, com a inserção de dois parágrafos ao texto:

§3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os **princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.**
(grifo nosso)
§4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos (Brasil, 2023).

Nas palavras de Machado Segundo (2025, p. 40):

[...] já deveria ser assim antes, o que só torna expresso, e explícito, o que já existia (e não era cumprido), portanto, deveria ser simples, transparente, justo, aplicado mediante cooperação do Fisco e do contribuinte, e com a atenção voltada também para o meio ambiente.

Para além dos referidos artigos, o art. 156-A, também inserido pela reforma, em seu §1º, estabelece que o IBS, de competência compartilhada, atenderá ao princípio da neutralidade, bem como prevê em seu inciso IV, a legislação única e uniforme em todo território nacional, obedecendo às ressalvas constitucionais, do que se espera transparência e previsibilidade do sistema nacional.

Nesse contexto, conforme noticiado no veículo informativo *Migalhas*, o novo princípio constitucional da cooperação foi proposto pelo senador Efraim Filho, autor da Proposta de Emenda Constitucional (PEC), sugerido com locus no livro do autor Fábio Leonardo Aguirra, “propondo uma dinâmica de maior colaboração entre o Fisco e os contribuintes, promovendo um sistema tributário mais justo e eficiente” (Migalhas, p. 1, 2024).

O propósito do princípio da cooperação tributária tem por escopo garantir e estimular a participação dos agentes envolvidos diretamente no sistema da tributação, visando ao alcance de um justo equilíbrio entre os direitos e os deveres do Fisco e do contribuinte, proporcionando maior sinérgica. Nesse sentido:

A dinâmica da relação jurídica tributária tem se construído com base em um vínculo marcadamente desequilibrado entre aquele que detém um direito de crédito e aquele que possui o dever de arcar com o ônus tributário. A visão da existência de uma assimetria natural que coloca o sujeito ativo em uma posição de superioridade em detrimento da posição de inferioridade do sujeito passivo não fica reservada apenas a um passado distante (Marivaldo, 2024, p. 524).

Constata-se uma evidente crise na relação entre o credor público e o contribuinte, desaguando na judicialização das demandas tributárias. Ou seja, há proeminência da atividade fiscal em desfavor do contribuinte, o que constitui a manifestação mais significativa desse conflito. É inegável que a situação em questão é resultado de uma dinâmica complexa, composta por fatores variados e multifatoriais.

Também não é possível aceitar, por completo, o argumento daqueles que dizem que, com a Reforma Tributária, haverá menos litígios entre o Fisco e o contribuinte, e entre os estados, os municípios e o Distrito Federal, posto que é o Comitê Gestor quem lançará, arrecadará e repartirá o produto da arrecadação do IBS entre essas unidades federadas, o que provavelmente não garante um conformismo por parte dos entes federados.

Entretanto, há que se seguir a fórmula clássica de nascimento, constituição e extinção do crédito tributário, e, seguindo este raciocínio, o que se constata é que existe uma linha do tempo lógica e concatenada. Isso significa a existência de uma hipótese de incidência (HI) tributária, que é a situação eleita pelo legislador (*in abstracto*); se concretizada no mundo dos fatos, resulta na ocorrência do fato gerador, que, por sua vez, é a gênese da obrigação tributária.

Assim, espera-se que os dois tributos, IBS e CBS, tenham o mesmo tratamento, vez que necessariamente, têm a mesma hipótese de incidência, a mesma base de cálculos, os mesmos sujeitos passivos, de modo que a regra-matriz dos tributos será a mesma e terá a mesma fonte normativa, conforme dispõe o art. 149-B¹, sendo, portanto, tributos gêmeos, ainda que haja questões controversas contidas no texto constitucional sobre uma característica específica do IVA *dual*, pulverizada entre os 26 estados e o Distrito Federal.

Assim, no direito tributário, que é um direito de intervenção estatal, como esclarece o professor Francisco Nicolau Domingos (2016, p. 39):

[...] se a administração tem interesse na prestação de imposto, não é menos verdade que o próprio sujeito passivo também o tem, ainda que o seu interesse se encontre em oposição àquele, por duas razões, o pagamento do imposto envolve uma ablação do seu patrimônio e, em segundo lugar, o título que legitima tal ‘ataque’ patrimonial foi votado pelos seus representantes.

Nesse trilhar, com inteira propriedade, Carrazza (2024, p. 261) discorre sobre o comportamento das autoridades tributárias e o ajustamento de conduta ao rigoroso princípio da legalidade, presente com maior visibilidade do que em outras áreas do Direito:

Como consequência, o Fisco não pode, por decisão própria, isto é, sem base legal, prejudicar ou beneficiar os contribuintes. Pelo contrário, deve lançar e arrecadar os tributos na forma da lei; do mesmo modo, salvo quando expressamente autorizado por ela, está proibido de renunciar aos créditos tributários ou de transacionar sobre os regularmente nascidos.

Por conseguinte, a administração pública aplicaria a norma tributária ao contribuinte, “[...] que, face à sua qualidade de membro da comunidade, encontra-se adstrito a cumpri-la.

