

SIMPLICIDADE E TRANSPARÊNCIA COMO DESAFIOS DO PÓS-REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023

CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS ¹
MATHEUS DE FREITAS BATISTA MOITINHO ALVES ²

RESUMO: Este artigo tem por objeto de estudo os princípios da simplicidade e da transparência tributários. Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, esses princípios foram expressamente estabelecidos como sendo de observância obrigatória pelo Sistema Tributário Nacional. Questiona-se, na presente pesquisa, se esses princípios foram observados no primeiro teste de regulamentação da Reforma Tributária: a Lei Complementar nº 214/2025, mediante a qual foram instituídos e disciplinados o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e os Impostos Seletivos (IS). Os objetivos são descrever os conceitos, elementos e fundamentos desses princípios, destacar a segurança jurídica como elemento de simbiose axiológica dos mesmos e avaliar criticamente, sob essas premissas, a Lei Complementar nº 214/2025. A metodologia utilizada foi a de revisão bibliográfica. A conclusão é de que a Lei Complementar não oferece uma boa primeira impressão quanto ao atendimento dos princípios da simplicidade e da transparência tributários.

512

PALAVRAS-CHAVE: Simplicidade tributária; Transparência tributária; Segurança jurídica; Reforma Tributária.

ABSTRACT: This article aims to study the principles of tax simplicity and transparency. With the enactment of Constitutional Amendment nº 132/2023, these principles were expressly established as being mandatory for the National Tax System. The present research questions whether these principles were observed in the first regulatory test of the Tax Reform: Complementary Law nº 214/2025, through which the Tax on Goods and Services (TGS), the Contribution on Goods and Services (CGS) and Selective Taxes (ST) were instituted and regulated. The objectives are to describe the concepts, elements and foundations of these principles, highlight legal certainty as an element of their axiological symbiosis and critically evaluate, under these premises, Complementary Law nº 214/2025. The methodology used was the bibliographic review. The conclusion is that the Complementary Law does not offer a good first impression regard compliance with the principles of tax simplicity and transparency.

¹ Doutor e Mestre em Direito Público pela UERJ. Professor Associado da UERJ. Coordenador e Professor do Curso de Direito do ISECENSA. Ex-Assessor de Ministro do STF. Advogado.

² Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Advogado.



KEYWORDS: Tax simplicity; Tax transparency; Legal certainty; Tax Reform.

INTRODUÇÃO

Após aproximadamente quatro anos de tramitação, foram aprovadas propostas de reforma tributária, culminando na promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023. Durante todo o processo legislativo, os defensores das principais propostas mantiveram o discurso dominante da necessidade urgente de simplificação do Sistema Tributário, mais especificamente, do subsistema da tributação sobre o consumo. Quaisquer outras preocupações, como a de se pensar um sistema mais justo, progressivo, redistributivo, cederam ao combate à complexidade tributária.

Sem embargo, a complexidade excessiva é uma característica muito negativa do Sistema Tributário brasileiro, dificultando demasiadamente o estabelecimento e a operação de negócios, o que conduziu a uma verdadeira obsessão discursiva pela simplificação – um *mantra* da Reforma Tributária. Não se recusa a validade da preocupação; apenas não deveria ter sido a única realmente governante (Campos, 2022).

Relacionado ao problema da complexidade excessiva, nosso Sistema carece também de transparência, particularmente do Estado frente aos contribuintes. A insuportável extensão da legislação tributária, sua constante alteração, as dificuldades de interpretação, falta ou deficiente orientação dos Fiscos quanto ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, são exemplos de defeitos do Sistema que impactam muito negativamente a eficácia dos correlacionados princípios da simplicidade e transparência da tributação. Algo precisaria mudar.

A “simplicidade” e a “transparência” foram inseridos como “novos” princípios do Sistema Tributário Nacional, ao lado da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente, pela EC nº 132/2023:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

Mas não basta a previsão no texto constitucional para, como em um passe de mágica, nosso Sistema se torne menos complexo e mais transparente. Em enorme medida, esse resultado depende da disciplina legal dos novos tributos “Imposto sobre Bens e Serviços” (IBS), “Contribuição sobre Bens e Serviços” (CBS) e “Impostos Seletivos” (IS). O presente artigo tem o propósito de avaliar criticamente se os reformistas alcançaram, inicialmente, mediante a Lei Complementar (LC) nº

214/2025, um desejável grau de acerto nos objetivos da simplificação e da transparência. Significa perguntar: a par de não terem se preocupado o suficiente com a regressividade e a inequidade do Sistema, a regulamentação da Reforma Tributária, como primeira impressão, aponta para a melhora da simplificação e da transparência?

Este artigo aponta a simplificação e a transparência do Sistema Tributário como grandes desafios do Estado neste pós-Reforma Tributária e segue a seguinte estrutura: para além desta Introdução, abordamos, respectivamente, em (1) e (2), os conceitos, elementos e fundamentos dos princípios da simplicidade e da transparência. Formuladas essas premissas, (3) buscamos apontar a simbiose entre esses princípios. Com base no abordado até então, (4) avaliamos criticamente a LC nº 214/2025 sob a perspectiva de se identificar se contribuiu, inicialmente, para a simplificação e a transparência sistêmicas. Por fim, rápidas considerações finais.

2. SIMPLICIDADE TRIBUTÁRIA – CONCEITO, ELEMENTOS E FUNDAMENTOS

Com a discussão e tramitação das propostas de reforma tributária, muito passou a se falar por aqui acerca do defeito da complexidade do sistema tributário e da correspondente necessidade de sua simplificação. Não obstante, o tema não é novo. Como anota Frank Pedersen, “o crescimento da complexidade tributária tem por quase 100 anos causado preocupação e temor de que os sistemas tributários eventualmente cessarão de funcionar adequadamente” (Pedersen, 2015, p. 23).

Apesar dessa realidade, acreditamos que poucos esforços doutrinários têm sido envidados, aqui pelo Brasil, no sentido de se compreender melhor esse fato comum aos sistemas tributários contemporâneos: mesmo durante o processo legislativo da reforma, pouco ou nada foi dito sobre seu conceito, dimensões, medida, causas, efeitos e implicações. Principalmente, nenhuma preocupação tem havido com a sua relação com valores fundamentais dos sistemas tributários contemporâneos – em especial, com a equidade. Bons sistemas tributários são desenhados levando-se em conta os necessários trade-offs entre simplicidade/complexidade, de um lado, equidade e eficiência, de outro.

