

UNIALFA - CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVES FARIA

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM DIREITO
CONSTITUCIONAL ECONÔMICO**

MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO CONSTITUCIONAL ECONÔMICO

TIAGO BRAGA GAMA

**AS ESTRATÉGIAS DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL E A DINÂMICA DO
PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA DA LIVRE CONCORRÊNCIA ANTES E PÓS
REFORMA TRIBUTÁRIA, COM ENFOQUE NO MUNICÍPIO DE RONDONÓPOLIS**

Goiânia

2025

TIAGO BRAGA GAMA

AS ESTRATÉGIAS DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL E A DINÂMICA DO
PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA DA LIVRE CONCORRÊNCIA ANTES E PÓS
REFORMA TRIBUTÁRIA, COM ENFOQUE NO MUNICÍPIO DE RONDONÓPOLIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Constitucional Econômico, da UNIALFA – Centro Universitário Alves Faria, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Túlio Tayano Afonso

Goiânia

2025

Catálogo na fonte: Biblioteca UNIALFA

G184e

Gama, Tiago Braga.

As estratégias de cobrança tributária municipal e a dinâmica do princípio da ordem econômica da livre concorrência antes e pós reforma tributária, com abordagem no município de Rondonópolis. / Tiago Braga Gama. – 2025.

74 f.: 30cm.

Orientador: Prof. Dr. Túlio Tayano Afonso.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional Econômico, Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA) – Goiânia, 2025.

1. Princípios Constitucionais da Ordem Econômica. 2. Livre Concorrência. 3. Arrecadação Tributária. 4. Município de Rondonópolis. I. Afonso, Túlio Tayano. II. UNIALFA. III. Título.

CDU: 338.242.2:346.5(817.2)

AS ESTRATÉGIAS DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL E A DINÂMICA DO
PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA DA LIVRE CONCORRÊNCIA ANTES E PÓS
REFORMA TRIBUTÁRIA, COM ENFOQUE NO MUNICÍPIO DE RONDONÓPOLIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
Graduação Stricto Sensu em Direito Constitucional
Econômico, da UNIALFA – Centro Universitário
Alves Faria, como requisito para a obtenção do
título de Mestre em Direito.

Orientador: Túlio Tayano Afonso

Goiânia, 10 de março de 2025

Banca examinadora:

Orientador: Túlio Tayano Afonso

Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita

Dr. Ivandick Cruzelles Rodrigues

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à minha família pelo amor e apoio incondicional. À minha mãe, Rita, ao meu pai, Kenedy, à minha esposa, Andreia, e ao meu enteado, Noah. Vocês foram e são minha base, sustentando-me nos momentos mais difíceis, acreditando em mim e incentivando meus projetos de vida.

Aos meus amigos Yuri Cunha, André Brum, Ricardo Leão, Arthur Rodrigues e Felipe Araújo pelos momentos de incentivo, pelas conversas que ajudaram a clarear as ideias. Cada um de vocês, de maneira única, contribuiu para que eu me mantivesse firme neste percurso.

Ao meu orientador, Doutor Túlio Afonso, expresso minha profunda gratidão pela paciência, dedicação e valiosas orientações ao longo de toda a jornada desta dissertação. Sua experiência e sabedoria foram fundamentais para a realização deste trabalho.

Aos professores Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita e Dr. Ivandick Cruzelles Rodrigues, pelos valiosos insights e pelas rigorosas correções, que foram fundamentais para o aprimoramento deste trabalho.

A certeza e a igualdade são indispensáveis à obtenção da segurança jurídica. No campo tributário, tais objetivos são alcançados quando a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, traça uma ação-tipo (abstrata) que [...] prevê todas as ações concretas que o Fisco deverá realizar para recebê-lo (Carrazza, 2015, p. 1199-1200)

RESUMO

Este estudo examina as estratégias de cobrança tributária municipal e sua relação com o princípio da livre concorrência, com enfoque na atuação da Procuradoria do Município de Rondonópolis. A dissertação investiga como práticas de cobrança desiguais, ausência de regulamentação específica e ineficiência na arrecadação podem impactar o ambiente competitivo, comprometendo a igualdade entre contribuintes. Analisa-se a forma como políticas fiscais locais podem favorecer determinados agentes econômicos em detrimento de outros, influenciando diretamente a dinâmica concorrencial. A dissertação explora ainda a recente decisão do Supremo Tribunal Federal (Tema 1184), que exige tentativas de resolução administrativa antes da execução fiscal, buscando reduzir o impacto da cobrança judicial sobre empresas e garantir maior previsibilidade ao mercado. O que fortalece o modelo multiportas de solução de conflitos. A pesquisa também aborda as mudanças introduzidas pela Reforma Tributária, avaliando seus reflexos sobre a arrecadação municipal e a neutralidade tributária. Destacam-se os novos princípios constitucionais expressos, como simplicidade, transparência e justiça tributária, e seu potencial para alterar a forma como os municípios realizam a cobrança de tributos. Além disso, analisa-se a criação do Comitê Gestor do IBS e sua influência na arrecadação municipal. Por meio de uma abordagem qualitativa e documental, foram estudados fundamentos teóricos e normativos sobre concorrência, ordem econômica e tributação. A análise conclui que a ausência de diretrizes claras na cobrança tributária pode gerar distorções de mercado, afetando a competitividade e a confiança dos agentes econômicos no sistema fiscal. O estudo sugere a necessidade de maior regulamentação e transparência para garantir uma tributação equitativa e respeitosa ao princípio da livre concorrência, bem como uma maior cooperação entre fisco e contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Constitucional Econômico; Direito Tributário; Princípios Constitucionais da Ordem Econômica; Livre Concorrência; Arrecadação Tributária; Neutralidade Tributária; Princípio da Cooperação; Ordem Econômica; Reforma Tributária; Tema 1184 do STF; Modelo Multiportas; Município de Rondonópolis.

ABSTRACT

This study examines municipal tax collection strategies and their relationship with the principle of free competition, focusing on the role of the Attorney General's Office of the Municipality of Rondonópolis. The dissertation investigates how unequal tax collection practices, the absence of specific regulations, and inefficiencies in revenue collection can impact the competitive environment, compromising taxpayer equality. It analyzes how local fiscal policies may favor certain economic agents to the detriment of others, directly influencing market dynamics. The dissertation also explores the recent decision of the Federal Supreme Court (Theme 1184), which mandates attempts at administrative resolution before initiating tax enforcement, aiming to reduce the impact of judicial collection on businesses and ensure greater predictability in the market. This measure strengthens the multi-door dispute resolution model. The research further addresses the changes introduced by the Tax Reform, evaluating its effects on municipal revenue collection and tax neutrality. The study highlights newly established constitutional principles, such as simplicity, transparency, and tax justice, and their potential to reshape how municipalities conduct tax collection. Additionally, it examines the creation of the IBS Management Committee and its influence on municipal revenue administration. Through a qualitative and documentary approach, the research investigates theoretical and regulatory foundations related to competition, economic order, and taxation. The analysis concludes that the lack of clear guidelines in tax collection can generate market distortions, affecting competitiveness and undermining economic agents' confidence in the tax system. The study suggests the need for greater regulation and transparency to ensure fair taxation that aligns with the principle of free competition, as well as enhanced cooperation between tax authorities and taxpayers.

KEYWORDS: Economic Constitutional Law; Tax Law; Constitutional Principles of Economic Order; Free Competition; Tax Collection; Tax Neutrality; Principle of Cooperation; Economic Order; Tax Reform; Theme 1184 of the Federal Supreme Court; Multi-Door Model; Municipality of Rondonópolis.

Sumário

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – DA LIVRE CONCORRÊNCIA	13
1.1 BREVES APONTAMENTOS SOBRE A ORDEM ECONÔMICA	14
1.2 DEFINIÇÃO E FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA	16
1.3 PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	19
1.4 LIVRE CONCORRÊNCIA E SEGURANÇA JURÍDICA	26
1.5 LIVRE CONCORRÊNCIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	31
1.6 LIVRE CONCORRÊNCIA E (IN)EFICIÊNCIA NA ARRECADAÇÃO	34
CAPÍTULO 2 – DAS FORMAS DE COBRANÇA DA FAZENDA PÚBLICA	38
2.1 DA EXECUÇÃO FISCAL E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA	39
2.2 DO MODELO MULTIPORTAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	42
2.2.1 Do protesto extrajudicial	44
2.2.2 Decisão do Supremo Tribunal Federal - tema 1184	46
2.2.3 Parcelamento	51
2.2.4 Programas Especiais de Recuperação Fiscal - REFIS	52
2.2.5 Conciliação	54
2.2.6 Transação	56
2.2.7 Arbitragem	59
2.2.8 Mediação	61
CAPÍTULO 3 - DA REFORMA E COBRANÇA TRIBUTÁRIA	64
3.1 NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS EXPRESSOS E O DIÁLOGO COM A COBRANÇA TRIBUTÁRIA	66
3.1.1 Princípio da Neutralidade Tributária	66
3.1.2 Princípio da Simplicidade e da Transparência	69
3.1.3 Princípio da Cooperação	69
3.1.4 Princípio da Justiça Tributária	71
3.1.5 Princípio da defesa do meio ambiente	72
3.1.6 Impacto dos novos princípios na Cobrança Tributária Municipal	73
3.2 O COMITÊ GESTOR DO IBS	74
3.2.1 Atribuições e Funcionalidade do Comitê Gestor	75
3.2.2 Composição e Estrutura Organizacional do Comitê	78
3.2.3 O Papel do Comitê na Modernização da Cobrança Tributária	79
3.3 A NOVA FORMA DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA	80

3.4 COMO A NOVA FORMA DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA INTERAGE COM A LIVRE CONCORRÊNCIA	84
CAPÍTULO 4 – ESTRATÉGIAS DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA	87
4.1 LEGISLAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO PARA COBRANÇA TRIBUTÁRIA EM RONDONÓPOLIS	88
4.2 SIMULAÇÃO DE FORMAS DE PAGAMENTO DE ISSQN	89
4.3 PROBABILIDADE DO CONTRIBUINTE NÃO PAGAR A DÍVIDA ATIVA	101
4.4 DOS RISCOS DO NÃO PAGAMENTO.....	104
4.5 FORMAS DE NÃO PAGAMENTO NÃO ABORDADAS NO TRABALHO	106
4.6 DA (POSSÍVEL) INCONSTITUCIONALIDADE	107
4.7 DA NECESSIDADE DE UMA MELHOR REGULAÇÃO	109
4.7.1 Possíveis soluções para a regulamentação em Rondonópolis	110
4.7.2 Da necessidade de diferenciação entre os contribuintes.....	111
CONCLUSÃO	117
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	123

INTRODUÇÃO

A livre concorrência é um dos pilares centrais de qualquer economia capitalista, sendo garantida pela Constituição Brasileira de 1988 como princípio fundamental da ordem econômica. Esse princípio visa assegurar que todos os agentes econômicos atuem em condições equitativas, sem que o poder estatal ou práticas privadas prejudiquem o equilíbrio competitivo.

Concorrência e tributação são temas que não podem ser tratados de forma isolada, pois o sistema tributário nacional e os princípios da ordem econômica estão profundamente interligados, influenciando-se mutuamente. É fundamental, portanto, promover uma integração entre esses sistemas, que se complementam e se tornam indissociáveis na busca por um mercado equilibrado.

Nesse contexto, a atuação das entidades responsáveis pela cobrança tributária desempenha um papel crucial na preservação — ou potencial distorção — da livre concorrência. A forma como essas instituições conduzem a cobrança de dívidas fiscais pode impactar significativamente a competitividade das empresas, afetando tanto a sobrevivência de pequenos negócios quanto o crescimento de grandes corporações.

A recente tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 1184, que estabelece o protesto de título e a tentativa de conciliação ou solução administrativa como requisitos para a execução fiscal, representa uma mudança relevante para as advocacias públicas. A decisão busca reduzir o volume de processos judiciais, já que as execuções fiscais representam uma parcela considerável das ações em tramitação no Judiciário. Contudo, ainda não há uma regulamentação nacional uniforme que oriente essa cobrança extrajudicial, especialmente considerando o princípio da livre concorrência. A falta de clareza nas estratégias de cobrança adotadas pelo Estado pode impactar diretamente o mercado, favorecendo ou prejudicando determinados agentes e, por conseguinte, alterando a dinâmica competitiva.

Em Rondonópolis, por exemplo, a ausência de regulamentação específica sobre o tema levanta preocupações. O fisco local pode protestar uma empresa devedora logo após a inscrição em dívida ativa, onerando-a rapidamente, enquanto uma concorrente pode receber tratamento diferente, com tentativas de conciliação por um período muito mais longo antes de qualquer medida mais severa. Esse tipo de discrepância no tratamento fiscal pode criar distorções graves no ambiente concorrencial.

Essas inconsistências podem surgir tanto de pressões exercidas por grupos privados sobre a estrutura estatal quanto da ausência de uma estratégia clara de arrecadação. Em muitos casos, o foco está exclusivamente na maximização do valor arrecadado, sem a devida consideração ao princípio da livre concorrência.

A recente Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma transformação estrutural do sistema tributário brasileiro, impactando diretamente a forma como os tributos são arrecadados e a relação entre os entes federativos. A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) visa substituir tributos como ISS, ICMS, PIS, Cofins e IPI, promovendo maior neutralidade tributária, simplicidade e transparência no sistema fiscal.

Essa reforma traz implicações relevantes para a livre concorrência, uma vez que a unificação de tributos e a adoção de novas regras de arrecadação podem minimizar distorções concorrenciais causadas por incentivos fiscais desiguais e complexidades normativas entre os diferentes municípios e estados. No âmbito municipal, as mudanças exigirão uma adaptação das estratégias de cobrança tributária, especialmente no que diz respeito à atuação das procuradorias e fazendas públicas locais, que precisarão alinhar suas práticas ao novo regime fiscal, garantindo que a arrecadação ocorra de forma eficiente e equitativa, sem comprometer a competitividade do mercado.

Além disso, a reforma introduziu novos princípios constitucionais expressos, como o princípio da cooperação, que prevê maior colaboração entre os entes federativos na administração tributária, e o princípio da justiça tributária, que busca equilibrar a carga tributária de acordo com a capacidade contributiva dos agentes econômicos. Esses princípios, ao lado do princípio da neutralidade tributária, reforçam a necessidade de um sistema fiscal que não favoreça determinados setores em detrimento de outros, preservando a concorrência justa no mercado. Nesse sentido, o novo modelo de governança tributária, com a criação do Comitê Gestor do IBS, trará grandes modificações para a arrecadação municipal, exigindo maior coordenação entre os entes públicos e uma revisão das estratégias de cobrança.

Diante desse cenário, esta dissertação se propõe a analisar como as estratégias de cobrança tributária adotadas pelas advocacias públicas impactam a livre concorrência e o equilíbrio competitivo no mercado local, considerando a ausência de uma regulamentação específica que assegure tratamento isonômico entre contribuintes? E mais especificamente o

caso do Município de Rondonópolis. Além de analisar como a Reforma Tributária impactará a dinâmica da cobrança tributária municipal e sua relação com a livre concorrência e nas medidas que podem ser adotadas para garantir um ambiente concorrencial mais equilibrado e juridicamente seguro.

Para a realização deste estudo, adotou-se uma abordagem metodológica qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica e documental, complementada pela aplicação da análise econômica do direito. A investigação incluiu o estudo de conceitos teóricos sobre livre concorrência e ordem econômica, bem como dos princípios constitucionais que orientam a atuação do Estado nessa área. A análise doutrinária e jurídica de obras e legislações forneceu a base para discutir o papel do Estado na regulação e proteção da concorrência justa entre agentes econômicos, conforme estabelecido pela Constituição Brasileira de 1988.

No aspecto prático, o estudo se concentrou na atuação da Procuradoria do Município de Rondonópolis, analisando como suas políticas e estratégias de cobrança tributária podem influenciar a dinâmica da livre concorrência. Foram examinadas as disposições do Código Tributário Nacional e as normas específicas de Rondonópolis, com atenção especial à aplicação de programas como o REFIS e aos mecanismos de cobrança judicial e extrajudicial.

A metodologia adotada possibilitou uma compreensão de como as políticas fiscais locais podem afetar o ambiente concorrencial e o equilíbrio econômico, oferecendo uma base para discutir os impactos das estratégias de cobrança tributária e propor melhorias que garantam uma aplicação mais justa e equilibrada do sistema tributário.

A relevância desta pesquisa transcende a análise do caso específico de Rondonópolis e se insere em um debate mais amplo sobre a compatibilização entre o poder de tributar do Estado e a necessidade de preservar a concorrência justa no mercado. A falta de uniformidade nas estratégias de cobrança tributária entre municípios e a ausência de regulamentação clara geram insegurança jurídica para os contribuintes, impactando suas decisões de investimento e crescimento. Além disso, a Reforma Tributária traz novas diretrizes que exigem adaptação por parte dos entes públicos e do setor produtivo, especialmente no que se refere ao equilíbrio concorrencial e à neutralidade tributária. Dessa forma, este estudo contribui para a construção de um modelo de arrecadação mais eficiente e transparente, que assegure o tratamento isonômico dos contribuintes e promova um ambiente de negócios mais justo e competitivo, alinhado com os princípios constitucionais da ordem econômica.

CAPÍTULO 1 – DA LIVRE CONCORRÊNCIA

O primeiro ponto fundamental a ser explorado para analisar as estratégias de cobrança tributária e o respeito à livre concorrência é a definição deste princípio e seus fundamentos. Far-se-á breves apontamentos sobre a ordem econômica, a definição e fundamentos do princípio da livre concorrência; abordar todos os aspectos do princípio da livre concorrência na Constituição Federal de 1988; e por fim, interseccionar livre concorrência com segurança jurídica, capacidade contributiva e eficiência e ineficiência na arrecadação.

Pois, como ensina Bercovici (2009, 504), o direito não é apenas um fator externo ao sistema capitalista, mas uma condição essencial para sua existência.

O mercado não é uma "ordem espontânea", natural, embora o discurso liberal sustenta essa visão, mas é uma estrutura social, fruto da história e de decisões políticas e jurídicas que servem a determinados interesses, em detrimento de outros

Nesse contexto, as decisões do Estado de intervir diretamente ou indiretamente no mercado, conceder ou não subsídios e até mesmo a forma como cobra seus tributos podem interferir no princípio da livre concorrência.

Antes disso, é importante diferenciar livre iniciativa de livre concorrência. Para José Afonso da Silva (2016, 807-809), a liberdade de iniciativa econômica privada, em uma Constituição que tem como objetivo a promoção da justiça social (onde os fins orientam os meios), deve ser entendida como a "liberdade de desenvolvimento empresarial dentro das diretrizes estabelecidas pelo poder público". Assim, os agentes econômicos podem usufruir das facilidades oferecidas pelo Estado, mas também estão sujeitos às restrições impostas por ele.

A liberdade de iniciativa econômica se manifesta em duas vertentes: de um lado, a liberdade de comércio e indústria, que garante o direito de criar e explorar uma atividade econômica, sem restrições estatais, exceto quando impostas por lei; de outro, a liberdade de concorrência, que assegura o direito de conquistar a clientela por meio de práticas leais, proibindo ações que prejudiquem a competição e exigindo a neutralidade do Estado, garantindo condições equitativas para todos os concorrentes (Grau, 2010, 205-206).

A livre concorrência é uma expressão direta da liberdade de iniciativa. Para garantir essa concorrência, a Constituição determina que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que tenha como objetivo dominar os mercados, eliminar a concorrência ou aumentar arbitrariamente os lucros (art. 173, § 4º).

Castro e Palma (2020, 59) diferenciam a livre iniciativa e a livre concorrência da

seguinte forma: a primeira refere-se ao direito de exercer atividades econômicas de forma autônoma, enquanto a livre concorrência fundamenta-se nos princípios da isonomia, legalidade tributária e uniformidade geográfica. É dever do poder público assegurar a liberdade de concorrência, garantindo um mercado justo e equilibrado, de modo a beneficiar a sociedade, que deve ter acesso a diversas opções e não se sentir prejudicada por práticas anticompetitivas.

Sérgio Varella Bruna (2001, 38-39) acrescenta que a liberdade de iniciativa econômica é delimitada pela função social atribuída pela ordem jurídica. O sujeito dessa liberdade é a empresa, que atua dentro desse quadro normativo. Nesse contexto, o poder econômico, visto não como uma anomalia, mas como um componente estrutural, encontra legitimidade para seu exercício. Assim, o poder econômico e o fenômeno empresarial estão profundamente interligados, sendo a empresa o veículo por meio do qual essa força econômica se manifesta e é regulada pela sociedade.

Desta forma, os dois dispositivos se complementam no intuito de proteger o sistema de mercado e, em especial, de salvaguardar a livre concorrência contra as tendências monopolistas e concentradoras do capitalismo.

Pois bem, agora que tem-se uma diferenciação entre livre concorrência e livre iniciativa, passa-se a breves apontamentos sobre a ordem econômica.

1.1 BREVES APONTAMENTOS SOBRE A ORDEM ECONÔMICA

A expressão "ordem econômica" tem sido utilizada no campo jurídico para designar a parte do sistema normativo que se dedica à regulação das relações econômicas dentro de um Estado. Em outras palavras, trata-se da ordem jurídica aplicada à economia. O termo "ordem" aqui assume o sentido de "organização" ou "estrutura", referindo-se à dimensão jurídica que organiza e disciplina as atividades econômicas. Assim, a ordem econômica não é apenas um conjunto de princípios e normas econômicas, mas a formalização jurídica dessas regras, que visa garantir o funcionamento equilibrado e justo das relações econômicas no contexto estatal.

Ordem econômica é a expressão de um certo arranjo econômico, dentro de um específico sistema econômico, preordenado juridicamente. É a sua estrutura ordenadora, composta por um conjunto de elementos que conforma um sistema econômico (TAVARES, 2011, p 83).

É importante distinguir que a Constituição econômica não se confunde com a ordem econômica, como aponta Tavares (2011, 73-76), pois esta última possui um escopo muito mais amplo. A ordem econômica abrange todas as normas e instituições jurídicas que regulam as relações econômicas no país. Entretanto, apenas algumas dessas normas possuem caráter fundamental, formando aquilo que se denomina Constituição econômica.

A Constituição econômica, portanto, refere-se ao conjunto de princípios e diretrizes essenciais estabelecidos pela Constituição para orientar a economia, como a livre iniciativa, a função social da propriedade, e a defesa da concorrência. Já a ordem econômica envolve um conjunto mais vasto de normas, incluindo aquelas que disciplinam setores específicos da economia ou tratam de políticas públicas econômicas, ainda que nem todas essas normas tenham o mesmo peso ou relevância constitucional.

No Brasil, a Constituição de 1934 foi a primeira a incorporar princípios e normas voltadas à regulação da ordem econômica, inspirada pela Constituição de Weimar, da Alemanha (Tavares, 2011, 94). Essa influência refletiu a tendência de conciliar as demandas por justiça social com o funcionamento do sistema capitalista, trazendo ao texto constitucional brasileiro a preocupação com questões como a intervenção estatal na economia e a proteção dos direitos trabalhistas.

Para José Afonso da Silva (2016, 800), a atuação do Estado busca impor ordem à vida econômica e social, corrigindo a desordem gerada pelo liberalismo. Isso resulta em condicionamentos à atividade econômica e na criação de direitos econômicos, que compõem a constituição econômica. No entanto, esses efeitos não necessariamente beneficiam as classes populares, pois o objetivo principal é racionalizar a economia, o que pode favorecer a expansão do capitalismo monopolista.

A atuação do Estado, assim, não é nada menos do que uma tentativa de pôr ordem na vida econômica e social, de arrumar a desordem que provinha do liberalismo. Isso tem efeitos especiais, porque importa em impor condicionamentos à atividade econômica, do que derivam os direitos econômicos que consubstanciam o conteúdo da constituição econômica [...]. Mas daí não se conclui que tais efeitos beneficiem as classes populares. Sua função consiste em racionalizar a vida econômica, com o que se criam condições de expansão do capitalismo monopolista, se é que tudo já não seja efeito deste (SILVA, 2016, p 800)

De qualquer modo, a ordem econômica estabelecida pela Constituição Federal de 1988 constitui um dos pilares fundamentais para a organização e o desenvolvimento da economia brasileira. A partir de uma visão que equilibra os princípios da livre iniciativa e da intervenção estatal, a Constituição busca promover uma economia que sirva ao bem-estar social, fundamentando-se nos valores da dignidade humana, da justiça social e da busca pelo desenvolvimento sustentável.

Entre os princípios que orientam a ordem econômica, destacam-se a livre iniciativa, a função social da propriedade, a defesa do consumidor e a livre concorrência (Constituição Federal, 1988, art. 170). Esses princípios representam uma tentativa de conciliar interesses aparentemente conflitantes: de um lado, a liberdade econômica dos indivíduos e das empresas; de outro, a necessidade de uma economia que promova inclusão e justiça social.

Quanto ao princípio da livre concorrência, objeto de interesse deste trabalho, a Constituição busca assegurar que o mercado funcione de maneira competitiva, prevenindo a formação de monopólios e oligopólios que possam prejudicar o equilíbrio econômico e os interesses dos consumidores. Portanto, será aprofundada a sua definição e fundamentos no próximo tópico.

1.2 DEFINIÇÃO E FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

A livre concorrência é um princípio fundamental da ordem econômica em um Estado liberal, sendo expressamente reconhecida pela Constituição Federal de 1988 como um dos pilares estruturantes do sistema econômico brasileiro (art. 170, IV). Nesse contexto, o Estado tem o dever de garantir um ambiente de competição leal e equilibrada entre os agentes econômicos, prevenindo distorções que possam comprometer a dinâmica concorrencial e restringir o acesso ao mercado.

André Ramos Tavares (2011, 256) ressalta que a livre concorrência é um dos pilares essenciais de qualquer sistema capitalista, sendo um dos principais aspectos que a diferencia das doutrinas socialistas.

O conceito de livre concorrência está intrinsecamente ligado à ideia de competição saudável, onde várias empresas disputam a preferência dos consumidores, gerando, como resultado, a melhoria contínua dos produtos e serviços. Esse cenário estimula a inovação, a

eficiência produtiva e a redução de preços, beneficiando diretamente os consumidores. Além disso, incentiva as empresas a serem mais eficientes e a buscarem formas de otimizar seus processos, tornando-se mais competitivas.

Nesse sentido, Tavares define livre concorrência como:

Livre concorrência é a abertura jurídica concedida aos particulares para competirem entre si, em segmento lícito, objetivando o êxito econômico pelas leis de mercado e a contribuição para o desenvolvimento nacional e a justiça social (TAVARES, 2011, p 256).

Com a concorrência sendo livre, as leis de mercado definirão as condições em que o empreendedor (livre iniciativa) alcançará ou não o sucesso. A livre concorrência não admite monopólios ou qualquer tipo de distorção no mercado que resulte no afastamento artificial da competição entre os empreendedores. Ao contrário, ela pressupõe a existência de diversos competidores, em condições de igualdade.

Para Miguel Reale Júnior (apud Grau, 2010, p 211), a desigualdade entre empresas e agentes econômicos é uma característica inerente a uma ordem econômica baseada na livre iniciativa e na livre concorrência. Essa desigualdade, ao gerar rivalidade, é essencial para a concorrência, que só pode existir em uma economia onde a igualdade não é absoluta:

A desigualdade das empresas, dos agentes econômicos, é a característica de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, e que se processa por meio da livre concorrência"; "a desigualdade é inafastável em um regime de livre iniciativa, e gera a rivalidade, a livre concorrência"; "a livre concorrência, portanto, só sobrevive em uma economia sem igualdade". Nesse quadro, é de permitir-se a cada agente econômico a disputa, com todas as suas forças e armas, pelas presas do mercado (GRAU, 2010, p 211).

Celso Ribeiro Bastos (1998, 345-347) entende que, idealmente, a plena realização da livre concorrência é difícil de alcançar. A concorrência perfeita pressupõe a homogeneidade dos produtos, a atomização do mercado, a mobilidade dos fatores de produção e a transparência nos preços. No entanto, cada um desses requisitos pode ser facilmente comprometido, levando a práticas que distorcem o mercado. Esse cenário é o que se chama de "concorrência imperfeita". Ainda assim, isso não invalida o princípio da livre concorrência, uma vez que a própria Constituição se preocupa em proteger o lado mais vulnerável diante dessas distorções: o consumidor.

Carlos Ferreira de Almeida já entende que o valor principal a ser protegido é o próprio funcionamento do sistema:

Nem por isso a opinião mais divulgada deixa de acentuar que o regime jurídico da concorrência não tem na defesa dos consumidores o seu objetivo principal, virado antes para a garantia do funcionamento do sistema (1982, 74)

José Afonso da Silva tem um pensamento mais radical, ao afirmar que a economia de mercado e a livre concorrência deixaram de existir na sua forma original, à medida que o modo de produção capitalista evoluiu para estruturas oligopolistas.

[...] não existe mais economia de mercado nem livre concorrência, desde que o modo de produção capitalista evoluiu para as formas oligopolistas. Falar hoje em economia descentralizada, como economia de mercado, é tentar encobrir uma realidade palpável de natureza diversa. A economia está centralizada nas grandes empresas e em seus agrupamentos. Daí por que se torna praticamente ineficaz a legislação tutelar da concorrência. (1999, 769/770)

Eros Grau também adota uma visão cética em relação à viabilidade da livre concorrência no estágio atual da economia, destacando a presença de concentração de poder econômico, o que, para ele, contraria os princípios de uma verdadeira concorrência livre e justa.

A afirmação, principiológica, da livre concorrência no texto constitucional é instigante. De uma banda porque a concorrência livre — não liberdade de concorrência, note-se — somente poderia ter lugar em condições de mercado nas quais não se manifestasse o fenômeno do poder econômico. Este, no entanto — o poder econômico — é não apenas um elemento da realidade, porém um dado constitucionalmente institucionalizado, no mesmo texto que consagra o princípio. O § 4a do art. 173 refere "abuso do poder econômico". Vale dizer: a Constituição de 1988 o reconhece. Não que não devesse fazê-lo, mesmo porque a circunstância de não o ter reconhecido não teria o condão de bani-lo da realidade. Apenas, no entanto, tendo-o reconhecido, soa estranha a consagração principiológica da livre concorrência. Para que tal não ocorresse, em presença da consagração do princípio, haveria o mencionado § 4a de dispor: "A lei reprimirá os abusos decorrentes do exercício da atividade econômica...".⁵² O que, não obstante — repito — seria inteiramente em vão: nem por isso o poder econômico deixaria de se manifestar no mundo real — mundo do ser — abraçadas (2010, 210).

Para Grau (2010, 210), o poder econômico não é a exceção, mas sim a regra. Com isso, desmorona a suposição de que o mercado se organiza naturalmente em benefício do

consumidor. A ordem privada que molda o mercado é, na verdade, dominada por fenômenos que antes eram vistos como anomalias, mas que, na prática, se tornaram parte integrante de sua constituição natural e funcionamento.

De qualquer modo, a concorrência empresarial não é um valor em si mesma, mas sim um meio, sendo considerada um instituto jurídico vinculado às normas do Direito Econômico. Nessa condição, assume o papel de um instrumento para a implementação de uma política econômica, cujo objetivo principal não é apenas reprimir práticas abusivas, mas também incentivar todos os agentes econômicos a contribuírem para o desenvolvimento (TAVARES, 2011, 258-259).

Por fim, a livre concorrência não deve ser confundida com a ausência de regulamentação. Para que ela funcione de maneira justa, é fundamental que existam regras claras que impeçam práticas anticompetitivas, como a formação de carteis, abuso de posição dominante ou outras ações que possam distorcer o mercado e prejudicar os consumidores.

Dessa forma, a livre concorrência, embora concebida como um princípio fundamental da economia de mercado, não se apresenta de maneira absoluta ou isenta de desafios. O reconhecimento, pela própria Constituição, da necessidade de repressão ao abuso do poder econômico evidencia que a concorrência, para ser efetivamente livre e benéfica ao desenvolvimento econômico e social, exige a atuação do Estado como regulador.

Assim, a proteção à concorrência não deve ser vista apenas como um mecanismo para garantir a igualdade formal entre os agentes econômicos, mas como um instrumento para a promoção do bem-estar social, assegurando um ambiente de negócios equilibrado, inovador e eficiente. O desafio, portanto, não está na adoção do princípio em si, mas na sua aplicação prática diante das inevitáveis assimetrias de mercado e da influência do poder econômico na dinâmica concorrencial.

1.3 PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 170, estabelece que a ordem econômica no Brasil tem como fundamentos a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, assegurando a todos uma existência digna conforme os ditames da justiça social. Esse princípio orientador reflete a necessidade de conciliar o desenvolvimento econômico com

a proteção dos direitos fundamentais dos trabalhadores e empreendedores, garantindo um ambiente competitivo equilibrado.

