

O Princípio da Simplicidade Tributária: Conteúdo Normativo, Distinções Conceituais e sua Aplicação

The Principle of Tax Simplicity: Normative Content, Conceptual Distinctions, and its Application

Leonardo Aguirra de Andrade

Professor do Mestrado do IBDT. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP.

LL.M em Direito Tributário Internacional pelo Georgetown University.

E-mail: leonardoaguirra@gmail.com.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.18.2026.3235>

Resumo

O presente artigo examina o princípio da simplicidade tributária inserido no art. 145, § 3º, da Constituição Federal pela Emenda Constitucional n. 132/2023. A partir de uma análise semântica e normativa, o estudo distingue os conceitos de simplicidade e simplificação, e investiga a relação entre simplicidade e praticabilidade tributária, demonstrando que, enquanto a praticabilidade serve ao interesse da Administração Tributária, a simplicidade orienta de maneira geral todo o Sistema Tributário, servindo inclusive para proteção do contribuinte. O artigo se ancora na distinção entre complexidade necessária e complicação evitável na teoria da complexidade aplicada ao Direito Tributário, propondo que o princípio da simplicidade combate a complicação desnecessária das relações jurídico-tributárias, e não a complexidade inerente ao sistema. Por fim, examina a força normativa do novo princípio e dois casos concretos para sua aplicação: a ausência da ferramenta de apuração centralizada do Difal prevista no art. 24-A da Lei Complementar n. 87/1996, e a apuração do Adicional da CSLL no contexto do Pilar 2 da OCDE. *Palavras-chave:* princípio da simplicidade, Reforma Tributária, simplificação tributária, praticabilidade.

Abstract

This article examines the principle of tax simplicity introduced into Article 145, § 3, of the Federal Constitution by Constitutional Amendment No. 132/2023. Through a semantic and normative analysis, the study distinguishes between the concepts of simplicity and simplification and investigates the relationship between simplicity and tax practicability. It demonstrates that, while practicability serves the interests of the tax administration, simplicity guides the tax system as a whole, also serving to protect the taxpayer. The article draws upon the distinction between necessary complexity and avoidable complication – concepts from complexity theory applied to tax law – proposing that the principle of simplicity combats unnecessary complication in

legal-tax relationships rather than the complexity inherent to the system itself. Finally, it examines the normative force of this new principle and two concrete cases for its application: the absence of the centralized calculation tool for the Difal (differential tax rate) provided for in Article 24-A of Supplementary Law No. 87/1996, and the calculation of the CSLL surcharge within the context of the OECD's Pillar Two.

Keywords: principle of simplicity, Tax Reform, tax simplification, practicability.

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, promoveu a mais ampla reforma do Sistema Tributário Nacional desde a Constituição de 1988. Entre as inovações de maior alcance hermenêutico destaca-se a inserção, no § 3º do art. 145 da Constituição Federal, de um conjunto de princípios que, antes, poderiam ser construídos implicitamente e, agora, estão previstos expressamente no texto constitucional como vetores do Sistema Tributário Nacional: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente.

O presente artigo busca examinar o princípio da simplicidade. Não porque seja o mais relevante entre eles, mas porque – ao contrário dos demais, cujos contornos já contavam com alguma sedimentação doutrinária e jurisprudencial – a simplicidade tributária como princípio constitucional de aplicação geral se apresenta como uma densificação normativa de outros princípios, porém com avanços inovadores que merecem um exame mais aprofundado.

O presente artigo tem por objetivo contribuir para essa tarefa. Para tanto, parte-se de três ordens de questões. A primeira é de natureza semântica: em que medida os conceitos de simplicidade e de simplificação, ambos presentes no texto constitucional, exprimem conteúdos normativos distintos? A segunda é de natureza dogmática: em que medida a simplicidade se diferencia da praticabilidade tributária, instituto já consolidado na doutrina nacional? A terceira é de natureza aplicativa: qual é a força normativa do novo princípio e em que casos concretos ele pode ser invocado pelo contribuinte como instrumento de defesa contra obrigações tributárias excessivamente complicadas?

O percurso argumentativo do artigo organiza-se em sete seções, além da conclusão. Na segunda, examina-se a distinção entre simplicidade e simplificação. Na terceira, aborda-se a diferença entre simplicidade e praticabilidade, à luz da teoria da complexidade. Na quarta, investiga-se a relação entre capacidade contributiva, capacidade estrutural do contribuinte e os limites do princípio da simplicidade. Na quinta, examina-se a força normativa do princípio da simplicidade como direito subjetivo do contribuinte. Na sexta e sétima seções, aplicam-se essas categorias a dois casos concretos de tensão normativa: o portal do Difal e o

Adicional da CSLL no contexto do Pilar 2 da OCDE. A conclusão sintetiza as proposições e enuncia uma definição do conteúdo normativo do princípio.

2. Simplicidade e simplificação: uma distinção semântica e normativa necessária

2.1. O art. 179 da Constituição Federal e o conceito de simplificação

Antes mesmo da EC n. 132/2023, o texto constitucional já continha referência expressa à simplificação em matéria tributária. O art. 179 da Constituição determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Na mesma direção, o art. 146, inciso III, alínea *d*, determina que lei complementar disponha sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados de tributação.

O Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, é a mais conhecida expressão dessa diretriz constitucional de simplificação. Sua lógica é a da redução de complexidade: em vez de apurar e recolher separadamente cada um dos tributos incidentes sobre a atividade empresarial, o contribuinte optante recolhe um valor único, calculado sobre a receita bruta, que engloba tributos federais, estaduais e municipais. A simplificação consiste, portanto, na redução do número de fatores, procedimentos e obrigações envolvidos no cumprimento do dever tributário.

Essa lógica da simplificação articula-se com a ideia de redução quantitativa de complexidade. Ela pressupõe que o sistema tributário é, por natureza, multifatorial – há múltiplos tributos, múltiplas bases de cálculo, múltiplos entes competentes, múltiplas obrigações acessórias – e que é possível, por opção legislativa, reduzir esse número de fatores para determinadas categorias de contribuintes. A simplificação opera, assim, sobre a estrutura do sistema, reduzindo seus componentes.

A simplificação tributária é, portanto, um instrumento de política legislativa de alcance delimitado: ela atua sobre determinados sujeitos (pequenas empresas), reduzindo a multiplicidade de obrigações que sobre eles recaem, mas não impõe ao sistema como um todo nenhum padrão qualitativo de clareza, acessibilidade e proporcionalidade procedimental. Seu objetivo é tornar o cumprimento das obrigações tributárias menos numeroso para grupos específicos (pequenas empresas), não necessariamente menos complicado para todos os contribuintes.

O norte da simplificação tributária é a densificação normativa da isonomia (art. 150, II, da Constituição) no sentido de impedir que a complexidade da tributação seja uma barreira de entrada para pequenas empresas na competição com

grandes empresas¹. A diretriz constitucional é relevante, porque os custos de conformidade têm uma tendência natural de regressividade² e, por serem fixos, impactam de maneira mais intensa contribuintes com menor capacidade financeira e organizacional³.

2.2. O art. 145, § 3º, e o conceito de simplicidade

A simplicidade, tal como inserida no § 3º do art. 145 pela EC n. 132/2023, opera em dimensão distinta. Enquanto a simplificação do art. 179 dirige-se a uma categoria específica de contribuintes (microempresas e empresas de pequeno porte) e a um objetivo quantitativo determinado (redução do número de tributos e obrigações tributárias acessórias), o princípio da simplicidade enuncia um *standard* qualitativo de aplicação geral a todo o Sistema Tributário Nacional.