Na realidade, a pouca atenção conceitual e explicativa com o tema costuma ocorrer também em outros países. Para Binh Tran-Nam, existem razões ao que ele chama de negligência da academia, especialmente, no campo das Finanças Públicas: dificuldade de se quantificar a simplicidade/complexidade tributária e incorporá-la em modelos normativos de tributação; problemas não resolvidos em como definir e medir custos de compliance; estimar esses custos requer pesquisas meticulosas de uma grande quantidade de dados que não está disponível em fontes publicadas; problemas com a qualidade do levantamento de dados que possuem baixo índice de informações; e os custos de conformação costumam ser pensados como inevitáveis ou triviais (Tran-Nam, 2015, 58-59).

Não obstante, há sim a necessidade, antes de qualquer avaliação crítica dos sistemas tributários e de suas mudanças, de uma abordagem teórica acerca dos

elementos que compõem a simplicidade/complexidade tributária. E essa abordagem deve começar pela sua definição, algo que não tem ganho, como dito, a atenção analítica necessária. Como bem adverte David Ulph, trata-se de conceito que não figura em análises gerais dos sistemas tributários, ausente definição precisa. O autor acusa que utilizam o termo como um guarda-chuva, uma expressão genérica que abrange grande número de diferentes características que não revelam complexidade propriamente dita (Ulph, 2015).

O conceito de simplicidade tributária é, em si, complexo. Assim também o é com a complexidade tributária. Como salientam François Vaillancourt e Richard Bird, “embora simplificação seja presumivelmente o oposto de complexidade, ou ao menos um movimento na direção oposta, a simplificação tributária é complicada” (Vaillancourt, Bird, 2016, p. 70). Em texto clássico, buscando simplificar as coisas mediante proposta de definição unidimensional, Stanley Surrey e Gerald Brannon referiram-se à simplicidade como “a característica de um tributo que torna o seu ônus determinável para o contribuinte individual a partir de uns poucos fatos facilmente verificáveis” (Surrey, Brannon, 1968, p. 915). Ao contrário, complexidade seria o defeito de o ônus tributário ser de difícil determinação.

Embora o conceito seja sedutor por sua simplicidade, esse não é capaz de fornecer um conhecimento abrangente de algo dotado de tanta complexidade. Os conceitos de complexidade e simplicidade tributárias são muito indeterminados. “Podem significar diferentes coisas para diferentes pessoas dependendo de suas perspectivas e interesses” (Tran-Nam, 2016, p. 13). Para um advogado tributarista, a complexidade relaciona-se à dificuldade de compreensão e aplicação das leis às diferentes situações; para um contador, ao tempo e esforços gastos para cumprimento das obrigações tributárias; para os empresários, aos custos incorridos para cumprir as obrigações. O único consenso possível é quanto a simplicidade/complexidade tributária ser, em si mesma, um conceito complexo.

Na verdade, tem-se um conceito multidimensional, o que significa não poder a simplicidade/complexidade tributária ser definida, identificada e medida por critérios isolados. Uma vez que se manifesta de diferentes formas, as abordagens unidimensionais serão sempre desprovidas de virtude epistêmica, devendo ser rejeitadas quaisquer propostas conceituais que sejam resumidas a concepções unidimensionais. Com efeito, diante da realidade multifacetada da simplicidade/complexidade, qualquer proposta unidimensional sofrerá de insuficiência epistêmica. Tem-se uma realidade inescapável de nosso tema: a necessidade de uma explicação multifacetada.

Simples ou complexo em qual sentido? Por meio de quais manifestações? Para quem? Em que medida? Por qual motivo? Às custas do quê? Simplicidade ou complexidade de um tributo em particular, do sistema, das leis, das obrigações acessórias, do contencioso? Sem embargo, as respostas a essas questões devem levar em conta que diferentes elementos, alguns complementares, outros, opostos entre si, podem revelar ou impactar a complexidade de um sistema, tais como:

número de tributos (estrutura de competências tributárias); número de leis tributárias e a extensão dessas; linguagem normativa de difícil interpretação e compreensão; alternância significativa da legislação; diversidade de bases tributáveis; número de faixas de alíquotas; número de regras antielusivas e de benefícios fiscais; elevado número de obrigações acessórias e de difícil cumprimento; dificuldades da administração tributária em identificar responsáveis tributários e a extensão dessa responsabilidade; etc.

Com efeito, a simplificação do sistema tributário requer a produção de leis claras e compreensíveis, que produzam menos incertezas, dúvidas interpretativas e, por consequência, litígios em torno de sua correta aplicação. É a dimensão no plano da formulação legal do tributo. Por sua vez, há também a preocupação com a dimensão operacional da obrigação tributária, com os custos operacionais, por parte dos contribuintes e do estado, verificados na prática do cumprimento das obrigações. Trata-se de uma dimensão da eficiência, relacionada ao custo estatal na arrecadação: quanto menos complexo o tributo, menor o custo administrativo para a sua arrecadação.

Portanto, simplificações são importantes tanto para o momento de criação quanto ao de arrecadação do tributo, o que demonstra que a complexidade pode estar presente em diferentes momentos ou facetas do fenômeno tributário. São diferentes, em síntese, as dimensões da simplicidade/complexidade tributária. Nessa linha, vários autores contemporâneos têm buscado construir modelos de explicação multidimensional da simplicidade tributária (e de seu oposto, a complexidade), que procuram dar conta dessa realidade multifacetada e oferecer ganhos de conhecimento para serem fixadas as medidas adequadas à redução dos níveis desnecessários e indesejados da complexidade tributária. Conhecer essas diferentes formas de manifestação é imprescindível para a escolha acertada dos meios de redução da complexidade. Uma muito rápida revisão dessa bibliografia se mostra teoricamente relevante.

Edward McCaffery apontou três dimensões de simplicidade/complexidade tributária: técnica (technical), estrutural (structural) e de conformidade ou cumprimento (compliance). Segundo o autor, a primeira refere-se à “pura dificuldade intelectual de determinar-se o significado da norma tributária”, de compreender em abstrato dispositivos particulares da legislação tributária (McCaffery, 1990, p. 1271). Manifestamente, essa dimensão dialoga com a máxima smithiana que requer leis claras e objetivas que tornem simples o seu cumprimento. É a simplicidade que se dá no plano legislativo.

