

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Guilherme Gregori Torres

Princípio da simplicidade no sistema tributário

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2025

Guilherme Gregori Torres

Princípio da simplicidade no sistema tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Renato Lopes Becho

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2025

Guilherme Gregori Torres

Princípio da simplicidade no sistema tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para obtenção do título de mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Renato Lopes Becho

Aprovado em: ____ de ____ de 2025.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Renato Lopes Becho
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

AGRADECIMENTOS

À memória de Lilian, cuja trajetória como primeira advogada de nossa família pavimentou o caminho que venho seguindo. Sua partida, ocorrida enquanto estas páginas ainda eram rascunho, transformou-se em tocha silenciosa que me guiou noite adentro. A sua luz sempre iluminará nossos caminhos.

À Vivian, agradeço o exemplo inspirador de dedicação, determinação e excelência, tanto na advocacia como no magistério. O seu amor pela profissão e pelo compartilhamento do conhecimento me cativou a seguir a carreira jurídica e trilhar o caminho acadêmico.

À Mariana, sou grato pelo carinho incondicional e pelo apoio constante frente aos desafios cotidianos. O seu amor é porto seguro durante as tormentas da vida profissional e acadêmica.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Renato Lopes Becho, cuja orientação técnica e paciência foram essenciais para o desenvolvimento desta dissertação. Sua disponibilidade para esclarecer dúvidas, sugerir caminhos e compartilhar conhecimento foi determinante.

Por fim, registro também meu agradecimento a Pinheiro Neto Advogados pelo suporte concedido durante o período de realização do mestrado acadêmico. O apoio institucional foi imprescindível para que eu pudesse me dedicar à pesquisa necessária para conclusão deste trabalho.

RESUMO

TORRES, Guilherme Gregori. **Princípio da simplicidade no sistema tributário**. 2025. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2025.

A EC 132/23 introduziu o princípio da simplicidade no Sistema Tributário Nacional. Essa alteração no texto constitucional suscita questões jurídicas relevantes relacionadas com o conteúdo e eficácia desse novo princípio. O objetivo geral desta pesquisa é analisar se o princípio da simplicidade se trata de norma meramente programática ou imperativa, cuja inobservância suscita consequências jurídicas. Os objetivos específicos abordam a investigação: a) dos contornos do princípio da simplicidade, aflorando seu conceito; b) da eficácia desse princípio; e c) das formas para solução de eventual conflito entre o novel princípio e outras normas. Para tanto, foi utilizada a metodologia dedutiva, com base em pesquisa bibliográfica, bem como empírica, por meio da análise de decisões do STF em que houve uma colisão de um princípio com outra norma, a fim de identificar se essa espécie normativa tem caráter decisivo nos julgamentos da Suprema Corte brasileira. Conclui-se que o princípio da simplicidade é um mandamento de otimização, que busca realizar, na maior medida possível, a simplificação de textos normativos, em volume e linguagem; obrigações tributárias, especialmente acessórias; e procedimentos administrativos e judiciais tributários. Além disso, verificou-se que o conflito do princípio da simplicidade com outras normas poderá ser solucionado por meio do exame da proporcionalidade da norma, técnica admitida pelo STF. O uso dessa técnica pela Corte Constitucional, porém, é vacilante e padece de aprimoramentos.

Palavras-chave: teoria dos princípios; princípio da simplicidade; reforma tributária; proporcionalidade.

ABSTRACT

TORRES, Guilherme Gregori. **Princípio da simplicidade**: conceito e aplicação sob o paradigma da ponderação. 2025. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2025.

Constitutional Amendment 132/23 introduced the legal principle of simplicity into the Brazilian Tax System. This amendment raises relevant legal questions regarding the content and effectiveness of this new legal principle. The general objective of this research is to analyze whether the principle of simplicity constitutes a merely programmatic norm or an imperative one, the non-observance of which gives rise to legal consequences. The specific objectives address the investigation of the: (a) concept of tax simplicity; (b) effectiveness of such principle; (c) mechanisms to solve conflicts between the principle of simplicity and another norm. To this end, the deductive methodology was employed, based on bibliographical research, as well as empirical research, through the analysis of decisions of the Brazilian Federal Supreme Court in which there was a collision between a principle and another norm, to identify whether this type of norm has a decisive character in the judgments of the Brazilian Federal Supreme Court. It is concluded that the principle of simplicity is an optimization mandate, which seeks to realize, to the greatest extent possible, the simplification of normative texts, both in volume and language; tax obligations, especially ancillary ones; and tax administrative and judicial procedures. Furthermore, it has been found that conflicts between a principle of simplicity and other rules can be resolved by assessing the proportionality of the rule, a method accepted by the Brazilian Federal Supreme Court. The use of this technique by the Supreme Court, however, is inconsistent and still requires improvement.

Keywords: theory of legal principles; legal principle of simplicity; Brazilian tax reform; proportionality.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
art.	artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
cf.	conforme
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF/88	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Mercadorias e Serviços
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIS	Contribuição ao Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
PUIL	Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei
RG	Repercussão Geral
RFB	Receita Federal do Brasil
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	14
1.2 Evolução histórica	14
1.2 Princípios constitucionais tributários	20
1.3 Introdução de novos princípios pela EC 132/23	22
2 TEORIA DOS PRINCÍPIOS	28
2.1 Ascensão dos princípios no pós-guerra	28
2.2 Regras e princípios	30
2.2.1 Texto e norma	30
2.2.2 Critérios de distinção entre regras e princípios	34
2.2.3 A simplicidade: regra, princípio ou ambos?	37
3 O PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE	40
3.1 A praticabilidade como ponto de partida	40
3.2 A simplicidade como desdobramento de outros princípios	43
3.2.1 Eficiência administrativa	43
3.2.2 Igualdade e segurança jurídica	47
3.3 Delimitando o objeto	50
3.3.1 Por que a escolha pela simplicidade?	50
3.3.2 Em relação a quê?	54
3.3.2.1 <i>Atos normativos</i>	58
3.3.2.2 <i>Regimes jurídicos</i>	62
3.3.2.3 <i>Recolhimento do tributo na liquidação financeira (split payment)</i>	66
3.3.2.4 <i>Obrigações tributárias acessórias</i>	68
3.3.2.5 <i>Contencioso tributário</i>	70
3.3.3 Para quem: contribuinte, Estado ou ambos?	74
3.4 Conceito de simplicidade	75
3.5 A eficácia da simplicidade	76
3.6 Interlocução com outros princípios	79
3.6.1 Legalidade	80
3.6.2 Capacidade contributiva	81
3.6.3 Cooperação tributária	83
3.6.4 Não confisco	86

4. A SOLUÇÃO DE CONFLITOS NORMATIVOS	90
4.1 Critérios para solução de antinomias jurídicas	90
4.1.1 Critério hierárquico	91
4.1.2 Critério cronológico	94
4.1.3 Critério da especialidade	95
4.1.4 Antinomia de segundo grau e o metacritério da hierarquia	96
4.2. A máxima da proporcionalidade	97
4.2.1 A ponderação de princípios.....	99
4.2.2 A solução de conflitos entre regras e princípios por meio da ponderação	102
4.3 A solução de conflitos envolvendo princípios pelo STF	106
4.3.1 A eficácia dos princípios na jurisprudência.....	108
4.3.2 O exame da proporcionalidade pelo STF	113
CONCLUSÃO	120
BIBLIOGRAFIA	124

INTRODUÇÃO

A EC 132/23 promoveu mudanças profundas no Sistema Tributário Nacional. Entre essas mudanças, houve a introdução de novos princípios constitucionais como a simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente. Essa alteração do texto constitucional para inserção, de forma expressa, de novos princípios suscita questões jurídicas relevantes, no sentido de compreender-se seu conteúdo e eficácia e conseqüente impacto na interpretação e aplicação das demais normas.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar se o princípio da simplicidade constitui uma norma meramente programática ou imperativa, cuja inobservância acarreta conseqüências jurídicas.

Os objetivos específicos abordam: a) a investigação da ideia abstrata contida no princípio, que caracterizará suas qualidades, aflorando seu conceito; b) a partir da essência do princípio da simplicidade, a identificação da sua eficácia e as conseqüências jurídicas do seu descumprimento; e c) a solução de eventual conflito entre o princípio da simplicidade e outra norma.

A pesquisa centra-se na dúvida sobre a influência que o novel princípio da simplicidade exerce sobre o Sistema Tributário Nacional, cujos questionamentos a que se busca responder são: a) trata-se de norma meramente programática ou imperativa? b) a inobservância desta norma suscita mecanismos de coação? c) qual o conteúdo e limites da simplicidade? d) caso o princípio da simplicidade colida com outras normas, como essa colisão pode ser resolvida?

O estudo justifica-se pela recente promulgação da EC 132/23, cuja temática encontra-se em investigação, não havendo, ainda, uma consolidação de sua interpretação e aplicação, fato que redundará em insegurança jurídica.

Esta dissertação tem como base teórica estrangeira o pensamento de Ronald Dworkin e Robert Alexy, enquanto, no âmbito nacional, vale-se das lições de Geraldo Ataliba, Celso Ribeiro Bastos, Paulo Bonavides, Roque Carrazza, Renato Lopes Becho, Humberto Ávila, entre outros.

A metodologia a ser aplicada é a dedutiva, com base em pesquisa bibliográfica, bem como a empírica, de forma complementar, que se fará pela análise de decisões do STF em que houve uma colisão de um princípio com outra norma, a

fim de identificar se essa espécie normativa tem caráter decisivo nos julgamentos da Suprema Corte brasileira.

Como hipótese encontrada tem-se que o princípio da simplicidade é um mandamento de otimização, que busca realizar, na maior medida possível, os princípios da eficiência administrativa, igualdade e segurança jurídica, por meio da simplificação de textos normativos, em volume e linguagem; obrigações tributárias, especialmente acessórias; e procedimentos administrativos e judiciais tributários. Além disso, verificou-se que o conflito do princípio da simplicidade com outras normas, pode ser solucionado por meio do exame de proporcionalidade.

Este estudo foi desenvolvido em cinco capítulos. No primeiro capítulo examina-se a evolução histórica do Sistema Tributário Nacional, desde a sua origem, no Império, até a promulgação da EC 132/23. Essa análise não se limitou a descrever marcos históricos, investigou-se as razões políticas, econômicas e sociais que motivaram as sucessivas reformas e a estruturação das competências tributárias entre União, Estados e Municípios. São examinadas as principais características de cada fase, como a paulatina descentralização da arrecadação, a busca por autonomia financeira dos entes federativos e os conflitos de competência que marcaram o desenvolvimento do sistema. O capítulo destaca, ainda, o surgimento dos princípios constitucionais tributários, como legalidade, isonomia, capacidade contributiva e vedação ao confisco, incorporados ao longo do tempo no texto constitucional. Essa revisão histórica se mostrou essencial, pois o conhecimento sobre as raízes e deformidades de nosso sistema tributária proporcionou melhor compreensão a respeito das soluções propostas e implementadas para corrigi-las.

O segundo capítulo investiga a teoria dos princípios, sob o prisma da corrente dogmática que ganhou força no pós-guerra, segundo a qual as normas jurídicas (gênero) se dividem em regras e princípios (espécies normativas). Essa corrente, capitaneada por Dworkin e Alexy, afasta a visão de que os princípios seriam apenas diretrizes programáticas sem eficácia jurídica e defende que o desrespeito a princípios enseja a adoção de mecanismos de coação. Nesse capítulo também são detalhados os critérios clássicos e contemporâneos para diferenciar regras e princípios, como grau de abstração, conteúdo axiológico, modo de aplicação e estrutura hipotético-condicional. Além disso, o capítulo discute a ascensão dos

princípios no constitucionalismo brasileiro após 1988 e o impacto dessa virada no ordenamento jurídico nacional.

Na sequência, o terceiro – e principal – capítulo do trabalho se dedica à investigação do conteúdo, eficácia e limites do princípio da simplicidade. O texto parte do conceito de praticabilidade, analisando suas diversas facetas, dentre as quais a simplicidade. Para uma maior clareza sobre os contornos da simplicidade, analisa-se, ainda, princípios que se relacionam com o novel princípio, como a eficiência administrativa, a igualdade e a segurança jurídica. Em seguida, responde-se às perguntas relacionadas aos objetos do sistema tributário que devem ser simplificados (atos normativos, regimes jurídicos, obrigações acessórias etc.), a quem se destina o princípio (contribuinte, Estado ou ambos) e os limites de sua aplicação diante de outros valores constitucionais. O terceiro capítulo examina criticamente as inovações trazidas pela reforma tributária, avaliando se as medidas implementadas efetivamente promovem a simplificação ou perpetuam a complexidade. Ao final, propõe-se um conceito próprio para o princípio da simplicidade, fundamentado em sua natureza de mandamento de otimização, bem como se discute as funções que pode exercer (integrativa, interpretativa, bloqueadora e valorativa) e sua interlocução com outros princípios constitucionais tributários.

A despeito do novo objetivo a ser perseguido (a simplificação), o Sistema Tributário Nacional sempre terá um grau de complexidade. Desse modo, os conflitos entre o princípio da simplicidade e normas que instituem obrigações tributárias, especialmente acessórias, serão frequentes, levando-se à necessidade de se solucionar tais conflitos. Na busca de uma resposta à questão dos conflitos entre normas, tem-se o quarto capítulo.

No quarto capítulo são apresentados os critérios clássicos para solução de antinomias jurídicas – hierarquia, cronologia e especialidade – e discutidas suas limitações diante de colisões entre princípios ou entre regras e princípios. O capítulo aprofunda a análise da máxima da proporcionalidade, detalhando suas três máximas parciais (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) e sua aplicação como técnica para solução de conflitos normativos. No texto também se discute como a proporcionalidade pode ser utilizada para controlar a constitucionalidade de regras que impõem obrigações tributárias complexas,

estabelecendo parâmetros para a prevalência do princípio da simplicidade em face de restrições legislativas, sempre em diálogo com outros valores constitucionais.

Por fim, apresenta-se um estudo empírico da jurisprudência do STF sobre conflitos entre normas e princípios constitucionais no âmbito tributário. A análise parte de uma amostragem de decisões proferidas sob a sistemática da repercussão geral, para investigar como o STF tem aplicado os princípios constitucionais. O trabalho revela que, embora o STF reconheça a força normativa dos princípios e sua aptidão para fundamentar decisões autônomas, a proporcionalidade é raramente utilizada de forma estruturada e, quando aplicada, frequentemente carece de fundamentação adequada e rigor metodológico. O estudo evidencia a distância entre a técnica da proporcionalidade imaginada pela doutrina e a prática decisória da Corte, apontando para a necessidade de maior clareza, previsibilidade e fundamentação nas decisões que envolvem colisão de princípios.

1. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 Evolução histórica

O tributo é um fenômeno presente na história desde a antiguidade, utilizado pelo poder político como instrumento para a soberania. Muitas vezes considerado arbitrário e abusivo, o poder de tributar encontrou freios com o declínio das monarquias absolutistas na Europa e a ascensão do princípio da legalidade.

Antônio Roberto Sampaio Dória (1964, p. 12) ensina que esse princípio foi introduzido originalmente na Magna Carta inglesa de 1215. Essa norma suprimiu o arbítrio real e submeteu o Poder Executivo aos limites da lei. O autor explica que essa ideia (legalidade em matéria tributária) foi transportada pelos teóricos do Estado de Direito para as novas formas de Governo que emergiam a partir do século XVIII, de modo a limitar também os parlamentos (Dória, 1964, p. 13). Conceder ilimitado poder fiscal aos novos governos seria um retrocesso. As nações estariam substituindo o arbítrio individual das monarquias pelo arbítrio colegiado das novas formas de governo.

As limitações ao poder de tributar, portanto, têm seu embrião em 1215 com a introdução do princípio da legalidade na Carta Magna inglesa e se desenvolvem nos séculos seguintes até alcançarem a noção de sistema tributário, ou “conjunto organizado de normas agrupadas pelo conceito de tributo” (Bastos, 1991, p. 104).

No Brasil, somente se pode falar em sistema tributário a partir da chegada da família real portuguesa (1808). Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 178) esclarece que, salvo com relação à indústria extrativista, Portugal limitou o desenvolvimento econômico em território brasileiro durante o período anterior (1500-1808) como forma de garantir o seu monopólio sobre os produtos manufaturados no Brasil. Desprovida de capital financeiro e com baixa demografia, a metrópole não tinha condições de administrar a sua possessão na América. Embora houvesse a figura do tributo à época, com a cobrança dos quintos (20%) e dos dízimos (10%), impostos sobre os produtos das indústrias extrativistas de minérios, madeira, especiarias e matérias-primas vegetais e animais, “[é] lógico que num país sem comércio ou indústria próprios, não se poderia desenvolver um sistema tributário” (Sousa, 1975, p. 178).

Após a invasão de Portugal em 1808 por Napoleão e da vinda da família real ao Brasil, foram abertos os portos brasileiros e autorizadas importações e exportações diretas de produtos, que somente eram possíveis por meio do território português. Nasceu a alfândega brasileira, que cobrava uma taxa geral de 24% e taxas reduzidas de 16% e 15% para produtos de Portugal e Inglaterra, respectivamente (Sousa, 1975, p. 178).

Geraldo Ataliba (1968b) identificava a existência de um sistema tributário no período anterior à Independência proclamada pelo Príncipe Regente, Dom Pedro de Alcântara de Bragança (Dom Pedro I). Contudo, segundo o autor, a qualificação como "Sistema Constitucional Tributário", título deste capítulo, somente se aplica a partir desse momento histórico.

Em 1822, o Brasil foi dividido em Províncias. O regime do novo império brasileiro, no entanto, era unitário. As Províncias não tinham autonomia política ou financeira. A arrecadação era centralizada e os valores necessários para as despesas eram direcionados pelo império às Províncias da mesma forma que se fazia com os Ministérios e outros órgãos do governo à época. Isso veio a ser modificado pelo Ato Adicional, que reformou a Constituição de 1824 para conceder autonomia política às províncias. Rubens Gomes de Sousa explica que, acompanhada da autonomia política, vieram os anseios de autonomia financeira. "Surgiu, então, pela primeira vez no Brasil, o problema típico dos países federais, que é o da discriminação de rendas, isto é, o problema de definir as fontes de receitas próprias de cada uma das unidades políticas" (Sousa, 1975, p. 178).

A Lei n. 99, de 31 de outubro de 1835, tentou solucionar esse problema de discriminação de rendas ao estabelecer uma divisão de competências entre as unidades políticas que compunham o império brasileiro – governo central, províncias e municípios – para a instituição e destinação de tributos. Essa tentativa, porém, restou frustrada na medida que a referida lei atribuiu ao governo central a quase totalidade dos tributos existentes e que poderiam ser instituídos (Ataliba, 1968a, p. 46). Rubens Gomes de Sousa (1975) ensina que a Lei n. 99, de 1835, permitia que tributos idênticos fossem instituídos pelos entes federativos – União, Estados e Municípios –, prevalecendo aquele instituído pela União em caso de concomitância, bem como deixava os Municípios à mercê dos respectivos Estados. De acordo com o autor, esses problemas vieram a ser corrigidos apenas na Constituição de 1934, que

definiu os tributos de competência privativa dos Municípios e introduziu o conceito de bitributação no texto constitucional (artigo 11). Para Rubens Gomes de Sousa (1975), a Proclamação da República em 1889 e a subsequente Constituição de 1891 não trouxeram os avanços necessários ao sistema de discriminação de rendas instituído pela Lei nº 99, de 1835. Geraldo Ataliba (1968a, p. 50), porém, viu na Constituição de 1891 e no regime republicano de governo os primeiros passos para a solução desse problema.

Na Constituição de 1934 há, pela primeira vez, uma repartição mais racional da competência tributária entre União, Estado e Municípios. O sistema constitucional tributário brasileiro deixou de ser sintético e flexível.

“Inaugurou-se, em 1934, com a Constituição social-democrática, a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, que passa a ser característica nossa. É rígido o sistema erigido em 1934. Desapareceu aquela liberdade do legislador ordinário que, de então em diante, passa a ser ver peiado, circunscrito a esferas limitadas e onerado por mil e uma amarras.” (Ataliba, 1968a, p. 66)

As Constituições que se sucederam, de 1937 e 1946, conservaram o sistema de 1934 (Ataliba, 1968a, p. 66), salvo algumas modificações na divisão de competências tributárias entre os entes federativos (Sousa, 1975, p. 179). Este último texto constitucional (1946) estabeleceu três categorias de tributos: privativos, concorrentes e comuns.

Os tributos privativos são aqueles que podem ser instituídos por um ente federativo específico (União, Estados ou Municípios), enquanto os concorrentes podem ser instituídos simultaneamente pela União ou pelos Estados, sendo o tributo estadual excluído pelo federal idêntico por força da vedação à bitributação. Os tributos comuns, a seu turno, são obrigações tributárias que podem ser instituídas simultaneamente pelos três Entes federativos e às quais não se aplica a vedação à bitributação.

Outra característica do texto constitucional de 1946 é a participação na arrecadação, ou repartição dos resultados entre dois ou mais entes federativos. Importante mencionar que a competência para legislar sobre o tributo repartido é privativa do ente competente para o instituir. Isto é, a participação na arrecadação não enseja a repartição de competência tributária (Sousa, 1975, p. 185).

Além da divisão de competências tributárias e das regras de participação na arrecadação, a Constituição de 1946 estabelecia algumas proibições de caráter geral em matéria tributária (Sousa, 1975, p. 186), como a vedação à discriminação entre origem e destino, à restrição de tráfego por meio da cobrança de tributos, à exigência de tributos (imunidade) entre os entes federativos sobre bens, rendas ou serviços, templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos e das instituições de educação e de assistência social, papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros, e à instituição, pela União, de tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional.

Para Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 188), os principais defeitos do sistema tributário brasileiro, até então instalado, eram com relação à falta de autonomia financeira dos Municípios, em razão das fontes insuficientes de receita, e à competência tributária restrita dos Estados, dependentes do imposto de vendas e consignações. Aliomar Baleeiro (1952) discordava das críticas de Rubens Gomes de Sousa (1975) ao texto constitucional de 1946. Na opinião de Aliomar Baleeiro (1952), os Estados e Municípios, na verdade, não extraíam o devido proveito econômico das competências que a Constituição lhes facultava.

A Constituição de 1946 apresentava uma densidade razoável em matéria tributária. Aliomar Baleeiro (2010a, p. 2) explica em sua obra que nenhuma outra Constituição à época tratava com tamanho zelo os ramos financeiro e tributário. No entanto, na visão de Ives Gandra Martins (1991, p. 18), poder-se-ia falar em sistema tributário brasileiro somente a partir da EC n. 18, de 1965. O autor explica que o texto constitucional de 1946 previa princípios esparsos e inconsistentes. Os tributos eram utilizados pelos entes federativos com imperfeições claras, suscitando conflitos de competência contínuos. A “sistematização das espécies tributárias era uma exigência, visto que no desarmônico complexo anterior, taxas havia que invadiam as áreas pertinentes aos impostos, assim como contribuições que se confundiam com impostos e taxas” (Martins, 1991, p. 21).

Na EC 18/65¹, promulgada no contexto do Regime Militar instaurado em 1964, identifica-se a primeira referência ao “sistema tributário nacional” no

¹ “Art. 1º O sistema tributário nacional compões-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.” (BRASIL, 1965, p.1)

ordenamento jurídico brasileiro, composto por impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios² e regido pelo disposto na própria Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e em legislações federal, estadual e municipal, nos limites das respectivas competências. São previstas na mencionada EC as proibições dos textos constitucionais anteriores, somadas ao novel princípio da anterioridade anual³.

A EC 18/65 foi a “semente” da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), cujo projeto foi redigido por Rubens Gomes de Sousa e revisto por Gilberto Ulhôa Canto, Tito Rezende e Carlos da Rocha Guimarães (Martins, 1991, p. 23). O CTN foi um importante marco para o Sistema Tributário Nacional. Ives Gandra Martins (1991, p. 28) explica que essa lei exerceu (e ainda exerce) a estabilização sistêmica ao dispor sobre normas gerais de Direito Tributário, conflitos de competência e as limitações ao poder de tributar.

Esclarecimento importante, que podemos encontrar nas obras de Ives Gandra Martins (1991, p. 22) e Aliomar Baleeiro (2010b, p. 39), está relacionado à recepção do CTN pelas Constituições posteriores. O CTN foi votado como lei ordinária à época, visto que a Constituição de 1946 não exigia lei complementar ou quórum qualificado para normas gerais de direito financeiro. A Lei nº 5.172, de 1966, portanto,

² “Art. 4º Somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios.” (BRASIL, 1965, p.1)

³ “Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda;
II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar impostos sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;

d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto na letra a, do nº IV é extensivo às autarquias, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

§ 2º O disposto na letra a, do nº IV não é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interesse comum.

Art. 3º É vedado:

I - à União, instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município;

II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.” (BRASIL, 1965, p.1)

era formalmente perfeita. As Constituições que se sucederam disciplinaram a figura da lei complementar, que passou a ser o instrumento legislativo adequado para tratar de normas gerais em matéria tributária. Não obstante, por força do princípio da recepção e pelo fato de o CTN não possuir vícios formais à época de sua promulgação, foi recebido como lei complementar pelos novos textos constitucionais naquilo que não fosse conflitante.

Em 1967 sobreveio uma nova carta magna e, com ela, um novo sistema constitucional tributário. Esse novo sistema incorporou esquemas e concepções do sistema de 1946 e da EC 18/65. Geraldo Ataliba explica que se manteve a discriminação rígida de competências e os demais princípios tributários, exceto a proporcionalidade dos impostos à capacidade contributiva (Ataliba, 1968a, p. 208).

Após duas décadas, foi promulgada a Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. O referido texto constitucional simbolizou a consolidação do processo de redemocratização do Brasil. A sociedade, sufocada pelo regime autoritário, ansiava por mudanças profundas.

Marcus Abraham (2024, p. 50) ensina que o texto constitucional de 1988 trouxe uma ampla gama de direitos fundamentais individuais e coletivos, aboliu a censura e outras restrições às liberdades, reduziu o poder do Executivo e fortaleceu os Poderes Legislativo e Judiciário, promovendo um equilíbrio democrático entre os poderes. Manteve o regime presidencialista e a república federativa, além de fortalecer Estados e Municípios. O autor explica que a CF/88 reestruturou o sistema tributário nacional, redistribuindo tributos entre os entes federativos e repartindo receitas financeiras, solidificando a autonomia dos Estados e Municípios, atenuando desequilíbrios regionais e ampliando direitos e garantias dos contribuintes. Abraham também explica que a Carta Magna de 1988 impôs maiores limitações ao poder de tributar, estendendo valores de segurança jurídica, liberdade e igualdade ao campo fiscal, essenciais para a justiça social dentro de um Estado Democrático de Direito.

A CF/88 dedicou o Capítulo I do Título VI (“Tributação e Orçamento”) ao Sistema Tributário Nacional. Esse capítulo pode ser dividido em quatro partes:

- a) Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 149-A), instituindo a estrutura de tributação, as espécies tributárias, o modo de incidência, as competências etc.;
- b) Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (arts. 150 a 152), que estabelece os princípios tributários garantidores dos direitos do contribuinte e cria as principais imunidades

tributárias; c) Distribuição de Competências Tributárias (arts. 153 a 156-B e 195, CF/88), que atribui à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição de impostos e contribuições e; d) Repartição das Receitas Tributárias (arts. 157 a 162), que dispõe sobre a participação que cada ente federativo terá no produto da arrecadação. (Abraham, 2024, p. 50)

O Sistema Tributário Nacional, na forma da Carta Magna de 1988, atualmente em vigor, é composto por um conjunto de normas (gênero), divididas entre princípios e regras (espécies), que giram em torno da ideia de tributo.

Nosso enfoque, porém, será o Sistema Constitucional Tributário, que, em razão de sua rigidez, característica desde 1934, conservou-se no âmbito constitucional as suas principais normas.

Restringindo ainda mais nossa análise, nos concentraremos nos princípios constitucionais, por entender que esses são as normas máximas do Sistema Constitucional Tributário brasileiro.

1.2 Princípios constitucionais tributários

Roque Carrazza (2024, p. 42) entende que existem normas mais importantes que outras. Na sua visão, a qual compartilhamos, os princípios são a bússola do ordenamento jurídico, ou as “vigas-mestras”. Eles encarnam valores fundamentais. Por esse motivo, assumem posição de eminência em relação às demais normas (regras).

Os princípios podem ser explícitos ou implícitos. Carrazza (2024, p. 45) esclarece que a necessidade de interpretação do texto normativo para extração de um princípio não lhe retira a importância. O princípio não é mais importante somente pelo fato de estar explicitamente descrito no texto normativo. Celso Antônio Bandeira de Mello (2021, p. 81) e Renato Lopes Becho (2019) compartilham dessa opinião.

Pode-se dividir os princípios segundo critério variados. José Joaquim Gomes Canotilho (1991, p. 177 *et seq.*) os divide em princípios jurídicos fundamentais, políticos constitucionalmente conformadores, impositivos e princípios-garantia. Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 273) os classifica como empíricos, lógicos, ontológicos, epistemológicos e axiológicos. Ricardo Lobo Torres (2014, p. 196) os segrega em princípios de legitimação, estruturais, fundamentais e vinculados a valores.

A utilização de uma ou outra classificação dependerá, além de sua adequação do ponto de vista científico, de sua utilidade didática. Neste trabalho, utilizaremos divisões simplificadas, pois didaticamente mostra-se mais adequado ao seu escopo. Este capítulo se restringe à divisão entre princípios gerais e específicos. Adiante, no segundo capítulo, ao tratar sobre a hierarquia entre normas, aponta-se uma segunda proposta de divisão dos princípios, entre sobreprincípios e subprincípios.

Os princípios gerais são aqueles que guiam o ordenamento jurídico, irradiados por todo o sistema constitucional. De forma adjacente, encontramos aqueles voltados especificamente ao Direito Tributário (Bastos, 1991, p. 106).

Geraldo Ataliba (2001, p. 36) destaca como princípios mais importantes do ordenamento jurídico brasileiro, os da federação e da república⁴. A essa lista deve ser adicionado o princípio da segurança jurídica⁵. Para além desses, Celso Ribeiro Bastos (1991, p. 106) menciona como princípios gerais a igualdade⁶, legalidade⁷, ampla defesa⁸, liberdade de iniciativa e propriedade privada⁹. Muitos desses princípios gerais são repetidos ou possuem desdobramentos no capítulo da CF/88 dedicado ao Sistema Tributário Nacional.

No que se refere aos princípios específicos tributários, a literatura identifica no texto constitucional os princípios da legalidade estrita¹⁰, isonomia¹¹, reserva de lei complementar¹², anterioridade (anual e nonagesimal)¹³, irretroatividade¹⁴, vedação ao

⁴ Cf. artigo 1º da CF/88.

⁵ A segurança jurídica é um princípio constitucional implícito, que pode ser extraído de diversos trechos da CF/88, como os artigos 1º e 5º, que proporcionam ao cidadão segurança física e individual por meio de habeas corpus, proteção à propriedade privada, preservação da liberdade de expressão, entre muitos outros (Ávila, 2011b, p. 267).

⁶ Cf. artigo 5º, *caput*, da CF/88.

⁷ Cf. artigo 5º, II, da CF/88.

⁸ Cf. artigo 5º, LV, da CF/88.

⁹ Cf. artigo 170 da CF/88.

¹⁰ Cf. artigo 150, I, da CF/88.

¹¹ Cf. artigo 150, inciso II, da CF/88.

¹² Cf. artigo 146 da CF/88.

¹³ Cf. artigo 150, III, “b” e “c”, da CF/88.

¹⁴ Cf. artigo 150, III, “a”, da CF/88.

confisco¹⁵, não-cumulatividade¹⁶, capacidade contributiva¹⁷, não discriminação por origem e/ou destino¹⁸, progressividade dos impostos¹⁹, entre outros²⁰.

A esse extenso rol de princípios, foram adicionados outros pela EC 132/23 (Brasil, 2023). Com a Reforma Tributária, introduziu-se os princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente, atenuação de efeitos regressivos²¹ e neutralidade²² de forma expressa no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional. O enfoque deste trabalho reside no primeiro deles, a simplicidade.

1.3 Introdução de novos princípios pela EC 132/23

A insatisfação com o Sistema Tributário Nacional é antiga. Muitas foram as tentativas de modificá-lo. Desde a última Constituinte, podem ser identificadas quatro tentativas de reforma.

A primeira (PEC nº 175, de 1995) foi apresentada no governo de Fernando Henrique Cardoso e propunha um IVA dual, de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cobrado no destino, em substituição ao ICMS, IPI e ISS. Essa proposta previa, ainda, uma contribuição social sobre valor agregado, em substituição ao PIS/COFINS, e um imposto municipal sobre vendas ao varejo.

Uma segunda tentativa (PEC nº 41, de 2003) ocorreu no primeiro mandato de Luís Inácio Lula da Silva, prevendo a extinção do IPI e sua substituição por uma alíquota federal cuja cobrança seria feita nos mesmos moldes do ICMS, criando um IVA dual parecido ao proposto por Fernando Henrique Cardoso. A diferença entre essa proposta e a anterior é que o IVA dual seria cobrado na origem ao invés do destino.