A simplicidade, nesse sentido, não aponta necessariamente para a redução do número de tributos ou de obrigações. Aponta, antes, para o modo como as normas tributárias são concebidas, comunicadas e aplicadas: elas devem ser de fácil apreensão, de acesso razoável pelo contribuinte, aplicáveis sem procedimentos desnecessariamente onerosos e sem exigências duplicadas ou redundantes. Em síntese, o princípio da simplicidade orienta-se à perspectiva subjetiva do contribuinte como destinatário das normas tributárias, assim como orienta o legislador sobre como fazer normas e a Administração Tributária sobre como aplicá-las.

Essa distinção tem consequências normativas relevantes. O princípio da simplificação, no âmbito do art. 179, é dirigido a uma política pública específica de favorecimento a determinados agentes econômicos. O princípio da simplicidade, por sua vez, vincula o legislador, o administrador e o intérprete na conformação de todo o sistema tributário, independentemente do porte ou da natureza do contribuinte. Trata-se de um vetor hermenêutico geral, não de uma política setorial.

Como observam Hugo de Brito Machado Segundo⁴ e Eurico Marcos Diniz de Santi e Lina Braga Santin Cooke⁵, os princípios inseridos no § 3º do art. 145 constituem diretrizes que deverão informar tanto a criação quanto a interpreta-

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 403.

² SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 197.

³ TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 127.

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Os princípios inseridos no art. 145, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 132/2023. In: HOFFMANN, Susy Gomes et al. (coord.). *Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. São Paulo: MP, 2025, p. 44.

⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COOKE, Lina Braga Santin. História da construção da Emenda Constitucional 132/2023. In: HOFFMANN, Susy Gomes et al. (coord.). *Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. São Paulo: MP, 2025, p. 27.

ção e a aplicação das normas tributárias decorrentes da reforma. No mesmo sentido, Leandro Paulsen destaca que qualquer norma infraconstitucional editada sem observância do princípio da simplicidade será passível de questionamento quanto à sua constitucionalidade⁶.

E qual é a definição de simplicidade nesse contexto? O princípio da simplicidade, a nosso ver, pode ser definido como uma densificação normativa da legalidade, da proporcionalidade, da proibição de excesso e da segurança jurídica.

A simplicidade reforça o comando normativo da legalidade material⁷, enquanto vetor que exige que as normas tributárias contenham comandos normativos de *simples determinação*, no sentido de que a sua abrangência e seu conteúdo sejam claros e determináveis e sua especificidade não torne a sua aplicação complicada. Entre uma especificação complicada e uma especificação simples, deve-se privilegiar o modo mais simples (e talvez mais amplo, menos específico). Normas mais amplas e gerais tendem a ser mais simples em comparação com as normas mais taxativas, acompanhadas de exceções e exceções das exceções. Aqui está um fator inovador importante do princípio da simplicidade: o Sistema Tributário brasileiro deve adotar normas mais gerais, mais principiológicas, para atender o comando normativo da simplicidade.

A simplicidade é o campo de densificação da proporcionalidade, no que se refere ao campo da *adequação* (no qual se avalia se a medida tem aptidão para promover o resultado ou atingir⁸), a partir do qual se espera que as normas tributárias não imponham ao contribuinte atividades inúteis, como por exemplo exigir obrigações acessórias desnecessárias. Ou seja, a simplicidade impede que o contribuinte seja compelido a cumprir medidas que não tenham aptidão para resultar no fim pretendido pela Administração Tributária, seja porque não aumentam a arrecadação, seja porque não contribuem para aprimoramento da fiscalização de tributos. É mais simples exigir do contribuinte o que ainda não lhe foi exigido, apenas uma vez, com o objetivo de atingir o objetivo arrecadatário e fiscalizatório. E o contrário: é complicado cumprir obrigações tributárias redundantes, repetidas, ou desvinculadas de um objetivo arrecadatário ou fiscalizatório.

De outro lado, a simplicidade também densifica a proporcionalidade, relativamente ao campo da *necessidade*: entre duas medidas com igual aptidão para atingir o objetivo almejado pelo Estado, deve-se escolher aquela com menor res-

⁶ PAULSEN, Leandro. *Reforma Tributária: o Sistema Tributário Nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025*. São Paulo: Thomson Reuters, 2025.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 10.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 180-196.

trição de direitos dos particulares⁹. A simplicidade tem eficácia aqui no que se refere ao *modo de restrição* de direitos. Se o contribuinte tem que pagar um tributo, há várias etapas e modos para cumprir essa tarefa: o contribuinte deve buscar acesso às normas aplicáveis, interpretar a legislação, apurar e calcular o tributo, obter uma ou mais guias de pagamento, recolher o tributo, apresentar a informação a um ou mais entes federativos sobre o pagamento do tributo. Em cada uma dessas tarefas, há uma potencialidade de restrição de direitos, seja pela excessividade dos ônus dos custos de conformidade, seja complicação dos procedimentos, seja pela complexidade de fatores envolvidos. A simplicidade orienta a redução da complicação nos procedimentos a serem adotados, no sentido de que o seu cumprimento seja o mais fácil e com o menor ônus possível.

A simplicidade também densifica o princípio da proibição ao excesso (ou da proporcionalidade em sentido estrito)¹⁰ no sentido de obstar que as normas tributárias sejam excessivamente complicadas, seja na sua interpretação, aplicação ou cumprimento. Simplicidade e excessividade não são opostos aqui. A excessividade é um atributo da complicação no procedimento a ser adotado para o contribuinte cumprir as tarefas acima mencionadas.

Por fim, a simplicidade reforça a segurança jurídica, na linha de exigir do legislador a edição de normas tributárias o mais compreensíveis possível. Reforça-se aqui a exigência de cognoscibilidade material: e intelectual, sobretudo a clareza linguística e a determinabilidade de conteúdo¹¹. Não se trata de uma imposição de ausência de dúvida ou de uma exigência de determinação absoluta, e sim de uma diretriz para edição de normas mais simples e compreensíveis.

A análise da reforma tributária e de seus efeitos sobre o padrão de complicação do Sistema Tributário confirma que o alcance da novidade normativa introduzida pela EC n. 132/2023 ainda está em processo de maturação¹². Ainda assim, já é possível afirmar que simplicidade e simplificação são conceitos constitucionalmente distintos, com destinatários, estruturas e funções diferentes. A simplificação é política legislativa setorial; a simplicidade é princípio constitucional de alcance geral. Ignorar essa distinção seria esvaziar o conteúdo normativo inovador que o constituinte derivado quis imprimir ao § 3º do art. 145 da Constituição Federal. A melhor compreensão do seu conteúdo e alcance do princípio da simplicidade pode ser desenvolvida a partir da comparação com os conceitos de praticabilidade, complexidade e complicação, como examinado abaixo.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 180-196.

¹⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 447.

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2025, p. 343-387.

¹² LEÃO, Martha. A Reforma Tributária sobre o Consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58, ano 42. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024, p. 389-409, p. 392.

3. Simplicidade e praticabilidade: perspectivas opostas do fenômeno tributário

3.1. Complexidade e complicação: o aporte da teoria da complexidade

Para compreender adequadamente a distinção entre simplicidade e praticabilidade, é necessário, em primeiro lugar, precisar o que se entende por complexidade no contexto do direito tributário. A teoria da complexidade, desenvolvida no plano filosófico por Edgar Morin¹³ e aplicada ao direito tributário por André Folloni¹⁴, oferece um aporte pertinente.

