

O IMPACTO PRÁTICO DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZADA PELOS SERVIÇOS EXTRAJUDICIAIS NO BRASIL

Patrícia Lichs Cunha Silva de Almeida¹

Geilson Nunes²

Maria de Fátima Ribeiro³

Resumo: O presente artigo tem por escopo analisar a participação dos serviços extrajudiciais a partir da atuação prática cotidiana tendo como ponto central a efetiva cooperação tributária efetivada em âmbito nacional. Parte-se da premissa que com a novel reforma tributária se firmou uma série de princípios explícitos que, em perfeita colaboração, intensificam a participação de determinados agentes através de uma cooperação tributária cruzada - transversal - , reiterando a considerável atuação do extrajudicial como gestor intermediário em colaboração do diálogo existente entre o contribuinte e os entes tributantes. A metodologia elencada consiste em uma abordagem teórico-dogmática, de base qualitativa, consistente em revisão bibliográfica, de busca jurisprudencial e de análise normativa. Em síntese, conclui-se, a competência dos notários e registradores, operadores jurídicos elencados pelo texto constitucional, atuantes como mediadores no diálogo entre o fisco e o contribuinte no país; no entanto, essa cooperação tributária acarreta uma gama de responsabilidades tributárias indiretas de natureza informativa pois evade o satisfatório controle exercido.

Palavras-chaves: cooperação tributária; serviço extrajudicial; reforma tributária; responsabilidade tributária indireta.

Abstract: This article aims to analyze the participation of extrajudicial services based on their daily practical activities, focusing on the effective tax cooperation implemented Nationwide. It starts from the premise that the new tax reform established a series of explicit principles that, in perfect collaboration, intensify the participation of certain agents through cross-tax cooperation, reiterating the considerable role of extrajudicial services as intermediary managers in the existing dialogue between taxpayers and tax authorities. The methodology employed consists of a theoretical-dogmatic approach, qualitative in nature, based on bibliographic review, jurisprudential research, and normative analysis. In summary, it concludes that the competence of notaries and registrars, legal operators listed in the constitutional text, acts as mediators in the dialogue between the tax authorities and the taxpayer in the country; however,

¹ Pós-doutoranda pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR/SP. Doutora e mestra em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR/SP. Oficiala Registradora de Pessoas Naturais e Tabela de Notas de Santa Salete, Estado de São Paulo. E-mail: patriciadecunha3110@gmail.com CV lattes: <https://lattes.cnpq.br/5522757486165755>.

² Doutor e mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR/SP. Docente do Curso de Direito da Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG), Unidade Ituiutaba. Advogado – OAB-MG. E-mail: geilsonnunes.adv@gmail.com.

³ Advogada. Mestrado em Ciências Jurídicas Empresariais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Doutorado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Pós-doutorado em Direito Fiscal/Tributário na Universidade de Lisboa. Curso complementar créditos de Doutorado na Sapienza Università di Roma Facoltà di Economia e Commercio e Facoltà di Giurisprudenza em Roma - Itália. É professora do Programa de Mestrado e Doutorado em direito da Universidade de Marília - UNIMAR, desde 2002. Integra a Diretoria do Instituto de Direito Tributário de Londrina. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-Londrina. Líder do Grupo de Pesquisa no CNPq: globalização, direito e economia. Acesso ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-8450-9872>. E-mail: professoramariade-fatima-ribeiro@gmail.com.

this tax cooperation entails a range of indirect tax liabilities of an informative nature, as it evades the satisfactory control exercised.

Key-words: tax cooperation; extrajudicial service; tax reform; indirect tax liability.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo é apresentado em uma conjuntura relevante acerca do crescente movimento de desjudicialização no Brasil e a corrente participação dos serviços extrajudiciais no processo de cooperação tributária.

Essa ínsita e intensa participação, dentro do atual contexto-jurídico tributário, segue o dever de cooperação para além da horizontalidade (relação entre os contribuintes e Fisco) ou verticalidade (entre os entes tributantes), o que se tem construído por base, uma via novel de cooperação transversal, vista sob a perspectiva da atuação dos agentes do extrajudicial, os quais surgem com o objetivo de orientação, a partir dos ditames da transparência e boa-fé em todas as transações efetuadas perante notários e registradores imobiliários.

Há que se ter em mente, até então, que, após a entrada em vigor da Reforma Tributária de 2023, marca-se um divisor de águas no Direito Tributário brasileiro. Consistente em uma profunda reforma sistêmica desde o advento da Constituição Federal de 1988, com impactos pragmáticos e imediatos não apenas nas alterações da estrutura de arrecadação, influenciando no federalismo nacional, mas, mormente, na cooperação estabelecida como um vetor hermenêutico prescritivo - visto por todos os ângulo: vertical, horizontal e, sobre tudo transversal - que se situa a partir da participação dos cartorários, neste contexto, de profunda adaptação e debates que este estudo se insere.

Nessa perspectiva, a partir desta moldura fática e analítica de transição interpretativa posta pela Reforma Tributária de 2023, a pesquisa tem por objetivo específico discorrer sobre a cooperação tributária sob a ótica da participação dos agentes delegatários, com ênfase na responsabilização direta e os reflexos práticos dessa intervenção, reverberando no aumento da segurança jurídica perante o sistema tributante nacional.

Para tanto, como resposta provisória apresentada na pesquisa, adota-se a hipótese de que a atuação dos notários e registradores, enquanto estrutura participativa a construção da justiça fiscal no país, a partir de critérios estritamente técnicos, o setor do extrajudicial brasileiro, tem funcionado como um vetor de integração e otimização de colaboração ao aumento da arrecadação. Pode-se alegar, ainda, que a intervenção realizada pelos cartórios, em grande parte indutora de comportamentos no que se refere a declaração das operações efetuadas, em regra,

na maioria das vezes, é capaz de equalizar (aproximando) as relações entre os entes tributantes e os contribuintes, usuários do serviço extrajudicial.