Para José Afonso da Silva (2016, 806-807), essa disposição consagra a opção por uma economia de mercado, de natureza capitalista, já que a livre iniciativa é um princípio central do sistema capitalista. Dessa forma, apesar de reconhecer o caráter capitalista da economia, a Constituição prioriza os valores associados ao trabalho humano acima de outros interesses típicos do mercado.

Essa valorização do trabalho, embora seja uma declaração de princípio, tem o propósito claro de orientar a atuação do Estado na economia, assegurando que a intervenção estatal promova os valores sociais do trabalho. Assim, o trabalho humano não apenas se equipara à iniciativa privada como fundamento da ordem econômica, mas também constitui um dos fundamentos da própria República Federativa do Brasil.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Dessa forma, a Constituição busca equilibrar a liberdade econômica com a justiça social, garantindo que o desenvolvimento econômico esteja sempre atrelado ao respeito à dignidade do trabalhador e à promoção de uma sociedade mais justa e equitativa.

Pois bem, a Constituição Federal relaciona os princípios da ordem econômica no art. 170 da seguinte forma:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Como observa-se, o princípio da livre concorrência é um dos pilares da ordem econômica na Constituição de 1988, refletindo o compromisso do Estado brasileiro com uma economia de mercado baseada em condições justas e equilibradas para todos os agentes econômicos.

O mesmo artigo 170 inclui a defesa da concorrência entre os princípios que regem a ordem econômica, impondo ao Estado o dever de atuar para coibir abusos de poder econômico que comprometam a competição justa. O texto constitucional também define que o Estado deve combater práticas que possam resultar em concentração indevida de mercado, monopólios e oligopólios, que prejudicam o livre jogo concorrencial.

Celso Ribeiro Bastos (1998, 345-347) afirma que a livre concorrência não é apenas a que surge espontaneamente no mercado, mas também aquela que resulta de um conjunto de normas de política econômica. Assim, existe o que se pode chamar de um regime normativo de defesa da concorrência, voltado para o restabelecimento das condições de um mercado livre.

O preceito em questão tem como objetivo garantir o regime de mercado no cenário econômico nacional. Assim, qualquer conduta, seja estatal ou privada, que restrinja o regime de livre concorrência estará violando a Constituição (TAVARES, 2011, p 256).

Além de estar no art. 170, IV como princípio da ordem econômica, a livre concorrência aparece na Constituição Federal também no art. 146-A; 155, § 4º, IV, b; e art. 156-A, § 6º, III:

O artigo 146-A da Constituição Federal de 1988 foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Apesar de sua importância, o dispositivo nunca foi devidamente aplicado, e desde sua inclusão, não recebeu a atenção necessária nos debates legislativos (Dantas, 2016, 97-98).

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

O conteúdo do dispositivo, como alerta José Luis Ribeiro Brazuna (2009, p. 55-59), não foi fruto de uma reflexão madura no âmbito do Congresso Nacional e é alvo de divergências doutrinárias, sobretudo quanto à extensão dos desequilíbrios concorrenciais que menciona.

Uma das principais controvérsias relacionadas ao dispositivo refere-se às condutas abrangidas em seu âmbito de incidência. Para autores como Brazuna (2009, p. 137-139) e Santiago (2018, p. 256), a regra do artigo 146-A da Constituição engloba tanto falhas estruturais de mercado quanto desvios concorrenciais provocados.

Por outro lado, estudiosos como Schoueri (2019, p. 265-267), Silveira (2011, p. 104-108) e Bomfim (2011, p. 194) defendem que a norma se limita aos desvios provocados pela tributação. Isso se deve ao fato de que os distúrbios decorrentes de falhas estruturais de mercado poderiam ser enfrentados por meio de normas tributárias com efeito indutor, mesmo antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 42/2003.

O dispositivo mencionado não confere ao legislador complementar a faculdade de instituir novos tributos. A criação de novos tributos é restrita à competência tributária residual da União, que possui regramento específico e não se confunde com a previsão contida no artigo 146-A. Este artigo visa estabelecer critérios especiais de tributação, introduzindo elementos novos e específicos para ajustar as relações tributárias já existentes, com o objetivo de prevenir distorções na concorrência. (Nogueira, 2014, p 116)

Assim, o artigo estabelece uma regra de competência, conferindo à União o poder de, por meio de lei complementar de alcance nacional e vinculante para todos os Entes Federativos, criar normas destinadas a prevenir ou corrigir distorções concorrenciais causadas pelos tributos. Dessa forma, além da competência prevista no art. 174 para fiscalizar, incentivar e planejar as atividades econômicas, a União também tem o poder de intervir diretamente na tributação dos Estados e Municípios quando esta violar os princípios concorrenciais. Para Fortes (2021, p 32), a Análise Econômica Normativa do Direito Tributário foi positivada, restando diretamente explicitada a comunicação entre os preceitos do direito econômico e do direito tributário com a inclusão deste dispositivo na Constituição Federal.

Além deste ponto, para Fortes (2021, 32-33), o dispositivo consagra expressamente o Princípio da Neutralidade Fiscal, que antes era construído através de uma interpretação sistemática do direito tributário e dos Princípios da Ordem Econômica. Enquanto para Nogueira

(2014, p 117), o princípio da neutralidade tributária já existia, na verdade, desde a promulgação da Constituição de 1988, encontrando sua tutela no próprio artigo 170, IV. Não tendo o artigo 146-A tal papel de consagrar expressamente o princípio.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, as limitações ao poder de tributar, relacionadas às diferentes perspectivas da neutralidade fiscal, que antes estavam implícitas no texto constitucional, passaram a integrar expressamente o Sistema Tributário Nacional. Isso vincula a instituição e a formulação das normas tributárias aos preceitos econômicos, garantindo maior proteção à livre concorrência.

Embora a tributação possa provocar distorções e desequilíbrios no mercado, ela também pode ser uma ferramenta eficaz para corrigi-los. No entanto, não deve ser vista como uma solução única para todos os problemas econômicos; deve ser utilizada em combinação com outras estratégias e políticas econômicas (Freire, Murgel. 2023, 50-51).

O princípio da livre concorrência está intimamente relacionado ao da neutralidade tributária, que proíbe que tributos sejam utilizados para influenciar diretamente o comportamento dos agentes econômicos. A indução de condutas é característica de intervenções estatais tributárias no domínio econômico, principalmente por meio de impostos com finalidade extrafiscal.

No entanto, o artigo 146-A da Constituição busca justamente o oposto: pretende afastar os efeitos extrafiscais das normas tributárias indutoras, prevenindo que a tributação com finalidades além da arrecadatória cause distorções no equilíbrio concorrencial, que deve ser preservado e protegido.

Dessa forma, a extrafiscalidade tributária, que consiste em medidas fortes para estimular ou desestimular comportamentos, não pode ser usada como instrumento para promover a livre concorrência. Pelo contrário, o princípio da livre concorrência, enquanto norma constitucional, deve orientar a aplicação de tributos extrafiscais, limitando a atividade legislativa tributária com fins indutores. Esse princípio permite avaliar a adequação, necessidade e proporcionalidade das normas tributárias, evitando que estas criem desigualdades entre os agentes econômicos com o propósito de atingir objetivos específicos (Freire, Murgel. 2023, 32-33).

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Medida Cautelar na Ação Cautelar nº 1.657/RJ, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, analisou o direito tributário à luz do princípio da livre concorrência, considerando, inclusive, a aplicação do art. 146-A da Constituição Federal. No caso, uma empresa do setor de tabaco, alvo de procedimento fiscal conduzido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para verificar as condições de manutenção do registro especial previsto no Decreto-lei nº 1.593/77 — essencial para a atividade desse setor —, ajuizou medida cautelar para garantir o direito ao livre exercício de atividade econômica lícita. A empresa argumentou que o Estado não pode adotar medidas que restrinjam ou impeçam o exercício de atividades profissionais como forma de compelir o sujeito passivo ao cumprimento de obrigações tributárias. Ao analisar o pedido de medida cautelar, que buscava atribuir efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto pela empresa, o Ministro Cezar Peluso destacou:

Ao investigar a ratio iuris da necessidade de registro especial para a atividade de produção de cigarros, vê-se, logo, que provém de norma inspirada não só por objetivos arrecadatórios, senão também por outras finalidades que fundamentam a exigência jurídica dos requisitos previstos para a manutenção do registro especial, entre os quais se inclui o da regularidade fiscal.

Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-lei nº 1.593/77, é a defesa da livre concorrência. Toda a atividade da indústria de tabaco é cercada de cuidados especiais em razão das características desse mercado, e, por isso, empresas em débito com tributos administrados pela SRF podem ver cancelado o registro especial — que é verdadeira autorização para produzir —, bem como interditados os estabelecimentos.

Não há impedimento a que a norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República.

Assim, o artigo 146-A da Constituição Federal autoriza expressamente a mitigação da competência tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios pelo legislador complementar nacional, sempre que a instituição de critérios tributários especiais possa promover a livre concorrência. O que vai ao encontro da Reforma Tributária que será vista no terceiro capítulo.

Quanto ao art. 155, § 4º, IV, b:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de **livre concorrência**;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ;

O artigo 155 da Constituição trata da competência tributária impositiva atribuída aos Estados e ao Distrito Federal. Foi conferida aos Estados e ao Distrito Federal a capacidade de tributar serviços de transporte interestadual e intermunicipal, serviços de comunicação, fornecimento de energia elétrica, e operações envolvendo combustíveis, minerais e lubrificantes.

A regulamentação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e comunicação (ICMS) é complexa, como evidencia a própria extensão do artigo 155 no que se refere a esse tributo. De fato, vários impostos estão reunidos sob a mesma sigla. Quanto ao dispositivo que menciona a livre concorrência, o artigo 155, § 4º, IV, b, trata especificamente da definição de alíquotas do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, sendo uma questão bem mais específica do que o disposto no artigo 170 da Constituição.

Há também menção à livre concorrência no artigo 156-A, § 6º, III, introduzido recentemente pela reforma tributária, Emenda Constitucional n. 132 de 2023:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:

III - sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da **livre concorrência** e da isonomia tributária, definindo, inclusive:

a) as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes

e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais;
b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;

A reforma tributária criou o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA-dual) que substituirá cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS), sendo Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), este último de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

O parágrafo sexto deste artigo trata dos regimes específicos de tributação, o que inclui as sociedades cooperativas, que terão um regime específico optativo, mas que deverá observar o princípio da livre concorrência. A Reforma Tributária será vista com mais profundidade no Capítulo 3.

1.4 LIVRE CONCORRÊNCIA E SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança jurídica refere-se à previsibilidade e à estabilidade das normas, garantindo que os contribuintes possam planejar suas atividades econômicas com clareza sobre suas obrigações fiscais. No contexto da cobrança tributária, ela exige que as regras tributárias sejam claras, consistentes e aplicadas de forma equitativa, para evitar surpresas fiscais que possam comprometer o planejamento financeiro das empresas. A segurança jurídica também é importante para evitar retroatividade de normas fiscais ou mudanças repentinas que possam afetar o equilíbrio de mercado.

É relevante destacar um fato recente de grande impacto na presente discussão: o julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a coisa julgada em matéria tributária, nos Recursos Extraordinários nº 949.297 e nº 955.227, vinculados aos Temas 881 e 885, com repercussão geral. A questão tratada refere-se a casos específicos de contribuintes que obtiveram decisões transitadas em julgado que os isentava do pagamento da CSLL, mas que agora deverão retomar o recolhimento desse tributo após o STF ter declarado sua constitucionalidade no julgamento da ADI 15, ocorrido em 2007.

O STF decidiu que, mesmo os contribuintes que obtiveram decisões favoráveis com trânsito em julgado, afastando a exigência de determinado tributo, perdem automaticamente esse direito se o Supremo vier a reconhecer a constitucionalidade da cobrança. Assim, não há

necessidade de ajuizamento de ação rescisória ou revisional, alterando a jurisprudência anterior que protegia essas decisões definitivas.

Entretanto, por maioria simples (6x5), os ministros rejeitaram o pedido de modulação de efeitos, que havia sido feito pelos contribuintes. Estes pretendiam que o novo entendimento tivesse aplicação apenas a partir de fevereiro de 2023, de forma que os tributos anteriores a essa data não fossem afetados. No mesmo julgamento, o STF definiu que, quando um tributo é considerado constitucional, sua cobrança deve respeitar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, dependendo do tipo de tributo.

A tese fixada foi a seguinte:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo

Esse julgamento é um marco significativo nas demandas tributárias e no direito concorrencial, pois um dos pontos considerados pelos ministros do STF foi justamente o impacto na livre concorrência. Empresas que, de forma indevida, deixavam de pagar um tributo — no caso, a CSLL — com base em decisões judiciais, obtinham um benefício inconstitucional, enquanto seus concorrentes eram obrigados a recolher o tributo. Isso resultava de questões meramente processuais, baseadas em uma jurisprudência defensiva que impedia o uso de ação rescisória e revisional, comprometendo a neutralidade fiscal (Marciel; Mollica, 2023, 169).

A coisa julgada não pode ser utilizada como um salvo-conduto imutável para ser indefinidamente oponível pelo jurisdicionado apenas porque lhe é favorável. Diante da alteração do contexto fático e jurídico, especialmente quando há pronunciamento do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral ou controle concentrado de constitucionalidade, os efeitos das decisões transitadas em julgado que envolvem relações jurídicas de trato continuado devem ser ajustados, em conformidade com a lógica da cláusula *rebus sic stantibus* (Cavalcante, 2023, sem página).

Essa cláusula estabelece que a coisa julgada opera enquanto as circunstâncias que a fundamentaram permanecerem inalteradas. Caso ocorra uma mudança relevante no cenário normativo ou na interpretação constitucional, a decisão que outrora conferiu determinado direito perde sua eficácia prospectiva, deixando de produzir efeitos para o futuro.

A manutenção de decisões que dispensam o pagamento de tributos, mesmo após a superveniência de entendimento vinculante do STF, geraria uma assimetria tributária capaz de comprometer os princípios da igualdade fiscal e da livre concorrência. No caso específico da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por exemplo, a perpetuação da dispensa conferiria vantagem competitiva indevida aos contribuintes beneficiados, que não destinariam parte de seus recursos ao cumprimento dessa obrigação, criando um desequilíbrio no ambiente concorrencial.

Dessa forma, o que a decisão do STF diferencia é que em uma relação jurídica de trato sucessivo, na qual uma decisão transitada em julgado declarou a inconstitucionalidade de determinado tributo e desobrigou o contribuinte do seu pagamento, surge a questão de saber se, posteriormente, uma decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a constitucionalidade desse mesmo tributo pode permitir que o Fisco volte a exigir o seu recolhimento para fatos geradores futuros. A resposta a essa questão depende da natureza da decisão proferida pelo STF.

Caso o reconhecimento da constitucionalidade tenha sido realizado no âmbito de uma ação direta ou em sede de repercussão geral, o tributo volta a ser exigível. Isso ocorre porque tais decisões possuem eficácia vinculante e erga omnes, interrompendo automaticamente os efeitos temporais de decisões judiciais transitadas em julgado em sentido contrário. Dessa forma, a partir da publicação da decisão do STF, o tributo se torna devido novamente, observando-se os princípios da irretroatividade, da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal ou noventena, conforme a espécie tributária envolvida.

Por outro lado, se a decisão do STF tiver sido proferida em controle incidental (difuso) de constitucionalidade, sem repercussão geral, não há impacto automático sobre a coisa julgada, mesmo que se trate de uma relação jurídica de trato sucessivo. Isso significa que, nesse contexto, a decisão anterior que desobrigou o contribuinte do pagamento do tributo permanece válida e eficaz, não sendo possível ao Fisco exigir sua quitação com fundamento apenas na nova manifestação do Supremo.

Essa distinção evidencia a relevância do regime de repercussão geral e do controle concentrado na definição dos efeitos das decisões do STF sobre a coisa julgada tributária, especialmente em relações continuadas no tempo.

Outro julgamento importante que demonstra a intersecção entre livre concorrência e segurança jurídica é o Recurso Repetitivo de Tema 1245 do Superior Tribunal de Justiça, STJ. 1ª Seção. REsp 2.054.759-RS e REsp 2.066.696-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Rel. para o acórdão Min. Gurgel de Faria, julgados em 11/9/2024. Que decidiu que Nos termos do art. 535, § 8º, do CPC, é admissível o ajuizamento de ação rescisória para adequar julgado realizado antes de 13/5/2021 à modulação de efeitos estabelecida no Tema 69/STF - Repercussão Geral.

Para entender melhor o contexto, em 15/03/2017, o STF, ao julgar o Tema 69 (RE 574.706/PR), decidiu que o ICMS não deve compor a base de cálculo para a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS. Com base nesse entendimento, em 23/02/2018, uma empresa ingressou com uma ação contra a União, pedindo o reconhecimento de que a Fazenda Nacional não poderia incluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como a compensação dos valores recolhidos indevidamente. O pedido foi julgado procedente, reconhecendo-se o direito da empresa à restituição/compensação dos valores desde 23/02/2013. Essa sentença favorável à empresa transitou em julgado em 20/08/2020.

Posteriormente, em 13/05/2021, o STF, ao julgar embargos de declaração, modulou os efeitos da decisão do Tema 69, afirmando que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS só teria efeitos a partir de 15/03/2017. Em razão dessa modulação, a Fazenda Nacional ingressou com ação rescisória em 13/07/2022, buscando desconstituir o acórdão na parte que ultrapassava os limites estabelecidos pelo STF com a modulação.

A ação rescisória foi julgada procedente, conforme o art. 535, §§ 5º e 8º, do CPC/2015, que prevê a possibilidade de rescisão de decisões transitadas em julgado quando estas contrariarem orientação vinculante fixada posteriormente pelo STF. Esse dispositivo permite que se desconstituam decisões que, embora alinhadas ao entendimento da época, acabaram se tornando incompatíveis com as novas diretrizes estabelecidas pelo STF em controle de constitucionalidade, como ocorreu neste caso (Cavalcante, 2024, sem página).

A modulação dos efeitos promovida pelo STF, ao definir que a exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS só teria efeitos a partir de 15/03/2017, gerou um novo cenário jurídico que afeta diretamente o direito da empresa que pensava ter garantido com o trânsito em julgado. A modulação trouxe um limite temporal que reduz o período para compensação, o que implica que a empresa não poderia compensar os valores pagos indevidamente antes de 15/03/2017.

Com a ação rescisória proposta pela Fazenda Nacional, visando desconstituir a parte do acórdão que reconhecia o direito à compensação retroativa a 2013, a empresa teve parte de seus créditos restituídos anulados. Do ponto de vista da empresa, essa situação gera insegurança jurídica, pois decisões anteriormente transitadas em julgado, as quais embasaram planejamento tributário e financeiro, agora são questionadas com base em uma nova decisão judicial.

Por fim, o último exemplo trazido neste subcapítulo é o do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 560.626-1 e editar a Súmula Vinculante nº 8, pacificou o entendimento sobre a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e modulou os efeitos da decisão da seguinte forma: foi estabelecido que os prazos decadencial e prescricional para as contribuições previdenciárias são de cinco anos, declarando-se inconstitucional a constituição e cobrança, pelo Fisco, de créditos que ultrapassem esse período. No entanto, os contribuintes que já haviam pago créditos fora desse quinquênio teriam direito à restituição apenas se tivessem pleiteado administrativamente ou judicialmente até a data da decisão do STF. Os pagamentos realizados sem contestação judicial foram considerados válidos e irrestituíveis.

O Ministro Gilmar Mendes fundamentou essa modulação com base na grande repercussão do tema, apontando que a decisão poderia gerar insegurança jurídica, dado o impacto financeiro significativo nas contas públicas caso fosse permitido reembolsar todos os contribuintes que pagaram indevidamente. Embora o acórdão não explicitasse isso, esse impacto financeiro foi uma consideração crucial na modulação.

Sob uma perspectiva descritiva da análise econômica, a modulação dos efeitos pela Corte é justificada: os recursos públicos precisam ser alocados de maneira eficiente, de modo que os valores que poderiam ser restituídos, ao serem limitados, podem ser destinados a setores essenciais para o Estado e a sociedade. No entanto, sob o ponto de vista jurídico, a modulação levanta questionamentos, pois a inconstitucionalidade do pagamento decorre de uma lei

afastada pelo Supremo, não sendo lógico segmentar a invalidade do tributo com base no tempo de pagamento ou na existência de uma demanda administrativa ou judicial questionando sua validade. Essa situação destaca os desafios de se abrir o sistema jurídico para outros campos do conhecimento, como a análise econômica descritiva, que aqui se contrapõe a princípios estritamente jurídicos (Fortes, 2021, 31).

O Poder Judiciário, ao modular os efeitos de suas decisões e reinterpretar a coisa julgada em matéria tributária, influencia diretamente o ambiente concorrencial, podendo tanto corrigir distorções históricas quanto gerar insegurança para os contribuintes. Embora a segurança jurídica seja essencial para a previsibilidade econômica e o planejamento empresarial, ela não pode servir de escudo para benefícios fiscais indevidos que comprometam a neutralidade competitiva. Assim, a aplicação do direito tributário deve buscar um equilíbrio entre a estabilidade das relações jurídicas e a necessidade de promover uma concorrência justa, garantindo que o sistema tributário funcione como um instrumento de equidade e desenvolvimento econômico, sem favorecer indevidamente determinados agentes em detrimento de outros.

1.5 LIVRE CONCORRÊNCIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva estabelece que a tributação deve ser pautada pelo critério da justiça fiscal, garantindo que a carga tributária seja distribuída de maneira proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte. Esse princípio decorre da necessidade de observância da equidade tributária, assegurando que aqueles com maior disponibilidade econômica contribuam de forma mais significativa para o financiamento das atividades estatais, enquanto aqueles com menor capacidade de pagamento sejam menos onerados.

O princípio da capacidade contributiva estabelece que o poder de tributar deve observar um critério razoável de distribuição da carga tributária, de modo a alcançar o patrimônio de terceiros conforme sua capacidade de pagar tributos. Esse princípio exige a avaliação mais individualizada possível das condições do contribuinte ou do objeto de tributação. Trata-se de um mecanismo essencial para a realização da justiça tributária, que, por sua vez, está intrinsecamente ligada ao princípio da isonomia em sua dimensão vertical, desempenhando um papel instrumental na sua concretização (Cavalcanti, 2023, p. 75).

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva cumpre três funções fundamentais: a) fundamenta a imposição tributária; b) limita o exercício da atividade legislativa no âmbito tributário; e c) orienta a formulação de normas tributárias, garantindo maior equidade na distribuição dos encargos fiscais (Cavalcanti, 2023, p. 75).

A previsão constitucional desse princípio está expressa no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que dispõe:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do ARE 1.190.716, sob o regime de repercussão geral, consolidou o entendimento de que todos os impostos devem estar em conformidade com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Nos impostos diretos, essa relação se manifesta de maneira mais evidente, permitindo a aplicação de progressividade ou regressividade conforme a situação econômica do contribuinte. Entretanto, o STF reforçou que o princípio da capacidade contributiva não se restringe aos impostos diretos, abrangendo todos os tributos, independentemente da sua classificação como de caráter real ou pessoal (STF, RE 562.045).

Além disso, a aplicação do princípio da capacidade contributiva não deve ser limitada apenas aos impostos, apesar da redação expressa da Constituição Federal. Em diversas decisões, o STF expandiu sua incidência para outras espécies tributárias, como taxas e contribuições, conforme o entendimento firmado no RE 573.675.

No Direito Comparado, especialmente em países onde há previsão constitucional do mínimo vital ou existencial, esse princípio é tratado de forma autônoma, garantindo a proteção dos contribuintes contra tributações que comprometam sua subsistência. A abordagem internacional do chamado "princípio do mínimo vital ou existencial" assegura que as pessoas não sejam tributadas sobre o montante indispensável para suprir suas necessidades básicas, protegendo a dignidade dos indivíduos e das famílias (Cavalcanti, 2023, p. 79).

A isonomia tributária e a capacidade contributiva concretizam o princípio da igualdade no campo tributário, sendo essenciais para o cumprimento do dever estatal de manter

a neutralidade da tributação em relação à concorrência. Um sistema tributário baseado na igualdade, medido pela capacidade contributiva, serve de base para que a neutralidade tributária proteja a concorrência.

Se a tributação, desde sua formulação legal até sua execução, respeitar esse critério, espera-se que não ocorram desequilíbrios concorrenciais, cabendo ao Estado garantir o cumprimento dessas normas e evitar interferências indevidas no mercado. Caso contrário, uma tributação desigual para contribuintes em situações equivalentes, sem observar a capacidade contributiva, interfere diretamente na igualdade competitiva, violando a neutralidade tributária e o princípio da livre concorrência.

A Constituição Federal (art. 150, II) exige que a tributação seja imposta de forma isonômica, ou seja, sem discriminar contribuintes em situações jurídicas equivalentes, e, ao mesmo tempo, permitindo discriminações proporcionais às desigualdades entre contribuintes em situações não equivalentes. Isso demonstra que a igualdade no campo tributário é relativa e requer critérios adequados de comparação, o que demanda a aplicação de outros princípios complementares. Nesse contexto, vale destacar a vedação constitucional à concessão de privilégios tributários, exceto quando destinados a promover o desenvolvimento socioeconômico de regiões menos favorecidas (art. 151, I) ou impedir que incentivos fiscais beneficiem apenas empresas públicas ou sociedades de economia mista, em detrimento de empresas privadas (art. 173, § 2º) (Silveira, 2011, 41).

Como em outras áreas do direito, o Direito Tributário também se fundamenta em princípios próprios, entre eles o princípio da capacidade contributiva, que, além de ser um princípio fundamental, é um critério crucial para assegurar o tratamento isonômico na busca pela justiça fiscal. Segundo esse princípio, cada contribuinte deve pagar tributos de acordo com sua capacidade financeira, estabelecendo que a carga tributária deve ser proporcional à riqueza manifesta.

A livre concorrência, por sua vez, está intimamente ligada ao princípio da isonomia, pois visa garantir que todos os agentes econômicos tenham oportunidades iguais para competir no mercado, sem a interferência de privilégios injustificados. Qualquer concessão de vantagens tributárias indevidas a certos agentes econômicos, que se encontram em condições equivalentes a seus concorrentes, pode resultar em uma tributação desigual e injustificada, criando distorções que deveriam ser reprimidas pela ordem econômica (Silveira, 2011, 41).

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva não apenas fundamenta a distribuição justa da carga tributária, mas também exerce um papel essencial na manutenção da neutralidade concorrencial, prevenindo distorções que possam favorecer determinados agentes econômicos em detrimento de outros. Ao assegurar que os tributos sejam exigidos conforme a capacidade econômica de cada contribuinte, evita-se a concessão de vantagens tributárias indevidas que comprometam a igualdade de condições no mercado. Assim, o respeito a esse princípio é fundamental para garantir um sistema tributário equitativo.

1.6 LIVRE CONCORRÊNCIA E (IN)EFICIÊNCIA NA ARRECADAÇÃO

O sistema tributário brasileiro se caracteriza por uma elevada complexidade, resultante de uma legislação extensa, fragmentada e sujeita a constantes alterações. Essa complexidade não apenas dificulta o cumprimento das obrigações fiscais por parte das empresas, mas também gera distorções no ambiente concorrencial, favorecendo a informalidade e incentivando práticas como a sonegação e o contencioso tributário estratégico. Diante desse cenário, torna-se fundamental analisar como a ineficiência na arrecadação e a assimetria na fiscalização impactam diretamente a competitividade empresarial, influenciando a livre concorrência e a segurança jurídica dos agentes econômicos.

O Brasil é reconhecido como um dos países mais complexos no que se refere ao cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas. Estima-se que sejam necessárias cerca de 1.900 horas por ano apenas para atender a essas exigências, o que acarreta um elevado custo de conformidade. Esse cenário contribui para a baixa competitividade internacional, afastando potenciais investidores em razão da burocracia e do tempo envolvido no pagamento de tributos (ETCO, 2019, 43).

Os altíssimos juros cobrados pelo sistema financeiro às empresas, somados às complexas regras tributárias e à morosidade dos órgãos administrativos e judiciais na resolução de demandas fiscais, geram um cenário repleto de incentivos para que os contribuintes adotem comportamentos estratégicos. Isso os leva a recorrer à sonegação e à litigância como formas de financiamento privado (Plutarco, 2012, 145).

Para Borba e Coelho (2019, 183-184), o governo brasileiro tem promulgado leis de regularização tributária que favorecem notoriamente os inadimplentes. Essas leis permitem, em um primeiro momento, que o contribuinte retenha parte do crédito fiscal devido ao ente público

ao deixar de pagar os tributos no prazo estipulado. Além disso, esses contribuintes também são beneficiados com vantagens adicionais, como anistia sobre juros e multas, bem como a possibilidade de compensar créditos decorrentes de prejuízos fiscais.

O problema maior, para os autores, é que essas legislações não impõem restrições quando são constatadas fraudes, sonegação ou conluíus tributários, nem mesmo quando o contribuinte foi alvo de denúncia por crimes de sonegação fiscal, ainda que já exista processo penal instaurado por tais delitos.

O exercício da livre concorrência pode ser comprometido quando ocorrem distorções no processo de arrecadação tributária, sobretudo quando as práticas de cobrança mostram-se ineficazes ou desiguais. A ineficiência na arrecadação tributária pode impactar diretamente a competitividade entre as empresas, uma vez que organizações que conseguem evitar ou postergar o pagamento de tributos ganham uma vantagem competitiva sobre aquelas que cumprem rigorosamente suas obrigações fiscais. Esse descompasso pode criar um ambiente de concorrência desleal, no qual empresas adimplentes são penalizadas ao competirem com aquelas que, por diferentes razões, não são submetidas às mesmas exigências de pagamento.

Para Luciana Oliveira (2021, 164-165), ao contrário de muitos países que aplicam punições rigorosas à sonegação fiscal, incluindo penas privativas de liberdade, no Brasil esses "planejamentos tributários" muitas vezes são validados pelo Judiciário, por meio de interpretações das legislações tributária e penal que favorecem a evasão fiscal e a impunidade. Um exemplo disso é a Súmula n. 430 do STJ, que consolidou a ideia de que, independentemente do inadimplemento do tributo, os administradores não podem ser responsabilizados com base no art. 135, III, do CTN. Além disso, a decisão do HC 362.478, ao interpretar o art. 9º, § 2º da Lei n. 10.684/2003, estabeleceu que o pagamento do tributo, mesmo após a condenação penal transitada em julgado, extingue a punibilidade do crime tributário.

Diante deste cenário, o estudo do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ, 2019, 15) traz alguns números alarmantes, segundo o estudo, considerando-se apenas a média dos índices de sonegação dos tributos de maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias), estima-se um índice de sonegação de 27,6% da arrecadação, o que corresponde a 9,2% do PIB. Com base no PIB de 2018, isso representaria um montante de R\$ 626,8 bilhões. Levando em conta esse indicador, pode-se afirmar que, se não houvesse evasão fiscal, a carga tributária poderia ser reduzida em

quase 30%, sem prejudicar o nível de arrecadação. Esse valor estimado de R\$ 626,8 bilhões em sonegação é praticamente equivalente a 90% do total arrecadado por estados e municípios juntos, que foi estimado em R\$ 710,5 bilhões.

Para combater essas possíveis distorções, os entes públicos precisam de ação e não inação, como visto em subtópicos anteriores. Um exemplo, é a evolução de obrigações acessórias, conforme nos mostra o estudo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO, 2019, p 4):

Observa-se a evolução das obrigações acessórias criadas nos últimos anos, como SPED, ECD, NF-e, ECF e outras, que visam a integrar os fiscos, racionalizar as obrigações, digitalizar a escrituração contábil e fiscal, entre outros objetivos. Essas ferramentas promoveram mais eficiência na apuração do crédito tributário e na verificação de inconformidades no recolhimento de tributos.

Outro exemplo trazido pelo estudo é da Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil (RFB, 2022, 04:15:28), que é o órgão responsável por acompanhar o comportamento dos maiores contribuintes, cujas atividades têm o potencial de impactar significativamente os níveis de arrecadação federal. Com base no princípio da eficiência da administração pública, esses contribuintes são monitorados de forma contínua, visando orientá-los para o cumprimento de suas obrigações tributárias, conforme a legislação vigente. Para alcançar esse objetivo estratégico, a atividade de acompanhamento diferenciado dos grandes contribuintes foca em três principais frentes: monitoramento da arrecadação, análise de potenciais distorções, e estudo de setores e grupos econômicos.