¹ Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023). I - Fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023). II - Imunidades; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) IV - regras de não cumulatividade e de creditamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Isto é, tanto a administração, como o contribuinte, satisfazia o interesse público, a administração com sua atuação e o contribuinte com o pagamento do imposto” (Domingos, 2016, p. 37–38).

Nessa senda, a discussão revela-se não só oportuna como também necessária diante da imposição da EC nº 132/2023, ao incluir o § 3º, no art. 145, da CF/1988, fixando, entre outros, o princípio da cooperação tributária.

No contexto do estruturante princípio do Estado Democrático de Direito, a CF/1988 abriga importantes e reconhecidos princípios, “[...] que garantem a justiça e a proteção dos direitos dos contribuintes ao mesmo tempo em que estabelecem limites ao poder de tributar do Estado” (Tapias; Andriotti, 2024, p. 207).

Na percepção de Paulo Caliendo (2019), a existência da tributação, ao longo das fases históricas de constituição do Estado tributante, sempre foi vista como uma ordem natural, necessária à manutenção do *status quo* social. A consciência da relação firmada entre o cidadão e o Estado, o referido vínculo deveria ser naturalmente transcendente, não apenas uma obrigação legal.

O esforço precisa ser concebido como uma ação conjunta, em prol do espaço social, não apenas percebido como um fardo. O princípio da cooperação, entre tantos atributos, nasce com o intuito de atenuar essa visão, aproximando não apenas o contribuinte e o fisco, mas também aplicando a participação de terceiros envolvidos na presente relação, como os poderes institucionalizados e demais agentes informadores, a citar como exemplo, a aproximação do fisco com o sistema do extrajudicial nacional.

Destarte, a percepção de eficiência tributária passa pelo princípio da cooperação entre o Fisco e o contribuinte e pelos demais agentes de colaboração junto ao sistema de colaboração, visando sempre o alcance dos princípios da simplicidade e da transparência, os quais ganharam uma parcela de protagonismo com a Reforma Tributária.

2.1 PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Há que se destacar que a EC n.º 132 foi incorporada na Carta Magna e seus dispositivos não devem ser interpretados isoladamente, mas em consonância com o texto constitucional como um todo. Sob esta perspectiva é importante dar espaço para abordar a alteração do art. 145 da CF/1988, pelo §3º da EC, o qual positivou de forma expressa, novos princípios constitucionais, dentre eles o princípio da cooperação (Brasil, 2023a, on-line).

A bem da verdade, o princípio da cooperação não é uma novidade, uma vez que o Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015) já o prescrevia em seu art. 6º, dispondo: “Todos

os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva” (Brasil, 2015, on-line), estabelecendo o dever de cooperação mútua, o que, para Marivaldo Andrade dos Santos (2024, p. 531), “[...] tem por finalidade específica proporcionar a obtenção de justiça e de efetividade de mérito proferido no processo”. Ademais,

Tem-se, no art. 6º do CPC, uma descrição da dimensão objetiva do sistema de cooperação, haja vista que não se faculta aos sujeitos do processo a possibilidade de cooperar. Na verdade o art. 6º do CPC impõe a eles o dever de agir de maneira cooperativa, para que essa cooperação resulte em processo célere, a fim de que a decisão que dele resulte seja a expressão de justiça e de efetividade (Santos, 2024, p. 531).

Tomando por base a distinção apontada acima, tem-se que o princípio da cooperação atua diretamente,

[...] imputando aos sujeitos do processo, deveres. Assim são ilícitas as condutas contrárias à obtenção do ‘estado de coisas’ (comunidade processual de trabalho) que o princípio da cooperação busca promover [...] olhar este voltado também em relação ao órgão julgador (Didier Jr, 2020, p. 162–163).

Valendo-se dessa moderna perspectiva da cooperação processual, cabe uma pequena digressão sobre o princípio da cooperação, vertido para o direito processual tributário, no qual cooperar deve ser entendido como:

[...] o meio pelo qual o poder fiscal e o contribuinte atual, em conjunto, com a finalidade de apurar a obrigação tributária e o respectivo crédito tributário, mediante a observância das diretrizes constitucionais. [...] possui duas dimensões, a subjetiva e a objetiva. A dimensão subjetiva da cooperação tributária seria uma forma de colaboração, caracterizando-se pela espontaneidade e pela voluntariedade, em que os sujeitos da relação tributária atuam por meio de preferência ou de ações compatíveis com a predileção ou com a respectiva conveniência. [...], por outro lado, a dimensão subjetiva ajusta-se muito mais aos interesses do contribuinte, já que, em determinadas situações, poderá ele realizar um juízo de conveniência, ao julgar, tendo por parâmetro o caso concreto, se a prática ou não de determinado ato poderá atender ou deixar de atender aos seus interesses. [...]. Quanto à dimensão objetiva da cooperação tributária, corresponderia ao dever de participação obrigatória dos sujeitos da relação tributária (Santos, 2024, p. 543).

A grande pergunta que não quer calar, cuja resposta não é simples, é se a inserção do princípio da cooperação ínsita no art. 145 da CF/1988, transmutará a cultura do litígio, que tradicionalmente marca as relações entre Fisco e contribuinte.