A prática sistematizada partindo de uma atuação qualificada, esclarecedora e envolta dos atributos da prudência, da boa-fé, da segurança jurídica e, mormente, pautada pela transparência, tem mitigado possíveis litígios de natureza tributária.

Isto posto, desta forma, frente ao objetivo exposto e validando a premissa levantada na pesquisa e sob a ótica de um plano metodológico, o artigo ancora-se em uma abordagem qualitativa e adota o método dedutivo, de caráter descritivo-exploratório, com base em revisão bibliográfica e análise documental de fontes normativas, conforme segue a pesquisa partir descrita.

2 O SURGIMENTO DE UM NOVEL VETOR HERMENÊUTICO CONSTITUCIONAL: A DINÂMICA DA COOPERAÇÃO COMO UM PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL VISTA PELA ÓTICA DO AGENTE OPERANTE DO EXTRAJUDICIAL NACIONAL

As relações jurídicas tributárias, de longa data, sempre foram percebidas, com desequilíbrio, tendo de um lado, a visão fundada pelo ente tributante, no seu legítimo direito de obter o crédito e, de por outro lado, a perspectiva do contribuinte que, compulsoriamente, a quem cabe cumprir com a obrigação de pagar os tributos incidentes sobre suas operações.

Pela ótica de Marivaldo Andrade dos Santos (2024, p. 524), esta relação, de longa data era interpretada como efetiva subordinação e, em regra geral, era vista com assimetria, e hoje, a visão não perfaz mais, muito embora ainda persista excessos, isto é, uma certa abusividade no processo de regulamentação sobre as relações jurídicas tributárias, bem como face aos privilégios dos ente fiscais nos processos de cobrança: “Não se pode limitar a análise das disfunções da relação jurídica tributária somente à sobreposição (imoderada) do sujeito ativo em relação ao sujeito passivo.”

Com a almejada Reforma Tributária de 2023 – referência a Emenda Constitucional nº 132/2023 -, foi apresentado um novo paradigma para além da tão sonhada alteração sobre as relações de consumo (o surgimento do Sistema Dual de Tributação – IBS e CBS), mas tem apresentado mudanças significativas no comportamento dos contribuintes e dos agentes

intermediários que, de longa data, atuam como colaboradores e responsáveis indiretos, que transitam dentro de uma típica “sociedade de risco”⁴.

Embora possa parecer uma simples análise da função normativa da inclusão dos princípios elencados no §3º, do art. 145, do texto constitucional brasileiro, segundo interpreta Rafael Pandolfo (2026, p. 422), os princípios elencados no disposto constitucional são dotados de uma função prescritiva e não meramente descritiva, sendo o seu conteúdo algo que transcende a própria descrição, cabendo aos operadores do sistema jurídico a tarefa de interpretação e integração, assim como a sua correta aplicação dentro da prática tributária.

Pois bem, ao examinar o princípio da cooperação tributária, que *per si* poderia assim interpretá-lo, ou melhor, deduzi-lo, a partir de uma leitura interpretativa do art. 37⁵ e demais axiomas postos dentro do próprio texto constitucional⁶; e por este viés interpretativo se permite analisar, se este mandamento de otimização ínsito ao sistema constitucional, pode ser considerado uma norma aplicada a todos os agentes envolvidos nas relações jurídico-tributárias e, se possível, destinada a todos interpretes nos mais diversos níveis de colaboração.

Neste sentido, como primordial, e no melhor alcance de interpretação, se pensar no sentido ontológico do princípio, pode-se conceber o mencionado princípio como um poder-dever a ser seguido, ao contrário de um mero dever de colaboração.

Para uma melhor compreensão deste posicionamento é necessário estruturar o pensamento quanto a sua ampliação conceitual. A ideia de cooperação, em especial, no que se cinge a esfera pública, em âmbito tributário, está para além da relação fisco e contribuinte. Na percepção de Goldschmidt, Andrade e Horbach (2024, p.12), o alcance desse axioma, contempla os três poderes, isto é, envolve o processo de interpretação da lei pelo Poder Judiciário, o desenvolvimento da legislação pelo Poder Legislativo e, por fim, no outro extremo, em uma etapa significativa, na aplicação a lei pelo Poder Executivo.

⁴ Eis que nos chama atenção, a análise apontada por Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha (2024, p. 772): “O princípio da cooperação é típico da sociedade de risco, orientando um ambiente em que indivíduos e instituições ajam de forma coordenada, muitas vezes transigindo, de modo a superar desafios e problemas que se acentuam na pós-modernidade.”

⁵ Aqui tem-se dois pontos a destacar, entrelaçados a cooperação: primeiro, o princípio da legalidade, dispondo que a administração pública somente pode agir em razão da lei, o que significa a importância do caráter imperativo da lei autorizativa de uma conduta seja por parte do fisco, contribuintes ou terceiros dentro do sistema; e segundo, o princípio da moralidade administrativa, não basta o agente cumprir o ditame legal e aplicá-la de forma legal; se faz necessária uma atuação ética, com intuito de burlar ao sistema tributante, dentro de uma noção objetiva da moralidade. Para maiores detalhes e aprofundamento sobre tais princípios ver: (Meirelles, 2005, p. 87).

⁶ Doutrinadores já haviam se debruçado no estudo sobre o princípio da cooperação e enxergaram dentro do sistema constitucional brasileiro, a sua relação existente com a moralidade e eficácia, atributos oriundos do direito administrativo; assim como, a fluidez de trânsito dentro de outras ordens constitucionais. (Goldschmidt, Andrade e Horbach, 2024, p. 9).

Todavia, em um cenário ideal de plena cooperação, a reflexão aqui pertinente, contempla a conduta dos agentes delegatários que, compulsoriamente, colaboraram com a prestação das informações as autoridades fiscais de todos aos atos praticados dentro das suas unidades extrajudiciais, em um autêntico estímulo coercitivo – com inúmeras penalizações em caso de falhas ou omissões – contudo, impossível deixar de mencionar que, existem diversos pontos cruciais de divergências existentes entre as declarações dos contribuintes e as glosas advindas dos entes tributantes.