A perspectiva do Fisco em relação à ineficiência da arrecadação necessita de uma revisão profunda, especialmente à luz do princípio da cooperação, que ganha destaque na recente Reforma Tributária. Como será analisado no Capítulo 3, a cooperação entre o Fisco e o contribuinte deve ser encarada como um elemento central para a superação das dificuldades arrecadatórias. A adoção de estratégias mais colaborativas, em oposição a um modelo predominantemente punitivo e repressivo, tem o potencial de aumentar a conformidade tributária voluntária, reduzir a litigiosidade e fortalecer a segurança jurídica. O princípio da cooperação, já consolidado em ordenamentos tributários mais modernos, fundamenta-se na ideia de que uma relação mais transparente entre a administração tributária e os contribuintes gera benefícios mútuos: enquanto o Estado aprimora a arrecadação com menor custo

administrativo e contencioso, o setor produtivo encontra maior previsibilidade e estímulos à regularização fiscal.

A complexidade do sistema tributário brasileiro não apenas compromete a eficiência da arrecadação, mas também afeta diretamente a livre concorrência, criando um ambiente em que a insegurança jurídica e a assimetria fiscal favorecem práticas irregulares e desestimulam investimentos. A busca por um equilíbrio entre fiscalização eficiente e simplificação das obrigações tributárias deve ser uma prioridade para garantir um ambiente de negócios mais justo e competitivo. A adoção de mecanismos modernos de controle fiscal, aliada a estratégias de conformidade cooperativa entre Fisco e contribuintes, pode representar um avanço significativo na redução da litigiosidade e na promoção de uma concorrência mais equitativa.

CAPÍTULO 2 – DAS FORMAS DE COBRANÇA DA FAZENDA PÚBLICA

O Estado tem como função primordial a promoção do bem comum e a satisfação dos interesses coletivos, conforme dispõe o artigo 3º da Constituição Federal. Essa missão abrange a garantia de justiça social, segurança, saúde e educação para toda a população. Para viabilizar esses objetivos, o Estado depende de recursos financeiros substanciais, que são imprescindíveis para a realização de atividades essenciais, como a construção de hospitais e escolas, além da remuneração adequada de seus servidores.

Esses recursos são obtidos por meio da arrecadação de tributos, prevista e autorizada pela Constituição. A criação e a cobrança desses tributos são competências atribuídas aos entes públicos e representam um mecanismo indispensável para financiar as despesas do Estado, assegurando a continuidade de serviços e programas que promovem o bem-estar social. Dessa forma, a arrecadação tributária é crucial para que o Estado desempenhe suas funções de maneira eficiente e justa.

Por função social do tributo entende-se que é a forma como o Estado pode propiciar à sociedade a redução das desigualdades sociais e regionais, proporcionando meios adequados para desenvolvimento de certas regiões que se encontram em contraste com os grandes centros econômicos do país, através de incentivos fiscais que possibilitem uma equiparação entre estes e aquelas, com a possibilidade de um aumento no número de empregos, com um equilíbrio social maior entre as regiões menos desenvolvidas e as mais desenvolvidas fazendo, assim, com que haja efetivamente o desenvolvimento nacional. (Ribeiro; Castro, 2013)

Os deveres fundamentais, como o de "pagar impostos", constituem uma categoria constitucional autônoma, posicionada ao lado dos direitos fundamentais e com igual valor axiológico dentro do ordenamento jurídico. Devido a essa autonomia, os deveres fundamentais refletem, de forma imediata ou direta, valores e interesses comunitários que diferem — e, em certa medida, se contrapõem — aos valores e interesses individuais protegidos pelos direitos fundamentais.

O "dever de pagar impostos" é um dos deveres fundamentais presentes em nossa ordem constitucional. Embora a Constituição Federal não mencione explicitamente essa expressão como um dever fundamental, essa ausência pode ser superada por uma interpretação constitucional sistêmica, fundamentada no princípio da capacidade contributiva (Cavalcanti, 2023, 37).

Quando um contribuinte não cumpre com suas obrigações fiscais, inicia-se um procedimento formal chamado lançamento. Esse ato administrativo é essencial no processo de arrecadação, pois tem como objetivo constituir o crédito tributário, assegurando a correta cobrança do tributo devido. O lançamento confere à obrigação tributária principal liquidez (definição clara do valor) e certeza (quanto à sua existência), tornando-a exigível.

Apenas quando é formalizada a existência e liquidez do crédito tributário, documentando-o, porém, é que o CTN considera constituído o crédito tributário. Isso pode acontecer mediante lançamento por parte da autoridade fiscal, nos termos do art. 142 e seguintes do CTN, ou através de declaração produzida pelo próprio sujeito passivo, conforme a Súmula 426 do STJ. A partir de então, o Fisco pode opor ao contribuinte a existência do crédito e dele exigir seu cumprimento, notificando-o para pagar. Diz-se, por isso, que o crédito ganha exigibilidade (Paulsen, 2023, p 509).

Para que o lançamento produza efeitos perante o contribuinte, é necessário que ele seja notificado. Ao ser informado, o contribuinte tem três opções: efetuar o pagamento, contestar o lançamento ou permanecer inerte. Se não houver pagamento ou impugnação, ocorre a revelia, e o processo é encaminhado para cobrança. Neste cenário, o crédito tributário, por não ter sido contestado, torna-se definitivamente constituído.

Pois bem, a partir do momento em que o lançamento é realizado, o crédito tributário se torna exigível, ou seja, o contribuinte é formalmente obrigado a pagar. No entanto, é com a inscrição em dívida ativa que o crédito se torna exequível, ou seja, passível de ser cobrado judicialmente. A inscrição em dívida ativa é regulamentada pela Lei n.º 6.830/1980 e pelos artigos 201 e seguintes do Código Tributário Nacional. Além de ser requisito para a execução judicial, essa inscrição também possibilita o protesto do título.

A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o documento que formaliza a inscrição do crédito e confere à Fazenda Pública o direito de ajuizar a ação de execução fiscal. A CDA comprova a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito, sendo um instrumento indispensável para a cobrança judicial.

2.1 DA EXECUÇÃO FISCAL E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Toda execução deve estar baseada em um título executivo que representa uma obrigação líquida, certa e exigível. Os títulos executivos podem ser de natureza judicial ou

extrajudicial. Os judiciais estão listados no art. 515 do Código de Processo Civil (CPC), enquanto os extrajudiciais estão, em grande parte, relacionados no art. 784 do mesmo código. Dentre os extrajudiciais, destaca-se para a execução fiscal, a Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública, que corresponde aos créditos inscritos conforme a legislação.

A ação de execução fiscal é o procedimento legal apropriado para que o sujeito ativo da relação tributária, munido da Certidão de Dívida Ativa (CDA) como título executivo extrajudicial, possa exigir do sujeito passivo (seja o contribuinte, substituto ou responsável tributário) o cumprimento forçado de sua obrigação, visando à satisfação do crédito tributário.

A execução fiscal é um procedimento especial de execução fundada em título extrajudicial para a satisfação de quantia certa. Ela caracteriza-se pela presença de 2 (dois) elementos: o sujeito ativo e o objeto. Somente se considera execução fiscal se o exequente for a Fazenda Pública e o valor cobrado compuser sua dívida ativa. Em outras palavras, a execução fiscal serve para cobrança de valor integrante da dívida ativa de uma pessoa jurídica de direito público. Não importa quem seja o sujeito passivo; a execução fiscal identifica-se pela conjunção daqueles já referidos elementos: sujeito ativo (Fazenda Pública) e objeto (valor integrante de sua dívida ativa) (DA CUNHA, 2020, p 558).

A execução fiscal é regida pela Lei nº 6.830/80, conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF), sendo aplicáveis, de forma subsidiária, as disposições do Código de Processo Civil (CPC), especialmente aquelas que tratam do processo de execução. A execução fiscal deve ser ajuizada dentro do prazo de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário, conforme o art. 174 do Código Tributário Nacional (CTN). Esse prazo inicia-se com a conclusão do processo administrativo ou, no caso de créditos formalizados por declaração do próprio contribuinte, a partir da data desta declaração.

Após o ajuizamento da execução fiscal, o devedor é citado, conforme previsto no art. 8º da LEF, para, no prazo de cinco dias, pagar a dívida ou oferecer bens à penhora. Caso o executado, após ser devidamente citado, não pague nem indique bens à penhora, ou se os bens indicados forem insuficientes para a quitação do crédito, o próximo passo é o bloqueio de ativos financeiros e, em alguns casos, a decretação da indisponibilidade geral de seus bens.

Quando a Fazenda Pública atua em juízo, conforme ensina Leonardo da Cunha (2020, 66), sua função é a defesa do erário, ou seja, do conjunto de recursos públicos destinados a custear as despesas do Estado. A formação dessas receitas não é responsabilidade exclusiva do governante em exercício, mas de toda a sociedade que contribui para tal. Assim, quando a

Fazenda Pública é condenada, sofre um revés, contesta uma ação ou recorre de uma decisão, o que se está protegendo, em última instância, são esses recursos públicos, que representam um interesse coletivo superior ao particular. A autoridade pública, nesse contexto, é apenas a gestora desses recursos. E justamente se atentando a essa questão, é necessário observar a eficiência da execução fiscal.

As execuções fiscais são historicamente apontadas como uma das principais causas da lentidão no Judiciário. Após frustradas tentativas de recuperação do crédito tributário na via administrativa, o processo é levado à Justiça, repetindo etapas já realizadas pela administração, como a busca por devedores ou bens para quitar a dívida. Muitas vezes, chegam ao Judiciário títulos antigos e com baixas chances de recuperação, conforme relatório do Conselho Nacional de Justiça abaixo:

Historicamente, as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O processo de execução fiscal chega ao Poder Judiciário depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário restaram frustradas na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa.

Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor - ou de patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário - já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Chegam ao Judiciário títulos de dívidas antigas ou com tentativas prévias de cobranças e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação. (CNJ, 2024, p 204).

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ), instituído pela Emenda Constitucional nº 45/2004, é o órgão central de controle, planejamento e aperfeiçoamento do Poder Judiciário brasileiro. Ele é responsável pela elaboração de relatórios estatísticos e pela proposição de políticas, programas e metas destinados a aprimorar a atividade jurisdicional no Brasil, fortalecendo o Judiciário para atender às demandas de eficiência, transparência e responsabilidade exigidas pela sociedade contemporânea.

Ainda segundo o relatório, Justiça em Números 2024, são 26,4 milhões de execuções fiscais pendentes; a execução fiscal tem um tempo médio de 6 anos e 9 meses; e a taxa de congestionamento na execução fiscal é de 87,8%. (CNJ, 2024, 22).

De acordo com Samantha Ribeiro Meyer-Pflug e Mônica Bonetti Couto (2014, 6), a crise que afeta o Judiciário não é apenas numérica, mas também institucional e de legitimidade. As autoras expressam preocupação com o aparente excesso no uso exclusivo ou

predominante de critérios quantitativos para avaliar o desempenho da Justiça, conforme destacam:

Preocupa-nos, porém, a leitura que se tem dado sobre a chamada e tão reclamada "eficiência do Poder Judiciário", calcada, precípua e notadamente, em critérios quantitativos que têm em mira a rapidez na prolação de sentenças. Nesse ambiente, parece deveras importante indagar e ponderar se essa eficiência ou rapidez pode ser obtida "a qualquer preço", ou "a qualquer título", na medida em que um indicador de quantidade nem sempre é sinônimo de qualidade.

Nesse sentido, observa-se que o detalhado relatório "Justiça em Números" não inclui resultados que avaliem a qualidade da prestação jurisdicional, nem investiga as causas das extinções em processos de execuções fiscais. Pesquisas desse tipo poderiam revelar se a principal razão para a extinção dos processos foi o pagamento ou outras causas, como prescrição, cancelamento administrativo, aplicação da Súmula n.º 392 do STJ, entre outras, que não cumprem a finalidade do processo executivo, que é o recebimento do crédito público.

O sistema de cobrança da execução fiscal no Brasil revela-se irracional do ponto de vista teleológico, não se diferenciando substancialmente da execução civil comum para Melo Filho (2018, 689-690). Observa-se, ainda, que, entre os diversos fatores que motivam o pagamento espontâneo, o temor de uma execução forçada é um dos menos relevantes.

Esse cenário indica a ineficiência da execução fiscal sob três aspectos: baixa arrecadação, alta taxa de congestionamento e fraco poder coercitivo, o que leva muitos contribuintes a optar pela sonegação de tributos. Nesse contexto, em seu estudo sobre a litigância tributária como forma de financiamento, Plutarco (2012, 145) conclui que os altos índices das taxas de juros no sistema financeiro brasileiro, combinados com as regras tributárias vigentes e a morosidade dos órgãos administrativos e judiciais em resolver demandas tributárias, criam uma conjuntura que incentiva o não pagamento e o uso da litigância tributária como uma forma de financiamento privado.

Nesse contexto surge o modelo multiportas no direito brasileiro, conforme capítulo a seguir.

2.2 DO MODELO MULTIPORTAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Um sistema jurídico que incentiva a litigiosidade não pode ser visto como um exemplo ideal de justiça. Quando os cidadãos, incluindo os contribuintes, recorrem em massa

ao poder judiciário, isso indica um descontentamento generalizado em relação às regras de convivência e à forma como são aplicadas na prática.

Para melhorar a gestão e a resolução de conflitos tributários, é essencial promover um aperfeiçoamento na aplicação do direito tributário. A participação efetiva do contribuinte, seja antes ou depois do procedimento tributário, contribui para a construção de um sistema mais justo, legítimo e democrático, em sintonia com os princípios de um Estado democrático de direito.

A adoção de mecanismos inovadores para a prevenção e resolução de conflitos tributários ganhou destaque no debate público, especialmente no Brasil, consolidando um paradigma disruptivo de jurisdição plural conhecido como "modelo multiportas".

O conceito de Multi-Door Courthouse tem origem no sistema instituído nos Estados Unidos no final dos anos 1970, quando o professor alemão Frank Sander, da Harvard Law School, direcionou suas pesquisas para os chamados "métodos alternativos de resolução de conflitos" (alternative dispute resolution – ADRs), ultrapassando os limites da justiça tradicional. Desde sua criação, essa abordagem pluri jurisdicional evoluiu globalmente, assumindo diferentes formas, estruturas, definições e nomenclaturas em diversos países (Machado; Catarino; Sobral, 2023, 34).

Os primeiros passos para consolidar um modelo multi jurisdicional no Brasil remontam a 2010, quando o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) publicou a Resolução nº 125. Essa medida formalizou uma política judiciária nacional destinada ao tratamento de conflitos de interesses, com o objetivo de garantir a todos o direito de resolver disputas por meios mais adequados à sua natureza e características. Isso incluiu a centralização das estruturas judiciárias, a capacitação de servidores, conciliadores e mediadores, além do acompanhamento estatístico específico dos litígios (Machado; Catarino; Sobral, 2023, 38).

O passo seguinte foi a criação de um novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105, de 2015. Esse código introduziu um dever inovador para o Estado: promover a solução consensual de conflitos, reconhecendo a importância de incentivar mecanismos alternativos à jurisdição tradicional. Assim, a legislação processual passou a enfatizar que conciliação, mediação e outros métodos de resolução consensual deveriam ser promovidos pelos operadores do direito, inclusive durante o andamento dos processos judiciais.

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

No campo do direito tributário, no entanto, a evolução legislativa ocorreu de forma mais cautelosa, em grande parte devido às resistências históricas à consensualidade nos processos arrecadatários do Estado. Nesse contexto, a Lei nº 12.767, de 2012, incluiu as Certidões de Dívida Ativa da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias e fundações públicas entre os títulos de crédito sujeitos a protesto, alterando a Lei nº 9.492, de 1997, que regulamenta o protesto de títulos e outros documentos de dívida.

O êxito da transação tributária no âmbito federal foi impulsionado, em grande parte, pela crise sanitária decorrente da pandemia de COVID-19, que acelerou a realização de milhares de negociações por meio dos editais lançados pela Fazenda Pública, abrangendo diferentes contribuintes e setores da economia nacional (Machado; Catarino; Sobral, 2023, 41).

2.2.1 Do protesto extrajudicial

O protesto de título é um ato público, formal e solene, realizado pelo tabelião com o objetivo de comprovar a inadimplência e o descumprimento de obrigações previstas em títulos de crédito ou outros documentos de dívida.

O protesto extrajudicial atua como uma forma de pressão para que o devedor cumpra sua obrigação sem a necessidade de uma ação judicial. Como o protesto registrado afeta negativamente o crédito do devedor, inscrevendo-o nos cadastros de inadimplentes, o temor de ter um título protestado funciona como um meio eficaz de cobrança extrajudicial.

Historicamente, houve uma evolução significativa nesse procedimento, que passou da proibição de a Fazenda Pública utilizar o protesto, para sua permissão e, posteriormente, a obrigatoriedade. Inicialmente, o protesto extrajudicial era rejeitado pela jurisprudência, sob o argumento de que a Fazenda Pública já dispunha da execução fiscal como meio apropriado de cobrança, sendo o protesto considerado um abuso, conforme Márcio Cavalcante no artigo intitulado Protesto de CDA.

O protesto é regulamentado pela Lei nº 9.492/97. Conforme o artigo 1º da referida lei: “Art. 1º - Protesto é o ato formal e solene pelo qual se comprova a inadimplência e o descumprimento de obrigação decorrente de títulos e outros documentos de dívida.”. A Lei nº 9.492/97 trouxe uma inovação ao permitir o protesto não apenas de títulos, mas também de outros documentos de dívida. Essa mudança gerou um intenso debate sobre a possibilidade e conveniência do protesto das certidões de dívida ativa (CDA) da Fazenda Pública.

Com o intuito de esclarecer quaisquer dúvidas, foi promulgada a Lei nº 12.767/2012, que incluiu um parágrafo único ao artigo 1º da Lei nº 9.492/97, autorizando expressamente o protesto das certidões de dívida ativa. O dispositivo diz:

Art. 1º (...) Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767/2012)

Assim, a partir da Lei nº 12.767/2012, o protesto de CDA passou a ter previsão expressa no ordenamento jurídico. Antes dessa lei, o protesto de CDA não era permitido.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI), não se conformou com a mudança legislativa e ajuizou uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI) contra esse dispositivo, argumentando que a Fazenda Pública já contava com a execução fiscal, prevista na Lei nº 6.830/80, como um meio célere de cobrança, tornando desnecessário o protesto. A CNI sustentou que o uso do protesto seria uma forma de coerção indevida, configurando uma "sanção política", o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) rejeitou a ADI. O tribunal considerou que o protesto de certidões de dívida ativa é um mecanismo constitucional e legítimo, pois não restringe de forma desproporcional os direitos fundamentais dos contribuintes, não configurando, portanto, uma sanção política.

O entendimento foi consolidado no julgamento da ADI 5135/DF pelo Plenário do STF, relatado pelo ministro Roberto Barroso, em novembro de 2016 (Informativo 846). A corte afirmou que não há incompatibilidade entre a execução fiscal e o protesto da CDA, sendo ambos mecanismos complementares. Se o protesto não resultar no pagamento da dívida, a execução fiscal pode ser normalmente ajuizada.

Diante do tema, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que o protesto de CDA é possível desde a entrada em vigor da Lei nº 9.492/97, conforme decisão proferida pela 1ª Seção do STJ no EREsp 1.109.579-PR, relatado pelo ministro Mauro Campbell Marques, em outubro de 2021 (Informativo 716).

Por fim, a decisão do STF no Tema 1184 trouxe uma nova modificação nesse entendimento. A partir de agora, o protesto não é apenas permitido, mas tornou-se obrigatório como requisito prévio para o ajuizamento da execução fiscal, conforme será abordado no próximo tópico.

2.2.2 Decisão do Supremo Tribunal Federal - tema 1184

O caso em questão teve como base o Recurso Extraordinário (RE) 1355208, tema de repercussão geral (Tema 1184), que foi proposto pelo Município de Pomerode (SC) após a decisão do Tribunal de Justiça extinguir uma ação de execução fiscal contra uma empresa de serviços elétricos.

O Município argumentava que, mesmo para dívidas tributárias de baixo valor, a Fazenda Pública deve buscá-las devido à quantidade significativa de valores baixos, mas que para o município é de grande importância. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina considerou o baixo valor das dívidas, a onerosidade da ação judicial e a evolução legislativa da matéria, especialmente após a Lei n. 12.767/2012, que permitiu o protesto de certidões de dívida ativa. O Município defendia a aplicação de uma tese de repercussão geral estabelecida pelo STF em um caso anterior (RE 591033), que reconheceu o interesse de agir da Fazenda Pública em ações de execução fiscal, mesmo para dívidas consideradas pequenas.

Com base nisso, o Supremo Tribunal Federal publicou, em 02/04/2024, o acórdão de mérito do Leading Case RE 1355208, do respectivo Tema 1184, cuja tese foi fixada nos seguintes termos:

1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado.
2. O ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por

motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida. 3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis.

No voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia, ela deixa claro que a decisão considera a autonomia municipal, bem como a diferença entre os municípios brasileiros “o que é valor elevado para um pequeno Município do sertão mineiro não é o mesmo que significa para São Paulo”. Bem como a discussão posta no julgamento só é possível graças à alteração legislativa, trazida pelo art. 25 da Lei n. 12.767, que inclui entre os títulos sujeitos a protesto a Certidão de Dívida Ativa. O que permitiu uma revisitação do Tema 109:

Com a possibilidade de se levar a protesto certidões de dívida ativa, a Fazenda Pública de qualquer dos entes passou a dispor de outro instrumento para conduzir o devedor a regularizar sua situação fiscal, além do ajuizamento direto, primário e único da execução fiscal. Esse quadro não existia na data do julgamento do Recurso Extraordinário n. 591.033, pelo que me parece válida a possibilidade de revisarmos aquele julgado e a tese ali fixada.

Abaixo a ementa do Recurso Extraordinário n. 591.033 (tema 109 STF):

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO. VALOR DIMINUTO. INTERESSE DE AGIR. SENTENÇA DE EXTINÇÃO ANULADA. APLICAÇÃO DA ORIENTAÇÃO AOS DEMAIS RECURSOS FUNDADOS EM IDÊNTICA CONTROVÉRSIA. 1. O Município é ente federado detentor de autonomia tributária, com competência legislativa plena tanto para a instituição do tributo, observado o art. 150, I, da Constituição, como para eventuais desonerações, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição. 2. As normas comuns a todas as esferas restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar. 3. A Lei nº 4.468/84 do Estado de São Paulo - que autoriza a não-inscrição em dívida ativa e o não-ajuizamento de débitos de pequeno valor - não pode ser aplicada a Município, não servindo de fundamento para a extinção das execuções fiscais que promova, sob pena de violação à sua competência tributária. 4. Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes, cabendo-lhes, isto sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente. 5. Negar ao Município a possibilidade de executar seus créditos de pequeno valor sob o fundamento da falta de interesse econômico viola o direito de acesso à justiça. 6. Sentença de extinção anulada. 7. Orientação a ser aplicada aos recursos idênticos, conforme o disposto no art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 591033, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 17-11-2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-038 DIVULG

24-02-2011 PUBLIC 25-02-2011 EMENT VOL-02471-01 PP-00175
RTJ VOL-00228-01 PP-00652)

Pois bem, para a relatora, seguida por seus pares, a existência de outros meios de cobrança das dívidas ativas dentro do sistema, destacando-se o protesto conforme determinado pelo juiz, é essencial para que o órgão estatal possa buscar uma abordagem mais racional, proporcional e eficiente na recuperação dos valores devidos. Esta abordagem, não apenas serve à administração da justiça, mas também beneficia a sociedade em geral para a ministra. A inaplicabilidade do protesto só poderia ser justificada caso não houvesse perspectiva razoável de sucesso na sua utilização.

Ainda em seu voto, a ministra afirma que a decisão não descumpra a garantia constitucional do acesso ao Judiciário e fundamenta que a extinção pela falta do interesse de agir:

O interesse de agir é demonstrado pela comprovação de utilidade, adequação e necessidade. A utilidade sendo proveito ou vantagem que o autor busca obter com a tutela jurisdicional; a adequação está relacionada à via processual a ser utilizada; e a necessidade provém da correlação entre a pretensão resistida e a imprescindibilidade da judicialização para a satisfação do conflito
[...]

O interesse de agir sob o enfoque da necessidade, a relação com o princípio da eficiência vincula a necessidade de provimento jurisdicional, quer dizer, a parte deve recorrer à tutela jurisdicional quando esta for a forma mais célere, mais rápida e mais objetiva para resolver conflito e satisfazer sua pretensão.

Pela necessidade, portanto, de se obter e principalmente de despenderem recursos públicos de forma racional, em especial os destinados ao Judiciário, há de se revelar fundamental a manutenção do sistema gestão responsável, racional e eficiente das verbas públicas, a racionalização das demandas, da estrutura e, portanto, de todo o empenho do Poder Judiciário

RE 1355208, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 19-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 01-04-2024 PUBLIC 02-04-2024).

No entanto, além da questão jurídica, vê-se uma preocupação econômica da corte em diversos pontos, como é observado em algumas passagens abaixo do voto da Relatora Cármen Lúcia:

Apesar de os Tribunais se esforçarem para a redução do número de processos, com resultados muito satisfatórios nos últimos anos, as execuções fiscais de pequeno valor impõem custo muito maior do que o valor dos débitos devidos. Para a análise da viabilidade da instalação

do processo judicial de recuperação fiscal, é importante considerar o custo médio unitário de um processo, porque há desproporção entre o valor a ser recuperado e o da despesa pública empregada na propositura e na tramitação dessas execuções fiscais

[...]

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea apresenta dado, solicitado pelo Conselho Nacional de Justiça, entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011, a indicar que o custo médio de uma ação de execução fiscal, promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional junto à Justiça Federal, era de R\$ 5.606,67, com probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito de apenas 25,8%. Não tenho os dados atualizados disso, mas de toda sorte a disfunção se apresenta de maneira muito objetiva.

Bem como do Ministro Barroso, que traz diversos dados do relatório Justiça em Números 2023 do CNJ:

[...] das 80 milhões de ações em curso no Brasil, 34% são ações de execução fiscal, responsáveis por uma taxa de congestionamento de 88%. Isso significa que de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram só 12 foram efetivamente concluídos.

[...]

Os números são os seguintes: na Justiça estadual estão concentrados 85% dos processos, que é o caso desta ação, porque, evidentemente, o município ajuíza as suas execuções fiscais perante a Justiça estadual. E, na prática, acontece que os prefeitos municipais, por circunstâncias, muitas vezes, políticas internas, não cobram o IPTU, não protestam o IPTU e, quando se aproxima o final do mandato, para não ter problemas com a lei de responsabilidade fiscal nem com improbidade, ajuízam milhares de ações ao final do mandato, já passados muitos anos da constituição do crédito.

[...]

a União obteve um índice de recuperação de crédito da dívida ativa, por meio do protesto extrajudicial, de 19,2% entre 2013 e 2015, ao passo que, na execução fiscal, a recuperação girava em torno de 1% a 2% do acervo.

Observa-se que a Corte justificou sua decisão não apenas com fundamentos jurídicos, mas também com análise econômica do direito. Antes da decisão, diversos municípios não escolhiam as formas mais eficazes de arrecadação por motivos políticos. Portanto, a decisão, em que pese as possíveis inobservâncias quanto à separação de poderes, é um avanço para a padronização e tratamento igualitário entre os contribuintes.

Outro ponto importante a ser observado é que a decisão não define como a Fazenda Pública deve proceder em relação a esses novos pressupostos processuais. Não estabelece a ordem em que o protesto extrajudicial ou a tentativa de solução administrativa devem ocorrer, tampouco prazos específicos. Isso ocorre porque se tratam de questões administrativas, cuja

melhor forma de implementação cabe aos próprios entes públicos decidir. Contudo, essa falta de orientação pode resultar em grandes diferenças de procedimento entre os entes públicos, e até mesmo dentro de um único ente, gerando disparidades nas cobranças que, eventualmente, podem comprometer a isonomia e o princípio da livre concorrência, como será discutido no capítulo 4.

Os dados resultantes da decisão do STF, bem como a resolução do CNJ, foram apresentados por Daniela Madeira e Liz Andrade (2024, p. 21), representando o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), durante o Encontro Nacional de Tabeliães de Protesto de Títulos. Os números revelam um impacto significativo do protesto de títulos nas arrecadações municipais, estaduais e federais, demonstrando a crescente utilização desse mecanismo para recuperação de créditos públicos.

Nas Procuradorias Municipais, foram apresentados 1.715.198 títulos, representando 97,64% em relação ao mesmo período de 2023, com um valor arrecadado via protesto de R\$ 667.193.845,40, equivalente a 106,96% do valor arrecadado no mesmo período do ano anterior. Já nas Procuradorias Estaduais, foram apresentados 1.884.574 títulos, correspondendo a um crescimento de 38,91% em relação ao mesmo período de 2023, com um montante arrecadado de R\$ 213.212.541,40, ou 75,58% do valor arrecadado no ano anterior.

O destaque fica por conta das Procuradorias Federais, que apresentaram um total de 2.104.601 títulos, um crescimento expressivo de 213,70% em relação ao mesmo período de 2023, resultando em uma arrecadação via protesto de R\$ 14.749.808.519,50, representando um aumento de 210,33% em relação ao ano anterior.

O aumento expressivo da arrecadação via protesto, especialmente no âmbito das Procuradorias Federais, evidencia a crescente eficácia desse instrumento na recuperação de créditos públicos. O crescimento na quantidade de títulos apresentados reflete um possível aprimoramento das estratégias de cobrança por parte dos entes federativos, reforçando o protesto de títulos como uma ferramenta cada vez mais eficiente no combate à inadimplência. Além disso, a diferença nos resultados entre os diferentes níveis de governo sugere que estados e municípios ainda possuem um amplo espaço para ampliar o uso desse mecanismo, explorando o potencial de recuperação já demonstrado na esfera federal.

2.2.3 Parcelamento

De acordo com o art. 151 do Código Tributário Nacional, o parcelamento tributário é um dos meios para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Depende de autorização legal e da anuência do devedor. Conforme o artigo 155-A, § 2º, do CTN, aplicam-se subsidiariamente a essa situação as normas referentes à moratória individual, incluindo o tratamento do crédito em caso de revogação do benefício. Portanto, não gera direito adquirido; o não cumprimento dos requisitos legais ou das condições estabelecidas resulta na cassação do parcelamento; com a cassação, o crédito volta a ser exigível com a incidência de juros de mora. Nos casos de dolo ou simulação, é acrescido de multa, desde que a prescrição ainda não tenha ocorrido. Nos demais casos, sem multa, o período entre a concessão e a cassação não é contabilizado para efeito de prescrição.

O artigo 155-A estabelece que o “parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica”, o que implica que, por um lado, o contribuinte não pode pleitear o parcelamento em termos distintos daqueles previstos na legislação e, por outro, que o Fisco está vinculado às condições legais, não podendo impor requisitos adicionais por meio de atos normativos infralegais.

Além disso, é indevida a delegação de poder à autoridade fiscal para decidir discricionariamente sobre a concessão do benefício. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o parcelamento deve observar rigorosamente o princípio da legalidade, não sendo possível que atos infralegais, como portarias, introduzam exigências não previstas na lei de regência do benefício (Paulsen, 2023, p. 407).

Esse mecanismo pode ser dividido em duas categorias: parcelamento convencional e parcelamento especial. O parcelamento convencional está sempre disponível ao contribuinte e visa atender situações de normalidade institucional. Sua adesão é contínua, permitindo a inclusão de débitos vencidos, independentemente do período de vencimento. Já os parcelamentos especiais apresentam regras diferenciadas, sendo criados para lidar com circunstâncias excepcionais, fora da normalidade. Esses programas possuem prazos específicos para adesão e limitam os débitos que podem ser incluídos, com base no período de vencimento ou em outros critérios conforme será visto no tópico a seguir.

2.2.4 Programas Especiais de Recuperação Fiscal - REFIS

A Lei nº 9.964/2000 introduziu a possibilidade de os devedores de tributos federais parcelarem seus débitos, criando o Programa de Recuperação Fiscal, conhecido como REFIS. Esse programa visa facilitar a regularização de créditos da União decorrentes de débitos tributários de pessoas jurídicas.

O artigo 1º da lei estabelece:

Art. 1º - Fica instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, provenientes de débitos de pessoas jurídicas relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou por ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, incluindo débitos decorrentes da falta de recolhimento de valores retidos.

