

SIMPLICIDADE E TRANSPARÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE DA EFETIVIDADE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS À LUZ DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

Beatriz Dobrovolski Reghin¹

Thais Savedra de Andrade²

RESUMO

O sistema tributário brasileiro é caracterizado por uma contradição estrutural entre a complexidade da legislação e a exigência constitucional de simplicidade e transparência. Apesar de a Constituição Federal prever tais princípios, sua aplicação prática é limitada por um arcabouço normativo fragmentado, alta carga de deveres instrumentais e baixa inteligibilidade das regras. Este cenário impede a efetivação da simplificação e da publicidade fiscal, impactando a relação entre o Fisco e os contribuintes. O presente estudo tem como objetivo analisar a efetividade dos princípios constitucionais da simplicidade e da transparência no sistema tributário brasileiro, com ênfase nas inovações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Como resultados, argumenta-se que, apesar dos avanços, o sistema tributário brasileiro ainda carece de instrumentos normativos e operacionais suficientes para assegurar a simplificação e a transparência fiscal. Com base nesta análise, são propostos mecanismos como a consolidação legislativa, a criação de uma plataforma digital unificada, a implementação da educação fiscal e o uso de uma linguagem jurídica mais acessível. Tais propostas visam contribuir para a construção de um modelo tributário mais justo, eficiente e compreensível. Para estudos futuros, sugere-se aprofundar a investigação sobre a viabilidade e o impacto prático desses mecanismos, além de monitorar a concretização dos princípios de simplicidade e transparência à luz das próximas etapas da reforma tributária.

Palavras-chave: Direito Tributário. Simplicidade. Transparência. Reforma Tributária. Princípios Constitucionais.

¹ Graduanda do 8º período do Curso de Direito pela FAE Centro Universitário. *E-mail:* beatriz.d.reghin@mail.fae.edu

² Doutora em Direito do Estado, com concentração em Direito Tributário, pela UFPR, Mestre em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP), campus de Jacarezinho, com concentração em Filosofia do Direito e Antropologia Jurídica (bolsa da Fundação CAPES). Especialista em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba. *E-mail:* thais.savedra@fae.edu.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro revela uma contradição estrutural essencial: a necessidade de regulação complexa para garantir a arrecadação eficiente contrasta com a exigência constitucional de simplicidade e transparência para assegurar a legitimidade das políticas fiscais.

Nesse contexto, a simplicidade desponta como um princípio que exige clareza legislativa, com normas concisas, legíveis e acessíveis que respeitem o esforço cognitivo do cidadão e permitam o acesso imediato ao seu conteúdo. Ela busca a racionalização tributária, eliminando formalidades redundantes e harmonizando obrigações, o que contribui para a eficiência administrativa e a justiça fiscal. Já a transparência supera a mera publicidade formal, pressupondo a organização e a apresentação clara das normas e dos atos administrativos, permitindo ao cidadão exercer controle social efetivo sobre a tributação. Ela se traduz em um verdadeiro dever institucional de abertura, inteligibilidade e prestação de contas da atividade fiscal do Estado, exigindo meios ativos de comunicação, linguagem acessível e canais efetivos de participação.

Conforme adverte Regina Helena Costa, “devemos exigir do Congresso Nacional a lei que, dando cumprimento a esse preceito constitucional, determine medidas que tornem transparente a imensa carga tributária que suportamos” (Costa, 2015, p. 3)³. Esse alerta reforça a urgência de avançar-se em normas claras que evidenciem o peso real da tributação sobre os brasileiros.

Nesse cenário, a Emenda Constitucional n.º 132/2023, que introduziu inovações significativas no sistema tributário nacional, atualizou o debate sobre a efetividade dos princípios da simplicidade e da transparência, sobretudo no que se refere à necessidade de tornar o sistema mais racional, compreensível e acessível ao cidadão comum.

Ademais, o sistema fiscal nacional segue caracterizado por profunda fragmentação normativa, elevada carga de deveres instrumentais, chamados pelos Código Tributário Nacional, de obrigações acessórias, e baixa inteligibilidade das regras, fatores que dificultam o cumprimento voluntário por parte dos contribuintes e comprometem a legitimidade democrática da tributação. Tais problemas revelam que os princípios da simplicidade e da transparência, embora consagrados constitucionalmente, ainda carecem de efetivação prática (Carvalho, 2019, p. 103)⁴.