Nota-se, nessa linha de raciocínio, caberia o seguinte questionamento: qual a real participação dos notários e registradores atuantes em cooperação junto ao fisco e no processo de assessoria jurídica ao contribuinte, pós o advento da reforma tributária brasileira, agindo como indutor de comportamentos lícitos, mediando e buscando a promoção da segurança jurídica e das ações voltadas à redução de litígios, como vem sendo esta atuação na prática e de modo imediato?

Quiçá longe de uma exata resposta a esse questionamento, alinhado ao tema, sob um olhar pragmático e, ao mesmo tempo hermenêutico sobre este novel princípio especialíssimo expresso na ordem tributária, gize-se, mais uma garantia constitucional posta, mister se faz compreender a relevância da função extrajudicial no contexto constitucional brasileiro e o dispositivo normativo analisado.

3 A FUNÇÃO NOTARIAL E REGISTRAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL E O ENTRELAÇAMENTO COM A COOPERAÇÃO NA ESFERA TRIBUTÁRIA

Nos últimos anos ocorreu uma notável implementação de instrumentos cooperativos de informação com o intuito de prevenção e controle dos atos praticados dentro das unidades extrajudiciais no país. A idealização de autêntico *compliance* cooperativo⁷ eficaz entrou em voga, em definitivo, refletindo a legítima consolidação da relevante participação do notariado brasileiro no controle das práticas escriturais nos cartórios de forma a evitar possíveis evasões tributárias.

⁷ Tudo parece indicar que a mudança de paradigma exige a aplicação de um *compliance* cooperativo resultado de um ajuste entre o fisco e o contribuinte ambos caminhado para a conformidade fiscal que se almeja seja para aumentar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelo Estado e para a segurança jurídica e previsibilidade dos contribuintes e dos agentes intermediários. (Almeida, 2025, p. 442).

De toda sorte, em tese, é preciso compreender o exercício da profissão dos tabeliães e registradores na ordem jurídica nacional, bem como o surgimento das obrigações que advém do exercício da profissão.

Nada obstante, o regime jurídico da notarial e registral no Brasil, até o presente momento, se pauta na Lei Federal nº 8.935/94 (Regime Geral dos Notários e Registradores), a Lei Federal nº 6.015/77 (Lei de Registros Públicos) e a Constituição Federal em vigência. Atenta-se ao fato que, segundo dispõe o art. 236, o texto constitucional define a atividade notarial e registral de natureza privada, exercida por delegação, cabendo a competência fiscalizatória ao Poder Judiciário, sem vínculo administrativo hierárquico existente, conforme destaca Freitas (2019, p. 35).

Eis pois, definida com uma atividade essencial na forma delegada, esta função pública exercida em caráter privado, é estabelecida por agentes públicos classificados *sui generis*, ou seja, são agente públicos na condição de particulares em colaboração, qualificados mediante aprovação em Concurso Público de Provas e Títulos, são profissionais de Direito⁸ que exercem suas atividades de forma independente⁹, o que o diferencia de outras profissões jurídicas que, embora exerça uma função pública específica, carrega o predicado de sua liberalidade profissional.¹⁰

Tomando em consideração o que expõe Ricardo Dip (2012, p. 28), em sua obra “Prudência Notarial”, os tabeliães carregam em seu bojo a plena independência funcional; e inserido nesta perspectiva de ser um ofício jurista, apresenta deveres e obrigações que apontam para uma exigível moralidade de ação, o que se espera de sua atuação pautada dentro de estritos limites legais postos.

Neste ponto, como bem descreve Milton Fernando Lamanauskas (2016, p. 153):

⁸ Convém destacar, embora todas as profissões ligadas ao Direito tenham por finalidade a busca pelo fim jurídico, a juridicidade notarial bifurca-se em dois momentos diversos: nos atos que o notário atua deve analisar a sua conformidade com o direito justo; por outro lado, o notário deve zelar pela correta manifestação de vontade das partes. Veja bem, nem sempre a vontade da parte é viável de realizar. Clama-se atenção ao fato que, toda atividade cartorária segue rigorosamente o princípio da legalidade, item relevante a prática, devendo sempre agir em conformidade com a lei, e por isto, promove uma rigorosa fiscalização dos atos que instrumentaliza sob sua responsabilidade, em síntese, a mais pura cooperação com o desenvolvimento econômico e social (Lamanauskas 2016, p. 152 – 178).

⁹ O regime jurídico dos notários e registradores, conhecida Lei Federal nº 8.935/1994, dispõe no seu art. 28, a questão da independência funcional e administrativa das unidades extrajudiciais, não estando inseridos em estrutura hierárquica perante os Tribunais de Justiça nacionais, todavia, firma à fiscalização exercida pelo Poder Judiciário e Conselho Nacional de Justiça.

¹⁰ Na visão de Ricardo Dip (2012, p. 33), o que dá forma a especialização notarial em comparação a outras profissões jurídicas são dois atributos funcionais que não se satisfariam sem a liberalidade da profissão notarial quais sejam, a assessoria e o conselho, que pressupõe a independência jurídica de atuação e a sua vocação primordial ao que é justo, sem excluir a persecução do que é certo (*res certa*).

Os limites também se impõem às hipóteses de reconhecimento da necessária preservação da esfera decisória própria dos notários e registradores, derivada de sua autonomia funcional na decisão dos casos concretos submetidos à sua apreciação.

Pois bem, para atuar em consonância aos limites impostos, neste ponto, os notários, enquanto juristas centrados nos seus deveres funcionais, inclinam-se a determinar a *res iusta*, e ao praticar atos apõem o seu atributo da fé pública, tendem a prevenir conflitos, reafirmando a prevalência de sua conduta na pontual execução da coisa certa, para longe de ser tarefa restritamente burocrática.

Em consequência, a esse propósito, ao analisar a literalização dos atos notariais, destaca-se, todo documento emitido na esfera do trabalho notarial e registral é resultante de um prévio juízo qualificador em consonância com o direito posto¹¹, através da convicção formada em razão da orientação profissional dispendida.

