

A Simplicidade não é Simples: o Princípio da Simplicidade no Direito Tributário

Simplicity is not Simple: the Principle of Simplicity in Tax Law

Martha Leão

Professora de Direito Tributário da Universidade Presbiteriana Mackenzie/SP e do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Teoria do Direito pelo Istituto Tarello per la Filosofia del Diritto e Università Degli Studi di Genova. *E-mail*: martha.leao@mackenzie.br.

Recebido em: 24-8-2026 – Aprovado em: 26-8-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.11.2026.3178>

Resumo

O presente artigo objetiva estudar o princípio da simplicidade, recentemente incluído de modo explícito no Sistema Tributário Constitucional pela Emenda à Constituição n. 132/2023, que instituiu a Reforma Tributária sobre o Consumo. Em primeiro lugar, examina-se seu conteúdo, a fim de se determinar qual seria o estado ideal de coisas buscado por este princípio, na tentativa de se afastar a vagueza multidimensional que marca a expressão *simplicidade*. Em segundo lugar, estuda-se a influência da explicitude do princípio na sua interpretação e aplicação, para responder se a sua inserção explícita alteraria a eficácia normativa da norma. E, em terceiro lugar, analisa-se a relação entre o princípio da simplicidade e a utilização de figuras como ficções e presunções pelo legislador tributário que terminam de algum modo se afastando da realidade dos fatos ou da sua respectiva natureza para atingir algum objetivo que lhe pareça pertinente para a compensação desse afastamento da verdade. *Palavras-chave*: princípio da simplicidade, princípios do sistema tributário nacional, eficácia, presunções, ficções.

Abstract

This article examines the principle of simplicity, recently incorporated explicitly into the Brazilian Constitutional Tax System through Constitutional Amendment No. 132/2023, which enacted the Consumption Tax Reform. First, it investigates the substantive content of the principle in order to identify the ideal state of affairs it seeks to achieve, thereby addressing the multidimensional vagueness that characterizes the notion of simplicity. Second, it analyzes the implications of the principle's explicit constitutional recognition for its interpretation and application, seeking to determine whether its express incorporation alters the normative effectiveness of the rule. Third, it examines the relationship between the principle of simplicity and the use of

legal devices such as presumptions and legal fictions by the lawmaker, which, to varying degrees, depart from factual reality or from the legal nature of the relevant transactions in pursuit of objectives considered sufficient to justify such departures from the truth.

Keywords: principle of simplicity, principles of the Brazilian constitutional tax system, normative effectiveness, presumptions, legal fictions.

[“*Que ninguém se engane, só consigo simplicidade através de muito trabalho.*”]
LISPECTOR, Clarice¹.

Introdução

A Emenda à Constituição n. 132/2023, aprovada no dia 20 de dezembro de 2023, instituiu a Reforma Tributária sobre o Consumo no Brasil. Referida Reforma culminou na adoção de novas espécies tributárias (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS e Imposto Seletivo – IS), em substituição a impostos e contribuições até então existentes e incidentes sobre operações com produtos industrializados (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), comercialização de mercadorias (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS), prestação de serviços (Imposto sobre Serviços – ISS) e contribuições sociais sobre a receita (Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins).

Não suficientes referidas mudanças em parte das competências tributárias dos Entes Federados, a Emenda também previu de maneira explícita novos princípios no Sistema Tributário Constitucional, ao incluir tanto o § 3º no art. 145 da Constituição: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”, como o § 4º: “As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”.

Nesse contexto, o presente artigo se propõe ao estudo do *princípio da simplicidade* no âmbito do Direito Tributário para responder a três questões centrais: (i) primeiro, qual seria o conteúdo do princípio da simplicidade, ou seja, qual seria o estado ideal de coisas buscado por este princípio no âmbito tributário; (ii) segundo, qual seria a eficácia normativa da sua inclusão explícita via art. 145, § 3º, no Sistema Tributário Nacional, isto é, responder se sua inclusão explícita no ordenamento jurídico para fins tributários afetaria a sua interpretação e aplicação; e (iii) terceiro, qual seria o âmbito de permissividade para a adoção no Direito Tributário de ficções e presunções em busca da promoção do princípio da simplicidade. É o que se passa a responder de modo mais objetivo possível.

¹ LISPECTOR, Clarice. *A hora da estrela*. Rio de Janeiro: Rocco, 1998, p. 11.