Para a doutrinadora Letícia de Mello (2024, p. 2),

[...] historicamente, a visão entre Fisco e Contribuinte foi criada a partir de um certo antagonismo, que cada um ocupa, na relação jurídica (sujeito ativo x passivo), o que acabou cultivando uma constante animosidade entre as partes e culminou na crescente litigiosidade.

Por essa razão, “[...] ainda prospera a ideia de que a diversidade de interesses (públicos e privados) implica a inviabilidade de se desenvolver e de se manter uma relação menos antagonica entre as partes” (Santos, 2024, p. 543). Contudo, não é menor a responsabilidade dos atores coadjuvantes ante a situação de construir soluções para minorar tal assimetria de sistemas, criando condições necessárias para sua efetivação em consonância com a realidade, em sua permanente mutação. A EC n.º 132/2023, ao alçar a cooperação tributária a uma posição de princípio constitucional, apontou claramente a opção por este último caminho.

Não se pode desconsiderar que houve ampliação de instrumentos à disposição dos litigantes, traduzida pelas inúmeras boas práticas de cooperação entre o Fisco e o contribuinte, marcadamente recomendadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e ofertadas pelos métodos adequados para solução de conflitos (mediação, conciliação, arbitragem e transação), o que se nomeia de *Justiça Multiportas*.

Pontualmente, sobre o instituto da transação, o qual vem ganhando protagonismo na contemporaneidade, e, por mais que o Código Tributário Nacional trouxesse a previsão deste instituto em seu art. 171, prevendo concessões mútuas para extinção do crédito tributário, evidenciando assim a necessidade de cooperação entre os sujeitos ativo e passivo, isso só ganhou força com a Lei n.º 13.988/2020 que regulou tal instituto.

Quando se aborda o princípio constitucional da cooperação no âmbito tributário, há que se ter um olhar que vá além de uma relação binária entre Fisco e contribuinte. Isso porque, tal relação se capilariza, abrangendo mais que os dois sujeitos (ativo e passivo), atingindo diferentes entes, bem como seus órgãos e instituições conexas. Portanto, vai depender da colaboração de todos os agentes envolvidos, não apenas do Fisco e dos contribuintes, mas também dos advogados, magistrados, enfim dos operadores do direito, sendo necessário, portanto, uma sinergia de todos e um espírito de colaboração para que a reforma se efetive.

O princípio cooperativo, em matéria tributária, deve informar e induzir que toda a ação particular ou pública “[...] seja voltada à facilitação da performance da relação tributária com o máximo de eficiência e o mínimo de atrito, buscando reduzir os custos de conformidade e de fiscalização e maximizar os resultados da atividade produtiva” (Goldschmidt; Andrade, 2023, p. 65).

A cooperação está fundamentada nos arts. 1º da CF/1988, que estabelece a união indissolúvel entre os entes federados, e 60, § 4º, que impede qualquer tentativa de suprimir a estrutura federativa do Estado Brasileiro. A CF/1988, ao consolidar o federalismo cooperativo, “determinou que os entes federativos trabalhem conjuntamente, mas com autonomia em relação a suas próprias atribuições [...], a autonomia dos entes federados não implica isolamento, mas sim uma ação integrada e temas de interesse comum” (Hoffmann, 2025, p. 369).

Nesse cenário, há que se considerar que a Reforma Tributária acabou esbarrando na forma Federativa do estado brasileiro. Assim, ainda que, pela ótica de alguns juristas, a cláusula pétrea não tenha sido ferida, o federalismo foi letalmente atingido e fortemente diminuído no que se refere as competências constitucionais. Pelo viés do federalismo cooperativo, nos ensinamentos de Marco Aurélio Greco e Tercio Sampaio Ferraz Jr. (s/d), o federalismo solidário exige, como condição de efetividade:

[...] a cooperação entre os entes federados, tanto no sentido vertical quanto horizontal. Esta cooperação, embora à primeira vista faça pensar numa espécie de contrato federado, a presidir as relações entre as unidades, tem um outro fundamento. Na verdade, no contexto do federalismo solidário, ela não tem uma natureza contratual. Isto porque as relações interindividuais entre as entidades que compõem a federação, cujo objetivo deve ser o fomento das finalidades comuns, ainda que tenham a aparência de vinculações contratuais, com o estabelecimento de direitos e deveres em face de conteúdos específicos, têm um sentido jurídico-político que as transcendem.

Nas palavras de Santi e Cooke (2025, p.3 2), o Federalismo cooperativo, não significa a desconsideração da autonomia dos entes federativos em prol do eixo central de poder, a União,

[...] o desejável é que haja autogoverno colaboração em graus adequados e saudáveis: o primeiro, servindo como impulso para o aprimoramento da ação estatal e como forma de controle mútuo dos entes federativos, e, a cooperação, funcionando como forma de racionalização de ações estatais diminuição de custos, compensação das desigualdades regionais e sociais e valorizando a parceira, o compromisso e a tolerância entre os entes federativos.