Para as empresas, o parcelamento oferecido pelo REFIS é vantajoso, pois possibilita o pagamento dos débitos tributários de forma parcelada, evitando a necessidade de quitação imediata e, conseqüentemente, reduzindo o risco de penhoras ou outras restrições judiciais e permite ao ente público receber parte do crédito tributário. Para Bruna Borba e André Coelho (2019, 183-184) essas leis de regularização concedem diversos benefícios fiscais aos devedores, funcionando como prêmios aos maus pagadores, sendo utilizado, inclusive, como planejamento tributário com base na expectativa de edição de leis de regularização.

A adesão a essas leis pressupõe a consolidação e confissão da dívida, a confissão de sujeição passiva, a desistência de lides nas vias administrativa e judicial, e o pagamento à vista ou a prazo. As leis de regularização tributária contêm cláusulas que preveem concessões mútuas entre credor e devedor para que se possa obter a satisfação do crédito tributário. Trata-se, portanto, de transação tributária a teor dos arts. 175, II, e 180 a 182 do Código Tributário Nacional.

Em geral, essas leis não limitam os benefícios aos créditos tributários em que tenha sido constatada fraude, sonegação ou conluio, conforme definidos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, ou aqueles que foram alvo de denúncia por sonegação fiscal, de acordo com o artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 ou o artigo 337-A do Código Penal, mesmo que já exista processo penal instaurado por esses delitos, contrariando o parágrafo único do artigo 154 e o inciso I do artigo 180, ambos do CTN (Borba e Coelho, 2019, 185).

Especificamente a Lei Complementar n. 496 de 2024 do Município de Rondonópolis que estabelece as regras para REFIS, que reproduz a ideia de regularização fiscal nos moldes da legislação da União, veda a concessão do benefício àqueles contribuintes envolvidos em fraudes tributárias no artigo 15. A referência a esta lei se dá pois será utilizada para algumas simulações de pagamento no Capítulo 4 deste trabalho.

O REFIS, embora seja um mecanismo relevante para a recuperação de créditos tributários, não pode ser analisado exclusivamente sob a ótica da arrecadação. Seu impacto transcende a esfera financeira do Estado e adentra o campo do direito econômico, devendo estar fundamentado nos princípios constitucionais que norteiam o sistema tributário, como segurança jurídica, capacidade contributiva, neutralidade tributária e cooperação.

A segurança jurídica exige previsibilidade e estabilidade nas relações tributárias, assegurando que os contribuintes possam planejar suas atividades econômicas sem serem surpreendidos por alterações abruptas ou insegurança quanto às regras aplicáveis. O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, determina que a carga tributária deve ser imposta de maneira proporcional à aptidão econômica de cada contribuinte, evitando distorções que penalizem excessivamente aqueles em situação financeira desfavorável.

No que se refere à neutralidade tributária, o REFIS deve ser estruturado de modo a evitar distorções competitivas no mercado. Programas de parcelamento e anistia fiscal não podem conferir vantagens indevidas a contribuintes que reiteradamente deixam de pagar tributos como estratégia para reduzir custos e obter benefícios frente aos concorrentes que cumprem regularmente suas obrigações fiscais. Dessa forma, é fundamental diferenciar o devedor eventual, que enfrenta dificuldades pontuais e busca regularizar sua situação, do devedor contumaz, que utiliza a inadimplência de forma sistemática para obter vantagem competitiva ilícita.

O princípio da cooperação, conforme será visto no capítulo 3, deve guiar a formulação e aplicação do REFIS, incentivando uma relação equilibrada entre o Fisco e os contribuintes. Para que o programa cumpra seu papel de forma justa e eficiente, os entes federativos devem estabelecer critérios que favoreçam a regularização fiscal sem comprometer a justiça tributária. Isso implica a adoção de políticas que promovam o cumprimento espontâneo das obrigações fiscais e coíbam práticas abusivas de sonegação.

Dessa maneira, o REFIS não deve ser um simples instrumento de arrecadação, mas uma ferramenta estratégica que contribua para a justiça fiscal, a competitividade leal entre os agentes econômicos e a solidez do ambiente de negócios. O sucesso de sua implementação depende da adoção de diretrizes claras e equilibradas, que harmonizem os interesses do Estado e dos contribuintes dentro dos parâmetros constitucionais.

2.2.5 Conciliação

Com o advento do Código de Processo Civil de 2015, a conciliação e a mediação passaram a ser abordadas de forma inter-relacionada, consolidando-se como instrumentos fundamentais para a efetivação do princípio da solução consensual dos conflitos, previsto no artigo 3º, §3º, do CPC. A conciliação é voltada para litígios mais simples e objetivos, nos quais o conciliador pode atuar de forma mais ativa, sugerindo propostas para a resolução da controvérsia.

A mediação, diferentemente da conciliação, é mais adequada para lidar com conflitos complexos ou multidimensionais, utilizando técnicas mais estruturadas e detalhadas. A conciliação, por sua vez, é voltada para conflitos mais simples, onde o conciliador assume um papel mais ativo. Apesar dessas diferenças, ambos os métodos compartilham princípios fundamentais, como a confidencialidade, a decisão informada, a competência, a imparcialidade, a independência, a autonomia, o respeito à ordem pública e às leis, além do empoderamento e validação das partes (Machado, 2020, p. 136).

Segundo Kazuo Watanabe (2001, p. 48), a principal diferença entre mediação e conciliação está no papel do terceiro facilitador do conflito. Na mediação, o terceiro atua criando as condições necessárias para que as próprias partes encontrem uma solução adequada, sem interferir diretamente no conteúdo do acordo. Já na conciliação, sua participação é mais ativa, pois, além de estimular o diálogo e aproximar os envolvidos, ele pode sugerir soluções para o conflito.

De maneira geral, a conciliação é considerada mais invasiva do que a mediação no que se refere à preservação da autonomia das partes, pois envolve um grau de interferência maior do terceiro facilitador. Enquanto o mediador tem um papel mais passivo, apenas

conduzindo a negociação, o conciliador pode orientar e propor acordos, tornando o processo mais direcionado.

Enquanto na conciliação o grau de interferência é mais acentuado, na mediação sua atuação é vista como mais passiva. Em regra, a conciliação é vista como mais invasiva do que a mediação no que se refere à preservação da vontade das partes. Assim, o conciliador, além de estimular ou facilitar a aproximação entre os interessados e restaurar o diálogo entre eles, também sugere soluções ao conflito, o que não acontece em relação à mediação (Watanabe, 2001, p. 48)

O conciliador, após ouvir as partes envolvidas, propõe uma solução consensual para o litígio. Já o mediador se aprofunda no conflito, ajudando os interessados a identificar suas causas, removê-las e, assim, encontrar por conta própria uma solução para a controvérsia (Grinover, 2002).

Bacellar define conciliação da seguinte forma:

Definimos a conciliação como um processo técnico (não intuitivo), desenvolvido pelo método consensual, na forma autocompositiva, em que terceiro imparcial, após ouvir as partes, orienta-as, auxilia, com perguntas, propostas e sugestões a encontrar soluções (a partir da lide) que possam atender aos seus interesses e as materializa em um acordo que conduz à extinção do processo judicial (Bacellar, 2012, p 84)

Na execução fiscal, aplica-se o Código de Processo Civil de forma subsidiária, conforme previsto no artigo 1º da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/1980). Esse dispositivo estabelece que as disposições do CPC devem ser aplicadas para suprir lacunas e complementar as normas específicas da execução fiscal, quando compatíveis com a natureza do processo de execução de dívidas fiscais. Essa integração permite que o direito tributário se beneficie de institutos e procedimentos previstos no CPC, respeitando, contudo, as particularidades e finalidades da execução fiscal. Portanto, é perfeitamente cabível na recuperação de crédito tributário a conciliação, bem como demais métodos de resolução de conflitos a seguir expostos.

2.2.6 Transação

A transação também é um instituto jurídico tradicionalmente vinculado ao direito privado, sendo um meio autocompositivo de resolução de conflitos fundamentado na autonomia da vontade e na boa-fé das partes. Trata-se de um negócio jurídico bilateral, por meio do qual sujeitos capazes realizam concessões mútuas com o objetivo de prevenir ou extinguir um litígio existente, garantindo segurança jurídica e estabilidade nas relações negociais. Dessa forma, a transação emerge como um mecanismo de pacificação social e de eficiência administrativa, promovendo soluções céleres e menos onerosas, ao mesmo tempo em que resguarda o equilíbrio entre a arrecadação estatal e os direitos dos contribuintes.

A autonomia da vontade das partes e a reciprocidade nas concessões são, assim, elementos essenciais para a concretização desse acordo (Machado, 2020, 127-128). Luciano Amaro (2009, p. 389) define a transação como um acordo que envolve concessões mútuas, devendo seguir parâmetros estabelecidos pela lei. A autoridade competente para celebrá-la é designada pela própria legislação, embora sem poderes discricionários.

Esse instituto está previsto no art. 840 do Código Civil brasileiro, que dispõe: “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. A transação, conforme a legislação, é um negócio jurídico bilateral em que as partes buscam prevenir ou resolver controvérsias jurídicas por meio de concessões recíprocas.

O Código Tributário Nacional também trata expressamente da transação no âmbito fiscal, estabelecendo que:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Bem como a transação é prevista também no rol de modalidades extintivas do crédito tributário do Código Tributário Nacional no artigo 156, inciso III:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
I - o pagamento;
II - a compensação;
III - a transação;
IV - remissão;
V - a prescrição e a decadência;
VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

O CTN exige a edição de uma lei autorizativa para que a autoridade competente realize a transação tributária, conferindo-lhe um certo grau de discricionariedade, pois a lei estabelecerá os parâmetros de conveniência e oportunidade que orientarão essa atribuição. No âmbito do Direito Financeiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) impõe restrições às renúncias fiscais, reforçando o controle sobre concessões que impliquem perda de receita pública e buscando preservar o equilíbrio das contas públicas (Fernandes, 2015, 124).

Phelippe Toledo de Oliveira (2015, p. 121) afirma que a transação no âmbito tributário não confere amplos poderes às partes para negociar o crédito tributário, diferentemente do que ocorre no direito privado. Apesar disso, a transação tributária não se limita a um ato unilateral da autoridade fazendária, sendo mais bem descrita como um ato unilateral com alguma participação do contribuinte.

Não há dúvidas de que a transação tributária se inspirou no instituto da transação civil. De fato, o Direito Civil trata desse tema desde o período do Império Romano (Oliveira, 2015, p. 114). No entanto, enquanto no direito privado a transação permite ampla negociação entre as partes, as características da relação jurídica tributária, marcadas pela compulsoriedade e pela legalidade, restringem essas negociações. O acordo deve observar estritamente os parâmetros fixados pela legislação que regula a transação tributária.

A principal questão sobre a transação tributária refere-se à sua natureza jurídica. Sobre o tema, há duas linhas de abordagem. A primeira considera a transação um ato administrativo (Oliveira, 2015, p. 121), pois, essencialmente, não cria novas obrigações, mas apenas “modifica e extingue obrigações preexistentes” (Baleeiro, 1999, p. 905). Já a segunda perspectiva entende que a transação configura, de fato, um contrato. Para Godoy (2010, p. 60),

trata-se de um contrato fiscal, embora com características que o aproximam de um ato da administração. A distinção entre essas visões, em síntese, reside no grau de participação do contribuinte na formação do acordo.

Os defensores da tese de que a transação é um ato administrativo, e não um contrato, baseiam-se, essencialmente, em dois fundamentos. O primeiro é a sujeição ao regime jurídico administrativo, presente no ato, mas ausente no contrato. O segundo diz respeito à intensidade da manifestação de vontade do administrado, que pode qualificar o ato como uma decisão unilateral da Administração — ainda que, nos atos administrativos negociais, haja adesão do particular — ou como um contrato, caracterizado pela bilateralidade na formação do instrumento. Sobre essa distinção, Gama (2021, p. 192-193) esclarece:

Não há que se confundir atos administrativos negociais com contratos administrativos. Isto porque, enquanto nos contratos há uma manifestação bilateral de vontades, nos atos administrativos negociais há uma manifestação unilateral da Administração de concordância com a pretensão do administrado, tendo em vista a coincidência entre as vontades destes.

Diante do regime jurídico estabelecido pela Lei nº 13.988/20, a transação tributária parece se aproximar mais de um contrato do que de um ato administrativo.

Em razão da ambiguidade do texto do caput do art. 171 do CTN, surge o questionamento sobre quais tipos de litígios poderiam ser considerados como requisitos para a celebração da transação. Nesse sentido, diversos doutrinadores, como Hugo de Brito Machado (2005, p. 519) e Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 428), entendem que devem ser admitidos tanto litígios judiciais quanto administrativos.

Luís Eduardo Schoueri (2017, p. 686) defende que a celebração da transação resulta na efetiva extinção da obrigação tributária, que é substituída por outra nos termos acordados, caracterizando uma novação da dívida tributária. Assim, em caso de descumprimento dos termos da nova obrigação, não será mais possível exigir o cumprimento da obrigação original, já extinta.

Em contrapartida, Hugo de Brito Machado (2005, p. 518-520) argumenta que, ao se celebrar um acordo de transação, ocorre a imediata extinção apenas da parte do crédito transacionada. A parte remanescente, em situações como concessão de parcelamento, será extinta apenas após o cumprimento integral dos termos do acordo.

Por sua vez, Priscila de Souza (2021, p. 130) destaca que a transação não deve ser confundida com programas de parcelamento extraordinário, como o REFIS. Esses programas configuram hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não envolvem acordos celebrados com autoridades designadas para esse fim. Suas leis instituidoras estabelecem previamente todas as concessões, sem exigir necessariamente uma contrapartida do devedor. Dessa forma, mesmo na ausência de litígio, tais programas permitem que o devedor os adira conforme os critérios previamente definidos.

A transação tributária, embora inspirada no instituto da transação civil, apresenta características peculiares que a distinguem dentro do direito público, sendo regulamentada por um regime jurídico próprio que equilibra a necessidade de recuperação de créditos fiscais com o princípio da legalidade e o interesse público. A evolução legislativa, especialmente com a Lei nº 13.988/2020, reforçou a utilização desse mecanismo como um instrumento eficaz na resolução de litígios fiscais, promovendo uma abordagem mais flexível e negociada na relação entre fisco e contribuinte. Apesar da controvérsia doutrinária sobre sua natureza jurídica, se seria um contrato administrativo ou um ato administrativo negocial, é inegável que a transação tributária representa um avanço significativo na modernização da administração tributária, permitindo maior previsibilidade, redução da litigiosidade e eficiência na arrecadação.

2.2.7 Arbitragem

A arbitragem configura um modelo de resolução de conflitos de natureza heterocompositiva e adversarial, fundamentado na autonomia da vontade das partes e na imparcialidade do árbitro, que pode decidir com base no direito ou na equidade, conforme estipulado pelas partes. A arbitragem representa uma alternativa à jurisdição estatal, permitindo que os envolvidos escolham, de comum acordo, um terceiro imparcial, com expertise na matéria controvertida, para decidir a disputa de forma definitiva e vinculante. Esse mecanismo está alinhado ao princípio constitucional da autonomia privada e à garantia do acesso à justiça, conforme disposto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, que assegura a todos o direito de buscar a tutela jurisdicional, incluindo meios extrajudiciais adequados de solução de conflitos.

A arbitragem é caracterizada por diversas peculiaridades, como sua agilidade, relação custo-benefício, especialização, qualidade técnica das decisões (o laudo arbitral), previsibilidade dos julgamentos, flexibilidade e informalidade dos procedimentos, além da independência e imparcialidade dos árbitros. O processo também oferece confidencialidade, irrecorribilidade em geral, e liberdade para escolher a legislação aplicável e o local da arbitragem (Machado, 2020, 119-120).

Um dos traços distintivos mais relevantes do processo e da jurisdição arbitral é a origem do poder decisório do árbitro. Diferentemente do juiz estatal, cujo poder emana do imperium do Estado, o árbitro exerce sua função com base na vontade conjunta das partes. Essa manifestação de vontade deve estar formalmente expressa em uma convenção de arbitragem, que pode assumir duas formas: a cláusula compromissória, inserida em um contrato escrito previamente firmado entre as partes, ou o compromisso arbitral, estabelecido posteriormente, após o surgimento do conflito. Na ausência dessa escolha formal, a arbitragem não pode ser instaurada, e a jurisdição estatal permanece como a única via legítima para a solução da controvérsia (Dinamarco, 2018 p. 151-152).

Bacellar define arbitragem como:

a convenção que defere a um terceiro, não integrante dos quadros da magistratura oficial do Estado, a decisão a respeito de questão conflituosa envolvendo duas ou mais pessoas (Bacellar, 2012, p 117)

A arbitragem pode ser estabelecida antes do surgimento do litígio, por meio da cláusula compromissória, ou posteriormente, mediante a formalização do compromisso arbitral. Além disso, o procedimento arbitral pode seguir tanto as regras do direito, com base na legislação aplicável ao caso, quanto ser conduzido por equidade, conforme a expressa manifestação de vontade das partes.

Essa flexibilidade encontra respaldo na Lei nº 9.307/1996, alterada pela Lei nº 13.129/2015 (Lei de Arbitragem), que, em seu artigo 2º, estabelece que as partes podem definir livremente a condução do procedimento arbitral, incluindo a escolha das regras aplicáveis e a possibilidade de julgamento por equidade, desde que expressamente autorizado pelas partes. O artigo 21 da mesma norma reforça que a arbitragem pode ser conduzida segundo as normas de direito ou com base nos critérios de equidade, conforme estipulado no compromisso arbitral.

Com a reforma introduzida pela Lei nº 13.129, de 2015, a Lei Geral de Arbitragem, as tendências doutrinárias e jurisprudenciais foram consolidadas, especialmente no que se refere à admissibilidade da arbitragem para a solução de conflitos envolvendo o poder público. O artigo 1º, § 1º, estabeleceu que "a administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis". No entanto, apesar da previsão explícita para a utilização da arbitragem nesses casos, ainda persiste certa dificuldade na definição precisa do que constitui "direitos patrimoniais disponíveis", o que continua a gerar debates conceituais.

Embora a arbitragem ofereça várias vantagens, como celeridade e especialização, há críticas que apontam custos elevados em comparação à justiça tradicional e a impossibilidade de execução direta das decisões arbitrais, que ainda requerem intervenção judicial para cumprimento forçado.

2.2.8 Mediação

A mediação é um método autocompositivo de resolução de conflitos que se caracteriza pela intervenção de um terceiro imparcial, aceito voluntariamente pelas partes, com o objetivo de facilitar o diálogo e promover a construção conjunta de uma solução para a controvérsia, sem exercer poder decisório ou autoridade coercitiva. Esse instituto é baseado em princípios fundamentais, como a autonomia da vontade, a imparcialidade do mediador, a confidencialidade do procedimento e a busca pela solução consensual. A mediação difere da conciliação e da arbitragem, pois não envolve a imposição de uma decisão por um terceiro, mas sim a facilitação de um acordo construído pelas próprias partes, garantindo maior autonomia e autodeterminação na resolução do conflito.

Esse processo tem a virtude de promover ou fortalecer relações baseadas em confiança e respeito, além de possibilitar a resolução pacífica dos conflitos (Bacellar, 2012, 107). Esse terceiro não tem a função de decidir, tampouco lhe foi conferida autoridade para tanto. Sua atuação se limita a auxiliar as partes na construção de uma solução consensual (Pinho, 2009, p. 3). De acordo com a Lei nº 13.140, de 2015, mediação é definida como "a atividade técnica exercida por um terceiro imparcial, sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para

a controvérsia" (art. 1º, parágrafo único). Seu objeto é "o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação" (art. 3º).

Como aponta Humberto Dalla de Pinho (2009, p. 10), os três elementos fundamentais para a existência de um processo de mediação são: a presença de partes em conflito, a contraposição clara de interesses e a atuação de um terceiro neutro, capacitado para facilitar a busca pelo acordo.

No que se refere às partes, estas podem ser pessoas físicas ou jurídicas, bem como entes despersonalizados, desde que possuam um representante legalmente identificado. Além disso, menores de idade podem participar da mediação, desde que devidamente assistidos por seus pais ou responsáveis.

O segundo elemento, o conflito, delimita o escopo da atuação do mediador. É essencial destacar que a mediação não deve ser confundida com um processo terapêutico, psicológico ou psiquiátrico, pois seu objetivo não é tratar questões emocionais ou clínicas, mas sim promover o diálogo para a resolução do impasse existente.

Por fim, o mediador deve ser um terceiro neutro e imparcial, mantendo equidistância das partes envolvidas no litígio. Além de possuir credibilidade, deve ser alguém qualificado para interagir eficazmente, transmitindo confiança e auxiliando concretamente na construção de uma solução consensual para o conflito.

Como aponta Tânia Almeida (2009, p. 10), a mediação, alinhada aos princípios da construção de consenso, busca soluções de mútuo benefício por meio da autocomposição, sendo especialmente útil em mercados comuns, políticas públicas, relações internacionais e conflitos de longa duração.

Por sua contemporaneidade, a mediação se aproxima com vigor dos princípios da construção de consenso, instrumento pautado na autocomposição com sustentabilidade das diferenças. A construção de consenso possibilita criar soluções de mútuo benefício, tendo como regra primeira a possibilidade de manter-se em desacordo – mesmo em desacordo, necessitamos criar uma solução que nos atenda mais e melhor do que a situação vigente. É instrumento de eleição para os mercados comuns, as políticas públicas e a política internacional. As relações continuadas no tempo se beneficiam significativamente de seus princípios (Almeida, 2009, p. 10)

Em síntese, a mediação é um método estruturado de negociação voltado para a resolução de conflitos, no qual partes com interesses divergentes contam com a intervenção de um terceiro imparcial, que facilita o diálogo sem poder decisório ou caráter coercitivo. Em diversos tipos de conflitos, a mediação tem se mostrado um mecanismo eficaz para garantir celeridade, redução de custos e maior satisfação das partes, promovendo não apenas a solução do litígio, mas também a restauração das relações interpessoais e institucionais envolvidas.

CAPÍTULO 3 - DA REFORMA E COBRANÇA TRIBUTÁRIA

Nos capítulos anteriores, foram analisados os fundamentos teóricos da livre concorrência e seu papel essencial na estruturação da ordem econômica nacional, conforme protegido pela Constituição Federal de 1988. A atuação do Estado na prevenção de práticas anticompetitivas e no combate a abusos de poder econômico foi destacada como um fator determinante para a promoção da inovação e do desenvolvimento sustentável do mercado. Além disso, a base conceitual necessária para compreender os efeitos das políticas tributárias sobre a concorrência foi apresentada, evidenciando a interdependência entre regulação estatal e dinamismo econômico.

O segundo capítulo tratou das formas de cobrança adotadas pela Fazenda Pública, com ênfase na execução fiscal e na sua relação com o princípio da eficiência. Discutiu-se o impacto da litigiosidade tributária sobre o Poder Judiciário, bem como a necessidade de implementação de métodos alternativos de cobrança e de uma padronização dos procedimentos fiscais, visando a redução da insegurança jurídica e a otimização da arrecadação estatal.

Nesse contexto, o terceiro capítulo examinará os avanços normativos recentes, em especial a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025, que representam um passo significativo na reformulação do sistema tributário nacional. A criação do Comitê Gestor, responsável por padronizar os procedimentos de cobrança tributária, será analisada à luz dos novos princípios constitucionais introduzidos pela reforma. Além disso, serão discutidas as novas formas de cobrança tributária e seus possíveis impactos sobre a livre concorrência, investigando se essas mudanças promovem um ambiente econômico mais equilibrado ou se podem gerar distorções no mercado.

A reforma tributária trouxe mudanças profundas ao sistema tributário brasileiro, destacando-se a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituirá tributos estaduais e municipais, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). O IBS será de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e incidirá sobre operações envolvendo bens materiais, imateriais e serviços. Esse novo imposto busca simplificar a tributação ao unificar diversos tributos em uma única categoria, reduzindo as distorções e ineficiências geradas pela atual fragmentação do sistema.

Além do IBS, a reforma introduziu a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), destinada a substituir contribuições sociais federais, como o PIS e a Cofins. Houve, também, alterações nas competências tributárias dos entes federativos, sendo especialmente relevante a limitação da autonomia fiscal dos municípios em determinados aspectos.

Para Ricardo Alexandre e Tatiane Arruda (2024, p. 53), o modelo ideal teria sido a criação de um único Imposto sobre Valor Agregado (IVA), de caráter nacional, acompanhado por um imposto seletivo voltado a desestimular o consumo de bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente. Contudo, o receio dos Estados-membros de perderem o controle sobre a administração do ICMS, sua principal fonte de receita, inviabilizou a adoção desse modelo. Como alternativa, optou-se por uma estrutura semelhante à canadense, com um IVA dual.

Outro ponto central da reforma é a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), que terá a responsabilidade de gerenciar a arrecadação e a distribuição dos recursos do IBS. Esse comitê, formado por representantes de Estados, Municípios e União, terá como função padronizar a interpretação da legislação tributária, coordenar as políticas fiscais e assegurar a distribuição equitativa das receitas. A ideia é promover uma gestão integrada, evitando tanto a fragmentação da arrecadação quanto a concorrência desleal entre entes federativos.

A reforma também prevê mecanismos voltados à neutralidade tributária e à simplificação fiscal. Entre eles, destacam-se a criação de uma base de cálculo uniforme e a adoção do regime de não cumulatividade para o IBS, que permite a compensação de tributos pagos em etapas anteriores da cadeia produtiva.

Espera-se que essas mudanças resultem em um sistema tributário mais eficiente e equitativo, trazendo benefícios tanto para os contribuintes quanto para os entes federativos.

Dessa forma, a Emenda Constitucional nº 132/2023 não apenas modifica a estrutura tributária brasileira, mas também redefine as bases da arrecadação e distribuição de tributos, com impactos diretos sobre a livre concorrência e as práticas fiscais municipais. Neste capítulo, analisaremos como essas transformações influenciam o sistema de cobrança tributária, especialmente no âmbito municipal.

3.1 NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS EXPRESSOS E O DIÁLOGO COM A COBRANÇA TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu novos princípios constitucionais que buscam garantir uma maior eficiência, justiça fiscal e sustentabilidade no processo de arrecadação e distribuição tributária. Esses princípios são fundamentais para compreender as mudanças na cobrança tributária municipal e o impacto na livre concorrência entre os entes federativos. Vejamos abaixo os princípios inseridos pela reforma tributária.

3.1.1 Princípio da Neutralidade Tributária

A neutralidade fiscal está diretamente relacionada à liberdade de iniciativa e à livre concorrência, garantindo que a tributação não comprometa a viabilidade das empresas ou limite a criação de novos negócios. Os tributos devem ser aplicados de maneira uniforme, evitando privilégios ou desvantagens que alterem artificialmente a competitividade e possam comprometer o desenvolvimento econômico.

Se, na concepção liberal clássica, defendia-se uma neutralidade fiscal absoluta, hoje é inegável a relativização desse conceito. A tributação sempre influencia o comportamento dos agentes econômicos, tornando inviável uma neutralidade integral. No entanto, mesmo gerando distorções, os tributos podem corrigir falhas de mercado e induzir comportamentos alinhados ao interesse coletivo, especialmente no atual contexto do Estado regulador (Siqueira, 2012, p. 39).

Antônio dos Santos (2003, p. 355) sustenta que todas as formas de tributação geram distorções, inclusive os benefícios e incentivos fiscais. Assim, a neutralidade deve ser buscada por meio da escolha de impostos e técnicas tributárias que minimizem essas distorções, reconhecendo que se trata de um conceito relativo, e não absoluto.

Fellipe Fortes e Marlene Bassoli (2010, p. 241) identificam três perspectivas do princípio da neutralidade fiscal: (i) igualdade de condições no mercado; (ii) ausência de barreiras estatais para ingresso e permanência no mercado; e (iii) interferência mínima ou nula do Estado na dinâmica econômica. As duas últimas perspectivas priorizam a livre iniciativa e a manutenção de um equilíbrio concorrencial presumidamente existente.

A neutralidade fiscal como igualdade de condições no mercado é a mais relevante para esta análise, pois exige que a tributação evite desigualdades entre contribuintes em situações idênticas, salvo quando necessário para garantir a igualdade material. Isso significa que tributos diferenciados podem ser aplicados a contribuintes em realidades jurídicas e econômicas distintas, visando preservar uma concorrência justa. Medidas niveladoras, como a tributação especial para microempresas e empresas de pequeno porte, são exemplos respaldados por dispositivos constitucionais.

Muitas concepções de neutralidade fiscal a relacionam ao princípio da isonomia, uma abordagem justificável, visto que a neutralidade absoluta é inatingível. A visão estritamente econômica desse princípio se mostra insuficiente para enfrentar desafios contemporâneos. Dessa forma, a busca pelo equilíbrio entre equidade e eficiência se torna um objetivo central da tributação ideal, sendo a neutralidade fiscal um instrumento fundamental para alcançar esse balanceamento (Vitalis, 2018, p. 9).

A eficiência econômica depende da otimização dos fatores de produção e da alocação eficaz de bens e serviços. Isso exige a observância das normas tributárias e a necessidade de evitar que o Estado interfira excessivamente no resultado final do comércio. Assim, a neutralidade tributária impõe ao Estado o dever de prevenir, restaurar ou promover a igualdade de condições competitivas, assegurando que a tributação respeite tanto a igualdade formal quanto a material. Essa abordagem não se limita à legislação, mas abrange toda a relação tributária, desde sua previsão normativa até a extinção com o pagamento do tributo.

Ser neutro não significa simplesmente se abster de interferências, mas atuar ativamente para preservar condições justas de concorrência. O Estado deve corrigir desigualdades que surjam da própria estrutura tributária, evitando distorções no mercado. Não se pode presumir que a tributação tenha os mesmos efeitos sobre contribuintes em condições similares, pois os tributos sempre influenciam as decisões econômicas. Nesse sentido, a neutralidade tributária absoluta é uma utopia; o objetivo realista é minimizar o impacto dos tributos sobre a concorrência (Silveira, 2011, p. 41).

O Estado deve garantir que a tributação considere tanto a igualdade de fato quanto a de direito entre os concorrentes, bem como os efeitos das normas tributárias no mercado. Para isso, é necessário restabelecer a igualdade tributária entre concorrentes que, embora estejam em situação isonômica, sofreram desvantagens fáticas, por meio de medidas corretivas para

proteger a livre concorrência. Além disso, a igualdade deve ser mantida entre contribuintes que, inicialmente diferentes, tornaram-se semelhantes em função da tributação, utilizando a neutralidade tributária como ferramenta de equilíbrio para o livre exercício da concorrência.

Tradicionalmente, a análise de comportamentos anticoncorrenciais dos agentes econômicos baseia-se no seu poder econômico substancial. No entanto, essa legitimidade deve ser avaliada independentemente da força econômica dos agentes. Qualquer participante de um mercado relevante detém algum grau de influência sobre preços e dinâmicas concorrenciais, ainda que de forma limitada. Assim, a tributação deve ser estruturada para evitar que desigualdades sejam reforçadas ou que obstáculos desnecessários surjam no funcionamento do mercado.

Manter a neutralidade tributária significa adotar uma política fiscal que preserve a dinâmica do mercado sem comprometer a competitividade. Esse princípio não implica ausência de regulamentação, mas sim um compromisso contínuo com a equidade e a eficiência econômica, garantindo que os tributos cumpram sua função sem se tornarem fatores de distorção para empresas e consumidores.

A neutralidade tributária já estava presente no ordenamento jurídico, mas foi expressamente prevista no artigo 156-A, § 1º da Constituição Federal. Esse dispositivo estabelece que a cobrança do IBS deve ocorrer de forma a não distorcer a concorrência entre mercados ou entes federativos. Dessa forma, a tributação não pode ser usada como ferramenta para favorecer ou prejudicar setores específicos.

Esse princípio assume importância especial na cobrança tributária municipal, pois a divisão de competências entre União, Estados e Municípios deve ser ajustada para impedir práticas que beneficiem determinadas localidades em detrimento de outras. Por exemplo, um município não poderá estabelecer alíquotas ou regimes fiscais que privilegiem empresas locais em relação às de outras regiões. O Comitê Gestor do IBS terá um papel essencial na aplicação desse princípio, assegurando que alíquotas e mecanismos de arrecadação sejam uniformes e equitativos, promovendo condições iguais para todos os contribuintes.

Alexandre e Arruda (2024, p. 64) destacam que a não cumulatividade é um desdobramento direto do princípio da neutralidade, previsto no caput do §1º do artigo 156-A da Constituição. Esse mecanismo evita que o imposto incida em cascata ao longo da cadeia de

produção e comercialização, impedindo o aumento desproporcional da carga tributária e dos custos de produção. Sem a não cumulatividade, tanto a CBS quanto o IBS poderiam induzir os agentes econômicos a estratégias artificiais de verticalização da cadeia produtiva apenas para minimizar o impacto tributário, causando distorções econômicas significativas.