¹⁵ Cf. artigo 150, IV, da CF/88.

¹⁶ Cf. artigo 153, §3º, II; 155, §2º, I; e 195, §12, da CF/88.

¹⁷ Cf. artigo 145, §1º, da CF/88.

¹⁸ Cf. artigo 152 da CF/88.

¹⁹ Cf. artigo 153, §2º, I, da CF/88.

²⁰ Como será visto no segundo capítulo deste trabalho, a grande maioria dessas normas constitucionais se tratam, na verdade, de regras na concepção técnica que adotaremos. Ocorre que, a referência a essas normas como princípios está difundida de tal maneira na doutrina que optamos, neste primeiro momento, a nos referenciar a essas regras como princípios.

²¹ Cf. artigo 145, §3º e §4º, da CF/88.

²² Cf. 156-A, §1º, da CF/88.

A terceira proposta (PEC nº 233, de 2008) foi apresentada no segundo mandato de Lula, com a intenção de unificar as contribuições ao PIS/COFINS e ao Salário Educação, além de nacionalizar a legislação do ICMS. Essas três primeiras tentativas de reforma, porém, foram malsucedidas. O insucesso dessas propostas teve como denominador comum a forte resistência de governadores, prefeitos e setores beneficiados por incentivos fiscais (Lukic, 2014).

Em 2019, a Câmara dos Deputados se debruçou novamente sobre o assunto e criou a Comissão Especial da Reforma Tributária, visando analisar a quarta e última proposta de Reforma Tributária (PEC n. 45, de 2019), desenvolvida intelectualmente pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e apresentada pelo Deputado Baleia Rossi (Appy *et al.*, 2020, p. 16). Essa proposta foi aprovada e promulgada pelo Congresso Nacional em 20 dezembro de 2023, tornando-se a 132ª Emenda à Constituição.

A EC 132/23, fruto do diálogo entre a PEC nº 45, de 2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi (MDB/SP), e a PEC nº 110, de 2019²³, de autoria do Senador David Alcolumbre (DEM/AP), trouxe profundas alterações no Sistema Tributário Nacional. O foco principal dessa reforma são os tributos incidentes sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS), o que proporcionou à EC 132/23 o apelido de “Reforma Tributária do Consumo”.

Eurico de Santi, um dos idealizadores da PEC 45, explica que os tributos incidentes sobre o consumo foram substituídos, “inaugurando novo federalismo cooperativo, com legislação nacional uniforme, [...], cobrança, apuração e distribuição de recursos automática e centralizada em entidade de caráter nacional, neutro [...], e transparente [...]” (Santi *et al.*, 2023, p. 12). O ICMS, ISS, IPI²⁴, PIS e COFINS foram substituídos pelo IBS, pela CBS e pelo IS.

²³ A PEC nº 110 era mais ambiciosa que a PEC nº 45. Aquela proposta de Emenda à Constituição propunha a extinção do IPI, IOF, PIS/Cofins, Salário-Educação, ICMS, ISS e Cide-Combustíveis e a substituição desses oito tributos por apenas dois: o IBS e o IS.

²⁴ A partir de 2027, o IPI terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, nos termos do artigo 126, III, alínea ‘a’, do ADCT. É incorreto, portanto, afirmar que esse imposto será extinto. A cobrança do imposto será mantida, mas restrita às operações envolvendo produtos da Zona Franca de Manaus. Ademais, não será autorizada a cobrança do IS de forma cumulativa nessas operações, cf. alínea ‘b’ do inciso III do artigo 126 do ADCT.

As mudanças no sistema, porém, não se limitaram aos tributos incidentes sobre o consumo, elas foram profundas, e os seus reflexos alcançam todas as esferas do Direito Tributário. Isso porque a EC 132/23 introduz novos princípios norteadores do Sistema Tributário Nacional, modifica competências tributárias, altera a dinâmica de arrecadação e fiscalização de tributos, prevê mudanças nas regras aplicáveis aos tributos incidentes sobre o patrimônio (IPVA e ITCMD) e estabelece um prazo para que o Poder Executivo encaminhe ao Congresso Nacional projetos de lei que reformem a tributação da renda e da folha de salários²⁵. Em torno de todas essas mudanças circundam tanto críticas como elogios.

Roque Carrazza, Ives Gandra Martins, Humberto Ávila, Hamilton Dias de Souza, por exemplo, criticam a EC 132/23. Em artigo conjunto, os autores defendem que a reforma reduz de forma significativa a autonomia de Estados e Municípios (Souza *et al.*, 2024, p. 13). Segundo eles, o novo modelo centraliza a criação e administração do IBS em um Conselho Federativo, regido por lei complementar federal, esvaziando o poder dos entes subnacionais e transforma sua autonomia em algo meramente formal (Souza *et al.*, 2024, p. 13). Além disso, consideram ilusória a possibilidade de Estados e Municípios fixarem alíquotas próprias, já que qualquer alteração teria que ser aplicada de forma uniforme a todos os bens e serviços, sem flexibilidade para políticas locais (Souza *et al.*, 2024, p. 15).

Outro ponto de crítica é a estrutura rígida de alíquotas, considerada incompatível com a prática internacional (Souza *et al.*, 2024, p. 16). Os autores destacam que, em outros países, há múltiplas faixas de tributação para permitir ajustes conforme a natureza dos bens e serviços, enquanto a proposta brasileira prevê poucas faixas e alíquotas elevadas até mesmo para itens essenciais, como saúde, educação e alimentos básicos, o que poderia aumentar a regressividade do sistema e elevar a carga tributária sobre setores sensíveis (Souza *et al.*, 2024, p. 18).

Para Carrazza, Martins, Ávila e Souza, a centralização do poder tributário na União é vista como um retrocesso federativo, contrariando princípios constitucionais e podendo violar cláusulas pétreas (Souza *et al.*, 2024, p. 22). Os autores também criticam a tramitação apressada da proposta, sem o devido debate

²⁵ O artigo 18, I e III, da EC 132/23 estabeleceu um prazo de 90 (noventa) dias para que o Poder Executivo encaminhasse ao Congresso Nacional projeto de lei que reforme a tributação da renda e da folha de salários. No entanto, esse prazo não foi cumprido pelo Governo Lula (mandato jan/23-dez/26).

público e análise aprofundada, o que compromete a legitimidade e a qualidade da reforma (Souza *et al.*, 2024, p. 19).

José Roberto Vieira tem posição semelhante aos autores supramencionados. Vieira entende que a “competência compartilhada” é um mito pois, “se a competência será exercida por lei complementar da União, oriunda do parlamento federal, ficam afastadas as incertezas e espancadas as dúvidas: trata-se de competência privativa federal!” (Vieira, 2024, p. 698).

Do outro lado da mesa, defende-se que não há supressão de autonomia financeira e, portanto, política de Estados, Distrito Federal e Municípios, pois o Comitê Gestor do IBS funcionará como mero órgão de repasse dos valores arrecadados (Santi *et al.*, 2024, p. 22). Tácio Lacerda Gama (2024, p. 369) compartilha essa opinião, desde que haja a garantia de efetivo repasse dos valores arrecadados para os respectivos entes federativos.

Outro ponto enaltecido pela doutrina é a não-cumulatividade ampla, ou plena, da CBS e do IBS (Santi *et al.*, 2023, p. 143). Embora o contribuinte tenha o direito de deduzir créditos de ICMS, IPI, PIS e COFINS na apuração dos respectivos tributos, esse direito sempre enfrentou restrições, seja legal, como as sucessivas prorrogações de prazo para registro de créditos de ICMS sobre bens de uso e consumo²⁶, seja de interpretação, como o conceito de “insumo” para PIS/COFINS.

As críticas e os elogios feitos pela doutrina ao texto da reforma são ricos para o debate acadêmico e merecem um exame aprofundado. Embora seja de grande interesse explorar todas essas discussões, neste trabalho nos concentraremos nos novos princípios introduzidos pela EC 132/23, mais especificamente no princípio da simplicidade.

O artigo 145, §3º, da CF/88, com redação dada pela EC 132/23, passou a prever que o “Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.” Uma observação importante é que a EC 132/23 trouxe as primeiras referências expressas a “princípios” no Capítulo da Constituição Federal dedicado ao Sistema Tributário Nacional. Sergio André Rocha (2023) esclarece que, embora uma das seções desse Capítulo seja intitulada “Dos princípios gerais”, o termo “princípios”

²⁶ Cf. artigo 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

nesse título não foi utilizado no sentido de normas jurídicas finalísticas, característica que será trabalhada adiante, mas sim para se referir a “fundamentos” ou “pontos de partida estruturantes”.

A inserção expressa de “princípios” no Capítulo da CF/88 que trata do Sistema Tributário Nacional suscita questões jurídicas importantes, como: qual a natureza jurídica desse texto legal? Se princípio, qual a sua eficácia? Considerando o atual protagonismo dos princípios na jurisprudência, qual será sua influência no julgamento de casos concretos pelo STF?

Parte da doutrina considerou dispensável a inclusão do §3º no artigo 145 da Constituição Federal, pois os direitos ali previstos poderiam ser extraídos de dispositivos do texto original da Carta Magna (Greco; Rocha, 2024, p. 757). Essa afirmativa pode ser aceita em parte. Os deveres de simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, de fato, já teriam suporte na redação anterior à EC 132/23. No entanto, não se pode perder de vista a função didática e protetora de direitos fundamentais de um texto constitucional analítico como o contido na Carta Magna de 1988.

A CF/88 é redundante em diversas matérias, não só no Capítulo do Sistema Tributário Nacional. Essa foi uma escolha do Constituinte para dificultar a supressão de direitos e garantias dos cidadãos e conferir estabilidade ao direito legislado sobre determinadas matérias (Bonavides, 2009, p. 92). Muito embora a suposta dificuldade de alteração da Constituição tenha se mostrado relativa, visto que houve 144 modificações²⁷ até então, a redundância também representa uma técnica de clarificação do texto constitucional, que não se destina apenas aos operadores do Direito, mas a todos os cidadãos brasileiros.

A extração desses princípios, especialmente o princípio da simplicidade, objeto deste trabalho, demandaria certo esforço interpretativo, o que poderia lhes retirar a relevância que merecem. Tendo em vista o manicômio jurídico-tributário brasileiro, revela-se essencial dar ênfase ao dever de simplicidade de nosso sistema diante dos efeitos devastadores que a complexidade pode causar.

²⁷ 132 emendas regulares, 6 emendas aprovadas durante a revisão de 1994 e seis tratados internacionais sobre direitos humanos aprovados pelo Congresso com quórum de emenda constitucional, concedendo-lhes força de emenda à Constituição.

Uma segunda crítica lançada pela doutrina contra a EC 132/23 é a de que o novo sistema tributário é contraditório com os próprios objetivos por ele perseguidos. Isso porque a EC 132/23, de um lado, introduz o princípio da simplicidade, mas, de outro, apresenta um sistema complexo (Scaff, 2024 a).

Contudo, conforme reconhecido por essa mesma doutrina, não podemos nos limitar a lançar críticas sobre a EC 132/23. Devemos estudar o novo texto constitucional na forma em que aprovado pelo Congresso Nacional. É o que faremos a seguir com relação ao princípio da simplicidade previsto no artigo 145, §3º, da Constituição Federal, com redação dada pela EC 132/23.

Nesse sentido, como primeiro passo, será examinada a teoria dos princípios, a fim de confirmar se a simplicidade possui a natureza jurídica pela qual ela se autodenomina no artigo 145, §3º, da CF/88, com redação dada pela EC 132/23.

2. TEORIA DOS PRINCÍPIOS

2.1 Ascensão dos princípios no pós-guerra

A existência e o reconhecimento dos princípios, inclusive pela ordem jurídica, vêm de longe, sendo possível identificá-los, por exemplo, na tradição judaico-cristã, na filosofia grega e no direito romano (Barroso, 2012, p. 122). Mas a sua ascensão como norma jurídica ocorre a partir da segunda metade do século XX, após a derrota do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha no contexto da Segunda Guerra Mundial.²⁸

No pós-guerra buscou-se meios capazes de impedir que as barbáries realizadas no período do regime nazifascista se repetissem. Para prevenir que novos governos pudessem utilizar a lei para justificar a opressão ou perseguição de minorias, como feito pelos regimes totalitários na Segunda Guerra Mundial, houve a positivação de diversos direitos fundamentais, ou direitos humanos, em especial nos textos constitucionais. Essas garantias são previstas na forma de direitos subjetivos, individuais, oponíveis ao Poder Público e às maiorias, como forma de limitar eventuais excessos desses grupos.

As Constituições nesse período deixam de ser meras cartas políticas, de conteúdo programático, e passam a efetivamente integrar o ordenamento jurídico, irradiando efeitos sobre todos os ramos do Direito. O texto constitucional se torna imperativo, atributo de uma norma jurídica, e a sua inobservância desencadeia mecanismos de coação, a fim de forçar o seu cumprimento (Becho, 2009, p. 243).

Como resultado do fortalecimento da Constituição, os tribunais constitucionais conquistam posição de destaque na solução de controvérsias jurídicas. A jurisdição constitucional deixa de voltar-se apenas à regularidade do processo legislativo da norma jurídica, conforme modelo idealizado por Hans Kelsen

²⁸ Há autores que defendem que os princípios como norma jurídica não é uma novidade da metade do Século XX. Para essa literatura, no positivismo já se falava em normas de alto grau de generalidade (Trivisnonno, 2006). Nós concordamos que seria possível se referir aos princípios como normas com alto grau de generalidade. Contudo, no conceito adotado por este trabalho, princípio significa a norma com alta carga axiológica, que aproxima o direito e a moral. Essa aproximação no paradigma do positivismo, porém, não era concebível, motivo pelo qual a norma com alto grau de generalidade, mencionada pela doutrina indicada, se trata, em nossa opinião, de uma regra, na concepção que será trabalhada adiante, com alto grau de generalidade, e não um princípio no conceito que adotamos.

(2003, p. 125 *et seq.*), centrado no aspecto formal. As cortes constitucionais começam a se debruçar também sobre a congruência das leis com os valores positivados na forma de direitos fundamentais. O controle de constitucionalidade, portanto, passa a ser realizado tanto sob o aspecto formal como material da norma.

Neste novo paradigma se propõe a divisão da norma jurídica em regras e princípios. A classificação dos princípios como norma jurídica se deve ao trabalho desenvolvido por Ronald Dworkin (1967) como contraponto ao positivismo jurídico de Herbert Hart, sobretudo no que se refere à textura aberta das regras jurídicas que, segundo Dworkin, abriria uma discricionariedade exacerbada do Poder Judiciário.

Para Dworkin, a visão positivista de Direito como um sistema de regras é simplista. Esse autor defende que os princípios desempenham um papel crucial na determinação de obrigações legais, não só, mas especialmente em casos difíceis, nos quais não há uma regra clara que se aplique diretamente (Dworkin, 1967, p. 15).

No âmbito brasileiro, a presença dos princípios no texto constitucional e a sua relevância para o Direito são reconhecidas há muito pela doutrina. Geraldo Ataliba em sua obra clássica *República e Constituição* explica que, desde 1891, os princípios da federação e da república “exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se deve interpretar os demais [princípios]” (Ataliba, 2001, p. 36).

Essa espécie de norma jurídica, porém, ganha especial destaque após o processo de redemocratização em 1985, que culminou na Constituição Federal de 1988 (Torres, R., 2014, p. 288). Durante o rígido período da ditadura militar brasileira, contemporâneo ao pós-guerra²⁹, houve pouco espaço para garantia de direitos individuais.

A marca desse período era o formalismo jurídico, inclusive em matéria tributária. Nesse ambiente se fortaleceu a doutrina da estrita legalidade tributária, em sua exacerbação como legalidade estrita e tipicidade fechada, centrada exclusivamente nos aspectos formais e linguísticos do texto legal (Torres, R., 2014, p. 288). Pode-se dizer que a teoria formalista dessa época era em alguma medida

²⁹ O período a que nos referimos como “pós-guerra” se inicia em 1945 com a vitória dos aliados na Segunda Guerra Mundial e se encerra com a queda do Muro de Berlim em 1991.

progressista, pois minimamente viabilizava o debate de normas tributárias em um Estado de exceção (Rocha, 2023).

Apesar de ainda encontrar adeptos, principalmente em teses fazendárias, a teoria formalista perde espaço no contexto de um Estado democrático de Direito, com ampla garantia de direitos fundamentais, individuais e coletivos. Ganha força uma nova teoria tributária, mais próxima dos valores e princípios introduzidos no texto constitucional promulgado em 1988.

Essa nova teoria incorpora a diferenciação entre regras e princípios inaugurada por Dworkin e a ponderação de princípios como mecanismo de solução de conflitos. Paulo Bonavides (2009, p. 276), Eros Grau (2003, p. 141), Luís Roberto Barroso e Ricardo Lobo Torres (Greco; Rocha, 2024, p. 755) representam grandes pontos de irradiação dessa nova teoria no Brasil.

O paradigma da ponderação introduzido por Alexy, cuja teoria foi desenvolvida a partir da obra de Dworkin, atualmente é o sustentáculo de diversas decisões dos tribunais pátrios. A forma com que a teoria de Alexy tem sido aplicada pelo Poder Judiciário brasileiro, porém, tem gerado diversas críticas por parte da doutrina e de operadores do Direito, pois reabre perigosa janela para avanço de interpretações sem limites (Abboud, 2024, p. 318).

Por esse motivo, neste capítulo estudaremos as teorias desenvolvidas pelos autores mencionados e, ao final deste trabalho, as confrontaremos com as decisões do STF, para identificar a coerência da jurisprudência com o paradigma da ponderação por ela aplicado, se aplicado.

Esse estudo tem por objetivo confirmar se o princípio da simplicidade possui a natureza pela qual se autodenomina na EC 132/23 e, considerando a sua natureza, identificar seus efeitos, como poderia ser aplicado pelo Poder Judiciário brasileiro e qual seria a sua influência em disputas envolvendo outros princípios ou regras que instituem obrigações tributárias.

2.2 Regras e princípios

2.2.1 Texto e norma

A norma jurídica, seja regra ou princípio, não se confunde com os textos ou enunciados normativos. Aquela é resultado da interpretação sistemática destes.

Geraldo Ataliba (2011) ensina que toda norma possui uma hipótese e um comando. Esse comando pode ser direto, impondo um comportamento específico, ou indireto, impondo comportamentos que resultem em determinada qualidade ou estado de coisas. O autor explica que os enunciados legais, por si só, não constituem norma, eles “[l]imitam-se a fixar pressupostos, qualificar um aspecto (subjetivo ou objetivo, ou ambos) de uma hipótese, ou articular duas ou mais normas” (Ataliba, 2011, p. 27).

Humberto Ávila explica que podem existir textos ou enunciados a partir dos quais não é possível extrair qualquer norma. Por outro lado, em certos casos, é possível extrair normas sem que haja um suporte físico. Maior exemplo disso é o princípio (implícito) da segurança jurídica. O mencionado autor defende, ainda, que em determinadas hipóteses é possível reconstruir mais de uma norma a partir de um mesmo texto ou enunciado normativo. Para exemplificar essa afirmação ele cita o enunciado que prevê a exigência de lei para instituição ou aumento de tributo, do qual se extrai o princípio da legalidade, a proibição de regulamentos independentes e a proibição de delegação normativa. Em síntese, “não há correspondência biunívoca entre dispositivo e norma – isto é, onde houver um não terá obrigatoriamente de haver o outro.” (Ávila, 2021a, p. 50).

Além de sua desvinculação com a norma jurídica, cabe esclarecer que o texto ou enunciado normativo não pressupõe a existência de um conteúdo prévio e estanque, tampouco está necessariamente vinculado à intenção do legislador. A ideia de que a norma jurídica já está contida no texto ou enunciado, anteriormente à sua aplicação, é legado ultrapassado do positivismo legalista. Admitir a sua vinculação ao processo legislativo também é equivocado, na medida que esse processo envolve diversos atores, com múltiplas intenções, podendo se alongar por décadas, ou até mesmo séculos. Antonin Scalia (1997, p. 32 *et seq.*), ex-Ministro da Suprema Corte norte-americana, traz em sua obra um exemplo que reforça essa afirmação.

Scalia (1997) cita o diálogo ocorrido entre parlamentares norte-americanos durante o trâmite de um projeto de lei que tratou sobre matéria tributária. Um dos parlamentares questiona o seu colega, Presidente do Comitê de Finanças do Congresso, se ele ou algum outro colega daquele comitê teve a oportunidade de ler o relatório que acompanhava aquele projeto de lei. Seu colega responde que não, que

estava trabalhando nisso. O parlamentar que formulou a pergunta então esclarece que aquele questionamento era importante para alertar aos operadores do Direito que o mencionado documento não foi levado em consideração pelo Comitê de Finanças para aprovar aquele projeto de lei e, portanto, não poderia ser considerado com força normativa para fins de aplicação da lei.

A norma jurídica depende de um processo de interpretação para que se descubra o seu alcance e significado. Esse processo comporta diferentes critérios, como o histórico, sintático, teleológico, sistemático, sociológico e analógico (Ataliba, 1964, p. 31 *et seq.*), que podem ser utilizados individual ou simultaneamente, e cujo resultado pode ser distinto no tempo e espaço. O intérprete constrói e reconstrói os significados possíveis “no quadro de uma situação determinada, e, por isso mesmo, deve expor o enunciado semântico do texto *no contexto histórico presente* (não no contexto da redação do *texto*)” (Grau, 2021, p. 77). Paulo de Barros Carvalho é enfático nesse sentido:

Venho insistindo na tese de que, com a linguagem, o homem vai criando novos nomes e novos fatos, na conformidade de seus interesses e de suas necessidades, atribuindo valores de acordo com a sociedade em que vive num dado momento histórico. Com o passar do tempo, aqueles mesmo vocábulos, já conhecidos, passam a assumir novas acepções, tanto uns como outros incorporando-se ao patrimônio linguístico por força de incessantes mutações sociais. É a *linguagem constituindo realidades novas e alargando as fronteiras do nosso conhecimento*. (Carvalho, 2021, p. 263)

É natural que desse processo de interpretação do texto ou enunciado normativo surjam significados diferentes da norma dele resultante, com efeitos práticos também distintos. Eventual conflito decorrente da diferença de significados de uma norma desembocará, em última instância, no Poder Judiciário, órgão competente para dirimir esse tipo de conflito. A solução da lide, por sua vez, perpassará, obrigatoriamente, pelo julgamento da interpretação mais adequada do texto ou enunciado normativo à luz da legislação, em especial a Constituição Federal. Dito de outra forma, o Judiciário que dará a palavra final sobre o significado mais adequado de determinada norma naquele contexto.

Dessa forma, concordamos com Renato Lopes Becho quando o autor defende que a jurisprudência deve ser levada em consideração na formulação da norma jurídica. Isso porque “[...] somente após uma consolidação do entendimento por parte dos tribunais é que teremos o reconhecimento de uma norma jurídica.”

(Becho, 2009, p. 125). Para ilustrar essa afirmação, Renato Lopes Becho e Roberto Lima Campelo (2023) citam a tese da “taxatividade mitigada” do agravo de instrumento.

O legislador na elaboração do CPC, promulgado em 2015, buscou trazer um rol supostamente³⁰ fechado (taxativo) de hipóteses em que cabível o referido recurso. A despeito disso, o STJ houve por bem dar outra interpretação ao dispositivo que tratava sobre as hipóteses de cabimento do agravo de instrumento, no sentido de que “[o] rol do art. 1.015 do CPC é de taxatividade mitigada, por isso admite a interposição de agravo de instrumento quando verificada a urgência decorrente da inutilidade do julgamento da questão no recurso de apelação” (Tema repetitivo 988). Como julgada sobre o rito dos recursos repetitivos, a tese fixada pelo STJ será obrigatoriamente replicada nos tribunais por força do artigo 927, III, do CPC.

A importância do Judiciário no processo de formação das normas, portanto, é indubitável pois a interpretação dada pela jurisprudência será aquela que prevalecerá em caso de controvérsia entre as partes.

Importante esclarecer que isso não significa que seja impossível ao intérprete identificar e aplicar uma norma jurídica tão somente a partir da leitura de um texto ou enunciado normativo, previamente à manifestação do Judiciário. A abertura da norma jurídica não é absoluta, caso contrário não permitiria o Direito permanecer a serviço da realidade (Grau, 2021, p. 76).

O que defendemos é que, em caso de conflito sobre as interpretações possíveis de um texto ou enunciado normativo, será somente após o trânsito em julgado de decisão judicial que conheceremos o seu real significado.

Como no exemplo utilizado por Renato Lopes Becho e Roberto Lima Campelo (2023), somente após o julgamento do Tema repetitivo 988 que foi possível conhecer o significado do artigo 1.015 do CPC, mais especificamente no que diz respeito às hipóteses de cabimento de Agravo de Instrumento. Até então, existia dúvida se esse dispositivo legal autorizaria a interposição de recurso em situações além daquelas expressamente previstas.

³⁰ Utiliza-se o termo “supostamente” pois, como dito há pouco, o processo legislativo envolve um lapso temporal e diversos atores, com interesses distintos, de modo que seria temerário afirmar que determinado texto ou enunciado normativo possui um único significado ou objetivo.

O texto ou enunciado normativo possui sempre um conteúdo mínimo e, na maior parte das vezes, resultará em interpretações incontroversas. Ou seja, haverá pouca ou nenhuma dúvida sobre a norma jurídica decorrente daquele texto ou enunciado normativo. Não obstante, devemos reconhecer a relevância da jurisprudência e a sua influência no processo de interpretação dos textos ou enunciados normativos. Exatamente por esse motivo que este trabalho se propõe a examinar a jurisprudência e não só a doutrina.

A norma jurídica, portanto, é o resultado de um processo de interpretação no tempo e espaço de um determinado texto ou enunciado normativo, com esses não se confundindo. Nesse processo de interpretação é essencial que o intérprete ou o aplicador do Direito seja capaz de identificar a categoria normativa a que aquele texto ou enunciado normativo remete, pois isso auxiliará no próprio processo interpretativo, como também determinará o ônus argumentativo do aplicador do Direito para fundamentar sua decisão. Por esse motivo, feito esse esclarecimento preliminar sobre a distinção entre texto e norma, traçaremos um conceito para o que pode ser entendido como “princípios” e, na sequência, estudaremos os critérios utilizados pela doutrina para distingui-los das regras.

2.2.2 Critérios de distinção entre regras e princípios

A distinção entre regras e princípios foi amplamente trabalhada pela doutrina estrangeira e nacional. Nos concentraremos na doutrina clássica de Direito Público, bem como em Dworkin, Alexy e Ávila, e nos critérios por eles identificados para classificar determinada norma jurídica como regra ou princípio, sem prejuízo da menção a outros autores naquilo que for complementar.

Celso Ribeiro Bastos ensina que o critério mais habitual para distinção entre princípios e regras (referidas genericamente como normas em sua obra) é o grau de abstração, “pelo qual não se acentua a diferença qualitativa entre princípios e regras, mas tão-somente se insiste no grau tendencialmente mais abstrato dos princípios” (Bastos, 2002, p. 75). Os princípios se destinariam a um número indeterminado de situações e de pessoas, enquanto as regras possuiriam pouca ou nenhuma abstração (Ávila, 2021a, p. 111).

Como segundo critério para distinção das normas temos o fundamento axiológico, segundo o qual os princípios, ao contrário das regras, veiculam “um vetor axiológico informador de determinada legislação específica, apontando certa diretriz a ser seguida pelo legislador na sua elaboração e pelo aplicador (juiz ou particular) na sua interpretação e aplicação concretas.” (Greco, 2019, p. 226). Nesse sentido, valiosa a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (2021, p. 913):

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

O terceiro critério identificado na doutrina é o caráter hipotético-condicional (Ávila, 2021a, p. 60). De acordo com esse critério, as regras se caracterizam por sua estrutura de hipótese e consequência (se, então), enquanto os princípios seriam apenas diretrizes, a serem seguidas pelo aplicador para, num segundo momento, identificar a regra cabível naquele caso concreto. Em outras palavras, os princípios não teriam, *a priori*, caráter decisivo, isso estaria reservado às regras. Os princípios apenas estabeleceriam os fundamentos para a interpretação e aplicação do Direito.

A ideia de que os princípios são normas com alto grau de abstração, que introduzem valores no ordenamento jurídico e que esses valores orientam a interpretação do Direito, talvez seja aquela com maior aderência na atualidade, podendo ser encontrada nas obras de Miguel Reale (2002, p. 304), Eros Roberto Grau (2021, p. 115), Roque Carrazza (2023, p. 46), Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 273), Renato Lopes Becho (2014, p. 363), Ricardo Lobo Torres (2014, p. 287), entre muitos outros.

Esses critérios, adotados pela teoria clássica de Direito Público, são denominados pela doutrina como distinções fracas (Ávila, 2021a, p. 111). A segunda corrente doutrinária, que propõe distinções fortes entre regras e princípios, é capitaneada por Dworkin e Alexy, conforme esclarece Humberto Ávila (2021a, p. 113). Nas obras desses autores estrangeiros podemos identificar outros dois critérios para distinção de regras e princípios.

O primeiro deles (e quarto em nossa lista) é o modo final de aplicação das normas. Dworkin (2010, p. 39) defende que as regras, quando válidas, devem ser aplicadas de modo tudo ou nada (*all-or-nothing*). Verificado o fato impositivo descrito na regra, a consequência normativa deve ser aplicada ou então estabelecida uma exceção a essa regra. Alexy, por sua vez, explica que os princípios são “*mandamentos de otimização*, [...] caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados” (Alexy, 2024, p. 90). Dito de outra forma, os princípios são aplicados de modo gradual.

Dworkin e Alexy, cada qual a seu modo, também utilizam o conflito normativo como critério de distinção de regras e princípios. Para Dworkin, em caso de conflito entre duas regras, uma delas deve ser aplicada e a outra descartada. No caso de conflito de princípios, o autor norte-americano entende que se deve buscar a interpretação que dê peso adequado a cada princípio, de modo a alcançar uma solução que melhor respeite ambos (Dworkin, 2010, p. 42). Alexy, de forma semelhante, indica que o conflito de regras é solucionado pela declaração de invalidade de uma delas ou pela abertura de uma cláusula de exceção. Por outro lado, na colisão de princípios, um deles prevalece em detrimento do outro. “Conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, enquanto as colisões de princípios [...] ocorrem, para além dessa dimensão, na dimensão de peso” (Alexy, 2024, p. 94).

Humberto Ávila, por sua vez, a partir do estudo da teoria clássica e moderna de Direito Público no que se refere à distinção entre regras e princípios, propõe outros três critérios para dissociação dessas espécies de normas jurídicas (Ávila, 2021a, p. 96 *et seq.*).

A primeira forma de dissociar as regras dos princípios seria quanto ao modo como prescrevem comportamento. As regras são normas imediatamente descritivas e mediamente finalísticas, estabelecendo obrigações, permissões e proibições (imediatamente) para alcançar determinados fins (mediamente), enquanto os princípios são normas imediatamente finalísticas e mediamente descritivas, que visam um estado ideal de coisas (imediatamente) a ser atingido através da adoção de determinadas condutas (mediamente).

Além disso, as normas podem ser dissociadas quanto à justificação que exigem. O ônus argumentativo para aplicação das regras seria, no geral, baixo em razão de sua característica imediatamente descritiva. Ocorrido o fato descrito na norma, aplicar-se-ia a regra (casos fáceis). Contudo, em hipóteses excepcionais, em

que a aplicação da regra for de encontro com a finalidade para qual foi criada ou for superável por outras razões, o ônus argumentativo seria alto (casos difíceis). Por outro lado, para os princípios, o ônus argumentativo seria estável. O intérprete ou aplicador do Direito sempre realizará um juízo de correlação entre os efeitos da conduta e fim que aquele princípio busca alcançar.

O terceiro e último critério para dissociação de regras e princípios proposto por Ávila seria quanto ao modo como contribuem para a decisão. Os princípios seriam normas que não tem por objetivo trazer uma solução específica para o caso concreto, mas contribuir para essa decisão. Já as regras consistiriam em normas decisivas, que buscam solucionar determinada situação em concreto.

2.2.3 A simplicidade: regra, princípio ou ambos?

Nos parágrafos anteriores foram apontados oito critérios para qualificação de uma norma como regra ou princípio. Aplicando esses critérios ao texto legal introduzido na Constituição Federal pela EC 132/23, somos da opinião de que a simplicidade, *a priori*, tanto sob a ótica das distinções fracas, como das distinções fortes, trata-se de um princípio, como denominado no referido texto legal que o inaugurou.

O enunciado do artigo 145, §3º, da CF/88 possui alto grau abstração, alcançando o Sistema Tributário Nacional de um modo geral, sem especificação a respeito do sujeito ou operação tributária a que se destina. Esse enunciado também introduz um valor ao ordenamento jurídico, uma garantia ao contribuinte de que o Sistema Tributário Nacional será simples (ou, ao menos, busca ser).