Na prática, inseridos no contexto que o nosso sistema tributário, tem por base um federalismo de cooperação (embora traga consigo a reafirmação de um federalismo de integração como norte), em consequência a esse modelo que exige a participação cooperativa e integrativa não apenas de todos os entes federados, destaca-se a corrente participação de notários e registradores nacionais tem contribuído com o trâmite das informações perante o fisco, referente às operações financeiras e as mutações na cadeia dominial imobiliária e mobiliária, contribuindo para a eficiência da tributação nacional.

Por esse viés, o surgimento de agentes partícipes informadores atuantes em permanente colaboração com o sistema de fiscalização tributária — responsável subsidiário tributário pela ótica do Superior Tribunal de Justiça (STJ) —, percebe-se que toda e qualquer transação financeira, no âmbito de atuação do serviço extrajudicial nacional, segundo o Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

O Provimento nº 161, de 11 de março de 2024, que altera o Provimento nº 149, de 30 de agosto de 2023 — regulador da atividade extrajudicial no país — trata exclusivamente da relevante atuação dos cartorários na percepção da lavagem de dinheiro e na contribuição ao financiamento ao terrorismo e à proliferação de armas de destruição em massa (PLD/FTP).

Em virtude das disposições contidas na vigente normatização, passa a ser dever de todo notário ou registrador nacional implementar procedimentos de monitoramento, seleção e análise das operações, propostas de operações ou situações que possam conter indícios de práticas relacionadas à lavagem de dinheiro, sonegação fiscal ou infrações correlacionadas.

A identificação de procedimentos que evidenciem tais práticas parte do pressuposto da análise dos agentes envolvidos, dos valores transferidos e não identificados, da forma de pagamento, das simulações ou de situações que sinalizem incompatibilidade com as práticas de mercado. Tais situações devem ser monitoradas e informadas, por serem objeto de análise acurada pelo ente tributante nacional.

Outrossim, a configuração da obrigação de prestar informações mensais referentes a transações imobiliárias — a Declaração de Valores Imobiliários (DOI) — é representativa do dever de cooperação existente por parte dos operadores jurídicos vinculados ao extrajudicial. Visto que quaisquer anotações, averbações, lavraturas, matrícula ou atos de registro nos cartórios nacionais que caracterizarem alienações de imóveis realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, independentemente dos valores, devem ser informados, visando à cooperação e colaboração com o Fisco nacional.

Portanto, com base nessa perspectiva holística de cooperação, vislumbrando as finalidades comuns e suas vinculações, além de lançar luz sobre o princípio da cooperação, que orienta a atividade jurisdicional e administrativa do sujeito ativo da relação tributária, é importante analisar outra face — talvez mais discreta, para não dizer oculta — que se estende também às atividades administrativas dos diferentes entes. “Exige-se, portanto, uma atitude positiva de todos, sejam membros das cortes, equipes técnicas, operadores do direito, administração pública, nas diferentes esferas, enfim, todos os envolvidos”, para viabilizar o aperfeiçoamento e a alimentação dos diversos sistemas operacionais interconectados (Mollica; Pissolato, 2023, p. 457).

Nesse percurso analítico, Regina Helena Costa (FGV, 2025) argumenta que é importante lembrar a eficácia vinculante dos julgados do STF e do STJ, respectivamente em sede de repercussão geral e, no caso do STJ, nos recursos especiais repetitivos — os quais só têm essa aplicação vinculante restrita aos órgãos do Poder Judiciário. Ambas as Egrégias Cortes decidem nesses termos: todos os órgãos do Poder Judiciário são obrigados a adotar a mesma orientação, isso por força do art. 927 do CPC/2015.

No entanto, o que ocorre na prática é que, mesmo o Supremo Tribunal Federal tendo se manifestado em sede de repercussão geral, as administrações tributárias de diversos entes políticos continuam ignorando tais orientações. O mesmo acontece com o STJ: mesmo julgando recurso especial repetitivo, a eficácia vinculante alcança apenas o Poder Judiciário, e não as administrações tributárias (Costa, 2025).

Isso significa dizer que o desrespeito a essas orientações continua produzindo mais litigiosidade, maior número de processos, maior número de recursos aos tribunais superiores — e é algo sem fim. Portanto, necessário se faz que todos esses julgamentos tenham eficácia vinculante também para a administração pública, o que seria um mecanismo eficaz de redução da litigiosidade. Posto que, quando o STF proclama definitivamente o seu entendimento em sede de repercussão geral, não há mais o que se questionar, e não há razão para a administração pública descumprir o julgado (Costa, 2025).

Nessa direção, o PLP nº 108 traz, no art. 92, no Título IV, “Dos Provimentos Vinculantes”, a diretriz para a concretude de tal conformação, no sentido da uniformização da interpretação e da aplicação da legislação não apenas pelo Comitê de Harmonização, mas também, em seu §1º, quanto às atribuições do Comitê Gestor. Tal estrutura, entretanto, pode comprometer a dialeticidade do processo administrativo e, sob esse prisma, suprimir conquistas alcançadas, ferindo direitos fundamentais.