Para Morin, a complexidade não é um defeito do pensamento nem uma imperfeição a ser corrigida: é uma propriedade constitutiva de determinados fenômenos, caracterizados pela multiplicidade de elementos em interação, pela não linearidade das relações causais e pela emergência de propriedades que não se reduzem às partes componentes. Um sistema complexo não pode, por definição, ser inteiramente simplificado sem que perca as propriedades que lhe são essenciais¹⁵.

Essa caracterização morineana da complexidade encontra reforço em duas outras tradições teóricas que, por vias distintas, chegam a conclusões convergentes.

Niklas Luhmann, na Teoria dos Sistemas Sociais, define a complexidade como a situação em que já não é possível que cada elemento de um sistema se relacione, a cada momento, com todos os demais elementos – o que obriga à seleção e introduz contingência e risco em qualquer operação do sistema¹⁶.

Para Luhmann, sistemas sociais – entre eles o sistema jurídico-tributário – cumprem precisamente a função de reduzir a complexidade do ambiente por meio da seleção daquilo que, segundo sua própria lógica operacional, será incorporado a seus processos internos; ao fazê-lo, contudo, o sistema não elimina a complexidade, apenas a converte em complexidade interna, estruturada e relativamente mais administrável¹⁷.

Essa formulação é particularmente útil ao presente estudo, porque oferece uma definição operacional de simplificação: simplificar não significa eliminar elementos do sistema, mas restringir seletivamente as possibilidades de relação entre eles – exatamente o que ocorre, como visto na seção anterior, na lógica do art. 179 da Constituição.

¹³ MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. Tradução de Eliane Lisboa. 4. ed. Porto Alegre: Sulina, 2011, p. 20.

¹⁴ FOLLONI, André. *Introdução à teoria da complexidade*. Curitiba: Juruá, 2016, p. 45-60.

¹⁵

¹⁶ NEVES, Clarissa Eckert Baeta; NEVES, Fabricio Monte. O que há de complexo no mundo complexo? Niklas Luhmann e a Teoria dos Sistemas Sociais. *Sociologias* v. 8, n. 15. Porto Alegre, 2006, p. 182-207, p. 185.

¹⁷ KUNZLER, Caroline de Moraes. A Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann. *Estudos de Sociologia* v. 9, n. 16. Araraquara, 2004, p. 8.

Já David Snowden, ao propor com Mary Boone o modelo Cynefin de classificação de contextos decisórios, oferece um critério objetivo para demarcar complicado e complexo a partir da cognoscibilidade da relação entre causa e efeito¹⁸. No domínio complicado, a relação causal existe e é cognoscível, ainda que exija análise especializada e decomposição técnica – é o domínio dos peritos, no qual mais de uma resposta correta pode coexistir. No domínio complexo, a relação causal não é cognoscível *a priori*, apenas retrospectivamente, em razão da emergência de padrões que não podem ser inferidos pela mera análise das partes. Esse critério causal confirma, sob ângulo distinto, a tese de Morin: complicado não é sinônimo de complexo. O complicado permanece no domínio da ordem – decomponível e dominável por perícia técnica, a um custo elevado de tempo ou recursos; o complexo pertence ao domínio da emergência, no qual nem mesmo a perícia técnica garante, de antemão, a previsão do resultado.

A convergência entre Morin, Luhmann e Snowden autoriza uma precisão terminológica relevante para o presente artigo: complicado e complexo não são gradações de uma mesma escala de dificuldade, mas designam fenômenos qualitativamente distintos.

O antônimo de complicado é fácil, claro ou simples – é uma questão de esforço analítico superável por decomposição técnica. O antônimo de complexo, por sua vez, não é simples, mas linear, redutível ou decomponível – é uma questão de saber se o todo pode ou não ser inferido a partir do conhecimento isolado de suas partes. Essa precisão é o que permite, na sequência deste artigo, afirmar que o princípio da simplicidade combate a complicação evitável sem prometer a eliminação da complexidade estrutural do sistema tributário.

Folloni, ao aplicar essa perspectiva ao Direito Tributário brasileiro, demonstra que o sistema tributário é, em larga medida, um sistema complexo – e que parte de sua complexidade é inerente à sua função social e jurídica. Um sistema tributário que pretenda realizar os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da não cumulatividade e da preservação da livre concorrência não pode ser, por natureza, simples no sentido de unidimensional ou monocausal. Sua complexidade reflete a complexidade das relações econômicas e sociais que ele regula¹⁹⁻²⁰. Uma norma tributária que pretende a tributação da renda, respeitan-

¹⁸ SNOWDEN, David J.; BOONE, Mary E. A leader's framework for decision making. *Harvard Business Review* v. 85, n. 11, nov. 2007, p. 68-76, p. 70-72. Cf. também SNOWDEN, David J.; KURTZ, Cynthia F. The new dynamics of strategy: sense-making in a complex and complicated world. *IBM Systems Journal* v. 42, n. 3, 2003, p. 462-483.

¹⁹ FOLLONI, André; SIMM, Cristina Barbosa. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 11, n. 1, 2016, p. 49-70, p. 53-55. DOI: 10.5902/1981369419726.

²⁰ FOLLONI, André. Reflexões sobre *complexity science* no direito tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et al. (coord.). *Direito tributário e filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p. 25-30.

do a capacidade contributiva individual de cada contribuinte e a progressividade, por sua natureza, é complexa. E essa complexidade é um sinal de que o sistema tributário pretende promover a isonomia.

Mas há uma diferença fundamental entre complexidade necessária e complicação evitável. Um sistema pode ser complexo – isto é, composto de múltiplos elementos em interação – sem ser complicado, no sentido de obscuro, inacessível, redundante, contraditório ou excessivo. A complicação é um atributo do modo como as regras são formuladas e comunicadas; não é uma propriedade intrínseca do fenômeno tributado. Regras redundantes, exigências duplicadas, cálculos que poderiam ser simplificados sem perda de precisão, obrigações acessórias desproporcionais em relação à sua finalidade informativa: tudo isso é complicação evitável, não complexidade necessária.

É precisamente contra essa complicação evitável que o princípio da simplicidade se dirige. Ele não exige que o sistema tributário seja monossilábico ou que a tributação ignore a complexidade das relações econômicas. Exige, antes, que as normas tributárias não imponham ao contribuinte ônus desnecessários, procedimentos redundantes ou exigências desproporcionais à sua finalidade. Como dito acima, o princípio da simplicidade é, nesse sentido, uma expressão do postulado da proporcionalidade aplicado ao campo das obrigações tributárias acessórias e dos procedimentos de apuração e recolhimento.

A distinção entre complexidade e complicação é, portanto, o instrumento operativo central para a aplicação do princípio da simplicidade. Ela permite ao intérprete identificar, em cada caso concreto, se o ônus imposto ao contribuinte decorre da natureza do fenômeno tributado – hipótese em que é tolerável – ou de escolhas legislativas e administrativas desnecessárias – hipótese em que o princípio da simplicidade impõe sua eliminação ou mitigação. É sobre esse critério que repousa a efetividade normativa do princípio.