Ademais, o texto legal que introduziu a simplicidade não foi construído no formato de hipótese e consequência (se, então), como exige o critério hipotético-condicional para que uma norma fosse qualificada como uma regra. Há apenas uma orientação ao legislador e ao aplicador do Direito no sentido de que o Sistema Tributário Nacional deve ser simples.

Dessa forma, aplicando-se os critérios adotados pela doutrina clássica de Direito Público, podemos reconhecer a natureza de princípio da simplicidade. A conclusão caminha no mesmo sentido no que se refere aos critérios adotados pela

corrente que defende uma distinção forte, ou separação radical (Bastos, 2002, p. 75), entre regras e princípios.

A simplicidade comporta graus variados de aplicação, pois certa complexidade, ainda que mínima, sempre será presente nas obrigações tributárias. O modo final de aplicação, portanto, não seria binário (tudo ou nada) como no caso de uma regra. Em adição, deve ser graduada conforme o caso concreto. Nesse sentido, eventual conflito normativo envolvendo a simplicidade seria resolvido na dimensão de peso dessa norma.

Assim, em linha com a doutrina de Dworkin e Alexy, a simplicidade se encaixaria na categoria de princípios porque comporta graduação quanto à aplicação e ponderação na hipótese de colisão com outra norma.

Examinemos agora a simplicidade sob os três critérios propostos por Humberto Ávila (2021a). Quanto ao modo como descreve comportamento, a simplicidade é uma norma imediatamente finalística e mediamente descritiva, ou seja, busca um estado ideal de coisas (simplicidade do Sistema Tributário) a ser atingido através da adoção de determinadas condutas mediatas (instituição de obrigações simples).

A justificação que exige para sua aplicação seria estável. O ônus argumentativo sobre sua aplicação não variaria, como no caso de uma regra. O intérprete ou aplicador do Direito sempre realizará um juízo de correlação entre os efeitos da conduta e fim que a simplicidade busca alcançar.

Finalmente, a simplicidade, *a priori*, não teria o condão de trazer uma solução específica para o caso concreto, mas contribuir para a decisão do aplicador ou intérprete do Direito.

Os três critérios propostos por Ávila, portanto, também apontam a simplicidade na direção dos princípios.

A despeito da análise feita acima, não descartamos a possibilidade de a simplicidade assumir a feição de regra em determinados casos concretos. Concordamos com Humberto Ávila (2021a, p. 96) quando o autor defende que uma mesma norma pode assumir a dimensão comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado), dependendo da perspectiva e do contexto de sua aplicação.

Para Ávila, modelos binários para distinção de regras e princípios seriam insuficientes para identificar a natureza de uma norma. Ao estabelecer esta ou aquela natureza, uma ou mais dimensões da norma poderiam se perder. Nesse sentido, muito embora o artigo 145, §3º, da Constituição Federal se refira à simplicidade como um princípio e, *a priori*, avaliemos que essa norma denota essa natureza, podem existir situações em que ela será aplicada como se regra fosse.

No capítulo seguinte, após delinear um conceito para a simplicidade, inclusive a partir do diálogo com outros princípios constitucionais, trataremos sobre a eficácia desse princípio. Dentre as funções que a simplicidade como princípio pode exercer, veremos que na ausência de regra disposta sobre determinada hipótese ou nos casos de grave violação ao valor protegido por esse princípio, a simplicidade atuará como uma regra, prevendo o consequente (instituir obrigação simples) da hipótese (obrigação tributária) ou bloqueando, extirpando do ordenamento jurídico a obrigação tributária demasiadamente complexa.

3. O PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE

A literatura nacional a respeito do princípio da simplicidade, introduzido pela EC 132/23 no ordenamento jurídico brasileiro, é escassa. Na doutrina estrangeira também não há estudos acerca do referido princípio como uma norma jurídica. Os trabalhos nos quais há referência à simplicidade tratam de temas distintos, sendo a simplicidade apenas um elemento ou característica do objeto principal do trabalho.

Essa escassez de material sobre o tema exige uma abordagem mais ampla. Reuniu-se estudos em que a simplicidade emerge como um elemento ou característica de princípios maiores, como a praticabilidade, eficiência, segurança jurídica e igualdade, para, a partir desses princípios, extrair o conteúdo da simplicidade, isto é, o objetivo que esse princípio busca concretizar no ordenamento jurídico brasileiro.

A fim de delimitar ainda mais o seu objeto, também buscou-se formular e responder três questionamentos a respeito da simplicidade: Por que a escolha por esse princípio? Em relação a quê? Para quem? As respostas a essas perguntas proporcionam maior clareza sobre os aspectos material e pessoal desse novel princípio.

Todo esse estudo forneceu subsídios para elaboração de um conceito próprio para o princípio da simplicidade. Mas este capítulo não se limita a conceituar o princípio da simplicidade.

Examina-se, ainda, os efeitos que esse princípio pode produzir e a sua interlocução com outros princípios constitucionais tributários, como a capacidade contributiva, cooperação e não confisco. Isso com o objetivo de identificar as suas possíveis aplicações e limites.

3.1 A praticabilidade como ponto de partida

A doutrina publicada após a EC 132/23 entende que o princípio da simplicidade seria equivalente ao princípio da praticabilidade, estudado inicialmente no Brasil nas lições de Misabel Derzi e Regina Helena Costa (Greco; Rocha, 2024, p. 766; Romano, 2024, p. 51). O ponto de partida para traçar um conceito para o princípio da simplicidade, portanto, será o estudo da praticabilidade.

O texto constitucional e as normas gerais em matéria tributária não dispõem sobre a praticabilidade (era assim ao menos até a edição da EC 132/23), de modo que a fonte primária de pesquisa foi a literatura.

Fernando Aurélio Zilveti (2008, p. 180) explica que a “praticabilidade é um conceito naturalmente indeterminado”. A doutrina utiliza diversos termos para se referir a ela, como praticidade, simplicidade, factibilidade, normas de simplificação e padronização, tributação forfetária e forfetização, utilidade, exequibilidade, economicidade, pragmatismo, factibilidade, tipicização, padronização, estandardização e modernização (Cunha, 2024, p. 260). Há uma grande dificuldade em se atribuir uma natureza à praticabilidade tributária, como alerta Paulo Victor Vieira da Rocha (2012, p. 103-105). A despeito disso, observe-se o que diz a doutrina pesquisada.

À praticabilidade tributária é atrelada a uma ideia pré-jurídica de comodidade estatal, voltada à eficiência da tributação em favor do Estado, contribuinte ou ambos, sendo essa ideia presente desde Adam Smith (2003, p. 1.046). Ela seria a justificativa para existência de normas ou técnicas de simplificação na fiscalização ou arrecadação de tributos, senão um atributo delas (Cunha, 2024, p. 277).

Regina Helena Costa (2007, p. 52), por sua vez, concebe a praticabilidade como um atributo intrínseco do Direito, pois este somente atua no campo da possibilidade. A autora defende que “a praticabilidade é uma categoria lógico-jurídica, e não jurídico-positiva, na medida em que, em nosso entender, essa noção antecede o próprio Direito” (Costa, 2007, p. 53).

O entendimento de Regina Helena Costa tem como base a doutrina de José Souto Maior Borges (2015), que define como categoria jurídico-positiva aquela integralmente construída pelo direito posto. José Souto Maior Borges exemplifica com a própria obrigação, que “não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva” (Borges, 2015, p. 40), pois é o legislador quem define todos os seus contornos. Em contraste, a categoria lógico-jurídica refere-se não ao conteúdo de uma norma, mas às condições de possibilidade para a existência e validade de qualquer norma, funcionando como um limite lógico ao poder de legislar.

A praticabilidade se encaixaria nessa categoria (lógico-jurídica) por ser a técnica empregada para tornar viável a execução das leis. Em outras palavras, a praticabilidade seria uma condição implícita das normas, uma técnica para torná-las

praticáveis. Se a norma não é praticável, factível, exequível ou realizável, falta-lhe fundamento lógico de validade.

Misabel Derzi (2007, p. 138) e Regina Helena Costa (2007, p. 53-54) enxergam, ainda, a praticabilidade como um princípio difuso e implícito do ordenamento jurídico. Carlos Renato Cunha (2024, p. 282 *et seq.*) chama atenção para o fato de que diversos autores, como Misabel Derzi e Regina Helena Costa, referem-se à praticabilidade como um princípio, mas nem todos eles analisaram criticamente a sua natureza jurídica como tal. Esse alerta é relevante pois, como observado no capítulo anterior, o conceito de princípios é controverso, sendo utilizados critérios variados pela doutrina para diferenciá-los de outras espécies de normas. Desse modo, revela-se essencial que delimitemos um conceito de princípio para então examinar a praticabilidade como tal.

No capítulo anterior esclareceu-se que a doutrina clássica de Direito Público conceitua princípios como normas com alto grau de abstração, que introduzem valores no ordenamento jurídico (vetores axiológicos). Adote-se esse conceito para fins da presente análise da praticabilidade. Os valores, ou finalidade, por detrás da praticabilidade, a seu turno, seria a praticidade, simplificação, economicidade, produtividade e celeridade das normas tributárias, confundindo-se com o princípio da eficiência administrativa no campo tributário (Cunha, 2024, p. 291).

A praticabilidade também pode ser vista como um postulado normativo, espécie de norma conforme classificação tripartite de Humberto Ávila (Paula, 2018, p. 206; Rocha, 2016, p. 61). “A interpretação de qualquer objeto cultural submete-se a algumas condições essenciais, sem as quais o objeto não pode ser sequer apreendido. A essas condições essenciais dá-se o nome de *postulados*” (Ávila, 2021a, p. 166). Há postulados normativos destinados à compreensão do Direito (hermenêuticos) e à sua aplicação (aplicativos).

Os postulados se localizariam num metanível, por isso denominados por Ávila de normas de segundo grau, ou metanormas. Exatamente por se localizar num plano superior, essa espécie normativa não seria passível de violação ou de conflito com regras e princípios. Na verdade, ela permitiria verificar os casos em que há violação às normas cuja aplicação estrutura.

Com base no exposto, verifica-se que a praticabilidade ora é qualificada como algo anterior à norma, quando tratada como ideia pré-jurídica de comodidade

estatal ou condição lógico-jurídica de validade da norma, ora como uma espécie normativa, seja como princípio, seja como postulado normativo. Além disso, a praticabilidade é vista como uma técnica para viabilizar a aplicação das normas.

A análise feita nos parágrafos anteriores tinha como objetivo verificar o alcance dado à praticabilidade pela doutrina, a fim de confirmar se ela poderia ou não ser equiparada ao princípio da simplicidade como inicialmente proposto. Nos parece que a resposta a isso é negativa, em parte.

Primeiro porque a praticabilidade é vista não só como uma norma jurídica, mas também como uma condição (pré-jurídica) para sua validade ou mesmo uma técnica para torná-la viável, praticável. Ademais, a praticabilidade seria uma condição lógico-jurídica de todo o Direito, enquanto a simplicidade estaria restrita ao Sistema Tributário Nacional. Finalmente, como princípio, a simplicidade foi introduzida na CF/88 com o objetivo de expurgar ou, ao menos, atenuar a complexidade do Sistema Tributário Nacional.

Em síntese, a praticabilidade possuiria um alcance muito maior, sendo a simplicidade do sistema tributário apenas uma de suas facetas.

3.2 A simplicidade como desdobramento de outros princípios

3.2.1 Eficiência administrativa

Nos parágrafos anteriores conclui-se que a simplicidade do sistema tributário seria uma das facetas da praticabilidade. A pergunta que sucede essa conclusão é: mas qual faceta? Considerando que a simplicidade é um princípio e que a doutrina equipara a praticabilidade em sua faceta principiológica à eficiência administrativa, seria possível concluir que a simplicidade nada mais seria do que o princípio da eficiência administrativa no campo tributário. Analisemos essa hipótese.

A eficiência foi introduzida como um princípio da Administração Pública a partir da promulgação da EC 19/98. Essa alteração no texto constitucional, porém, não representou uma inovação.

Hely Lopes Meirelles (2017, p. 115) afirma que o dever de eficiência já se encontrava consagrado no ordenamento jurídico brasileiro desde a reforma administrativa federal, instituída pelo Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967,

que submeteu a atuação do Poder Executivo ao controle de resultados, fortaleceu o sistema de mérito, impôs à Administração indireta a supervisão ministerial quanto à eficiência administrativa e previu a demissão ou dispensa de servidores ineficientes.

Humberto Ávila (2012, p. 503) explica que o dever de atuação eficiente dos agentes públicos também se encontrava prevista de forma esparsa na Constituição Federal de 1988, como, por exemplo, nos artigos 74, II, e 144, §7º, da Carta Magna. Ademais, isso poderia ser extraído do artigo 199 do CTN, que desde 1966 prevê a assistência mútua entre os entes federados como forma de se alcançar maior eficiência na atividade fiscalizatória. O fato de a eficiência administrativa ser um dever da Administração Pública pelo menos desde 1966, porém, não foi suficiente para que houvesse consenso sobre o seu significado.

De acordo com Caliendo (2009), o primeiro significado de eficiência encontra lastro na ciência econômica, especialmente nas teorias de Vilfredo Pareto e de Nicholas Kaldor e John Hicks (Kaldor-Hicks). Paulo Caliendo (2009, p. 74) explica que uma solução é eficiente, ou maximizadora, segundo a teoria de Pareto quando uma parte fica em situação melhor sem que a outra sofra uma piora. Já no critério de eficiência de Kaldor-Hicks, “uma utilidade é maximizadora se os ganhos do[s] vencedores (*winner*s) são suficientes ou maiores para compensar as perdas dos excluídos (*loser*s)” (Caliendo, 2009, p. 74).

Celso Antônio Bandeira de Mello (2021, p. 107), a seu turno, compreende a eficiência como uma faceta de um princípio maior, há muito estudado pelo Direito italiano, denominado princípio da “boa-administração”. Este último significa a atuação estatal do modo mais congruente, oportuno e adequado aos fins a serem alcançados, pela escolha dos meios e ocasião de utilização. Nota-se que o entendimento de Bandeira de Mello se descola da ideia exclusivamente economicista de eficiência. O autor entende por eficiente o ato administrativo que, em estrita observância da legalidade, atinja o seu fim. Na doutrina de Humberto Ávila encontramos pensamento semelhante, no sentido de que o significado de eficiência está atrelado ao alcance dos fins perseguidos pela Administração Pública.

Ávila explica que a eficiência envolve uma comparação entre custos e resultados e que essa comparação pode ser feita de forma absoluta (menor custo x melhor resultado) ou relativa (ponderação entre custos e resultados). Contudo, entende que o modo relativo é aquele que melhor se amolda ao ordenamento jurídico

brasileiro (Ávila, 2012, p. 505), sendo eficiente a atuação que promova de forma satisfatória os fins almejados. A promoção satisfatória é aquela “minimamente intensa e certa do fim” (Ávila, 2012, p. 510). Dito de outra forma, será considerada eficiente a atuação estatal que satisfaça minimamente o fim que a norma almeja alcançar.

Na esfera tributária, os fins almejados pela Administração Pública são diversos, como a arrecadação, solução do contencioso, desenvolvimento regional, indução ou desestímulo a determinados comportamentos, entre outros. Eficiente, portanto, é a atuação estatal capaz de minimamente promover essas finalidades. Vejamos a concessão de um benefício fiscal regional, por exemplo. Se esse benefício não promover o desenvolvimento socioeconômico daquela região (fim), a renúncia fiscal será considerada ineficiente pois não houve a promoção mínima da finalidade por detrás da concessão daquele benefício³¹.

Embora a doutrina retire o peso da ciência econômica ao tratar sobre o significado do princípio da eficiência administrativa, não há como excluí-la completamente. A busca por eficiência em alguma medida estará atrelada à ideia econômica de escassez de recursos disponíveis a serem empregados para alcançar os fins pretendidos pela Administração Pública.

Os recursos disponíveis podem ser resumidos a três: custo pecuniário, tempo e número de atos de um procedimento (Cunha, 2024, p. 249). No esforço em reduzir o custo pecuniário da atuação do Estado, a Administração Pública buscará a economicidade, diminuindo o dispêndio necessários para prática de seus atos. Com relação ao tempo, a busca pela eficiência resulta na celeridade, ou prática dos atos em menor tempo. A eficiência procedimental, por sua vez, envolverá a simplificação do procedimento administrativo, com a redução do número de atos praticados, ou a melhora do seu aspecto qualitativo, de modo a diminuir o esforço humano necessário para sua conclusão.

Feitos esses esclarecimentos sobre o princípio da eficiência administrativa, podemos retornar à hipótese levantada inicialmente, se a simplicidade corresponderia

³¹ Nesse sentido, vale mencionar o mecanismo de controle de benefícios fiscais introduzido pelo artigo 9º, §1º, da EC 132/23. Esse mecanismo estabelece que os regimes diferenciados, como as alíquotas reduzidas para saúde, educação e outros setores, não serão permanentes e inquestionáveis. Pelo contrário, serão submetidos a uma avaliação quinquenal de custo-benefício, na qual se analisará se o resultado social ou econômico obtido justifica o custo da renúncia fiscal para o Estado. Caso a avaliação demonstre que um benefício é ineficiente, o dispositivo autoriza que a lei determine o fim gradual desse tratamento favorecido, por meio de um regime de transição para a alíquota padrão.

à eficiência administrativa no campo do Direito tributário. A resposta a isso, assim como na hipótese relacionada à praticabilidade, é negativa, em parte.

O princípio da simplicidade nos parece se entrelaçar com a eficiência administrativa na sua dimensão procedimental. Isto é, quando seu objeto é a melhora do procedimento administrativo. Caio Augusto Takano (2017, p. 135) destaca que “[n]o estudo dos deveres instrumentais, simplicidade e eficiência são temas imbricados, podendo ser identificada uma relação de inerência: a eficiência de um sistema tributário pressupõe a sua simplicidade; a complexidade é a antítese da eficiência”. Heleno Taveira Torres (2019, n.p.) também defende que se deve perseguir a simplificação, em atenção aos princípios da eficiência e boa-administração.

Ocorre que, embora o eficiente sob o ponto de vista procedimental muitas vezes seja o simples, conforme apontado por Caio Augusto Takano (2017), não estaria limitado a isso. A eficiência procedimental também pode ser alcançada por meio da melhora qualitativa do ato praticado pela Administração Pública, o que não envolve necessariamente a simplificação do procedimento administrativo.

A eficiência, como princípio, ou mandamento de otimização conforme Alexy, estabelece uma finalidade a ser perseguida pela Administração Pública, que pode ser alcançada em maior ou menor medida. Essa finalidade, de acordo com a doutrina supracitada, é a certeza de concretização minimamente satisfatória dos objetivos a que se propõem os atos administrativos.

Nesse sentido, em respeito ao princípio da eficiência, a Administração Pública brasileira deve perseguir a extinção dos atos administrativos ineficazes e, nessa busca, pode se valer de algumas ferramentas, como a economicidade, celeridade, simplificação e otimização. A simplicidade, portanto, é um meio para tornar a atuação administrativa mais eficiente.

Nessa linha de raciocínio, podemos ver o princípio da simplicidade como um desdobramento do princípio da eficiência administrativa na sua dimensão procedimental. Foi uma escolha do legislador em eleger a simplificação do Sistema Tributário Nacional como mecanismo principal entre os demais disponíveis (economicidade, celeridade e otimização) para se alcançar a eficiência administrativa. Mas a eficiência não é o único valor que se pretende alcançar através da introdução da simplicidade no texto constitucional, outros princípios maiores também são almejados.

3.2.2 Igualdade e segurança jurídica

Regina Helena Costa (2007, p. 89) ensina que a praticabilidade, como um conceito técnico aplicado na esfera tributária, remonta à literatura de Adam Smith. O filósofo e economista escocês defende em sua obra que os tributos em geral devem observar quatro máximas (Smith, 2003, p. 1.046). Em breve síntese, essas máximas enfatizam a certeza e eficiência dos tributos como forma de garantir igualdade e segurança jurídica aos contribuintes.

Apesar de os ensinamentos de Adam Smith (2003) estarem voltados às relações econômicas, Regina Helena Costa (2007) esclarece que sua literatura nos proporciona os primeiros contornos da praticabilidade, como algo derivado dos direitos fundamentais à igualdade e à segurança jurídica.

Nessa linha de raciocínio, em sendo o princípio da simplicidade uma das facetas da praticabilidade como exposto alhures, também pode ser considerado um desdobramento (subprincípio) dos princípios maiores (sobreprincípios) da igualdade e da segurança jurídica. A doutrina estrangeira (Tipke; Lang, 2008, p. 233) e nacional (Torres, H., 2019, n.p.) suportam essa conclusão, pois reconhecem na simplificação do sistema tributário a concretização da igualdade e da segurança jurídica.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p. 23) nos ensina que o princípio da igualdade tem como objetivo, de um lado, “propiciar garantia individual [...] contra perseguições e, de outro, tolher favoritismos.” O administrativista elucida, ainda, que a norma jurídica pode estabelecer tratamento discriminatório entre os cidadãos, inclusive em função de raça, religião ou sexo, desde que haja pertinência lógica entre o fator de *discrímen* adotado e a desigualdade de tratamento dele decorrente.

A igualdade é considerada violada quando “o fato diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arrendamento do gravame imposto.” (Mello, 2008, p. 38). Dito de outra forma, há violação à igualdade quando faltar suporte lógico para discriminar ou, quando existente esse suporte, não houver a discriminação.

A partir das lições de Celso Antônio Bandeira de Mello (2008), podemos afirmar que o princípio da igualdade, na esfera tributária, é um mecanismo de defesa

individual do contribuinte contra normas jurídicas que concedam benefício fiscal a grupos de contribuintes específicos sem justificativa econômica ou social para esse tratamento diferenciado ou que imponham obrigações tributárias complexas ou demasiadamente onerosas, indiscriminadamente, desconsiderando as restrições econômicas ou técnicas dos contribuintes por elas atingidos.

Como desdobramento da igualdade, a simplicidade persegue o mesmo objetivo desse sobreprincípio, qual seja, afastar tratamentos discriminatórios injustificados ou a falta deles quando houver justificativa, mas com um alcance mais restrito. O princípio introduzido pela EC 132/23, busca alcançar a igualdade através da simplificação do Sistema Tributário Nacional. Vejamos um exemplo prático que ilustra essa afirmação.

Conforme demonstram os dados de estudos econômicos realizados pela FIESP (2013, p. 10), as empresas com maior porte econômico têm vantagem competitiva em relação às pequenas e médias empresas no que diz respeito ao custo de conformidade fiscal. Isso porque as grandes empresas possuem um corpo técnico (administradores, contadores, advogados etc.) maior e, muitas vezes, mais qualificado que as pequenas e médias empresas, na medida que aquelas têm capacidade financeira para contratar esses profissionais. Essa diferença na capacidade de cumprimento das obrigações tributárias, decorrente da complexidade do sistema, possibilita às grandes empresas se manterem em posição de vantagem com relação às demais, desequilibrando as relações comerciais e, assim, violando os princípios da igualdade e da livre concorrência.

A violação ao sobreprincípio da igualdade decorre da imposição de obrigações tributárias sem levar em consideração que esses gravames surtem impactos distintos nos contribuintes a depender do seu porte econômico. Ao simplificar o Sistema Tributário Nacional, mitiga-se esse desequilíbrio pois, uma vez estabelecidas obrigações tributárias simples, deixa de ser necessário possuir um corpo técnico numeroso ou superespecializado para atender a legislação.

Dessa forma, a exigência indiscriminada de cumprimento das obrigações tributárias previstas na legislação deixa de violar a igualdade, visto que se torna indiferente, ou pouco significativo, o porte econômico do contribuinte para esse fim.

A segurança jurídica, por sua vez, também é concretizada através da simplicidade. Humberto Ávila explica que uma das causas de insegurança jurídica é o

excesso de informações, inclusive de atos normativos, como leis, medidas provisórias, atos infralegais etc., e que isso prejudica a inteligibilidade do ordenamento jurídico.

O cidadão não sabe exatamente qual é a regra válida. Se aquele sabe qual é esta última, não conhece bem o que ela determina, proíbe ou permite. As regras não são acessíveis, abrangentes, compreensíveis ou inclusive suficientemente determinadas. [...] Com isso, o Direito perde a sua função orientadora. [...] O cidadão torna-se dominado por leis que desconhece, revelando-se o princípio de que a ignorância das leis não escusa o seu cumprimento quase um sarcasmo. (Ávila, 2021b, p. 76-77)

O princípio da simplicidade emerge no texto constitucional para reverter, ou ao menos atenuar, esse cenário de insegurança. Como princípio orientador do Sistema Tributário Nacional, a simplicidade guia os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adotarem comportamentos que contribuam para alcançar o fim por esse princípio almejado.

A unificação de tributos e a sua regulamentação conjunta, como proposto pela EC 132/23, são bons exemplos de como se pode operar a simplificação do sistema. Alerta-se que o texto da EC 132/23, individualmente considerado, não pode ser considerada simples, tampouco há certeza se ele proporciona segurança jurídica. Contudo, em termos relativos, talvez o seja. O tempo dirá.

Humberto Ávila (2021b, p. 268 *et seq.*) ensina que a segurança jurídica denota um estado de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade. Com isso o autor quer dizer que será considerado seguro do ponto de vista jurídico o sistema em que o cidadão é capaz de compreender o texto legal em seus significados possíveis e de calcular as consequências desse texto em seus múltiplos significados, se existentes. Em sua visão, segurança jurídica não significa a capacidade de conhecimento prévio de um único significado, até porque, como vimos anteriormente, o significado de uma norma jurídica pode se alterar no espaço e no tempo.

Se o cidadão consegue antever os desdobramentos possíveis de uma norma, há segurança jurídica. Ademais, o sistema não precisa ser imutável para ser considerado seguro. Basta ser assegurado uma estabilidade e continuidade.

A simplicidade caminha nesse sentido. Um sistema tributário simplificado o torna inteligível, confiável e calculável. O contribuinte se torna capaz de compreender as regras do jogo na medida que as normas são reduzidas em número, extensão e complexidade. A leitura do texto normativo e a identificação das regras aplicáveis ao

caso concreto deixa de ser uma atividade hercúlea. O futuro deixa de ser uma incerteza pois as consequências de determinada norma ficam claras, permitindo o planejamento empresarial e pessoal dos contribuintes.

Humberto Ávila alerta que há um dilema na simplificação do sistema: “para ser acessível, o Direito precisa ser mais simples; no entanto, para ser mais simples, requer a desconsideração de muitas particularidades individuais, o que dificulta a proteção de todos os interesses” (Ávila, 2021b, p. 62 *et seq.*). “Nem sempre o tributo simples é prático tampouco justo” (Zilveti, 2008, p. 182).

Contudo, em nossa opinião, a aplicação do princípio da simplicidade não resulta necessariamente nesse dilema, ou paradoxo. A simplicidade não é absoluta. Esse princípio, e o objetivo por ele perseguido (simplificação do sistema), deverá ser equilibrado com os demais princípios constitucionais. Isso para dizer que o sistema pode ser complexo, mas não necessariamente precisa ser, cabendo a sua simplificação pelo legislador sempre que possível.

3.3 Delimitando o objeto

3.3.1 Por que a escolha pela simplicidade?

Alfredo Augusto Becker abre sua célebre obra *Teoria Geral do Direito Tributário* com a afirmação de que os juristas brasileiros “circulam nos corredores dum manicômio jurídico-tributário” (Becker, 2018, p. 6). A alusão a um manicômio, originalmente feita pelo autor em 1965, e por muitas vezes repetida pelos operadores do Direito, permanece atual. O Governo “estabelece tantas formalidades para o embarque que a quase-totalidade da massa de contribuintes continua na praia, na ingênua tentativa de praticar o impraticável e de entender o ininteligível” (Becker, 1999, p. 17).

As críticas de Becker ao sistema tributário brasileiro se voltam não só à sua complexidade, mas também ao processo legislativo precário das normas e às interpretações criativas realizadas pelos aplicadores do Direito. Este tópico se concentra na complexidade do sistema, principalmente com relação às obrigações

acessórias, ou deveres instrumentais³². Isso para demonstrar o motivo histórico pelo qual o legislador entendeu por bem incluir o princípio da simplicidade de forma expressa no texto constitucional.

A República Federativa do Brasil é composta pela União, Estados (26), Municípios (5.568) e Distrito Federal (IBGE, 2023), sendo cada um dos 5.596 Entes Federativos competentes para instituir uma gama variada de tributos³³, bem como para arrecadar, gerir e fiscalizar o recolhimento desses valores. No interesse das atividades de arrecadação e fiscalização, esses entes podem instituir, ainda, obrigações tributárias acessórias, nos termos do artigo 113, § 2º, do CTN.

Como consequência dessa pluralidade de Entes Federativos e de suas respectivas competências, entre a promulgação da Constituição Federal de 1988 e o ano do último estudo divulgado pelo IBPT (2022), foram editados mais de 466 mil diplomas legais em matéria tributária, o que equivale a 36 textos legais, versando sobre matéria tributária, por dia ou mais de um texto legal por hora. Além da numerosidade, esses textos legais são extensos³⁴ e complexos, especialmente aqueles que instituem obrigações acessórias.

Desde 2004 o Banco Mundial (*World Bank*) realiza estudos anuais próprios e em parceria com empresas de auditoria independentes sobre as condições de negócio ao redor do mundo. Esses estudos avaliam itens como tempo para constituição de uma empresa, disponibilidade de crédito para investimento, mão-de-obra, entre outros. O foco da presente análise será o indicador fiscal (*paying taxes*).

O estudo do Banco Mundial realizado em parceria com a empresa de auditoria *PricewaterhouseCoopers* (PwC) verificou que, em 2014, os contribuintes brasileiros despendiam 2.600 horas, ou 108 dias, apenas para atender as obrigações tributárias previstas na legislação (World Bank; PwC; 2014). Esse número foi sendo

³² A adequação da nomenclatura utilizada pelo CTN (“obrigação acessória”) para se referir às formalidades relacionadas à obrigação tributária principal é questionada por parte da doutrina, que considera mais adequado utilizar o termo “deveres instrumentais” (Carvalho, 2021, p. 513). Nós não entraremos nesse debate. Optamos por utilizar a nomenclatura adotada pelo CTN.

³³ Cf. artigos 145 (impostos, taxas e contribuição de melhoria), 148 (empréstimos compulsórios), 149, *caput* (contribuições especiais) e §1º (contribuição para custeio de regime próprio de previdência), 149-A (contribuição de iluminação pública), 153 (impostos federais), 154 (impostos extraordinários), 155 (impostos estaduais), 156 (impostos municipais) e 195 (contribuições para financiamento da seguridade social), todos da CF/88.

³⁴ “Em média, cada norma tributária editada tem 11,27 artigos, cada artigo tem 2,33 parágrafos, 7,45 incisos e 0,98 alínea. Assim, foram editados neste período 5.239.480 artigos, 12.207.988 parágrafos, 39.034.126 incisos e 5.134.690 alíneas.” (IBPT, 2022).

reduzido ao longo da última década, em especial entre 2017 e 2018, quando houve uma queda de 500 horas no tempo despendido com conformidade (*compliance*) fiscal (World Bank; PwC, 2020). A melhora do índice brasileiro foi significativa, mas insuficiente para retirar o Brasil da última colocação do *ranking* de conformidade fiscal do estudo.

De acordo com o material mais recente produzido pelo Banco Mundial (World Bank; PwC, 2020), os contribuintes brasileiros gastam, em média, por ano, 1.493 horas com o cumprimento de suas obrigações tributárias, enquanto México, Índia e Rússia e os países de alta renda membros da OCDE gastam 300 e 156 horas, respectivamente. Como mencionado, o Brasil se encontra na última colocação (191ª posição), com uma distância considerável para o penúltimo colocado (Bolívia), que gasta, em média, por ano, 1.025 horas. Há muito a ser melhorado.

A título exemplificativo, vejamos o SPED, instituído em 2007³⁵ com o objetivo de integrar os órgãos fazendários por meio da padronização e compartilhamento de informações contábeis e fiscais dos contribuintes. Esse sistema atualmente conta com 12 módulos e cada módulo possui uma série de campos para preenchimento. Apenas o módulo destinado às informações relativas ao ICMS e ao IPI possui centenas de campos a serem preenchidos.

O detalhamento excessivo exigido nas declarações fiscais e contábeis dos contribuintes resulta na prestação de informações duplicadas ou redundantes (Crestani, 2018, p. 23; Nagib; Alecrim, 2024, p. 9). Elidie Palma Bifano (2023, n.p.) aponta que em estudos conduzidos pela PwC e pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP) se identificou no SPED dezenas de redundâncias no que se refere ao IRPJ/CSLL (59), PIS/ Cofins (76), IPI (49), ICMS (73), Trabalhista e Previdenciário (51).