A estrutural “envolve as dificuldades em se interpretar e aplicar as regras em relação às transações econômicas” concretas, ou seja, “mesmo se um contribuinte puder interpretar e compreender uma dada norma tributária [em abstrato], ele poderá ser incapaz de aplicá-la a seus negócios com confiança, ou de reconhecer os resultados tributários prováveis de suas decisões quanto aos seus investimentos e outros negócios econômicos”. Para o autor, essa dimensão possui dois aspectos ou

efeitos relacionados: “incerteza, porque as leis podem ser aplicadas de modo variado a depender da interpretação da estrutura da transação”; e a “manipulabilidade, porque a complexidade estrutural tende a permitir que contribuintes caracterizem de formas variadas um dado evento econômico”, o que conecta a complexidade com as oportunidades maiores de planejamento tributário (McCaffery, 1990, p. 1271). Trata-se da dimensão que se dá no plano da interpretação e aplicação da lei pelos contribuintes aos seus negócios.

Por fim, a terceira, a de conformação, relaciona-se à variedade de obrigações acessórias, como a guarda dos registros comerciais e de negócios, as tarefas de preenchimento de formulários e declarações, que “um contribuinte deve realizar em ordem a cumprir com as leis tributárias”. Segundo o autor, “mesmo se uma contribuinte compreender em abstrato como uma regra tributária se aplica aos seus próprios negócios [técnica], e puder se planejar com a regra em mente [estrutural], ela poderá não ser capaz de cumprir a norma salvo se entender e satisfizer certos deveres procedimentais” (McCaffery, 1990, p. 1272). É a dimensão referente aos deveres acessórios dos contribuintes, o que também levanta a questão dos altos custos de compliance.

O autor Graeme Cooper, praticando o mesmo exercício, apontou um número maior de dimensões da simplificação/complexidade: previsibilidade (regras simples “são facilmente compreendidas pelos contribuintes” e por “seus consultores”); proporcionalidade (“uma regra não seria simples quando o grau de complexidade da solução adotada for mais do que o necessário para alcance da política declarada”); consistência (regra simples trata das “questões similares do mesmo modo, evitando-se distinções que sejam arbitrárias”); conformidade (a regra não seria “simples se for difícil e excessivamente custoso para os contribuintes cumprirem-na”); administrabilidade (regra simples é “fácil para a autoridade fiscal administrar”); coordenação (regra simples “encaixa-se confortavelmente com outras regras tributárias”; complexa, “se os relacionamentos com outras regras forem obscuras”); e modo de expressão (regra simples “é claramente expressa”) (Cooper, 1993, p. 423-424). Ante tais dimensões, o autor assim definiu a complexidade:

Usando estes termos, um sistema tributário complexo seria um onde nem contribuintes, nem a autoridade fiscal poderia identificar a obrigação tributária com um grau apropriado de certeza a um custo razoável, nem poderia essa obrigação ser satisfeita ou exigida a baixo custo e facilmente. (Cooper, 1993, p.424)

Muitos outros autores formularam propostas da espécie, mas por falta de espaço não serão descritas. Em comum a todas essas propostas, tem-se o fato de serem uma estratégia conceitual mais adequada do que trabalhar uma definição

singular, que seria sempre insuficiente, incapaz de reconhecer a variedade de manifestações da complexidade tributária. Debruçando-nos sobre a realidade da complexidade de nosso sistema tributário, identificamos cinco dimensões: (i) estrutural; (ii) normativa; (iii) regulatória; (iv) procedimental; e (v) processual.

A dimensão estrutural é a complexidade do próprio sistema, que começa no próprio desenho constitucional, na distribuição de múltiplas competências tributárias entre os níveis federativos de governo, no número de tributos, na diversidade e sobreposição das bases econômicas tributáveis, nas diferentes escalas de alíquota de um mesmo tributo, etc. Refere-se também ao aspecto quantitativo da legislação tributária. A dimensão normativa diz com o aspecto qualitativo da legislação tributária, do grau de dificuldade para a sua interpretação e compreensão. A regulatória relaciona-se às escolhas por políticas fiscais de fomento, de indução positiva ou negativa de comportamento dos contribuintes (extrafiscalidade). As três dimensões verificam-se no plano da formulação das normas tributárias, do desenho do sistema.

A dimensão procedimental consiste nas dificuldades dos contribuintes para o cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, implicando custos excessivos, financeiros, de tempo e psicológicos. É a complexidade na relação entre contribuinte e administração tributária. Alcança também os obstáculos e custos dessa última em suas tarefas de fiscalizar e arrecadar tributos. A processual, por fim, relaciona-se à complexidade na solução das controvérsias tributárias, ao contencioso tributário, nos planos administrativo e judicial. Ambas as dimensões se dão no plano do cumprimento voluntário e involuntário das normas tributárias, no plano operacional.

Restando claro que a simplificação/complexidade tributária possui diferentes dimensões, diversas formas de manifestação, deve então ser certo também que se faz necessário utilizar diferentes indicadores ou índices para se avaliar o nível de complexidade tributária. Esse é um ponto chave, pois, algum nível de complexidade, além de inevitável, pode ser desejável, necessário para o atingimento de fins de equidade e eficiência. Nesse sentido, revela-se importante investigar em que medida estão presentes os indicadores das dimensões da complexidade tributária, o que pode permitir separar o necessário do desnecessário em termos de simplicidade/complexidade.

Refletindo sobre as dimensões da complexidade que propusemos no tópico anterior, acreditamos que as dimensões estrutural, normativa e regulatória se relacionam ao plano do desenho do sistema; ao passo que as dimensões procedimental e processual compõem o plano operacional. Com essas divisões em mente, seguem quadros exemplificativos de indicadores da simplicidade/complexidade tributária no Brasil:

PLANO DO DESENHO		
DIMENSÕES DA SIMPLICIDADE/COMPLEXIDADE		
Estrutural	Normativa	Regulatória
INDICADORES		
Número de competências tributárias, de tributos, diversidade de bases tributárias, quantidade de leis tributárias, extensão das leis, frequência de mudanças, escala de alíquotas de cada tributo em particular, etc.	Grau de dificuldade de compreensão das leis, uso de conceitos técnicos, indeterminados, uso de regras antielisivas etc.	Número de benefícios fiscais, de normas indutoras de comportamento, de tratamento diferenciado entre contribuintes e bases de incidência de um mesmo tributo etc.