Alguns aspectos, contudo, face as infinitas possibilidades de atos escriturais confeccionados pelos agentes do extrajudiciais, as solicitações costumam ocorrer, via de regra, singularizadas; no entanto, não basta esses profissionais aplicar o direito generalizado (em referência as normas universais do direito), sem antes adentrar num juízo de valores do que é correto e as peculiaridades qualificáveis a cada caso, sendo aplicadas as providências que se fazem necessárias.

Da mesma forma, diante a uma visão integrante da atividade notarial com a atividade registral, a clara visão da diferenciação das atividades exercidas, embora todos sejam cobertos pelo atributo da segurança jurídica¹², os registradores imobiliários também estão envolvidos por um plexo de atribuições legais que não fogem a compulsoriedade da cooperação âmbito do direito público, em especial, no que se refere ao tributário.

¹¹ É necessário distinguir o processo de qualificação notarial da qualificação registral. No que se pertine a qualificação notarial, toda lavratura de escritura pública, por exemplo, exige cuidados especiais, em especial a observância dos requisitos legais; por outro lado, a qualificação registral comporta, independe da origem do título, consiste na verificação se o título está apto para o registro, em obediência a todos os princípios registrares e legalidade. Ambos os profissionais possuem o poder-dever de proceder a sua qualificação e, em consequência deste ato, haver possíveis responsabilizações decorrentes de falhas durante o processo (Arrais, 2024, p. 15).

¹² Em relação ao atributo da segurança jurídica, tem-se a considerar que, a segurança jurídica apresentada pelo registrador imobiliário corresponde a uma segurança qualificada como estática, isto é, a proteção de direitos referentes a titularização de direitos referentes a um imóvel, ao passo que, para o tabelião, a referida atribuição comporta a tutela da segurança jurídica de modo dinâmico, voltada a proteção da manifestação de vontade dos sujeitos de direitos. Assim, embora dentro do mesmo sistema do extrajudicial, a finalidade e atribuições são determinadas e distintas (Serra, M. G; Serra, M. H, 2021, p. 3).

De pronto, inseridos notários e registradores sob o manto da cooperação no trânsito de informações prestadas diretamente ao Poder Público, certamente, a questão que se coloca é como este princípio se irradia sobre o exercício profissional, de forma justa e transparente.

É certo que, do ponto de vista dos agentes delegatários, a inúmeras são as incertezas no que se refere as declarações advindas pelos usuários dos serviços extrajudiciais, casada a competição nociva estabelecida no seio da própria classe notarial, visto que, na hora de informar os valores reais concretizados nas transações imobiliárias, esta troca de informações não se concretiza com base no princípio da transparência, interferindo no processo de cooperação.

Muito embora, tenha-se a consagração de parâmetros preestabelecidos norteadores (exemplo, a tabela de emolumentos para fins de encaixe nas faixas de valores das escrituras públicas com valor econômico), bem como o intercâmbio automático de informações entre os entes tributantes (o traslado de informações entre a Receita Federal do Brasil e os Estados, no que se cinge as doações, inventários extrajudiciais e os valores reais declarados, exemplificando), é crucial declarar a quantia correta e o tempo exato da exação fiscal, o que tem sido um grande desafio à prática de cooperação por parte dos agentes notariais e registrais.

Por ora, existe uma tensão bilateral entre os contribuintes e os notários. Na ordem prática, vários são os deveres de comunicações ligados a práxis tabelioa, atuantes em um agir preventivo, leva-se em consideração que, todos os atos e os negócios jurídicos ficam submetidos ao crivo de um controle de legalidade exercido pelo fisco e pelo poder fiscalizador (Tribunais de Justiça Estaduais).

A colaboração do notariado e do registrador, em observância a legalidade e a imparcialidade que lhe é própria da função exercida, sem qualquer ônus ao poder público, cumprem o papel colaborativo com o Estado e a sociedade¹³, ao prestar suas informações aos entes tributantes, possibilitando aos entes federados (governos federal, estadual e municipal), projeções legítimas de arrecadação e auxílio na fiscalização nos casos de sonegação.

De modo prático, os tabeliões vinculados ao Estado de São Paulo, possuem o dever de comunicação à Secretaria da Fazenda Estadual (SEFAZ-SP), as informações pertinentes as escrituras públicas de inventários, de partilhas e doações, nos termos estabelecidos pela Portaria CAT nº 21/2012 e Portaria CAT nº 43/2013. O referido órgão recebe as informações, por

¹³ Lembrando referência ao que sustenta José Renato Nalini(2009, p. 307-308), ao referenciar o principio da independência profissional aplicável as profissões jurídicas: “[...] a ausência de quaisquer vínculos interferentes na ação do profissional do direito, capazes de condicionar ou orientar sua atuação de forma diversa ao interesse da justiça. Seu conteúdo vincula-se ao interesse social, de forma que o comprometimento do livre exercício da profissão implica prejuízo a sua função social. Tal atribuição se faz presente de forma marcante nas profissões jurídicas, dentre as quais a notarial e registral.

intermédio de meio eletrônico, os dados de identificação dos documentos transmitidos¹⁴, a citar, a identificação do ato escritural, a data de exigência fiscal, o número de identificação da declaração do imposto recolhido (ITCMD), a data do óbito, da doação, ou partilha nos casos de divórcios, bem como outros dados complementares que possam identificar o sujeito passivo ou responsável pela operação.

Da mesma forma, se realiza a efetiva comunicação de transferência de propriedade de veículos, pelos tabeliães quando do ato extraprotocolar de reconhecimento de firma autêntica. Nos termos da Portaria CAT nº 90/2014, alterada pela Portaria CAT nº 62/2015, o envio de informações sobre a troca de titularidade veicular à Secretaria da Fazenda Estadual se faz necessária para identificação do proprietário ou possessor do bem, uma vez que a própria SEFAZ realiza o repasse das informações ao Departamento de Trânsito do Estado de São Paulo (DETRAN/SP).