Além disso, o §3º do mesmo artigo estabelece a vedação não apenas ao controle de constitucionalidade, já limitado em instâncias como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ou o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), mas também ao controle incidental de legalidade das normas, o que tem gerado críticas por restringir ainda mais a atuação técnico-jurídica dos órgãos julgadores administrativos.

3 PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO, PONTOS DE ATENÇÃO E QUESTÕES DE ORDEM PRÁTICA

Com olhar vertido à operacionalização da efetiva cooperação entre os entes federados e todos os demais agentes partícipes das exações fiscais, não se pode desconsiderar a importância da tecnologia.

Nessa perspectiva, “o princípio da interoperabilidade e a modernização do judiciário guarda íntima conexão com estes novos tempos, que exigem uma fluência muito forte com a tecnologia, onde se dialoga com inteligência artificial e algoritmos” (Mollica; Pissolato, 2023, p. 456). Para melhor ilustrar, apresenta-se a definição do princípio da interoperabilidade como:

[...] uma característica intrínseca dos sistemas operacionais que possibilita o trabalho em conjunto com outros sistemas pertencentes a outras organizações conexas, de modo que se garante de maneira eficaz e eficiente, a troca de informações entre vários sujeitos, pertencentes a grupos distintos, que mantenha uma necessidade constante de interação (Iwakura, 2020, p. 159).

Ao considerar interconexão, cooperar, nesse contexto, para Goldschmidt e Andrade (2023, p. 64), “[...] significa exercer os seus direitos e deveres considerando a perspectiva do outro e, mais do que isso, buscando auxiliar a realização da atividade do outro”.

Por essa perspectiva,

[...] o contribuinte deve agir com transparência, atuando para que o sistema seja funcional e o Fisco tenha dados suficientes para a cobrança tributária; do outro, cremos que o Fisco também deva agir para que os direitos e obrigações dos contribuintes sejam exercidos de modo menos burocrático possível (Mcnaughton; Mcnaughton, 2025, p. 29).

Na mesma direção, o PLP nº 108/2024², ainda em tramitação, é pródigo no catálogo de artigos que tratam de compartilhamento de dados. O referido PLP traz a previsão de um cadastro unificado de pessoas físicas, pessoas jurídicas e imóveis, que será compartilhado por todos os municípios de todos os Estados e pela União por meio do comitê gestor, visando a suprir a escassez ou ausência de dados informados pelos entes tributantes.

² Art. 183. Os tribunais de Justiça devem encaminhar semestralmente às administrações tributárias dos respectivos Estados e do Distrito Federal, em formato digital, as informações sobre a instauração e conclusão de processos de arrolamento, inventário, separação judicial, divórcio, dissolução de união estável e qualquer outro processo, inclusive aqueles nos quais ocorra a substituição processual, que envolvam a transmissão *causa mortis* ou doação. §1º Devem constar, no mínimo, entre as informações prestadas nos termos do caput, os dados pessoais das partes, incluindo o número de inscrição no CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ e a data da ocorrência do fato gerador. §2º Será franqueada às administrações tributárias estaduais e distrital senha de acesso aos processos reportados nos termos do *caput*, inclusive àqueles protegidos por segredo de justiça. §3º As informações constantes dos processos protegidos por segredo de justiça, aos quais os servidores das administrações tributárias estaduais e distrital terão acesso, somente poderão ser utilizadas para fins tributários, ficando protegidas pelo sigilo fiscal, nos termos da lei. (Senado Federal, 2024a, *on-line*).

No referido cadastro, conforme prescrição do art. 184³, devem constar entre as informações prestadas, no mínimo, os dados pessoais das partes, incluindo o número de inscrição do CPF, CNPJ e a data da ocorrência do fato gerador. Será franqueada às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal a senha de acesso aos processos, a qual somente poderá ser utilizada para fins tributários, ficando os dados protegidos pelo sigilo, como já ocorre no Estado de São Paulo (Valentin, 2024).

A ideia é a Secretaria da Receita Federal do Brasil disponibilizar, mediante convênio, aos servidores das administrações tributárias estaduais e do Distrito Federal, acesso controlado e rastreado às informações econômicas e fiscais de pessoas físicas e jurídicas, sob sua posse, no que se refere à Transmissão *Causa Mortis* e Doação, conforme o disposto no art. 185⁴.

Também, por meio do Cadastro Imobiliário Brasileiro (CIB), além da previsão das obrigações acessórias e do esforço conjunto estabelecido no caput do art. 186⁵, o qual não se limita a determinar os órgãos ou entidades de direito público ou privado conexos a ação, elenca um rol a título exemplificativo (Valentin, 2024).

Some-se a isso, projetos envolvendo o Serpro (2024) e a Receita Federal do Brasil⁶, os quais avançam na criação de tecnologia para reforma tributária. O projeto prevê uma

³ Art. 184. Sem prejuízo do disposto no art. 183, o Conselho Nacional de Justiça, os Tribunais de Justiça e as administrações tributárias dos Estados e Distrito Federal podem celebrar convênio para compartilhar informações sobre a instauração e conclusão de processos, como arrolamento, inventário, separação judicial, divórcio, dissolução de união estável, e qualquer outro processo, inclusive aqueles nos quais ocorra substituição processual, que envolvam transmissão *causa mortis* ou doação, em que o ente tributante seja diverso do conveniente. Parágrafo único. As informações obtidas nos termos do caput permanecerão protegidas pelo sigilo fiscal, nos termos da lei. (Senado Federal, 2024a, *on-line*).