³ COSTA, Regina Helena. Direito tributário e cidadania: a construção do sujeito ativo fiscal na sociedade democrática. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Estudos sobre Direito Tributário e cidadania**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 3

⁴ CARVALHO, P. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 103.

Diante disso, este artigo tem como objetivo central analisar em que medida tais princípios vêm sendo concretizados no ordenamento jurídico tributário brasileiro, em especial à luz das reformas recentes. A investigação parte da compreensão de que princípios constitucionais não são meras proclamações retóricas, mas normas jurídicas dotadas de máxima efetividade, conforme adverte José Afonso da Silva (2017)⁵. Essa perspectiva orienta a análise aqui proposta, que procura verificar como simplicidade e transparência se traduzem em parâmetros normativos, administrativos e democráticos na estrutura fiscal brasileira contemporânea.

1 METODOLOGIA

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO E DEFINIÇÃO DO MÉTODO

Este estudo se caracteriza como uma pesquisa qualitativa, cujo objetivo central é analisar a efetividade dos princípios constitucionais da simplicidade e da transparência no sistema tributário brasileiro, com atenção especial às inovações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023. A investigação procura verificar em que medida esses princípios têm sido concretizados no ordenamento jurídico tributário nacional.

A abordagem da pesquisa parte do entendimento de que os princípios constitucionais, como a simplicidade e a transparência, não são meras proclamações retóricas, mas sim normas jurídicas dotadas de máxima efetividade. Sob essa perspectiva, o estudo busca discernir como tais princípios se manifestam e se traduzem em parâmetros normativos, administrativos e democráticos na estrutura fiscal brasileira contemporânea.

O método empregado é predominantemente de análise qualitativa de dados, orientado por uma interpretação crítica e aprofundada tanto do ordenamento jurídico quanto da realidade do sistema tributário. Essa metodologia é fundamental para explorar a contradição estrutural inerente ao sistema tributário brasileiro, que balanceia a necessidade de regulação complexa para a arrecadação eficiente com a exigência constitucional de simplicidade e transparência para a legitimidade fiscal.

5 SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

1.2 DESCRIÇÃO DA ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados foi estruturada e realizada com base em três pilares metodológicos complementares, conforme indicado pela pesquisa:

- **Revisão Bibliográfica:** Realizou-se um levantamento exaustivo e uma análise crítica da literatura especializada em áreas como Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Administrativo. Foram consultados autores e obras que abordam os princípios da simplicidade, transparência, reforma tributária, legalidade, eficiência fiscal e o conceito de *accountability*. Essa etapa foi crucial para a delimitação teórico-normativa dos conceitos de simplicidade e transparência, permitindo compreender sua autonomia e posição estratégica no sistema jurídico brasileiro. A revisão bibliográfica também evidenciou que a fragmentação normativa, a alta carga de deveres instrumentais e a baixa inteligibilidade das regras são desafios significativos à efetivação desses princípios.
- **Apreciação Documental:** Envolveu a análise de documentos normativos e oficiais primários. Incluiu a Constituição Federal, com especial atenção às inovações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, o Código Tributário Nacional, a Lei Complementar n.º 131/2009 e a Lei de Acesso à Informação (n.º 12.527/2011). Além disso, foram examinados relatórios e dados de instituições como o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) e o Banco Mundial, que fornecem evidências da complexidade da legislação tributária brasileira e do tempo elevado dedicado ao cumprimento das obrigações fiscais. A apreciação documental permitiu confirmar a previsão expressa e a eficácia imediata dos princípios no ordenamento jurídico, bem como identificar as lacunas existentes e a necessidade de ferramentas normativas e operacionais para sua concretização efetiva.
- **Comparações com Experiências Internacionais:** A pesquisa incorporou a análise de diretrizes e recomendações de organizações internacionais, como a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), destacando seus *Principles of Good Tax Governance*. Também foram examinados exemplos de práticas e sistemas digitais adotados em países como Canadá, Reino Unido e Nova Zelândia. Esta comparação teve o propósito de identificar boas práticas e modelos que poderiam subsidiar a proposição de mecanismos para aprimorar a simplificação e a transparência fiscal no contexto brasileiro.

O tratamento e a análise dos dados foram focados na identificação de pontos de convergência e de tensão entre os princípios da simplicidade e da transparência e a realidade do sistema tributário nacional. A análise buscou compreender como

a simplicidade impõe clareza legislativa e racionalização tributária, enquanto a transparência exige a organização e apresentação inteligível de normas e atos administrativos para o controle social efetivo. A partir dessa análise, foram propostos mecanismos práticos para a conciliação entre esses dois princípios, tais como a consolidação legislativa, a criação de uma plataforma digital unificada, a educação fiscal e o uso de linguagem jurídica acessível, visando a construção de um modelo tributário mais justo, eficiente e compreensível para o cidadão.