Essa distinção, desenvolvida no plano filosófico e aplicada ao direito tributário brasileiro, encontra confirmação e aprofundamento no plano do direito tributário comparado. O estudo de Tamer Budak, Simon James e Adrian Sawyer, publicado no *eJournal of Tax Research* em 2016, sob o título *International Experiences of Tax Simplification and Distinguishing Between Necessary and Unnecessary Complexity*, sintetiza os resultados de uma pesquisa comparada sobre as experiências de simplificação tributária em 11 países – Austrália, Canadá, China, Malásia, Nova Zelândia, Rússia, África do Sul, Tailândia, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos – publicados em obra coletiva de sua organização²¹. A conclusão transversal

²¹ BUDAK, Tamer; JAMES, Simon; SAWYER, Adrian. International experiences of tax simplification and distinguishing between necessary and unnecessary complexity. *eJournal of Tax Research* v. 14, n. 2, nov. 2016, p. 337-358, p. 337. Cf. também: JAMES, Simon; SAWYER, Adrian; BUDAK, Tamer (eds.). *The complexity of tax simplification: experiences from around the world*. Basingstoke/

do estudo é que um grau considerável de complexidade é inevitável nos sistemas tributários modernos, dadas a multiplicidade de objetivos que eles devem atender e a complexidade do ambiente socioeconômico em que operam. Mas a constatação da inevitabilidade da complexidade não é, para os autores, razão para abandonar a simplicidade como objetivo: é, ao contrário, razão para incorporá-la permanentemente ao processo de formulação da política tributária, como parâmetro de avaliação de qualquer proposta normativa.

Para os fins do presente artigo, são particularmente relevantes dois aportes conceituais do estudo de Budak, James e Sawyer. O primeiro é a distinção entre *complexidade de design* e *complexidade operacional*. A complexidade de design decorre das escolhas estruturais do sistema tributário – o número de tributos, as bases de cálculo, as isenções, as alíquotas e os regimes diferenciados. É a complexidade que emerge das opções de política tributária em si, e que, em grande medida, reflete a complexidade das relações econômicas e sociais que o sistema pretende regular – correspondendo, assim, ao que Morin e Folloni identificam como complexidade necessária. A complexidade operacional, por sua vez, decorre do modo como as normas são redigidas, comunicadas e administradas – a clareza da linguagem legal, a acessibilidade das informações ao contribuinte, a eficiência dos procedimentos de apuração e o recolhimento. É esse segundo tipo que corresponde, em larga medida, ao campo da complicação evitável: não é a complexidade inerente ao fenômeno tributado, mas a complexidade do modo como o Estado o regula e comunica. Sobre ela, o princípio da simplicidade incide com maior intensidade e menor margem de justificação para o legislador.

O segundo aporte relevante é o critério proposto pelos autores para identificar a complexidade desnecessária. A partir de uma abordagem estratégica de design e reforma tributária, os autores sustentam que a complexidade é desnecessária quando há uma *disjunção* entre os objetivos legítimos do sistema tributário e as normas efetivamente adotadas para persegui-los: “where there is a disjoint, the potential for unnecessary complexity is great.”²² Em outras palavras: sempre que uma norma tributária – seja na sua estrutura, seja na sua redação, seja no seu modo de administração – não serve a nenhum dos objetivos legítimos do sistema (eficiência, equidade, arrecadação, transparência), a complexidade que ela gera é, por definição, desnecessária e, portanto, suscetível de eliminação. Esse critério da disjunção é particularmente útil para a operacionalização do princípio da simplicidade como direito defensivo do contribuinte, examinada na seção 5 deste artigo: a obrigação tributária que não encontra correspondência em nenhum ob-

New York: Palgrave Macmillan, 2016.

²² BUDAK; JAMES; SAWYER, 2016, p. 351: “Where there is a disjoint, the potential for unnecessary complexity is great. This suggests that those charged with the design and reform of the tax system should include simplicity as one of the key evaluators of any design or reform proposal.”

jetivo legítimo do sistema é, à luz desse critério, candidata à impugnação fundada no art. 145, § 3º, da Constituição Federal.

Os autores identificam, ademais, três dimensões distintas em que a simplificação pode e deve operar: a simplificação da *lei tributária* (clareza da redação normativa, eliminação de redundâncias e contradições), a simplificação das *comunicações ao contribuinte* (formulários, instruções, canais digitais, pré-preenchimento de declarações) e a simplificação da *administração tributária* (procedimentos de apuração, recolhimento, fiscalização e contencioso)²³. A lição mais importante do estudo comparado é que as tentativas de simplificação que atacam apenas uma dessas dimensões – em especial as reescritas legislativas levadas a cabo na Austrália, na Nova Zelândia e no Reino Unido, todas encerradas antes de concluídas e com resultados modestos – tendem ao insucesso exatamente porque ignoram as demais. Isso importa para o presente artigo por uma razão direta: as três dimensões de Budak, James e Sawyer correspondem às três dimensões do princípio da simplicidade enunciadas no item 3.3, adiante – normativa, procedimental e tecnológica. O princípio constitucional da simplicidade do art. 145, § 3º, não pode, portanto, ser interpretado como diretiva endereçada exclusivamente ao legislador que redige a norma. Ele vincula igualmente o administrador que a comunica ao contribuinte e o gestor que define os instrumentos tecnológicos de sua operacionalização. A ausência de ferramenta adequada de apuração é, sob essa perspectiva, tão violadora do princípio da simplicidade quanto a redação obscura ou a exigência redundante – como o caso do portal do Difal, examinado na seção 6 deste artigo, ilustra de modo concreto.

3.2. A praticabilidade como eficiência estatal

A praticabilidade tributária é instituto doutrinário consolidado na literatura tributária brasileira. Misabel Derzi, em formulação que se tornou referência clássica, define praticabilidade como o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis²⁴. Regina Helena Costa, em obra específica sobre o tema, aprofunda esse conceito e o situa como exigência lógico-jurídica que haja expedientes para adequar a execução das leis à realidade massificada das relações tributárias²⁵.

²³ BUDAK; JAMES; SAWYER, 2016, p. 338-342. A tripartição – lei, comunicações e administração – foi desenvolvida com base nas categorias propostas por JAMES, Simon; SAWYER, Adrian; WALLSCHUTZKY, Ian. Tax simplification: a review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom. *eJournal of Tax Research* v. 13, n. 1, 2015, p. 280-302.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG* n. 30/31. Belo Horizonte, 1987/1988, p. 213-260, p. 228.

²⁵ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 55-75.

O que é essencial compreender é que a praticabilidade, historicamente, foi construída a partir da perspectiva do Estado. Os mecanismos de praticabilidade – substituição tributária, pauta fiscal, tributação por estimativa, retenção na fonte – foram desenvolvidos para tornar viável e eficiente a arrecadação tributária por parte da administração fiscal. Eles respondem a uma lógica de eficiência estatal: diante da impossibilidade prática de verificar individualmente cada fato gerador e cada base de cálculo, o Estado estabelece presunções, médias e substitutos que tornam a tributação administrável em larga escala.

A praticabilidade pode, nesse sentido, gerar resultados que contrariam a simplicidade do ponto de vista do contribuinte. Fernando Aurelio Zilveti, ao tratar dos limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva, já havia sinalizado essa tensão: há casos em que a estrutura simples ou prática adotada em função da praticabilidade afronta a igualdade na tributação²⁶. Quando isso ocorre, a praticabilidade deve ceder. O mesmo raciocínio se aplica ao princípio da simplicidade: a praticabilidade não pode ser invocada para justificar a imposição de procedimentos desnecessariamente complexos ao contribuinte quando o mesmo resultado arrecadatório poderia ser alcançado por meios mais simples.

Praticabilidade e simplicidade não são, portanto, princípios convergentes. São perspectivas distintas – e potencialmente conflitantes – sobre o mesmo fenômeno tributário. A praticabilidade pergunta: como o Estado pode arrecadar de modo viável e eficiente? A simplicidade pergunta: como o contribuinte pode cumprir suas obrigações sem ser submetido a ônus redundantes, desnecessário ou excessivamente complicados? A EC n. 132/2023, ao elevar a simplicidade à condição de princípio constitucional expresso, reequilibrou essa relação: a eficiência estatal continua sendo um valor legítimo, mas não pode mais ser invocada sem o contrapeso da perspectiva do contribuinte.