Não bastasse o tempo despendido, os contribuintes ainda estão sujeitos a severas multas pelo preenchimento de suas declarações fiscais e contábeis em atraso ou com informações inexatas, incompletas ou omitidas. A penalidade pelo simples preenchimento do SPED com informações incorretas, por exemplo, é fixada em até 5% do valor da operação, a depender do módulo preenchido incorretamente.³⁶

³⁵ Cf. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

³⁶ Cf. artigo 57, III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e artigo 12, II, da Lei nº 8.212, de 29 de agosto de 1991.

Como desdobramento da complexidade do Sistema Tributário Nacional, o Brasil conquistou mais uma posição de destaque: o pior contencioso tributário do mundo. A morosidade e ineficiência do contencioso tributário no Brasil, em especial nas execuções fiscais, é amplamente criticada pela doutrina nacional e “vêm ganhando contornos mais nítidos com o programa *Justiça em Números* do CNJ” (Becho, 2018, p. 2).

Em estudo realizado pelo CNJ (2022, p. 288), foram consultadas empresas transnacionais estabelecidas no Brasil sobre o seu contencioso tributário e os resultados foram alarmantes, como era esperado. O percentual de valores em disputa em relação ao faturamento anual dessas empresas era de 57%, contra 3,33% nos demais países em que atuam. Entre os processos tributários dessas empresas, 98,7% tramitam no Brasil. Ou seja, no contexto atual, mesmo se desejassem liquidar as dívidas em disputa, essas empresas provavelmente não teriam caixa disponível para saldar esses débitos.

Além disso, com base em dados coletados em 2020, o Insper (2024) apurou que o contencioso tributário no Brasil alcançou valor correspondente a 74,8% do PIB, enquanto em países da OCDE e da América Latina o contencioso tributário corresponde a apenas 0,28% e 0,19% do PIB, respectivamente.

Em 2013 a FIESP divulgou relatório sobre o custo de conformidade fiscal na indústria de transformação. Nesse estudo se analisou os dados coletados de pequenas, médias e grandes empresas em 2012 com relação aos gastos com funcionários e gestores ligados à área tributária, instalação e operacionalização de *softwares* e contratação de terceiros para viabilizar o preenchimento das obrigações acessórias eletrônicas, e os custos judiciais relacionados a disputas envolvendo créditos tributários, inclusive com a contratação de advogados especializados.

O resultado variou segundo o porte das empresas. As empresas de pequeno porte foram as mais penalizadas pelo custo de conformidade fiscal, incorrendo em custo equivalente a 3,13% de seu faturamento, enquanto as empresas de médio e grande porte incorreram em custos equivalentes a 1,64% e 0,83%, respectivamente (FIESP, 2013, p. 10). Esse estudo foi repetido em 2018, oportunidade na qual foram apurados dados similares. Os “custos diretos e indiretos incorridos, em 2018, para se realizar o pagamento de tributos representam, em média, 1,2% do faturamento da indústria de transformação” (Schoueri, 2025, p. 559).

Em adição aos dados econômicos perversos relacionados à complexidade do Sistema Tributário Nacional, o contribuinte enfrenta, ainda, uma relutância da Administração Pública em solucionar o problema (Machado Segundo, 2024, p. 19). Exemplo disso são os diversos vetos da Presidência da República ao texto da Lei Complementar Federal nº 199, de 1º de agosto de 2023, que instituiu o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributária Acessórias. O Poder Executivo tentou barrar avanços indispensáveis para a atividade econômica, como a instituição de nota fiscal, declaração de tributos e cadastro de contribuintes unificado, sob o fundamento genérico de “defesa do interesse público”.

A doutrina publicada logo após a promulgação da EC 132/23 teceu críticas sobre o princípio da simplicidade ter sido previsto de forma expressa no texto constitucional. Contudo, a simplicidade não pode ser vista de forma abstrata, excluída do contexto brasileiro descrito acima, em que há demasiada complexidade e relutância do Poder Público em melhorar a situação. A opção anterior em estabelecer um número excessivo de atos normativos e obrigações acessórias se relevou equivocada, basta vermos os dados do “manicômio jurídico-tributário” brasileiro descrito há pouco. Justificável, portanto, a opção em caminhar no sentido contrário, ainda que isso, em tese, resulte em prejuízo ao “interesse público” como sugerido pela Presidência da República no exame do Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributária Acessórias.

Diante do quadro desenhado nos parágrafos anteriores, justifica-se a escolha do legislador em privilegiar a simplicidade como objetivo do Sistema Tributário Nacional. Além do valor financeiro relacionado aos tributos recolhidos aos cofres públicos, as empresas brasileiras ainda suportam elevados custos para cumprir as obrigações tributárias estabelecidas pela legislação. Em outras palavras, o contribuinte paga para circular nos corredores do manicômio denominado Sistema Tributário Nacional, e paga caro.

Uma vez que sabemos a razão pela qual a simplicidade foi incluída como princípio orientador do Sistema Tributário Nacional, cabe explorarmos o que deve ser simples ou, ao menos, simplificado.

3.3.2 Em relação a quê?

Uma vez que sabemos a razão pela qual a simplicidade foi incluída como princípio orientador do Sistema Tributário Nacional, cabe explorarmos o que deve ser simples ou, ao menos, simplificado. Nosso ponto de partida será a leitura do próprio texto constitucional, pois o seu artigo 156-A, incluído pela EC 132/23, nos proporciona alguns exemplos:

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

§ 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

[...]

IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

[...]

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

[...]

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

[...]

IX – os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação.

A partir da análise dos trechos transcritos acima e das orientações do constituinte derivado a respeito dos novos tributos instituídos pela EC 132/23, nota-se que o primeiro objeto a ser simplificado no Sistema Tributário Nacional são os atos normativos. O legislador deve evitar a multiplicidade de atos normativos, como leis, decretos, portarias, instruções normativas etc., assim como referências cruzadas, remissões ou simples reprodução de texto de lei em atos normativos hierarquicamente inferiores, prática recorrente da Receita Federal.

Os regulamentos, quando necessários, devem tratar sobre situações específicas, a fim de elucidar dúvidas interpretativas, mas não repetir o que já foi dito na lei. Conforme artigo 156-A, §1º, IV, da CF/88, o Sistema Tributário Nacional deve, ao máximo, condensar seus textos normativos.

Em adição à condensação da legislação, Hugo de Brito Machado Segundo (2024, p. 19) defende que o seu texto deve ser construído com linguagem simples, acessível não só ao técnico contábil-jurídico, mas ao cidadão em geral. No que se refere à simplificação da linguagem, essencial a leitura dos limites propostos por Lenio

Luiz Streck. A simplificação defendida não é aquela da distopia de *Fahrenheit 451*³⁷, romance em que a linguagem escrita foi reduzida a tal ponto que os livros foram banidos e a comunicação acontece essencialmente por imagens e sons. A linguagem a ser combatida é a empolada, herdada de uma tradição elitista (Streck, 2025, n.p.).

Outro objeto da simplicidade é a redução de exceções à regra geral tributária, ou uniformidade dos regimes jurídicos tributários, especialmente no que diz respeito às alíquotas dos tributos e às regras de não cumulatividade. Isso porque a multiplicidade de regimes de tributação dificulta o cumprimento das obrigações tributárias, induzindo os contribuintes ao erro.

Um terceiro objeto da simplicidade são os mecanismos de cumprimento da obrigação tributária principal (pagamento). Como será explorado adiante, foi introduzido um novo mecanismo de recolhimento e compensação de tributos no ordenamento jurídico brasileiro (*split payment*). Esse mecanismo prevê a retenção e recolhimento ao Erário ou a compensação do tributo devido no fornecimento de bens e serviços de forma automática no momento da liquidação financeira da operação. O contribuinte não dependerá da emissão de guias de recolhimento no final de cada período de apuração ou da transmissão de uma declaração de compensação para liquidação dos tributos. Isso será feito de forma automática pelo sistema do *split payment*.

A automatização do recolhimento e compensação dos novos tributos introduzidos pela EC 132/23 está intimamente ligado ao quarto objeto da simplicidade, e talvez o mais claro desde que surgiram as discussões sobre o conteúdo desse princípio, que é as obrigações tributárias acessórias. Um dos objetivos da apuração e recolhimento automatizado do imposto na liquidação financeira é reduzir o trabalho do contribuinte com o preenchimento de obrigações tributárias acessórias. Tendo em vista que a apuração e declaração terá sido feita no momento da liquidação financeira, com o aval das autoridades fiscais via sistema, a tendência é que o preenchimento das declarações fiscais dependa de menos intervenções por parte do contribuinte, sendo a maior parte do trabalho feita de forma automática pelo próprio sistema.

³⁷ Fahrenheit 451 é um romance distópico, de autoria de Ray Bradbury, que conta a história de Guy Montag, um bombeiro que vive em uma sociedade onde livros são proibidos. É uma crítica social à produção insípida da indústria cultural.

Conforme estudos citados ao longo deste trabalho, o Brasil hoje possui um dos maiores custos de conformidade tributária do mundo. Isso se deve especialmente ao volume de obrigações tributárias acessórias, que, mesmo após a publicação da EC 132/23, continua a aumentar³⁸. Essencial que se reduza em número e complexidade as obrigações tributárias acessórias, pois somente com isso caminharemos no sentido da simplificação do Sistema Tributário Nacional.

Como quinto objeto identificamos os processos judiciais e procedimentos administrativos tributários, como fiscalizações, defesas judiciais e administrativas, pedidos de consulta sobre a interpretação da legislação, pedidos de regime especial (quando cabíveis), entre outros. A apresentação de petição, defesa ou recurso deve ser feito preferencialmente por meios eletrônicos e com o uso de sistemas de amplo acesso e com interface amigável.

Aspecto importante com relação aos procedimentos administrativos, especialmente com relação aos fiscalizatórios, é o aproveitamento de informações constantes em bases de dados compartilhados. Conforme alerta Elidie Palma Bifano (2023, n.p.), as fiscalizações normalmente são instauradas pelos órgãos fazendários com pedidos de documentos e/ou informações que já estão disponíveis ao agente público responsável por aquele procedimento. Essa prática, além de atrasar os procedimentos administrativos, em detrimento do interesse público e particular, mostra-se redundante, caminhando em sentido oposto à finalidade do princípio da simplicidade.

O princípio da simplicidade, portanto, deve produzir efeitos sobre a formulação de atos normativos pelo legislador, a instituição e cumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), processos judiciais que envolvam matéria tributária e os procedimentos administrativos tributários, como fiscalizações, defesas administrativas, pedidos de consulta sobre a interpretação da legislação, pedidos de regime especial (quando cabíveis), entre outros.

A seguir, examinaremos cada um desses objetos no contexto da Reforma Tributária promovida pela EC 132/23. Nosso objetivo é analisar se as alterações na

³⁸ A exemplo da Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades de Natureza Tributária (DIRBI), inicialmente prevista na Medida Provisória nº 1.227, de 4 de junho de 2024, e posteriormente incluída na Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, e regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.198, de 17 de junho de 2024.

Carta Magna e na legislação infraconstitucional caminham no sentido da simplificação do Sistema Tributário Nacional e quais medidas devem ser tomadas ou evitadas para que o princípio da simplicidade seja respeitado. Os objetos apontados acima têm o potencial de concretizar ou violar a simplicidade, razão pela qual seu estudo se faz necessário.

3.3.2.1 *Atos normativos*

O primeiro objeto passível de simplificação no Sistema Tributário Nacional são os atos normativos. “Os textos normativos devem ser de fácil e rápida compreensão e assimilação, quanto aos seus elementos principais, especialmente aqueles de menor capacidade de organização ou de assessoramento jurídico” (Torres, H., 2019, n.p.). Analisemos em mais detalhes o texto da EC 132/23 e os seus desdobramentos para verificar se esses textos caminham no sentido da simplificação do sistema.

A EC 132/23 contém 23 artigos, que introduziram ou alteraram outros 47, sendo 26 no texto constitucional e 21 no ADCT. Além das alterações na CF/88 e no ADCT, a EC possui um texto autônomo (artigos 6º a 23), referido como “extraconstitucional” por Estevão Horvath e Hendrick Pinheiro (2024, p. 287). Sobre a técnica legislativa utilizada na redação da EC 132/23, alerta-se que “[s]erá sempre necessário ter cautela na indicação da norma, pois ora a referência será a um artigo da EC n. 132, e ora a um artigo da CF ou do ADCT” (Scaff, 2024b, p. 683).

O texto da EC reserva várias questões à legislação infraconstitucional, a serem tratadas via lei complementar federal, lei ordinária do respectivo Ente federativo ou resolução do Senado Federal. Apesar de tratar majoritariamente sobre questões de Direito Financeiro e Tributário, há dispositivos na EC 132/23 relacionadas a ramos diversos do Direito, como Administrativo e Civil³⁹.

Nos termos da EC 132/23, cabe à legislação complementar definir o produto da arrecadação do IBS e da CBS em contratações pela Administração Pública, autarquias e fundações públicas (art. 149-C da CF/88); instituir o imposto

³⁹ A exemplo do art. 21 da EC 132/23, que prevê o estabelecimento de ajustes nos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor da CBS e do IBS, inclusive concessões públicas, via lei complementar de federal.

seletivo (art. 153, VIII, da CF/88); regulamentar a imunidade do ITCMD (art. 155, §1º, VII, da CF/88); instituir o IBS, regulamentar a sua cobrança, inclusive no que se refere aos regimes específicos e diferenciados do imposto, e dispor sobre sua distribuição entre os entes federativos (art. 156-A da CF/88); dispor sobre o Comitê Gestor do IBS e a integração do contencioso administrativo da CBS e do IBS (art. 156-B da CF/88); instituir a CBS e regulamentar sua cobrança, inclusive no que se refere aos regimes específicos e diferenciados (art. 195, V, da CF/88); dispor sobre regime fiscal favorecido a biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono (art. 225, VIII, da CF/88); instituir os Fundos de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas e dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá (art. 92-B, §§2º e 6º, do ADCT); regulamentar a cobrança do IPI (art. 126, III, a, do ADCT); dispor sobre os saldos credores de ICMS, IPI, PIS e COFINS (art. 134 e 135 do ADCT); e estabelecer instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor da CBS e do IBS, inclusive concessões públicas (art. 21 da EC 132/23).

Por meio de lei ordinária, cabe a instituição de contribuição para melhoria de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos⁴⁰ (art. 149-A da CF/88); a regulamentação dos critérios para atualização da base de cálculo do IPTU pelo Poder Executivo (art. 156, §1º, III, da CF/88); a definição da alíquota do IBS (art. 156-A, V, da CF/88), imposto seletivo (art. 153, VI, da CF/88) e CBS (art. 195, §15, da CF/88); a repartição de receitas entre União, Estados e Municípios (art. 158 e 159 da CF/88); e o estabelecimento das hipóteses de devolução da CBS a pessoas físicas (art. 195, V, §18, da CF/88).

A Resolução do Senado Federal, a seu turno, tem espectro reduzido, sendo o instrumento adequado para estabelecimento das alíquotas de referência do IBS e da CBS (art. 156-A, XII, da CF/88 e 130 do ADCT).

Como mencionado, o texto da EC 132/23 é longo e delega várias questões a instrumentos infraconstitucionais, que poderiam ser editados de forma separada, com mais textos longos e remissões excessivas. Por outro lado, a mesma EC 132/23 estabelece que a CBS e o IBS terão legislação única e uniforme no território nacional.

⁴⁰ O escopo do art. 149-A da CF/88 foi ampliado pela EC 132/23. A novel redação desse dispositivo constitucional passou a autorizar a instituição de contribuição para custeio, expansão e melhoria de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros, além do custeio do serviço de iluminação pública.

Em atenção aos artigos art. 156-A, IV, 156-B, I, e 195, § 16, da CF/88 e 124, parágrafo único, do ADCT, foi promulgada a LC 214/25, que instituiu a CBS, o IBS e o imposto seletivo, criou o Comitê Gestor do IBS, dispôs sobre outras questões previstas na EC 132/23 e alterou uma série de dispositivos da legislação tributária.

A LC 214/25 concentrou boa parte dos pontos que a EC delegou à legislação complementar federal. O seu texto é composto por 544 artigos, utiliza-se do artifício da remissão em diversas oportunidades e de leitura não trivial, sendo essa última característica resultado da participação ativa de técnicos da Receita Federal em sua elaboração e da tentativa de endereçar questões controvertidas no sistema anterior à EC.

Os atos normativos publicados para regulamentação da Reforma Tributária ora caminham no sentido da simplicidade, ora em sentido oposto. Isso levou a doutrina a colocar em dúvida se a EC 132/23 de fato concretiza o princípio da simplicidade como defendido pelos apoiadores da reforma.

Ives Gandra Martins (2024, p. 583) explica que as alterações no texto constitucional foram demasiado densas e que isso pode gerar incerteza no curto e médio prazo. Por terem sido introduzidas por EC, as novas normas serão interpretadas em nível constitucional e examinadas pelo STF, que, como alerta o autor, levou mais de 20 anos para definir o que seria “operação”, “mercadoria” e “circulação”. Ou seja, questiona-se quanto tempo levará para a interpretação sobre o texto introduzido pela EC 132/23 se estabilizará.

Roque Carrazza, Ives Gandra Martins, Humberto Ávila e Hamilton Dias de Souza alertam, ainda, que a complexidade do texto não está restrita ao nível constitucional. Somente as leis complementares propostas para regulamentar a CBS e o IBS, possuem “quatro vezes mais dispositivos que o CTN para todos os tributos” (Souza *et al.*, 2024, p. 9). Isso sem considerar os atos normativos a serem editados pelo Comitê Gestor e pela Receita Federal. Analisemos em mais detalhes o texto da EC 132/23 e os demais atos normativos a serem expedidos para regulamentá-la.

Concordamos que o arcabouço legal necessário para regulamentar os novos tributos será extenso. A convivência de dois sistemas durante o período de transição provavelmente trará maior complexidade. Também concordamos que existiam alternativas mais simples para melhorar o Sistema Tributário Nacional, como unificar a legislação de PIS e COFINS e excluir as diversas restrições à tomada de

crédito, de modo a torná-los efetivamente não cumulativos. Contudo, não podemos deixar de apontar o que há de positivo na reforma.

Conforme indicado neste capítulo, o Brasil conta com um acervo de mais de 466 mil diplomas legais em matéria tributária. A nosso ver, os desdobramentos normativos da EC 132/23 dificilmente ultrapassarão esse acervo. No ritmo atual, em que são editados 36 textos legais diariamente, os mais de 500 artigos considerados excessivos pela doutrina citada poderiam ser superados em poucos dias, quiçá horas. Ao invés de 5.596 Entes Federativos editando suas próprias leis e atos infralegais para instituir e regulamentar a cobrança de cinco tributos, haverá um único texto normativo (LC 214/25) instituidor dos novos tributos e alguns outros atos normativos infraconstitucionais e infralegais para regulamentar esses novos tributos e as demais questões da EC 132/23. O cenário descrito no estudo do IBPT (2022), de 36 textos normativos tributários por dia, portanto, pode se alterar drasticamente.

Dessa forma, a EC 132/23 e seus desdobramentos podem ser considerados simples em comparação com o sistema atual. Ademais, um certo nível de complexidade, como o existente nos novos textos normativos, pode ser desejável e até mesmo concretizar a simplicidade.

Richard Posner (1993, p. 57) é da opinião de que uma legislação detalhada pode ser preferível, pois evita disputas tributárias e o controle judicial da matéria. O autor defende que é mais simples aplicar uma norma tributária detalhada do que buscar o Poder Judiciário para compreender o alcance de uma norma aberta.

Reihard Pollath (2006, p. 219), por sua vez, defende que o Direito Tributário pode conter certa complexidade e se valer de uma linguagem técnica, inacessível ao leigo, visto que regula situações complexas. Esse autor explica que a simplicidade não é sinônimo de concisão. Em sua opinião, a legislação do imposto de renda dos Estados Unidos da América, extremamente detalhada, seria mais segura do ponto de vista jurídico do que o direito tributário alemão, cuja abertura seria maior.

O texto da EC 132/23 não pode ser qualificado como simples, mas a sua complexidade talvez seja desejável. Primeiro porque, numa análise comparativa, caminha no sentido de ser mais simples que o sistema atual. Segundo porque o seu nível de complexidade pode evitar disputas futuras. Assim, há o potencial de que a simplicidade seja concretizada pela Reforma Tributária.

No entanto, o Congresso Nacional, a Receita Federal e o Comitê Gestor não devem insistir em seus vícios passados. Os textos legais relacionados à EC 132/23 devem evitar redundâncias e remissões, a linguagem técnica deve ser utilizada com moderação e as normas devem ser concentradas no menor número de atos normativos possível. Se tomados esses cuidados, estar-se-á concretizando a simplicidade.

3.3.2.2 Regimes jurídicos

Luis Eduardo Schoueri (2025, p. 29 et. seq.) ensina que a redução do número de tributos talvez tenha sido a primeira ideia de simplificação do sistema tributário, cujas tentativas de implementação de um tributo unificado, mais simples, remontam ao Século XVI. A EC 132/23 também buscou perseguir esse objetivo.

A reforma promovida pela EC trouxe a substituição de quatro tributos (ICMS, ISS, PIS e COFINS) por outros dois (IBS e CBS), bem como a redução da hipótese de incidência do IPI e sua substituição parcial pelo imposto seletivo.

Além disso, buscou-se a unificação dos regimes aplicáveis a esses tributos. A EC 132/23 se propõe a unificar as alíquotas do IBS e da CBS, estabelecer uma base de cálculo abrangente e apurada “por fora” (sem inclusão de tributos em sua base), reduzir o número de benefícios fiscais e criar uma regra de não cumulatividade ampla. As exceções à regra geral são os regimes de tributação diferenciados⁴¹, específicos⁴²

⁴¹ Cf. artigos 127 a 171 e 308 a 316 da LC 214/25, foram estabelecidos os seguintes regimes diferenciados: (i) redução dos tributos em 30%; (ii) redução dos tributos em 60%; (iii) redução dos tributos em 100%; (iv) isenção a transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; (v) reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística; (vi) produtor rural e produtor rural integrado não contribuinte; (vii) transportador autônomo de carga pessoa física não contribuinte; (viii) resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa adquiridos de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular; (ix) bens móveis usados adquiridos de pessoa física não contribuinte para revenda; (x) programa universidade para todos – PROUNI; e (xi) regime automotivo.

⁴² Cf. artigos 172 a 316 da LC 214/25, foram estabelecidos os seguintes regimes específicos: (i) combustíveis; (ii) serviços financeiros; (iii) planos de assistência à saúde; (iv) concursos de prognósticos; (v) bens imóveis; (vi) sociedade cooperativas; (vii) bares, restaurantes, hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, transporte coletivo de passageiros e agências de turismo; (viii) sociedade anônima do futebol – SAF; (ix) missões diplomáticas, repartições consulares e operações alcançadas por tratado internacional.

e favorecidos⁴³ de tributação, doravante denominados genericamente de regimes especiais.

Um dos males do sistema tributário brasileiro, anterior à EC, é o número demasiado de exceções à regra. A despeito da intenção do legislador de sanar esse problema⁴⁴, no curso do processo legislativo da EC 132/23 foram sendo acrescentados regimes especiais a determinados segmentos, concessões a determinados grupos políticos, para viabilizar a aprovação da reforma.

A EC 132/23 em sua versão original buscou perseguir a simplificação do sistema, mas acabou por criar três tributos, permeados de exceções, e uma contribuição sobre produtos primários e semielaborados⁴⁵ (vigente até 2043), além de manter o IPI no caso de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (Schoueri, 2025, p. 32). Mais uma vez, a caminhada do legislador se mostrou vacilante, ora no sentido da simplicidade, ora em sentido oposto.

Roque Carrazza apresenta posição mais enfática. Para ele, o legislador definitivamente caminhou no sentido oposto. O autor entende que a apuração da CBS ficou muito mais complexa se comparada com a de PIS e COFINS. Para suportar essa afirmação, Carrazza explica que aproximadamente 81% das empresas brasileiras (algo em torno de 9 milhões) estão sujeitas ao regime do Lucro Presumido ou ao Simples Nacional, recolhendo um percentual fixo sobre a receita bruta. A apuração de PIS e COFINS nesses regimes se limitaria a ir ao Banco, digitar seu CNPJ, indicar um código de arrecadação, uma data e o valor da receita. Contudo, com o advento da CBS, esses contribuintes passarão a realizar intrincado encontro de contas de créditos e débitos (Carrazza, 2024, p. 1.112).

A não cumulatividade da CBS e do IBS também foi objeto de críticas. Misabel Derzi e André Mendes Moreira (2024, p.42) defendem que “[a] Emenda Constitucional 132/23 não consagrou a não-cumulatividade ampla como se prometeu, traindo as expectativas geradas”. Essa quebra de expectativa decorreria da vedação à apropriação de créditos nas operações para uso e consumo pessoal⁴⁶ e da exigência

⁴³ Cf. artigos 439 e 470 da LC 214/25, foram concedidos regimes favorecidos (i) à Zona Franca de Manaus e (ii) às Áreas de Livre Comércio.

⁴⁴ A proposta original da PEC 45/2019 não previa regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação.

⁴⁵ Nos termos do art. 136 do ADCT, com redação dada pela EC 132/23.

⁴⁶ Cf. artigos 156-A, § 1º, VIII, da CF/88 e 47, *caput*, da LC 214/25.

de recolhimento prévio do tributo como condição para compensação desses créditos⁴⁷.

Pedro Adamy (2024, p. 794) explica que a restrição à tomada de créditos nas operações para uso e consumo pessoal trará complexidade ao sistema, pois haverá debates sobre o alcance desse termo. Adicionalmente, essa regra excepcional obrigará fisco e contribuinte a criar mecanismos de controle para esse tipo de operação. O fisco por meio do desenvolvimento de métodos e critérios para verificação fática e o contribuinte pelo registro segregado das operações, a fim de evitar eventuais glosas de créditos.

Outra promessa não cumprida pela EC 132/23 é a exclusão de tributos da base de cálculo, ou cálculo “por fora”. O imposto seletivo, por exemplo, integrará a base de cálculo do ICMS, ISS, IBS e CBS⁴⁸. Ademais, por conta da omissão do art. 156-A, § 1º, IX, da CF/88 sobre o assunto, discute-se o risco de União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigirem a inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do IPI, ICMS e ISS. O cálculo “por dentro”, fruto de diversos debates, volta à cena e o palco do debate, provavelmente, será o Poder Judiciário.

Não obstante as frustrações com a EC 132/23, há quem enxergue uma simplificação no novo regime jurídico (McNaughton, 2024, p. 259). Isso porque a CBS e o IBS possuem regime jurídico quase idêntico⁴⁹, com os mesmos fatos imponíveis, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos ou favorecidos de tributação e regras de não cumulatividade.

O regime jurídico do IBS e da CBS não pode ser considerado simples, conforme alertam Roque Carrazza, Misabel Derzi e André Mendes Moreira. Contudo, se comparado com o sistema atual, há fundamentos para defender que a EC 132/23 promoveu uma simplificação.

A uniformidade das alíquotas do IBS e da CBS foi desnaturada no processo legislativo. Porém, o número de exceções é significativamente inferior ao regime jurídico anterior. Esse ponto fica nítido se direcionarmos os olhos ao ICMS, imposto

⁴⁷ Cf. artigos 156-A, § 5º, II, da CF/88 e 47, § 2º, I, da LC 214/25.

⁴⁸ Cf. artigos 155, II; 156, III; 156-A; e 195, V, todos da CF/88.

⁴⁹ Cf. artigos 149-B e 195, § 16, da CF/88, o regime jurídico do IBS e da CBS é idêntico, salvo com relação à sujeição ativa, ao percentual das alíquotas, às regras distribuição do produto da arrecadação, às hipóteses de devolução do tributo a pessoa física (*cashback*) e ao regime diferenciado de CBS aplicável ao PROUNI.

para o qual as alíquotas gerais são aplicadas de modo excepcional, visto os inúmeros benefícios e regimes especiais concedidos aos contribuintes, como reduções de base de cálculo e/ou alíquota, crédito presumido, suspensão, entre muitos outros.

Vejamos, a título exemplificativo, o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 (São Paulo, 2000). Somente esse ato normativo possui 22 anexos dispendo sobre benefícios e tratamentos diferenciados, sendo que cada anexo possui centenas, senão milhares, de dispositivos (artigos, incisos, parágrafos etc.), além de outros 606 artigos da parte geral que também estabelecem regras específicas a determinadas operações. Em adição, autoriza-se a concessão de regimes especiais no interesse do contribuinte e da fiscalização.

No que se refere às regras de não cumulatividade, também podem ser vistos ganhos em simplicidade. O sistema anterior à EC 132/23 prevê restrições à não cumulatividade muito mais abrangentes. No ICMS há restrição ao aproveitamento de créditos nas operações que envolvam bens de uso e consumo⁵⁰, sejam destinados ao uso e consumo pessoal ou do negócio. A legislação de PIS e COFINS, por sua vez, limita o registro de créditos dessas contribuições às hipóteses previstas no art. 3º da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2022, com destaque aos bens e serviços considerados como “insumos”, cuja caracterização depende de um exame subjetivo a respeito da essencialidade ou relevância daquele custo ou despesa para a atividade produtiva do contribuinte.

A despeito do acréscimo de tributos em determinados casos, a base de cálculo ampla da CBS e do IBS resolve o problema de fragmentação do sistema anterior, que demandava manifestações recorrentes do Poder Judiciário a respeito do enquadramento de determinada atividade como prestação de serviço, venda de mercadoria ou uma terceira hipótese fora do campo de incidência do ISS e do ICMS. O cálculo dos novos tributos sobre uma base ampla é mecanismo de simplificação do sistema tributário pois se reduz as chances de surgirem interpretações divergentes, uma vez que se tributa essencialmente tudo (Vasconcelos; Shingai, 2025, p. 102).

Exemplo clássico do problema existente no sistema anterior à EC 132/23 são as disputas em torno da tributação na internet, nas quais se discute a subsunção

⁵⁰ Cf. artigo 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

das atividades desenvolvidas em meio digital aos conceitos constitucionais de mercadoria ou serviço (Abreu; Prado, 2001). A EC 132/23 soluciona esse problema, pois, para fins de incidência da CBS e do IBS, passa a ser indiferente se a atividade desenvolvida pelo contribuinte se trata de prestação de serviço, venda de mercadoria ou uma terceira hipótese.

Nossa conclusão, novamente, é que o caminhar do legislador foi dúbio no que diz respeito ao regime jurídico da CBS, do IBS e do imposto seletivo, ora em direção à simplicidade, ora no sentido contrário. Ainda é cedo para afirmar se o novo regime jurídico será simples ou não. Alguns ajustes, porém, podem ser promovidos, como a exclusão do imposto seletivo da base de cálculo do ICMS, ISS, IBS e CBS, aprovação de dispositivo que exclua a CBS e o IBS da base de cálculo do ICMS e do ISS e a revogação da exigência de comprovação do recolhimento do tributo como condição para aproveitamento do crédito relativo à operação anterior.

3.3.2.3 *Recolhimento do tributo na liquidação financeira (split payment)*

O artigo 156-A, §5º, II, “b”, da CF/88 introduziu uma das principais modificações no Sistema Tributário Nacional: o recolhimento do imposto na liquidação financeira da operação, ou *split payment*. Trata-se de mecanismo de arrecadação de tributos que visa melhorar a eficiência na coleta dos valores devidos, especialmente por conta da redução da evasão fiscal (Teixeira, 2022). Esse mecanismo funciona de maneira que, no momento do pagamento pela aquisição de bens ou serviços, o valor correspondente ao tributo é diretamente destinado ao fisco, sem que essa quantia transite pelo caixa do fornecedor.

Nos termos dos artigos 31 e seguintes da LC n. 214/25, que disciplinam o mecanismo introduzido pelo artigo 156-A, §5º, II, alínea “b”, da CF/88, há três modalidades de *split payment*.

A primeira modalidade (padrão) prevê a retenção da diferença entre os tributos incidentes na venda de bens e serviços (IBS e CBS) e os créditos do fornecedor. Nessa modalidade, que envolve a integração entre os sistemas de pagamento e as bases de dados do Comitê Gestor do IBS e da Receita Federal, o impacto negativo no fluxo de caixa das empresas – principal crítica ao *split payment* – é mitigado pois há o uso imediato do saldo credor acumulado do fornecedor.

Na segunda modalidade, a ser utilizada no caso de indisponibilidade do sistema integrado, há retenção do valor integral dos tributos no momento da transação e posterior liberação/devolução ao contribuinte em até 3 (três) dias úteis, caso haja diferença entre o valor devido e o saldo credor disponível.

A terceira é a modalidade simplificada, na qual se aplica uma alíquota fixa e definida previamente pela Receita Federal e pelo Comitê Gestor sobre o valor da operação envolvendo bens e serviços.

A doutrina entende que o *split payment* tem suporte no princípio da praticabilidade, assemelhando-se ao recolhimento antecipado do imposto no regime da substituição tributária (Teixeira, 2022). Além disso, com base em relatório elaborado pela empresa de consultoria Deloitte, a pedido da União Europeia em 2017 (União Europeia, 2018), aponta-se que o *split payment* reduz a complexidade da apuração de tributos por parte dos contribuintes, principalmente com relação aos impostos não-cumulativos que demandam uma dinâmica de registro contínuo de créditos e débitos, enquanto, do lado do fisco, há redução dos custos de fiscalização.