É importante ressaltar que a análise das inovações da Emenda Constitucional nº 132/2023, dada sua recente promulgação e o caráter processual de sua implementação, representa uma limitação inerente ao estudo. A efetivação plena e os impactos de longo prazo ainda estão em fase de consolidação prática e não puderam ser exaustivamente avaliados nesta pesquisa, o que sugere a necessidade de monitoramento contínuo em estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DELIMITAÇÃO TEÓRICO-NORMATIVA DA SIMPLICIDADE E TRANSPARÊNCIA E SUA RELAÇÃO COM A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Princípios estruturam o direito, servindo como vetores interpretativos e limites materiais à atuação estatal. No âmbito tributário, eles garantem os direitos dos contribuintes e orientam a arrecadação fiscal. Entre os principais, destacam-se legalidade, anterioridade, isonomia, capacidade contributiva e segurança jurídica (Amaro, 2019)⁶. Além disso, tais princípios têm previsão expressa na Constituição Federal (art. 150, I ao IV) e no Código Tributário Nacional (arts. 2º ao 8º), o que lhes confere eficácia imediata e aplicabilidade obrigatória no sistema tributário brasileiro.

Em particular, a simplicidade desponta como princípio autônomo e essencial ao bom funcionamento do sistema. Aliomar Baleeiro (2019) afirma que a clareza legislativa é uma “cortesia intelectual”, exigindo normas que respeitem o esforço cognitivo do cidadão e evitem vocábulos obscuros⁷. Luís Eduardo Schoueri (2012) reforça que a simplicidade exige legibilidade e acesso imediato ao conteúdo normativo, fortalecendo

⁶ AMARO, José Roberto de. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019.

⁷ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Curso de Direito Administrativo**. 34. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.

a participação consciente do contribuinte⁸. Ricardo Mariz de Oliveira (2015) acrescenta que a racionalização tributária — por meio da eliminação de formalidades redundantes e da harmonização de obrigações acessórias — atua como vetor de eficiência administrativa e justiça fiscal⁹.

Dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2023) revelam que o Brasil possui uma das legislações tributárias mais complexas do mundo, com 92 tributos distintos e mais de 360 mil normas tributárias editadas desde 1988. O ICMS, por exemplo, é regido por 27 (vinte e sete) legislações estaduais distintas, o que gera um ambiente normativo fragmentado e de difícil conformidade. Segundo o Banco Mundial (2020), as empresas brasileiras gastam, em média, 1.501 horas por ano no cumprimento de obrigações tributárias — o maior índice global. Esse cenário evidencia a urgência de medidas estruturais de simplificação¹⁰.

Nesse panorama, evidencia-se que os princípios da simplicidade e da transparência ocupam posição estratégica na estrutura normativa do sistema tributário brasileiro, não apenas como orientações valorativas, mas como normas de eficácia plena que exigem concretude prática. A complexidade legislativa e a fragmentação normativa, aliadas à dificuldade de compreensão pelo cidadão comum, apontam para um sistema que ainda não incorpora esses princípios de forma integrada e efetiva.

A análise teórico-normativa apresentada neste tópico permite compreender que tais princípios não se resumem a desdobramentos da legalidade tributária, mas devem ser concebidos como vetores autônomos de racionalidade normativa e controle democrático. A partir dessa delimitação, torna-se possível aprofundar a investigação sobre a transparência fiscal sob a perspectiva do direito administrativo, examinando suas normas de sustentação, convergências estruturantes e potencial de transformação institucional.

2.2 TRANSPARÊNCIA FISCAL E DIREITO ADMINISTRATIVO: FUNDAMENTOS, NORMAS E CONVERGÊNCIAS

A transparência, de modo análogo aos demais princípios constitucionais que versam sobre segurança jurídica e justiça fiscal, vem consolidando-se como princípio autônomo

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. A simplicidade como princípio do Direito Tributário. **Revista Dialética**, São Paulo, v. 48, n. 185, p. 59–78, jan./abr. 2012.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Racionalização tributária: eficiência e justiça fiscal. **Revista do Ministério da Fazenda**, Brasília, n. 54, p. 35–56, maio/ago. 2015.