3.3. A simplicidade como perspectiva do contribuinte

Se a praticabilidade é orientada pela perspectiva do Estado, a simplicidade é orientada pela perspectiva do contribuinte. Ela regula o modo como o Estado organiza e comunica as obrigações tributárias para que o contribuinte possa identificar a norma aplicável, interpretá-la, apurar o tributo devido e recolhê-lo, sem que esse processo seja desnecessariamente oneroso, opaco e complicado.

Essa perspectiva subjetiva do contribuinte abrange pelo menos três dimensões. A primeira é a dimensão normativa: as normas tributárias devem ser redigidas de modo claro, não contraditório e acessível. A segunda é a dimensão proce-

²⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Simplicius simplicissimus*, os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva. *Revista Direito Tributário Atual* v. 22. São Paulo: IBDT, p. 179-192, p. 185.

dimental: os procedimentos de apuração e recolhimento devem ser os menos onerosos possível, sem exigências duplicadas, redundantes e complicadas. A terceira é a dimensão tecnológica: os instrumentos e ferramentas postos à disposição do contribuinte pelo Estado devem efetivamente facilitar o cumprimento das obrigações tributárias.

Heron Charneski, ao examinar a função simplificadora das regras tributárias, observa que existe um limite para a simplicidade, a partir do qual ela não pode avançar sem comprometer outros objetivos do sistema, como a segurança jurídica, a legalidade e a própria igualdade fundada na capacidade contributiva²⁷. Esse limite, contudo, não elimina a força normativa do princípio da simplicidade: ele apenas delimita o campo dentro do qual o princípio opera. Dentro desse campo, a simplicidade é mandatória e vincula o legislador, o administrador e o intérprete.

A natureza do princípio da simplicidade como mandamento de otimização²⁸ impõe ao Estado o dever de realizá-lo na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Isso não significa que toda complexidade seja inconstitucional: significa que toda complicação evitável é. O princípio opera, portanto, como um mandato de eficiência em favor do contribuinte – impondo ao legislador, ao administrador e ao intérprete a permanente busca pelo modo menos oneroso de organizar as relações jurídico-tributárias, sem sacrifício dos objetivos constitucionais que o sistema deve realizar.

A perspectiva do contribuinte, assim compreendida, não é antagônica ao interesse público na arrecadação: é sua condição de legitimidade. Um sistema tributário que impõe ao contribuinte complicação desnecessária não é apenas inconstitucional à luz do princípio da simplicidade – é também, em última análise, menos eficiente, pois gera maiores custos de conformidade, maior litigiosidade e menor grau de adesão voluntária às obrigações tributárias.

4. Capacidade contributiva, capacidade estrutural e o limite do princípio da simplicidade

4.1. A capacidade contributiva como capacidade estrutural de colaboração com o Fisco

A obra de Fernando Aurelio Zilveti sobre os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva²⁹ permite avançar um passo além da

²⁷ CHARNESKI, Heron. *Função simplificadora das regras tributárias e o lucro como base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 120-140.

²⁸ LEÃO, Martha. A Reforma Tributária sobre o Consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58, ano 42. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024, p. 389-409, p. 395.

²⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Simplicius simplicissimus*, os limites da praticabilidade diante do

distinção entre simplicidade e praticabilidade traçada na seção anterior. Se a capacidade contributiva, em sua acepção clássica, designa a aptidão econômica do contribuinte para suportar o ônus tributário, é possível reconhecer, ao lado dela, uma dimensão correlata e operacionalmente relevante: a capacidade estrutural ou organizacional do contribuinte para colaborar com a administração tributária no cumprimento de obrigações principais e acessórias.

Essa capacidade estrutural não se confunde com a capacidade econômica que fundamenta a tributação, mas guarda com ela relação de proporcionalidade direta. Trata-se da capacidade de colaboração em sentido amplo³⁰. Grandes contribuintes – grupos econômicos de grande porte, instituições financeiras, multinacionais – dispõem, em regra, de departamentos fiscais especializados, sistemas de informação robustos, assessoria jurídica e contábil permanente e orçamento dedicado à conformidade tributária. Pequenos e médios contribuintes, ao contrário, frequentemente não dispõem dessa estrutura: o cumprimento de obrigações tributárias complexas recai sobre um número reduzido de pessoas, com menor especialização técnica e menor capacidade de absorver os custos de conformidade.

Essa correlação entre porte econômico e capacidade estrutural de colaboração com o Fisco é, em alguma medida, o fundamento subjacente ao próprio art. 179 da Constituição Federal, examinado na seção 2 deste artigo. Ao determinar tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte por meio da simplificação de suas obrigações, o constituinte originário reconheceu, ainda que implicitamente, que a imposição do mesmo grau de complexidade procedimental a todos os contribuintes, independentemente de seu porte, oneraria desproporcionalmente aqueles com menor capacidade estrutural de absorver esse custo.

4.2. Os limites do raciocínio: a simplicidade como direito de todo contribuinte

Essa constatação, contudo, não pode ser invertida em prejuízo do princípio da simplicidade aplicado aos grandes contribuintes. Não decorre da maior capacidade estrutural das grandes empresas nenhuma autorização para que o Estado lhes imponha, sem critério, obrigações desnecessárias, redundantes, desproporcionais e excessivamente complicadas. A capacidade de absorver complicações não é o mesmo que o dever de absorvê-la indiscriminadamente. O princípio da simplicidade, na medida em que decorre de norma constitucional de aplicação geral, vincula o Estado em relação a todos os contribuintes – pequenos, médios e grandes –, ainda que a intensidade do escrutínio sobre a proporcionalidade das exigências possa variar conforme a capacidade estrutural de cada um.

princípio da capacidade contributiva. *Revista Direito Tributário Atual* v. 22. São Paulo: IBDT, p. 179-192, p. 188-190.

³⁰ PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa*: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, versão digital.

É nesse ponto que o princípio da simplicidade se articula com o princípio da proporcionalidade para robustecer um direito do contribuinte que, embora preexistente no sistema constitucional tributário, ganha agora fundamento normativo expresso e autônomo. Mesmo um grande contribuinte, dotado de ampla capacidade estrutural, pode invocar a simplicidade contra exigências que sejam excessivamente onerosas, dupliquem informações já fornecidas por outros meios, ou imponham o cumprimento de obrigação a quem não está em posição mais próxima e eficiente para fazê-lo ou exija a observância de regras tributárias excessivamente complicadas. O critério decisivo não é o porte do contribuinte, mas a necessidade, a adequação e a proporcionalidade da exigência em relação à finalidade que ela busca realizar.

A capacidade estrutural do contribuinte funciona, assim, como variável relevante na ponderação proporcional exigida pelo princípio da simplicidade – ela pode justificar, para grandes contribuintes, a manutenção de obrigações mais complicadas que seriam desproporcionais para pequenas empresas –, mas não elimina, em nenhuma hipótese, o núcleo do direito à simplicidade: o de não ser submetido a exigências desnecessárias, redundantes, mal direcionadas ou excessivamente complicadas, independentemente do porte econômico de quem as suporta.