1. O conteúdo do princípio da simplicidade

Simplicidade ordinariamente está vinculada ao ato de tornar algo menos complexo e/ou complicado, gerando um estado de maior facilidade ou clareza². Essa definição lexical já aponta para a existência de uma vagueza multidimensional no termo *simplicidade*. Em estudo específico sobre o tema da indeterminação no Direito, Ávila aponta que haverá vagueza multidimensional se o significado de um termo ensejar dúvida quanto à sua aplicação a determinados casos-limite em razão da existência de uma multiplicidade de dimensões a ele associadas, cada qual podendo estar presente em medidas diversas e receber pesos distintos³. Essa situação pode ser exemplificada pelo termo “inteligente”: a ele podem ser associadas dimensões ou propriedades tão variadas quanto as capacidades de memorização, pensamento abstrato, autoconsciência, comunicação, aprendizagem, conhecimento emocional, criatividade e resolução de problemas, sendo que cada uma dessas dimensões pode se fazer presente em graus diversos, de modo que o significado do termo “inteligente” será unidimensional se adotada determinada perspectiva, mas ainda assim gradualmente vago, podendo existir um caso-limite em que uma pessoa apresente cada uma delas em um grau que não seja nem claramente baixo, nem claramente alto⁴.

De modo semelhante, o termo “simplicidade” pode ser associado tanto à questão da clareza relativamente à linguagem utilizada pelo legislador na edição de leis, tal como na definição adotada por Machado Segundo ao afirmar que “pelo princípio da simplicidade impõe-se o uso de linguagem clara e acessível, sem rebuscamentos desnecessários e evitando-se ao máximo as remissões”⁵, como também pode ser associado a questões atinentes à facilitação da aplicação das leis, tal qual mencionado por Greco e Rocha ao defenderem que “o princípio da simplicidade orienta um horizonte em que os deveres jurídicos tributários possam ser adimplidos e fiscalizados do modo mais simples possível”⁶, aproximando-o da noção de praticabilidade. Conteúdo semelhante é apontado por Paulsen, ao afirmar que “é simples o que pode ser facilmente percebido, compreendido, cumprido, praticado pela generalidade das pessoas, sem a necessidade de dispendiosas

² HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1746.

³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 3. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 63.

⁴ LANIUS, David. *Strategic indeterminacy in the law*. Oxford: Oxford University Press, 2019, p. 33. O exemplo é mencionado também por Ávila, que aponta ainda o problema da incomensurabilidade das dimensões do significado nesse caso (ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 3. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 63 e ss.).

⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma Tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132*, de 20 de dezembro de 2023. Barueri: Atlas, 2024, p. 19.

⁶ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, p. 752-780 (765).

e qualificadas assessorias, tampouco procedimentos complexos e demorados”⁷. Ou até, de modo distinto, o termo “simplicidade” pode ser vinculado ao seu papel orientador na formação e na manutenção das próprias regras, aproximando-o da noção de segurança jurídica, como também realizado por Greco e Rocha: “simplicidade é um subprincípio do princípio da segurança jurídica, na medida em que estabelece como fim almejado a criação de medidas que aumentem as possibilidades de previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas tributárias”⁸.

Veja-se que todas essas são dimensões diversas, vinculadas a critérios e finalidades distintos. “Simplicidade” é, portanto, um termo portador de vagueza multidimensional exatamente porque o seu significado possui uma multiplicidade de dimensões, que não se mostram exatamente comensuráveis ou equiparáveis, sem que o próprio legislador nesse caso tenha apontado a dimensão sobressalente a ser considerada pelo intérprete para a sua aplicação⁹. Essas acepções, no entanto, possuem como eixo comum a noção de facilitação, seja da compreensão das regras do jogo, seja da sua aplicação. A simplicidade, nesse sentido, busca calibrar de modo mais facilitado, seja a cognoscibilidade das regras, seja a sua efetividade¹⁰.