⁴ Art. 185. A Secretaria da Receita Federal do Brasil deve disponibilizar, mediante convênio, acesso controlado e rastreado aos servidores das administrações tributárias dos Estados e Distrito Federal referente às informações econômico-fiscais de pessoas físicas e jurídicas que estejam sob a sua posse relacionadas à Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Parágrafo único. Após a disponibilização de que trata o *caput*, fica vedada aos Estados e ao Distrito Federal a exigência ao contribuinte de cópias de declarações entregues à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. (Senado Federal, 2024a, *on-line*).

⁵ Art. 186. As administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal podem estabelecer obrigações acessórias, destinadas a contribuintes, responsáveis ou terceiros, dispensada a exigência de lei estadual ou distrital. Parágrafo único. O disposto no *caput* aplica-se, mas não se limita, aos seguintes órgãos ou entidades de direito público ou privado, em relação aos atos praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício, onde se processe o registro da transmissão: I – Junta Comercial; II – Notários e registradores; Departamento Nacional de Trânsito – Denatran; IV órgãos e entidades executivos de trânsito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; V – Capitania dos Portos do Comando da Marinha do Ministério da Defesa; VI – Comissão de Valores Mobiliários – CVM; VII – Agência Nacional de Aviação Civil – Anac; e VIII – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - Incra. (Senado Federal, 2024a, *on-line*).

⁶ Serpro (2024) e a Receita Federal do Brasil (RFB) estão empreendendo uma transformação digital ambiciosa que começou em dezembro de 2023, imediatamente após a promulgação da Reforma Tributária pelo Congresso Nacional. Está sendo construída no Serpro uma nova solução, chamada Plataforma da Reforma Tributária de Consumo, que tem como objetivo processar o CBS para o governo federal e o IBS para os governos estaduais e municipais, por meio de uma solução totalmente integrada para cálculo, arrecadação, conta corrente, split payment e toda a governança de controle tributário num único ambiente tecnológico. O lançamento da Plataforma está previsto para 2026, as principais frentes de trabalho incluem o desenvolvimento do Conta Corrente, Portal de Transações, Motor de Regras e a plataforma NFSe, além do Receita Integra.

plataforma compartilhada para gestão, acompanhamento, apuração e cobrança de tributo, utilizando a infraestrutura do Serpro, na *Nuvem de Governo*.

Assim, as atividades devem ser interpretadas em conjunto “com a busca da eficiência, do aprimoramento do técnico e da especialização dos agentes públicos, a fim de que os custos de conformidade e de fiscalização sejam reduzidos e a arrecadação maximizada” (Goldschmidt; Andrade, 2023, p. 65).

A busca pela maior eficiência tributária, não se configura como uma novidade, e o emprego do princípio da cooperação pode contribuir para o atingimento desses objetivos. Nesse cenário, há que se levar em consideração os serviços notariais e registrais como *longa manus* do Estado, os quais cumprem papel importante, sendo apontados por Arruda (2024, p. 235), como um dos braços do Poder Judiciário que:

[...] auxiliam na desjudicialização e na justiça preventiva e solucionam questões que outrora poderiam ser resolvidas nos fóruns, são definidos como aqueles de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos e negócios jurídicos, conforme dispõe o artigo 1º da Lei 8.935/1994, os quais tem bases constitucionais previstas no artigo 236 da Carta Constitucional, e formam um sistema de segurança preventiva, dirimindo litígios e assegurando a paz social.

Assim, refere-se à forma de arrecadação dos tributos, posto que estados, Distrito Federal e municípios perderam o protagonismo sobre os impostos que incidem sobre o consumo, ficando concentrados nas mãos da União. Nessa direção, o produto da arrecadação da CBS vai para a União, e o IBS será lançado, arrecadado e distribuído pelo Comitê Gestor. Para Suzy Hoffmann (2025, p. 369), “embora esse modelo busque a unificação e a simplificação do sistema, ele levanta questões sobre a possibilidade de criar distinções entre os tributos IBS e CBS, de forma diversa daquela prevista no texto constitucional”.

Outro ponto emblemático é a composição do Comitê Gestor, o qual terá um representante de cada estado-membro da Federação e um representante do Distrito Federal, totalizando 27 membros. Soma-se a isso os 27 representantes pulverizados entre os 5.570 municípios brasileiros, sendo escolhidos os 14 representantes dos municípios mais populosos e os outros 13 eleitos pelos próprios municípios.