¹⁰ BANCO MUNDIAL. Doing Business 2020: Comparing Business Regulation in 190 Economies. Washington, D.C.: **The World Bank**, 2020. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org>. Acesso em: 30 jun. 2025.

do Direito Tributário, superando a mera publicidade formal. Torres (2015) sustenta que a transparência pressupõe a organização e a apresentação clara das normas e dos atos administrativos, permitindo ao cidadão exercer controle social efetivo sobre a tributação¹¹. Essa exigência ganha respaldo legal na Lei Complementar n.º 131/2009 e na Lei de Acesso à Informação (n.º 12.527/2011), que impõem à administração o dever de disponibilizar, em linguagem acessível e por meio de canais adequados, dados sobre arrecadação e destinação de recursos. Ademais, Melo (2012), enfatiza que o devido processo legal tributário implica fornecer previamente ao contribuinte informação clara e precisa acerca de suas obrigações, condição essencial à defesa e à segurança jurídica do sistema¹².

A análise do conceito de transparência tributária e sua conexão com o direito administrativo, revela o amadurecimento de uma exigência que vai além do direito de acesso à informação: trata-se da constituição de um verdadeiro dever institucional de abertura, inteligibilidade e prestação de contas da atividade fiscal do Estado.

No plano normativo brasileiro, este dever encontra respaldo em diplomas como a Lei Complementar n.º 131/2009, que alterou a Lei de Responsabilidade Fiscal para exigir a divulgação em tempo real de informações sobre a execução orçamentária, e a Lei n.º 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), a qual assegura a qualquer cidadão o direito de obter dados da administração, inclusive sobre arrecadação, renúncias fiscais e benefícios tributários. Ambas as normas consagram a transparência como valor estruturante da atuação pública, inclusive no domínio tributário.

O cotejo entre essas normas administrativas e os princípios constitucionais do sistema tributário, como legalidade, anterioridade e capacidade contributiva — evidencia pontos de convergência. A transparência amplia a efetividade desses princípios ao permitir a fiscalização da legalidade dos tributos, a aferição da justiça distributiva e a contenção de abusos no exercício da função arrecadatória. Contudo, ainda persiste uma lacuna em termos de linguagem acessível, ferramentas digitais inclusivas e canais de participação ativa do contribuinte, elementos essenciais para que a transparência administrativa se realize plenamente na esfera tributária.

Além do plano interno, o direito comparado e as diretrizes internacionais oferecem contribuições importantes. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2021), por exemplo, estabelece que a transparência é elemento-chave da boa governança fiscal, tanto na perspectiva do compliance quanto na

¹¹ TORRES, Heleno Taveira. Direito tributário sancionador e o garantismo constitucional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19, p. 92–113.

¹² MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

cooperação entre administrações tributárias. Relatórios como o *Principles of Good Tax Governance* recomendam, entre outros aspectos: publicações regulares de dados fiscais em linguagem clara, justificativas acessíveis para políticas tributárias e mecanismos eficazes de *accountability*. Países como Canadá, Reino Unido e Nova Zelândia já incorporaram tais diretrizes em sistemas digitais de auditoria pública, onde o cidadão pode consultar e avaliar em tempo real as decisões fiscais do governo.

Dessa forma, ao cotejar o conceito jurídico de transparência tributária com os marcos do direito administrativo e as experiências internacionais, observa-se não apenas uma convergência normativa, mas também uma tensão operativa: o desafio de efetivar a transparência como prática rotineira, e não apenas como ideal legal. Isso exige redesenho institucional, investimento em tecnologia e, sobretudo, uma mudança de cultura na relação entre Fisco e sociedade.

Nesse contexto, cabe afastar a tese de que a transparência seria apenas uma extensão retórica da legalidade tributária. Embora haja conexão evidente entre ambas, uma vez que sem lei não há tributo, e sem transparência a lei perde legitimidade prática, os princípios se distinguem em alcance e função. A legalidade constitui limite de competência estatal e exige que a instituição de tributos ocorra por norma legal formal. Já a transparência, além de pressupor essa legalidade, exige da Administração meios ativos de comunicação, linguagem acessível, motivação clara e canais efetivos de consulta e participação. Conforme Oliveira (2015), esse dever ativo de racionalização e abertura integra a legitimidade do exercício do poder de tributar.

Portanto, conclui-se que simplicidade e transparência não se confundem nem se resumem a um desdobramento da legalidade. Ambas constituem princípios autônomos e complementares: a simplicidade melhora a forma como a norma tributária é escrita e aplicada; a transparência amplia a legitimidade fiscal por meio do acesso à informação e do fortalecimento do controle social. Reconhecer essa distinção é essencial para garantir não apenas a legalidade do tributo, mas sua compreensão, aceitação e fiscalização por parte da sociedade.