Cumpra observar, conforme destacam Ferreira, Gaiger e Rodrigues (2025, p. 122), o tabelião tem o dever de enviar as informações e a cópia autenticada e digitalizada do Certificado do Veículo Transmitido (DUT), logo após a realização do reconhecimento de firma autêntica seja individualmente ou em lote (arquivo XML), observado o prazo de até 72 horas após a sua realização.

Para além desse universo de informações para o Estado, persiste, ainda, a comunicação das transações imobiliárias as Prefeituras Municipais referentes a incidência do Imposto de Transição de Bens Intervivos – ITBI e suas respectivas isenções fiscais. Os tabeliães são obrigados a mensalmente efetuar via Central Notarial de Serviços Eletrônicos Compartilhados – CENSEC¹⁵, através do acesso CTP¹⁶, repasse das informações referentes a relação de transmissão de propriedade dos sujeitos envolvidos na transação (nome, endereço e CPF/CNPJ), o valor da transação, a data de sua ocorrência e os dados do imóvel, em complementação aos atos de transmissão.

Isto posto, em conformidade com essas atribuições, determinados aspectos este dever de cooperação com a administração fiscal, parte do notário como substituto tributário, o agente cartorário exerce uma função de extrema utilidade para o Estado, uma vez que ao verificar o

¹⁴ Comporta uma cópia em PDF/A da própria escritura pública assinada por todos os envolvidos na operação e pelo tabelião, em atenção a normativa fazendária (Ferreira, Gaiger e Rodrigues, 2025, p. 122).

¹⁵ Esse sistema nacional gerenciado pelo Colégio Notarial do Brasil (CNB), tem por objetivo unificar em um único banco de dados, todas as informações sobre todos os atos lavrados nas serventias de notas do país.

¹⁶ Corresponde a CTP, o módulo da CENSEC, consistente nas comunicações das transações imobiliárias responsável pelo repasse de informações aos municípios brasileiros e à Receita Federal do Brasil sobre a troca das titularidades dos bens imóveis.

pagamento dos tributos cujos fatos geradores advêm dos negócios jurídicos realizados os quais passam sob a sua intervenção, o notário e o registrador imobiliário contribuem sobremaneira, ao aperfeiçoamento da política fiscal e no combate direto aos crimes de natureza econômica.

4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES NA CONDUÇÃO DAS TRANSAÇÕES REALIZADAS SOB A SUA APRECIÇÃO: DA COOPERAÇÃO NO PLANO VERTICAL E TRANSVERSAL

A respeito da responsabilidade tributária incidente sobre a profissão dos notários e registradores, comporta o exercício de uma atividade de extrema relevância ao Estado dentro dos parâmetros de cooperação, na medida em que ao verificar o pagamento dos tributos cujos fatos geradores advêm dos atos sob a sua intervenção, para além de agente fiscalizador, detém o dever de informar o Estado acerca dos atos e recolhimentos realizados.

E dentro deste panorama de responsabilização, na esfera do direito tributário o mesmo prevê não apenas a obrigação de pagar os impostos e sanções pecuniárias incidentes (em cumprimento a obrigação principal), da mesma forma que estabelece medidas compulsórias relacionadas a fiscalização e a realização dos pagamentos dos créditos tributários (orientação sobre as obrigações acessórias).

A par desse dever de colaboração, para que os entes fiscais possam efetivamente recolher as exações fiscais, existe todo um aperfeiçoamento da arrecadação fiscal, onde a própria legislação tributária estabelece mecanismos de substituição e de responsabilização, onde um terceiro se vê obrigado a reconhecer o fato gerador incidente nas operações sob sua supervisão e a recolher o tributo, ou, ainda, analisar e observar outras obrigações de fazer ou não fazer, orientando o contribuinte direto, para tornar mais célere e eficiente a arrecadação.

Quando da atribuição da responsabilidade de terceiros, na lição de Leandro Paulsen (2025, p. 247), a responsabilização de um terceiro jamais será presumida ou implícita; decorrerá dos dispositivos do Código Tributário Nacional ou de uma norma ordinária que assim o defina. É a norma tributante que estabelece a obrigação do sujeito passivo, mas é uma regra específica que impõe a responsabilização a um agente externo: “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária cada uma com seus pressupostos de fato e seus sujeitos próprios”.

Nesse prisma, em um sentido próprio, e a mesmo tempo genérico em razão de um imperativo legal, os notários e registradores são qualificados como sujeitos passivos indiretos, isto é, sem revestir a condição de contribuinte, estão vinculados a obrigação tributária principal em decorrência de sua interferência nos atos que praticam.

Dentro de um universo de informações prestadas direcionadas a cada ente tributante, em respeito a competência e enquadramento das obrigações, conforme aborda Matheus Freitas (2019, p. 113), sobre a prestação dessas informações, os cartorários não recebem remuneração do Estado, no entanto, devem dispor de mecanismos hábeis e eficazes para tanto, sem onerar o agente operante, sob pena de ser responsabilizado objetivamente, pelos prejuízos econômicos que possam causar em decorrência da imposição dessas obrigações acessórias instrumentais não realizadas.

A exemplo disto, de um lado, em modelo de cooperação interpretada como vertical (da instituição da obrigatoriedade de prestação acessória oriunda dos entes tributantes sob os delegatários) temos a emissão da Declaração de Operações Imobiliárias – DOI, no que se refere a transmissão de negócios jurídicos relativos a bens imóveis formalizados por escrituras públicas e respectivos registros contemplando transmissão de direitos reais, à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, conforme dispõe a normativa do ente federal.¹⁷

De qualquer forma, o delegatário, este terceiro que a lei impõe o ônus de prestar as pertinentes informações, possui um vínculo indireto com o evento, muito embora esteja distante do que o contribuinte ao fato gerador. Conforme aponta Loureiro (2020, p. 389), ademais, a referência ao terceiro – responsável pela obrigação acessória evidencia que o mesmo não participa ativamente da relação contributiva; no entanto, de modo específico possui uma responsabilidade indireta sobre a mesma, sendo instado a comparecer em caso do descumprimento dos deveres de colaboração com a Administração Pública.