3.1.2 Princípio da Simplicidade e da Transparência

A reforma tributária também incorpora o princípio da simplicidade, buscando reduzir a complexidade das obrigações tributárias e facilitar o cumprimento das responsabilidades fiscais pelos contribuintes. Esse princípio é refletido no novo regime de apuração do IBS, que adota uma base de cálculo única e a não cumulatividade como elementos centrais. Além disso, há uma ênfase na simplificação das obrigações acessórias, o que deve diminuir a burocracia e reduzir os custos administrativos tanto para as empresas quanto para as administrações fiscais municipais.

Paralelamente, o princípio da transparência também desempenha um papel fundamental na reforma. A proposta é permitir que tanto os contribuintes quanto os gestores fiscais compreendam de maneira clara e acessível as bases de cálculo e os critérios aplicados na arrecadação do IBS. Nesse contexto, o Comitê Gestor do IBS terá a missão de uniformizar a interpretação da legislação, além de coordenar os processos de arrecadação e fiscalização. Essa transparência operacional não apenas aumenta a confiança dos contribuintes no sistema tributário, como também contribui para a promoção da justiça na cobrança do imposto.

3.1.3 Princípio da Cooperação

O princípio da cooperação baseia-se na ideia de que a relação entre o Fisco e os contribuintes deve ser marcada pela colaboração e pela compreensão mútua de interesses, superando o tradicional antagonismo entre as posições de sujeito ativo e sujeito passivo. Esse princípio também orienta a parceria entre as administrações jurídico-tributárias e os agentes fiscais, promovendo o compartilhamento de informações e a otimização das forças de trabalho.

Historicamente, o antagonismo entre Fisco e contribuinte teve um papel importante na definição das bases do sistema tributário brasileiro. O Código Tributário Nacional, editado

em 1966, durante a ditadura militar, refletia a rigidez moral e o controle estatal característicos daquele período, concentrando poderes nas mãos do Estado. Contudo, com a Constituição de 1988, buscou-se um equilíbrio maior, por meio da garantia de direitos fundamentais aos contribuintes (Alexandre, Arruda, 2024, p 26).

Atualmente, os desafios da economia moderna demandam uma relação jurídico-tributária mais ágil e menos litigiosa, pautada pela eficiência, confiança, transparência e economicidade. Embora a criação de normas pelo Parlamento que estimulem a boa-fé e a cooperação seja essencial, a verdadeira mudança de paradigma depende de uma transformação na forma como Fisco e contribuintes se enxergam, não mais como adversários, mas como aliados.

Espera-se, por exemplo, que o fiscal reconheça o papel das empresas na geração de empregos, renda e no desenvolvimento econômico do país. Além disso, é crucial compreender que o descumprimento de uma obrigação fiscal nem sempre decorre de má-fé, mas, muitas vezes, da complexidade e falta de clareza da legislação tributária. Assim, o Fisco deve ir além de sua função de cobrança e penalização, assumindo um papel pedagógico, auxiliando contribuintes, ao esclarecer dúvidas e orientar sua conduta dentro dos limites legais.

Por outro lado, o contribuinte também deve compreender que a arrecadação de tributos é a principal fonte de financiamento do Estado, viabilizando a prestação de serviços essenciais para toda a sociedade. Uma postura colaborativa do contribuinte envolve o cumprimento pontual das obrigações fiscais, a precisão e agilidade no fornecimento de informações, além da adoção de uma conduta transparente no cumprimento das normas tributárias.

O princípio da cooperação também se estende às relações entre os entes federativos. Ele promove maior integração entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal na gestão e arrecadação de tributos. Esse aspecto ganha destaque com a criação do Comitê Gestor do IBS, que visa coordenar a arrecadação e a distribuição de recursos do novo imposto.

O IBS será compartilhado entre os entes federativos (Estados, Distrito Federal e Municípios) e sua arrecadação será baseada no destino das operações conforme artigo 156-A, §1º, VII da Constituição Federal, promovendo maior equidade na distribuição. Essa abordagem busca equilibrar as disparidades entre municípios com maior capacidade administrativa e

aqueles que enfrentam dificuldades, criando um ambiente de concorrência tributária mais justo e uniforme.

3.1.4 Princípio da Justiça Tributária

A tributação não é apenas um meio de arrecadação de recursos para o Estado e possui também o papel de instrumento de redistribuição de riquezas e redução das desigualdades sociais. Nesse contexto, a noção de justiça tributária torna-se um pressuposto essencial para a realização da justiça social.

Essa justiça se concretiza quando a carga tributária é distribuída de maneira equitativa entre os cidadãos, quando não são exigidas obrigações não previstas em lei e quando o sistema tributário adota uma lógica progressiva, arrecadando proporcionalmente mais de quem possui maior renda e patrimônio (Alexandre, Arruda, 2024, p 25).

É importante destacar que, no caso de impostos, tributos não vinculados, cujo fato gerador está dissociado de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, a justiça tributária refere-se à justiça distributiva. Nessa perspectiva, a tributação incide sobre a manifestação de riqueza do contribuinte e deve ser calibrada de acordo com sua capacidade econômica, garantindo que os mais ricos contribuam de forma proporcionalmente maior.

Já no caso de tributos vinculados, como taxas e contribuições de melhoria, aplica-se a lógica da justiça comutativa. Aqui, a obrigação de pagar tributo decorre diretamente de uma atividade estatal específica, como o exercício do poder de polícia ou a prestação de um serviço público. Nesse modelo, a cobrança só será considerada justa se estiver em conformidade com o custo da atividade estatal que gerou a obrigação.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 reforça a busca pela justiça tributária ao mencioná-la expressamente como um princípio geral do Sistema Tributário Nacional, por meio da inclusão do § 3º no artigo 145 da Constituição Federal. Além disso, a reforma introduziu medidas concretas que visam dar efetividade a esse princípio, como a criação de uma cesta básica nacional de alimentos, destinada a reduzir o impacto tributário sobre itens essenciais, e a implementação de um mecanismo de cashback para devolver tributos a pessoas físicas de baixa renda.

A devolução personalizada do tributo a famílias de baixa renda (cashback), prevista no inciso VIII do § 5º, §§ 12 e 13 do art. 156-A e no § 18 do art. 195 da Constituição Federal, destaca-se, segundo o parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre o Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024 (p. 22) (após aprovação nas casas legislativas e sanção presidencial, o projeto de lei entrou em vigor como Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025), como uma estratégia mais eficaz para promover a redistribuição de renda e a alocação focalizada de recursos públicos. Essa medida é considerada mais adequada para mitigar a regressividade tributária sobre o consumo do que o mecanismo tradicional de aplicação de alíquotas reduzidas a bens e serviços essenciais.

A devolução personalizada assegura o direito das pessoas físicas pertencentes a famílias de baixa renda, inscritas no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), à restituição parcial da CBS e do IBS. Para serem elegíveis, as famílias devem apresentar uma renda familiar mensal per capita de até meio salário-mínimo nacional, conforme estabelecido no art. 107, inciso I.

Dessa forma, a busca pela justiça tributária reflete um compromisso com a construção de um sistema mais equitativo e socialmente responsável. A introdução de mecanismos como o cashback e a isenção da cesta básica nacional representa avanços concretos na mitigação da regressividade tributária e na promoção da justiça social.

3.1.5 Princípio da defesa do meio ambiente

A Constituição Federal de 1988, consagra a defesa do meio ambiente como um princípio geral da atividade econômica. Essa proteção está expressamente prevista no art. 170, inciso VI, cuja redação atual, dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, autoriza o tratamento diferenciado de produtos e serviços com base no impacto ambiental de seus processos de elaboração e prestação.

Além disso, o art. 225, caput, da Constituição, impõe ao Poder Público e à coletividade o dever de proteger e preservar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras. Esse dispositivo reflete simultaneamente um objetivo do Estado e um direito fundamental, que também implica deveres para os indivíduos e a sociedade. Podem ser identificados três aspectos distintos, conforme Alexandre e Arruda, (2024, p 29): a) Individual,

vinculado à dignidade da pessoa humana; b) Social, por ser parte do patrimônio coletivo, não apropriável individualmente; c) Intergeracional, dada sua importância para a continuidade e evolução da humanidade.

Mesmo antes da Emenda Constitucional nº 132/2023, a tributação já desempenhava um papel relevante na implementação desse objetivo constitucional. A utilização extrafiscal de tributos permitia, por exemplo, a concessão de incentivos fiscais para práticas sustentáveis, a cobrança de taxas pela exploração de recursos naturais e a aplicação de alíquotas diferenciadas para promover comportamentos ambientalmente responsáveis.

Com a Reforma Tributária, a defesa do meio ambiente, que já era um princípio geral da ordem econômica, foi elevada à condição de princípio geral do Sistema Tributário Nacional, por meio da inclusão do § 3º no art. 145 da Constituição. Entre as inovações introduzidas, destaca-se a criação de um novo tributo: o imposto seletivo, com a função específica de onerar bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente ou à saúde humana, buscando desestimular seu consumo.

Trata-se de um tributo com caráter predominantemente extrafiscal, cuja incidência recai sobre operações de produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços que apresentam potencial prejuízo à saúde pública ou ao meio ambiente e ao ser incorporado ao custo de produtos e serviços nocivos, o imposto seletivo contribui para a concretização do princípio do poluidor-pagador, um dos pilares do Direito Ambiental. Esse princípio estabelece que quem causa danos ao meio ambiente ou à saúde humana deve arcar com os custos de sua reparação ou mitigação, reforçando a responsabilidade ambiental e promovendo práticas mais sustentáveis (Brasil, 2024, p 58).

A elevação da proteção ambiental ao status de princípio geral do Sistema Tributário Nacional, aliada à criação do imposto seletivo, representa um avanço na harmonização entre desenvolvimento econômico e sustentabilidade. A tributação passa a exercer um papel ainda mais ativo na indução de comportamentos responsáveis, fortalecendo o princípio do poluidor-pagador e incentivando a adoção de práticas ambientalmente corretas.

3.1.6 Impacto dos novos princípios na Cobrança Tributária Municipal

A introdução desses novos princípios terá um impacto direto sobre a cobrança tributária municipal. Em primeiro lugar, a neutralidade tributária e a cooperação federativa trarão mudanças substanciais ao limitar a autonomia dos municípios na definição de regras tributárias. Com o novo sistema de distribuição e a gestão compartilhada do IBS, as administrações municipais precisarão ajustar suas práticas fiscais para operar em um modelo mais integrado e harmonizado, que exige coordenação com os demais entes federativos.

Além disso, a adoção dos princípios de transparência e simplicidade no processo de apuração e cobrança do IBS pode representar um avanço importante na relação entre contribuintes e administrações fiscais municipais. Obrigações tributárias mais claras e acessíveis têm o potencial de reduzir conflitos e facilitar o cumprimento espontâneo por parte dos contribuintes.

No entanto, a implementação efetiva desses princípios demandará grandes esforços das administrações tributárias municipais. Será necessário investir na capacitação de servidores, bem como no desenvolvimento e na adoção de ferramentas e sistemas tecnológicos que garantam a eficiência e a integração do processo de arrecadação. Esse processo de adaptação será crucial para que os municípios consigam se inserir no novo modelo tributário sem perda de arrecadação e cumprindo os novos princípios constitucionais.

3.2 O COMITÊ GESTOR DO IBS

A criação do Comitê Gestor decorre da necessidade de uma gestão conjunta do IBS pelos entes subnacionais, com uma divisão equitativa entre Estados e Municípios. O Distrito Federal, por acumular competências tributárias de ambos, terá representação em ambos os lados. Essa estrutura busca equilibrar os interesses e garantir uma administração harmoniosa do imposto.

De acordo com o § 2º do art. 156-B da Constituição Federal, embora a regulamentação do Comitê fique a cargo de lei complementar, já estão previstos dois pontos importantes: a representação paritária entre Estados e Municípios (inciso I) e a alternância na presidência entre os dois grupos, incluindo o Distrito Federal em ambas as representações (inciso II).

A Constituição também determina que o Comitê Gestor seja uma entidade pública com regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (§ 1º do art. 156-B). Isso sugere que ele terá natureza autárquica e poderá ser estruturado como uma entidade multifederativa, semelhante aos consórcios públicos, integrando a administração indireta de todos os entes subnacionais (Alexandre e Arruda, 2024, p 110).

A instalação inicial do Comitê Gestor será financiada pela União Federal (art. 14 da EC 132). No entanto, essas despesas deverão ser ressarcidas futuramente, já que o Comitê será mantido por um percentual da arrecadação do IBS (§ 2º, III, do art. 156-B).

O Comitê será composto por 27 representantes dos Estados e do Distrito Federal (um por cada unidade federativa) e 27 representantes dos Municípios, incluindo também o Distrito Federal em ambos os grupos (§ 3º do art. 156-A). Essa composição visa refletir a diversidade dos entes subnacionais.

Como aponta Alexandre e Arruda (2024, p 110), um dos maiores desafios enfrentados durante a concepção do Comitê foi a questão da representatividade dos 5.568 municípios brasileiros. Embora, à primeira vista, a ideia de dar o mesmo peso ao voto de cada município possa parecer democrática, na prática, isso resultaria em uma sub-representação indireta da população de municípios maiores, que concentram a maior parte dos habitantes do país. Por isso, foi necessário encontrar um equilíbrio que garantisse justiça na representatividade, considerando as diferenças de tamanho e importância econômica entre os municípios.

3.2.1 Atribuições e Funcionalidade do Comitê Gestor

Segundo o art. 156-B, caput, da Constituição Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens Serviços as seguintes competências administrativas relativas ao imposto:

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

Um dos aspectos formais mais criticados no antigo sistema de tributação do consumo no Brasil era a multiplicidade de legislações. Cada Estado e o Distrito Federal tinham autonomia para instituir e regulamentar o ICMS, assim como cada Município e o Distrito Federal faziam o mesmo em relação ao ISS. Essa fragmentação normativa gerava grande complexidade, dificultando a compreensão do sistema e aumentando significativamente o custo de conformidade para os contribuintes.

Com a Reforma Tributária, e em respeito aos princípios de praticidade e simplicidade, a legislação do IBS será majoritariamente unificada. A única exceção recai sobre as normas que definem as alíquotas estaduais e municipais. O regulamento do tributo será elaborado e editado pelo Comitê Gestor do IBS, que também terá a responsabilidade de unificar a interpretação e aplicação dessa legislação.

Esse Comitê será o responsável por decisões em processos de consulta, pela emissão de pareceres normativos e por demais manifestações de caráter geral e abstrato relacionadas ao IBS. O objetivo é evitar que os contribuintes enfrentem interpretações divergentes por parte de diferentes autoridades sobre um mesmo tema, promovendo maior segurança jurídica e uniformidade no tratamento tributário.

Em relação aos casos concretos, o ideal de unicidade também será perseguido, o que justificou a atribuição ao Comitê Gestor da competência para decidir o contencioso administrativo relativo ao IBS. Essa centralização busca garantir consistência nas decisões e facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, alinhando o sistema a um modelo mais eficiente e harmonizado.

II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

De acordo com o disposto no art. 156-A, § 4º, da Constituição Federal de 1988, o Comitê Gestor será responsável por reter, dos valores a serem distribuídos aos entes subnacionais, o montante correspondente ao saldo acumulado de créditos do imposto que não foram compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração. Além disso, deverá reter os valores destinados ao mecanismo de devolução de tributos para contribuintes de baixa renda, conhecido como cashback.

Após realizar essas retenções, o Comitê Gestor procederá à distribuição do saldo restante para o ente federado de destino das operações que não geraram creditamento. Esse cenário ocorre nas operações destinadas a não contribuintes do IVA dual, que acabam por arcar integralmente com o ônus da tributação, já que não podem transferi-lo a terceiros. Essa dinâmica reforça a importância do equilíbrio no modelo de distribuição e da gestão eficiente por parte do Comitê.

III - decidir o contencioso administrativo.

O objetivo central é assegurar a uniformidade nacional das regras relacionadas ao imposto. Para isso, não bastaria estabelecer uma legislação uniforme; seria indispensável que a solução dos litígios administrativos decorrentes da aplicação dessa legislação fosse centralizada. Caso contrário, haveria uma multiplicidade de órgãos julgadores correspondentes a cada ente federado (Estados, Distrito Federal e Municípios), comprometendo a coesão do sistema.

Nesse sentido, para Alexandre e Arruda (2024, p 113), o legislador constituinte agiu corretamente ao atribuir ao Comitê Gestor a competência para decidir o contencioso administrativo referente ao IBS. Para os autores, essa decisão reforça a necessidade de uma gestão unificada para garantir a aplicação uniforme da legislação tributária em todo o país. Além disso, para promover a maior simplificação possível da tributação sobre o consumo no Brasil, veem como fundamental que o Congresso Nacional, com base na autorização conferida pelo § 8º do art. 156-B da Constituição, estabeleça a integração do contencioso administrativo do IBS com o da CBS. Sem essa integração, poderiam surgir divergências interpretativas entre as decisões proferidas no âmbito do contencioso federal da CBS e as decisões tomadas pelo Comitê Gestor sobre o IBS. Tal situação comprometeria os objetivos de simplicidade e praticidade que fundamentaram a elaboração da Emenda Constitucional nº 132/2023, criando confusão e inconsistências na aplicação dos tributos.

Embora as atividades de fiscalização, lançamento, cobrança, representação administrativa e judicial relacionadas ao IBS ocorram sob a coordenação do Comitê Gestor, elas serão realizadas pelas administrações tributárias e procuradorias dos próprios entes federados, conforme estabelecido no § 2º, inciso V, do art. 156-B da Constituição. Admite-se, nesse contexto, a possibilidade de delegação e compartilhamento de competências, permitindo maior integração entre os entes:

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

§ 2º Na forma da lei complementar:

V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos;

Seguindo a lógica do imposto de competência compartilhada, e inspirado no modelo do Simples Nacional, poderá ser estabelecido, por lei complementar, que o lançamento realizado pela administração tributária municipal abranja tanto a parcela municipal quanto a estadual do imposto. Essa solução é natural e necessária diante da natureza cooperativa do IBS.

Por fim, para evitar a criação de novos cargos públicos e promover uma gestão eficiente, a Constituição determina que "as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras" (art. 156-B, VI). Esse dispositivo reforça o compromisso com a eficiência administrativa, utilizando os recursos humanos já existentes nas carreiras especializadas de cada ente federativo.

3.2.2 Composição e Estrutura Organizacional do Comitê

O Comitê Gestor do IBS, como órgão colegiado que representa o Distrito Federal, os Estados e os Municípios de todo o país, possui um modelo de deliberação que merece destaque, especialmente pela forma como as decisões serão aprovadas. O §4º do art. 156-B da Constituição Federal de 1988 estabelece critérios cumulativos para que as deliberações do Comitê sejam consideradas válidas, refletindo a preocupação com a representatividade e a cooperação federativa.

Na representação dos Estados e do Distrito Federal, cada ente possui um único representante, independentemente de sua população. Para equilibrar essa disparidade, o

legislador constituinte derivado optou por aplicar uma ponderação populacional diretamente no momento das deliberações.

Nesse sentido, o § 4º, inciso I, do art. 156-B estabelece que, no caso dos Estados e do Distrito Federal, uma deliberação só será aprovada se obtiver, cumulativamente, os votos da maioria absoluta dos representantes e de representantes que correspondam a mais de 50% da população nacional. Essa regra assegura que as decisões do Comitê reflitam não apenas o número de entes federados, mas também a proporção populacional que eles representam.

A composição do Comitê Gestor reflete o princípio da cooperação federativa, que é um dos pilares da reforma tributária. A Emenda Constitucional nº 132/2023 determina que o Comitê será formado de maneira paritária, com 27 representantes dos Estados e do Distrito Federal e outros 27 dos Municípios. Entre os representantes municipais, 14 serão eleitos com base no número de votos de cada Município, enquanto 13 serão escolhidos considerando a população dos Municípios, garantindo equilíbrio entre representatividade territorial e demográfica.

Além disso, a presidência do Comitê será alternada entre os representantes dos Estados e dos Municípios, assegurando que a liderança não privilegie nenhum dos grupos e promovendo equidade na gestão do imposto. O Comitê também terá autonomia administrativa e financeira, o que garante que suas decisões sejam tomadas de forma técnica e eficiente, evitando interferências políticas e minimizando conflitos de interesse entre os entes federativos.

Esses mecanismos reforçam a intenção de criar um sistema tributário mais cooperativo e equilibrado, no qual todos os entes federativos tenham voz ativa, respeitando as diferenças regionais e populacionais, enquanto trabalham de forma integrada na gestão do IBS.

3.2.3 O Papel do Comitê na Modernização da Cobrança Tributária

O Comitê Gestor do IBS foi concebido como um instrumento de modernização da cobrança tributária, promovendo integração e coordenação mais eficientes entre os entes federativos. Essa nova estrutura terá alterações importantes para os municípios, que, embora mantenham sua responsabilidade sobre a arrecadação do ISS, precisarão se adaptar ao novo sistema de apuração e distribuição do IBS.

A reforma prevê a integração das administrações tributárias, com a criação de uma rede unificada de informações fiscais. Nesse modelo, Municípios, Estados e o Distrito Federal compartilharão dados sobre arrecadação, lançamento de tributos e créditos tributários. Essa integração tem como objetivo tornar os processos de cobrança e fiscalização mais ágeis e eficientes, reduzindo custos operacionais e aumentando a eficácia das auditorias fiscais, o que, em tese, contribuirá para a minimização da evasão fiscal.

Outro aspecto central é a simplificação dos procedimentos tributários. A uniformização das regras de cobrança, aliada ao uso de tecnologias integradas, beneficiará tanto as administrações públicas quanto os contribuintes. Municípios, especialmente os de menor porte, que tradicionalmente enfrentam dificuldades em manter sistemas fiscais eficientes, poderão aproveitar essa simplificação para otimizar suas operações e melhorar a arrecadação.

A fiscalização compartilhada será outro avanço importante trazido pela criação do Comitê Gestor. A coordenação entre os entes federativos permitirá a aplicação de políticas fiscais mais consistentes e menos burocráticas, promovendo maior justiça fiscal e reduzindo as disputas entre contribuintes e o poder público. Além disso, o novo modelo garantirá maior transparência e equidade na distribuição da arrecadação, fortalecendo a confiança no sistema tributário e assegurando que os recursos cheguem de forma justa aos diferentes entes federativos.

3.3 A NOVA FORMA DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe reflexos consideráveis no modelo de cobrança tributária do Brasil, com o objetivo de simplificar, integrar e tornar o sistema tributário mais eficiente. A nova forma de cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituirá os tributos estaduais e municipais ICMS e ISS, traz consigo um novo paradigma para a administração tributária. Este subcapítulo analisa as principais mudanças na cobrança tributária municipal, destacando os impactos da reforma sobre os processos administrativos e a adaptação dos municípios ao novo sistema.

Com a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o Brasil adota um sistema de cobrança compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Diferentemente do modelo anterior, no qual o ICMS e o ISS eram de competência exclusiva de

Estados e Municípios, respectivamente, o IBS será arrecadado de forma unificada e distribuído com base no destino da operação, ou seja, no local onde o bem ou serviço é consumido ou utilizado (Alexandre, Arruda, 2024, p. 106).

A experiência brasileira com o ICMS, que adota um sistema híbrido, evidencia que a tributação na origem gera significativa complexidade administrativa e incentiva a prática da chamada "guerra fiscal" entre os estados. Por outro lado, a cobrança no destino é amplamente utilizada por países que adotam o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), apresentando vantagens como a possibilidade de desoneração total das exportações e a garantia de que os recursos arrecadados sejam destinados ao local de consumo (Brasil, 2024, p. 5).

Esse modelo exige maior integração entre as administrações tributárias dos diferentes níveis de governo. Embora o imposto seja de competência compartilhada, o Comitê Gestor do IBS terá um papel central na coordenação e uniformização das regras de arrecadação e distribuição. Assim, os municípios precisarão adaptar suas práticas fiscais para operar em um sistema mais colaborativo, especialmente no que diz respeito à distribuição dos recursos arrecadados.

A transição para o novo sistema tributário foi projetada para mitigar os impactos das mudanças tanto para os contribuintes quanto para os entes federados. Do ponto de vista dos contribuintes, estabeleceu-se um período de convivência entre o novo e o antigo modelo de tributação mais curto, estima-se que a transição ocorra ao longo de sete anos, com início em 2026, marcando a implementação inicial do IBS e da CBS, e término em 2033, quando ICMS e ISS serão completamente extintos, visando evitar aumento da complexidade e da judicialização (Alexandre, Arruda, 2024, p. 137-138).

Para os entes federados, a transição será bem mais longa, de forma gradual, garantindo-se a manutenção dos níveis de arrecadação por um período mais longo, a fim de minimizar resistências e reduzir os impactos financeiros negativos, sendo a transição de 2029 a 2077, conforme artigo 131 do Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias.

Propõe-se que a base de cálculo do IBS e da CBS seja, em regra, o valor da operação, entendido como o valor integral cobrado pelo fornecedor na transação com bens ou serviços.

As alíquotas do IBS e da CBS serão fixadas por resolução do Senado Federal e denominadas alíquotas de referência, calculadas com o objetivo de preservar os níveis de arrecadação tributária. Para a CBS, haverá uma única alíquota de referência, dado seu caráter de tributo de competência privativa da União. No caso do IBS, serão estabelecidas duas alíquotas de referência: uma para os Estados e outra para os Municípios, considerando a competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios. No contexto do Distrito Federal, este exercerá tanto as competências estadual quanto municipal para fixar suas alíquotas (Brasil, 2024, p. 4).

Para compreender a metodologia de determinação das alíquotas de referência, a Lei Complementar n. 214, de 16 de Janeiro de 2025 que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), o Imposto Seletivo (IS) e cria o Comitê Gestor do IBS traz dois conceitos fundamentais: receita de referência (art. 349) e base ajustada de incidência (art. 352).

Receita de Referência refere-se à receita arrecadada pelos entes federativos com os tributos que serão substituídos ou alterados pela reforma tributária: para a União, incluem-se as receitas do PIS, Cofins, IPI e IOF incidente sobre operações de seguros; para os Estados, abrange o ICMS e as contribuições destinadas ao financiamento de fundos estaduais existentes em 30 de abril de 2023, vinculadas à aplicação de diferimentos, regimes especiais ou outros tratamentos diferenciados relativos ao ICMS; para os Municípios, considera-se a receita obtida com o ISS; adicionalmente, integram a receita de referência as receitas oriundas do Simples Nacional, do adicional de alíquota para o Fundo de Combate à Pobreza, bem como os valores arrecadados com juros e multas (Brasil, 2024, p. 62).

Esse modelo busca garantir a transição harmoniosa entre o regime atual e o novo sistema tributário, preservando a arrecadação de cada ente federativo enquanto implementa a simplificação tributária.

No novo sistema, a fiscalização e o lançamento dos tributos permanecem sob responsabilidade dos Estados, Municípios e Distrito Federal, mas agora serão coordenados pelo Comitê Gestor do IBS. Essa coordenação visa harmonizar a aplicação das normas fiscais, evitando divergências que possam comprometer a justiça tributária.

Essa nova abordagem exige que as administrações tributárias municipais colaborem de maneira mais estreita com os outros entes federativos. Para tanto, será necessário integrar sistemas fiscais, permitindo o compartilhamento de informações de forma mais eficaz. A criação de um sistema unificado de apuração e fiscalização deve facilitar a detecção de inconsistências e fortalecer o combate à sonegação fiscal.

A implementação do IBS também trará mudanças na arrecadação municipal. A arrecadação baseada no destino das operações beneficiará municípios com maior consumo de bens e serviços, corrigindo desigualdades do modelo anterior, no qual a origem da produção tinha maior peso. Isso tende a favorecer municípios menores que são centros consumidores (Alexandre, Arruda, 2024, p. 141).

Por outro lado, municípios com economias focadas na produção e exportação podem enfrentar uma redução inicial em sua arrecadação, já que o IBS prioriza o destino. Essas localidades precisarão ajustar suas estratégias fiscais e econômicas para se adequar ao novo modelo.

Uma das grandes inovações trazidas pela reforma tributária é o mecanismo do split payment ou "pagamento segregado", previsto no art. 156-A, § 5º, II, da Constituição. Nesse sistema, o pagamento realizado pelo adquirente é dividido em duas partes: uma destinada diretamente ao pagamento do tributo devido e outra correspondente ao valor líquido ao fornecedor. Como o montante do imposto é repassado diretamente aos cofres públicos, o split payment se torna uma ferramenta eficiente no combate à fraude e à sonegação fiscal (Alexandre, Arruda, 2024, p. 89).

Esse mecanismo deve reduzir o "hiato de conformidade", que é a diferença entre a arrecadação potencial e a efetiva. Além disso, o split payment pode ser aplicado a determinadas categorias de contribuintes ou bens e serviços, conforme regulamentação complementar. A tecnologia desempenha um papel central na implementação desse sistema, garantindo que os valores devidos sejam calculados com precisão, descontando-se créditos tributários já apurados. Isso evita impactos negativos no fluxo de caixa dos contribuintes, promovendo maior eficiência e justiça fiscal (Alexandre, Arruda, 2024, p. 91-92).

O parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre o Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024, reforça que o split payment não apenas beneficia a

Administração Tributária ao reduzir a sonegação, mas também promove a defesa da concorrência, ao impedir que práticas ilícitas sejam diferencial competitivo no mercado. Ademais, a medida tem potencial para reduzir a carga tributária geral, já que menos evasão fiscal pode resultar em alíquotas menores (Brasil, 2024, p. 19-20).

O Simples Nacional (acrônimo de Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) é um sistema de tributação simplificada criado em 1996 com o objetivo de facilitar o recolhimento de tributos para microempresas e empresas de pequeno porte.

Com a aprovação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, foi prevista a possibilidade de que o regime favorecido do Simples Nacional inclua tanto o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) quanto a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Adicionalmente, a emenda facultou aos optantes do Simples apurar os novos tributos separadamente, permitindo que as parcelas correspondentes ao IBS e à CBS não sejam cobradas por meio do regime único. Essa flexibilização oferece às microempresas e empresas de pequeno porte a oportunidade de avaliar e optar pelo regime tributário mais vantajoso para a sua realidade específica, considerando as características de cada modalidade (Brasil, 2024, p 42).

O novo modelo tributário proposto pela reforma não apenas promove maior eficiência e justiça fiscal, mas também representa um avanço na coordenação entre os entes federativos. A centralização no Comitê Gestor, aliada à implementação de mecanismos como o split payment, indica um sistema tributário mais integrado e transparente, alinhado às demandas da economia moderna.

3.4 COMO A NOVA FORMA DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA INTERAGE COM A LIVRE CONCORRÊNCIA

A livre concorrência é um dos pilares fundamentais da economia de mercado, essencial para garantir mercados que funcionem de maneira eficiente, justa e transparente, como visto no capítulo 1 desta dissertação. Com a reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a criação do Comitê Gestor do IBS modificam sobremaneira a dinâmica da cobrança tributária, podendo

afetar diretamente a competitividade entre empresas e a atuação dos municípios no sistema fiscal.

A reforma introduz o princípio da neutralidade tributária como um elemento central do novo sistema, com o intuito de que a tributação não distorça as condições de competição entre empresas, especialmente aquelas localizadas em diferentes regiões ou setores econômicos. Esse princípio visa assegurar que a carga tributária sobre bens e serviços seja uniforme, independentemente de onde eles são produzidos ou consumidos. A adoção do IBS tem como objetivo criar um ambiente mais justo ao cobrar o imposto no destino das operações. Dessa forma, elimina-se o favorecimento de regiões que anteriormente aplicavam alíquotas menores para atrair empresas ou investimentos, prática que muitas vezes resultava em desequilíbrios competitivos e à guerra fiscal.

A centralização e uniformização da arrecadação do IBS, coordenadas pelo Comitê Gestor, buscam impedir que municípios ou estados adotem políticas fiscais que criem vantagens artificiais, como isenções fiscais ou alíquotas reduzidas que prejudiquem outras localidades. Essa padronização fortalece o princípio da livre concorrência, ao garantir que todos os agentes econômicos operem sob as mesmas condições fiscais. Além disso, a reforma pretende acabar com a guerra fiscal entre entes federativos, promovendo um sistema em que as decisões de localização empresarial não sejam influenciadas por incentivos tributários desiguais.

A redistribuição da arrecadação baseada no consumo também altera a lógica anterior de favorecimento de regiões produtoras, o que beneficia municípios com maior demanda interna. Isso reduz desigualdades fiscais e melhora a previsibilidade para empresas, ao criar um ambiente de negócios menos sujeito a variações tributárias locais. Municípios que antes dependiam de práticas fiscais para atrair empresas terão de reavaliar suas políticas econômicas, passando a focar na eficiência da gestão pública e no desenvolvimento econômico sustentável.