2.3 CRITÉRIOS PRÁTICOS PARA A CONCILIAÇÃO ENTRE SIMPLICIDADE E TRANSPARÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO

A aplicação simultânea dos princípios da simplicidade e da transparência na seara tributária impõe ao poder público o desafio de harmonizar dois valores que, embora complementares, podem tensionar-se na prática. De um lado, a simplicidade exige estruturas normativas concisas, procedimentos desburocratizados e redução

de complexidade; de outro, a transparência demanda detalhamento informacional, motivação explícita dos atos e ampla acessibilidade de dados — elementos que, quando mal calibrados, podem resultar em excesso de informação técnica ou em simplificações que comprometem a inteligibilidade do sistema.

Diante disso, é preciso estabelecer critérios de ponderação que orientem a formulação de normas, atos administrativos e instrumentos de comunicação entre Estado e contribuinte. Um primeiro parâmetro consiste na adoção de textos normativos e informativos redigidos em linguagem clara, objetiva e isenta de jargão técnico desnecessário, princípio já incorporado por iniciativas como o Programa de Linguagem Clara (ESG/ENAP)¹³.

Outro critério relevante está na padronização e formatação inteligente de atos tributários, com uso de tabelas, infográficos e resumos executivos que possibilitem leitura progressiva dos documentos, respeitando diferentes níveis de alfabetização fiscal.

Na esfera digital, a aplicação coordenada dos princípios se beneficia do avanço de ferramentas tecnológicas interativas, como o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o e-Social, e as plataformas de consulta ao Portal da Transparência. Esses sistemas reduzem a necessidade de intermediários, asseguram rastreabilidade de dados e promovem *accountability*, desde que projetados com foco na usabilidade e inclusão digital.

Nesse contexto, destaca-se a importância da *accountability* como elemento estruturante da transparência fiscal. Conforme Anna Maria Campos (1990)¹⁴, o termo ainda carece de tradução precisa para o português, mas representa um paradigma de responsabilização pública que ultrapassa a mera prestação de contas. A *accountability* implica a existência de mecanismos institucionais que permitam aos cidadãos acompanharem, avaliarem e influenciarem as decisões dos representantes e gestores públicos.

Segundo Ana Carolina Mota (2006)¹⁵, a *accountability* pode ser dividida em duas dimensões complementares:

Vertical, exercida por meio do sufrágio universal em democracias representativas, onde o controle se dá pelas escolhas eleitorais;

¹³ O Programa de Linguagem Clara e ESG é uma iniciativa da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP) voltada à qualificação da comunicação pública por meio da linguagem simples, bem como à promoção dos princípios de sustentabilidade e governança no setor público, por meio de cursos e conteúdos disponibilizados na Escola Virtual de Governo.

¹⁴ CAMPOS, A. M. “Accountability”: Quando Poderemos Traduzir para o Português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 24, 1990. p. 30-50.

¹⁵ MOTA, Ana Carolina. **Accountability no Brasil: os Cidadãos e seus meios Institucionais de Controle dos Representantes**. Tese - Doutorado em Ciência Política Universidade de São Paulo, disponível em https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-25052007-141025/publico/TESE_ANA_CAROLINA_YOSHIDA_HIRANO_ANDRADE_MOTA.pdf, acesso em 01 jun. de 2022, p. 34-40.

Horizontal, mais complexa, exige que instituições ou agentes públicos justifiquem suas ações e resultados perante órgãos de controle e à sociedade, podendo sofrer sanções em caso de abuso ou omissão.

No âmbito tributário, a efetivação da *accountability* horizontal demanda instrumentos que viabilizem o acesso à informação, a inteligibilidade dos dados fiscais e a possibilidade de contestação e participação ativa dos contribuintes. Como observa Thais Savedra de Andrade (2024)¹⁶, a legitimidade do poder de tributar está diretamente vinculada à capacidade do Estado de se comunicar com clareza e de se submeter ao controle democrático, o que exige não apenas normas transparentes, mas também práticas institucionais coerentes com os valores constitucionais de justiça fiscal e segurança jurídica¹⁷.

Por fim, recomenda-se que a implementação desses critérios esteja apoiada por mecanismos de governança participativa, como consultas públicas digitais, conselhos fiscais com representação social e processos de escuta ativa sobre os instrumentos de arrecadação. Assim, a simplicidade e a transparência deixam de ser apenas princípios teóricos e passam a moldar de forma concreta um sistema tributário mais eficiente, democrático e confiável.