5. A força normativa do princípio da simplicidade e o direito subjetivo do contribuinte

5.1. Princípio constitucional e mandamento de otimização

A inserção do princípio da simplicidade no § 3º do art. 145 da Constituição Federal pela EC n. 132/2023 não é desprovida de consequências normativas. Ao contrário do que poderia sugerir uma leitura cética do texto, a simples declaração do princípio da simplicidade não torna o sistema tributário simples de imediato – como observam, com razão, os que apontam para a distância entre o enunciado normativo e a realidade –, mas tampouco se trata de mera norma programática sem eficácia imediata.

Como observa Fernando Aurelio Zilveti ao tratar dos novos princípios constitucionais tributários introduzidos pela EC n. 132/2023, esses princípios têm densidade normativa suficiente para orientar a interpretação e a aplicação das normas tributárias, servindo como vetores hermenêuticos que o legislador, o administrador e o julgador não podem ignorar³¹. Heron Charneski, por sua vez, examina a tensão interna que o princípio da simplicidade introduz na igualdade

³¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Novos princípios do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 60, ano 43. São Paulo: IBDT, 2025.

tributária, concluindo que sua aplicação implica ponderar os efeitos simplificados sobre a equidade geral do sistema³².

Mariana Ferreira e Marcus Abraham reforçam que o princípio da simplicidade constitui um vetor de proteção ao contribuinte frente ao excesso normativo e procedimental, e que sua força constitucional vinculante decorre diretamente de sua inserção no § 3º do art. 145 da Constituição Federal³³.

O princípio da simplicidade, como mandamento de otimização, impõe ao Estado o dever de, progressivamente, tornar o sistema tributário menos oneroso do ponto de vista do contribuinte – eliminando redundâncias, reduzindo exigências desproporcionais, melhorando os instrumentos tecnológicos de apuração e recolhimento – e veda ao Estado a adoção de medidas que, sem justificativa razoável, aumentem desnecessariamente a complicação nas obrigações tributárias.

5.2. O princípio da simplicidade como direito defensivo do contribuinte

Além de sua dimensão objetiva como vetor hermenêutico geral, o princípio da simplicidade tem uma dimensão subjetiva: ele confere ao contribuinte um direito de invocar sua proteção contra exigências tributárias desnecessariamente complicadas. Esse direito defensivo se articula, no plano procedimental, com o princípio da proporcionalidade: as medidas estatais que impõem ônus ao contribuinte devem ser necessárias, adequadas e proporcionais à finalidade que buscam realizar.

Nesse sentido, o contribuinte pode invocar o princípio da simplicidade para: (i) questionar a validade de obrigações acessórias redundantes ou desproporcionais; (ii) exigir o cumprimento de deveres do Estado que visem a facilitar a apuração e o recolhimento dos tributos, como a disponibilização de ferramentas tecnológicas previstas em lei; e (iii) resistir à imposição de apurações desnecessariamente complicadas quando o mesmo resultado poderia ser alcançado por meios mais simples.

Essa dimensão defensiva do princípio da simplicidade é particularmente relevante no contexto atual, em que a reforma tributária promovida pela EC n. 132/2023 ainda está em processo de implementação e em que diversas obrigações tributárias preexistentes continuam a impor ao contribuinte ônus que não encontram justificativa adequada. Os dois casos examinados nas seções seguintes ilustram esse problema de modo concreto.

³² CHARNESKI, Heron. *Questões de princípios* – arquitetura jurídica da Reforma Tributária. São Paulo: Portal da Reforma Tributária, 2026.

³³ FERREIRA, Mariana; ABRAHAM, Marcus. Princípio da simplicidade tributária: razões para acreditar no princípio constitucional. *Revista Eletrônica da OAB-RJ*, 2025. Disponível em: <https://revistaeletronicaobabrj.emnuvens.com.br/revista/article/view/387>. Acesso em: 18 jun. 2026.

6. Primeiro caso: o portal do Difal e a ausência da ferramenta de apuração centralizada

6.1. O Difal e sua estrutura constitucional e legal

O diferencial de alíquotas do ICMS – Difal – é um mecanismo de partilha do imposto nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final. Introduzido pela Emenda Constitucional n. 87/2015, o Difal determina que, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte, localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual será partilhado entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Após o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 1.287.019 e da ADI n. 5.469 (Tema 1.093), fixar a premissa de que a cobrança do Difal pressupõe a edição de lei complementar veiculadora de normas gerais, a Lei Complementar n. 190, publicada em 5 de janeiro de 2022, alterou a Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) para regulamentar a matéria³⁴. Entre as inovações mais relevantes da LC n. 190/2022 está o art. 24-A, que determina a criação de um portal eletrônico unificado para a operacionalização do Difal, com objetivo de *simplificar* a apuração do tributo.

A exigência de lei complementar para a cobrança do Difal, firmada pelo STF, e a edição da LC n. 190/2022 em resposta a esse entendimento representam, portanto, não apenas a regularização formal da cobrança, mas também a oportunidade para que o legislador complementar introduzisse mecanismos de cooperação e simplificação procedimental. O art. 24-A é a expressão normativa dessa oportunidade – e sua plena implementação é condição para que o regime do Difal possa ser considerado compatível com o princípio da simplicidade.

6.2. O art. 24-A da Lei Kandir e a ferramenta de apuração centralizada

O art. 24-A da Lei Complementar n. 87/1996, inserido pela LC n. 190/2022, determina que os Estados e o Distrito Federal disponibilizem portal eletrônico contendo a legislação aplicável às operações sujeitas ao Difal, as alíquotas interestaduais e internas, informações sobre benefícios fiscais e obrigações acessórias. O § 2º do referido artigo determina que o portal contenha ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte e a emissão das guias de recolhimento para cada ente da Federação³⁵.

³⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 190, de 4 de janeiro de 2022. Altera a Lei Complementar n. 87/1996 para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 jan. 2022.

³⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). Art. 24-A, § 2º, incluído pela LC n. 190/2022. *Diário Oficial da União*, Brasília, 16 set. 1996.

Essa previsão legislativa é expressão inequívoca de uma lógica de simplicidade na perspectiva do contribuinte: em vez de exigir que o varejista nacional apure o Difal separadamente para cada um dos 26 Estados e o Distrito Federal, o legislador complementar determinou a criação de uma ferramenta centralizada. A previsão articula-se, ainda, com o princípio da cooperação, também inserido no § 3º do art. 145 pela EC n. 132/2023³⁶, reforçando que os novos princípios constitucionais tributários devem ser compreendidos de forma sistêmica e complementar.

A centralização da apuração do Difal em uma ferramenta única não é mera conveniência tecnológica: é obrigação legal expressa e, à luz dos princípios da simplicidade e da cooperação, também obrigação constitucional. O contribuinte que opera em múltiplos Estados tem o direito de apurar o tributo interestadual em um único ambiente, sem a necessidade de percorrer individualmente os sistemas de cada unidade federativa. Esse direito decorre diretamente da lei complementar e, agora, também do princípio constitucional que o fundamenta.

6.3. A não implementação da ferramenta centralizada e a violação do princípio da simplicidade

O portal do Difal foi efetivamente criado pelos Estados e pelo Distrito Federal, em cumprimento parcial ao art. 24-A da LC n. 87/1996. No entanto, a ferramenta de apuração centralizada prevista no § 2º do mesmo artigo não foi implementada em sua totalidade. Em junho de 2026, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que a inoperabilidade das ferramentas do portal do Difal não afastaria a exigibilidade do tributo, por considerar que a disponibilização de links que redirecionam o contribuinte para os portais individuais das unidades federativas já configuraria o cumprimento da norma nacional³⁷.