PLANO OPERACIONAL	
DIMENSÕES DA SIMPLICIDADE/COMPLEXIDADE	
Procedimental	Processual
INDICADORES	
Altos custos econômicos e de tempo para a quantificação das obrigações principais, número de obrigações acessórias, dificuldade de seu cumprimento, níveis elevados de estresse, ansiedade e frustração no cumprimento de ambas as espécies de obrigação (indicadores não econômicos), número de funcionários e consultores necessários para o seu cumprimento, número de servidores públicos e valor do orçamento necessários para a arrecadação tributária etc.	Número de instâncias administrativas e judiciais de julgamento, número de juízes e servidores que deve ser disponibilizado apenas para os litígios tributários, volume do acervo do contencioso administrativo e judicial, tempo de julgamento etc.

Não se pretende aqui apresentar um rol exaustivo desses indicadores. Longe disso. Importante é saber que a identificação desses pode ser um valioso guia a dirigir e a avaliar os movimentos de reforma: ajuda a saber o que deve ser reduzido para se tentar chegar a um nível apenas necessário de complexidade, alcançando assim o propósito de simplificação possível. Da mesma forma, auxilia o julgamento sobre se as reformas cumprem ou não o propósito de reduzir a complexidade tributária. Esses indicadores também apontam para sabermos se o principal fundamento da simplicidade tributária está sendo alcançado: a segurança jurídica.

Com efeito, a simplicidade tributária se relaciona com diferentes valores. O professor Joel Slemrod afirmou que a “simplicidade compõe a clássica tríade de

aspirações dos sistemas tributários, ao lado da eficiência e da equidade”. Para Slemrod, “simplicidade importa apenas na medida em que melhore a eficiência (ao, por exemplo, reduzir os custos de arrecadação) ou a equidade (ao, por exemplo, assegurar a efetiva incidência do sistema tributário)” (Slemrod, 2015, p. 1-3).

Isso significa que a simplificação ou redução de complexidade não é um fim em si mesma, e isso é verdadeiro tendo em vista o seu papel instrumental em relação à segurança jurídica: número apenas razoável de tributos, leis claras, de possível compreensão pelos contribuintes, baixa frequência de alteração, obrigações acessórias de número limitado e que possam ser cumpridas sem maiores dificuldades, entre outros indicadores, promovem certeza e clareza nas relações entre os contribuintes e o Estado.

Adam Smith, ao se referir à sua máxima da “certeza”, afirmou que “o imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O momento e o modo do pagamento, a quantia a ser paga, tudo deve ser claro e simples ao contribuinte, e a todas as pessoas” (Smith, 2012, p. 824). Ou seja, desde Adam Smith, a simplificação do sistema tributário requer a produção de leis claras e compreensíveis, que produzam menos incertezas de significados, dúvidas interpretativas e, por consequência, litígios em torno de sua correta aplicação. É a dimensão da simplicidade no plano da formulação legal do tributo em favor da segurança jurídica.

3. TRANSPARÊNCIA – CONCEITO, ELEMENTOS E FUNDAMENTOS

520

Além da complexidade, a transparência tributária é o outro princípio de nosso estudo. A ideia de transparência nos remete a algo que seja translúcido, que permita uma visualização clara, direta e verdadeira. Um objeto é considerado transparente quando sua totalidade possa ser observada, mesmo a partir de um único ponto de vista. Uma pessoa é transparente quando suas ações ou comunicações estejam alinhadas às suas verdadeiras intenções e convicções; e esse alinhamento entre palavras e ações confere clareza e autenticidade à conduta, facilitando a compreensão e a confiança por parte de todos.

O sentido comum da palavra “transparência” tem origem no latim medieval, *transparentia*, que está relacionado ao verbo *transparecer*, no latim *transparece*, que significa mostrar luz através, deixar a luz atravessar. Portanto, é transparente o objeto que permite a passagem da luz (Arruda, 2020). No sentido figurado, o termo “luz” é frequentemente utilizado como metáfora para conhecimento, entendimento ou esclarecimento. Expressões como “trazer à luz” ou “iluminar uma questão” significam revelar informações, esclarecer dúvidas ou ampliar o entendimento sobre determinado assunto.

A partir do sentido figurado do termo luz, a palavra “transparência” também passou a ter um sentido figurado, sendo utilizado para designar o meio que permite a passagem de conhecimento, deixar à vista, tornar público (Arruda, 2020). Assim, nos contextos social, político ou jurídico, a transparência passa a significar

acessibilidade à informação e ausência de ocultação, permitindo que todos os envolvidos tenham uma visão clara do que está acontecendo.

Especificamente no campo jurídico, o conceito de transparência foi gradualmente incorporado e adaptado. A “transparência jurídica” emerge como uma aplicação específica dessa ideia, representando a clareza e a visibilidade das relações jurídicas. Assim como a transparência na física óptica permite a passagem da luz, a transparência jurídica facilita a acessibilidade às informações necessárias às relações jurídicas, assim como a compreensão das normas e obrigações entre as partes envolvidas, de modo a retirar eventuais barreiras ou distorções que possam prejudicar a cognoscibilidade e entendimento da realidade. Esse princípio é essencial para promover a segurança e a confiança nas interações jurídicas, uma vez que busca garantir que todas as partes da relação jurídica tenham acesso equitativo às informações relevantes, podendo agir com conhecimento pleno das circunstâncias (Arruda, 2020).

Desse modo, quanto maior a transparência jurídica, maiores a segurança jurídica e a confiança das partes envolvidas, porque, a partir das informações previamente obtidas e analisadas, as partes da relação poderão criar expectativas legítimas e compreender o direito aplicável ao caso. Na seara fiscal, o princípio da transparência consagra-se como garantia à visibilidade sobre a arrecadação, gestão e gastos dos recursos públicos, o que se torna essencial para o funcionamento da democracia, ao permitir que os cidadãos monitorem, avaliem e participem da administração dos recursos públicos.