3 SIMPLICIDADE, TRANSPARÊNCIA E EFICIÊNCIA FISCAL

A Constituição, conforme alterada pela Emenda Constitucional da reforma tributária, orienta a formulação da política tributária no sentido de promover a transparência e a simplicidade, com vistas à eficiência do sistema como um todo. Essa diretriz visa facilitar a arrecadação, a fiscalização e a prestação de contas pelos contribuintes.

Tanto a simplicidade quanto a transparência, todavia, já figuravam, de forma expressa ou implícita, como princípios norteadores da gestão administrativa proba,

¹⁶ SAVEDRA DE ANDRADE, Thais. **Teoria das Ficções Tributárias Necessárias, com especial consideração das obras de Kelsen, Fuller e Ross**. Curitiba: Tese (Doutorado em Direito do Estado, concentração em Direito Tributário) – Universidade Federal do Paraná, 2024. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/1884/94430/R%20-%20T%20-%20THAIS%20SAVEDRA%20DE%20ANDRADE.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. acesso em: 02 de jul. de 2025.

¹⁷ Existe o “*accountability*” vertical em um Estado com eleições regulares e livres, previstas na legislação vigente, representada em uma poliarquia com democracia, no primado da vontade geral, vertida no voto livre. O controle, ou “*accountability*”, é exercido nas escolhas eleitorais, no momento do sufrágio universal. “*Accountability*” horizontal, no entanto, é um tema muito mais complexo de ser efetivado, pois, seu conceito está relacionado com a necessidade de uma instituição ou pessoa, que recebeu poder, ou atribuições, por meio do processo democrático (“*accountability*” vertical), justificar as suas ações e resultados. A consequência pelo uso temerário do poder ou atribuição, seria o apenamento público ou institucional por seus atos.

amplamente reconhecidos no ordenamento constitucional anterior. À luz de uma interpretação sistemática e ontológica da Constituição, a Emenda parece, em certa medida, reiterar valores já consagrados na ordem jurídica brasileira, o que pode ser interpretado como um fenômeno de inflação principiológica, uma repetição de fundamentos que, embora relevantes, já estavam suficientemente albergados pelo texto constitucional (Dworkin, 2019)¹⁸.

Nesse contexto, o princípio da eficiência fiscal emerge como vetor articulador entre simplicidade e transparência, sendo compreendido como a capacidade do sistema tributário de gerar justiça fiscal, desenvolvimento econômico e controle institucional, conforme propõe Gandra da Silva Martins (2007)¹⁹. A eficiência, nesse sentido, não se limita à arrecadação, mas envolve a correta aplicação dos recursos públicos, a racionalização normativa e a eliminação de distorções que comprometem a competitividade e a legitimidade do modelo tributário.

A literatura especializada aponta que um sistema tributário eficiente deve ser simples, transparente e equitativo, com baixa interferência na organização produtiva e clareza na incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica. A complexidade excessiva, como a cumulatividade de tributos e a fragmentação normativa, gera insegurança jurídica, eleva os custos de conformidade e dificulta o controle social sobre a tributação. A ausência de mecanismos claros de recuperação de créditos fiscais, por exemplo, compromete a neutralidade do sistema e prejudica a competitividade das exportações e investimentos.

Além disso, a eficiência fiscal está diretamente relacionada à transparência institucional, entendida como a capacidade do Estado de disponibilizar informações acessíveis, inteligíveis e auditáveis sobre a arrecadação e a destinação dos recursos públicos. Experiências internacionais demonstram que a adoção de índices de transparência fiscal e a implementação de plataformas digitais de controle social contribuem para o fortalecimento da confiança entre contribuinte e administração tributária, promovendo maior adesão voluntária e legitimidade democrática.

A simplificação normativa, por sua vez, é condição necessária para a eficiência, pois reduz o espaço para litígios, facilita o cumprimento das obrigações e permite que o contribuinte compreenda com clareza o impacto da tributação sobre sua atividade econômica. Conforme apontado por estudos empíricos, há correlação positiva

¹⁸ DWORKIN, R. **Uma Questão de Princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: MARTins Fontes, 2019.

¹⁹ GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. O princípio da eficiência. **Revista Scientia Iuridica**, Braga, v. 55, p. 21–35, out. 2007. Disponível em: https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2017/09/20/32f2e7arevista_scientia_ivridica__o_principio_da_eficiencia_out2007.pdf. Acesso em: 10 jul. 2025.

entre qualidade da gestão fiscal, transparência e desenvolvimento socioeconômico, especialmente em contextos federativos descentralizados.