Outro exemplo significativo de cooperação vertical, trata sobre apolítica de procedimentos e de controles adotados pelos delegatários visando à prevenção dos crimes de lavagem de dinheiro previstos na Lei Federal nº9.613/1998 e do financiamento do terrorismo previsto na Lei Federal nº 13.260/2016, perante a Unidade de Inteligência Financeira (UIF), ligados ao Controle de Atividades Financeiras.

Conforme descrito nas normativas federais, os notários e registradores desde 2012 participam de forma compulsória a prestar informações para fins de controle; contudo em 2019, efetivamente passou a ser exigida à comunicação a Unidade de Inteligência Financeira, por intermédio do Sistema de Controle de Atividades Financeiras (SISCOAF) que, quaisquer operações consideradas suspeitas de lavagem de dinheiro ou de financiamento do terrorismo.

¹⁷ A exigência legal segue o disposto no art. 8º, da Lei Federal nº 10.426/2002, regulamentado pela Instrução Normativa nº 1.112/2010, da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Na dicção de Arrais (2024, p. 376), assim, se o delegatário, no desempenho de sua função, perceber a presença de indícios objetivos ou subjetivos de possível fraude fiscal sugestivo da lavagem de dinheiro ou financiamento ao terrorismo relacionados ao que dispõe os itens do art. 156, do Código de Normas Nacional do Conselho Nacional de Justiça, ao mesmo subsiste a obrigação de comunicar a respectiva UIF, em até 60 dias da data da lavratura do ato escritural.

Destaca ainda Arrais (2024, p. 377) que, da mesma forma, se houver comunicação negativa, inexistindo comunicação à UIF, no semestre anterior, o notário ou oficial registrador possui o dever de informar esse fato à Corregedoria Geral de Justiça do Tribunal de Justiça fiscalizador, sob pena de responsabilidade funcional.

Por outro lado, partindo de uma análise de cooperação no modelo transversal, no compasso do Código Tributário Nacional, clama a atenção que, a codificação estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, interpretada como solidária ou subsidiária, total ou parcial, estabelecendo diretrizes para que o legislador dos entes tributantes elabore regras específicas de responsabilidade tributária, no que tange aos tributos de sua própria competência (art. 128), contudo, sempre a depender de legislação.

Com efeito, resta salientar que, o art. 128, do Código Tributário Nacional somente permite ao legislador efetuar a atribuição da responsabilidade tributária a terceiro que esteja naturalmente vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação; neste quesito, na interpretação de Leandro Paulsen (2025, p. 248), é imprescindível a existência de capacidade de colaboração, isto é, o terceiro precisa ensejar a prática do ato que possa assegurar a tributação, sem que seja algo demasiado trabalhoso, uma vez que não integra a relação contributiva.

A esse respeito, os oficiais registradores e notários, considerados sujeito passivo de uma obrigação própria de colaboração com o Fisco, cumprem o dever de facilitar a fiscalização ou de impedir o inadimplemento, para então assumir a condição de terceiro garantidor.

Somente assim, em caso de um inadimplemento de sua condição de responsável tributário, subsidiário, de fiel garantidor tributante, gera para o responsável a satisfação do crédito fiscal.

Na prática, embora seja a saída encontrada para a eficiência no processo de operacionalidade da tributação, forma de controle das transações jurídicas tecidas no espaço do extrajudicial, apesar de existir a relação de proximidade com a exação fiscal, agindo com total lisura no cálculo do montante devido, requer que o substituto efetivamente disponha dessa capacidade de colaboração, de modo que o habilite a proceder este pagamento, suportando pessoalmente esse ônus tributário.

Basicamente, a esse respeito, a título exemplificativo, podemos afirmar ser o caso dos tabeliões que dispõe do poder-dever de exigir do comprador o comprovante do pagamento do Imposto de Transmissão de Bens Intervivos (ITBI), que impede que seja realizado a lavratura do ato escritural sem que o mesmo tenha sido devidamente efetuado. Assim, o tabelião – agindo dentro dos moldes de resguardo e prudência – ao cumprir com as obrigações de exigir o recolhimento tributário, será eximido de sua responsabilidade.

Destarte, sustenta Matheus Freitas (2019, p. 120-121), em que pese o Estatuto do Notário e do Registrador (art. 30, inciso XI, da Lei Federal nº 8.935/1994), tenha se referido a fiscalização de “impostos”, as atividades fiscalizatórias devem realizar o trabalho no todo e qualquer tributo incidente sobre os atos e negócios jurídicos a que se tenha dado a forma pública notarial ou sido submetido aos registros imobiliários, com fulcro no art. 134, do Código Tributário Nacional, devendo o notário observar a legislação da esfera própria competente antes mesmo da sua atuação.

Todavia, segunda doutrina de Hugo Brito Machado (2009, p. 158-159), a responsabilização de terceiros, nos termos previstos no art. 134, do CTN, pressupõe duas condições, que cumulativamente, precisam ser sopesadas; em primeiro lugar, somente pode ser aplicada se o contribuinte não apresenta disposição de cumprir com a respectiva obrigação e, em segundo lugar, o terceiro tenha participado do ato que configure do fato gerador da tributação, ou, em relação a este se tenha ocorrido omissão. Portanto, longe de haver presunção desta responsabilidade imposta.

Note-se que, a legislação e a doutrina retratam que incumbe aos delegatários a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre os atos praticados dentro das unidades extrajudiciais, todavia não lhes cabe certificar com exatidão do valor recolhido, visto não avocar para si a atividade de auditor fiscal.