A reforma também prevê regimes fiscais diferenciados para determinados setores da economia, como microempresas, pequenos negócios, biocombustíveis e tecnologia. Esses regimes têm como objetivo estimular setores estratégicos sem comprometer o equilíbrio do sistema tributário. A adoção de alíquotas diferenciadas ou benefícios específicos para áreas

prioritárias busca fomentar a inovação e o crescimento econômico, mantendo o princípio da livre concorrência entre segmentos econômicos.

Com a possível eliminação da guerra fiscal, o sistema tributário brasileiro se tornará mais justo e equitativo. Empresas de diferentes regiões não enfrentarão mais desigualdades causadas por condições fiscais locais divergentes, o que poderá favorecer uma distribuição mais equilibrada de recursos e reduzir disparidades econômicas entre estados e municípios. A centralização da gestão do IBS no Comitê Gestor também simplifica a administração tributária, uniformizando a interpretação das normas e reduzindo a complexidade do sistema, especialmente para empresas que operam em mais de uma localidade.

Assim, a nova forma de cobrança tributária, com a criação do IBS e a centralização da gestão fiscal, redefine as relações entre competitividade e política fiscal no Brasil. Ao promover a neutralidade tributária, reduzir a guerra fiscal e integrar os sistemas fiscais, a reforma contribui para um ambiente mais competitivo, onde empresas de todos os portes e setores têm a possibilidade de prosperar sob condições justas. Além disso, a criação de regimes especiais direcionados a setores estratégicos demonstra que o sistema tributário pode ser usado como ferramenta para impulsionar o desenvolvimento econômico sem comprometer a equidade entre os agentes econômicos.

CAPÍTULO 4 – ESTRATÉGIAS DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA

Foi observado que o tributo, da forma como criado e instituído pelo ordenamento jurídico, pode influenciar a economia e as decisões econômicas. O trabalho apresentou algumas hipóteses, mas focará agora em como as estratégias de cobrança tributária podem influenciar as decisões econômicas, mais especificamente sobre se pagar ou não o tributo ou mesmo quando pagar.

As autoridades fiscais têm um interesse claro em assegurar que os contribuintes e demais partes envolvidas compreendam e cumpram suas obrigações conforme a legislação tributária. Atualmente, diversas administrações tributárias de países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) estão adotando uma abordagem mais cooperativa com os contribuintes, implementando programas de conformidade fiscal que promovem um relacionamento voltado ao cumprimento voluntário das obrigações, diminuindo a incerteza e os riscos de litígios, como o modelo multiportas visto no capítulo anterior.

Embora as obrigações exigidas de cada contribuinte possam variar entre diferentes sistemas tributários, é possível identificar quatro categorias principais que se aplicam à maioria dos contribuintes, independentemente da jurisdição. Essas categorias incluem: o registro no sistema tributário, a entrega de informações fiscais dentro dos prazos legais, a prestação de informações completas e precisas (com boa manutenção de registros) e o pagamento das obrigações tributárias antes do vencimento. A conformidade tributária (tax compliance) refere-se, em essência, ao nível em que um contribuinte cumpre essas obrigações (OCDE, 2017, 13-14).

No âmbito da Receita Federal do Brasil, estudos voltados à redução do "tax gap", a diferença entre o montante potencial de arrecadação e o efetivamente arrecadado, também colaboram para melhorar a eficácia da arrecadação. Esses estudos ajudam a identificar lacunas entre a arrecadação potencial e a real, permitindo o desenvolvimento de estratégias de cobrança direcionadas a segmentos específicos, com o objetivo de reduzir a inadimplência tributária e diminuir o "tax gap" relacionado à conformidade fiscal. Segundo estimativas da própria receita, o gap de conformidade em relação à arrecadação potencial do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) era de 44,7% em 2019 (Receita Federal, 2022, 08:19:24).

No entanto, grande parte da arrecadação no Brasil ocorre nos mais de 5.570 municípios, cada um com suas próprias legislações e estratégias tributárias. Neste capítulo 4, será apresentado um estudo de caso sobre a regulamentação e os dados referentes ao município

de Rondonópolis, MT. Nos tópicos seguintes, será analisada detalhadamente a legislação local para a cobrança de tributos, com foco especial no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) — um tributo empresarial que pode impactar a livre concorrência. Também será examinada a probabilidade de inadimplência dos contribuintes, conforme dados do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Além disso, serão discutidas possíveis inconstitucionalidades decorrentes da violação do princípio da livre concorrência e avaliadas as melhorias que uma regulamentação mais eficiente pode trazer.

4.1 LEGISLAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO PARA COBRANÇA TRIBUTÁRIA EM RONDONÓPOLIS

A principal lei que dispõe sobre cobrança tributária no âmbito do município de Rondonópolis é o Código Tributário Municipal (CTM), Lei n. 1.800 de 1990. A norma regula hipótese de incidência; sujeito passivo; base de cálculo; alíquota; lançamento; arrecadação; isenções; infrações; penalidades; e demais questões tributárias.

Com a decisão do Supremo Tribunal Federal (Tema 1184), que incluiu entre as condições da ação a tentativa de solução administrativa e o protesto extrajudicial, conforme discutido no capítulo 2 deste trabalho, o Município, que anteriormente não adotava essas práticas, foi obrigado a implementá-las.

Diante disso, foi promulgada a Lei Complementar n.º 493/2024, que instituiu a Câmara de Mediação e Conciliação no âmbito do Município de Rondonópolis. Esta Câmara tem como principal objetivo cumprir a determinação do STF e trazer o Município para o sistema multiportas de resolução de conflitos tributários.

Para a realização do protesto extrajudicial, o Município de Rondonópolis firmou Termo de Cooperação Técnica com o Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil - Seção Mato Grosso (IEPTB-MT) para padronização dos procedimentos referentes a protesto de certidão de dívida ativa.

Além disso, existem os Programas Especiais de Recuperação Fiscal (REFIS), que no município são denominados "Mutirão de Negociação Fiscal", inspirados nos programas de recuperação fiscal da União. Realizados anualmente ou até duas vezes ao ano, em períodos específicos, geralmente durante um mês, esses programas oferecem descontos substanciais, podendo chegar a 95% sobre multas moratórias, juros de mora e multas acessórias. No entanto,

devido à sua frequência, à abrangência dos créditos contemplados e ao alto grau de incentivo, esses programas representam um dos principais problemas para a hipótese deste trabalho sobre a forma de cobrança tributária poder interferir na livre concorrência e estímulo à inadimplência.

As leis de recuperação fiscal no âmbito municipal nos últimos cinco anos são: Lei Complementar nº 496, de 11 de outubro de 2024; Lei Complementar nº 475, de 09 de maio de 2024; Lei Complementar nº 457, de 09 de novembro de 2023; Lei Complementar nº 409, de 17 de novembro de 2022; Lei Complementar nº 381, de 30 de maio de 2022; Lei Complementar nº 346, de 18 de novembro de 2021; Lei Complementar nº 343, de 16 de junho de 2021; Lei Complementar nº 334, de 03 de dezembro de 2020.

4.2 SIMULAÇÃO DE FORMAS DE PAGAMENTO DE ISSQN

Para abordar a questão de como a forma de cobrança tributária pode impactar a livre concorrência, serão realizadas simulações baseadas na legislação vigente do Município de Rondonópolis. Essas simulações consistem em análises hipotéticas que reproduzem cenários possíveis, utilizando como parâmetro um débito fictício de R\$10.000,00 (dez mil reais) referente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A escolha por simulações se justifica porque permitem explorar os diferentes efeitos econômicos que a legislação tributária pode exercer sobre os contribuintes, considerando variáveis como prazos de pagamento, aplicação de correção monetária, incidência de juros, multas e a utilização de programas de regularização fiscal, como REFIS e Câmara de Conciliação. A simulação é, portanto, uma ferramenta metodológica essencial para avaliar, de forma controlada, como esses elementos interagem em situações específicas e como podem influenciar a competitividade entre empresas.

Ao utilizar um débito hipotético e condições normativas reais, busca-se projetar as implicações econômicas e concorrenciais do comportamento tributário dos contribuintes, considerando tanto os custos diretos (multas e juros) quanto os indiretos (impactos na competitividade). Essa abordagem é especialmente útil para demonstrar como atrasos, protestos ou adesão a programas fiscais podem alterar significativamente os valores devidos e, conseqüentemente, afetar o equilíbrio no mercado.

A legislação municipal para o caso específico do imposto sobre serviço de qualquer natureza dispõe sobre a correção monetária da seguinte forma:

Código Tributário Municipal

Art. 215 O tributo e os demais créditos tributários não pagos na data do vencimento serão pagos de acordo com os seguintes critérios, se outros não estiverem especificamente previstos: (Redação dada pela Lei nº 3187/1999)

I - o principal será atualizado monetariamente com base na variação da UFIR, ou outro índice oficial que venha substituí-lo¹; (Redação dada pela Lei nº 3187/1999)

Art. 346. Fica instituída a Unidade Fiscal de Rondonópolis (UFR), no valor de R\$ 1,1498 (Hum real virgula mil quatrocentos e noventa e oito décimos de milésimos de real) para calculo de toda e qualquer importância devida aos Cofres Públicos Municipais, decorrentes de tributos, multas fiscais e faixas de tributação prevista na Legislação Tributária, multa administrativa e ainda, dívida ativa, cujo valor será atualizado semestralmente a partir de janeiro de 2002, de acordo com o índice Nacional de Preço ao Consumidor - INPC ou outro que venha a substituí-lo.

Para os juros de mora:

Código Tributário Municipal

Art. 215 O tributo e os demais créditos tributários não pagos na data do vencimento serão pagos de acordo com os seguintes critérios, se outros não estiverem especificamente previstos: (Redação dada pela Lei nº 3187/1999)

II - sobre o valor principal atualizado serão aplicados:

a) Multa de valor fracionado diário de 0,17% (zero virgula dezessete por cento); valor este que poderá progredir até o total montante de 15% (quinze por cento). (Redação dada pela Lei nº 3187/1999)

b) multa de quatro por cento (04%) de trinta e um (31) à sessenta (60) dias de atraso; (Redação dada pela Lei nº 2856/1998)

c - REVOGADO

d - REVOGADO

e) multa de dez por cento (10%) acima de cento e vinte e um (121) dias de atraso. (Redação dada pela Lei nº 2856/1998)

f) juros de mora a razão de 1% ao mês, devidos a partir do mês seguinte ao do vencimento, considerado mês, qualquer fração superior a 5 (cinco) dias.

Multa punitiva:

Código Tributário Municipal

¹ O índice oficial que substitui a UFIR é o INPC - Índice Nacional de Preços ao Consumidor. A UFIR foi extinta em decorrência do § 3º do art. 29 da Medida Provisória 2095-76 de 2001, que foi convertida na Lei 10.522/2002. Conforme o artigo 346 do CTM, o INPC, divulgado pelo IBGE, passou a ser o índice utilizado para a atualização monetária dos créditos do contribuinte.

Art. 91 As infrações cometidas por ação ou omissão contra as disposições da Legislação Tributária, serão punidas, sem prejuízo da exigência do imposto. (Redação dada pela Lei nº 3187/1999)

§ 5º As infrações cometidas pelo sujeito passivo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, serão punidas com as seguintes multas: (Redação acrescida pela Lei nº 3004/1998)

VIII - multa de importância igual a 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto atualizado monetariamente nos casos de:

a) falta de recolhimento do imposto, apurado por meio de ação fiscal;

Art. 307 Conformando-se o autuado com o despacho da autoridade Administrativa e desde que efetue o pagamento da importância exigidas dentro do prazo para prestação da defesa o valor das multas será reduzido em 50% (cinquenta por cento) e o procedimento tributário arquivado.

Legislação referente à conciliação:

Lei Complementar n. 493/2024

Art. 45. Nos acordos relacionados a dívida ativa deve se observar:

I - renúncia do contribuinte ao direito e a qualquer meio de discutir administrativa ou judicialmente o objeto e a motivação do acordo, bem como as obrigações reconhecidas ou definidas no termo de entendimento;

II - fica vedado a transação envolvendo multas administrativas

III - eventual parcelamento do débito deverá observar o disposto no Código Tributário Municipal

VI - eventual desconto, exclusivo para o pagamento a vista, ficará restrito aos juros e multa de mora, até o limite de 30%, nas hipóteses estabelecidas em Decreto a ser editado pelo Prefeito.

Legislação referente ao último Mutirão de Negociação Fiscal (REFIS), ocorrido em outubro/novembro de 2024:

Lei Complementar n. 496/2024

Art. 11. Para efeito desta Lei serão contemplados exclusivamente os tributos e demais débitos nela mencionados, na forma e percentuais estabelecidos, conforme os seguintes casos:

I - Para pagamento à vista: redução de 95% (noventa e cinco por cento) de multas moratórias e juros de mora, exclusivamente em relação aos seguintes créditos tributários e não tributários:

a) IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano;

b) ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza;

c) Taxa de Licença de Localização e/ou Funcionamento de Estabelecimento (taxa de alvará);

d) Contribuição de Melhoria;

e) Multas emitidas pelo PROCON do Município;

f) Multas emitidas pela SEMMA do Município;

g) Execuções de títulos extrajudiciais decorrentes de cheques.

II - Para pagamento à vista: redução de 95% (noventa e cinco por cento) das multas acessórias, já constituídas, referente às penalidades e

infrações previstas na Lei nº 1800/90 do artigo 91, parágrafo 5º nos incisos VII e VIII; art. 141, inciso II.

III - Para pagamento à vista: redução de 20% (vinte por cento) das multas acessórias, já constituídas, referente às penalidades e infrações previstas na Lei nº 1800/90 do artigo 91, parágrafo 5º nos incisos I, II, III, IV, V e VI.

IV - Para pagamento parcelado em até 10 (dez) vezes: redução de 30% (trinta por cento) de multas moratórias e juros de mora, exclusivamente em relação aos seguintes créditos tributários e não tributários:

- a) IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano;
- b) ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza;
- c) Taxa de Licença de Localização e/ou Funcionamento de Estabelecimento (taxa de alvará);
- d) Contribuição de Melhoria;
- e) Execuções de títulos extrajudiciais decorrentes de cheques.

V - Para pagamento parcelado em até 10 (dez) vezes: redução de 30% (trinta por cento) referente às penalidades e infrações previstas na Lei nº 1800/90 do artigo 91, parágrafo 5º nos incisos VII e VIII; art. 141, inciso II.

A correção monetária do crédito tributário em Rondonópolis é feita pelo INPC, conforme mencionado anteriormente. O Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) é calculado pelo IBGE e tem como objetivo principal medir a variação de preços de uma cesta de produtos e serviços consumida por famílias com rendimentos de 1 a 5 salários mínimos, abrangendo 16 áreas geográficas. Esse índice reflete unicamente o ajuste do poder de compra, ou seja, mantém os valores atualizados com base no aumento do custo de vida, sendo amplamente utilizado para reajustes salariais e benefícios sociais.

No entanto, a utilização do INPC como índice de correção monetária pode gerar distorções econômicas, especialmente em contextos tributários. O INPC não reflete adequadamente os custos de oportunidade do dinheiro ao longo do tempo, que são melhor capturados pela taxa Selic. Esta última, conforme o Banco Central do Brasil, é a taxa básica de juros da economia e serve como referência para diversas outras taxas, como as de empréstimos, financiamentos e aplicações financeiras. Além disso, a Selic é o principal instrumento de política monetária do Banco Central para controlar a inflação, sendo ajustada periodicamente pelo Comitê de Política Monetária (Copom).

A Selic reflete a média dos juros praticados em operações compromissadas com títulos públicos federais com prazo de um dia útil. Por considerar o custo de oportunidade do

dinheiro, a Selic se mostra mais adequada como índice de correção monetária em termos econômicos, principalmente quando se busca avaliar o impacto do tempo sobre valores devidos no contexto empresarial e fiscal.

Ao comparar os índices, percebe-se uma diferença significativa nos valores corrigidos. Por exemplo, a atualização de um crédito tributário de R\$ 10.000,00, entre outubro de 2016 e setembro de 2024, pelo INPC resulta em R\$ 14.595,22. Já a atualização pelo índice Selic, no mesmo período, eleva o valor para R\$ 18.687,64. Essa discrepância evidencia que a aplicação do INPC subestima o impacto do tempo e do custo de oportunidade, criando distorções que podem, inclusive, desincentivar o pagamento pontual dos tributos.

Portanto, enquanto o INPC cumpre bem seu papel em ajustes relacionados ao poder de compra, sua aplicação na correção de créditos tributários apresenta limitações que podem impactar negativamente a arrecadação e gerar desigualdades entre contribuintes. O uso da Selic, por outro lado, garantiria maior aderência aos princípios econômicos e contribuiria para a preservação da competitividade empresarial e da justiça fiscal.

Para atualizar o valor pago até outubro de 2024, será utilizado a taxa Selic que ajusta valores de forma a compensar o tempo com o custo de oportunidade do dinheiro, refletindo juros altos em momentos de inflação elevada, pois reflete melhor a correção necessária levando em conta a oportunidade do dinheiro, essencial para a competitividade entre as empresas.

Pois bem, nas três tabelas abaixo, todos os valores são referentes a uma obrigação que surge no mesmo dia 01 de outubro de 2016. Com lançamento 4 anos após o fato gerador, em 01 de outubro de 2020. Na primeira tabela, será observado apenas o valor pago corretamente corrigido, e quando pago durante o procedimento tributário:

Momento do Pagamento	Correção Monetária - Índice de correção no	Juros de mora	Multa punitiva + emolumento + custas	Abatimentos	Valor pago	Atualização Selic para outubro 2024 ⁵
----------------------	--	---------------	--------------------------------------	-------------	------------	--

³ Valores referentes aos emolumentos de protesto extrajudicial foram retirados do arquivo disponibilizado pelo 4º Tabelionato de Notas de Rondonópolis. Tabela disposta em: <https://www.4tabelionato.com.br/tabela-2024.pdf>

⁵ Calculada com a “Calculadora do Cidadão” disponibilizada pelo site do Banco Central do Brasil. <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores>

	período ²		judiciais ⁴ + honorários			
No prazo correto	0	0	0	0	10.000 em 2016	18.843,71
Durante o procedimento tributário	1,13991250	1% ao m	100% sobre valor principal	50% desconto das multas, art. 307	27.566,95 em 2020	39.679,09

Na segunda tabela, analisam-se diferentes cenários de pagamento do crédito tributário em relação ao tempo transcorrido desde o lançamento, considerando prazos de um, dois, três e quatro anos. Além disso, avalia-se o impacto do protesto da dívida nesses mesmos períodos, bem como as possibilidades de quitação por meio de programas de regularização fiscal, como o REFIS (Programa de Recuperação Fiscal) e a Câmara de Conciliação. Em todos os casos, é importante destacar que as simulações foram realizadas considerando a ausência de ajuizamento de ação de execução fiscal, o que exclui a incidência de custos adicionais, como honorários advocatícios e custas processuais.

Essa abordagem é relevante porque cada uma das modalidades de pagamento apresenta características e implicações econômicas distintas, tanto para o contribuinte quanto para o fisco. O protesto da dívida, por exemplo, além de incluir emolumentos adicionais, pode acarretar restrições de crédito ao contribuinte, impactando diretamente sua capacidade de negociar e obter financiamento. Por outro lado, os programas de regularização fiscal, como o REFIS e a Câmara de Conciliação, oferecem vantagens como descontos em multas e juros, mas apresentam percentuais de abatimento que variam conforme o tempo decorrido e as condições específicas de adesão.

Ao examinar essas hipóteses, é possível observar como o atraso no pagamento e a adesão a programas de parcelamento ou regularização impactam o custo final do débito tributário. Essa análise fornece subsídios para compreender não apenas as consequências econômicas das diferentes opções disponíveis ao contribuinte, mas também os efeitos das

² Calculada com a “Calculadora do Cidadão” disponibilizada pelo site do Banco Central do Brasil. <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores>

⁴ Custas judiciais. Simulação realizada pelo site do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso em <https://arrecadacao.tjmt.jus.br/simulacao/selecionar-servico>.

políticas públicas de recuperação fiscal, que visam tanto a arrecadação quanto a redução da inadimplência, mas que podem, inadvertidamente, criar incentivos ao atraso no pagamento regular.

Momento do Pagamento	Correção Monetária - Índice de correção no período	Juros de mora	Multa punitiva + emolumento + custas judiciais + honorários	Abatimentos	Valor pago	Atualização Selic para outubro 2024
1 ano do lançamento	1,26620970	1% ao m	100% sobre valor principal		46.006,38 em 2021	64.286,89
2 anos do lançamento	1,34800780	1% ao m	100% sobre valor principal		55.190,12 em 2022	69.523,62
3 anos do lançamento	1,40384060	1% ao m	100% sobre valor principal		64.765,42 em 2023	71.920,20
4 anos do lançamento	1,43479050	1% ao m	100% sobre valor principal		74.588,24 em 2024	74.588,24
protesto 1 ano do lançamento	1,26620970	1% ao m	100% sobre valor principal + emolumento		46.566,78 em 2021	65.069,96
protesto 2 anos do lançamento	1,34800780	1% ao m	100% sobre valor principal + emolumento		55.750,52 em 2022	70.229,56
protesto 3 anos do lançamento	1,40384060	1% ao m	100% sobre valor principal + emolumento		65.325,82 em 2023	72.542,51
protesto 4 anos do lançamento	1,43479050	1% ao m	100% sobre valor principal +		75.148,64 em 2024	75.148,64

			emolumento			
REFIS um ano após o lançamento	1,26620970	1% ao m	100% sobre valor principal	95% de multas moratória e juros de mora	13.838,11 em 2021	19.336,64
REFIS dois anos após o lançamento	1,34800780	1% ao m	100% sobre valor principal	95% de multas moratória e juros de mora	14.895,12 em 2022	18.763,55
REFIS três anos após o lançamento	1,40384060	1% ao m	100% sobre valor principal	95% de multas moratória e juros de mora	15.703,40 em 2023	17.438,19
REFIS quatro anos após o lançamento	1,43479050	1% ao m	100% sobre valor principal	95% de multas moratória e juros de mora	16.269,98 em 2024	16.269,98
Câmara de Conciliação um ano após o lançamento	1,26620970	1% ao m	100% sobre valor principal	30% de multas moratória e juros de mora	33.831,47 em 2021	47.274,31
Câmara de Conciliação dois anos após o lançamento	1,34800780	1% ao m	100% sobre valor principal	30% de multas moratória e juros de mora	39.712,96 em 2022	50.026,87
Câmara de Conciliação três anos após o lançamento	1,40384060	1% ao m	100% sobre valor principal	30% de multas moratória e juros de mora	45.695,01 em 2023	50.743,04
Câmara de Conciliação quatro anos após o lançamento	1,43479050	1% ao m	100% sobre valor principal	30% de multas moratória e juros de mora	51.697,44 em 2024	51.697,44

Na terceira tabela, são analisados novamente os cenários de pagamento do crédito tributário considerando os prazos de um, dois, três e quatro anos após o lançamento. Esses cenários incluem as mesmas hipóteses de pagamento anteriormente avaliadas — com e sem o agravante do protesto da dívida, bem como por meio dos programas de regularização fiscal, como REFIS e Câmara de Conciliação. Contudo, neste caso, leva-se em consideração o ajuizamento da ação de execução fiscal, o que introduz custos adicionais, como honorários advocatícios, custas judiciais e outras despesas processuais.

Essa análise é particularmente relevante, pois o ajuizamento da execução fiscal pode representar um aumento no custo final do débito, mesmo em situações onde são aplicados descontos concedidos por programas de regularização. Ainda, a inclusão de encargos decorrentes do processo judicial permite observar de forma mais realista o impacto financeiro para o contribuinte que opta por não quitar o débito em etapas anteriores.

Ademais, o agravamento dos valores devido à judicialização destaca a importância de políticas públicas que incentivem a regularização fiscal em fases extrajudiciais. A adesão a programas como REFIS ou Câmara de Conciliação, mesmo após o ajuizamento, pode oferecer significativa redução de multas e juros, atenuando os custos finais para o contribuinte. Por outro lado, a análise ressalta a necessidade de um equilíbrio entre a recuperação eficiente dos créditos tributários pelo fisco e a criação de estímulos para que os contribuintes não aguardem a judicialização para regularizar suas pendências, evitando a sobrecarga do Judiciário e custos adicionais para ambas as partes.

Assim, a tabela proporciona uma visão sobre as consequências financeiras e jurídicas das diferentes formas de quitação do débito, evidenciando o impacto do tempo, do protesto e do processo judicial no montante final pago pelo contribuinte.

Momento do Pagamento	Correção Monetária - Índice de correção no período	Juros de mora	Multa punitiva + emolumento + custas judiciais + honorários	Abatimentos	Valor pago	Atualização Selic para outubro 2024
1 ano do lançamento	1,26620970	1% ao m	100% sobre valor		51.097,47 em 2021	71.400,91

			principal + honorários + custas judiciais			
2 anos do lançamento	1,34800780	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais		61.199,58 em 2022	77.093,81
3 anos do lançamento	1,40384060	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais		71.732,41 em 2023	79.656,85
4 anos do lançamento	1,43479050	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais		82.537,51 em 2024	82.537,51
protesto 1 an do lançament	1,26620970	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais + emolumento		51.657,87 em 2021	72.183,98
protesto 2 an do lançament	1,34800780	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais + emolumento		61.759,98 em 2022	77.799,75

protesto 3 anos após o lançamento	1,40384060	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais + emolumento		72.292,81 em 2023	80.279,16
protesto 4 anos após o lançamento	1,43479050	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais + emolumento		83.097,91 em 2024	83.097,91
REFIS um ano após o lançamento	1,26620970	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais	95% de multas moratórias e juros de mora	15.712,37 em 2021	21.955,64
REFIS dois anos após o lançamento	1,34800780	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais	95% de multas moratórias e juros de mora	16.875,08 em 2022	21.257,73
REFIS três anos após o lançamento	1,40384060	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais	95% de multas moratórias e juros de mora	17.764,19 em 2023	19.726,64
REFIS quatro anos após o lançamento	1,43479050	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários +	95% de multas moratórias e juros de mora	18.387,43 em 2024	18.387,43

			custas judiciais			
Câmara de Conciliação um ano após lançamento	1,26620970	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais	30% de multas moratórias e juros de mora	37.705,07 em 2021	52.687,07
Câmara de Conciliação dois anos após o lançamento	1,34800780	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais	30% de multas moratórias e juros de mora	44.174,71 em 2022	55.647,38
Câmara de Conciliação três anos após o lançamento	1,40384060	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais	30% de multas moratórias e juros de mora	50.754,96 em 2023	56.361,98
Câmara de Conciliação quatro anos após o lançamento	1,43479050	1% ao m	100% sobre valor principal + honorários + custas judiciais	30% de multas moratórias e juros de mora	57.357,63 em 2024	57.357,63

Foram analisadas as implicações econômicas e concorrenciais das diversas modalidades de pagamento do ISSQN adotadas em Rondonópolis, observando o impacto das diferenças nos custos tributários para empresas que optam por comportamentos distintos quanto à pontualidade ou à adesão a programas de refinanciamento. Com base nas tabelas apresentadas, que simulam cenários de pagamento para empresas em diferentes situações de regularidade fiscal, é possível perceber que o pagamento pontual do tributo representa o menor custo para as empresas, a princípio. Contudo, ao postergar o pagamento até a instauração de um procedimento fiscal observa-se um aumento substancial nos valores, especialmente devido à incidência de multas e juros. A diferença entre o pagamento realizado na data correta e o pagamento com descontos tardios revela uma carga adicional expressiva para aqueles que

optam por adiar o cumprimento da obrigação.

Os programas de incentivo à regularização fiscal, especialmente a Câmara de Conciliação e o REFIS, possibilitam uma redução considerável nos valores devidos, variando de 26 a 30% no caso da Câmara de Conciliação e 69 a 78% no caso do REFIS em relação ao montante acumulado após o lançamento do débito. Esses programas, embora eficazes para a recuperação fiscal e a diminuição da inadimplência, podem ter um efeito colateral indesejado que é o desestímulo ao pagamento pontual, na medida em que criam uma expectativa de abatimentos futuros. E além disso, como objeto central deste trabalho, impactar na livre concorrência.

Uma observação importante é que os valores pagos via REFIS quatro anos após o lançamento, com o ajuizamento da ação de execução fiscal, assim como os valores pagos através de REFIS dois, três e quatro anos após o lançamento, sem o ajuizamento da ação, acabam sendo inferiores ao valor pago pontualmente, corrigido pelo tempo. O primeiro ponto sobre essa questão a ser esclarecido é pela factibilidade do ocorrido. Já que à primeira vista, seria impossível que um valor acrescido de multas, juros, honorários e custas judiciais ficasse menor que outro valor que não possui esses encargos. E a resposta está no índice de correção monetária utilizado. Como foi observado nas tabelas acima, a correção feita na cobrança tributária em Rondonópolis utiliza o INPC, enquanto este trabalho considera a SELIC como um índice mais apropriado para fazer a correção monetária, considerando os custos de oportunidade das empresas.

Para ilustrar a diferença entre os valores obtidos por esses índices, verificou-se que a correção de um montante de R\$ 10.000,00, de outubro de 2016 a setembro de 2024, pelo INPC resulta em R\$ 14.595,22, enquanto a atualização pelo índice SELIC, no mesmo período, eleva o valor para R\$ 18.687,64. A discrepância dos índices de correção monetária somada com os altos percentuais de desconto no REFIS gera essa distorção em que é mais vantajoso pagar nessas situações a pagar no tempo correto.

4.3 PROBABILIDADE DO CONTRIBUINTE NÃO PAGAR A DÍVIDA ATIVA

Além das diversas formas de cobrança ao contribuinte, existe também a possibilidade de o ente federado não conseguir efetivar a cobrança dessa dívida, por diferentes razões. O Relatório Sobre as Contas Anuais de Governo - 2023 - Município de Rondonópolis,

elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE - MT, 2024) traz algumas considerações importantes para o presente estudo.

Na tabela abaixo, elaborada pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, observa-se o saldo em dívida ativa do município de Rondonópolis, a sua cobrança e taxa de arrecadação. Como visto no Capítulo 2, a inscrição em dívida ativa é posterior ao lançamento e serve como título executivo extrajudicial para o ajuizamento da execução fiscal.

DÍVIDA ATIVA - EM MILHÕES				VARIAÇÃO	
EXERCÍCIO	2019	2022	2023	2023/2022	2023/2019
ESTOQUE	R\$ 21,00	R\$ 438,00	R\$ 486,00	11%	2214%
COBRANÇA	R\$ 15,00	R\$ 29,00	R\$ 30,00	3%	100%
TAXA DE ARRECADAÇÃO	71%	7%	6%	-	-

Conforme tabela e gráfico, acima, o saldo da dívida ativa registrado no Balanço Patrimonial em 31/12/2023 é de R\$ 486 milhões, demonstrando que houve um crescimento de 11% em relação ao último exercício de 2022 (R\$ 438 milhões) e um aumento superestimado de 2214% nos últimos cinco anos. Essa anomalia nos dados ocorrida em 2019 se dá pela troca de sistemas de arrecadação do município, portanto o importante nesses dados são as taxas de arrecadação de 2022 e 2023, que estão mais próximas do real.

Pois bem, como foi identificado nesta primeira tabela, a taxa de arrecadação do município está por volta de 6% a 7%, o que significa que em mais de 93% dos créditos, o município não conseguiu recuperar.

O crédito a que se refere a tabela, no campo “estoque” em cada ano é a soma dos créditos daquele ano com os anos anteriores. Portanto, o campo “taxa de cobrança” é o percentual de cobrança do ano em questão por todo o crédito existente. Não há como afirmar que a taxa de arrecadação atual do município é de 6%.

Para tentar achar a atual eficiência na arrecadação do município, ver-se-á outra tabela também elaborada pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Demonstra-se a seguir, a composição do créditos, classificados por exercício financeiro:

EXERCÍCIO	VALOR	PERCENTUAL
1981 a 2019	R\$ 324.940.868,12	67%
2020	R\$ 32.487.564,05	7%
2021	R\$ 37.498.844,29	8%
2022	R\$ 44.417.893,13	9%
2023	R\$ 47.143.725,94	10%
SOMA	R\$ 486.488.895,53	100%

O valor de R\$ 486.488.895,53 é o total devido ao Município de Rondonópolis. Valor esse que foi identificado pelo município, devidamente lançado, inscrito em dívida ativa e que o ente não foi capaz de reaver os valores. Percebe-se que a maior parte são de valores referentes aos exercícios de 2019 para trás, o que implica que grande parcela desse valor já foi prescrito, não havendo possibilidade do município reaver os valores.