Do ponto de vista teórico, podemos afirmar que o *split payment* é um ponto de interseção entre os princípios da simplicidade, da capacidade contributiva e da cooperação. Nesse sentido, a esse mecanismo se aplicam os comentários que serão feitos adiante a respeito das técnicas utilizadas pelo fisco para arrecadação de tributos, como a substituição tributária, a presunção e a ficção.

Entendemos válida a simplificação da arrecadação em benefício da fazenda pública, promovida pelo *split payment*, pois o princípio da simplicidade não se aplica apenas ao contribuinte, como será explicado abaixo, ele também pode justificar simplificações em prol das autoridades fiscais. Ademais, o contribuinte tem o dever de auxiliar a atividade arrecadatória na medida de sua capacidade colaborativa.

Não obstante esses direitos e deveres, esse mecanismo deve respeitar a capacidade contributiva. Embora o *split payment* tenha benefícios claros para a arrecadação, não se pode descartar o risco de impacto financeiro no fluxo de caixa dos contribuintes e/ou o aumento da complexidade no cumprimento de obrigações tributárias, como verificado em outras jurisdições (Teixeira, 2022).

Dessa maneira, a fim de evitar eventual inconstitucionalidade por violação à simplicidade e/ou à capacidade contributiva, é fundamental que o sistema do *split payment* não aumente o custo de conformidade dos contribuintes, além daquele que

será necessário para adaptação de sistemas internos, bem como estabeleça mecanismos eficazes de restituição dos valores pagos a maior.

3.3.2.4 Obrigações tributárias acessórias

Nos debates sobre simplificação do sistema tributário nacional, as obrigações acessórias têm presença cativa. Isso não é fruto do acaso. A complexidade dessas obrigações e o custo de conformidade tributário, delas decorrente, é uma das principais barreiras enfrentadas pelos contribuintes brasileiros para desenvolvimento regular de suas atividades (World Bank; PwC, 2020).

Dentre as medidas propostas para modernizar o sistema tributário nacional, menciona-se o SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes. Os seus objetivos principais são integrar os fiscos (federal, estadual e municipal), simplificar o cumprimento de obrigações acessórias e tornar mais célere a fiscalização (RFB). Esses objetivos, porém, ainda não foram alcançados.

A informatização dos procedimentos para apuração e declaração dos tributos deveria resultar na simplificação da arrecadação. No entanto, paradoxalmente, cresceu o número de obrigações acessórias. “A cada passo em direção à informatização, novas informações são exigidas, ou planilhas devem ser preenchidas [...] Tais planilhas, muitas vezes, apenas repetem dados que já são de conhecimento da Administração” (Schoueri, 2025, p. 561). Elidie Palma Bifano (2023) confirma essa afirmação. Conforme estudo mencionado pela autora, identificou-se no SPED dezenas de redundâncias no que se refere ao IRPJ/CSLL (59), PIS/ Cofins (76), IPI (49), ICMS (73), Trabalhista e Previdenciário (51).

Outra tentativa de reduzir a complexidade do sistema foi a aprovação do Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributária Acessórias por meio da LC 199/23. Esse diploma legal em seu art. 1º estabelece um rol exemplificativo de medidas a serem tomadas para diminuição dos custos de conformidade tributária, como a emissão unificada de documentos fiscais, instituição da Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e), a utilização dos dados dos documentos fiscais para apuração de tributos e para fornecimento de declarações e guias de recolhimento pré-preenchidas,

a facilitação dos meios de pagamento de tributos, inclusive por meio da unificação dos documentos de arrecadação, e a unificação de cadastros fiscais. Embora a implementação de medidas nos termos da LC 199/23 tenha sido condicionada à nomeação de um comitê⁵¹, o texto legal proporciona à Administração Pública um bom direcionamento do que deve ser feito para simplificar o sistema tributário brasileiro.

Com a reforma promovida pela EC 132/23, renovaram-se as expectativas de simplificação do sistema. Além da introdução do princípio da simplicidade, a EC reservou à lei complementar o estabelecimento de critérios para simplificação das obrigações tributárias acessórias relacionadas ao IBS e à CBS⁵².

O texto da legislação complementar, a seu turno, estabeleceu que os contribuintes do IBS e da CBS devem se registrar em cadastro com identificação única (art. 59, *caput*, da LC 214/25). O Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), caixa postal eletrônica onde os contribuintes recebem informações e comunicações sobre tributos, também será unificada (art. 59, § 5º, da LC 214/25). Essas duas medidas, tão óbvias, têm o potencial de reduzir significativamente a burocracia e simplificar a conformidade fiscal.

Nos regimes do ICMS e do ISS, o contribuinte que comercializa produtos ou presta serviços é obrigado a manter registros e inscrições junto a cada ente federativo, como também acompanhar as respectivas caixas postais eletrônicas (quando existentes). Nesse sentido, imaginemos uma grande rede varejista ou um prestador de serviços com múltiplas filiais. Nesses regimes essas empresas são obrigadas a manter e regularizar milhares de inscrições estaduais e/ou municipais, como também a acompanhar individualmente cada caixa postal eletrônica, sendo que um deslize com relação a esse acompanhamento pode resultar numa cobrança, acrescida de multa e juros, ou na negativa de emissão/renovação de certidão de regularidade fiscal, condição para exercício regular da atividade empresarial.

A LC 214/25 prevê, ainda, a emissão de um documento fiscal eletrônico único (art. 60, *caput*). Esse documento possui caráter declaratório e constitui confissão do valor devido de IBS e CBS (art. 60, § 1º). Ou seja, esse documento constitui o

⁵¹ Nos termos do art. 3º da LC 199/23, as ações de simplificação de obrigações tributárias acessórias serão geridas pelo Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias (CNSOA), que será composto por seis representantes da RFB, seis representantes dos Estados e do Distrito Federal, e seis representantes dos Municípios.

⁵² Cf. artigos 156-A § 5º, IX, e 195, § 16, da CF/88.

crédito tributário, sendo dispensável a lavratura de auto de infração para cobrança do IBS e da CBS na hipótese de não pagamento dos tributos declarados em documento fiscal. O caráter declaratório desse documento é uma inovação. Uma vez que as informações relativas à operação constam no documento, teoricamente seria dispensável o preenchimento de qualquer outra declaração tributária, como aquelas existentes no SPED.

As disposições da LC 214/25 estão em linha com as orientações do Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias e podem simplificar o sistema tributário brasileiro. No entanto, cabe acompanhar a regulamentação do assunto pela RFB e pelo Comitê Gestor do IBS. As obrigações tributárias acessórias devem ser reduzidas em volume e número e qualquer redundância eliminada. Se o SPED e demais obrigações acessórias foram mantidas, estar-se-á violando a simplicidade.

Um último ponto relacionado às obrigações tributárias acessórias que merece atenção são as penalidades decorrentes do seu descumprimento. As legislações locais, principalmente em matéria de ICMS, estabelecem um rol infindável de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias. O artigo 527 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (2000), por exemplo, estabelece 123 penalidades distintas pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A complexidade decorrente do número de multas previstas nas legislações locais dificulta o trabalho da própria fiscalização, que não raras vezes enquadra a conduta praticada pelo contribuinte no tipo incorreto. O desdobramento disso é o aumento do contencioso tributário.

O texto de lei complementar sob análise pelo Congresso Nacional que se propôs a regulamentar as penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias, relacionadas ao IBS e à CBS, caminha no mesmo sentido ao prever 36 tipos de multa pelo descumprimento dessas obrigações. Se promulgado nos termos de sua redação original, a lei complementar estará em claro descompasso com os ditames do princípio da simplicidade.

3.3.2.5 Contencioso tributário

Neste capítulo indagamos o porquê da escolha pela simplicidade. Uma das razões apontadas foi o contencioso tributário brasileiro. Aprofundaremos a análise desse tema. A seguir examinaremos o relatório mais recente do CNJ (2022) sobre o contencioso tributário brasileiro, os problemas identificados por esse relatório e pela doutrina, as propostas de aprimoramento e o caminho a ser percorrido para que a simplicidade seja concretizada.

O estudo do CNJ (2022) identificou que o contencioso tributário no Brasil dura, em média, 18 (dezoito) anos e 11 (onze) meses, incluindo as fases administrativa e judicial. Além disso, o estoque de processos tributários equivaleria a 75% do Produto Interno Bruto de 2019 (isto é, R\$ 5,5 trilhão). Em andamento, considerando os números reportados pelos tribunais, são aproximadamente 3,5 milhões de processos tributários.

As razões apontadas pelo CNJ para esse cenário são a alta litigiosidade e morosidade do Judiciário; complexidade da legislação tributária; falta de transparência e cooperação; ineficiência na cobrança dos créditos tributários, visto que apenas 0,5% das inscrições em dívida ativa da União estão garantidas; superposição de instâncias; falta de integração entre os tribunais e entre as esferas administrativa e judicial; e a existência de incentivos ao litígio, como a modulação de efeitos de decisões pelos tribunais superiores e a reduzida onerosidade para as partes, exoneradas do pagamento de custas e/ou honorários por conta do instrumento processual utilizado (Mandado de Segurança) ou em razão do interesse público (Fazenda Pública).

Atento a esses problemas, Renato Lopes Becho (2022) propôs algumas soluções para melhoria do contencioso tributário. Reputamos valiosas as sugestões desse autor, considerando o seu elevado nível acadêmico e sua experiência como magistrado. Becho reúne conhecimento técnico e empírico sobre o assunto, o que lhe proporciona uma posição de destaque para discorrer sobre este tema. As suas propostas estão voltadas à atuação dos agentes públicos, à organização dos órgãos responsáveis pela análise e julgamento de demandas tributárias e ao processo tributário propriamente dito.

Becho (2022) sugere a imposição de penalidades para a RFB e a PGFN pelo não cumprimento do prazo de 90 (noventa) dias para encaminhamento e ajuizamento de dívidas relativas a processos administrativos federais. O autor sugere

também que o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos⁵³ (RDCC), aplicado pela PGFN, seja estendido a todos os exequentes, como, por exemplo, Estados e Municípios.

No que se refere aos órgãos responsáveis pela análise e julgamento de demandas tributárias, Becho (2022) propõe a reestruturação do CARF, com a redução do número de conselheiros, extensão das prerrogativas da magistratura e a remuneração compatível com essas mudanças. Em adição, sugere a criação de um Conselho Nacional da Advocacia Pública, nos moldes do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP). Esse conselho traria avanços para a carreira da advocacia pública, promovendo maior controle e eficiência.

Do ponto de vista processual, Becho (2022) recomenda que as execuções fiscais sejam processadas nos mesmos autos do processo administrativo ou, pelo menos, que o processo administrativo seja juntado à execução fiscal, bem como que seja elevado o valor de alçada dos executivos fiscais para 60 (sessenta) salários-mínimos ou que os Juizados Especiais Federais sejam autorizados a processar execuções fiscais de baixo valor.

Outra proposta com relação às execuções fiscais é a redução do prazo prescricional das execuções fiscais de cinco para dois anos, com exceção de casos envolvendo dolo, fraude ou simulação, nos quais o prazo poderia ser estendido para 10 ou 20 anos, o que, em sua visão, incentivaria o ajuizamento de ações mais rapidamente após a caracterização da mora.

Ademais, o autor entende que a revogação da Lei de Execução Fiscal (LEF) seria medida adequada, visto que já contemplada pelo CPC, cujas regras estão mais alinhadas com o contexto atual.

Uma última medida processual sugerida é a autorização expressa para ações coletivas em matéria tributária, de modo a permitir a resolução de questões tributárias de natureza coletiva ou individual homogênea de forma mais equitativa e eficiente.

⁵³ O RDCC é um conjunto de diretrizes e procedimentos instituído pela PGFN com o objetivo de otimizar a cobrança da Dívida Ativa da União. Este regime foi estabelecido pela Portaria nº 396, de 2016, e visa a racionalização e a economicidade na cobrança dos créditos tributários.

Em publicação posterior à EC 132/23, Becho (2025) identifica novos problemas relacionados ao contencioso tributário, os quais nos parecem mais graves e, por isso, demandam uma solução mais célere, sem prejuízo do acolhimento às demais soluções propostas pelo autor. Ele explica que o artigo 318 da LC n. 214/25 prevê a harmonização das normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS, mas alerta que esse objetivo de uniformidade somente será efetivo se a solução judicial de eventuais litígios também ocorrer de forma unificada.

Para esses novos problemas, são discutidas algumas possibilidades. A primeira é autorizar a instrução de IRDR no âmbito do STJ ou estender o PUIL⁵⁴ a todos os tribunais quando houver controvérsia judicial relevante sobre a aplicação da legislação federal (Barros, 2024).

Como segunda alternativa há o deslocamento da competência para análise e julgamento de demandas envolvendo o IBS. A competência poderia ser deslocada para a Justiça Federal ou então criado um ramo no Poder Judiciário para examinar especificamente disputas tributárias (Becho, 2025).

Na esfera administrativa também devem ser criados mecanismos de uniformização de jurisprudência. Os órgãos julgadores do contencioso administrativo relativo ao IBS e à CBS são distintos, o que pode suscitar entendimentos conflitantes. Dessa maneira, deve ser estabelecido um órgão de superposição, ou uniformização, a fim de reduzir divergências de entendimento entre as cortes administrativas.

A união do contencioso do IBS e da CBS, seja na esfera administrativa ou judicial, ou, sucessivamente, o estabelecimento de mecanismos de uniformização de jurisprudência, nos parece o (único) caminho adequado para concretizar o princípio da simplicidade. Caso contrário, o contribuinte se verá obrigado a ajuizar centenas de processos para prevenir eventual cobrança ilegal ou inconstitucional de tributo.

Embora seja um avanço do ponto de vista de distribuição de receita, a cobrança do IBS e da CBS no destino agrava essa situação pois, no contexto em que

⁵⁴ Nos termos dos artigos 14 da Lei n. 10.259, de 12 de julho de 2001, e 18 da Lei n. 12.153, de 22 de dezembro de 2009, é cabível Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei – PUIL, dirigido ao STJ, quando houver divergência acerca da interpretação de norma de direito material entre decisões proferidas pelas Turmas Recursais dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal e entre decisões proferidas pelas Turmas Recursais dos Juizados Especiais da Fazenda Pública no âmbito dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios.

os tributos são cobrados de forma centralizada ou na origem, o número de entes federativos se reduz. Por outro lado, no contexto em que os tributos são devidos no destino, o contribuinte potencialmente litigará com os 5.596 Municípios brasileiros, além da União, Estados e Distrito Federal

3.3.3 Para quem: contribuinte, Estado ou ambos?

A simplicidade foi introduzida como princípio constitucional destinado principalmente à proteção do contribuinte contra excessos no que diz respeito às obrigações tributárias impostas pela legislação, tendo em vista o “manicômio jurídico-tributário”, contemporâneo à EC 132/23. O conceito de simplicidade normalmente utilizado pela doutrina, quando trata sobre esse novo princípio, confirma essa afirmação:

Simplicidade: indica facilidade e segurança jurídica para o contribuinte pagar seus tributos e cumprir suas obrigações acessórias, reduzindo as divergências na interpretação da legislação que atualmente são a causa principal do contencioso tributário e da incerteza jurídica. O excesso de regras, resultante de tratamentos diferenciados para produtos, tipos de atividade, CNAEs e origem e destino de mercadorias provoca a hipercomplexidade do sistema e ofusca a legalidade: nem as empresas, nem os consumidores e nem o fisco têm segurança jurídica desejável para a criação de ambiente de negócios e incremento do desenvolvimento. (Santi *et al.*, 2021, p. 23).

No entanto, revela-se valiosa a lição de Regina Helena Costa no sentido de que a praticabilidade também pode ser utilizada para respaldar atos administrativos. Para Regina Helena Costa (2007, p. 93), praticabilidade significa, de um lado, viabilizar a arrecadação de tributos pelo Estado e, de outro, proporcionar ao contribuinte o cumprimento, eficiente e sem demasiados ônus, de suas obrigações e deveres fiscais.

Essa definição é interessante pois trata da praticabilidade tanto sob a perspectiva do contribuinte, como das autoridades fiscais. Além disso, pode ser aproveitada para o princípio da simplicidade, visto que uma faceta da praticabilidade como já explorado neste trabalho.

Misabel Derzi e Regina Helena Costa analisam, em suas respectivas obras, a presunção e a ficção como técnicas para tornar praticável a arrecadação de tributos

por parte do Estado. Essas técnicas consistem na utilização de fatos cuja existência ainda não é concreta (presumidos) ou mesmo que não correspondem à realidade (fictícios) para integrar a hipótese de incidência tributária. Em vez de apurar o fato imponible, o legislador se vale de presunções ou ficções para simplificar as atividades fiscalizatória e arrecadatória. A praticabilidade autoriza a adoção desses mecanismos pois capazes de captar manifestações de riqueza relevantes, com o menor custo possível, evitando situações em que o custo de fiscalização seria insuportável pela sociedade.

Da mesma forma poderá operar a simplicidade, visto que esse princípio rege o Sistema Tributário Nacional como um todo. A aplicabilidade da simplicidade, portanto, não se limita à redução do ônus incorrido pelo contribuinte com o cumprimento de obrigações tributárias. Esse novo princípio, a nosso ver, pode justificar a utilização de mecanismos simplificadores nas atividades fiscalizatória e arrecadatória, como as presunções e ficções, regimes simplificados de arrecadação de tributos, entre outros.

3.4 Conceito de simplicidade

A “simplicidade” é qualidade daquilo que não é composto; que não apresenta dificuldade ou complexidade (Ferreira, 2009, p. 1848). Esse termo é utilizado como adjetivo para aquilo que tenha caráter próprio, não modificado ou alterado por elementos estranhos.

O significado de simplicidade previsto nos dicionários – antítese de complexo –, porém, não é suficiente para traçar um conceito jurídico adequado ao novel princípio introduzido pela EC 132/23. Como explorado neste capítulo, a simplicidade no Sistema Tributário Nacional é multifacetada, pois envolve diferentes objetos (legislação, obrigações tributárias etc.) e sujeitos (fisco e contribuinte). Visto que a definição dos dicionários era insuficiente para incorporar todos os nuances da simplicidade no sistema tributário, este trabalho percorreu outros caminhos.

Nossa jornada começou no estudo da praticabilidade e percorreu os princípios da eficiência administrativa, da igualdade e da segurança jurídica. Na sequência, examinamos questões relacionadas ao objeto e aos sujeitos da

simplicidade. Desta feita, reunimos elementos suficientes para traçar um conceito de simplicidade tributária.

A simplicidade é um desdobramento dos princípios da eficiência administrativa, igualdade e segurança jurídica, na medida que os realiza em um espectro menos amplo (Sistema Tributário Nacional) e de modo próprio, específico (através da simplificação).

Os objetos desse princípio são os textos normativos; a linguagem neles inserida; as obrigações tributárias, especialmente acessórias; e os procedimentos administrativos e judiciais tributários; enquanto os sujeitos beneficiados podem ser tanto o fisco como o contribuinte.

Assim, como mandamento de otimização, este princípio busca simplificar, na maior medida possível, os atos normativos que regem as relações jurídicas entre fisco e contribuinte; os instrumentos para pagamento, compensação e declaração de tributos; os processos judiciais; e os procedimentos administrativos tributários, como fiscalizações, defesas administrativas, pedidos de consulta sobre a interpretação da legislação, pedidos de regime especial (quando cabíveis); entre outros, respeitados os limites objetivos dos demais princípios constitucionais.

3.5 A eficácia da simplicidade

Visto que, à primeira vista, a simplicidade se trata de um princípio, examinaremos como essa espécie normativa produz efeitos, isto é, analisaremos a sua eficácia. “Para aferir o grau de eficácia, no sentido técnico, é preciso verificar quais as funções da eficácia no plano da realização normativa. Essas funções podem ser chamadas de *funções eficaciais*” (Ferraz Jr., 2018, p. 161).

As normas atuam tanto sobre outras normas (eficácia interna), como para compreensão de fatos (eficácia externa), direta e indiretamente. No âmbito das normas, os princípios possuem função *integrativa*, *definitória*, *interpretativa* e *bloqueadora*. Relativamente à compreensão dos fatos, os princípios exercem função *valorativa*.

Os princípios podem agregar elementos não previstos nas regras, de modo a garantir, de forma direta, o fim por aqueles almejado. Na ausência de regra tratando, por exemplo, sobre o prazo para julgamento de um pedido administrativo, o princípio

da duração razoável do processo pode justificar a sua análise imediata ou em determinado prazo considerado razoável pelo aplicador do Direito.

Renato Lopes Becho (2018, p. 162) confirma esse entendimento ao defender, com fundamento no princípio constitucional da razoável duração do processo, a possibilidade de o magistrado fixar prazos para a PGFN praticar atos processuais em processos executivos fiscais, a despeito da ausência de dispositivo normativo nesse sentido. O autor, inclusive, cita um caso prático em que isso ocorreu (Becho, 2018, p. 162).

Essa é a função integrativa dos princípios (Ávila, 2021a, p. 125), segundo a qual os princípios são “fonte em caso de insuficiência da lei e do costume” (Bonavides, 2009, p. 283). Apliquemos essa função sob a perspectiva da simplicidade.

A legislação pode impor ao contribuinte o dever de cumprimento de obrigações tributárias acessórias. No cenário em que determinada obrigação acessória é prevista no texto legal, como informar a fruição de benefícios fiscais, mas carece regulamentação tratando sobre a sua forma de cumprimento, poderia o contribuinte atender ao disposto na lei de maneira simples, por meio do envio dessas informações ao fisco pelos canais disponibilizados. Em razão da função integrativa do princípio da simplicidade, não poderiam ser exigidos procedimentos complexos ou burocráticos nesse cenário de ausência de regulamentação.

No plano normativo, os princípios exercem também função definitiva ao trazerem os contornos de princípios maiores, hierarquicamente superiores, denominados pela doutrina de sobreprincípios (Ávila, 2021a, p. 125). Os princípios da legalidade e da proteção à coisa julgada, previstos no artigo 5º, II e XXXVI, da Constituição Federal são típicos exemplos dessa função, pois delineiam o sobreprincípio da segurança jurídica. Outro exemplo de subprincípio definidor da segurança jurídica é a própria simplicidade, conforme explorado anteriormente. Esse princípio tem como objetivo criar medidas que proporcionem previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas tributárias (Greco; Rocha, 2024, p. 766).

Como tratado alhures, as normas são resultado de um processo interpretativo de textos ou enunciados normativos, que podem assumir significados distintos. Os princípios têm a função de auxiliar nesse processo (interpretativa), direcionando o intérprete e aplicador do Direito para os significados pretendidos pelo legislador (Ávila, 2021a, p. 125). “Se, em dada situação, surge aparência de

divergência entre uma regra e um princípio – antes de qualquer outra coisa -, o intérprete dá à regra interpretação harmoniosa e coerente com as exigências do princípio” (Ataliba, 2001, p. 41). No caso da simplicidade, se a leitura de determinada norma culminar em dúvida (mais de um significado possível) sobre a complexidade da obrigação ali prevista, deve o intérprete adotar o significado cuja obrigação seja menos complexa.

Ainda com relação às normas, os princípios exercem a função eficaz de limite objetivo (Carvalho, 2021, p. 279), bloqueadora (Ávila, 2021a, p. 126) ou negativa (Barcellos, 2011, p. 84), afastando elementos incompatíveis com o fim por aquele princípio almejado. Uma norma pode ser declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário não por violar a CF/88, mas porque antagônica com os princípios nela insertos (Carrazza, 2024, p. 1.121). Por exemplo, uma norma que estabeleça obrigação acessória desnecessária ou redundante, cuja finalidade já é atendida por outra obrigação acessória, deverá ser bloqueada com fundamento no princípio da simplicidade, na medida que esse bloqueio não resultará em prejuízo à atividade fiscalizatória e impedirá o aumento desnecessário da complexidade do sistema tributário nacional – finalidade do princípio introduzido pela EC 132/23.

No plano fático, os princípios têm a função de orientar o intérprete na seleção dos fatos relevantes para sua análise e, uma vez selecionados, valorá-los de modo a proteger o estado de coisas pretendido pelo princípio. Tal função é denominada valorativa (Ávila, 2021a, p. 128). Considerando o princípio da simplicidade, o intérprete, na medida do possível, deverá desconsiderar os fatos que trazem complexidade ao sistema tributário nacional, privilegiando aqueles que o simplificam.

Nesse sentido, consideremos a norma que prevê a imposição de multa pela falta de entrega de documentos à fiscalização. O intérprete não deverá subsumir a essa hipótese as situações em que o contribuinte não apresenta ao fisco informações e documentos públicos ou cujo acesso seja possível a partir da simples consulta ou solicitação a outros órgãos. Em outras palavras, não deverá ser lançada multa se, ainda que não entregue à fiscalização pelo contribuinte, os documentos ou informações estejam disponíveis em outros meios ou canais. Isso porque a entrega de documentos e informações duplicadas traz complexidade ao sistema e somente os

fatos que resultem na simplificação do sistema devem ser considerados para fins de aplicação da norma conforme função valorativa do princípio da simplicidade.

A eficácia do princípio da simplicidade e os seus efeitos, porém, não é absoluta. Existem situações em que a simplicidade poderá tangenciar ou conflitar com outros princípios do Sistema Tributário Nacional. A complexidade nem sempre será indesejável e, em algumas situações, até mesmo necessária para a concretização de outros princípios. Um bom exemplo disso é a modificação nas regras brasileiras de preços de transferência. A simplicidade do regramento anterior foi substituída por uma maior complexidade a fim de atender a princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva e o da não bitributação, como também aos anseios do Governo brasileiro em ingressar como membro da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Nesse sentido, estudaremos no próximo item a interlocução do princípio da simplicidade com outros princípios constitucionais tributários. Isso com o objetivo de desenhar as possíveis fronteiras desse princípio e, assim, oferecer maior concretude sobre o alcance da simplicidade no ordenamento jurídico brasileiro.

3.6 Interlocução com outros princípios

Por serem mandamentos de otimização, os princípios devem ser prestigiados na maior medida possível. Essa medida, porém, somente é encontrada a partir da interlocução de determinada norma com outras normas jurídicas. O estudo dessa interlocução é extremamente relevante uma vez que revela os meandros e fronteiras da norma estudada.

Regina Helena Costa (2009, p. 119 *et seq.*) trabalha essa ideia de interlocução entre princípios em sua obra *Praticabilidade e Justiça Tributária* e a jurisprudência do STF confirma o acerto dessa análise. Conforme definido no julgamento do RE n. 593.849/MG (Tema 201 da RG), “o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco” (Brasil, 2017a, p. 13).

Na medida que o princípio da simplicidade não é absoluto, eventuais simplificações operadas pela legislação ou pelas autoridades fiscais por meio de atos infralegais deverão dialogar com outros princípios constitucionais. Esse diálogo

poderá influenciar no alcance da simplicidade e dos princípios com os quais se relacionará, podendo resultar em redução de um ou outro, em maior ou menor medida.

Pelos motivos resumidos acima, examinaremos a seguir a interlocução da simplicidade com os princípios da legalidade, capacidade contributiva, da cooperação e da vedação ao confisco.

3.6.1 Legalidade

O princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF/88, é pilar fundamental do ordenamento jurídico brasileiro. Roque Carrazza (2024, p. 234) ensina que todo ato administrativo se fundamenta nesse dispositivo constitucional e que esse artigo seria suficiente para sustentar a impossibilidade de exigência de tributo ou do cumprimento de obrigação tributária acessória sem suporte em lei.

A despeito disso, Carrazza explica que o legislador constituinte houve por bem estampá-lo de forma específica noutra passagem do texto constitucional, na parte referente ao Sistema Tributário Nacional. Isso para deixar claro que “qualquer exação deve ser instituída ou aumentada não simplesmente com base em lei, mas *pela própria lei*” (Carrazza, 2024, p. 235), inclusive no que se refere às obrigações tributárias acessórias (Carrazza, 2024, p. 311). A rigidez da legalidade tributária seria comparável àquela do Direito Penal (Carrazza, 2024, p. 247; Derzi, 2007, p. 127).

Como defendido neste trabalho, o princípio da simplicidade pode justificar a utilização de mecanismos que simplifiquem as atividades fiscalizatória e arrecadatória, como as presunções e ficções, regimes simplificados de arrecadação de tributos, entre outros. Tais mecanismos, contudo, encontram limites estritos na legalidade tributária (Cunha, 2016).

Nessa linha de raciocínio, a lei seria o único instrumento legítimo para a introdução de mecanismos simplificadores, sendo vedado a regulamentos, portarias, instruções normativas ou atos administrativos inovar a esse respeito. Atos infralegais poderiam, no máximo, regulamentar a aplicação da lei, mas jamais criar, modificar ou extinguir presunções, ficções, regimes simplificados etc.

Cabe mencionar que a delegação genérica de competência pela lei ao regulamento não é suficiente para atender o princípio da legalidade tributária. Essa prática, corriqueiramente utilizada pelos Estados em matéria de ICMS, foi declarada

inconstitucional pelo STF no julgamento do Tema 456 da RG (Brasil, 2021a). A Suprema Corte definiu que todos os aspectos da hipótese de incidência tributária devem estar descritos em lei.

Assim, as leis que venham a regulamentar a EC 132/23 não podem delegar ao regulamento o estabelecimento de mecanismos simplificadores, como a substituição tributária, presunção, ficção etc. Tampouco podem os Decretos do Poder Executivo ou os atos da RFB e do Comitê Gestor do IBS estabelecê-los de forma autônoma. As próprias leis devem prever esses mecanismos, com a definição de todos os aspectos da hipótese de incidência tributária.

No que se refere à instituição de obrigações tributárias acessórias no interesse da fiscalização, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, Alberto Xavier (1979) defende que a expressão “legislação tributária” contida no CTN abarca não só a lei, mas também os decretos e normas complementares. Desse modo, as obrigações acessórias poderiam ser instituídas por meio de atos infralegais. Roque Carrazza discorda desse entendimento. Para ele, “o texto legal deve determinar o *conteúdo* do dever instrumental tributário, sob pena de flagrante agressão ao *princípio da reserva de lei*” (Carrazza, 2024, p. 314). O STF, porém, acolheu a tese de Alberto Xavier (Brasil, 2020a).

Atos infralegais do Comitê Gestor do IBS e da RFB, portanto, podem estabelecer obrigações acessórias que simplifiquem as atividades fiscalizatória e arrecadatória⁵⁵. Isso estará de acordo com os princípios da legalidade, conforme definido pelo STF. No entanto, essas obrigações acessórias simplificadoras devem estar em harmonia com os demais princípios constitucionais, como a capacidade contribuinte. Vejamos.

3.6.2 Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, assim como a simplicidade, é um desdobramento do sobreprincípio da igualdade e, como tal, busca materializar o ideal da igualdade no campo tributário. Esse princípio está previsto no artigo 145, § 1º, da

⁵⁵ Cf. artigos 217, parágrafo único, 268, 305 e 318 da LC 214/25.

CF/88, com a seguinte redação: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, [...]”. O leitor desavisado pode interpretar esse comando como algo a ser observado conforme a conveniência do legislador (facultativo) ou restrito aos impostos, sendo inaplicável às demais espécies de tributos. Interpretação nesse sentido, porém, é equivocada, conforme alerta a doutrina (Carrazza, 2023; Lisboa; Abreu, 2018).

Roque Carrazza nos ensina que o imposto “deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte” (Carrazza, 2023, p. 102). A inobservância da capacidade econômica do contribuinte somente seria autorizada se, por sua natureza, o imposto não permitir que se atenda a esse princípio, como no caso do ICMS. Além disso, “a interpretação das normas tributárias que repercutem no patrimônio dos contribuintes deve render homenagens aos princípios constitucionais da *capacidade contributiva* e da *igualdade*” (Carrazza, 2023, p. 91).

Dessa forma, a instituição de obrigação tributária, seja essa relacionada a impostos ou outras espécies de tributos, deve, obrigatoriamente, observar a capacidade econômica dos contribuintes, ressalvadas as hipóteses em que isso não seja possível, sob risco de violação ao princípio da capacidade contributiva e, em última instância, ao sobreprincípio da igualdade.

Conforme defendemos há pouco, a simplicidade autoriza a Administração Pública a adotar mecanismos simplificadores, como a presunção, ficção ou substituição tributária, em benefício da fiscalização e arrecadação tributária. A utilização desses mecanismos, porém, deve observar a capacidade econômica do contribuinte. Assim, se a presunção, ficção, substituição tributária ou qualquer outro mecanismo simplificador utilizado pela Administração Pública resultar em cobrança de tributos que não condiz com a capacidade contributiva subjetiva, esse deverá ser considerado inconstitucional. A capacidade contributiva subjetiva se reporta “a um sujeito individualmente considerado, expressando aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas” (Costa, 2007, p. 114).