Embora o STJ tenha se pronunciado pela manutenção da exigibilidade do tributo – o que é compreensível do ponto de vista da continuidade da arrecadação –, a questão da violação do princípio da simplicidade permanece em aberto em sua dimensão autônoma, e deve ser avaliada pelo Supremo Tribunal Federal, por se tratar de questão de natureza constitucional. O fato de que a exigibilidade do tributo se mantém não significa que o Estado tenha cumprido o dever que a lei lhe impõe de disponibilizar uma ferramenta de apuração centralizada. São questões distintas: uma é a existência e a exigibilidade da obrigação tributária; outra é o dever estatal de tornar o cumprimento dessa obrigação o menos oneroso possível para o contribuinte.

³⁶ PAULSEN, Leandro. *Reforma Tributária: o Sistema Tributário Nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025*. São Paulo: Thomson Reuters, 2025, p. 87.

³⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 2.154.393/DF, Primeira Turma, Relatoria do Ministro Gurgel de Faria. Julgado em 12.05.2026.

Do ponto de vista do princípio da simplicidade, a situação atual é de tensão normativa manifesta. O contribuinte que opera nacionalmente no varejo é obrigado a apurar individualmente o Difal para cada um dos Estados destinatários de suas operações, consultando portais distintos, verificando alíquotas e benefícios fiscais em 27 legislações diferentes e emitindo guias separadas para cada ente da Federação. Isso é, por definição, complicação evitável: o próprio legislador complementar reconheceu que era possível – e que deveria ser feita – a centralização dessa apuração em uma ferramenta única.

A omissão estatal na implementação dessa ferramenta constitui, portanto, violação do princípio da simplicidade. O contribuinte pode invocar esse princípio para exigir do Estado o cumprimento do dever legal de disponibilizar a ferramenta de apuração centralizada prevista no art. 24-A, § 2º, da LC n. 87/1996 – dever esse que deriva não apenas da lei complementar, mas também do princípio constitucional da simplicidade, que agora o fundamenta e lhe confere hierarquia superior.

7. Segundo caso: o adicional da CSLL e a complexidade do Pilar 2 da OCDE

7.1. O Pilar 2 e o adicional da CSLL

O Pilar 2 do projeto BEPS 2.0 da OCDE/G20 – denominado Global Anti-Base Erosion Rules (Regras GloBE) – estabelece um mecanismo de tributação mínima global de 15% sobre a renda de grupos multinacionais cuja receita anual consolidada seja igual ou superior a 750 milhões de euros³⁸. O Brasil, por meio da Lei n. 15.079, publicada em 27 de dezembro de 2024, instituiu o Adicional da CSLL como sua implementação da regra do QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax), a modalidade doméstica qualificada do Pilar 2³⁹.

A adoção do Adicional da CSLL responde a uma lógica defensiva legítima: ao tributar domesticamente os lucros excedentes de multinacionais que, em razão de incentivos fiscais ou de planejamento tributário, pagam menos de 15% de imposto sobre a renda no Brasil, o País evita que outras jurisdições tributem esses mesmos lucros por meio dos mecanismos de IIR (Income Inclusion Rule) ou UTPR (Undertaxed Profits Rule).

A racionalidade que justifica o Adicional da CSLL é, portanto, de ordem sistêmica e defensiva: trata-se de preservar a competência tributária brasileira sobre lucros produzidos no País, evitando que essa competência seja exercida por outros Estados em decorrência da insuficiência da tributação doméstica. Essa justificativa, todavia, não é suficiente para afastar qualquer questionamento sobre a

³⁸ OCDE. *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy* – global anti-base erosion model rules (Pillar Two). Paris: OECD Publishing, 2021, p. 10-15.

³⁹ BRASIL. Lei n. 15.079, de 27 de dezembro de 2024. Institui o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 dez. 2024.

constitucionalidade do tributo em si, como já pudemos avaliar em outros trabalhos⁴⁰. A questão que se coloca, sob o prisma do princípio da simplicidade, é distinta: diz respeito ao modo como a apuração foi estruturada e essa exigência contraria excessivamente a eficácia do princípio da simplicidade.

7.2. A complexidade estrutural do Pilar 2 e o *tax decluttering*

O Pilar 2 é, por natureza, um sistema de extraordinária complexidade técnica. O cálculo da alíquota efetiva de tributação (Effective Tax Rate – ETR) exige a identificação e o ajuste de uma série de variáveis que não se encontram nos demonstrativos financeiros elaborados segundo as normas contábeis brasileiras. Parte dessa complexidade é inerente à natureza do fenômeno que o Pilar 2 busca regular – trata-se de complexidade necessária, na distinção proposta por Folloni e Morin⁴¹.

Na Europa, onde a Diretiva n. 2022/2523 impôs a todos os Estados-membros a adoção das regras do Pilar 2 a partir de 2024, tem-se observado um movimento crescente das grandes empresas por aquilo que a literatura especializada denomina *tax decluttering* – uma iniciativa que visa a simplificar a apuração dos tributos adicionais no contexto do Pilar 2, reduzindo o número de ajustes exigidos e harmonizando as regras de cálculo entre as diferentes jurisdições. O *tax decluttering* parte do reconhecimento de que a complexidade atual das regras GloBE não é inteiramente necessária e que seria possível atingir os mesmos objetivos de política tributária com um arcabouço menos oneroso para os contribuintes.

O movimento do *tax decluttering* é, em si mesmo, a melhor evidência de que parte da complexidade do Pilar 2 é complicação evitável – e não complexidade necessária. Se os próprios participantes do Inclusive Framework da OCDE reconhecem que as regras GloBE podem ser simplificadas sem perda de efetividade, então o princípio da simplicidade encontra aqui terreno fértil: ele impõe ao legislador e ao administrador tributário brasileiro o dever de adotar, na implementação do Adicional da CSLL, todas as medidas de simplificação disponíveis que não comprometam os objetivos da tributação mínima global.

7.3. O adicional da CSLL à luz do princípio da simplicidade

Essa tensão entre a complexidade inerente ao Pilar 2 e a complicação evitável de sua implementação é exatamente o campo de aplicação do princípio da simplicidade. Não se trata de questionar a legitimidade ou a constitucionalidade

⁴⁰ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A adoção do Pillar 2 no Brasil: particularidades brasileiras e questões constitucionais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SANTOS, Ramon Tomazela; DES-TRUTI, Paula Zugaib. *O adicional da CSLL e o Pilar 2 da OCDE*: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.2258/2024. São Paulo: MP, 2025, p. 57-87.

⁴¹ FOLLONI, André. *Introdução à teoria da complexidade*. Curitiba: Juruá, 2016, p. 88-95. Cf. também: MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. 4. ed. Porto Alegre: Sulina, 2011, p. 68.

do Adicional da CSLL como instrumento de política tributária internacional. Trata-se de indagar se o modo como a apuração do Adicional da CSLL foi estruturada respeita o princípio constitucional da simplicidade do ponto de vista do contribuinte.

A apuração do Adicional da CSLL exige do contribuinte um processo de identificação de dados financeiros no exterior e no Brasil, de verificação do lucro excedente nas diversas jurisdições em que o grupo opera e de aplicação de regras de ajuste que dependem de documentação e de conhecimento técnico de alto nível especializado. O custo de conformidade (*compliance cost*) associado a esse cálculo é, por qualquer estimativa razoável, muito elevado.