Em determinado caso prático, conforme manifestação da Conselho Superior da Magistratura do Estado de São Paulo, órgão responsável por deliberar nos casos de dúvidas registrais, nos autos da Apelação Cível: 1010746-27.2025.8.26.0100, julgada em 11/12/2025¹⁸, no que diz respeito a fiscalização registral do ITBI e o Tema 1113 do STJ, envolve a apresentação de um instrumento particular de constituição de sociedade limitada para registro perante o fôlio real, objetivando a integralização do capital social mediante a conferência de

¹⁸ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível: 1010746-27.2025.8.26.0100, Relator Des. Francisco Eduardo Loureiro, julgada em 11/12/2025.

bens imóveis. No caso, o valor atribuído aos bens pelas partes, foi significativamente inferior ao valor venal de referência estipulado pela Prefeitura Municipal de São Paulo.

Nos termos da dúvida suscitada pelo oficial imobiliário, discrepância numérica entre a declaração do contribuinte e a tabela municipal, o título ingressou no plano registral e foi objeto de qualificação negativa por parte do delegatário, obstando a consolidação da transferência com eficácia erga omnes.

A nota de devolução baseou-se no dever funcional e de índole cogente imposto aos delegatários, ancorado no artigo 289 da Lei de Registros Públicos, no artigo 134, inciso VI, do Código Tributário Nacional, e ratificado pelas Normas de Serviço da Corregedoria-Geral da Justiça (NSCGJ/TJSP).

O oficial imobiliário, exercendo o rigor do princípio da legalidade estrita, exigiu a comprovação do recolhimento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) incidente sobre a diferença positiva apontada entre o valor de referência municipal e o valor declarado no instrumento de integralização. A premissa foi a de que a fiscalização tributária cartorária abrange a auditoria do *quantum* devido segundo a legislação municipal vigente à época do fato gerador.

Pois bem, em defesa técnica defesa na limitação do poder de polícia fiscalizatória dos serviços extrajudiciais. A eficácia do Tema Repetitivo 1113, do Superior Tribunal de Justiça¹⁹, que afasta o uso do valor venal de referência para fins de ITBI e consagra a presunção de que o valor da transação declarado pelo contribuinte condiz com a realidade de mercado. A parte comprovou documentalmente que o Fisco Municipal foi previamente cientificado da operação de integralização de capital e dos exatos valores adotados, transferindo à Administração Tributária o ônus de desconstituir tal presunção por via administrativa própria.

O Tribunal de Justiça de São Paulo deu provimento ao recurso, firmando a tese de que foge às atribuições do Oficial de Registro controlar a exatidão matemática do imposto recolhido quando há prova de que a Fazenda Pública foi cientificada do negócio.

A decisão traça uma nítida distinção quanto à natureza jurídica dos institutos: a qualificação registral é um juízo de admissibilidade restrito à legalidade formal, enquanto o lançamento tributário e a eventual glosa de valores constituem ato administrativo de

¹⁹ O tema repetitivo em questão fixou a seguinte tese: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

competência privativa do Fisco (art. 149 do CTN). O acórdão alerta que a exigência de recolhimento sobre a diferença viola a lógica estrutural da jurisdição pátria, destacando que a questão posta é de sistema jurídico, e não de crise de constitucionalidade.

Em suma, a decisão vem delimitar a atuação do delegatário no âmbito do direito tributário aplicado aos registros públicos. A fiscalização de que trata o art. 289 da Lei no 6.015/1973 não transforma o registrador em agente lançador de tributos.

Caso o Município discorde do valor da transação na integralização de capital, possui os meios executivos e processuais para buscar a diferença mediante regular instauração de processo administrativo próprio, sob o pálio do contraditório. A rotina notarial e registral deve pautar-se pela verificação da existência da guia e do recolhimento principal, garantindo a celeridade e a segurança jurídica nas mutações patrimoniais, somente o que dispõe a seu alcance de atuação.

Nessa linha de percepção, onde se firma uma caminhada a aplicação firme da cooperação tributária, de um lado, tem-se o entendimento da doutrina e da jurisprudência, que os delegatários precisam fiscalizar o pagamento dos tributos de tudo que é lavrado ou registrado sob a sua supervisão seguindo os ditames legais que impõe a responsabilidade por substituição; contudo, de outro lado, não é atribuição do cartorário verificar se o montante do imposto recolhido está ou não exato, cabendo ao Fisco a pertinente homologação.

Jaz aqui um elemento que causa insegurança jurídica no exercício profissional, visto que o processo de homologação dos atos escriturais lavrados nas serventias extrajudiciais no Estado de São Paulo, estão sujeitas a homologação tácita, ou seja, a homologação pelo ente tributante decorre de forma automática, contudo, ainda perfaz a contagem do prazo prescricional de cinco anos (art. 174, do CTN), para que o Fisco avalie o crédito e possa executar a diferença fiscal, em conformidade com o mencionado dispositivo legal.

Assim, tendo em vista a positivação do princípio da cooperação no Sistema Tributário Nacional, firmando à legítima promoção da segurança jurídica, exige-se do operador do direito, mais do que uma justificação para seu afastamento; requer a adoção de comportamentos condizentes a sua aplicação.

Embora possa-se distinguir as hipóteses de aplicação, quer seja como prestadores de informação (cooperação vertical) ou, quer seja na qualidade de substitutivo tributário (cooperação transversal), em nada afasta a sua dimensão fundamental, independente do ângulo que for observada.

Nessa linha de intelecção, para Goldschmidt, Andrade e Horbach (2024, p. 33), nas diversas formas de conexão entre os contribuintes, intermediários e as relações jurídicas firmadas com o Estado tributante, dentre as possibilidades de relacionamentos firmados com o poder público, em uma posição geral, no passado, existia uma posição de submissão; no agora, resta cristalino, que através da cooperação se assegura um espaço de colaboração que priorize a eficiência e economicidade, em um esforço conjunto naquilo que se tem em comum, a valorização de um autêntico e estruturante Estado Democrático de Direito.

5 CONCLUSÃO

As considerações feitas até aqui permitem o alcance da importância que este vetor hermenêutico constitucional revela, seja no ponto de vista formal e de sua interpretação prática.

De um ângulo formal, o princípio da cooperação tributária vem positivado no texto constitucional, via Reforma Tributária Nacional (Emenda Constitucional nº 132/2023), foi apresentado o paradigma no que tange as mudanças significativas no comportamento dos contribuintes e dos agentes intermediários que são responsáveis diretos e indiretos, respectivamente.