Diante desse cenário, o Comitê Gestor resulta na composição de 54 representantes, com a responsabilidade de solucionar os problemas nacionais, o que, por certo, pode gerar o risco de divergências interpretativas, seja entre os diferentes entes tributantes, seja entre eles e os contribuintes. Por esse viés, o modelo pode desatender ao objetivo da reforma posta, no que se refere à simplicidade, estimulando a conflituosidade e a insegurança jurídica quanto a um

sistema que se iniciará em 2027 e será plenamente implementado em 2033, com grande probabilidade de os conflitos baterem às portas da mais alta corte do país.

E, ao contrário do que a sociedade almejava, isto é, simplicidade e transparência, verifica-se que o PLP n° 108/2024 “[...] sugere uma estrutura complexa para o sistema processual administrativo tributário, que traz um rito processual diverso do previsto para o âmbito federal ou daquele que está sendo estudado por meio dos projetos de lei para a reforma do processo tributário” (Hoffmann, 2025, p. 372).

Por fim, tem-se que a EC n.º 132/2023, ainda que com volumes expressivos de artigos, aditados pela LC n° 214/2025 e pelo PLP 108/2024, que tramita pelas casas legislativas, traz modificações que, em sua grande maioria, dizem respeito a questões de direito material — ou seja, ao tributo em si — e, nesse sentido, devem seguir os paradigmas e a regra-matriz constitucionais. Contudo, sob outro viés, o direito processual parece não acompanhar o mesmo ritmo.

Há décadas se discutem alterações na legislação nacional no que diz respeito a uma Reforma Tributária, enfatizando o que célebres doutrinadores e expoentes estudiosos do tema intensificam, em seus argumentos: muitas questões controversas que ainda estão por vir, o que não impede uma prospecção, ainda que precoce, sobre o tema.

Nessa direção, para muitos especialistas no tema, a gênese de qualquer reforma deveria guardar conexão com uma visão do todo e, para além da Reforma Tributária, identificar outros gargalos, os verdadeiros pontos críticos estruturais, como os gastos públicos, e, a partir disso, direcionar, ainda que futuramente, as ações para reformas que mirem o Estado em todas as suas dimensões, especialmente a administração pública e sua pesada máquina administrativa.

Não se podem desconsiderar as severas críticas voltadas à complexidade do Sistema Tributário Nacional, que não é digno de aplausos e, nesse ambiente em ebulição, não está desacompanhado, trazendo à baila o Poder Legislativo e suas pautas, assim como o Poder Executivo, que, transpondo as fronteiras da competência regulamentar, por vezes, inova a ordem jurídica quando da edição de decretos, portarias, instruções normativas e atos administrativos.

Por derradeiro, as críticas se estendem à atuação do Poder Judiciário no julgamento das teses tributárias, que se prolongam por décadas, além da famosa modulação dos efeitos, uma dinâmica cada vez mais recorrente nos julgados da Suprema Corte, desvirtuando o instituto da modulação, ainda que, sob o mote da segurança jurídica, acabe abrindo flancos e incentivando a edição de leis inconstitucionais.

CONCLUSÃO

A Reforma Tributária, por intermédio da Emenda Constitucional nº 132/2023 e de sua regulamentação, trouxe mudanças estruturais ao sistema tributário, entre elas a positivação de novos princípios, entre os quais o relevante princípio da cooperação.

A busca por um modelo de sistema tributário inovador em simplicidade procedimental e eficiência no dinamismo do processo de constituição e arrecadação do crédito tributário contrasta com o volume normativo e a complexidade procedimental, que indicam riscos de aumento da litigiosidade.

A Reforma Tributária, ao introduzir noveis princípios, ao instituir o novo tributo IBS e com a criação do Comitê Gestor, revela que as estratégias voltadas para a erradicação das mazelas no sistema tributário enfrentarão obstáculos consideráveis. Contudo, a otimização de recursos por meio da redistribuição nos municípios representa uma mudança significativa e positiva na estrutura do sistema atual.

O princípio da cooperação se impõe como instrumento relevante à efetividade da reforma, exigindo atuação colaborativa entre Fisco, contribuintes, entes federativos e operadores do direito. Sua concretização depende de práticas complementares e alternativas para evitar a judicialização, como a transação tributária, o compartilhamento, a seleção e o monitoramento de dados e informações direcionadas ao Fisco, bem como a vinculação administrativa às decisões judiciais.

Para que a reforma alcance seus objetivos, será preciso fortalecer a cooperação institucional, intensificando os laços entre todos os agentes envolvidos, com foco na redução de conflitos, na segurança jurídica e na eficiência arrecadatória.

Mais que um imperativo normativo, a interpretação e a aplicabilidade prática do princípio em análise exigem o fortalecimento do diálogo entre os agentes envolvidos, buscando a racionalização de conflitos e a construção de um sistema tributário que atue de forma conciliatória, sem deixar de exercer sua precípua função arrecadatória, em prol de outros princípios tributários, como a justiça social, a distributividade e a eficiência, partindo da conscientização da participação do cidadão.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Patrícia Silva de; VITA, Jonathan Barros. Recuperação de créditos fazendários: métodos alternativos de solução de conflitos tributários. **Revista de Direito Brasileira**. São Paulo, v. 19, n. 8, p. 107 – 121, 2018.