No campo do Direito Tributário, a doutrina brasileira desenvolveu em maior medida estudos sobre a necessidade de transparência das atividades econômicas do sujeito passivo, para que o Estado possa ter acesso e clareza em relação às informações sobre tais atividades para levar a efeito a tributação determinada por lei. No entanto, resta uma verdadeira lacuna em relação aos deveres de transparência que devem ser assumidos pelo Estado perante o cidadão-contribuinte na atividade tributária.

Com efeito, a transparência tributária não pode ser uma via de mão única. Para que a relação entre Fisco e contribuintes seja pautada pela confiança legítima e segurança jurídica, é imprescindível que o Estado também se submeta a padrões elevados de transparência nas atividades de instituição e arrecadação de tributos. Quanto mais o Sistema Tributário se mostrar transparente, mais será permitido aos contribuintes a visualização e compreensão das regras e dos critérios interpretativos adotados pelo Fisco.

Fritz Neumark foi um dos primeiros a abordar a transparência tributária, conceituando-a como princípio:

O princípio da transparência tributária exige que as leis tributárias em sentido amplo, ou seja, incluindo regulamentos, ordens, circulares, diretrizes, etc., sejam estruturadas de modo a apresentar, técnica e

juridicamente, o máximo possível de inteligibilidade e que suas disposições sejam tão claras e precisas a ponto de excluir qualquer dúvida sobre os direitos e deveres dos contribuintes, tanto para estes próprios quanto para os funcionários da Administração Tributária, evitando assim a arbitrariedade na liquidação e arrecadação dos tributos. (NEUMARK, 1974, p. 408-409).

Estabelece-se, portanto, o princípio da transparência pela necessidade de proteger os legítimos interesses dos sujeitos passivos relacionados à certeza da tributação, eliminando as margens de discricionariedade que possam levar a abusos do Fisco contra os particulares e, também, evitando que contribuintes “hábeis” deixem de entregar à fiscalização tudo que lhe é devido (Neumark, 1974). São dois, portanto, os aspectos da transparência tributária para o autor alemão: o primeiro, relacionado à clareza e compreensão das normas jurídico-tributárias gerais; o segundo, que decorre do primeiro, atrelado à certeza da dívida tributária individual, evitando discricionariedades.

Gustavo Vettorato define transparência tributária como “disponibilidade e acessibilidade de informações claras e precisas, sobre bases, razões, motivos e disposições dos Atos da Administração Tributária perante os sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias” (Vettorato, 2020, p. 19). Ele completa afirmando que a Administração Tributária pode ser tida como “transparente na medida em que disponibiliza aos diferentes destinatários (...) informação relevante e oportuna para determinar e compreender as leis, os regulamentos, as atividades e as consequências das suas ações.” (Vettorato, 2020, p. 20).

Trazendo uma visão mais voltada às medidas práticas que devem ser adotadas pela administração pública para que a relação com os contribuintes seja pautada na confiança, Luiz Roberto Perobra aduz que “o conceito de transparência está diretamente relacionado às medidas práticas que aproximam o fisco e o contribuinte nas relações tributárias e que, conseqüentemente, instauram um ambiente de segurança jurídica na aplicação do Direito Tributário.” (Perobra, 2013, p. 316).

A partir das considerações acima, podemos perceber que a transparência tributária comporta três elementos essenciais.

O primeiro elemento está relacionado ao amplo acesso da sociedade (e, conseqüentemente, dos sujeitos passivos) às informações tributárias relevantes. Nesse sentido, pode-se entender como informação tributária relevante o teor das legislações e dos atos normativos tributários expedidos pela administração pública, assim como suas razões e motivações; a sua interpretação tempestiva e única sobre essa legislação; a real carga tributária e a discriminação dos tributos incidentes sobre determinada operação; as decisões proferidas em processos administrativos tributários de terceiros e demais informações processuais relevantes; dentre outros.

O segundo elemento se refere à compreensibilidade da legislação e dos atos normativos tributários por pessoas com diferentes níveis de entendimento. Isso significa que o texto normativo deve adotar uma redação clara e a mais simples possível, evitando-se ao máximo ambiguidades, vaguezas e contradições. Considerando que a clareza e simplicidade nem sempre são plenamente alcançáveis, a compreensibilidade deve ser garantida por meio da adoção de outros mecanismos que tenham a função de tornar os textos normativos mais didáticos.

Por último, o terceiro elemento está relacionado aos comportamentos da Administração Tributária no relacionamento com o sujeito passivo, que deve ser cooperativo e prezando por uma comunicação efetiva e clara.

A ausência de qualquer um desses elementos compromete a efetividade dos demais e, conseqüentemente, enfraquece a própria transparência tributária. Por exemplo, se há amplo acesso às informações (primeira dimensão), mas a linguagem utilizada na legislação e nos atos normativos é excessivamente técnica ou ambígua (falha na segunda dimensão), a transparência estará comprometida, pois os contribuintes e a sociedade não terão plena compreensão da legislação tributária. Do mesmo modo, se as informações são acessíveis e compreensíveis, mas a Administração Tributária não é acessível ou cooperativa (terceira dimensão), os contribuintes podem enfrentar dificuldades práticas na aplicação das normas e na solução de controvérsias, resultando em insegurança jurídica e maior litigiosidade.

Portanto, a transparência tributária deve ser compreendida como um conceito integrado, no qual acessibilidade, compreensibilidade e interação cooperativa entre Administração e sujeitos passivos se complementam para garantir um sistema tributário mais seguro e eficiente.

Diante de tamanha relevância do princípio para as relações entre Fisco e contribuintes e para a segurança jurídica desses últimos, pergunta-se: trata-se de princípio tributário que “surge” com a EC nº 132/2023? Sem embargo, não se pode ter dúvidas de que, antes mesmo de sua previsão expressa, o princípio já estava presente nas entrelinhas do Texto Constitucional, um princípio tributário implícito que podia ser deduzido de relevantíssimos fundamentos de status constitucional do Estado, como (i) o princípio republicano, (ii) o princípio democrático, (iii) a cidadania e (iv) o próprio princípio da segurança jurídica.