Nesse sentido, Ávila sustenta que a simplicidade deveria ser examinada tanto em sua dimensão objetiva como subjetiva, sendo que suas exigências poderiam ser implicadas nos princípios já existentes na Constituição¹¹. Por um lado, em sua dimensão objetiva, a simplicidade estaria vinculada à promoção de um estado ideal de ausência de complicação, ou seja, quando não há elementos ou detalhes em demasia, e de ausência de complexidade, isto é, quando não há elementos desconhecidos que surgem dinamicamente e de surpresa no curso da interação entre todos os elementos. Nessa acepção, a exigência de simplicidade seria uma decorrência direta do postulado da proporcionalidade, que exige que a atuação estatal estabeleça meios adequados, necessários e proporcionais em sentido estrito. Por outro lado, em sua dimensão subjetiva, a simplicidade exigiria um estado ideal de acessibilidade e de inteligibilidade: simples é tanto o que é de fácil acesso quanto o que é compreensível, descomplicado, inteligível, completo; sendo que essa dimensão seria uma decorrência dos princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, do princípio democrático, do devido processo legal, da publicidade, da dignidade, da igualdade e da liberdade¹².

⁷ PAULSEN, Leandro. *Reforma Tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 21.

⁸ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, p. 752-780 (766).

⁹ O mesmo raciocínio é empregado por Marmor para tratar do termo “corrupção”: MARMOR, Andrei. *The language of law*. Oxford: Oxford University Press, p. 101-104.

¹⁰ LEÃO, Martha. *A verdade no direito tributário*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2026, p. 98.

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 264.

¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 265-266.

A todos esses fundamentos, vale acrescentar ainda a prescrição constitucional do art. 37 da Constituição, no sentido de que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”, uma vez que a ideia de eficiência também implica esse mesmo estado ideal de coisas perseguido pela *simplicidade*. Essas constatações levam ao reconhecimento de que a simplificação não busca um estado ideal de coisas autônomo, que tenha valor por si só. Não se busca a promoção de um estado de simplicidade como fim, mas sim a simplicidade na compreensão das regras (vinculada às noções de legalidade e de segurança jurídica) e/ou na sua aplicação (vinculada à promoção de igualdade)¹³. Isso é importante porque revela que a ideia de simplicidade funciona como um instrumento para atingir outros fins, o que significa que se trata, de modo similar à ideia de eficiência, de uma norma de segundo grau, que funciona como critério para a aplicação de outras.

A questão da eficiência foi tratada em trabalhos específicos por Mathis, que destaca em sua obra que a eficiência é um instrumento para a realização de objetivos sociais¹⁴. Essa mesma ideia pode ser verificada relativamente à simplicidade, na medida em que não se busca apenas ser simples como um objetivo por si só, busca-se a simplicidade como uma forma de atingir estados ideais de coisas relativos a outros objetivos sociais, tais como a segurança jurídica, a legalidade e a igualdade. São as finalidades constitucionalmente impostas à Administração Tributária que devem ser realizadas de “modo eficiente”¹⁵, ou seja, de modo mais simples possível.

Estabelecido o conteúdo do princípio da simplicidade, passa-se a examinar qual seria a sua eficácia normativa a partir da sua introdução explícita no § 3º do art. 145 da Constituição pela Emenda à Constituição n. 132/2023, para responder se essa explicitude traria inovações para fins de sua interpretação e aplicação.

2. A eficácia do princípio da simplicidade a partir da EC n. 132/2023

As considerações tecidas até aqui já permitem antecipar as razões pelas quais não se compreende que a introdução explícita do princípio da simplicidade ao Sistema Tributário Nacional pelo art. 145, § 3º, introduzido pela Reforma Tributária sobre o Consumo, seja evidentemente uma novidade do ponto de vista do ordenamento jurídico. Conforme mencionado, as acepções objetiva e subjetiva do

¹³ LEÃO, Martha. *A verdade no direito tributário*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2026, p. 99.

¹⁴ MATHIS, Klaus. *Efficiency instead of justice? Searching for the philosophical foundations of the economic analysis of law*. Dordrecht: Springer, 2009, p. 191; MATHIS, Klaus. Cost-benefit analysis and sustainability. In: MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, sustainability, and justice to future generations*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 165-180 (167).

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 5. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 103.

referido princípio já poderiam ser reconstruídas pelos operadores do Direito com base no ordenamento constitucional anterior à Emenda Constitucional n. 132/2023, seja a partir do postulado da proporcionalidade, seja a partir dos princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, do princípio democrático, do devido processo legal, da publicidade, da dignidade, da igualdade e da liberdade, seja ainda a partir do princípio da eficiência.