ARRUDA, Larissa Águida Vilela Pereira de. A desjudicialização por meio das serventias extrajudiciais: a Lei 14.711/2023 (novo Marco Legal das Garantias) e seus impactos no agronegócio. In: **Direito do Agronegócio- Temas Contemporâneos**. GHAYVA, Samantha Rondon; COSTA, Adryeli A. (org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

BRASIL. [Constituição de 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988a**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Provimento nº 149, de 30 agosto de 2023**. Institui o Código Nacional de Normas da Corregedoria Nacional de Justiça do Conselho Nacional de Justiça - Foro Extrajudicial (CNN/CN/CNJ-Extra), que regulamenta os serviços notariais e de registro. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5243>. Acesso em: 6 jul. 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Provimento nº 161, de 11 de março de 2024**. Altera o Código Nacional de Normas da Corregedoria Nacional de Justiça do Conselho Nacional de Justiça – Foro Extrajudicial (CNN/CN/CNJ-Extra), instituído pelo Provimento n. 149, de 30 de agosto de 2023, para atualizar suas disposições relacionadas a deveres de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo e da proliferação de armas de destruição em massa (PLD/FTP), além de atualizar regra de cumulação da atividade notarial e de registro com o exercício de mandato eletivo. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5480>. Acesso em: 6 jul. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023a**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 10 jun. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 2 jul. 2025.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 108, 05 de junho de 2024**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre bens e serviços – CG-IBS e dá outras providências. Disponível em: Acesso em: 10 jun. 2025.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo, SP: Saraiva Educação, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 35 ed. rev. Atual. e amp. São Paulo. Editora JusPodvm, 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio Carrazza. **XXXVIII Congresso de Direito Tributário. 50 anos Construindo a Ciência do Direito Tributário no Brasil**. IDEPE – Instituto Geraldo Ataliba. 4, 5 e 6 de junho de 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Regina Helena. **FGV - II Congresso Nacional do Contencioso Tributário** – Dia 1-19/03/2025. FGV Direito SP. 7 min.34 s. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=BOhRhqVwysg&t=27285s> . Acesso em: 2 jun. 2025.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 22. ed. Salvador: Jus Podivm, 2020.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**: novas tendencias dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.

GOLDSCHIMIDT, Fábio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra. **Por um princípio da cooperação no Direito Tributário**: contribuições para o acolhimento de um novo princípio fiscal. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

GRECO, Marco Aurélio; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Desafios do federalismo fiscal brasileiro**. Disponível em: <https://www.terciosampaioferrazjr.com.br/publicacoes/desafios-do-federalismo-fiscal-brasileiro>. Acesso em: 10 jun.2025.

HOFFMANN, Susy Gomes. A proposta de contencioso administrativo na Reforma tributária e os desafios do Federalismo Cooperativo no Brasil. *In: Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. Coordenação Suzy Gomes Hoffmann [et al.]. São Paulo: MP Editora, 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Os princípios inseridos no art. 145, § § 3º e 4º, da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 132/2023. *In: Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. Coordenação Suzy Gomes Hoffmann [et al.]. São Paulo: MP Editora, 2025.

MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. **Curso de IBS e CBS**: de acordo com a EC n. 132/2023 e com a LC n. 214/2025. São Paulo: Noeses, 2025.

MELLO, Letícia de. O princípio da cooperação no âmbito da reforma tributária: utopia ou realidade. **Migalhas**, jun. 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/410229/o-principio-da-cooperacao-no-ambito-da-reforma-tributaria>. Acesso em: 30 maio. 2025.

MIGALHAS, da redação. **Princípio da Cooperação Tributária integra a Constituição**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/402420/principio-da-cooperacao-tributaria-integra-a-constituicao>. Acesso em 15 jun. 2025.

MOLLICA, Rogerio; PISSOLATO, Solange Teresinha Carvalho. **O princípio da interoperabilidade e as repercussões no direito processual brasileiro**. 2023. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/4k6wggq8v/3dp0wv9s/SWvdD6kyfuEBhemO.pdf>. Acesso em: 30 out. 2024.

SANTI, Eurico Marcos de; COOKE, Lina Braga Santin. História da Construção da Emenda Constitucional 132/2023: A implementação de um IVA-dual no Brasil e os novos princípios do Sistema Tributário Nacional. *In: IN: Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. Coordenação Suzy Gomes Hoffmann [et al.]. São Paulo: MP Editora, 2025.

SANTOS, Marivaldo Andrade dos. O Princípio Constitucional da Cooperação Tributária Introduzido pela Emenda n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual** v. 56. ano 42. p. 523-545. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2501/2313>. Acesso em: 14 jun. 2025.

TAPIAS, Camila Abrunhosa; ANDRIOTTI, Ilse Salazar. Novos princípios constitucionais à luz da Emenda Constitucional n. 143/2023. *In: XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Reforma Tributária Brasileira: Valores e Contravalores.* / coordenação Paulo de Barros Carvalho; organização Priscila de Souza. 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2024. p. 207-224.

VALENTIN, Jefferson. **Impacto da reforma tributária.** 2024. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=isVYWwh3IAg&t=1s> . Acesso em: 5 maio. 2025 .