Portanto, a efetivação dos princípios da simplicidade e da transparência, articulados à eficiência fiscal, exige mais do que alterações constitucionais: demanda uma reestruturação institucional que promova racionalidade normativa, controle democrático e justiça distributiva. A reforma tributária, nesse sentido, deve ser compreendida como oportunidade para consolidar um modelo fiscal que, além de arrecadar, seja capaz de servir à sociedade com equidade, previsibilidade e responsabilidade pública.

CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo, demonstrou-se que os princípios constitucionais da simplicidade e da transparência não apenas ocupam posição autônoma no direito tributário brasileiro, mas também desempenham papel estratégico na construção de um sistema fiscal mais eficiente, equitativo e acessível. A distinção teórica entre ambos, um voltado à racionalidade estrutural da norma; o outro, à democratização da informação e ao controle social, reforça que sua efetividade exige mais do que proclamá-los em lei: demanda práticas administrativas e legislativas consistentes com seus fundamentos.

A análise desenvolvida evidenciou que, embora consagrados no ordenamento jurídico brasileiro, tais princípios ainda enfrentam desafios significativos para sua plena implementação. O sistema fiscal nacional segue caracterizado por uma profunda fragmentação normativa, elevada carga de deveres instrumentais e baixa inteligibilidade das regras. Exemplos concretos ilustram essa realidade: o Brasil possui 92 tributos distintos²⁰ e mais de 460 mil normas tributárias editadas desde 1988, sendo o ICMS regido por 27 legislações estaduais distintas²¹. Essa complexidade resulta em altos custos de conformidade (empresas brasileiras gastam, em média, 1.501 horas por ano no cumprimento de obrigações tributárias, o maior índice global²²), insegurança jurídica e erosão da legitimidade democrática da tributação.

²⁰ PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no Brasil**. Curitiba, PR: Portal Tributário, 1 jan. 2025. Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 10 jul. 2025.

²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Quais os principais problemas do sistema tributário atual?** Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 14 ago. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas/quais-os-principais-problemas-do>. Acesso em: 10 jul. 2025.

²² RUSSI, Ana. BANCO MUNDIAL: empresas gastam até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil. **CNN Brasil**, São Paulo, 15 jun. 2021. Macroeconomia. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/>. Acesso em: 14 out. 2025.

Nesse cenário, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 representa um avanço relevante ao tentar reduzir a multiplicidade de tributos e promover maior racionalização do modelo atual. Contudo, a investigação revela que as lacunas remanescentes na EC n.º 132/2023 indicam que a simplificação ainda é parcial e que a clareza normativa segue comprometida por exceções, transições prolongadas e tecnicismos. Essa perspectiva alinha-se à compreensão de que a reforma, apesar de seu mérito, ainda não consolidou um sistema que incorpore plenamente os princípios da simplicidade e transparência de forma integrada e efetiva.

Para superar esses desafios, propõem-se mecanismos que visam à construção de um modelo mais justo, eficiente e compreensível ao cidadão. Tais medidas incluem: consolidação legislativa para combater a fragmentação normativa, implementação de uma plataforma digital unificada que promova a publicidade fiscal e o acesso à informação, fomento à educação fiscal e à utilização de linguagem jurídica acessível em diplomas legais e atos administrativos, adoção de critérios práticos para a conciliação entre simplicidade e transparência, como textos normativos em linguagem clara, objetiva e sem jargões desnecessários, padronização inteligente de atos tributários com uso de tabelas e infográficos, e ferramentas tecnológicas interativas como o SPED e o e-Social.

A concretização desses princípios, articulada à eficiência fiscal, exige uma reestruturação institucional que promova racionalidade normativa, controle democrático e justiça distributiva. A *accountability* (vertical e horizontal) surge como elemento estruturante da transparência fiscal, demandando mecanismos institucionais que permitam aos cidadãos acompanhar, avaliar e influenciarem as decisões dos gestores públicos. A experiência internacional, como as diretrizes da OCDE, oferece *benchmarks* valiosos para publicações regulares de dados fiscais em linguagem clara e mecanismos eficazes de responsabilização.