Não se ignora que há posições no sentido de que que haveria uma mudança significativa entre princípios implícitos e explícitos, tal qual sustentam, por exemplo, Greco e Rocha ao apontarem que “quando temos um princípio implícito, ele decorre da interpretação”, enquanto “a previsão explícita dos princípios em questão altera este quadro”, tendo em vista que “em vez de elementos de interpretação que poderiam ser considerados e ponderados em maior ou menor grau, tem-se um comando dirigido a todos os intérpretes da Constituição que obriga a observância dos princípios previstos no § 3º do art. 145”¹⁶.

O assunto já foi enfrentado em artigos específicos sobre o tema¹⁷, mas vale apontar que o simples fato de agora o princípio ser *explícito* em vez de *implícito* não altera diretamente sua força normativa (sua relação com outras normas), nem sua eficácia normativa (suas funções eficaciais)¹⁸. Como destacam Alchourrón e Bulygin, em um sistema jurídico é preciso reconhecer a existência de duas classes de normas: a primeira é a classe de normas explicitamente formuladas (*explicitly formulated norms*); e a segunda, a classe de normas derivadas (*derived norms*), ou seja, normas que decorrem logicamente das normas formuladas, o que significa dizer que elas decorrem do sistema ainda que não explicitadas pelo legislador¹⁹. Nesse sentido, é fundamental reconhecer que mesmo disposições explícitas precisam de interpretação para a determinação do sentido a ser atribuído à norma. É dizer, trata-se de um processo necessário independentemente da existência de um texto explícito, cujo sentido ainda precisará ser definido pelo intérprete (mesmo que limitado pelo sentido preliminar das palavras nele mencionadas)²⁰. Além disso, é preciso reiterar que, ainda que se concorde que nem todos os princípios são comensuráveis a ponto de permitirem uma ponderação em conflitos, a plau-

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 752-780 (776-777).

¹⁷ LEÃO, Martha. A Reforma Tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 389-409.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 251.

¹⁹ ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio. On the concept of a legal order. In: BULYGIN, Eugenio. *Essays in legal philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 124-135 (126).

²⁰ Sobre a definição de interpretação, vide: GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme*. Torino: G. Giappichelli Editore, 1990, p. 87; RATTI, Giovanni. *Studi sulla logica del diritto e della scienza giuridical*. Madrid: Marcial Pons, 2013, p. 62.

sibilidade ou não da ponderação não possui qualquer relação com a explicitude do princípio no texto constitucional²¹.

Isso significa dizer que a previsão específica para o âmbito tributário relativa à simplicidade do sistema não altera a eficácia normativa que já era exercida pela busca de proporcionalidade, segurança jurídica, liberdade e eficiência, dentre outros princípios, que deve estar vinculada ao nível de realização dos objetivos materiais do próprio sistema tributário. O fundamental é reconhecer o caráter instrumental da simplicidade, tanto antes da Emenda Constitucional n. 132/2023, como depois dela, no sentido de que a simplicidade não é buscada como um objetivo *por si*, mas como um mecanismo de se atingir estados ideais de coisas relativos a outros objetivos, como a segurança jurídica, a legalidade e a igualdade. Uma vez mais, repita-se: são as finalidades constitucionalmente impostas à Administração Tributária que devem ser realizadas de modo mais simples possível.

A partir disso, contudo, se impõe a terceira e principal questão a ser enfrentada por este artigo, que diz respeito a saber se o princípio da simplicidade, agora explícito no ordenamento jurídico para fins do Direito Tributário, serviria de fundamento para a adoção mais alargada, a partir de agora, de figuras como ficções e presunções no âmbito da legislação tributária. A resposta a essa questão passa tanto pela definição do conteúdo da simplicidade como da sua eficácia: se a simplificação não é um objetivo *por si só* (um fim) e sim uma forma de calibrar os objetivos materiais determinados pela Constituição (um meio), então é evidente que a simples justificativa de que a adoção dessas figuras trabalharia pela simplificação do sistema é insuficiente para subsidiar a sua adoção mais alargada. É o que se passa a examinar de maneira mais detida.

3. O princípio da simplicidade e a adoção de ficções e presunções na legislação tributária

O Direito Tributário funciona, em geral, a partir de normas condicionadas, que preveem em seus antecedentes hipóteses vinculadas a situações hipotéticas (fatos geradores) que, se, acontecerem, darão ensejo ao nascimento de obrigações tributárias a elas correspondentes. A realização do fato gerador não é cogente, mas tão somente a sua consequência²². Referidas normas cumprem um papel essencial na sociedade, porque servem ao propósito de distribuir entre os cidadãos a carga tributária relativa ao custo do Estado, de acordo com as regras de competência distribuídas pela Constituição e de acordo com as regras relativas ao modo como esse poder pode ser exercido por cada um dos Entes Federados (limitações constitucionais ao poder de tributar). Essas normas são elas próprias vinculadas

²¹ LEÃO, Martha. A Reforma Tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 389-409 (396).

²² LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. 4. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 181.

ao que se convencionou intitular, a partir de concepção proposta por Becker, como “fatos-signos presuntivos de riqueza”, ou seja, situações hipotéticas e abstratas a partir das quais seria autorizada a presunção da existência de capacidade econômica para contribuir com o Estado²³.

Desse modo, o legislador tributário, no exercício de suas respectivas competências e dentro dos poderes que lhe foram outorgados, dirige-se aos cidadãos, de forma prescritiva, para informá-los, de modo antecipado, que a realização dessas condutas no futuro gerará a respectiva obrigação tributária, com os elementos previstos por aquela lei (o que será objeto de cobrança, quem será objeto de cobrança, a quem deverá pagar, quanto deverá pagar, onde deverá pagar e quando deverá pagar). O legislador tributário, porém, nem sempre consegue ser direto em sua regulação desses comportamentos, optando, por vezes, por figuras, como ficções e presunções, que terminam de algum modo se afastando da realidade dos fatos ou da sua respectiva natureza para atingir algum objetivo que lhe pareça pertinente para a compensação desse afastamento da verdade²⁴.

Ihering destaca que as ficções tiveram origem no Direito romano, atuando como uma forma de manutenção da legislação existente com a introdução da regulação das mudanças socioeconômicas via ficções por dentro da própria estrutura jurídica já existente, garantindo a preservação da estabilidade daquele sistema de normas. É dizer, forçava-se a realidade natural em prol da realidade jurídica²⁵. No entender de Ulhôa Canto, tanto a ficção como a presunção fazem parte de um processo figurativo, por meio do qual se alcança uma realidade legal que não coincide com a realidade fenomenológica conhecida através dos meios de percepção direta²⁶; e, nesse sentido, terminam implicando possíveis “violências à realidade”²⁷.

O tema é relevante no estudo da simplicidade no âmbito tributário exatamente porque uma das principais razões para o apelo ao uso dessas figuras está vinculada à função de tornar o sistema praticável, permitindo ganhos em justiça geral, pela facilitação de cobrança e fiscalização de um número muito superior de cidadãos a partir da utilização de padrões²⁸. Reconhece-se que os padrões estão

²³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 537-539.

²⁴ O tema foi enfrentado em profundidade em: LEÃO, Martha. *A verdade no direito tributário*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2026, p. 34 e ss.

²⁵ IHERING, Rudolf von. *Geist des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*. Zweiter Teil. 2. ed. Leipzig: Drud und Berlag von Breitkopf und Härtel, 1869, p. 296.

²⁶ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 9*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 1-33 (3).

²⁷ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 9*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 357-412 (361).

²⁸ LEÃO, Martha. *A verdade no direito tributário*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2026, p. 58.

diretamente vinculados à própria função das regras gerais²⁹. Eles servem ao propósito de reduzir ou eliminar a potencial arbitrariedade na aplicação das leis, buscando representar ganhos em termos de justiça. Nesse sentido, Bülow, em 1879, já defendia que o valor da ficção legal residiria no fato de ela servir à legislação como um aparato de simplificação e ilustração³⁰. Mais recentemente e na mesma linha, Jachmann destaca que o Estado constitucional se esforça para completar a estrutura social legal e esclarecer de forma otimizada as situações de fato e de direito em uma sociedade caracterizada pela crescente complexidade e diversidade, que muitas vezes atinge limites em questões de praticabilidade. Por isso a compreensão da autora de que a ficção legislativa seria um meio particularmente adequado para acelerar procedimentos administrativos, servindo como “técnica legislativa formal de conveniência” (*Zweckmäßigkeit der formalen Gesetzgebungs-technik*). Essa função ganha relevo em termos de aplicação da lei, ao permitir, especialmente no âmbito tributário, a adoção de padronizações diante do grande número de casos semelhantes a serem processados³¹.