O (i) princípio republicano, um dos pilares fundamentais do Estado brasileiro, consagrado expressamente no artigo 1º, caput, da Constituição de 1988, reflete o compromisso com uma forma de governo em que o poder emana do povo e os governantes são representantes temporários, escolhidos por meio de eleições periódicas. Exige, portanto, um sistema em que o poder político seja legitimado pelo consentimento dos governados, em oposição às formas hereditárias ou vitalícias de governo.

Nesse sentido, para o pleno exercício da soberania popular, é imprescindível que a gestão pública, em todas as suas dimensões, seja transparente, de modo a possibilitar o controle popular sobre o desempenho das funções governamentais.

A transparência da administração pública, incluída a tributária, revela-se, portanto, um dos elementos necessários sem o qual não há que se falar em governo republicano.

O (ii) princípio democrático constitui também um dos pilares centrais do Estado brasileiro, consagrado expressamente no artigo 1º, § único, da Constituição de 1988. Enquanto o princípio republicano está relacionado à periodicidade e à eletividade do governo, o princípio democrático viabiliza a forma republicana de governo, fornecendo os meios pelos quais a estrutura republicana é mantida e garantindo a participação popular na escolha e no controle dos governantes.

Com efeito, o princípio democrático depende de garantias de que o povo tenha fácil acesso a informações de qualidade sobre a atuação do governo, particularmente na sua vertente tributária, as quais são essenciais para o livre exercício de escolhas e controles por meio do voto. É nesse contexto, portanto, que o princípio democrático e o princípio da transparência convivem em interdependência.

A (iii) cidadania é conceito fundamental no direito constitucional contemporâneo, estando diretamente relacionada à ideia de participação do indivíduo na vida do Estado, o que foi intensificado com a Constituição de 1988. Pode-se dizer que a cidadania possui dois sentidos constitucionais: o primeiro, mais restrito, está relacionado com o exercício dos direitos políticos, de votar e ser votado; o segundo, mais amplo, refere-se ao exercício de outras prerrogativas constitucionais que surgem como consequência lógica do Estado Democrático de Direito, relacionadas não apenas à participação ativa na arena política, mas também na vida social e econômica do Estado.

Para que esse segundo sentido de participação ocorra, é imprescindível que, antes de tudo, a atuação governamental seja transparente, para permitir aos cidadãos interessados a visualização clara dos atos de governo, o que incluiu a vertente tributária. A exigência de uma maior participação do cidadão na construção da vida tributária do Estado é um imperativo constitucional, mas que não é possível de ser alcançado sem a observância do princípio da transparência. Os cidadãos de todas as classes sociais devem ter acesso e a capacidade de participar das discussões tributárias, fortalecendo o exercício da cidadania fiscal e promovendo uma sociedade mais justa e democrática.

A (iv) segurança jurídica é um princípio que visa proporcionar certeza, previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas, permitindo que o cidadão planeje suas ações com confiança nos efeitos das normas aplicáveis. É uma forma de garantir a própria liberdade, pois uma pessoa não pode ser considerada verdadeiramente livre sem previsibilidade das consequências das suas ações.

Assim como ocorre com a simplicidade, a segurança jurídica é fundamento central do princípio da transparência. Isso porque, para que exista previsibilidade, antes de tudo, as disposições normativas e informações relevantes do sistema jurídico devem ser acessíveis e compreensíveis, não bastando a simples publicação

formal de leis tributárias. Faz-se necessário que o conteúdo normativo veiculado seja assimilado pelos destinatários, de maneira clara, coesa e confiável (Assunção, 2017). Um Sistema Tributário que se oriente pela segurança jurídica deve, necessariamente, ser transparente.

Fica claro, a partir da perspectiva descritiva dos princípios da simplicidade e da transparência, que existem conexões de sentido, estruturais e funcionais entre os mesmos. Existe uma simbiose, mas não apenas lógica; é também axiológica. A segurança jurídica fornece essa simbiose axiológica.

4. SIMBIOSE ENTRE SIMPLICIDADE E TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIAS

O princípio da simplicidade tributária, como exposto no tópico 1, entre as suas diferentes dimensões, exige que as disposições normativas sejam formuladas da maneira mais simples e clara possível, de modo a permitir que o conteúdo normativo nelas veiculado seja facilmente assimilado pelos seus destinatários. Por sua vez, na linha desenvolvida no tópico anterior, o conceito de transparência tributária também é multidimensional, sendo que uma das suas dimensões se refere à compreensibilidade dos atos tributários por pessoas com diferentes níveis de entendimento, o que está conceitual e funcionalmente relacionado diretamente à ideia de simplicidade e, portanto, de clareza.

Essa é uma simbiose que consideramos aqui do tipo lógica. Os conceitos e funções desses princípios, nessa perspectiva, se misturam e até se confundem. Pode-se dizer que a simplicidade é um elemento ou subprincípio da transparência tributária. Por outro lado, é possível afirmar que um sistema transparente é condição de menor complexidade em sua dimensão normativa. Essa relação decorre de pressupostos e indicadores comuns, todos gravitando em torno da maior clareza da legislação tributária. Tendo isso em vista, nos interessa aqui outro tipo de simbiose, a axiológica: ambos os princípios são instrumentais em relação ao valor da segurança jurídica.

A segurança, como valor suprapositivo, é condição das relações humanas. Sem ela, as pessoas não podem planejar suas ações, confiar uns nos outros. Viver com segurança está entre os maiores desejos da humanidade. Ainda que não seja um valor absoluto, nem plenamente realizável, a segurança é um ideal regulatório fundante e estruturante: a segurança é garantia da liberdade. John Stuart Mill enfatizou que a segurança é uma utilidade social de vital importância para todo indivíduo:

Todos os outros benefícios podem ser necessários a uma pessoa e não a outra. Muitos deles podem ser facilmente renunciados ou substituídos por algo diferente. Mas nenhum ser humano pode ficar sem segurança; dela depende a nossa imunidade em relação ao mal [...] (Mill, 2005, p. 254).

O Direito, voltado à regulação da organização social, cumpre importante papel na busca desse ideal – à idoneidade desse instrumental dá-se o nome de segurança jurídica. A própria existência do Direito deve ser vista como fator de segurança. Sem oferecer segurança, faltaria essência ao Direito. Como ensina Garcia Maynez, a ordem jurídica, para assim merecer essa qualificação, deve oferecer aos cidadãos: conhecimento e clareza quanto às normas de conduta impostas – segurança da orientação; certeza, estabilidade e previsibilidade quanto ao status e consequências dos próprios atos – segurança da realização (Maynez, 1974). Deve haver, em síntese, confiança no papel das instituições e das leis como garantidores da paz social – segurança político-institucional.