Por fim, reconhece-se que o desafio de transformar estruturalmente o sistema tributário brasileiro é complexo e contínuo. A efetivação plena da simplicidade e da transparência não apenas atende a comandos constitucionais, mas concretiza valores essenciais do Estado Democrático de Direito: a participação, a igualdade e o respeito à dignidade do contribuinte. Somente por meio do compromisso coordenado de legisladores, administradores públicos, profissionais do direito e da sociedade civil será possível construir um modelo tributário que, para além da legalidade formal, concretize justiça fiscal, desenvolvimento econômico sustentável e respeito aos direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS

- AMARO, José Roberto de. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Curso de Direito Administrativo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020: Comparing Business Regulation in 190 Economies**. Washington: The World Bank, 2020. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org>. Acesso em: 30 jun. 2025.
- BARROSO, Luís Roberto. **O novo direito constitucional brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: **Senado Federal**, 1988. Art. 150, incisos I ao IV.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Edição 242, Seção 1, p. 1. Órgão: Atos do Congresso Nacional.
- BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Altera a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2009.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Artigos 2º ao 8º. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.
- BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações públicas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Quais os principais problemas do sistema tributário atual? Brasília, DF: **Ministério da Fazenda**, 14 ago. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas/quais-os-principais-problemas-do>
- CAMPOS, Anna Maria. “Accountability”: Quando Poderemos Traduzir para o Português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, p. 30–50, 1990.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO (CNC). **A complexidade tributária no Brasil e seus efeitos no setor produtivo**. Brasília: CNC, 2023.
- COSTA, Regina Helena. Direito tributário e cidadania: a construção do sujeito ativo fiscal na sociedade democrática. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Estudos sobre Direito Tributário e Cidadania**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 119–134.
- DWORKIN, Ronald. **Uma Questão de Princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2019.
- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. O princípio da eficiência. **Revista Scientia Iuridica**, Braga, v. 55, p. 21–35, out. 2007. Disponível em: https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2017/09/20/32f2e7arevista_scientia_ivridica__o_principio_da_eficiencia_out2007.pdf. Acesso em: 10 jul. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Radiografia do sistema tributário brasileiro**: 1988 a 2023. Curitiba: IBPT, 2023.

MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MOTA, Ana Carolina Yoshida Hirano Andrade. **Accountability no Brasil: os Cidadãos e seus meios Institucionais de Controle dos Representantes**. 2006. 250 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-25052007-141025/publico/TESE_ANA_CAROLINA_YOSHIDA_HIRANO_ANDRADE_MOTA.pdf. Acesso em: 01 jun. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Principles of Good Tax Governance**. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org>. Acesso em: 30 jun. 2025.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Racionalização tributária: eficiência e justiça fiscal. **Revista do Ministério da Fazenda**, Brasília, n. 54, p. 35–56, mai./ago. 2015.

PAIVA, Enéas. Transparência fiscal e qualidade da gestão pública tributária no Brasil: contribuições da accountability e do controle social. **O Público e o Privado**, Fortaleza, v. 18, n. 36, p. 190–215, jan./jun. 2023. Disponível em: <https://revistas.uece.br/index.php/opublicoeoprivado/article/view/2348/2161>. Acesso em: 10 jul. 2025.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Os tributos no Brasil. Curitiba, PR: **Portal Tributário**, 1 jan. 2025. Disponível em: https://www.portaltributario.com.br/tributos.htm?utm_source. Acesso em: 14 out. 2025.

RUSSI, Ana. BANCO MUNDIAL: empresas gastam até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil. **CNN Brasil**, São Paulo, 15 jun. 2021. Macroeconomia. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/>. Acesso em: 14 out. 2025.

SANTOS, Eduardo Fagnani dos. Reforma tributária: o difícil caminho da eficiência e da justiça fiscal no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 279, p. 117–146, mai./ago. 2023. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/47532/45218>. Acesso em: 10 jul. 2025.

SAVEDRA DE ANDRADE, Thais. **Teoria das Ficções Tributárias Necessárias, com especial consideração das obras de Kelsen, Fuller e Ross**. 2024. 346 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado, com concentração em Direito Tributário) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2024. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/1884/94430/R%20-%20T%20-%20THAIS%20SAVEDRA%20DE%20ANDRADE.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 02 jul. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A simplicidade como princípio do Direito Tributário. **Revista Dialética**, São Paulo, v. 48, n. 185, p. 59–78, jan./abr. 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Direito tributário sancionador e o garantismo constitucional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19, p. 92–113.

TORRES, Heleno Taveira. A reforma tributária e a transparência fiscal: uma agenda inacabada. **Conjur**, São Paulo, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 30 jun. 2025.