Dito isso, será considerado apenas o que foi arrecadado em 2023 e o que foi efetivamente cobrado em 2023 para considerar como a taxa de arrecadação mais atual do município de Rondonópolis. Esta metodologia possui diversas lacunas, pois os créditos que foram inscritos em dívida ativa ao longo de 2023 serão cobrados em 2023, mas também em 2024 e anos seguintes. Da mesma forma que o que foi arrecadado em 2023, é referente a inscrições em dívida ativa em 2023, mas também em anos anteriores. Outro importante ponto, é que esse é o valor identificado pelo município, lançado e inscrito em dívida. Portanto, não traz os valores que deveriam ter sido pagos, mas que o município não foi capaz de identificar. E por último, esses dados são referentes a inscrição de créditos tributários e não tributários e de pessoas físicas e jurídicas, não sendo possível verificar apenas os créditos tributários de empresas.

Portanto, desconsiderando todas essas questões, já que não há dados mais precisos para o estudo, e considerando apenas o que foi inscrito em dívida ativa em 2023 e o que foi efetivamente arrecadado de inscrições de dívida ativa em 2023, tem-se uma taxa de arrecadação de aproximadamente 63,64%.

Isso significa que o município não conseguiu recuperar mais de um terço dos valores identificados como inadimplentes.

4.4 DOS RISCOS DO NÃO PAGAMENTO

A inadimplência pode trazer ao contribuinte consequências significativas, influenciando a decisão da empresa de não efetuar o pagamento. Além do custo adicional abordado no tópico 4.2, a legislação prevê uma série de restrições, que serão discutidas a seguir.

Quando previsto em lei, o poder público pode exigir a comprovação de ausência de débitos como requisito para diversas atividades e operações, incluindo a obtenção de crédito, financiamentos, benefícios fiscais, participação em licitações, celebração de contratos e outros atos com a Administração Pública. O Código Tributário Nacional também exige a comprovação de quitação de débitos para a extinção de obrigações do devedor falido (artigo 191), a concessão de recuperação judicial (artigo 191-A), e o julgamento de partilha ou adjudicação (artigo 192) (CAVALCANTI, 2023, 677).

CTN - Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

No âmbito do Município de Rondonópolis, o Código Tributário Municipal estabelece situações específicas em que é exigida a regularidade fiscal para a realização de determinados atos:

Art. 37 A lavratura de instrumentos, escrituras ou termos judiciais, por tabeliões ou escrivães, deverá ser procedida de certidão negativa de débitos tributários relativos ao imóvel, além da certidão de aprovação de loteamento, se for o caso.

Art. 269 O Município não celebrará contrato, aceitará proposta em concorrência pública, concederá licença para construção ou reforma e habite-se, nem aprovará planta de loteamento sem que o interessado faça prova, por certidão negativa, da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Municipal, relativos ao objeto em questão.

Já o protesto extrajudicial tem como principal consequência a inclusão do nome do devedor nos órgãos de proteção ao crédito e restrições para conseguir financiamentos e empréstimos financeiros. E o ajuizamento de execução fiscal permite o bloqueio de contas bancárias e a penhora de bens.

Situação	Custo adicionado	Restrições
Lançamento Tributário	multa punitiva de 100% sobre o valor principal	Certidão Negativa com as restrições estabelecidas pela legislação de Rondonópolis
Lançamento Tributário + Inscrição em Dívida Ativa	multa punitiva de 100% sobre o valor principal	Certidão Negativa com as restrições estabelecidas pela legislação de Rondonópolis
Lançamento Tributário + Inscrição em Dívida Ativa + Protesto Extrajudicial	multa punitiva de 100% sobre o valor principal + emolumentos ao cartório extrajudicial	Certidão Negativa com as restrições estabelecidas pela legislação de Rondonópolis + restrição de crédito e inclusão no órgãos de proteção de crédito
Lançamento Tributário + Inscrição em Dívida Ativa + Protesto Extrajudicial + Ajuizamento da Ação de Execução Fiscal	multa punitiva de 100% sobre o valor principal + emolumentos ao cartório extrajudicial + honorários advocatícios + custas judiciais	Certidão Negativa com as restrições estabelecidas pela legislação de Rondonópolis + restrição de crédito e inclusão no órgãos de proteção de crédito + possível bloqueio de contas bancárias e penhora de bens

Portanto, a empresa que opta por não cumprir suas obrigações fiscais não apenas incorre em custos adicionais, conforme discutido nos tópicos anteriores, mas também enfrenta diversos entraves que podem comprometer significativamente suas operações. Sendo muito importante as restrições estabelecidas na legislação local e principalmente o protesto extrajudicial que tem o maior potencial de atrapalhar o regular funcionamento da empresa.

4.5 FORMAS DE NÃO PAGAMENTO NÃO ABORDADAS NO TRABALHO

Além das formas de pagamento abordadas por este trabalho e a possibilidade do ente público não ser capaz de cobrar de forma eficaz o tributo devido, é necessário pontuar algumas outras hipóteses de não pagamento de tributos, mas reguladas pelo próprio ente.

Gastos tributários ou desonerações tributárias, conforme relatório do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal (Receita Federal, 2020, 5) incluem todas as situações que promovem presunções de crédito, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e o adiamento de obrigações tributárias.

Essas desonerações tributárias são alvo de críticas por aumentarem a complexidade do sistema tributário, gerando, ao mesmo tempo, custos mais elevados de compliance para as empresas e uma maior carga de fiscalização para a administração tributária. Isso também amplia o risco de práticas de elisão e evasão fiscal. E essa desoneração para certos grupos econômicos, significa maior oneração para o restante da população:

Comparando os gastos fiscais federais em função do PIB, vê-se que no período eles se elevaram em aproximadamente 35,14%, enquanto a carga tributária federal foi reduzida em 4,35%. Ou seja, a redução da oneração tributária sobre o conjunto da sociedade parece ser reflexo da desoneração para os grupos econômicos e sociais beneficiados por leis específicas entre 2006 e 2015. No contexto de um Estado que se financia pela via dos tributos, esses dados tendem a significar desoneração para uns e maior tributação para outros (Borba e Coelho, 2019, 189-190)

Desta forma, não foram consideradas neste trabalho todas as desonerações tributárias, com exceção das dispostas na Câmara de Mediação e Conciliação e Mutirão de Negociação Fiscal (REFIS). Como por exemplo a Lei municipal de Rondonópolis n. 5376 de 2008 que dispõe sobre a política de desenvolvimento industrial do município, ampliando as isenções previstas no código tributário municipal. Concedendo incentivos tributários tais como: isenção da Taxa de Licença para Execução da Obra; isenção da Taxa de Licença para localização do estabelecimento, bem como sua renovação anual; isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); isenção do ITBI Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis incidentes sobre a compra do imóvel pela indústria e destinado à sua instalação.

Esse é apenas um exemplo dentre as diversas possibilidades como presunções de crédito; diferimentos, adiamento do pagamento de tributos para um momento futuro; remissão

e etc. No entanto, diante da complexidade que seria tratar de todos esses assuntos que também impactam a livre concorrência, esse trabalho focou apenas na comparação entre as diversas possibilidades de cobrança tributária não trazendo demais hipóteses de exclusão do crédito tributário que são aquelas que impedem a sua constituição pelo lançamento, embora consumada a hipótese de incidência pela ocorrência do fato gerador (Cavalcanti, 2023, 628).

Por fim, também não foi incluído o tratamento diferenciado para as micros e pequenas empresas pelo Simples Nacional, pois a arrecadação é de competência da União e não dos municípios, conforme Lei Complementar n. 123/2006.

4.6 DA (POSSÍVEL) INCONSTITUCIONALIDADE

A cobrança eficiente de tributos é essencial para assegurar o financiamento das políticas públicas e garantir um ambiente de equidade para todos os agentes econômicos. No entanto, quando o Estado, por meio de seus entes, adota práticas ineficazes ou desiguais na cobrança tributária, podem surgir distorções no mercado que comprometem o princípio constitucional da livre concorrência, previsto no artigo 170 da Constituição Federal de 1988. Esse cenário levanta a questão da possível inconstitucionalidade de uma cobrança conduzida de maneira ineficiente ou desigual.

A ineficiência na arrecadação tributária manifesta-se de várias formas, como a demora excessiva nos processos de execução fiscal e a falta de critérios uniformes para a aplicação das medidas de cobrança. Em muitos casos, como ocorre em Rondonópolis, empresas em situações fiscais semelhantes podem receber tratamentos diferenciados, gerando insegurança e desigualdade. A ausência de critérios claros e transparentes para a escolha entre conciliação, protesto e execução cria um ambiente incerto, onde empresas podem receber um tratamento mais brando, o que implicaria vantagens indevidas sobre seus concorrentes.

Além disso, a morosidade na cobrança tributária favorece práticas recorrentes de inadimplência, pois alguns contribuintes podem calcular que é mais vantajoso postergar o pagamento dos tributos, esperando oportunidades de parcelamento ou anistia, como os Programas Especiais de Recuperação Fiscal (REFIS). A recorrência desses programas acaba incentivando a postergação do cumprimento das obrigações fiscais, em contradição com o princípio da isonomia concorrencial.

Essa ineficiência, ao afetar o equilíbrio do mercado, representa uma possível violação do princípio da livre concorrência. O artigo 170 da Constituição estabelece que a ordem econômica deve se basear na livre iniciativa e na concorrência justa, proibindo que o Estado crie, direta ou indiretamente, condições que favoreçam determinados agentes econômicos em detrimento de outros. Quando o poder público não realiza uma cobrança tributária eficaz e equitativa, pode, mesmo que involuntariamente, promover desigualdades entre empresas que atuam no mesmo setor.

Sob essa perspectiva, a ineficiência estatal na arrecadação pode ser interpretada como uma omissão inconstitucional. O Estado, ao falhar em garantir condições de igualdade no mercado, compromete sua função constitucional de preservar uma concorrência justa. Permitir que algumas empresas usufruam de vantagens financeiras ao adiar o cumprimento de suas obrigações fiscais desvirtua o equilíbrio competitivo, contrariando o objetivo constitucional de promover a concorrência saudável.

A atuação ineficaz dos entes públicos na cobrança de tributos deve ser questionada à luz dos princípios da livre concorrência e da isonomia. Para respeitar a Constituição, as entidades responsáveis pela arrecadação devem adotar procedimentos que assegurem tratamento igualitário a todos os contribuintes, promovendo uma cobrança rápida, transparente e justa. A ausência de uma política tributária eficiente compromete não só a ordem econômica constitucional, mas também causa distorções no mercado, abala a confiança no sistema fiscal e afeta a economia.

Ao permitir tratamento desigual na cobrança de dívidas tributárias, o município pode estar não apenas deixando de arrecadar valores devidos, mas também favorecendo indevidamente determinados contribuintes em detrimento de outros. Esse favorecimento, intencional ou não, gera concorrência desleal, onde empresas que não honram suas obrigações fiscais obtêm vantagens competitivas injustas sobre aquelas que cumprem suas responsabilidades tributárias. Esse tipo de prática prejudica o ambiente de negócios, afeta o mercado local e, conseqüentemente, lesa o consumidor, que pode acabar pagando preços mais elevados devido às distorções no mercado.

Além disso, a omissão do município em aplicar uma política de cobrança justa e isonômica pode configurar improbidade administrativa, especialmente se houver negligência ou conivência em não realizar a cobrança dos tributos de forma igualitária. A Lei de

Improbidade Administrativa (Lei n. 8.429/1992) define como atos de improbidade aqueles que causam danos ao erário e atentam contra os princípios da administração pública, como legalidade e impessoalidade. Assim, ao permitir práticas que beneficiam inadimplentes reincidentes e desfavorecem contribuintes regulares, o município pode estar violando esses princípios, caracterizando uma potencial improbidade.

Ainda, sob uma extrapolação lógica, há a possibilidade de que contribuintes que pagaram seus tributos de forma regular e dentro do prazo solicitem judicialmente a devolução dos valores pagos, pleiteando o direito a tratamento isonômico. Em um cenário onde o município concede regularmente benefícios a inadimplentes, um contribuinte adimplente poderia argumentar que a isonomia tributária foi violada, já que ele não teve acesso aos mesmos benefícios. Essa situação caracteriza um desequilíbrio de tratamento, e uma eventual restituição de valores pagos, caso deferida pelo Judiciário, poderia causar um grande impacto financeiro ao município e enfraquecer ainda mais a capacidade de arrecadação pública.

Em resumo, a ineficiência na cobrança de tributos vai além de uma questão administrativa; trata-se de uma questão constitucional. A maneira como o Estado arrecada seus tributos impacta diretamente a preservação da concorrência e o equilíbrio do mercado, tornando imprescindível que essa atividade seja conduzida de forma eficiente e isonômica. Caso contrário, corre-se o risco de violar os princípios fundamentais que regem a ordem econômica, comprometendo o desenvolvimento sustentável do mercado e a confiança dos agentes econômicos no sistema fiscal.

4.7 DA NECESSIDADE DE UMA MELHOR REGULAÇÃO

Diante dos dados apresentados, o presente estudo entende pela necessidade de uma melhor regulação para sanar a possível inconstitucionalidade. Considerando o fato de que é uma regulação que interfere nas atividades dos agentes econômicos, o ideal seria uma regulação com a participação de todos os atores envolvidos, como a Procuradoria Fiscal do Município, a Secretaria Municipal da Fazenda, a Câmara de Vereadores, representantes dos agentes econômicos e representantes dos consumidores.

Inclusive com a possibilidade de realização de Análise de Impacto Regulatório, nos moldes estabelecidos pela Lei n. 13.848 de 2019, regulamentada pelo Decreto n. 10.411/2020 que define análise de impacto regulatório:

Art. 2º Para fins do disposto neste Decreto, considera-se:

I - análise de impacto regulatório - AIR - procedimento, a partir da definição de problema regulatório, de avaliação prévia à edição dos atos normativos de que trata este Decreto, que conterá informações e dados sobre os seus prováveis efeitos, para verificar a razoabilidade do impacto e subsidiar a tomada de decisão;

Segundo José Mendonça (2018), a prática administrativa de análise de impacto regulatório tem raízes no pensamento utilitarista e é frequentemente adotada por economistas alinhados a essa visão, em conformidade com a teoria padrão da análise econômica do Direito. Em essência, ela reflete o que o bom senso de um economista médio recomendaria: coletar o máximo de dados, quantificar custos e consequências, ponderar os resultados e, com base nisso, optar pela linha de ação mais vantajosa.

4.7.1 Possíveis soluções para a regulamentação em Rondonópolis

Para melhorar a regulamentação da cobrança tributária e garantir um ambiente de concorrência justo, é importante que Rondonópolis adote diretrizes claras e equitativas, seguindo também orientações nacionais. Neste capítulo, propomos soluções tanto para o âmbito nacional quanto para o contexto específico de Rondonópolis.

A Emenda Constitucional nº 132, de 2023, introduziu mudanças que, em âmbito nacional, apresentam potencial para resolver ou, ao menos, mitigar as problemáticas analisadas neste trabalho. Entre os avanços mais relevantes, destaca-se a uniformização da legislação relativa à cobrança fiscal e ao processo administrativo tributário, sob a coordenação do Comitê Gestor. Essa centralização normativa tem o objetivo de promover maior eficiência na arrecadação tributária, ao reduzir inconsistências e assimetrias entre as diferentes esferas de governo. Além disso, a padronização das regras busca fortalecer a preservação de uma concorrência justa, ao minimizar práticas desleais decorrentes de tratamentos fiscais desiguais entre os contribuintes. Essas mudanças podem, portanto, contribuir tanto para o equilíbrio econômico quanto para a segurança jurídica no ambiente empresarial.

No contexto específico de Rondonópolis, algumas adaptações locais podem promover uma cobrança tributária mais justa e competitiva. Em primeiro lugar, sugere-se a revisão do Código Tributário do município para incluir normas específicas que impeçam o tratamento desigual entre contribuintes. Definir prazos e condições padronizados para protesto extrajudicial e transações fiscais com empresas evitaria que algumas empresas enfrentassem

cobranças imediatas enquanto outras recebessem prazos estendidos. Em segundo lugar, é essencial regulamentar os critérios dos programas de recuperação fiscal, limitando a reincidência e oferecendo faixas de desconto menores e progressivas. Isso incentivaria o cumprimento regular das obrigações tributárias e reduziria a prática de atrasos estratégicos, promovendo uma concorrência justa entre contribuintes que pagam seus tributos em dia e aqueles que dependem dos programas anuais de renegociação de dívidas.

Outra proposta específica para Rondonópolis é o fortalecimento da recém-instituída Câmara de Mediação e Conciliação, para que este órgão trate da inadimplência de maneira mais contínua e menos litigiosa. Essa medida aliviaria a carga de processos do Judiciário e encorajaria os contribuintes a quitarem seus débitos voluntariamente. Por fim, a criação de um comitê de monitoramento e avaliação dos impactos das políticas fiscais sobre a concorrência local poderia atuar periodicamente na identificação de distorções no mercado. Com a participação de representantes da Procuradoria Fiscal do Município, a Secretaria de Fazenda Municipal, a Câmara de Vereadores, representantes dos agentes econômicos e representantes dos consumidores, o comitê poderia propor ajustes nos programas e práticas de cobrança sempre que se observassem impactos negativos na competitividade.

Devido à autonomia dos entes federados, é provável que essas questões continuem sendo tratadas individualmente por cada ente, sem a implementação de uma legislação nacional única sobre o tema. Assim, torna-se essencial acompanhar a evolução da legislação nacional para identificar quais aspectos serão regulamentados em âmbito nacional e quais permanecerão sob a responsabilidade de cada ente federativo.

Essas soluções buscam tornar o sistema tributário de Rondonópolis mais justo e eficiente, promovendo um ambiente de negócios equilibrado e competitivo. Com uma regulamentação padronizada e práticas locais ajustadas, espera-se que o município avance em direção a uma cobrança tributária que respeite o princípio da livre concorrência, beneficiando tanto o desenvolvimento das empresas quanto a economia local como um todo.

4.7.2 Da necessidade de diferenciação entre os contribuintes

A resistência dos contribuintes em cumprir obrigações tributárias é tradicionalmente enfrentada por meio do binômio fiscalização-punição. Sob essa ótica, as

autoridades tributárias focam na identificação e correção de infrações, aplicando sanções com o objetivo de combater práticas evasivas.

Essa abordagem se fundamenta no modelo da economia do crime, segundo o qual o contribuinte, como indivíduo racional, busca maximizar a utilidade esperada de optar pela evasão ou fraude fiscal (Becker, 1968, p. 9). Nesse modelo, dois fatores influenciam a decisão de cumprir ou não uma regra tributária: os benefícios econômicos decorrentes da ilicitude bem-sucedida e os riscos de detecção e punição, que incluem a probabilidade de auditorias e o valor das penalidades impostas pelo Fisco (James, 2012, p. 7). Assim, quanto maiores os índices de auditoria e as penalidades, menor seria a propensão ao descumprimento das obrigações tributárias.

Embora essa perspectiva faça sentido em uma análise inicial, ela não reflete completamente a realidade. Indivíduos não agem exclusivamente sob a lógica da racionalidade econômica. Se o fizessem, os índices de compliance seriam muito mais baixos em países com baixa fiscalização e penalidades moderadas. Por outro lado, nações com multas severas, como Brasil e Itália, ainda apresentam elevados níveis de evasão e sonegação fiscal, desafiando a premissa desse modelo (Rachid, 2017, áudio 11:31:54).

Há, portanto, fatores não financeiros que influenciam o comportamento tributário, conectados a áreas como psicologia e sociologia. Por exemplo, a percepção de normalidade em relação à sonegação pode comprometer sentimentos de justiça e igualdade, resultando na disseminação da inadimplência (Kahneman, 2002, p. 34).

Klaus Tipke (2002, p. 112-121) identifica sete perfis distintos de contribuintes quanto ao descumprimento tributário. O *homo economicus* é aquele que foca exclusivamente em sua conveniência econômica, desconsiderando deveres morais. O compensador paga tributos apenas quando percebe uma contraprestação equivalente ou a moralidade na atuação estatal. O mal-humorado é um opositor das políticas do Estado e busca minimizar ao máximo o desembolso tributário. O liberal fiscal enxerga os tributos como limitações injustas à sua liberdade. Já o adepto à elisão explora lacunas na legislação para reduzir sua carga tributária, priorizando segurança jurídica e neutralidade competitiva. O desconhecedor da lei encontra dificuldades para compreender o sistema tributário, especialmente devido à sua complexidade. Por fim, o contribuinte sensível à justiça fiscal é aquele que se mostra indignado com as

desigualdades da legislação e privilégios fiscais, exigindo uma reciprocidade moral no campo tributário por parte do Estado.

Outro fator crucial para promover a conformidade tributária é a construção de uma moral fiscal coletiva robusta, baseada em confiança e legitimidade na atuação da autoridade tributária. A percepção de que pagar tributos é uma tarefa penosa pode gerar um efeito negativo coletivo. Por outro lado, a confiança de que os recursos públicos são usados de maneira legítima incentiva o cumprimento espontâneo.

Aspectos como o nível de educação da população sobre cidadania fiscal e o uso de nudges – estímulos comportamentais – também são relevantes (Sunstein, 2014, s/p). Nudges, como mensagens persuasivas lembrando os contribuintes de débitos pendentes, podem ser eficazes. Um exemplo é incluir nas notificações de cobrança informações como: "A maioria das pessoas paga seus tributos em dia. Você faz parte de um grupo minoritário que ainda não regularizou sua situação". Essa abordagem, oriunda da economia comportamental, mantém a liberdade de escolha enquanto direciona o comportamento para maior conformidade.

Diante desse cenário, torna-se essencial que o Fisco diferencie os devedores eventuais daqueles contumazes, ajustando suas estratégias conforme o perfil de cada contribuinte. Nas ocasiões em que o legislador buscou qualificar o inadimplemento contumaz como fato juridicamente relevante, apto a gerar consequências diferenciadas, o fez de maneira extremamente vaga e insegura do ponto de vista do contribuinte. Um exemplo disso é a Lei Federal nº 9.430/96, que prevê a aplicação de um regime especial de cumprimento de obrigações para o sujeito passivo que incorra na "prática reiterada de infração da legislação tributária" (art. 33, caput, V). No entanto, a redação da norma apresenta uma abertura textual significativa, característica que também se repete na legislação de diversos entes. Isso transfere ao aplicador da norma um amplo espaço de discricionariedade na definição dos contornos da noção de "prática reiterada" e, de forma indiscriminada, atribui o mesmo grau de reprovabilidade à inobservância da obrigação tributária principal e ao descumprimento de deveres instrumentais.

Embora a expressão "inadimplemento contumaz" tenha ganhado popularidade, especialmente após o julgamento do RHC nº 163.334/SC pelo Supremo Tribunal Federal, que analisou a aplicação do tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, sua definição no Direito Tributário permanece nebulosa. A referência ao termo frequentemente parte de uma falsa

presunção de uniformidade conceitual, o que o coloca entre as expressões jurídicas amplamente mencionadas, mas pouco compreendidas. Um exemplo claro dessa confusão conceitual é a frequente associação entre "devedor contumaz" e figuras distintas, como o sonegador ou o grande devedor. Nesse contexto, torna-se urgente estabelecer um conceito mínimo de devedor contumaz que o diferencie do devedor eventual, especialmente considerando sua crescente relevância no cenário jurídico-tributário.

Uma possível solução para o problema seria a construção de um conceito uniforme de devedor contumaz por meio de lei complementar nacional. Essa necessidade já é abordada no Projeto de Lei Complementar nº 125, de 2022, de autoria do Senador Rodrigo Pacheco, conforme analisado no Parecer da Comissão Temporária Interna para Examinar Anteprojeto no Âmbito da Comissão de Juristas (2024).

De acordo com o parecer, o devedor contumaz é aquele que utiliza a inadimplência fiscal como estratégia para impulsionar seus negócios, sendo a prática de fraude uma condição necessária para a imposição de sanções mais rigorosas. Nesse sentido, o devedor contumaz é caracterizado como o contribuinte que possui dívida reiterada, substancial e injustificada. A dívida reiterada refere-se à manutenção de créditos tributários exigíveis por mais de um ano. Já a dívida substancial corresponde à inadimplência em valor igual ou superior a quinze milhões de reais, ou superior a 30% do faturamento do ano anterior, desde que o montante seja, nesse último caso, igual ou superior a um milhão de reais, no âmbito federal. Em âmbito estadual, distrital e municipal, de valor definido em lei própria de cada ente federativo. Por fim, a dívida injustificada é aquela que não decorre de fatores externos, como estado de calamidade pública, ou de fatores internos relacionados ao devedor, como resultados negativos sucessivos ou prática de fraude à execução. A demonstração de justificativas que afastem a qualificação como devedor contumaz deve estar fundamentada na fidedignidade das informações cadastrais e escriturais do contribuinte (Brasil, 2024, p. 14).

O parecer conclui que as medidas impostas ao devedor contumaz são compatíveis com o novo modelo cooperativo tributário. A persistência em práticas de fraudes, evasão fiscal e sonegação deve ser punida com maior rigor, de forma a viabilizar um sistema que privilegie a cooperação. Esse modelo multiportas oferece diversas opções não litigiosas para o contribuinte solucionar suas controvérsias, promovendo maior eficiência e justiça no cumprimento das obrigações fiscais (Brasil, 2024, p. 15).

O tema é complexo e demanda a consideração de soluções específicas, como a criação de regimes diferenciados de cobrança tributária para determinados setores da economia. As características dos setores econômicos, incluindo os índices de evasão fiscal e os danos concorrenciais daí resultantes, variam significativamente. Um exemplo emblemático é o setor de cigarros, um dos mais impactados pela evasão tributária.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), as particularidades desse setor foram destacadas no julgamento do RE nº 550.769/RJ. O Ministro Relator sublinhou os graves efeitos do não recolhimento do IPI na concorrência, considerando que esse imposto representa 70% da arrecadação tributária do setor. Ressaltou, ainda, que, das catorze fabricantes de cigarros existentes no país, doze não recolhem tributos, apesar de operarem com ampla margem de lucro. Esses elementos foram determinantes para a decisão da Corte, que validou a cassação do registro especial de funcionamento da empresa recorrente, dada a relevância concorrencial e fiscal da questão.

No caso específico de Rondonópolis, observa-se um problema recorrente relacionado ao pagamento do IPTU em transações imobiliárias realizadas por meio de contrato particular de compra e venda, sem o devido registro da escritura no Cartório de Registro de Imóveis. Nessas situações, o imóvel permanece formalmente registrado em nome da empresa vendedora, geralmente uma imobiliária, o que cria brechas para práticas como a ocultação de bens durante o processo de execução fiscal. Essa conduta dificulta a identificação dos verdadeiros proprietários e compromete a eficiência da cobrança tributária, uma vez que o imóvel registrado em nome da empresa pode ser estrategicamente utilizado para dificultar ou inviabilizar a recuperação dos créditos tributários.

De fato, existem setores cuja sobrevivência depende, em grande medida, da prática disseminada de inadimplência contumaz. Nesses casos, o combate à prática configura não apenas uma obrigação derivada do princípio da igualdade, mas também uma necessidade vinculada à livre concorrência. Isso porque a persistência da inadimplência contumaz inviabiliza o retorno dos agentes econômicos à conformidade, dadas as condições de concorrência desleal que ela gera.

Portanto, é imprescindível que o Estado desenvolva mecanismos eficazes para diferenciar o devedor eventual do devedor contumaz, promovendo uma abordagem mais justa e alinhada com os princípios constitucionais. O devedor eventual, muitas vezes, encontra

dificuldades pontuais para cumprir suas obrigações, seja por questões financeiras, falta de clareza legislativa ou desconhecimento das normas tributárias. Já o devedor contumaz age de forma deliberada para se beneficiar de práticas ilícitas, comprometendo a arrecadação tributária e gerando desigualdade concorrencial.

Nesse contexto, o princípio da cooperação impõe ao Estado o dever de colaborar ativamente com os contribuintes, não apenas na fiscalização e cobrança, mas também na promoção de um ambiente normativo claro e acessível. Para tanto, é essencial que a legislação tributária seja redigida de forma simples, objetiva e transparente, reduzindo ambiguidades que frequentemente geram insegurança jurídica.

Além disso, o Estado deve assumir a responsabilidade de criar condições para o aprimoramento do nível de educação da população em temas relacionados à cidadania fiscal. A conscientização dos cidadãos sobre a importância do cumprimento das obrigações tributárias e o impacto social da arrecadação é um componente indispensável para fortalecer a moral fiscal coletiva. Investimentos em campanhas de educação fiscal, inclusão de disciplinas sobre tributação no currículo escolar e programas de capacitação para contribuintes são exemplos de medidas que podem contribuir para a construção de uma cultura de conformidade tributária.

Ademais, o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias depende não apenas de incentivos educativos, mas também de um Estado que demonstre legitimidade em sua atuação. Quando os contribuintes percebem que os recursos arrecadados são geridos de forma eficiente e utilizados em benefício da coletividade, há um impacto direto na redução da evasão e no fortalecimento do compromisso cívico.

Portanto, a diferenciação entre devedores e a criação de condições para o aprimoramento da cidadania fiscal representam passos cruciais para a consolidação de um sistema tributário mais justo, eficiente e legítimo.

CONCLUSÃO

Esta dissertação buscou explorar como as estratégias de cobrança tributária adotadas pelas Advocacias Públicas, trazendo como exemplo o caso específico da Procuradoria do Município de Rondonópolis, podem impactar a livre concorrência e o equilíbrio econômico, respeitando ou ofendendo os princípios constitucionais da ordem econômica. Por meio de uma análise dos aspectos teóricos, jurídicos e práticos, os capítulos apresentam uma visão sobre a relação entre tributação e competitividade no mercado.

No Capítulo 1, o trabalho introduziu o conceito de livre concorrência como um dos pilares fundamentais da ordem econômica no Brasil, destacando sua proteção pela Constituição Federal de 1988. Este princípio é essencial para uma economia justa, na qual o Estado deve atuar como garantidor de um mercado competitivo, livre de distorções que possam favorecer certos agentes econômicos. A análise teórica ressaltou o papel do Estado em evitar práticas anticompetitivas e combater abusos de poder econômico, demonstrando como o exercício da livre concorrência é vital para a inovação e para o desenvolvimento econômico.

Analizou ainda a intersecção da livre concorrência com outros princípios, como da segurança jurídica que pressupõe previsibilidade e estabilidade nas relações tributárias, garantindo que os contribuintes possam planejar suas atividades econômicas com confiança, sem o risco de serem impactados por mudanças abruptas ou pela incerteza quanto à aplicação das normas fiscais. Também o princípio da capacidade contributiva que estabelece que a carga tributária deve ser distribuída de forma proporcional à realidade econômica de cada contribuinte, evitando distorções que possam onerar excessivamente aqueles em situação financeira desfavorável. Esse capítulo estabeleceu, assim, a base conceitual necessária para compreender os impactos das políticas tributárias sobre o mercado.

O Capítulo 2 tratou das formas de cobrança adotadas pela Fazenda Pública. A execução fiscal foi explorada em relação ao princípio da eficiência, discutindo-se o impacto das execuções fiscais no Judiciário e a necessidade de métodos alternativos. O capítulo detalhou o modelo multiportas no direito tributário brasileiro, analisando o protesto extrajudicial, a conciliação, mediação, transação e programas como o REFIS. Também foi mencionada a decisão do STF no Tema 1184, que estabelece a obrigatoriedade de a Fazenda Pública realizar o protesto extrajudicial e buscar uma solução administrativa antes de iniciar a execução fiscal. Embora essa decisão represente um avanço em direção à futura padronização dos

procedimentos de cobrança tributária, ela ainda não configura essa padronização, nem deveria, uma vez que esse papel não cabe ao Judiciário. No entanto, a decisão mantém a possibilidade de um ente público protestar extrajudicialmente uma empresa e, posteriormente, oferecer um programa de recuperação fiscal que beneficie uma concorrente dessa mesma empresa.

A percepção da necessidade dessa padronização começa a se consolidar com a análise da Reforma Tributária, discutida no Capítulo 3. As mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 irão transformar a arrecadação tributária municipal e seu impacto sobre a livre concorrência. A introdução de novos princípios constitucionais expressos, como a neutralidade tributária, a cooperação e a justiça tributária, busca corrigir distorções históricas no sistema fiscal brasileiro, promovendo maior transparência e equidade na cobrança de tributos. No entanto, a transição para o novo modelo, especialmente com a criação do IBS e do Comitê Gestor, impõe incertezas para a administração tributária municipal, que precisará alinhar suas estratégias de arrecadação à nova realidade fiscal. O impacto dessas mudanças sobre a livre concorrência dependerá da legislação federal a ser criada e a forma como os municípios, incluindo Rondonópolis, irão adaptar suas práticas de cobrança e fiscalização.