Em matéria tributária, a segurança jurídica revelava-se, na Carta de 1988 e antes da EC nº 132/2023, embora nesses não se esgotasse, expressamente nos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade. Esse conjunto de princípios que expressa explicitamente a segurança sempre foi de relevância prática espetacular para o Direito Tributário brasileiro. O contribuinte brasileiro sempre conviveu com um sistema tributário complexo, marcado por volume impressionante de normas jurídicas, de diferentes hierarquias, muitas sobrepostas, outras contraditórias, algumas de difícil assimilação. Não bastasse, a legislação tributária sempre foi muito cambiante nos três diferentes níveis de governo, assim como as interpretações administrativas e judiciais acerca dessa mesma legislação. Não fossem esses princípios expressos observados em boa medida, a vida do contribuinte brasileiro não seria possível.

Contudo, diante de tantos defeitos sistêmicos, a eficácia desses princípios expressos, mesmo quando plena, não se mostrou ao longo dos anos suficiente para haver verdadeira segurança jurídica. Não foi suficiente para tornar o sistema mais compreensível e estável a todos os aplicadores, em especial, aos contribuintes. Não pode haver segurança se permitida a vigência de ordenamento jurídico de difícil cognição, imprevisível e de aplicabilidade mutante. A segurança do contribuinte é peça-chave para a sua liberdade. A sensação sempre foi de estar ainda faltando muito. O Sistema sempre careceu de simplificação e de transparência.

Com efeito, e não só no campo tributário, a segurança jurídica, como valor fundamental do Estado de Direito, exige certeza, objetividade e inteligibilidade do Direito pela exigência de clareza e adequado grau de densidade normativa das regras jurídicas, previsibilidade pela proibição de retroatividade onerosa, confiabilidade pela estabilidade das normas no tempo (Novais, 2004). E a certeza e a inteligibilidade do Direito estão relacionadas, inicialmente, com a exigência de clareza dos enunciados jurídicos, de modo a permitirem tenham os destinatários acesso amplo e facilitado ao conteúdo.

Há a necessidade de o legislador tributário utilizar-se de linguagem simples e inequívoca, de técnica apurada na elaboração das leis, ainda mais considerado o contemporâneo protagonismo dos contribuintes na gestão e aplicação dos tributos (Rodríguez Bereijo, 1998). O legislador deve evitar produzir incertezas objetivas

quanto ao alcance e aplicação dos preceitos, a fim de não colocar em risco a confiança dos contribuintes na ordem jurídico-tributária. Em síntese, para promover segurança jurídica, há de se ter a simplificação e a transparência da legislação tributária.

A segurança jurídica, considerado o ideal de clareza da legislação e dos atos tributários, é fundamento comum – e objetivo – dos princípios da simplicidade e da transparência. Tornar o sistema mais seguro, cognoscível e previsível, é grande desafio pós-Reforma Tributária de 2023, e o sucesso dessa empreitada passa, necessariamente, pela maior eficácia possível dos princípios da simplicidade e da transparência. A primeira grande tarefa foi a da instituição e disciplina dos novos tributos IBS, CBS e IS, o que foi levado a cabo pela LC nº 214/2025. Na dimensão normativa, no plano da elaboração das normas, esse foi o primeiro grande teste da simplificação e da transparência de nosso novo modelo de tributação sobre o consumo. A nossa avaliação crítica, ainda que superficial, é o objeto do próximo tópico.

5. ANÁLISE CRÍTICA DA REGULAMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O objetivo específico do artigo é o de realizar uma avaliação crítica inicial da Reforma Tributária e, particularmente, da LC nº 214/2025, sob as perspectivas da capacidade de redução da complexidade tributária excessiva e do aumento da transparência tributária. Sem embargo, apenas o futuro poderá dizer do sucesso da Reforma Tributária de 2023 quanto ao aumento da clareza e da segurança jurídica do Sistema Tributário brasileiro mediante simplificação e transparência. Qualquer avaliação crítica, feita agora, é prematura, pois focada exclusivamente nos textos constitucional e infraconstitucionais produzidos, e não em suas operações concretas. Porém, algo pode ser adiantado: quanto aos textos em si, não há muitos motivos para animação.

Primeiramente, houve uma redução pífia do número de tributos e de competências tributárias. Não obstante as unificações do ICMS e do ISS (IBS) e do PIS e da COFINS (CBS), o IPI foi mantido e ainda foi criado o IS. A EC nº 132/2023, em si, resultou em texto constitucional tão extenso e sujeito a dificuldades interpretativas como aquele ao qual substituiu. No mais, foi estabelecida a partilha da competência do IBS entre Estados, DF e municípios, o que pode gerar complexidades tanto para os contribuintes como para os entes. Uma vantagem foi a unificação das bases tributárias (bens e serviços) no IBS, porém, essa parece ter sido perdida com a desvantagem de tantos regimes diferenciados e específicos de tributação que estão presentes na LC nº 214/2025.

Com o IBS, prometeu-se o fim dos benefícios fiscais e de todas as complexidades e falta de transparência próprias que são geradas por sistemas marcados fortemente por tratamentos diferenciados entre contribuintes. Isso ficou apenas no discurso inicial. Diversos regimes diferenciados e específicos foram previstos na LC nº 214/2025. Foi estabelecido um número extraordinário de artigos para regulamentar

esses tratamentos discriminados, formando um sistema paralelo de tributação de difícil compreensão e implementação. Soma-se a isso a possibilidade de sobreposições tendo em vista o IS.

É verdade que o antigo sistema, com os estados legislando como desejassem sobre o ICMS, era absurdamente complexo e nada transparente, especialmente em matéria de benefícios fiscais. É algo a se comemorar a prometida unidade legislativa do IBS no território nacional. Contudo, as aludidas discriminações da LC nº 214/2025, com ampla escala de alíquotas diferentes, trazem as complexidades e a falta de clareza do velho ICMS. Ademais, impressiona muito negativamente a extensão e a enorme complexidade técnica, semântica e sistemática da LC nº 214/2025. Trata-se de tipo de lei envolvida em grandes dificuldades interpretativas, compreensões divergentes permanentes, disputas semânticas e sistêmico-teleológicas.