O STF teve a oportunidade de examinar os limites da praticabilidade à luz da capacidade contributiva em mais de uma oportunidade. No julgamento do Tema 201 da RG (Brasil, 2017a), a Suprema Corte discutiu se o contribuinte teria direito à restituição do imposto recolhido a maior no regime da substituição tributária quando a

base de cálculo presumida fosse superior àquela efetivamente praticada na venda ao consumidor final. A decisão tomada por maioria, nos termos do voto do Ministro Relator Edson Fachin, definiu que o contribuinte teria direito à restituição do imposto retido a maior pois a praticidade encontraria freio nos princípios da igualdade e capacidade contributiva.

Em outras palavras, a praticabilidade não seria absoluta. Esse mecanismo seria sustentável apenas enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes. Na medida que há exigência a maior de imposto no regime da substituição tributária em comparação com o regime geral de apuração do ICMS, verifica-se clara violação à igualdade e à capacidade contributiva pois contribuintes em situações análogas se vêm obrigados ao recolhimento de somas distintas de tributos tão somente por conta da simplificação operada por este ou aquele Estado.

De forma semelhante decidiu o STF no julgamento do Tema 302 da RG (Brasil, 2021a). Nesse caso a Suprema Corte examinou a constitucionalidade de dispositivo legal que impunha ao contratante de serviços executados, mediante cessão de mão de obra, a obrigação de reter 11% do valor bruto da nota fiscal a título de contribuição previdenciária e de recolher esse valor aos cofres públicos em nome da empresa cedente da mão de obra. A referida regra, por maioria, nos termos do voto da Ministra Relatora Ellen Gracie, foi julgada constitucional pelo STF. A Ministra Relatora afastou a violação ao princípio da capacidade contributiva por entender que o valor retido não extrapolaria a base econômica do artigo 195, I, "a", da CF/88, que autoriza a instituição dessa contribuição. Além disso, o dever de colaboração atribuído pela regra ao contratante do serviço seria razoável e proporcional. Somente na hipótese desse dever ser inviável, excessivamente oneroso, desnecessário ou ineficaz que poderia ser reputado inconstitucional.

Ante a doutrina e precedentes mencionados, nota-se que a simplicidade como fundamento para instituição de mecanismos de fiscalização e arrecadação encontra freios no princípio da capacidade contributiva. A esse respeito, caso a instituição de uma obrigação tributária simples resulte em ônus econômico demasiado ao contribuinte, poderá ser declarada inconstitucional com fundamento na violação à capacidade contributiva.

3.6.3 Cooperação tributária

O princípio da cooperação é companheiro de viagem da simplicidade. Esse princípio foi introduzido no Sistema Tributário Nacional pelo mesmo artigo 145, §3º, da CF/88. Um segundo ponto em comum entre esses princípios é que a doutrina o considerava presente no ordenamento jurídico brasileiro há muito, a despeito da falta de previsão expressa.

Fabio Brun Goldschmidt e Leonardo Aguirra de Andrade (2023) explicam que o princípio da cooperação em matéria tributária pode ser construído a partir de normas presentes na CF/88 desde o seu texto original. Eles citam, por exemplo, os objetivos fundamentais da República (art. 3º, II, da CF/88), os princípios da moralidade e eficiência administrativa (art. 37, *caput*, da CF/88), e os princípios da Ordem Econômica e Financeira (artigo 170, *caput*, II, IV e VIII, da CF/88).

De acordo com os autores, o princípio da cooperação deve orientar não apenas as ações do fisco e dos contribuintes, mas também a produção de normas e a atuação dos legisladores e julgadores. A ideia é que todos os agentes envolvidos na relação tributária adotem posturas que promovam a colaboração, a confiança e a eficiência. Exemplos práticos de aplicação do princípio incluem a eliminação de penalidades para irregularidades formais sem impacto financeiro e a valorização de contribuintes com histórico de boa conduta.

Na visão de Goldschmidt e Andrade (2023), a cooperação entre fisco e contribuinte é vista como benéfica para ambos os lados. Para o fisco, a cooperação pode resultar em maior transparência e eficiência na arrecadação de tributos. Para os contribuintes, a cooperação pode trazer maior segurança jurídica, previsibilidade e redução de custos de conformidade.

Flávio Couto Bernardes, Jorge Flávio Santana Cruz e Juliana Campos de Carvalho Cruz (2024) expressam ideia semelhante. Para esses autores, o diálogo entre fisco e contribuinte promove um “ambiente negocial positivo, menos hostil, mais cooperativo, mais atrativo para a economia. Ganha o contribuinte com a redução dos custos de conformidade, ganha o fisco com o aumento da arrecadação.” (Bernardes; Cruz, J.; Cruz, J., 2024, p. 143).

Leandro Paulsen desenvolve essa ideia de cooperação, referida como capacidade colaborativa em sua obra. Ele explica que, para além do dever

fundamental de pagar tributos, os cidadãos têm o dever de colaboração com a tributação.

Nesse sentido, a capacidade colaborativa pode ser conceituada como a possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou ainda da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou com fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica ou economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade. (Paulsen, 2014, p. 40)

Na sua opinião, a obrigação de colaborar é mais ampla do que o dever de pagar tributos. O dever de colaboração abrange não apenas o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, mas todos os cidadãos. Considerando que os valores arrecadados financiam direitos e deveres previstos na legislação, em especial na Constituição Federal, e beneficiam toda a sociedade, os cidadãos assumem uma responsabilidade social de garantir a efetividade dos mecanismos de fiscalização e arrecadação.

A colaboração pode se manifestar de diversas formas, como, por exemplo, no preenchimento e manutenção de declarações fiscais à disposição da fiscalização, na liberação de acesso a estabelecimentos, estoques e depósitos, na disponibilização de informações e esclarecimentos quando solicitados pelas autoridades fiscais, ou ainda na atribuição de responsabilidade a terceiros pelo recolhimento de tributos. Admite-se, inclusive, a instituição de obrigações acessórias a não contribuintes, desde que no interesse da arrecadação⁵⁶.

Por outro lado, Paulsen (2014, p. 77) adverte que as obrigações impostas, incluindo aquelas cujo caráter patrimonial seja indireto, como as obrigações tributárias acessórias, devem ser reputadas inconstitucionais se ausente a capacidade de colaboração do cidadão ou impostas obrigações desnecessárias, inúteis ou demasiadamente onerosas. Luis Eduardo Schoueri compartilha dessa opinião. Para esse autor, “a chamada “obrigação acessória” não é algo sujeito ao juízo de

⁵⁶ Cf. STJ, REsp n. 1.116.792-PB, 1ª Seção, rel Min. Luiz Fux, j. 24.11.2020, DJe 14.12.2010.

conveniência da Administração Pública” (Schoueri, 2025, p. 561) e, caso se verifiquem excessos, cabe a intervenção do Poder Judiciário.

No tópico em que tratamos sobre a sua interlocução com a capacidade contributiva, concluímos que a simplicidade pode justificar a imposição de mecanismos que facilitem a fiscalização e arrecadação de tributos em benefício do Erário, como a substituição tributária, a presunção, entre outros. De modo semelhante, podem ser impostas obrigações acessórias aos contribuintes que simplifiquem a atividade fiscalizatória do Estado.

Entretanto, assim como ocorre com a capacidade contributiva, as obrigações impostas em benefício do fisco encontram limites no princípio da cooperação, ou da capacidade colaborativa, sob a perspectiva de garantia do contribuinte. Como já mencionado, a cooperação é um princípio neutro, podendo beneficiar tanto o fisco quanto o contribuinte. Portanto, a simplificação da atividade fiscalizatória por meio da atribuição de maiores responsabilidades ao sujeito passivo da relação tributária, ainda que vantajosa para o fisco, não pode ser admitida se violar a capacidade colaborativa do contribuinte.

Sob outro enfoque, em nome da cooperação, admite-se a imposição de obrigações tributárias acessórias com certo grau de complexidade. Contudo, não se pode admitir qualquer obrigação tributária complexa sob o argumento do dever de cooperação dos cidadãos. O excesso de complexidade das obrigações impostas ao contribuinte pode ser limitado pelo princípio da simplicidade, que atua como um limite objetivo às normas tributárias.

Os princípios da cooperação e da simplicidade, portanto, dialogam entre si, podendo tanto justificar a imposição de determinadas obrigações tributárias quanto limitar o alcance um do outro, de modo a garantir um equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos dos contribuintes.

3.6.4 Não confisco

O texto constitucional estabelece em seu artigo 150, IV, que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] utilizar tributo com efeito de confisco”. Roque Carrazza (2023, p. 97) nos ensina que essa garantia individual do contribuinte, usualmente referida como princípio da *não confiscatoriedade*, ou *não*

confisco, mantém uma relação estreita com o sobreprincípio da igualdade e com o princípio da capacidade contributiva.

Estevão Horvath (2002, p. 67), por sua vez, afirma que os princípios da capacidade contributiva e do não confisco podem até mesmo ser considerados garantias constitucionais superpostas, pois ambas relacionadas ao *quantum* tributável (patrimônio, renda, consumo etc.). Essa superposição, porém, não é total.

Renato Lopes Becho (2009, p. 433) explica que é possível que haja ofensa à capacidade contributiva, sem que seja ferido o princípio do não confisco. O autor utiliza como exemplo as alíquotas do IPTU. Estabelecido como premissa que uma alíquota igual ou superior a 10% será considerada confiscatória, o aumento de alíquota em determinado ano de 1% para 5% do valor venal do imóvel não violará o princípio do não confisco, mas ferirá a capacidade contributiva pois uma cobrança correspondente a 5% do valor venal do imóvel, embora não seja considerada expropriatória de acordo com a premissa estabelecida, certamente colocará diversos contribuintes em dificuldades financeiras.

Becho (2009, p. 433) explica que a vedação ao confisco encontra guarida nas garantias constitucionais à propriedade (artigo 5º, XXII) e à livre iniciativa econômica (artigo 170, *caput*). Dada a forte proteção conferida a esses direitos pela Constituição Federal, o confisco de bens somente é admitido em hipóteses excepcionais no texto constitucional, com caráter sancionatório. A esse respeito, Regina Helena Costa (p. 51, 2023) ensina que a Constituição Federal de 1988 autoriza o confisco de bens em sanções de natureza penal⁵⁷ e nas hipóteses de cultivo e comercialização de drogas ilícitas⁵⁸.

A proximidade entre os princípios da capacidade contributiva e do não confisco é pacífica na doutrina. A definição de confisco, por outro lado, ainda instiga debates.

Regina Helena Costa (2012, p. 83) define confisco como sendo a “absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização.” A absorção da totalidade do patrimônio do contribuinte não gera dúvidas sobre o seu caráter confiscatório. Os debates, aproveitando a

⁵⁷ Cf. artigo 5º, XLV e XLVI, b), da CF/88.

⁵⁸ Cf. artigo 243 da CF/88.

definição de Regina Helena Costa, giram em torno do que poderia ser considerado uma absorção *substancial* da propriedade privada.

Carrazza (2023, p. 101), Becho (2009, p. 419) e Horvath (2002, pg. 148) concordam que a confiscatoriedade deve ser examinada no caso concreto. Ou seja, não seria possível traçar uma definição universal de confisco, a partir de critérios objetivos. Isso dependeria da análise da condição socioeconômica do contribuinte, como também da natureza dos bens objeto de absorção pelo Poder Público. Somente após essa análise seria possível decidir se determinada absorção de patrimônio é *substancial* (confiscatória), sem prejuízo de exame da capacidade contributiva do contribuinte referido acima.

Válido mencionar, porém, que o STF divergiu da doutrina sobre o estabelecimento de critérios objetivos prévios para definição do que poderia ser considerado confisco quando o tema em debate era os limites de penalidades tributárias por descumprimento de obrigação principal ou acessória, conforme alertam Renato Lopes Becho e Danilo Barth Pires (2016).

A Corte Suprema reconheceu a repercussão geral dessa controvérsia à luz do princípio constitucional do não confisco nos REs 582.461/SP (Tema 214), 640.452/RO (Tema 487), 882.461/MG (Tema 816), 736.090/SC (Tema 863) e RE 1.335.293/SP (Tema 1.195), para definir os percentuais máximos de multas moratórias⁵⁹, punitivas⁶⁰ e isoladas⁶¹. Nos interessa a tese a ser fixada pelo STF no Tema 487 da RG, sobre o limite da multa imposta em razão do descumprimento de obrigação acessória.

O cumprimento de obrigações acessórias na atualidade “demanda grandes gastos que, em muitos casos, superam o valor dos próprios tributos a pagar”

⁵⁹ “A multa moratória é aquela aplicada em razão do atraso no pagamento do tributo. O simples inadimplemento do tributo é suficiente para a exigência da multa, que obviamente deve estar prevista em lei.” (Becho; Pires, 2016, p. 301)

⁶⁰ “É aquela aplicada em razão da prática de algum ilícito tributário. O contribuinte deixa de pagar o tributo mediante omissão ou fraude, com vistas à sonegação deliberada, e é então surpreendido pela fiscalização.

A conduta do contribuinte é mais gravosa do que o simples inadimplemento do tributo observado nas multas moratórias. Por essa razão, a multa punitiva deve ser assim também mais gravosa.” (Becho; Pires, 2016, p. 303)

⁶¹ “A última espécie de multa a ser tratada neste estudo é a denominada de isolada, aquela decorrente do descumprimento de obrigação acessória. Aqui não há inadimplemento de tributo ou prática de ilícito tributário, mas simples descumprimento de um dever instrumental.” (Becho; Pires, 2016, p. 306)

(Carrazza, 2010, p. 216). Os dados citados no tópico em que tratamos sobre o “manicômio jurídico-tributário” brasileiro confirmam essa afirmação.

Ocorre que, além desse custo de conformidade fiscal, são previstas sanções pecuniárias na legislação no caso de descumprimento dessas obrigações acessórias, as quais merecem um controle de constitucionalidade não só à luz da simplicidade, mas também do princípio do não-confisco. Não basta que as obrigações acessórias sejam simples, as penalidades delas decorrentes não podem resultar em penalidades confiscatórias.

Reiteremos que a simplicidade como fundamento para instituição de mecanismos de fiscalização e arrecadação encontra freios nos demais princípios constitucionais. Caso a instituição de uma obrigação tributária simples resulte em ônus econômico demasiado ao contribuinte, poderá ser declarada inconstitucional com fundamento na violação à capacidade contributiva e, nos casos exacerbados, no efeito confiscatório da medida.

4 A SOLUÇÃO DE CONFLITOS NORMATIVOS

O ordenamento jurídico não é uma construção estática, mas sim o resultado de um dinâmico processo de produção de normas que se acumulam no tempo e no espaço, refletindo múltiplas vontades legislativas, interesses sociais mutáveis e contextos históricos diversos. Essa profusão normativa traz consigo o risco de sobreposição de comandos incompatíveis, de modo que a convivência simultânea de prescrições que disciplinam a mesma matéria de formas divergentes ou até opostas instaura aquilo que a dogmática denomina de antinomia jurídica.

“As antinomias jurídicas aparecem como elementos do sistema jurídico, cuja construção requer a resolução dos conflitos normativos, pois todo sistema deve e pode alcançar uma coerência interna” (Diniz, 2009, p. 128). Neste capítulo analisaremos os meios propostos pela doutrina e pela legislação para solução de eventuais antinomias, especialmente àquelas envolvendo princípios, de modo a alcançar uma coerência entre o princípio da simplicidade e as demais normas do Sistema Tributário Nacional. Uma vez que este trabalho se propõe a estudar o princípio da simplicidade, essencial que se conheça as formas para resolução de eventuais conflitos entre esse princípio e outras normas que com ele sejam incompatíveis.

Nosso estudo não está limitado à literatura e aos textos legais, examinamos, ainda, como a jurisprudência do STF resolveu conflitos envolvendo princípios. A jurisprudência tem um papel determinante não só no processo de interpretação da norma jurídica, mas também na solução de antinomias jurídicas. Ignorar ou negligenciar a forma como a jurisprudência soluciona os conflitos normativos poderia resultar em conclusões dissociadas da realidade prática.

4.1 Critérios para solução de antinomias jurídicas

Tercio Sampaio Ferraz Jr. (2018, p. 171) define a antinomia jurídica como a incompatibilidade (total ou parcial) entre duas normas emanadas por autoridades competentes em um mesmo contexto normativo. O autor a divide em aparente e real. A primeira é denominada aparente pois pode ser solucionada por critérios estabelecidos pelo próprio sistema, como a hierarquia, a cronologia e a especialidade.

Para a segunda, tais critérios não seriam suficientes para solucioná-la, razão pela qual é denominada de antinomia real. Aprofundemos o estudo dos três critérios mencionados (hierarquia, cronologia e especialidade).

4.1.1 Critério hierárquico

A disposição hierárquica de um conjunto de normas forma o ordenamento jurídico. Este é composto por normas inferiores, como contratos entre particulares, atos normativos infralegais (portarias, resoluções, instruções normativas etc.), normas intermediárias, como leis ordinárias e complementares, e normas superiores, previstas no texto constitucional.

Roque Carrazza (2024, p. 35) ensina que “as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem *respaldo de validade* daquelas que as encimam, até o patamar máximo, que é o constitucional”, formando-se a denominada *pirâmide jurídica*. Nessa linha de raciocínio, os princípios constitucionais, inclusive a simplicidade, por terem força normativa e estarem localizados no nível superior (constituição), prevaleceriam em relação às normas de nível inferior e intermediário.

Como visto no segundo capítulo deste trabalho, as normas jurídicas se dividem em regras e princípios. Celso Ribeiro Bastos (1991, pg. 106) entende que “[n]ão há hierarquia entre as meras normas [regras] e os princípios. Aquelas, contudo, não sempre de ser interpretadas de molde a dar maior eficácia possível ao princípio a que se encontram sujeitas”. Uma parte da literatura, porém, entende que entre essas espécies normativas também há uma relação de hierarquia.

Paulo Bonavides (2009, p. 288), Roque Carrazza (2024, p. 58), Maria Helena Diniz (2009, p. 134) e Renato Lopes Becho (2019), por exemplo, não só reconhecem a normatividade dos princípios, como também a sua superioridade e hegemonia na pirâmide jurídica. De acordo com essa corrente doutrinária, os princípios estampados na Carta Magna prevalecem em eventual conflito com uma regra constitucional. Roque Carrazza (2024, p. 57) fala em “supremacia dos princípios”.

Para ilustrar o entendimento dessa corrente, vale citar o conflito apontado por Maria Helena Diniz (2009, p. 131) entre as regras previstas nos artigos 33 e 78 do

ADCT e o princípio da isonomia. Os referidos dispositivos da CF/88 estabelecem o pagamento parcelado (em até 8 ou 10 anos, respectivamente) para os precatórios pendentes em determinados marcos temporais. A desigualdade entre os contribuintes que detém créditos contra a Fazenda Pública estabelecida por essas regras, porém, não possuiria justificativa. Assim, ante o conflito normativo descrito, a autora defende que “deverá [o aplicador] ater-se ao princípio da isonomia” (Diniz, 2009, p. 133).

Por outro lado, há quem defenda que o conflito entre uma regra e um princípio seria apenas aparente, uma vez que as regras possuem precedência em relação aos princípios. Esse entendimento pode ser encontrado nas obras de Humberto Ávila e Virgílio Afonso da Silva.

Humberto Ávila (2021a, p. 133) defende que, em um conflito entre uma regra e um princípio, o intérprete e aplicador do Direito deve examinar a hierarquia das normas. Em sendo o princípio hierarquicamente superior, esse prevalece sobre a regra e vice-versa.

No entanto, caso a regra e o princípio sejam de mesmo nível hierárquico, prevaleceria aquela em detrimento deste, salvo em hipóteses extraordinárias nas quais fosse inviável a aplicação da regra. Existiria, assim, uma precedência *prima facie* da regra sobre o princípio de mesma hierarquia. A precedência do princípio em relação à regra dependeria de um ônus argumentativo do intérprete e aplicador do Direito no caso concreto (Ávila, 2021a, p. 133).

Virgílio Afonso da Silva entende que não existe uma relação de hierarquia entre regras e princípios no sentido tradicional de superioridade ou subordinação. Para ele, a distinção hierárquica entre essas espécies normativas é inadequada para dirimir eventual controvérsia. A regra seria resultado de um sopesamento feito pelo legislador no processo legislativo da regra. “A relação entre a regra e um dos princípios não é, portanto, uma relação de colisão, mas uma relação de restrição. A regra é simples expressão dessa restrição.” (Silva, 2010, p. 52).

O autor não descarta a possibilidade de um princípio prevalecer em relação a uma regra, mas a solução desse conflito dar-se-ia por outros meios que não o critério hierárquico. Nesse sentido, Virgílio Afonso da Silva sugere o sopesamento entre o princípio subjacente à regra e o princípio tido como violado (Silva, 2010, p. 52) ou a abertura de uma exceção à regra no caso concreto (Silva, 2010, p. 54). A resolução

de conflitos por meio do sopesamento (ponderação) de princípios será examinada adiante.

Além da hierarquia entre os diferentes instrumentos normativos e as espécies normativas (regras e princípios), a doutrina defende que há hierarquia entre os próprios princípios. Nas palavras de Renato Lopes Becho (2019, n.p.), “se há uma hierarquia entre as normas (os princípios sobrepõem-se às regras), também há entre os princípios”.

Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 835) explica que “[h]á “princípios” e “sobreprincípios”, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras”. Como visto no terceiro capítulo deste trabalho, o princípio da simplicidade é um exemplo disso, por se tratar de um desdobramento dos sobreprincípios da igualdade e da segurança jurídica.

A partir do estudo da doutrina mencionada, verificamos que o critério hierárquico pode ser utilizado para solucionar antinomias entre normas localizadas em níveis distintos na *pirâmide jurídica* (superior, intermediário e inferior), bem como de diferentes espécies normativas (regras e princípios). Não há uniformidade, porém, na aplicação desse critério na antinomia entre uma regra e um princípio.

Há autores que defendem a *supremacia dos princípios*. Para essa corrente doutrinária, os princípios constitucionais são hierarquicamente superiores e devem prevalecer em relação às regras.

A segunda corrente entende que os princípios prevalecem se localizados em nível superior. No entanto, caso as regras estejam no mesmo nível dos princípios (ambos no texto constitucional, por exemplo), estas prevalecem em relação àqueles, salvo se no caso concreto forem apresentados fundamentos suficientes pelo intérprete e aplicador do Direito para afastar a aplicação da regra.

Por fim, a terceira corrente vê o critério hierárquico como inadequado para solução de conflitos entre diferentes espécies normativas, devendo o aplicador do Direito buscar outros meios para dirimir eventual controvérsia, como o sopesamento (ponderação) de princípios.

Nos aliamos à primeira corrente, segundo a qual os princípios são hierarquicamente superiores e, portanto, devem prevalecer em eventual disputa com uma regra, seja ela de nível inferior ou de mesmo nível hierárquico. A despeito disso,

não descartamos a possibilidade de que a regra, embora contrária a um princípio, possa prevalecer se apresentados motivos suficientes para tanto.

O ônus argumentativo do intérprete e aplicador do Direito envolveria, primeiro, a análise do princípio subjacente a essa regra. Se o princípio imediatamente subjacente for um sobreprincípio, como a isonomia, segurança jurídica etc., a regra deve prevalecer por força do critério hierárquico. Os sobreprincípios são superiores hierarquicamente em relação aos subprincípios.

A esse respeito, se uma obrigação tributária complexa for introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por meio de uma regra cujo objetivo é garantir maior isonomia entre os contribuintes, não poderia o princípio da simplicidade prevalecer sobre essa regra visto que o princípio subjacente (isonomia) a ela é superior hierarquicamente. Na hipótese de o princípio subjacente à regra estar localizado no mesmo nível do princípio violado, a solução seria distinta.

Suponhamos que uma regra estabeleça uma série de obrigações tributárias acessórias cujo objetivo é proporcionar maior transparência ao Sistema Tributário Nacional e que o cumprimento dessas obrigações torne a declaração de tributos extremamente complexa. Nessa situação estariam em conflitos os princípios da transparência (subjacente à regra) e da simplicidade.

Ocorre que, ambos os princípios estão localizados no mesmo nível, de modo que a solução do conflito não poderia ocorrer de acordo com o critério hierárquico. Para essa situação, encontramos na técnica do sopesamento, ou ponderação, o meio para solução do conflito. Essa técnica será analisada na próxima seção deste capítulo.

4.1.2 Critério cronológico

Este segundo critério se refere à posição da norma no tempo. No caso de uma incompatibilidade entre normas produzidas pelo mesmo órgão e que tratem sobre o mesmo conteúdo material, a norma editada por último deve prevalecer sobre a norma editada em momento anterior. A adoção do critério cronológico para resolução de antinomias se pauta na ideia de que “devido às mudanças sociais verificadas no decurso histórico do tempo, a norma mais velha (anterior) é sempre ultrapassada em relação a mais nova (posterior)” (Carvalho, 2016, p. 525).

Cabe reiterar que o critério cronológico não se aplica em qualquer antinomia entre normas. Como mencionado, as normas conflitantes devem ter sido produzidas pelo mesmo órgão e tratar sobre o mesmo conteúdo material. Essa delimitação do escopo do critério cronológico é importante neste caso, pois dificilmente uma antinomia entre a simplicidade e outra norma poderá ser solucionada pelo critério cronológico.

A simplicidade é um princípio orientador do Sistema Tributário Nacional cujo objeto (aspecto material) são os textos normativos; a linguagem neles inserida; as obrigações tributárias, especialmente acessórias; e os procedimentos administrativos e judiciais tributários. Dessa maneira, para que fosse possível adotar o critério cronológico para solução da antinomia entre a simplicidade e uma outra norma, a norma conflitante teria que também estar inserida no texto constitucional e tratar sobre o mesmo aspecto material.

4.1.3 Critério da especialidade

O terceiro critério para solução de antinomias está relacionado ao grau de especificidade, ou especialidade, das normas. “De acordo com tal critério, a norma especial sobrepõe-se, no ato de aplicação, àquela que disciplina a mesma matéria em termos gerais” (Carvalho, 2016, p. 526).

Na medida que a simplicidade tem um escopo específico, qual seja o Sistema Tributário Nacional, deverá prevalecer com relação a outras normas inseridas no texto constitucional que tratem de maneira mais ampla sobre o seu aspecto material. Dito de outra forma, se houver norma constitucional geral que estabeleça a edição de textos normativos longos, com linguagem complexa, ou procedimentos burocráticos, deverá prevalecer o princípio da simplicidade.

Contudo, assim como no caso do critério cronológico, a especialidade em raras oportunidades poderá ser utilizada para dirimir eventual controvérsia entre o princípio da simplicidade e outra norma. Embora a Carta Magna brasileira seja detalhista, as normas específicas, ou especiais, em matéria tributária que regulem os objetos sobre os quais a simplicidade emana efeitos serão introduzidas em níveis diferentes, impedindo a aplicação do critério da especialidade.

4.1.4 Antinomia jurídica de segundo grau e o metacritério da hierarquia

A doutrina também levanta a hipótese de existir um conflito entre os próprios critérios para solução de antinomias. Esse conflito ocorre quando puderem ser utilizados dois critérios distintos para solução de uma antinomia e cada critério apontar para uma norma.

Como exemplo, podemos citar o conflito entre uma lei ordinária específica anterior e uma lei ordinária geral posterior. Pelo critério da especialidade, a primeira prevaleceria, enquanto, pelo critério cronológico, a segunda prevaleceria. “Nesta hipótese ter-se-ia uma antinomia de antinomias, ou seja, *antinomia de segundo grau*” (Diniz, 2009, p. 135).

Maria Helena Diniz (2009, p. 136) explica que, nesses casos, deve ser eleito um metacritério pelo aplicador do Direito. Dentre os três critérios analisados acima, a autora elege o critério hierárquico como o metacritério para solução de uma antinomia de segundo grau.

Desse modo, em sendo possível aplicar, simultaneamente, o critério hierárquico e algum dos outros dois critérios para solucionar determinada antinomia jurídica, prevalece o critério hierárquico e, conseqüentemente, a norma hierarquicamente superior.

Haverá situações, porém, em que a antinomia jurídica não poderá ser solucionada por um dos três critérios analisados, tampouco por um metacritério. Essa antinomia será, então, real.

A título exemplificativo, confrontemos os princípios da transparência e da simplicidade. Ambos possuem mesmo grau hierárquico (constituição federal), foram introduzidos pelo mesmo instrumento normativo (EC 132/23) e tratam sobre o mesmo objeto (Sistema Tributário Nacional). Nenhum dos critérios apontados acima seria capaz de indicar a norma que prevaleceria, visto a coincidência material, hierárquica e temporal entre as duas normas.

A esses casos de antinomias reais, ou lacunas de conflito, envolvendo princípios, entendemos que a solução do conflito dar-se-á pelo exame de proporcionalidade da norma e, em última instância, pela ponderação, ou exame da proporcionalidade em sentido estrito. Estudaremos esta técnica na seção adiante.

4.2 A máxima da proporcionalidade

Na visão de Robert Alexy, os princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A natureza dos princípios como comandos de otimização implica a máxima da proporcionalidade e vice-versa.

A máxima da proporcionalidade, usualmente referida como “princípio da proporcionalidade”, consiste em três máximas parciais: da adequação, da necessidade (meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (ponderação propriamente dita). Essas máximas expressam a ideia de otimização, motivo pelo qual a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade e esta implica aquela (Alexy, 2019, p. 131).

Um aspecto importante da máxima da proporcionalidade e muitas vezes omitido pela doutrina e, em especial, pela jurisprudência do STF, é a relação de dependência entre as suas máximas parciais. O intérprete e aplicador do Direito deve, primeiro, avaliar se o meio utilizado para o fim almejado é adequado.

Em sendo atendida a primeira máxima parcial, isto é, sendo o meio adequado, avança-se para o exame da necessidade. Somente após a verificação da adequação e da necessidade do meio é que será examinada a proporcionalidade em sentido estrito.

Humberto Ávila esclarece que “sem um meio, um fim concreto e uma relação de causalidade entre eles não há aplicabilidade do postulado da proporcionalidade em seu caráter trifásico” (Ávila, 2021a, p. 209).

Os comentários acima são necessários para esclarecer que a técnica da ponderação, ou exame da proporcionalidade em sentido estrito, será cabível apenas quando os meios escolhidos para determinado fim sejam adequados e necessários. Em outras palavras, não cabe um salto à ponderação antes de verificada a adequação e necessidade da norma.

Em grande parte das vezes o conflito poderá ser solucionado pelo exame das duas primeiras máximas da proporcionalidade, dispensando-se a ponderação de direitos fundamentais. Isso será necessário apenas em casos complexos.

Luis Roberto Barroso utiliza como exemplo dessa afirmação a situação hipotética de proibição do consumo de bebidas alcóolicas (meio) para impedir a disseminação de doenças sexualmente transmissíveis no período do carnaval

(motivo). Uma vez que não há relação direta entre o meio (proibição do consumo de álcool) e o fim almejado (proteção da saúde pública), a regra editada pelo Governo deveria ser reputada desproporcional e extirpada do ordenamento jurídico pois restringe direitos fundamentais dos cidadãos sem qualquer contrapartida no sentido do fim almejado (Barroso, 2009, p. 233).

Convém, portanto, aprofundarmos o exame das máximas parciais da adequação e da necessidade da norma antes de adentrarmos na técnica da ponderação.

Virgílio Afonso da Silva (2002) ensina que a doutrina usualmente reconhece como adequada a norma que “alcança” o objetivo almejado. O autor alerta, porém, que o fim pretendido pode ser “alcançado” em gradações diferentes sem que isso prejudique a adequação da norma, de modo que o mais correto seria utilizar os verbos “fomentar” ou “promover”. “Adequado, então, não é somente o meio com cuja utilização um objetivo é alcançado, mas também o meio com cuja utilização a realização de um objetivo é fomentada, promovida, ainda que o objetivo não seja completamente realizado” (Silva, 2002, p. 36).

A partir desses ensinamentos, podemos afirmar que o exame da máxima parcial da adequação demanda a identificação do fim almejado pela norma e dos direitos afetados ou restringidos por conta dessa norma, bem como o confronto do estado de coisas anterior e posterior à sua promulgação. Caso o estado atual de coisas tenha sido alterado em alguma medida no sentido do objetivo pretendido pela norma e seja possível estabelecer um nexo entre esse estado de coisas e a norma promulgada, pode-se afirmar que, apesar da afetação ou restrição de determinado direito, a norma é adequada.

A máxima parcial da necessidade, por seu turno, trata-se de um exame comparativo entre os possíveis meios promotores de um determinado fim. É considerado necessário o meio que promova o fim almejado com igual intensidade em comparação com outro que, embora também fomentador desse objetivo, limite um direito fundamental em maior medida.

Essa análise de Alexy (2024, p. 170) tem inspiração no critério de eficiência desenvolvido pelo italiano Vilfredo Pareto. De acordo com Alexy, a denominada eficiência de Pareto consiste em um critério econômico para alocação de recursos.

Será considerada eficiente a situação econômica que não possa ser melhorada sem prejudicar a situação econômica de outro agente.