O sucesso dessa transformação também dependerá da atuação do Comitê Gestor do IBS, que terá um papel central na reformulação da cobrança tributária no Brasil. Para os municípios, essa instância representa uma mudança estrutural na forma como os tributos serão arrecadados e distribuídos. Uma implementação eficaz do Comitê poderá resultar em um sistema tributário mais equitativo e eficiente, reduzindo distorções concorrenciais entre os entes federativos e promovendo um ambiente fiscal mais transparente e competitivo para os contribuintes.

A transição para a nova estrutura de arrecadação exigirá grandes esforços, incluindo a integração de sistemas, a capacitação dos servidores e a reformulação das estratégias de fiscalização. Para muitos municípios, especialmente os de menor porte, a modernização da administração tributária será essencial, tornando indispensáveis investimentos em tecnologia fiscal e fiscalização. Esse processo representa uma reorganização administrativa profunda, que demandará planejamento, adequação normativa e uma maior cooperação entre os entes federativos para garantir a eficiência do novo modelo tributário.

Assim, a pesquisa demonstrou que a implementação eficaz da reforma exigirá maior regulamentação, planejamento estratégico e coordenação entre os entes federativos,

garantindo que a arrecadação municipal ocorra de forma eficiente sem comprometer a competitividade dos agentes econômicos no mercado.

No Capítulo 4, o foco recaiu sobre as estratégias específicas de cobrança tributária na Procuradoria de Rondonópolis, examinando a legislação local e os métodos utilizados para a cobrança de débitos fiscais. A análise das políticas municipais revelou a ausência de regulamentação específica para algumas práticas de cobrança, o que amplia a discricionariedade e pode resultar em desequilíbrios concorrenciais. O capítulo inclui ainda uma simulação das formas de pagamento do ISSQN, discutindo a probabilidade de inadimplência e os riscos associados ao não pagamento de débitos. A possibilidade de tratamento desigual entre contribuintes foi apresentada como uma ameaça à justiça fiscal e à neutralidade do sistema tributário, sugerindo que a falta de uniformidade na cobrança pode favorecer certos agentes e comprometer o ambiente de negócios.

O REFIS, conforme evidenciado na simulação das formas de pagamento do ISSQN, destaca-se como um dos principais fatores de distorção na arrecadação tributária. Embora seja um instrumento relevante para a recuperação de créditos fiscais, sua análise não pode se restringir à perspectiva arrecadatória. Seu impacto transcende a esfera financeira do Estado, influenciando diretamente a dinâmica econômica e concorrencial. Portanto, sua aplicação deve estar alinhada aos princípios constitucionais que estruturam o sistema tributário, como segurança jurídica, capacidade contributiva, neutralidade tributária e cooperação, garantindo que sua utilização não gere distorções no mercado nem comprometa a equidade na tributação.

Além disso, o REFIS deve ser empregado pelo ente público como uma ferramenta de cooperação entre fisco e contribuinte, assegurando que sua implementação não apenas facilite a regularização fiscal, mas também contribua para a sustentabilidade das empresas, a preservação de empregos e a estabilidade do ambiente de negócios. Quando utilizado de forma estratégica, o programa pode evitar a falência de empresas, promovendo um cenário econômico mais previsível e competitivo.

À luz do princípio da cooperação e da necessidade de uma mudança na postura do fisco, que deve deixar de enxergar os contribuintes sob uma ótica punitiva, torna-se essencial distinguir o devedor eventual, que enfrenta dificuldades pontuais e busca regularizar sua situação, do devedor contumaz, que utiliza a inadimplência de forma sistemática para obter vantagem competitiva ilícita. Essa diferenciação exige a adoção de políticas tributárias mais

estratégicas, que incentivem o cumprimento espontâneo das obrigações fiscais, oferecendo mecanismos acessíveis de regularização para os contribuintes em dificuldades legítimas, ao mesmo tempo em que combatam práticas abusivas de sonegação e concorrência desleal.

O ente público pode adotar diversas estratégias para incentivar a regularização fiscal dos contribuintes, incluindo estímulos baseados em economia comportamental. Um exemplo eficaz é o uso de mensagens persuasivas em notificações de cobrança, destacando que a maioria dos contribuintes cumpre suas obrigações tributárias em dia, enquanto aqueles em atraso pertencem a um grupo minoritário. Mensagens como "Regularize sua situação fiscal, você faz parte de um pequeno grupo que ainda não regularizou" criam um efeito de normatividade social, estimulando a adesão voluntária ao pagamento sem recorrer a sanções imediatas. Essa abordagem direciona o comportamento para maior conformidade fiscal, reduzindo a inadimplência de forma menos coercitiva e mais eficiente.

Para garantir maior neutralidade fiscal e eficiência na cobrança tributária municipal, é fundamental que os municípios, especialmente Rondonópolis, adotem medidas estruturantes que vão além das previsões normativas, corrigindo falhas na execução das políticas fiscais. A inexistência de um banco de dados integrado e atualizado dificulta a identificação de contribuintes e a correta apuração dos tributos. O caso do pagamento de IPTU por imobiliárias, citado no tópico 4.7.2, demonstra a necessidade de um cadastro mais preciso dos possuidores dos imóveis, evitando a inadimplência.

Outra medida essencial é a realização de estudos voltados à redução do "tax gap", seguindo a prática adotada pela União. A identificação da diferença entre a arrecadação potencial e a efetivamente realizada permitiria a formulação de estratégias de cobrança mais eficazes, direcionadas a segmentos específicos. Também se faz necessário definir prazos e condições padronizados para o protesto extrajudicial e para transações fiscais com empresas, garantindo maior previsibilidade e isonomia na atuação do fisco. Assim, a adoção dessas medidas permitiria um sistema tributário municipal mais eficiente e justo.

Os resultados desta pesquisa indicam que estratégias de cobrança tributária têm um impacto direto na livre concorrência e no equilíbrio econômico, especialmente em contextos onde há lacunas na regulamentação. A ausência de uma regulamentação mais detalhada dos procedimentos que devem ser adotados em Rondonópolis, possibilita que as empresas sejam cobradas de forma desigual, criando um ambiente onde a competitividade é prejudicada.

A Reforma Tributária tem como objetivo central a simplificação e a padronização da cobrança de tributos em nível nacional, buscando maior eficiência e segurança jurídica tanto para o Fisco quanto para os contribuintes. Nesse contexto, a estruturação e a governança do Comitê Gestor desempenharão um papel crucial na efetivação das mudanças propostas, especialmente no que diz respeito à harmonização das normas e à fiscalização da arrecadação.

Ademais, diante da possibilidade de simplificação e unificação de tributos que a reforma tributária propõe, é fundamental que o direito econômico seja considerado nas estratégias de arrecadação, para assegurar uma ordem econômica que respeite tanto os contribuintes quanto à competitividade no mercado. A nova regulamentação deve também garantir que a cobrança não crie barreiras desproporcionais para empresas de pequeno e médio porte e que promova condições isonômicas entre os setores. Dessa forma, as mudanças introduzidas pela reforma tributária, se alinhadas a esses princípios, podem contribuir para uma política fiscal que favoreça um ambiente de negócios mais justo, estável e competitivo.

Quanto às limitações deste trabalho, não foi possível determinar com exatidão a quantidade de empresas que sonegam tributos sem serem identificadas pelo fisco; também analisando o relatório do Tribunal de Contas, não foi possível segmentar os valores da dívida ativa para distinguir o que se refere a ISSQN, grandes empresas ou outras categorias específicas. Além disso, foram consideradas apenas as desonerações tributárias previstas no âmbito da Câmara de Mediação e Conciliação e do Mutirão de Negociação Fiscal (REFIS), isto é, na cobrança do tributo, excluindo outras hipóteses que também impactam a livre concorrência, como aquelas que impedem a constituição do crédito tributário.

Para tentar verificar a taxa de eficiência de arrecadação do município de Rondonópolis, a análise concentrou-se nos valores arrecadados e efetivamente cobrados em 2023, havendo limitações metodológicas. Além disso, os dados utilizados refletem apenas os valores identificados, lançados e inscritos pelo município, não abrangendo montantes não detectados pelo fisco. Por fim, as informações englobam créditos tributários e não tributários, de pessoas físicas e jurídicas, sem permitir uma segmentação específica dos créditos de empresas.

No entanto, o trabalho entrega dados importantes que necessitam ser discutidos, contribuindo para o campo de estudos sobre a tributação e a livre concorrência, ao destacar como uma cobrança tributária bem regulamentada e isonômica é fundamental para um ambiente

de negócios saudável. Espera-se que as recomendações propostas auxiliem na melhoria das práticas de cobrança da Procuradoria de Rondonópolis e inspirem políticas de arrecadação tributária que favoreçam o desenvolvimento econômico, beneficiando toda a sociedade ao promover um mercado mais justo e competitivo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. Reforma Tributária. Editora JusPodivm. 2024.

ALMEIDA, Carlos Ferreira de. Os direitos dos consumidores. Coimbra: Almedina, 1982.

ALM, James, 2012. Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies. Working Papers 1213, Tulane University, Department of Economics. Disponível em: <https://ideas.repec.org/e/pal49.html>. Acesso em: 02 de janeiro de 2025.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009

BACELLAR, Roberto Portugal. Mediação e Arbitragem. Editora Saraiva. 2012

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. Journal of Political Economy. University of Chicago Press, vol. 76, 1968. Disponível em: <https://www.nber.org/chapters/c3625.pdf>. Acesso em: 05 de janeiro de 2025.

BERCOVICI, Gilberto. Direitos Humanos, Democracia e República. Editora Quartier Latin do Brasil. 2009. p. 504

BOMFIM, Diego. Tributação e Livre Concorrência. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Gastos fiscais: regalia sob forma de despesa pública indireta? Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 56, n. 222, p. 181-199, abr./jun. 2019. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p181

BRASIL, Banco Central do. Taxa Selic. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/taxaselic> Acesso em: 15 de setembro de 2024.

BRASIL, Banco Central do. Índice de Preços. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/indicepreco> Acesso em: 15 de setembro de 2024.

BRASIL. Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. Parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Brasília: Senado Federal, 2024. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>. Acesso em: 15 de dezembro de 2024.

BRASIL. Comissão Temporária Interna para Examinar Anteprojeto no Âmbito da Comissão de Juristas. Parecer nº , de 2024. Projeto de Lei Complementar nº 125, de 2022, do Senador Rodrigo Pacheco, que estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes. Brasília: Senado Federal, 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9610880&ts=1736279264187&rendition_principal=S&disposition=inline. Acesso em: 08 de dezembro de 2024.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 de agosto de 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984. Altera a legislação do imposto de renda. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2124.htm> Acesso em: 15 de agosto de 2024.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 05 de setembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 25 de agosto de 2024.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 02 de outubro de 2024.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm> Acesso em: 05 de novembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm> Acesso em: 05 de agosto de 2024.

BRASIL. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9492.htm>. Acesso em: 23 de novembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm> Acesso em: 18 de novembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm> Acesso em: 05 de agosto de 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm#art89>. Acesso em: 29 de setembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Dispõe sobre a estrutura do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm> Acesso em: 01 de setembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012. Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112767.htm> Acesso em: 29 de agosto de 2024.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm> Acesso em: 29 de setembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015. Lei Geral de Arbitragem. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113129.htm> Acesso em: 29 de setembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm> Acesso em: 25 de setembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 13.848/19, de 25 de junho de 2019. Dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/113848.htm> Acesso em: 19 de setembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 13.874/19, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/113874.htm> Acesso em: 02 de agosto de 2024.

BRASIL. Decreto n. 10.411 de 30 de junho de 2020. Regulamenta a análise de impacto regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019. Disponível em

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10411.htm>. Acesso em: 29 de outubro de 2024.

Brasil. Lei Complementar n. 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. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMEN,TAR%20N%C2%BA%20214%2C%20DE%2016%20DE%20JANEIRO%20DE%202025&text=Institui%20o%20Imposto%20sobre%20Bens,e%20altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria.> Acesso em: 29 de janeiro de 2025.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146- A da Constituição. Série Doutrina Tributária, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BRUNA, Sérgio Varella. O poder econômico e a conceituação do abuso em seu exercício. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. SaraivaJur. 9ª Edição. 2020

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Editora Malheiros. 30ª Edição. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

CASTRO. Aldo Aranha de. PALMA, Vanessa Cristina Lourenço Casotti Ferreira da. FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO, LIVRE INICIATIVA E LIVRE CONCORRÊNCIA SOB A ÓTICA DA PROTEÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS. Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais. e-ISSN: 2526-0111 | Evento Virtual | v. 6 | n. 1 | p. 53-71 | Jan/Jun. 2020

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Protesto de CDA. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/23ad3e314e2a2b43b4c720507cec0723>>. Acesso em: 25 de janeiro de 2025.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Os efeitos temporais da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo são imediatamente cessados quando o STF decidir em sentido oposto em controle concentrado de constitucionalidade ou recurso extraordinário com repercussão geral. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/20cbb9b2641e10b0a2a103a85e066b89>>. Acesso em: 30 de janeiro de 2025.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Nos termos do art. 535, § 8º, do CPC, é admissível o ajuizamento de ação rescisória para adequar julgado realizado antes de 13/5/2021 à modulação de efeitos estabelecida no Tema 69/STF - Repercussão Geral. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/aa25a165a029282652901f835f9f83b5>> Acesso em: 30 de janeiro de 2025.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. Editora Forense. 2023

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2024. Brasília: CNJ. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 14 de outubro de 2024.

COUTO, Mônica Bonetti; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro. Poder Judiciário, justiça e eficiência: caminhos e descaminhos rumo à justiça efetiva. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 63, dez. 2014. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/85589/poder_judiciario_justica_couto.pdf. Acesso em: 29 de outubro de 2024.

DA CUNHA, Leonardo Carneiro. A FAZENDA PÚBLICA EM JUÍZO. Editora Forense. 17ª Edição. 2020.

DANTAS, Cíntia Maria da Costa. Reflexões sobre o artigo 146-A da Constituição Federal de 1988. Revista Constituição e Garantia de Direitos. ISSN1982-310X. 2016.

DINAMARCO. Candido Rangel. Teoria Geral do Novo Processo Civil. Editora Malheiros. 3ª edição. 2018.

ETCO, Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. DESAFIOS DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em: 13 de outubro de 2024.

FERNANDES, R. B. O. (2015). A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA A SERVIÇO DA CONSENSUALIDADE E DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ - RFD, (27), 121–145. <https://doi.org/10.12957/rfd.2015.12226>

FORTES, Felipe Cianca. Neutralidade Fiscal: Tributação e Livre Concorrência. Editora Thoth. 2021

Felipe Cianca FORTES, Marlene Kempfer BASSOLI, “Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal”, in Scientia Iuris, vol.14 (2010), p.241

FREIRE, Marcos Egg. MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. O Domínio Econômico e o Princípio da Livre Concorrência Tributária. Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina. Disponível em: <https://aprolon.com.br/pkp/ojs/index.php/rdp-pgmlondrina/article/view/297/172>. Acessado em 07 de setembro de 2024.

GAMA, Clairton Kubassewski. Transação em matéria tributária: natureza, consequências e segurança jurídica. In REJuriSTJ, Brasília, ano. 2, n. 2, p. 181-217, dez. 2021. Disponível em <https://rejuri.stj.jus.br/index.php/revistacientifica/article/download/296/40/>. Acesso em: 05 de janeiro de 2025.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação Tributária: introdução à justiça fiscal consensual. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 2). Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. Editora Malheiros. 14ª Edição. 2010

GRINOVER, A. P. Mediação paraprocessual. In: ALMEIDA, R. A.; ALMEIDA, T.; CRESPO, M. H. (org.). Tribunal multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

KAHAN, Dan M. The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and Law, 2002, John M. Olin Center for Studies in Law, Economics, and Public Policy Working Papers. Paper 281. Disponível em: http://digitalcommons.law.yale.edu/lepp_papers/281. Acesso em: 07 de janeiro de 2025.

MACHADO, Carlos Henrique. Modelo multiportas no direito tributário brasileiro. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2020. Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/216592>. Acesso em: 07 de outubro de 2024.

MACHADO, Carlos Henrique; CATARINO, João Ricardo; SOBRAL, Susana. Marco Teórico do Modelo Multiportas no Direito Tributário Brasileiro: Arbitragem, Mediação, Conciliação e Transação. Revista Jurídica Portucalense. N.º 33 | 2023. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/28150>. Acesso em: 03 de outubro de 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 139 a 218. vol. III. Editora Atlas S.A., 2005

MADEIRA, Daniela Pereira; DE ANDRADE, Liz Rezende. A Desjudicialização e a Melhoria do Ambiente de Negócios. Conselho Nacional de Justiça. 2024. Disponível em: <https://www.convergencianacional.com.br/files/palestras/2024/a-desjudicializacao-e-a-melhoria-do-ambiente-de-negocios-daniela-e-liz.pdf>. Acesso em: 23 de outubro de 2024.

MACIEL, L. P., & MOLLICA, R. (2023). DEMANDAS JUDICIAIS TRIBUTÁRIAS E O IMPACTO NO DIREITO CONCORRENCIAL. Revista De Constitucionalização Do Direito Brasileiro, 5(1), 159–185. Recuperado de <https://revistareconto.com.br/index.php/reconto/article/view/79>. Acesso em: 19 de outubro de 2024.

MELO FILHO, João Aurino de. Racionalidade legislativa do processo tributário. Salvador: juspodium, 2018.

MENDONÇA. José Vicente Santos de. DIREITO CONSTITUCIONAL ECONÔMICO. A Intervenção do Estado na Economia à Luz da Razão Pública e do Pragmatismo. 2ª edição. FÓRUM. 2018.

NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. Direito tributário e livre concorrência: da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, University of São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/D.2.2014.tde-21012015-084157. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-21012015-084157/en.php>. Acesso em: 31 de dezembro de 2024.

OCDE. Behavioral Insights and Public Policy – lessons from around the world. Paris: OECD, 2017. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/behavioural-insights-and-public-policy_9789264270480-en.html. Acesso em: 31 de dezembro de 2024.

OLIVEIRA, Luciana M. Vieira da Silva. A COBRANÇA EFICIENTE DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO COMO INSTRUMENTO DE SUSTENTABILIDADE FISCAL, SEGURANÇA JURÍDICA E DEFESA DA LIVRE CONCORRÊNCIA. v. 3 n. 5 (2021). Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdcf/article/view/75>. Acesso em: 01 de dezembro de 2024.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária. Série doutrina tributária. v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. 14ª edição. 2023

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. A Mediação E A Necessidade De Sua Sistematização No Processo Civil Brasileiro. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP. Volume V Periódico da Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Processual da UERJ. 2009. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/download/23027/16438/74551>. Acesso em 31 de dezembro de 2024.

PLUTARCO, Hugo Mendes. A sonegação e a litigância tributária como forma de financiamento. Economic Analysis of Law Review – EALR, v. 3, n. 1, p. 122-147, jan./jun. 2012.

RACHID, Jorge Antonio Deher. Sanções tributárias federais e análise comparativa com outros países. Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados. Brasília, 2017. Disponível em: <https://imagem.camara.gov.br/internet/audio/Resultado.asp?txtCodigo=71921>. Acesso em 21 de dezembro de 2024.

RECEITA FEDERAL. Desafios para as administrações tributárias no Brasil. Brasil: Receita Federal, 2022. 1 vídeo (540 min). Publicado pelo canal TV Receita Federal. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=ND6z3asdWTE>. Acesso em 15 de setembro de 2024.

RECEITA FEDERAL, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da. GASTO TRIBUTÁRIO – Conceito e Critérios de Classificação. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acessado em 07 de novembro de 2024.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. A Função Social do Tributo e a Implementação de Políticas Públicas. Disponível em <<<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=5f8a7deb15235a12>>>. 2013. Acesso em 07 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei n. 1.800, de 28 de dezembro de 1990. Código Tributário do Município de Rondonópolis. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-ordinaria/1990/180/1800/lei-ordinaria-n-1800-1990-dispoe-sobre-o-codigo-tributario-do-municipio-de-rondonopolis-e-da-outras-providencias?q=1800>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei n. 5.376, de 06 de março de 2008. DISPÕE SOBRE A POLÍTICA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO MUNICÍPIO DE RONDONÓPOLIS, AMPLIA AS ISENÇÕES PREVISTAS NA LEI 1800 DE 28/12/1990 E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-ordinaria/2008/538/5376/lei-ordinaria-n-5376-2008-da-nova-redacao-a-lei-n-2213-de-09-09-1994-que-dispoe-sobre-a-politica-de-desenvolvimento-industrial-do-municipio-de-rondonopolis-amplia-as-isencoes-previstas-na-lei-1800-de-28-12-1990-e-da-outras-providencias?q=5376>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei Complementar n. 334, de 03 de dezembro de 2020. Dispõe sobre estabelecer as condições em que o Município de Rondonópolis e os sujeitos passivos, pessoa física ou jurídica, poderem celebrar transação ou aderir ao parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa no "MUTIRÃO DA NEGOCIAÇÃO FISCAL 2020", promovido pelo Município de Rondonópolis no período de 01 dezembro a 18 de dezembro de 2020. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2020/34/334/lei-complementar-n-334-2020-dispoe-sobre-estabelecer-as-condicoes-em-que-o-municipio-de-rondonopolis-e-os-sujeitos-passivos-pessoa-fisica-ou-juridica-poderem-celebrar-transacao-ou-aderir-ao-parcelamento-de-debitos-inscritos-em-divida-ativa-no-mutirao-da-negociacao-fiscal-2020-promovido-pelo-municipio-de-rondonopolis-no-periodo-de-01-dezembro-a-18-de-dezembro-de-2020?q=334>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei Complementar n. 343, de 16 de junho de 2021. Estabelece as condições em que o Município de Rondonópolis e os sujeitos passivos, pessoa física ou jurídica, poderem celebrar transação ou aderir ao parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa no MUTIRÃO DA NEGOCIAÇÃO FISCAL 2021, promovido pelo Município de Rondonópolis no período de 28 junho a 09 de julho de 2021. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2021/35/343/lei-complementar-n-343-2021-estabelece-as-condicoes-em-que-o-municipio-de-rondonopolis-e-os-sujeitos-passivos-pessoa-fisica-ou-juridica-poderem-celebrar-transacao-ou-aderir-ao-parcelamento-de-debitos-inscritos-em-divida-ativa-no-mutirao-da-negociacao-fiscal-2021-promovido-pelo-municipio-de-rondonopolis-no-periodo-de-28-junho-a-09-de-julho-de-2021?q=343>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei Complementar n. 346, de 18 de novembro de 2021. Estabelece as condições em que o Município de Rondonópolis e os sujeitos passivos, pessoa física ou jurídica, poderem celebrar transação ou aderir ao parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa no II MUTIRÃO DA NEGOCIAÇÃO FISCAL 2021, promovido pelo Município de

Rondonópolis no período de 22 de novembro a 20 de dezembro de 2021. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2021/35/346/lei-complementar-n-346-2021-estabelece-as-condicoes-em-que-o-municipio-de-rondonopolis-e-os-sujeitos-passivos-pessoa-fisica-ou-juridica-poderem-celebrar-transacao-ou-aderir-ao-parcelamento-de-debitos-inscritos-em-divida-ativa-no-ii-mutirao-da-negociacao-fiscal-2021-promovido-pelo-municipio-de-rondonopolis-no-periodo-de-22-de-novembro-a-20-de-dezembro-de-2021?q=346>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei Complementar n. 381, de 30 de maio de 2022. Estabelece as condições em que o Município de Rondonópolis e os sujeitos passivos, pessoa física ou jurídica, podem celebrar transação ou aderir ao parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa no I MUTIRÃO DA NEGOCIAÇÃO FISCAL 2022, promovido pelo Município de Rondonópolis no período de 27 de junho a 08 de julho de 2022. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2022/39/381/lei-complementar-n-381-2022-estabelece-as-condicoes-em-que-o-municipio-de-rondonopolis-e-os-sujeitos-passivos-pessoa-fisica-ou-juridica-poderem-celebrar-transacao-ou-aderir-ao-parcelamento-de-debitos-inscritos-em-divida-ativa-no-i-mutirao-da-negociacao-fiscal-2022-promovido-pelo-municipio-de-rondonopolis-no-periodo-de-27-de-junho-a-08-de-julho-de-2022?q=381>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei Complementar n. 409, de 17 de novembro de 2022. Estabelece as condições em que o Município de Rondonópolis e os sujeitos passivos, pessoa física ou jurídica, podem celebrar transação ou aderir ao parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa no II MUTIRÃO DA NEGOCIAÇÃO FISCAL 2022, promovido pelo Município de Rondonópolis no período de 21 de novembro à 22 de dezembro de 2022. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2022/41/409/lei-complementar-n-409-2022-estabelece-as-condicoes-em-que-o-municipio-de-rondonopolis-e-os-sujeitos-passivos-pessoa-fisica-ou-juridica-poderem-celebrar-transacao-ou-aderir-ao-parcelamento-de-debitos-inscritos-em-divida-ativa-no-ii-mutirao-da-negociacao-fiscal-2022-promovido-pelo-municipio-de-rondonopolis-no-periodo-de-21-de-novembro-a-22-de-dezembro-de-2022?q=409>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei Complementar n. 457, de 09 de novembro de 2023. Estabelece as condições em que o Município de Rondonópolis e os sujeitos passivos, pessoa física ou jurídica, podem celebrar transação ou aderir ao parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa no MUTIRÃO DE NEGOCIAÇÃO FISCAL 2023, promovido pelo Município de Rondonópolis no período que indica. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2023/46/457/lei-complementar-n-457-2023-estabelece-as-condicoes-em-que-o-municipio-de-rondonopolis-e-os-sujeitos-passivos-pessoa-fisica-ou-juridica-poderem-celebrar-transacao-ou-aderir-ao-parcelamento-de-debitos-inscritos-em-divida-ativa-no-mutirao-de-negociacao-fiscal-2023-promovido-pelo-municipio-de-rondonopolis-no-periodo-que-indica?q=457>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei Complementar n. 475, de 09 de maio de 2024. Estabelece as condições em que o Município de Rondonópolis e os sujeitos passivos, pessoa física ou jurídica, podem celebrar transação ou aderir ao parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa no MUTIRÃO DA NEGOCIAÇÃO FISCAL 2024, promovido pelo Município de Rondonópolis no período que indica. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2024/48/475/lei-complementar-n-475-2024-estabelece-as-condicoes-em-que>>

[o-municipio-de-rondonopolis-e-os-sujeitos-passivos-pessoa-fisica-ou-juridica-poderem-celebrar-transacao-ou-aderir-ao-parcelamento-de-debitos-inscritos-em-divida-ativa-no-mutirao-da-negociacao-fiscal-2024-promovido-pelo-municipio-de-rondonopolis-no-periodo-que-indica?q=475](https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2024/50/475/lei-complementar-n-475-2024-institui-no-ambito-do-municipio-de-rondonopolis-a-camara-de-mediacao-e-conciliacao-e-da-outras-providencias?q=475)> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei Complementar n. 493, de 08 de agosto de 2024. Institui no âmbito do Município de Rondonópolis a Câmara de Mediação e Conciliação, e dá outras providências. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2024/50/493/lei-complementar-n-493-2024-institui-no-ambito-do-municipio-de-rondonopolis-a-camara-de-mediacao-e-conciliacao-e-da-outras-providencias?q=493>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

RONDONÓPOLIS. Lei Complementar n. 496, de 11 de outubro de 2024. Estabelece as condições em que o Município de Rondonópolis e os sujeitos passivos, pessoa física ou jurídica, podem celebrar transação ou aderir ao parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa ou não no II MUTIRÃO DE NEGOCIAÇÃO FISCAL 2024, promovido pelo Município de Rondonópolis no período que indica. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/mt/r/rondonopolis/lei-complementar/2024/50/496/lei-complementar-n-496-2024-estabelece-as-condicoes-em-que-o-municipio-de-rondonopolis-e-os-sujeitos-passivos-pessoa-fisica-ou-juridica-poderem-celebrar-transacao-ou-aderir-ao-parcelamento-de-debitos-inscritos-em-divida-ativa-ou-nao-no-ii-mutirao-de-negociacao-fiscal-2024-promovido-pelo-municipio-de-rondonopolis-no-periodo-que-indica?q=496>> Acesso em 13 de setembro de 2024.

SANTIAGO, Igor Mauler. Tributação e livre concorrência: alcance do art. 146-A da Constituição Federal e análise dos projetos de lei complementar destinados a regulamentá-lo. In: 30 anos da Constituição da República Federativa do Brasil: virtudes, obstáculos e alternativas. MARTIS, Ives Gandra da Silva. FLORA, Luis Antonio. PRADO, Ney (coords.). São Paulo: Conselho Superior de Direito da Fecomercio-SP. Academia Internacional de Direito e Economia, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 16. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. Editora Malheiros. 39ª edição. 2016

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação e Concorrência. São Paulo: Quartier Latin, 2011 (Série Doutrina Tributária). v. IV.

SANTOS, Antônio Carlos dos, Auxílios do Estado e Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2003

SINPROFAZ, Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018. 2019. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/quanto-custa-o-brasil-pra-voce->

[%20sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018.pdf](#). Acesso em 16 de agosto de 2024.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio, *Tributo, Mercado e Neutralidade no Estado Democrático de Direito*, Livraria e Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2012

SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios Revista da PGFN. p 105 - 132. v. 11, n. 1 jan./jun.2021. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/pgfn_11-1_completo.pdf#page=105. Acesso em 16 de agosto de 2024.

SUNSTEIN, Cass R. Nudging Taxpayers to Do the Right Thing. Bloomberg. 15 abr. 2014. Disponível em: <https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2014-04-15/nudging-taxpayers-to-do-the-right-thing>. Acesso em 22 de agosto de 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. (RE 1355208, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 19-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 01-04-2024 PUBLIC 02-04-2024)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ARE 1.190.716 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 25.10.2019, DJe 29.11.2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 562.045, Rel. p/ o ac. Min. Cármén Lúcia, voto do min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 06.02.2013, DJe 27.11.2013, Tema 21.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 573.675, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 25.03.2009, DJe de 22.05.2009, Tema 44.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 1355208, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 19-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 01-04-2024 PUBLIC 02-04-2024). Inteiro Teor disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=775641868>. Acesso em 16 de outubro de 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AC 1657 MC, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 27-06-2007, DJe-092 DIVULG 30-08-2007 PUBLIC 31-08-2007 DJ 31-08-2007 PP-00028 EMENT VOL-02287-02 PP-00254 RTJ VOL-00204-01 PP-00099 RDDT n. 146, 2007, p. 231-232 RCJ v. 21, n. 137, 2007, p. 81) Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur89745/false>. Acesso em 16 de outubro de 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 1355208, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 19-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 01-04-2024 PUBLIC 02-04-2024). Inteiro Teor disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=775641868>

TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. Editora Método. 3ª Edição. 2011

TAVARES, André Ramos. DIREITO CONSTITUCIONAL ECONÔMICO. 3ª edição. Editora Método. 2011.

TCE-MT. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Relatório Sobre as Contas Anuais de Governo - 2023 - Município de Rondonópolis. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/processo/538248/2023#/> . Acesso em 14 de outubro de 2024.

TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Tradução: Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

VITALIS, Aline. Em busca da justiça fiscal: uma leitura atual do princípio da neutralidade. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v. 6, n. 6, p. 6, 2018. Disponível em: 55
https://www.academia.edu/36795800/EM_BUSCA_DA_JUSTI%C3%87A_FISCAL_UMA_LEITURA_ATUAL_DO_PRINC%C3%8DPIO_DA_NEUTRALIDADE_IN_SEARCH_OF_TAX_JUSTICE_A_CURRENT_READING_OF_THE_PRINCIPLE_OF_NEUTRALITY. Acesso em 16 de janeiro de 2025.

WATANABE. Kazuo. "Modalidades de Mediação" in Série Cadernos do CEJ, nº 22, Brasília, Conselho da Justiça Federal, 2001. Disponível em: [https://www.tjap.jus.br/portal/images/stories/documentos/eventos-congressos/cursos-mediacao/Texto - Modalidade de mediao - Kazuo Watanabe.pdf](https://www.tjap.jus.br/portal/images/stories/documentos/eventos-congressos/cursos-mediacao/Texto_-_Modalidade_de_mediao_-_Kazuo_Watanabe.pdf) Acesso em 09 de janeiro de 2025.