Sem embargo, não há nada de simples na disciplina da incidência, não incidência, não cumulatividade, regimes diferenciados e específicos do IBS e da CBS. Não bastasse, há o período de transição a durar até o fim do ano de 2032, restando o novo modelo definitivamente implementado no ano de 2033. Durante esse período, Estado e contribuintes deverão conviver com dois sistemas, devendo se ajustar gradualmente ao novo. Enorme complexidade, nesse caso, decorrerá do regime duas de alíquotas.

Não há dúvidas quanto às enormes dificuldades operacionais que serão geradas por esse regime de transição, até a implementação definitiva do novo subsistema de tributação sobre o consumo. As mesmas dificuldades atuais de compliance permanecerão em vigor, com todos os seus inerentes custos econômicos, de tempo, de estresse e ansiedade. A tributação no destino pelo IBS trará redução de complexidades operacionais e mais transparência. Contudo, essa redução depende muito de como a não-cumulatividade dos novos tributos será interpretada e admitida. Mais parece que a LC nº 214/2025 representará uma enorme fonte de litígios e planejamentos tributários abusivos. Como dito mais acima, o diagnóstico não é dos mais otimistas.

6. CONCLUSÃO

Os princípios da simplicidade e da transparência tributários exigem que as disposições normativas sejam formuladas da maneira mais clara possível, utilizando-se de linguagem simples e que não produzam incertezas objetivas; que o conteúdo normativo veiculado na legislação tributária seja facilmente assimilável, compreendido; que a legislação seja inteligível, de fácil cognição e, assim, ofereça aos contribuintes certeza, estabilidade e previsibilidade quanto às consequências normativas de seus atos e da realização dos fatos tributários; que a legislação seja clara a ponto de despertar a confiança dos contribuintes no Sistema Tributário Nacional, em sua interpretação e aplicação. Enfim, exigem que o Sistema seja acessível, cognoscível, previsível... seguro!

A LC nº 214/2025, de uma perspectiva ainda abstrata, cumpriu essas exigências? Bem, não é preciso muito esforço para identificar, em todo o seu conjunto, uma linguagem nada simples e clara; não se tem lei de fácil assimilação, compreensão, cognição; o texto não oferece clareza, certeza quanto aos seus sentidos possíveis; ao contrário, a lei complementar, em diversas passagens, se abre a incertezas, equívocos, dificuldades de interpretação e aplicação. Muito trabalho, normativo e doutrinário, ainda explorará os conteúdos da LC nº 214/2025 de forma a oferecer a sua melhor compreensão. Essa será uma empreitada dos agentes tributários, de advogados, de consultores e da academia. O futuro trará os resultados.

A pesquisa deste artigo reconhece que qualquer conclusão é prematura, que pode até mesmo ser precária. Entretanto, acreditamos em um ponto de partida a ser desafiado: o texto da LC nº 214/2025 não satisfaz exigências de simplicidade e transparência tributárias, não ofereceu clareza ou certeza interpretativas, não contribuiu para a segurança jurídica do Sistema Tributário Nacional. E que o futuro desfaça essa nossa nada boa primeira impressão.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *O Princípio da Transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *O princípio da transparência no direito financeiro brasileiro*. 2017. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-05032021-162811/>. Acesso em: 14 de setembro de 2024.

COOPER, Graeme S. Themes and Issues in Tax Simplification. *Australian Tax Forum* Vol. 10 (4), 1993, p. 423-424.

MAYNEZ, Eduardo Garcia. *Filosofia del Derecho*. 1ª ed. México: Editorial Porrúa, 1974.

MCCAFFERY, Edward J. The Holy Grail of Tax Simplification. *Wisconsin Law Review* Vol. 1990 (5), p. 1.267-1322.

MILL, John Stuart. O Utilitarismo (Utilidade e justiça). In: MAFFETTONE, Sebastiano; VECA, Salvatore (Org.) *A ideia de justiça de Platão a Rawls*. São Paulo: Martins Fontes, 2005

NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Traducción de José Zamit Ferrer. Madri: Instituto de Estudios Fiscales/Ministerio de Hacienda, 1974.



NOVAIS, Jorge Reis. *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

PEDERSEN, Frank H. A Contemporary Approach to Tax Complexity: Polycentrism in an Increasingly International Tax Environment. In: EVANS, Chris *at all.* (Ed.) *Tax Simplification*. New York: Wolters Kluwer, 2015, p. 9-23.

PEROBA, Luiz Roberto. *Transparência e Relação entre Fisco e Contribuinte*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (Coordenadores). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento*. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2013.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición. In: KIRCHHOF, Paul *et al.* *Garantías Constitucionales del Contribuinte*. 2ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998, p. 127-180.

SLEMROD, Joel. Why'd you have to go and make things so complicated?. In: EVANS, Chris *at all.* (Ed.) *Tax Simplification*. New York: Wolters Kluwer, 2015, p. 1-8.

SMITH, Adam. *Wealth of Nations* (1776). Hertfordshire: Wordsworth, 2012.

SURREY, Stanley S.; BRANNON, Gerard M. Simplification and Equity as Goals of Tax Policy. *William & Mary Law Review* Vol. 9(4), 1968, p. 915-921.

TRAN-NAM, Binh. Tax Reform and Tax Simplification: Conceptual and Measurement Issues and Australian Experiences. In: BUDAK, Tamer *et al.* (Ed.). *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Palgrave Macmillan, 2016, p. 11-44.

TRAN-NAM, Bihn. Measuring tax complexity costs. In: EVANS, Chris *at all.* (Ed.) *Tax Simplification*. New York: Wolters Kluwer, 2015, p. 55-76.

ULPH, David. Measuring tax complexity. In: EVANS, Chris *at all.* (Ed.) *Tax Simplification*. New York: Wolters Kluwer, 2015, p. 41-54.

VAILLANCOURT, François; BIRD, Richard. Tax Simplification in Canada: a journey not yet mapped. In: BUDAK, Tamer *et al.* (Ed.). *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Palgrave Macmillan, 2016, p. 70-94.

VETTORATO, Gustavo. *Transparência tributária, custos de transação tributários e eficiência arrecadatória*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