Por outro ângulo, em termos de conteúdo, por estar inserido em uma ordem democrática aberta, o seu conteúdo transcende a própria descrição, cabendo a todos os operadores do sistema jurídico a tarefa de interpretação e integração, assim como a sua correta aplicação dentro da prática tributante.

Além dessa ótica, a atuação dos agentes delegatários que, compulsoriamente, colaboraram com a prestação das informações as autoridades fiscais de todos aos atos praticados pelos mesmos, exercem um dever coercitivo sobre os contribuintes, sujeitos a várias penalizações em caso de falhas ou omissões, no entanto, existem diversos pontos de divergências nas relações jurídicas tributárias, no que pertine as declarações dos contribuintes e as glosas advindas dos entes tributantes.

De uma forma genérica, em razão de um imperativo legal, os notários e registradores são qualificados como sujeitos passivos indiretos por ser qualificado como responsável tributário, isto é, sem revestir a condição de contribuinte, estão vinculados a obrigação tributária principal em decorrência de sua interferência nos atos que praticam.

Então, a lei estabelece o dever de fiscalização, interferindo no âmbito do exercício da profissão, mas cumpre ressaltar, esses agentes públicos *sui generis* dispõem de plena

independência funcional; e inserido neste contexto apresentam deveres e obrigações que apontam a uma exigível moralidade de ação, pautada dentro de estritos limites legais.

O Código Tributário Nacional somente permite ao legislador efetuar a atribuição da responsabilidade tributária a terceiro que esteja naturalmente vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação e neste ponto é indispensável observar a existência de capacidade de colaboração, visto que não integra a relação contributiva.

Os delegatários considerados sujeito passivo indiretos em colaboração com o Fisco, cumprem o dever de facilitar a fiscalização ou de impedir o inadimplemento para então assumir a condição de terceiro garantidor para assim gerar a satisfação do crédito fiscal.

Pragmaticamente, embora seja a saída encontrada para a eficiência no processo de operacionalidade da tributação, forma de controle das transações jurídicas tecidas no espaço do extrajudicial, apesar de existir a relação de proximidade com a exação fiscal, agindo com total lisura no cálculo do montante devido, essa capacidade de colaboração, de modo que o habilite a proceder este pagamento, suportando pessoalmente esse ônus tributário.

E nesse ponto, a jurisprudência acentua, nos termos do posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, vem delimitar a atuação do delegatário no âmbito do direito tributário aplicado aos registros públicos. A fiscalização de que trata o art. 289, da Lei Federal nº 6.015/1973, não transforma o registrador em agente lançador de tributos. Ele fiscaliza na amplitude da viabilidade de cooperação, não cabendo auferir se o montante recolhido aos cofres públicos está correto ou carece de complementação.

Agora se o objetivo principal da atividade é firmar segurança jurídica, atributo inerente a atividade notarial, se existe apenas a atribuição de fiscalizar apenas a existência do pagamento, resta compreender falhas estruturais no processo de validação, o que coloca em xeque na participação como agente de cooperação.

Em síntese, embora tenha se afirmado no transcurso da pesquisa, ainda que se possa distinguir as hipóteses de aplicação de cooperação no seio da atividade extrajudicial, prestadores de informação (na forma de cooperação vertical) ou, na qualidade de substitutivo tributário (cooperação transversal), em nada afasta a sua dimensão fundamental, independente do ângulo que for observada.

O dever de cooperar existe e deve ser interpretado como um direito público de caráter subjetivo; servindo a todos os interpretes do direito, reafirmando positivamente, uma alteração nas relações jurídicas tributárias, satisfazendo, de pronto, os interesses de todos envolvidos no processo de arrecadação e fiscalização tributária, um valor que se projeta a todo ordenamento

jurídico nacional, portanto, a Constituição Federal de 1988 nos concedeu o caminho; mas é o sistema tributário nacional através de seus interpretes que regulamenta a melhor interpretação.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Otávio de. Notas sobre a litigiosidade tributária e *Compliance* Cooperativo no Brasil. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 441-452. São Paulo: IBDT, 2025. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1502/923> Acesso em: 04 maio 2026.

ARRAIS, Virgínia. **Tabelionato de notas**. Barueri: Editora Chave Mestra, 2024.

DIP, Ricardo. **Prudência notarial**. São Paulo: Editora Quinta, 2012.

FERREIRA, Paulo Roberto Gaiger; RODRIGUES, Felipe Leonardo. **Tabelionato de notas**. 8º ed. Indaiatuba: Editora Foco, 2025.

FREITAS, Matheus. **Regime tributário dos notários e registradores**. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

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

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n.132. **Revista de direito tributário atual**, n. 56, ano 42, p. 752-780. São Paulo: IBDT, 2024.

LAMANAUSKAS, Milton Fernando. A Pedra angular da atividade notarial e registral. *In*: DEL GUÉRCIO NETO, Arthur; DEL GUÉRCIO, Lucas Barelli. **O direito notarial e registral em artigos**. São Paulo: YK Editora, 2016, p. 152-178.

LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Manual de direito notarial: da atividade e dos documentos notariais**. 4. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

ALMEIDA, P.L.C.S; NUNES, G; RIBEIRO, M.F

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

NALINI, José Renato. **Ética geral e profissional**. 7. ed. São Paulo: RT, 2009.

PANDOLFO, Rafael. Reforma Tributária e os novos princípios: aportes para a construção da prescritividade dos novos enunciados. **Revista de Direito Tributário do ABET**, v. 53, p. 421-442, jan./jul. 2026.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jus, 2025.

SERRA, Márcio Guerra; SERRA, Monete Hipólito. **Registro de imóveis**. 5. ed. Indaiatuba: Editora Foco, 2021.

SANTOS, Marinalvo Andrade dos Santos. O princípio constitucional da Cooperação Tributária introduzido pela Emenda n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, ano 42, p. 523-546. São Paulo: IBDT, 2024.