Nessa linha de raciocínio, suponhamos que para promoção de um fim F seja adotada a medida M_1 , limitadora do direito fundamental D . Caso haja uma medida M_2 que, assim como M_1 , seja adequada para promover com igual eficiência o fim F , mas limite o direito fundamental D em menor intensidade, então M_1 não será necessária e, portanto, desproporcional.

Assim, em breve síntese, o exame da máxima parcial da necessidade envolve a análise dos meios capazes de promover ou fomentar o fim almejado, da intensidade de promoção ou fomento de cada um desses meios e da intensidade de restrição do direito fundamental afetado por esses meios.

Na hipótese de uma norma atender as máximas parciais da adequação e da necessidade, caberá então o exame da terceira máxima parcial da proporcionalidade, a proporcionalidade em sentido estrito, ou ponderação.

4.2.1 A ponderação de princípios

A técnica da ponderação desenvolvida por Robert Alexy é uma abordagem para resolver conflitos entre princípios jurídicos, notadamente em casos complexos. Para esse autor, quando dois princípios colidem, um deles deverá ceder. Isso seria distinto dos casos em que há conflito entre regras, pois no conflito entre princípios não há declaração de invalidade do princípio cedente ou a abertura de uma cláusula de exceção. Além disso, a ponderação dependeria diretamente do caso concreto, de modo que, alteradas as circunstâncias, podem ser obtidos resultados distintos.

O primeiro passo dessa técnica é identificar os princípios relevantes para solução da lide e avaliar se, isoladamente considerados, esses princípios levariam a resultados contraditórios, ou conflitantes. Em sua obra, Alexy (2024, p. 94) cita como exemplo situação examinada pelo Tribunal Constitucional Federal alemão, na qual a realização de audiência no curso de um processo penal colocaria a vida de um réu em condições precárias de saúde em risco, uma vez que o deslocamento até o tribunal demandaria a interrupção do tratamento. Por um lado, o princípio do devido processo penal obrigaria a realização da audiência. Por outro, o direito à vida impediria esse ato processual.

Confirmada a situação de conflito entre os princípios, como no exemplo mencionado acima, em que não é possível a realização de um princípio sem que haja a violação do outro, o próximo passo é estabelecer uma relação de precedência entre eles. Nas palavras de Alexy (2024, p. 96), “Levando-se em consideração o caso concreto, o estabelecimento de relações de precedências condicionadas consiste na fixação de condições sob as quais um princípio tem precedência em face do outro”.

Neste ponto, cabe chamar atenção para o fato de o autor alemão entender que os direitos constitucionais não possuem relações de precedências absolutas. Essa relação deve ser verificada sob determinadas condições. Por esse motivo, ele defende que a técnica da ponderação envolve o estabelecimento de relações condicionadas de precedência.

O conceito de relação condicionada de precedência oferece uma resposta simples. Em um caso concreto, o princípio P_1 tem um peso maior que o princípio colidente P_2 se houver razões suficientes para que o P_1 prevaleça sobre P_2 sob as condições C , presentes nesse caso concreto. (Alexy, 2024, p. 97)

Estabelecidas as relações condicionadas de precedência, extrai-se uma regra para aquela situação em concreto, que expressará a consequência jurídica do princípio precedente. Essa é a denominada *lei de colisão* (Alexy, 2024, p. 99).

O estabelecimento das relações condicionadas de precedência – *i.e.* o exame da proporcionalidade em sentido estrito, ou ponderação propriamente dita –, por sua vez, deve observar a *lei da ponderação*, também denominada como *lei do sopesamento*.

A *lei da ponderação* dispõe que “[q]uanto maior for o grau de descumprimento de ou de interferência em um princípio, maior deve ser a importância do cumprimento do outro princípio” (Alexy, 2018, p. 135). Essa lei mostra que a ponderação, ou sopesamento, pode ser dividida em três passos.

O primeiro passo é avaliar o grau de descumprimento ou interferência em um princípio. No segundo passo se avalia a importância do cumprimento do princípio oposto. O terceiro e último passo do sopesamento se trata da avaliação se a importância do cumprimento do princípio oposto justifica o descumprimento do outro ou a interferência nele.

Para facilitar a visualização de todo esse processo descritos nos parágrafos anteriores e permitir a utilização dessa técnica de uma forma didática, sintetizamos abaixo o caminho que deve ser trilhado pelo aplicador da norma caso opte por se valer do paradigma da ponderação como mecanismo decisório.

(1) Identificação de um conflito efetivo. A ponderação tem como pressuposto a paridade horizontal entre princípios, porém não são todos os princípios que mantêm essa relação entre si, a exemplo dos sobreprincípios e subprincípios.

(2) Exame da adequação. Isso envolve a identificação do fim almejado pela norma e dos direitos afetados ou restringidos por conta dessa norma, bem como o confronto do estado de coisas anterior e posterior à sua promulgação. Caso o estado de coisas tenha sido alterado em favor do seu objetivo e seja possível estabelecer um nexo entre esse estado de coisas e a norma promulgada, pode-se afirmar que, apesar da afetação ou restrição de determinado direito, a norma é adequada. Se adequada, examina-se a sua necessidade.

(3) Exame da necessidade. Será considerado necessário o meio que promova o fim almejado com igual intensidade em comparação com outro que, embora também fomentador desse objetivo, limite um direito fundamental em maior medida. Se adequada e necessária, examina-se a sua proporcionalidade em sentido estrito.

(4) Exame da proporcionalidade em sentido estrito, ou ponderação. Essa etapa é subdividida em outros 3 passos: (a) definição da intensidade de descumprimento ou interferência no princípio; (b) definição da importância do princípio colidente (oposto); e (c) definição do peso abstrato dos princípios colidentes, isto é, avaliação se a importância do cumprimento do princípio oposto justifica o descumprimento do outro ou a interferência nele.

Apenas se percorridas as etapas indicadas acima e verificados os requisitos exigidos, para exame da proporcionalidade em sentido estrito, é que se poderia afirmar que o aplicador do Direito efetivamente se valeu da ponderação para decidir. Caso contrário, outro mecanismo decisório foi utilizado e eventual crítica não poderia ser direcionada à ponderação, mas ao órgão julgador.

Nesse sentido, ratificamos o que foi dito alhures. A ponderação, se realizada conforme idealizada por seus defensores, envolve um processo racional de decisão e um dever de fundamentação amplo.

Embora o paradigma da ponderação pensado por Alexy tenha trazido critérios e passos a serem seguidos para resolução de conflitos entre princípios, sua teoria não ficou livre de críticas por parte da doutrina, em especial de Böckenförde, Schlink, Habermas e Ely. Para esses autores, em síntese, a ponderação é um mecanismo de solução de conflitos que padece de racionalidade, proporciona uma discricionariedade excessiva aos juízes e que conduz a um inchaço dos direitos fundamentais (Branco, p. 64 *et seq.*).

Não obstante, uma conclusão alcançada a partir do estudo detido da teoria de Alexy, é que o paradigma da ponderação não é o problema das decisões do Poder Judiciário brasileiro, como alegam alguns autores. O uso dessa técnica demanda do juiz uma justificação exhaustiva de suas razões.

Na medida que a decisão está devidamente fundamentada e baseada em premissas claras, não há que se falar em discricionariedade. A definição de premissas e a indicação dos fundamentos da decisão viabilizam a sua revisão pela instância superior e a crítica pela sociedade.

O problema, a nosso ver, é exatamente a falta de fundamentação adequada de grande parte das decisões judiciais e o uso inadequado da proporcionalidade, seja pelo atropelamento do exame preliminar das duas primeiras máximas parciais, seja pela falta de definição clara das premissas que levaram a determinada conclusão. Exploraremos melhor essas conclusões na última seção deste capítulo.

4.2.2 A ponderação como meio para solução de conflitos entre regras e princípios

Como mencionado, segundo a teoria dos princípios, o conflito entre regras é solucionado pela declaração de invalidade de uma delas ou pela abertura de uma cláusula de exceção. Na colisão de princípios, por sua vez, um deles prevalece em detrimento do outro, sendo esse conflito resolvido sob o paradigma da ponderação, analisado em detalhes no tópico anterior.

O conflito entre regras ocorreria na dimensão da validade, enquanto a colisão de princípios na dimensão de peso (Alexy, 2024, p. 94). Eventual conflito envolvendo uma regra e um princípio, porém, não é estudado na mesma profundidade das hipóteses anteriores pelos autores que se voltam às teorias de Dworkin e Alexy.

Virgílio Afonso da Silva (2010, p. 51) confirma que “esse é talvez o ponto mais complexo e menos explorado da teoria dos princípios”.

Na medida que este trabalho se volta ao princípio da simplicidade, e que esse princípio será recorrentemente trazido pelos contribuintes como fundamento de defesa para questionar regras (leis e regulamentos) instituidoras de obrigações tributárias complexas, essencial o estudo desse tema.

Como visto no tópico desta seção em que discorreremos sobre o critério hierárquico como mecanismo para solução de uma antinomia jurídica, alguns autores, como Paulo Bonavides, Roque Carrazza, Maria Helena Diniz e Renato Lopes Becho, posicionam-se no sentido de que os princípios são supremos, ou seja, têm prevalência em relação às regras.

Uma outra parte da doutrina, a exemplo de Humberto Ávila (2021a) e Virgílio Afonso da Silva (2011), entende que o conflito entre uma regra e um princípio seria apenas aparente, uma vez que as regras possuem precedência *prima facie* em relação aos princípios.

Humberto Ávila defende que, “se as normas [regras e princípios] forem de mesmo nível hierárquico, e ocorrendo um autêntico conflito, deve ser dada primazia à regra” (Ávila, 2021a, p. 133), salvo se “constatada uma razão extraordinária que impedisse a aplicação da regra” (Ávila, 2021a, p. 133).

Virgílio Afonso da Silva, a seu turno, entende que a restrição de um direito fundamental ou de um princípio constitucional por uma regra seria fruto de um juízo de ponderação do legislador, dotado de poderes para tanto pela própria sociedade, razão pela considerada válida eventual restrição por ele realizada através de uma regra. “A relação entre a regra e um dos princípios não é, portanto, uma relação de colisão, mas uma relação de restrição.” (Silva, 2010, p. 52).

Há quem defenda, ainda, que o conflito entre uma regra e um princípio, em última instância, seria uma colisão de princípios, pois as regras são sempre balizadas por princípios (Cristóvam, 2006, p. 223). Nessa linha de raciocínio, bastaria identificar o princípio cuja finalidade se busca alcançar com a promulgação da regra sob discussão e, uma vez identificado, ponderá-lo com o princípio colidente.

Essa solução seria semelhante a realizar o exame de proporcionalidade da regra, o que também encontra guarida na doutrina (Lima, 2014, p. 91). A fim de julgar se determinada regra é constitucional, ou não, ante o conflito com um princípio, o

intérprete e aplicador do Direito deveria examinar a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito dessa regra.

A despeito das divergências sobre a melhor forma de solução do conflito entre uma regra e um princípio, existe um ponto em que a doutrina recorrentemente converge: a importância da regra como resultado de um processo legislativo válido. Essa conclusão é importante a nós, pois o princípio da simplicidade foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro através de uma Emenda à Constituição Federal e as regras com as quais ele potencialmente colidirá, muito provavelmente, estarão previstas no âmbito infraconstitucional ou até mesmo infralegal.

Como mencionado anteriormente neste capítulo, aliamos-nos à corrente doutrinária segundo a qual os princípios são hierarquicamente superiores e, portanto, devem prevalecer em eventual disputa com uma regra, seja ela de nível inferior ou de mesmo nível hierárquico. No entanto, esclarecemos que o critério hierárquico não pode ser adotado como mecanismo absoluto na hipótese de conflito entre uma regra e um princípio.

A posição hierárquica superior do princípio poderia ser levada em consideração na tomada de decisão, mas não como critério definitivo. Isso porque qualquer obrigação tributária que não fosse simples seria considerada inconstitucional se o critério da hierarquia fosse aplicado de forma absoluta, visto que o princípio da simplicidade será na maior parte das vezes hierarquicamente superior. E como já afirmado neste trabalho, certa complexidade em alguns casos se mostra necessária para atender a outros princípios constitucionais.

Se, por um lado, devemos considerar que a edição de regras através de um processo legislativo válido representa o exercício dos interesses da coletividade e que negar vigência a essas regras pode gerar insegurança jurídica; por outro, não há como permitir que regras que violem frontalmente direitos fundamentais permaneçam no ordenamento jurídico brasileiro. Dessa maneira, não se pode admitir critérios absolutos, como a hierarquia ou a vontade do legislador, na solução de conflitos entre uma regra e um princípio.

Entre as alternativas propostas pela doutrina, enxergamos no exame da proporcionalidade da regra a melhor alternativa até então apresentada para dirimir eventual conflito, “ainda que essa função não seja expressamente mencionada por aqueles que defendem a sua utilização” (Lima, 2014, p. 92). Isso porque, “se a regra

for considerada proporcional, e, portanto, compatível com o ordenamento jurídico, ela deve prevalecer; caso contrário a restrição [do direito fundamental] será considerada desproporcional e inadmissível, devendo prevalecer o princípio.” (Lima, 2014, p. 92).

Em que pese a proporcionalidade ser inerente aos princípios, entendemos que o seu exame é válido para fins de otimização das regras – adoção de outras medidas que proporcionem melhores resultados ou o mesmo resultado com efeitos negativos (violação de direitos) menores –, bem como para afastá-las quando eventualmente violem de maneira exacerbada direitos fundamentais.

Humberto Ávila (2021a, p. 148), embora não sugira o exame da proporcionalidade em suas três máximas parciais como o caminho a ser trilhado pelo aplicador do Direito nesses casos, de certa maneira concorda com essa alternativa, visto que ele adota a máxima parcial da adequação como primeiro passo para análise da possibilidade de superação (ou não) de uma regra quando em conflito com um princípio. Ademais, o exame da proporcionalidade da regra fornecerá a fundamentação exigida por esse mesmo autor para que seja possível superá-la.

À luz da corrente que confere superioridade hierárquica aos princípios, sustenta-se que a posição privilegiada do princípio da simplicidade impõe a sua prevalência sobre comandos infraconstitucionais inconciliáveis. Contudo, evitar a absolutização desse critério é imperioso, sob pena de erigir hierarquia formal a dogma incontestado que despreze a legitimidade democrática do legislador.

O caminho de equilíbrio, por nós encontrado, reside no teste de proporcionalidade da norma, com exame de suas três máximas — adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Caso a regra se revele adequada, indispensável e equilibrada em relação aos benefícios perseguidos e aos ônus impostos ao contribuinte, legitimada estará a restrição pontual ao princípio da simplicidade. Se, ao revés, qualquer das máximas parciais for infirmada, a regra deverá ceder, mantendo-se íntegra a força normativa do princípio constitucional.

Esse itinerário interpretativo, além de dialogar com a noção de colisão de normas na dimensão do peso, também prestigia a racionalidade prática ao exigir justificação substancial do poder público, promovendo segurança jurídica sem renunciar à primazia dos princípios constitucionais. Ao operar o controle de proporcionalidade, o intérprete reconhece a supremacia axiológica do princípio da simplicidade, mas dá efetividade concreta ao postulado de unidade do texto

constitucional, harmonizando-o com os demais valores constitucionais que informam o sistema tributário.

Em síntese, a solução aqui avalizada — submissão das regras tributárias ao crivo da proporcionalidade, com prevalência do princípio da simplicidade sempre que demonstrada desnecessidade ou excesso da regra — concilia deferência democrática, proteção de direitos fundamentais e coerência dogmática. A adoção desse critério reforça a racionalidade do sistema, assegura previsibilidade aos contribuintes e preserva a autoridade normativa do texto constitucional, confirmando a tese central deste trabalho: o princípio da simplicidade, por ostentar hierarquia superior, orienta e limita a produção legislativa infraconstitucional, mas sua efetiva preponderância se manifesta de forma responsável por meio do indispensável exame de proporcionalidade.

4.3 A solução de conflitos envolvendo princípios pelo STF

Nesta seção examinaremos julgamentos do STF em matéria tributária em que um princípio foi utilizado como fundamento da decisão. O objetivo dessa pesquisa empírica é conferir se a jurisprudência tem dado aos princípios a mesma eficácia que a doutrina atribui a essa espécie normativa. Isto é, se os princípios, na prática, exercem função integrativa, definitória, interpretativa, bloqueadora e valorativa.

No entanto, nosso objetivo não se restringe a isso. Buscamos também identificar se nesses julgamentos foi utilizada a técnica da ponderação como meio de aplicação dos princípios constitucionais, inclusive quando em conflito com regras, por se tratar da hipótese defendida neste trabalho. Ademais, verificaremos como essa técnica foi utilizada, se há referência à Alexy e, caso haja, se foi aplicada adequadamente.

Os tribunais pátrios não possuem o dever de aplicar a proporcionalidade nos termos em que proposto por Alexy, porém, espera-se que nesses casos haja uma congruência mínima entre a técnica utilizada e a proposta metodológica-teórica desse autor, explorada no capítulo anterior deste trabalho e que consiste, resumidamente, na identificação de um conflito efetivo e posterior exame da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

As análises mencionadas acima visam identificar como os princípios constitucionais têm sido utilizados pelas Cortes brasileiras para decidir conflitos em matéria tributária. Com isso, será possível proporcionar maior concretude e previsibilidade a respeito de como o novel princípio da simplicidade poderá ser utilizado em matéria de defesa.

O STF foi eleito como o tribunal de pesquisa por se tratar da instância máxima do Poder Judiciário brasileiro, responsável pela uniformização da jurisprudência. Some-se a isso que no contexto nacional os princípios são extraídos essencialmente do texto constitucional, sendo o STF o tribunal competente para dirimir questões sobre a interpretação e aplicação dos dispositivos da Constituição Federal. O instrumento para coleta do material analisado foi a ferramenta de pesquisa de jurisprudência disponibilizada no sítio eletrônico desse mesmo tribunal⁶². A pesquisa realizada através dessa ferramenta foi delimitada pelo rito de julgamento (repercussão geral), palavras-chave (“princípio”, “tributário” e “proporcionalidade”) e matéria sob discussão (obrigação tributária, principal ou acessória).

Nós elegemos as palavras-chave mencionadas, pois estão diretamente relacionadas a este trabalho, como também porque se relevam como a forma mais simples de se referir aos temas estudados.

A eleição da repercussão geral como critério para filtro da pesquisa, a seu turno, tem dois motivos. O primeiro é que esse rito pressupõe discussões disseminadas que tenham relevância social, política, econômica ou jurídica que transcendam os interesses subjetivos do processo. O segundo é que isso nos permite delimitar também o aspecto temporal da pesquisa.

Como a RG foi introduzida em 30 de dezembro de 2004 pela EC 45 e os primeiros julgamentos de mérito sob esse rito foram realizados em 30 de abril de 2008 (Temas 15 e 25 da RG), utilizamos como marco temporal o período entre 30/04/2008 e 31/12/2024.

Por fim, restringimos a pesquisa àqueles precedentes que envolvam obrigações tributárias, principal ou acessória, tendo em vista que a simplicidade visa orientar o Sistema Tributária Nacional.

⁶² Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>.

A partir desses critérios, foram obtidas 30 decisões do STF que versam sobre obrigações tributárias proferidas sob a sistemática da repercussão geral com correspondência sintática às palavras-chave “princípio”, “tributário” e “proporcionalidade”, presentes nas ementas das decisões ou na forma de indexação utilizada pela Corte.

Dessa amostragem, foram excluídos os casos em andamento⁶³, solucionados com base em uma regra de competência⁶⁴ ou pela mera interpretação semântica da norma tida como violada pela parte recorrente⁶⁵. Cabe esclarecer que a interpretação a que nos referimos na sentença anterior não é aquela orientada por um princípio; ou seja, o nosso filtro não excluiu os casos em que o princípio exerce a função interpretativa.

Ao final, obteve-se 24 precedentes do STF. As conclusões que podem ser extraídas desse material, por sua vez, serão exploradas nos tópicos a seguir.

4.3.1 A eficácia dos princípios na jurisprudência

Na maior parte dos precedentes estudados, a parte recorrente busca o bloqueio de determinada norma infraconstitucional por violação direta a um princípio constitucional. A simples admissão do Recurso Extraordinário interposto pela parte e o exame individual da violação ao princípio constitucional, em que fundamentado o recurso, é suficiente para confirmarmos que o STF admite a função bloqueadora dos princípios. Caso contrário, se a Suprema Corte entendesse que os princípios constitucionais não são capazes de bloquear uma norma adversa ao objetivo que almejam alcançar, o recurso sequer seria conhecido.

A título exemplificativo, vejamos o resultado do julgamento do Tema n. 44 da RG (Brasil, 2009). Nesse processo se discutiu a constitucionalidade da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) instituída pelo Município de São José, Estado de Santa Catarina.

De acordo com o Ministério Público do Estado, a lei violaria o princípio da isonomia, pois restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia

⁶³ Tema n. 1.184 da RG.

⁶⁴ Tema n. 919 da RG.

⁶⁵ Tema n. 46, 432, 696, e 1.048 da RG.

elétrica, quando os beneficiários do serviço de iluminação pública são todos os cidadãos, não apenas os consumidores de energia elétrica, bem como porque diferencia entre contribuintes residenciais e não residenciais, sem razão plausível para tal distinção, já que o serviço é prestado indistintamente a todos. Além disso, haveria violação à capacidade contributiva na medida que o critério de cobrança da COSIP, baseado no consumo de energia elétrica, não guarda relação com o benefício auferido pelo contribuinte, pois consumir mais energia elétrica não significa ser mais beneficiado pela iluminação pública.

Os argumentos do Ministério Público do Estado, porém, não foram acolhidos. Em breve síntese, a Suprema Corte entendeu que a progressividade das alíquotas estaria em conformidade com a isonomia, pois busca realizar justiça fiscal, presumindo que quem consome mais energia elétrica tem maior capacidade contributiva. A eleição dos consumidores de energia elétrica como contribuintes da COSIP também não violaria esses princípios por ser essa a única forma de tornar viável a arrecadação.

Embora a COSIP tenha sido declarada constitucional pelo STF, nota-se que houve uma análise sobre a conformidade da exação fiscal com os objetivos almejados pelos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, de modo que, em sendo contrária a esses objetivos em outro contexto, o tributo poderia ser declarado inconstitucional. Nesse sentido, vejamos o que foi decidido no Tema n. 368 da RG (Brasil, 2014).

No julgamento do Tema n. 368 da RG foi examinada a constitucionalidade de dispositivo legal que determinava a cobrança do imposto de renda sobre rendimentos recebidos em atraso como se fossem relativos ao período em que creditado o valor total pago ao credor. O contribuinte (credor) defendia que a incidência do imposto de renda sobre o valor acumulado, recebido de uma só vez, desconsidera as faixas de alíquotas e os valores dedutíveis vigentes nos meses em que os pagamentos deveriam ter sido realizados, o que resultaria em tratamento desigual entre contribuintes que receberam seus rendimentos no tempo devido e aqueles que, por atraso, receberam de forma acumulada. Ademais, a cobrança do imposto sobre o montante global recebido acumuladamente não refletiria a real capacidade contributiva do contribuinte, pois ele não teria auferido renda superior,

mas apenas recebido, de uma só vez, valores que deveriam ter sido pagos em períodos distintos.

Os fundamentos do contribuinte foram acolhidos pelo STF, que julgou a cobrança do imposto de renda, na situação examinada no Tema n. 368 da RG, inconstitucional por violação ao princípio da isonomia, pois contribuintes em situações equivalentes, mas que receberam em momentos diferentes, seriam tributados de forma desigual. A Suprema Corte reconheceu, ainda, a violação à capacidade contributiva, que não aumentaria pelo simples fato de o contribuinte receber, em um único momento, valores que deveriam ter sido pagos em parcelas ao longo do tempo. A incidência do imposto sobre o total acumulado, com aplicação de alíquotas mais altas, não refletiria a real capacidade econômica do contribuinte.

Outro exemplo de bloqueio de norma por violação a princípio constitucional é o Tema n. 72 da RG (Brasil, 2020b), no qual se examinou a constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o valor correspondente ao salário-maternidade. A referida cobrança foi declarada inconstitucional por maioria de votos, nos termos do voto do Ministro Luís Roberto Barroso, sob o fundamento de que incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade criaria um obstáculo à contratação de mulheres, pois a maternidade se tornaria um ônus adicional para o empregador em comparação com os homens. Isso violaria frontalmente os princípios da isonomia e da proteção à maternidade (desdobramento da dignidade da pessoa humana).

Em seu voto, o Ministro Luís Roberto Barroso apresenta fundamentos complementares a justificar a declaração de inconstitucionalidade, como o não enquadramento do salário-maternidade no aspecto material da contribuição previdenciária patronal e da necessidade de lei complementar para instituir nova fonte de custeio. Não obstante, as referidas violações aos princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana serviram de fundamento autônomo e suficiente para justificar a declaração de inconstitucionalidade da cobrança.

A partir do estudo dos precedentes mencionados nos parágrafos anteriores, verifica-se que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva exerceram típica função bloqueadora sobre normas infraconstitucionais. Não resta dúvidas, portanto, que o STF admite o princípio constitucional como fundamento

autônomo e suficiente para bloquear uma norma que contrarie os objetivos almejados por aquele princípio.

Para além da função bloqueadora, também verificamos que o STF admite a função interpretativa dos princípios. Essa função pode ser verificada no Tema n. 201 da RG (Brasil, 2017a). Nesse julgamento, o STF julgou se o contribuinte teria direito à restituição do ICMS na hipótese de o valor do imposto presumido ser superior ao efetivamente devido na etapa final de venda ao consumidor. O direito ao ressarcimento da diferença de imposto foi reconhecido pela Suprema Corte e a regra prevista na legislação do Estado de Minas Gerais, que vedava a restituição, declarada inconstitucional.

O voto condutor da tese fixada, proferido pelo Ministro Edson Fachin, defende que a leitura do artigo 150, §7º, da CF/88 à luz do princípio da capacidade contributiva resultaria na conclusão de que o contribuinte teria direito ao ressarcimento daquela diferença. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva neste caso conduziu a interpretação de outra norma (regra) constitucional – artigo 150, §7º, da CF/88 – que prevê a restituição do imposto na hipótese de não concretização do fato impositivo do imposto.

Um julgamento que também merece ser mencionado é o do Tema n. 988 da RG (Brasil, 2021b), oportunidade na qual o STF analisou a constitucionalidade da cobrança de taxas a estrangeiros para expedição de documentos necessários à regularização migratória dessas pessoas no Brasil. Isso porque o precedente formado nesse julgamento reconhece tanto a função bloqueadora dos princípios constitucionais como a função interpretativa.

A Defensoria Pública da União, representante dos estrangeiros, defendeu nesse caso a inconstitucionalidade da cobrança de taxas para regularização migratória por violação ao artigo 5º, LXXVI e LXXVII, da CF/88, que garante a gratuidade dos atos necessários ao exercício da cidadania, assim como aos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco. Ademais, a regularização migratória seria pré-requisito para o acesso a diversos direitos fundamentais e serviços públicos, de modo que a cobrança de taxas impediria o acesso a esses direitos por parte dos estrangeiros hipossuficientes.

O STF, por unanimidade, nos termos do voto do Ministro relator Luiz Fux, decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança das taxas de regularização migratória

para estrangeiros hipossuficientes, fundamentando sua decisão na igualdade de direitos entre nacionais e estrangeiros residentes, na proteção dos direitos fundamentais, na dignidade da pessoa humana e na vedação de exigência tributária de quem não tem capacidade contributiva.

De acordo com a Suprema Corte, o art. 5º, *caput*, da CF/88 garante a igualdade de tratamento entre brasileiros e estrangeiros residentes no país, inclusive quanto à inviolabilidade dos direitos fundamentais. Além disso, a leitura conjugada do *caput* do art. 5º e dos seus incisos LXXVI e LXXVII levaria à conclusão de que a imunidade tributária (gratuidade), para atos necessários ao exercício da cidadania, se estende aos estrangeiros residentes reconhecidamente pobres.

O voto do Ministro Luiz Fux dispõe, ainda, que o princípio da capacidade contributiva impede a cobrança de tributos de pessoas comprovadamente hipossuficientes e que impor barreiras ao exercício da cidadania a pessoas hipossuficientes viola a dignidade da pessoa humana.

A partir das razões resumidas acima, nota-se que o STF bloqueou as normas infraconstitucionais que estabeleciam o pagamento de taxas a estrangeiros por violação aos princípios da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana. Mas não só. Sob a ótica do princípio da igualdade, estampado no art. 5º, *caput*, da CF/88, a Suprema Corte interpretou os incisos LXXVI e LXXVII de modo que o direito à gratuidade a determinados serviços públicos, ali prevista, se estenderia aos estrangeiros.

Ou seja, no julgamento do Tema n. 988 da RG (Brasil, 2021c), os princípios da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana exerceram função bloqueadora, enquanto o princípio da igualdade exerceu função interpretativa. Importante notar que ambas as funções resultaram em fundamentos autônomos, suficientes para declaração de inconstitucionalidade da norma que previa a cobrança de taxas a estrangeiros.

Com base nas funções identificadas nos precedentes estudados, avaliamos que seria possível a interposição de Recurso Extraordinário sob o fundamento de violação ao princípio da simplicidade. Caso a norma infraconstitucional ou infralegal estabeleça uma obrigação tributária, principal ou acessória, demasiadamente complexa, que agrida severamente a simplicidade do sistema tributário nacional, cabível a admissão de Recurso Extraordinário fundamentado na

violação ao art. 145, § 3º, da CF/88 e o eventual provimento para declaração de inconstitucionalidade da norma pelo STF. Além disso, se a interpretação de uma norma desconsiderar o mandamento de otimização da simplicidade, avaliamos que essa leitura e os atos dela decorrentes poderiam ser controlados pela Suprema Corte, em sede de Recurso Extraordinário.

4.3.2 O exame da proporcionalidade pelo STF

Como explorado no quarto capítulo deste trabalho, a ponderação, ou exame da proporcionalidade em sentido estrito, é uma abordagem para resolver conflitos entre princípios ou mesmo entre regras e princípios. O uso dessa técnica tem como pressuposto o exame das máximas parciais anteriores da adequação e da necessidade da norma.

O intérprete e aplicador do Direito deve, primeiro, avaliar se o meio utilizado para o fim almejado é adequado. Em sendo atendida a primeira máxima parcial da proporcionalidade, isto é, sendo o meio adequado, avança-se para o exame da necessidade. Somente após a verificação da adequação e da necessidade é que será examinada a proporcionalidade em sentido estrito. Dito de outra forma, de acordo com a doutrina de Alexy, não cabe um salto à ponderação antes de verificada a adequação e necessidade da norma.

Este foi um primeiro ponto de divergência entre a teoria de Alexy e o uso da ponderação pelo STF. Na análise dos 24 precedentes do STF em sede de RG, verificamos que o exame da proporcionalidade, em suas três máximas parciais, foi feito em raras oportunidades pelos Ministros.

No julgamento do Tema n. 1.174 da RG (Brasil, 2024), por exemplo, o Ministro Dias Toffoli faz referência em seu voto à proporcionalidade e suas três máximas parciais, mas, na sequência, salta ao que defende ser o exame da proporcionalidade em sentido estrito (ponderação) afirmando que essa seria a máxima relevante para solução daquele caso. Veja-se:

DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Como se sabe, muito embora o princípio da proporcionalidade não esteja expresso no texto constitucional, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina assentam ter esse preceito envergadura constitucional, estando intimamente conectado com o estado de direito, o devido processo

legal e a justiça. Como se sabe, muito embora o princípio da proporcionalidade não esteja expresso no texto constitucional, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina assentam ter esse preceito envergadura constitucional, estando intimamente conectado com o estado de direito, o devido processo legal e a justiça. A avaliação de uma norma à luz da proporcionalidade perpassa pelo exame da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito (nessa direção, cito precedentes do Tribunal Pleno: HC nº 122.694/SP, de minha relatoria, DJe de 19/2/15; RE nº 349.703, red. do ac. Min. Gilmar Mendes, DJe de 5/6/09). [...]

Entendo que ganha relevância na presente discussão o exame da proporcionalidade em sentido estrito. Como registrei em outra ocasião (HC nº 122.694/SP), essa etapa consiste em um sopesamento entre os direitos envolvidos, a fim de se evitar que uma medida estatal, a despeito de adequada e necessária, restrinja direitos fundamentais além daquilo que a realização do objetivo perseguido seja capaz de justificar. (Brasil, 2024, p. 17)

A partir desse trecho do voto do Ministro Dias Toffoli, nota-se que o seu entendimento é no sentido de que as máximas parciais da proporcionalidade estão à disposição do julgador para aplicação individual, sem qualquer relação de dependência entre elas. A escolha e exame de uma única máxima seria suficiente para o julgamento, ao contrário do que entende Alexy. No entanto, essa não é a única incongruência identificada.

O voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli, no Tema n. 1.174 da RG, acompanhado à unanimidade pelos demais Ministros, evidencia uma segunda divergência entre a teoria de Alexy e o uso da ponderação pelo STF. Mesmo no exame da proporcionalidade em sentido estrito, não há a observância das condições estabelecidas pelo jurista alemão.

Como explorado no quarto capítulo deste trabalho, o exame da proporcionalidade em sentido estrito envolve três passos. O primeiro passo é avaliar o grau de descumprimento ou interferência em um princípio. No segundo passo se avalia a importância do cumprimento do princípio oposto. O terceiro e último passo do sopesamento se trata da avaliação se a importância do cumprimento do princípio oposto justifica o descumprimento do outro ou a interferência nele.

A fundamentação do voto do Ministro Dias Toffoli, porém, limita-se a afirmar que “na apreciação da presente controvérsia, têm importantíssimo peso os direitos fundamentais relacionados a essas pessoas vulneráveis [idosos, menores pensionistas e pessoas com deficiência]” (Brasil, 2024, p. 20-21). Não há identificação do princípio colidente, tampouco avaliação sobre a importância do cumprimento do princípio oposto ou se a importância do cumprimento do princípio oposto justifica o

descumprimento do outro ou a interferência nele. O Ministro apenas defende que os direitos de pessoas idosas, menores pensionistas e pessoas com deficiência têm peso relevante.

Esse julgamento, porém, não é o caso mais distante da teoria proposta por Alexy. Há precedentes em que o cuidado com o exame da proporcionalidade da norma é ainda menor. Nesses casos, os votos proferidos pelos Ministros se limitam a fazer referência à proporcionalidade, sem grandes justificativas sobre o porquê se reputou proporcional ou não determinada norma.

A título exemplificativo, podemos citar o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, no Tema n. 501 da RG (Brasil, 2021b). O Ministro defende que a fixação das alíquotas de IPI deve observar a proporcionalidade. Contudo, não se analisa qual seria o parâmetro considerado adequado, necessário ou proporcional em sentido estrito das alíquotas do imposto.

Outra questão sobre o exame de proporcionalidade que se identificou no estudo empírico da jurisprudência do STF é que, se o exame das três máximas parciais da proporcionalidade é raro, mais raro ainda são os casos em que o exame da proporcionalidade foi o critério decisivo para declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma sob discussão. A proporcionalidade, quando examinada, é utilizada como adorno, argumento adicional que corrobora a conclusão do tribunal, conclusão essa baseada em fundamento autônomo distinto da proporcionalidade.

Nesse sentido, no julgamento do Tema n. 225 da RG (Brasil, 2016), o STF examinou a constitucionalidade de lei que autorizava o acesso pelo fisco a informações bancárias do contribuinte sem suporte em decisão judicial prévia. A referida lei foi declarada constitucional pela Suprema Corte brasileira sob o fundamento de que, apesar de serem acessados pelo fisco, os dados permanecem sob sigilo fiscal. Uma vez que não há divulgação desses dados ao público em geral, pelo fisco, não há violação ao sigilo bancário.

Como se pode inferir pela explicação acima, não foi necessário um exame da proporcionalidade da norma para sua declaração de constitucionalidade. Não obstante, os Ministros Luís Roberto Barroso e Gilmar Mendes em seus votos realizam o seu exame, em suas três máximas parciais. Vejamos o trecho abaixo extraído do voto do Ministro Barroso:

31. Portanto, a possibilidade de acesso aos dados bancários dos contribuintes sem prévia autorização judicial é medida plenamente *adequada* às novas finalidades de promover uma fiscalização eficiente e que possa alcançar a todos os contribuintes, indistintamente, mesmo aqueles sem acesso aos mais sofisticados meios de estruturação financeira. Ela confere maior efetividade à fiscalização, contribuindo para estimular a adimplência voluntária, incrementar a arrecadação e promover a justiça fiscal.

32. Em relação à *necessidade* da medida, é fácil verificar que não há outro meio alternativo igualmente idôneo para o acesso aos dados bancários que determinados contribuintes, deliberadamente, pretendem esconder. Salvo a imposição de uma obrigação para que um terceiro, que deles tenha conhecimento, os forneçam, no caso, as instituições financeiras.

33. Em relação ao terceiro subprincípio, da *proporcionalidade em sentido estrito* [...] eventuais restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes sejam compensadas pela promoção de interesses contrapostos. Trata-se de uma análise comparativa entre custos e benefícios. (Brasil, 2016, p. 67-68)

A despeito do exame realizado pelos Ministros Luís Roberto Barroso e Gilmar Mendes, no julgamento do Tema n. 225 da RG, importante notar que o voto condutor do acórdão foi proferido pelo Ministro Edson Fachin e que no seu voto não há menção à proporcionalidade. O voto que conduziu o julgamento, portanto, não se vale desse fundamento para decidir. Como mencionado, o exame de proporcionalidade não foi necessário para declaração de constitucionalidade da lei que autorizava o acesso pelo fisco a informações bancárias do contribuinte. A análise de conformidade ou não da norma às máximas da proporcionalidade surge como um argumento adicional trazido por outros Ministros em seus respectivos votos.

Exceção ao uso da proporcionalidade como acessório do fundamento principal, se verificou no Tema n. 810 da RG (Brasil, 2017b). Nesse caso, o exame da proporcionalidade serviu de fundamento autônomo e suficiente para sustentar a conclusão do tribunal.

O STF, no julgamento do Tema n. 810 da RG, analisou a constitucionalidade de dispositivo legal que previa a atualização monetária e os juros de mora de valores devidos pela fazenda pública com base nos índices de remuneração da caderneta de poupança. A decisão proferida pela Suprema Corte declarou os índices inconstitucionais com base no princípio da isonomia, uma vez que o crédito em benefício da fazenda pública era atualizado com base em índices superiores sem motivo que justificasse essa diferenciação, mas também porque a regra de atualização seria desproporcional.

Conforme tese fixada nos termos do voto condutor do Ministro Luiz Fux, acompanhado pela maioria, os índices de remuneração da caderneta de poupança não seriam adequados para o fim que almejam, qual seja a atualização do crédito tributário no tempo, razão pela qual deveriam ser declarados inconstitucionais. Confira-se:

- I - O art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/09, na parte em que disciplina os juros moratórios aplicáveis a condenações da Fazenda Pública, é inconstitucional ao incidir sobre débitos oriundos de relação jurídico-tributária, aos quais devem ser aplicados os mesmos juros de mora pelos quais a Fazenda Pública remunera seu crédito tributário, em respeito ao princípio constitucional da isonomia (CRFB, art. 5º, caput); [...]
- II - O art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/09, na parte em que disciplina a atualização monetária das condenações impostas à Fazenda Pública segundo a remuneração oficial da caderneta de poupança, revela-se inconstitucional ao impor restrição desproporcional ao direito de propriedade (CRFB, art. 5º, XXII), uma vez que não se qualifica como medida adequada a capturar a variação de preços da economia, sendo inidônea a promover os fins a que se destina. (Brasil, 2017b)

Esse precedente é extremamente relevante a este trabalho, pois confirma a viabilidade do exame de proporcionalidade como mecanismo para dirimir conflitos entre regras e princípios. Como narrado acima, o exame de proporcionalidade solucionou o conflito entre regra, que estabelecia determinado índice de correção monetária, e o princípio da isonomia.

A doutrina estudada diverge quanto aos critérios e mecanismos para solucionar eventuais colisões entre espécies normativas distintas. Dentre os critérios e mecanismos propostos, defendemos em 4.2.2 que o exame de proporcionalidade da regra seria o mais adequado para esse fim. O julgamento do Tema n. 810 da RG, a seu turno, demonstra que esse é um caminho possível.

Uma observação final que podemos fazer, a partir da análise empírica da jurisprudência do STF, é que a maior parte das decisões aplicam a proporcionalidade como sinônimo de razoabilidade e num sentido de proporcionalidade aritmética, atrelado ao exame dos princípios da capacidade contributiva ou da proibição ao confisco. Em outras palavras, foi examinado se determinado aumento de carga tributária ultrapassava certo limite numérico a justificar o bloqueio da norma sob análise por força dos princípios mencionados.

Para o restante dos precedentes, embora haja menção à proporcionalidade, seja na ementa, seja na indexação, não se verificou um exame efetivo nos votos proferidos pelos Ministros.

Fausto Santos de Moraes (2022) apresentou conclusões semelhantes. Esse autor realizou uma análise da proporcionalidade em 189 decisões do STF. O seu estudo também revelou que o STF não aplica a teoria de Robert Alexy de forma adequada, por razões diversas.

Segundo Moraes, a jurisprudência do STF não aponta de forma clara os princípios ou normas em colisão, nem atribui os pesos de cada princípio ou direito fundamental; o exame de adequação e necessidade, embora presente em algumas decisões, exige um esforço interpretativo para identificá-lo; aplica as máximas parciais de maneira desordenada; omite-se sobre a *lei de colisão*; aplica a proporcionalidade num sentido aritmético ou como se fosse um princípio, capaz de individualmente justificar determinada decisão (Moraes, 2022, p. 183 *et seq.*).

Ante os comentários feitos acima, podemos concluir que o STF não pondera conforme proposta metodológica-teórica de Robert Alexy. Primeiro porque a ponderação pressupõe o exame de adequação e necessidade da norma, o que nem sempre é feito pelos Ministros antes do exame da proporcionalidade em sentido estrito. Segundo porque, quando examinada a proporcionalidade em sentido estrito, raramente se identificou o princípio colidente ou grau de interferência de um princípio no outro.

Por outro lado, seria incorreto afirmar categoricamente que o STF não pondera. Primeiro porque em alguns (poucos) casos há uma avaliação entre o princípio tido como violado e o princípio colidente. Segundo porque, em quase todos os casos examinados, a Suprema Corte avaliou se determinada norma infraconstitucional violava ou não um princípio constitucional. Ainda que de forma implícita, houve uma ponderação entre qual norma deveria prevalecer no caso concreto – se a norma infraconstitucional ou o princípio.

A ponderação de princípios foi uma técnica desenvolvida por Robert Alexy, a partir de decisões do Tribunal Constitucional alemão, envolvendo conflitos de direitos fundamentais. Em nossa opinião, o STF não está vinculado a essa teoria. Isso dependeria de previsão legal expressa. Desse modo, o uso inadequado da

proporcionalidade na forma pensada pelo jurista alemão, por si só, não macula as decisões da Suprema Corte brasileira.

Contudo, falta congruência no uso da proporcionalidade pelo STF. É necessário que se estabeleça um conceito claro sobre o conteúdo da proporcionalidade e a sua forma de uso. Em determinados casos há o exame das máximas da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, enquanto em outros a proporcionalidade é um simples critério aritmético.

A irregularidade com relação ao exame da proporcionalidade abre porta para discricionariedade excessiva, gerando insegurança jurídica, especialmente quando a proporcionalidade é utilizada como fundamento autônomo da decisão proferida pelo tribunal, ao invés de mecanismo para solução de eventual conflito entre duas normas colidentes.

Aplicando as conclusões acima ao objeto deste trabalho, podemos concluir que o princípio da simplicidade poderá ser objeto de ponderação pela Suprema Corte brasileira. Essa ponderação, porém, dificilmente será feita nos termos da teoria de Robert Alexy.

Isso significa que, salvo exceções, a ponderação da simplicidade não será precedida do exame de adequação ou necessidade da norma contrária ao objetivo almejado por esse princípio (simplificação do sistema tributário). O mais provável, considerando a amostragem de precedentes examinada neste trabalho, é que o STF apenas examine se a norma discutida viola ou não o limite objetivo da simplicidade. Ou seja, se a norma introduz complexidade demasiada ao Sistema Tributário Nacional.

A falta de adequação ou necessidade de uma norma complexa, porém, pode, e deve, ser arguida pelo contribuinte. Conforme apontado, o exame das máximas parciais da proporcionalidade resultou em fundamento autônomo suficiente para declaração de inconstitucionalidade de determinada norma em alguns casos julgado pelo STF.

O contribuinte, portanto, pode, e deve, valer-se do exame da proporcionalidade em suas duas primeiras máximas parciais, além da alegação de violação ao limite objetivo do princípio da simplicidade, como argumento de defesa contra uma norma considerada complexa.

CONCLUSÃO

Neste trabalho examinou-se o sistema constitucional tributário brasileiro, a doutrina e a jurisprudência na tentativa de compreender o conteúdo, o alcance e os limites do princípio da simplicidade inserido pela EC 132/23. Ao final dessa jornada acadêmica, as seguintes conclusões emergiram.

Primeiro, restou demonstrado que os princípios constitucionais não são meras normas programáticas, eles possuem força normativa e decisória. Como ensina a doutrina e ratifica a jurisprudência do STF, princípio é espécie normativa dotada de eficácia própria, cuja inobservância pode acarretar a invalidação do ato ou da regra que lhe faça frente.

Em segundo lugar, vimos que os princípios são mandamentos de otimização. Há neles um dever de realização progressiva. O estado de coisas que o princípio busca alcançar deve ser concretizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas. Não se trata, portanto, de uma concretização binária (tudo ou nada), mas de uma busca constante pelo máximo de efetividade compatível com os demais valores constitucionais.

Nesse sentido, como mandamento de otimização, o princípio da simplicidade busca realizar, na maior medida possível, a simplificação dos textos normativos, em volume e linguagem; das obrigações tributárias, especialmente acessórias; e dos procedimentos administrativos e judiciais tributários. Esse princípio serve de proteção contra abusos da Administração Pública, como também de fundamento para o estabelecimento, por parte do fisco ou do legislador, de medidas que visem a arrecadação tributária mais eficiente.

Ainda como mandamento de otimização, a simplicidade não é absoluta. Quando se depara com outros vetores constitucionais – como a legalidade, capacidade contributiva, cooperação, não confisco, entre outros – ela cede espaço, acomoda-se, ajusta-se. O conflito não configura derrota ou invalidade do princípio, mas convite ao diálogo hermenêutico. Por vezes, prevalecerá a exigência de clareza e enxugamento normativo. Em outras oportunidades, pesará a necessidade de preservar arrecadação justa, proteger a igualdade material ou impedir efeitos confiscatórios.

Não se pode assegurar, de modo categórico, que o princípio da simplicidade ou as inovações da EC 132/23, entregarão um sistema efetivamente simples, principalmente no curto e médio prazo. Há espaço para ceticismo. O histórico legislativo brasileiro confirma que sucessivas alterações normativas nem sempre se convertem em bons resultados, pelo contrário. Mesmo assim, há elementos que autorizam um otimismo moderado, como a unificação de tributos, redução do volume dos textos normativos, cadastro único de contribuintes, administração compartilhada, entre outros.

Essas novidades soam como oportunidades para reduzir o custo de conformidade dos contribuintes e a insegurança jurídica. Não obstante, tudo dependerá da qualidade da legislação complementar, da postura dos fiscos e da vigilância dos tribunais.

Constatamos que o princípio da simplicidade pode exercer múltiplas funções. Ele pode exercer função interpretativa, direcionando a leitura das normas em favor de soluções menos complexas. Também pode exercer função integrativa, suprimindo lacunas onde a lei silencia quanto à forma ou rito de cumprimento de obrigações. Há possibilidade de assumir função definitória, delineando o conteúdo de sobreprincípios como segurança jurídica e igualdade. Pode, ainda, exercer função valorativa, orientando a escolha dos fatos juridicamente relevantes. E, quando necessário, pode exercer função bloqueadora, expurgando do ordenamento regras que ostentem complexidade irrazoável.

O estudo empírico da jurisprudência do STF confirmou que os princípios constitucionais podem exercer as funções interpretativas e bloqueadoras, atestando a força normativa e o caráter decisivo dessa espécie normativa, conforme defendido pela doutrina pesquisada.

Também se verificou neste trabalho que os princípios constitucionais ocupam posição hierárquica superior, localizando-se no topo da pirâmide normativa. Contudo, essa superioridade reclama moderação. A posição privilegiada do princípio na pirâmide jurídica não legitima a anulação automática de toda regra dissonante. Como dito alhures, os princípios não são absolutos. Um princípio contrário a uma regra pode ceder lugar quando essa regra estiver pautada em um sobreprincípio ou se vier acompanhada de fundamentos que justifiquem a sua prevalência.

A esse respeito, se uma obrigação tributária complexa for introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por meio de uma regra cujo objetivo é garantir maior isonomia entre os contribuintes, não poderia o princípio da simplicidade prevalecer sobre essa regra visto que o princípio subjacente (isonomia) a ela é superior hierarquicamente. Na hipótese de o princípio subjacente à regra estar localizado no mesmo nível do princípio violado, a solução seria distinta.

Caso surja um conflito entre o princípio da simplicidade e outra norma, inclusive uma regra, encontramos no exame de proporcionalidade um mecanismo viável para resolução desse conflito. Quando uma norma e o fato dela decorrente tensionarem a simplicidade, cabe ao intérprete indagar se o meio é adequado aos fins, se é necessário face a alternativas menos gravosas e se mantém equilíbrio justo entre ônus e benefícios. Em outras palavras, deve-se realizar o exame de proporcionalidade, em suas três máximas parciais.

A proporcionalidade como mecanismo de solução de conflito entre princípios ou entre regras e princípios encontra respaldo na jurisprudência do STF, que já o aplicou, por exemplo, para compatibilizar uma regra tributária com o princípio da isonomia. O estudo empírico da jurisprudência do STF, porém, revelou que o exame de proporcionalidade da norma nem sempre é aplicado de forma sistemática, profunda ou conforme os parâmetros teóricos desenvolvidos por Robert Alexy, idealizador dessa técnica.

Na maior parte da amostragem analisada, a Suprema Corte recorreu à proporcionalidade de modo superficial ou como sinônimo de razoabilidade, sem percorrer as três máximas parciais ou explicitar os critérios de sopesamento das normas em conflito. Em outros casos, a proporcionalidade foi utilizada como mero adorno, argumento adicional que corroborava a conclusão do tribunal. Salvo o exemplo mencionado acima, raros são os precedentes em que a proporcionalidade serviu de fundamento autônomo e suficiente para justificar a constitucionalidade ou não de determinada norma.

Este trabalho não defende que a Suprema Corte brasileira está vinculada à teoria de Alexy, até porque isso dependeria de previsão legal expressa, a qual não existe. O uso inadequado da proporcionalidade na forma pensada pelo jurista alemão, portanto, não macula as decisões do STF.

O problema identificado é que essa falta de uniformidade metodológica, no uso da proporcionalidade pelo tribunal, pode gerar insegurança jurídica, ampliar a margem de discricionariedade e dificultar a previsibilidade das decisões, razões pelas quais se deve estabelecer um conceito claro sobre o conteúdo da proporcionalidade e a sua forma de uso.

Estas são as conclusões extraídas a respeito do conteúdo, dos limites e da aplicação do princípio da simplicidade. Como votos para o futuro, esperamos que o presente trabalho fomente o debate em torno da simplificação do Sistema Tributário Nacional, a fim de que o novel princípio introduzido pela EC132/23 possa alcançar sua concretização na maior medida possível. E, quem sabe, deixemos de perambular pelos corredores do velho manicômio jurídico-tributário, trocando-o por um ambiente onde a cidadania fiscal possa, finalmente, respirar aliviada.

BIBLIOGRAFIA

ABBOUD, Georges. **Direito constitucional pós-moderno**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. *E-book*.

ABREU, Claudio de; PRADO, Marcos Vinícius Passarelli. Tributação na internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.67, p. 16-27, abr. 2001.

ADAMY, Pedro. **O eterno retorno do e no direito tributário brasileiro: do volume 1 da revista direito tributário atual à emenda constitucional n. 132/2023**. *In*: Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT. Ricardo Mariz de Oliveira; Rodrigo Maito Oliveira (coord.). São Paulo: IBDT, 2024.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 3 ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. *In*: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes (org.). 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. *E-book*.

ALEXY, Robert. **Princípios formais**. *In*: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (orgs.). Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*.

APPY, Bernard; *et al.* **Imposto sobre bens e serviços: economia, direito e design normativo**. São Paulo: Editoria Max Limonad, 2020.

ATALIBA, Geraldo. **Noções de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968a.

ATALIBA, Geraldo. **Evolução do Sistema Constitucional Tributário brasileiro**. Revista de informação legislativa, v. 5, n. 18, p. 63-74, abr./jun. 1968b. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/180777>. Acesso em: 12 abr. 2025.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2021a.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021b.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Estados, discriminação de rendas e reforma constitucional**. Revista de Direito Administrativo, v. 30, p. 11–27, 1952. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/12519>. Acesso em: 12 abr. 2025.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010a.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010b.

BARCELOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O princípio da dignidade da pessoa humana**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BARROS, Carlos Macedo. **A reforma tributária e o contencioso judicial tributário**. 2024. 85 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2025.

BARROSO, Luís Roberto. **O novo direito constitucional Brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes; PIRES, Danilo Barth. As Multas Tributárias e o Princípio do não Confisco na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 36, p. 293–308, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/249>. Acesso em: 17 jul. 2025.

BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação das Cooperativas**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. *E-book*.

BECHO, Renato Lopes. Sugestões para a Melhoria do Processo Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 51, p. 529–543, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.51.20.2022.2237. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2237>. Acesso em: 16 abr. 2025.

BECHO, Renato Lopes; CAMPELO, Roberto Lima. **Mal-estar na jurisprudência: entre pulsão, cultura, ideologia e direito**. Pensar – Revista de Ciências Jurídicas, Fortaleza, v.28, n.4, p. 1-13, out./dez. 2023

BECHO, Renato Lopes. **Desafios na judicialização da reforma tributária**. Valor Econômico, 14 de fevereiro de 2025. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/desafios-na-judicializacao-da-reforma-tributaria.ghtml>. Acesso em: 16 abr. 2025.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

BERNARDES, Flávio Couto; CRUZ, Jorge Flávio Santana; CRUZ, Juliana Campos de Carvalho. O princípio da cooperação como fator de desenvolvimento de um ambiente negocial positivo: sua análise na perspectiva da reforma tributária. *In*: Gustavo Lanna Murici; Maria Raphaela Dadona Matthiesen; Valter de Souza Lobato. (Org.). **Estudos e reflexões sobre a reforma tributária**. 1ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2024, v. 1, p. 133-146.

BIFANO, Elidie Palma. CONJUR. **A Lei Complementar nº 199/23 consegue simplificar as obrigações acessórias?** 16 Ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-16/consultor-tributario-lc-19923-simplificar-obrigacoes-acessorias/>. Acesso em: 11 fev. 2025.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Juízo de ponderação na jurisdição constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do sistema tributário. Diário Oficial da União: 06 dez. 1965. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 18 abr. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 18 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 573675/SC**, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julgamento em 25 de março de 2009. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 22 de maio de 2009. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>. Acesso em: 25 Mai. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 582461/SP**, Relator Min. GILMAR MENDES. Julgamento em 18 de maio de 2011. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 18 de agosto de 2011a. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2606882>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 603191/MT**, Relator Min. ELLEN GRACIE. Julgamento em 01 de agosto de 2011. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 05 de setembro de 2011b. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3759099>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 640452/RO**, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento em 06 de outubro de 2011. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 07 de dezembro de 2011c. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 614406/RS**, Relator Min. ELLEN GRACIE. Julgamento em 23 de outubro de 2014. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 07 de dezembro de 2014. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7331049>. Acesso em: 25 Mai. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 882461/MG**, Relator Min. LUIZ FUX. Julgamento em 21 de maio de 2015. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 12 de junho de 2015. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4755293>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 736090/SC**, Relator Min. LUIZ FUX. Julgamento em 29 de outubro de 2015. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 27 de novembro de 2015. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4370056>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 601314/SP**. Relator Min. EDSON FACHIN. Julgamento em 24 de fevereiro de 2016. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 16 de setembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 593849/MG**. Relator Min. EDSON FACHIN. Julgamento em 19 de outubro de 2016. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 05 de abril de 2017a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 870947/SE**. Relator Min. LUIZ FUX. Julgamento em 20 de setembro de 2017. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 20 de novembro de 2017b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14080728>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Ordinária (ACO) 1098/MG**. Relator Min. ROBERTO BARROSO. Julgamento em 11 de maio de 2020. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 01 de junho de 2020a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752798811>. Acesso em: 25 Mai. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 576967/PR**. Relator Min. ROBERTO BARROSO. Julgamento em 05 de agosto de 2020. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 21 de outubro de 2020b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 598677/RS**. Relator Min. DIAS TOFFOLI. Julgamento em 29 de março de 2021. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 05 de maio de 2021a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755764192>. Acesso em: 25 Mai. 2025

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 606314/PE**. Relator Min. ROBERTO BARROSO. Julgamento em 12 de maio de 2021. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 06 de julho de 2021b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756429191>. Acesso em: 25 Mai. 2025

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 1018911/RR**. Relator Min. LUIZ FUX. Julgamento em 11 de novembro de 2021. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 02 de dezembro de 2021c. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=758477809>.
Acesso em: 25 Mai. 2025

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 1335293/SP**, Relator Min. NUNES MARQUES. Julgamento em 17 de fevereiro de 2022. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6212236>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1.327.491/SC**, Relator Min. DIAS TOFFOLI. Julgamento em 21 de outubro de 2024. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 30 de outubro de 2024. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=781703473>. Acesso em: 14 Abr. 2025.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1991.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8 ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coordenador). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 819-843.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 34. ed. São Paulo: Editoria JusPodivm, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 35. ed. São Paulo: Editoria JusPodivm, 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: sumário executivo**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2024.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código tributário nacional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CRESTANI, William Roberto. **Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória**. São Paulo: Almedina, 2018.

CRISTÓVAM, José Sergio da Silva. **Colisões entre princípios constitucionais: razoabilidade, proporcionalidade e argumentação jurídica**. Curitiba: Juruá, 2006.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade**. São Paulo: Almedina, 2024.

CUNHA, Carlos Renato. Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do Mito à Mentira Jurídica. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 36, p. 89–108, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/236>. Acesso em: 24 mai. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Editora-Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade frustrada na reforma tributária**. In: SCAFF, Fernando Facury, et al. (coord.). Reforma Tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1964.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

DWORKIN, Ronald. **The Model of Rules**. University of Chicago Law Review: Vol. 35: Iss. 1, Article 3, 1967. Disponível em: <https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol35/iss1/3/>. Acesso em: 30 Mar. 2025.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Editora Positivo, 2009.

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. **O peso da burocracia tributária na indústria de transformação**. São Paulo: FIESP, 2013. Disponível em: <https://www.fiesp.com.br/noticias/folha-de-s-paulo-destaca-estudo-da-fiesp-sobre-peso-da-burocracia-tributaria-a-industria/>. Acesso em: 31 jul. 2024.

GAMA, Tacio Lacerda. **Federação, autonomia financeira e competências no novo sistema tributário nacional**. In: SCAFF, Fernando Facury, *et al.* (coord.). Reforma Tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, p. 215–243, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.9.2023.2289. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289>. Acesso em: 16 abr. 2025.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo de juízes: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, p. 752–780, 2024.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. **Contribuição sobre Produtos primários e semielaborados: de onde veio essa ideia e quais seriam suas características**. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (coord.). Reforma Tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Malha Municipal Digital e Áreas Territoriais**. Rio de Janeiro: IBGE, 2023. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101998.pdf>. Acesso em 31 jul. 2024.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 34 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba, 2022. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em: 31 jul. 2024.

INSPER – INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2021 – Ano de referência 2020**. São Paulo, 2024. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/handle/11224/7012>. Acesso em: 2 out 2024.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. São Paulo: Martins, Fontes, 2003.

LIMA, Rafael Bellem de. **Regras na teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2014.

LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna L; ABREU, Claudio de A. Capacidade contributiva: instrumento de justiça fiscal para a cidadania. *In*: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (Coordenador). **Direito tributário - Constituição e processo: garantias ao contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 47-60.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Curitiba: Juruá, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. Barueri, Atlas, 2024.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo, Saraiva, 1991.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário Nacional: continuidade em tempos de reforma**. *In*: SOUZA, Priscila de (org.). CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores. São Paulo: Editora Noeses, 2024.

MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. **Breves reflexões sobre o regime constitucional do IBS e da CBS**. *In*: Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT. Ricardo Mariz de Oliveira; Rodrigo Maito Oliveira (coord.). São Paulo: IBDT, 2024.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2021.

MORAIS, Fausto Santos de. **Ponderação e Arbitrariedade: a inadequada recepção de Alexy pelo STF**. 3.ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022.

NAGIB, Luiza; ALECRIM, Eliza Remédio. Obrigação tributária digital. **Revista Internacional Consinter de Direito**, Paraná, Brasil, v. 10, n. 19, p. 503–520, 2024. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/610>. Acesso em: 13 jul. 2025.

PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**. 2018. 347 f. Tese (Doutorado em Direito –

Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípios de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

POLLATH, Reinhard. **Imposto de renda: simplesmente no fim; no fim, simplesmente**. Trad. Victor Borges Polizelli. Revista de Direito Tributário Atual. n. 20, p. 215–237, 2006. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1551/1041>. Acesso em: 17 maio. 2025.

POSNER, Richard. **The problems of jurisprudence**. Boston: Harvard, 1993.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RFB. Conheça o Sped: Benefícios. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>. Acesso em: 20 Mai. 2025.

ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. São Paulo, Noeses, 2016.

ROCHA, Sergio André. CONJUR. **Reforma tributária e princípios do Sistema Tributário Nacional**. 14 Ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-14/justica-tributaria-reforma-tributaria-principios-sistema-tributario-nacional/>. Acesso em: 10 Ago. 2024.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ROMANO, Flávia Rezende. Art. 145. *In*: GAETA, Flávia Holanda (org.). **Comentários à EC 132/2023**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, MACHADO, Nelson. **Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023**. 2. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* **Ensaio de uma lei complementar do imposto sobre bens e serviços (IBS)**. São Paulo: Max Limonad, 2021.

SÃO PAULO. Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 01 dez. 2000. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec45490.aspx>. Acesso em: 18 Mai. 2025.

Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 18 abr. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. CONJUR. **As alíquotas e o princípio da simplicidade na reforma tributária**. 22 Jan. 2024a. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-22/as-aliquotas-e-o-principio-da-simplicidade-na-reforma-tributaria/>. Acesso em: 24 Ago. 2024.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 56, p. 681–700, 2024b. DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534>. Acesso em: 15 maio. 2025.

SCALIA, Antonin. **A matter of interpretation**: federal courts and the law: an essay. Princeton, New Jersey: Princeton University Press, 1997.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025.

SILVA, Virgílio Afonso da Silva. **O proporcional e o razoável**. In: Revista dos Tribunais (RT) 798, 2002.

SILVA, Virgílio Afonso da Silva. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SMITH, Adam, 1723-1790. **A riqueza das nações, volume 2**. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues, Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; MARTINS, Ives Gandra da S.; CARRAZZA, Roque. **Considerações sobre problemas referentes à reforma tributária**. Revista de Estudos Tributários - RET. Digital. Porto Alegre: Síntese, v. 26, n. 160, nov./dez.2024. p. 9-24.

STRECK, Lenio Luiz. CONJUR. **Simplificação da linguagem, Fahrenheit 45 e Homem-Aranha**. 23 Jan. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-23/simplificacao-da-linguagem-fahrenheit-451-e-homem-aranha/>. Acesso em: 11 Fev. 2025.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres Instrumentais dos Contribuintes**: Fundamentos e limites. São Paulo: Quartir Latin, 2017.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. **To Split or not to Split: o Split Payment como Mecanismo de Recolhimento de IVA e seus Potenciais Impactos no Brasil**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 50, p. 27–46, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2139>. Acesso em: 16 abr. 2025.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht) – Vol. I**. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. *E-book*.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes. **Kant e o Pós-Positivismo no Direito**. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, n. 48, p. 39/66, 2006.

UNIÃO EUROPÉIA. European Commission, Directorate-General For Taxation And Customs Union, Vandresse, B., Cilli, V., Walsh, C. *et al.* **Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method: final report**. Publications Office, 2018. Disponível em: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/649636>. Acesso em: 16 abr. 2025.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SHINGAI, Thais Romero Veiga Shingai. **Base de incidência dos tributos sobre o consumo: dos litígios do sistema atual à base ampla do IBS e da CBS**. In: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de (org.). Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional – O futuro da tributação no Brasil. Londrina: Thoth, 2025.

VIEIRA, José Roberto. **A flor da verdade e a reforma tributária**: mais do que reforma, uma destruição constitucional. In: SOUZA, Priscila de (org.). CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores. São Paulo: Editora Noeses, 2024.

WORLD BANK. **Subnational doing business in Brazil 2021**. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_English.pdf. Acesso em: 31 jul. 2024.

WORLD BANK; PWC. **Paying taxes 2020**: the changing landscape of tax policy and administration across 190 economies. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/pdf/db2020/PayingTaxes2020.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2024.

WORLD BANK; PWC. **Paying taxes 2014**: the global picture – A comparison pf tax system in 189 economies worldwide. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/143331468313829830/pdf/886380WP0DB20100Box385194B00PUBLIC0.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2024.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius Simplicissimus**: os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Direito Tributário Atual, (22), 2008. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1593>. Acesso em 9 nov. 2024.