Os *safe harbours* transitórios previstos nas Orientações Administrativas da OCDE – como o Transitional CbCR Safe Harbour, que permite a verificação simplificada da alíquota efetiva com base nos dados já disponíveis na declaração *Country-by-Country Report* – são instrumentos que expressam a mesma lógica que o princípio da simplicidade exige⁴². O princípio da simplicidade não impede a adoção do Adicional da CSLL, mas determina que, na medida em que seja possível tornar essa apuração menos onerosa para o contribuinte, o Estado tem o dever constitucional de adotá-los. A omissão dessas medidas simplificadoras, quando tecnicamente viável sua adoção, é violação do princípio da simplicidade.

A própria instituição dos *safe harbours* transitórios é um sinal de que a própria OCDE reconhece a complicação das medidas impostas. Passado o período de transição, haverá uma maior tensão com o princípio da simplificação, pois o contribuinte será obrigado a ter uma apuração apartada, redundante e excessiva. Mesmo se aplicando apenas a grandes contribuintes, o princípio da simplificação terá eficácia, como visto acima, para servir de fundamento para o questionamento da obrigação imposta. Maior eficácia ainda será verificada, quando o contribuinte brasileiro é uma pequena empresa que é parte de um grande grupo multinacional e sobre ela recairá um ônus excessivo. Nesse caso, o princípio da simplicidade terá grande força argumentativa, ao lado dos princípios da proporcionalidade e da isonomia.

8. Conclusão

O percurso argumentativo desenvolvido ao longo deste artigo permite enunciar, ao final, uma definição do conteúdo normativo do princípio da simplicidade tributária inserido no § 3º do art. 145 da Constituição Federal pela EC n. 132/2023. Essa definição resulta de três distinções que o texto procurou demonstrar com rigor.

⁴² OCDE. *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy* – administrative guidance on the global anti-base erosion model rules. Paris: OECD Publishing, 2023, p. 5-20 (Transitional CbCR Safe Harbour).

A primeira distinção é entre simplicidade e simplificação. A simplificação do art. 179 é uma técnica legislativa setorial – ela reduz, para categorias específicas de contribuintes, o número de obrigações e procedimentos tributários a que estão sujeitos. A simplicidade do art. 145, § 3º, é um princípio constitucional de observância geral – ela impõe ao Estado, em relação a todos os contribuintes, o dever qualitativo de não complicar desnecessariamente o processo pelo qual as obrigações tributárias são identificadas, apuradas e cumpridas. São institutos com destinatários, estruturas e funções normativas distintas, e seu tratamento como sinônimos empobrece o sistema constitucional tributário.

A segunda distinção é entre simplicidade e praticabilidade. A praticabilidade é orientada pela perspectiva do Estado: ela justifica técnicas que tornam a arrecadação viável em larga escala, ainda que ao custo de impor ônus adicionais ao contribuinte. A simplicidade é orientada pela perspectiva do contribuinte: ela limita exatamente esse custo, vedando que o Estado imponha complicação evitável ao cumprimento das obrigações tributárias. O critério operativo que separa a complexidade tolerável – porque inerente ao fenômeno tributado – da complicação vedada pelo princípio é o da proporcionalidade: o ônus procedimental imposto ao contribuinte deve ser necessário, adequado e proporcional à finalidade da norma. A EC n. 132/2023, ao elevar a simplicidade à condição de princípio constitucional expresso, reequilibró a relação entre essas duas perspectivas.

A terceira distinção é entre norma programática e mandamento de otimização. O princípio da simplicidade não é uma promessa de reforma futura: é uma norma constitucional de eficácia imediata, que vincula o legislador, o administrador e o intérprete, e que confere ao contribuinte um direito subjetivo defensivo – o direito de resistir a exigências tributárias desnecessariamente complicadas e de demandar do Estado o cumprimento dos deveres de facilitação que a Constituição e a lei lhe impõem.

A partir dessas três distinções, é possível enunciar a seguinte definição do conteúdo normativo do princípio da simplicidade tributária: trata-se do mandamento constitucional que impõe ao Estado o dever de não complicar desnecessariamente o processo pelo qual o contribuinte identifica, interpreta, apura e recolhe os tributos que lhe são devidos, vedando exigências redundantes, procedimentos desproporcionais e omissões que tornem esse processo mais oneroso do que a realização do interesse público exige. Correlatamente, o princípio confere ao contribuinte o direito subjetivo de invocar essa proteção como defesa contra normas e práticas administrativas que violem esse *standard* constitucional.

Os dois casos examinados – a ausência da ferramenta centralizada de apuração do Difal e a complicação das regras do Adicional da CSLL no contexto do Pilar 2 – demonstram que esse princípio não é apenas uma aspiração para o sistema tributário reformado. É, desde já, um parâmetro exigível de controle da constitucionalidade das normas e omissões tributárias vigentes, e sua invocação

pelos contribuintes é não apenas legítima, mas juridicamente fundamentada no texto constitucional em vigor.

Referências

- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A adoção do Pillar 2 no Brasil: particularidades brasileiras e questões constitucionais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SANTOS, Ramon Tomazela; DESTRUTI, Paula Zugaib. *O adicional da CSLL e o Pilar 2 da OCDE: Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.2258/2024*. São Paulo: MP, 2025, p. 57-87.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2025.
- ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: Malheiros, 2022.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CHARNESKI, Heron. *Função simplificadora das regras tributárias e o lucro como base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo: IBDT, 2024.
- CHARNESKI, Heron. *Questões de princípios – arquitetura jurídica da Reforma Tributária*. São Paulo: Portal da Reforma Tributária, 2026.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG* n. 30/31. Belo Horizonte, 1987/1988, p. 213-260.
- FERREIRA, Mariana; ABRAHAM, Marcus. Princípio da simplicidade tributária: razões para acreditar no princípio constitucional. *Revista Eletrônica da OAB-RJ*, 2025. Disponível em: <https://revistaeletronicaoabrj.emnuvens.com.br/revista/article/view/387>. Acesso em: 18 jun. 2026.
- FOLLONI, André. *Introdução à teoria da complexidade*. Curitiba: Juruá, 2016.
- FOLLONI, André. Reflexões sobre *complexity science* no direito tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et al. (coord.). *Direito tributário e filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p. 24-37.
- FOLLONI, André; SIMM, Cristina Barbosa. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 11, n. 1, 2016, p. 49-70. DOI: 10.5902/1981369419726.
- FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- LEÃO, Martha. A Reforma Tributária sobre o Consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58, ano 42. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024, p. 389-409.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Os princípios inseridos no art. 145, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 132/2023. In: HOFFMANN, Susy Gomes et al. (coord.). *Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. São Paulo: MP, 2025, p. 44.

- MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. Tradução de Eliane Lisboa. 4. ed. Porto Alegre: Sulina, 2011.
- OCDE. *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – global anti-base erosion model rules (Pillar Two)*. Paris: OECD Publishing, 2021.
- OCDE. *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – administrative guidance on the global anti-base erosion model rules*. Paris: OECD Publishing, 2023.
- PAULSEN, Leandro. *Reforma Tributária: o Sistema Tributário Nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025*. São Paulo: Thomson Reuters, 2025.
- SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 197.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COOKE, Lina Braga Santin. História da construção da Emenda Constitucional 132/2023. In: HOFFMANN, Susy Gomes et al. (coord.). *Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. São Paulo: MP, 2025, p. 27.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 2.154.393/DF, Primeira Turma, Relatoria do Ministro Gurgel de Faria. Julgado em 12.05.2026.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 403.
- TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Novos princípios do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 60, ano 43. São Paulo: IBDT, 2025.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Simplicius simplicissimus*, os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva. *Revista Direito Tributário Atual* v. 22. São Paulo: IBDT, p. 179-192.