De modo semelhante, Derzi aponta que as presunções, as ficções legais e as quantificações estabelecidas em lei, por meio de tetos e somatórios numericamente definidos, são meios a que recorre o legislador com vistas à praticabilidade³². Todas essas técnicas, se vistas sob o ângulo da praticabilidade, têm como objetivo evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o que se reduzem os custos na aplicação da lei, e dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto ou aquelas que representem ingerência indevida na esfera privada do cidadão e, com isso, assegurar a satisfação do mandamento normativo. Daí sua conclusão de que, no campo hermenêutico, é a praticabilidade que inspira a regra segundo a qual deve dar-se à lei a inteligência que leve à sua aplicação mais cômoda, simples e funcional. Sua necessidade decorreria de um “estado de necessidade administrativo”, que se caracterizaria pela desproporção muito acentuada entre a incumbência, o encargo que a lei cria para a Administração com a execução e a capacidade que os órgãos fazendários dispõem para prestar o dever³³.

As técnicas para lidar com isso são exatamente aquelas que fazem uso de um método padronizante, entendido como aquele em que se abstrai o individual, o

²⁹ Por todos, sobre o tema: SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* v. 97, n. 4, mar. 1988, p. 509-548 (547); SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon Press, 1991, p. 33-34.

³⁰ BÜLOW, Oskar. Civilprozessualische Fiktionen und Wahrheiten. *Archiv für die civilistische Praxis* v. 62, Heft 1, Mohr Siebeck, 1879, p. 1-96 (6).

³¹ JACHMANN, Monika. *Die Fiktion im öffentlichen Recht*. Berlin: Duncker & Humboldt, 1998, p. 45; 118.

³² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 128-129.

³³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 309 e s.

específico, o único, em favor do normal: cria-se uma abstração generalizante, desprezando-se os desvios individuais³⁴. Com efeito, para se tornar manejável pelo aplicador, a realidade tem de ser simplificada; ela deve, por eliminação de certos traços, adquirir contornos mais rígidos e definidos. Dessa forma, esse tipo de técnica auxiliaria na eliminação da incerteza sobre os pressupostos de aplicação das normas jurídicas, substituindo, na configuração da hipótese de incidência e até do mandamento, situações dúbias, de difícil constatação, por índices certos³⁵.

Logo, é nessa exigência de simplificação da realidade do sistema jurídico que as ficções e presunções encontram seu papel: elimina-se a complexidade natural em favor da precisão jurídica, já que um dos papéis da técnica jurídica é o de apagar as arestas e preencher as reentrâncias da realidade, ou seja, torná-la manejável, o que não seria possível se ela fosse considerada em sua forma bruta; daí o reconhecimento de que, por vezes, mais do que úteis, elas seriam necessárias ou até imprescindíveis³⁶. Nesse sentido, Ulhôa Canto destaca que não se poderia reduzir a ficção a uma técnica que procura disciplinar situações novas mediante sua adaptação às instituições vigentes, já que nem sempre é assim, considerando a existência de muitos casos de ficção definindo situações já conhecidas e amplamente reguladas pelo legislador de modo diverso da sua verdadeira realidade para fins meramente pragmáticos, próprios à persecução de determinadas finalidades, por exemplo, para a redução simplificadora dos elementos do Direito³⁷.

Nesse contexto, embora não haja dúvidas de que as ficções e as presunções permitam uma simplificação do regime tributário ao, em alguma medida, abstraírem a importância da verificação do modo como determinados fatos acontecem para assumir, de modo artificial, como ocorridos diante de uma escolha do próprio legislador, tal abstração da realidade, mais marcante no caso das ficções e das presunções absolutas, encontra limites, especialmente diante da restrição de direitos fundamentais existente a partir da incidência tributária³⁸.

³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 131.

³⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 544 e ss.

³⁶ PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 137; PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 99-100.

³⁷ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 9*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 1-33 (5-6).

³⁸ Sobre a natureza restritiva dos direitos fundamentais do tributo, vide, por todos: PAPIER, Hans-Jürgen. Besteuerung und Eigentum, *DVBl* (1980), p. 787-797 (790); VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts: Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz*. Heidelberg: Müller, 1999, p. 532; KIRCHHOF, Paul. Das Steuerrecht als Verfassungsproblem. In: BAER, Susanne et al. (ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, p. 553-566.

Como destaca Larenz, a ficção, em virtude do efeito sugestivo da formulação, comporta o perigo de ignorar a diferença efetiva que, por certo, existe entre T¹ e T², e, assim, permitir o alargamento da equiparação estabelecida pelo legislador para além do limite razoável³⁹. A afirmação é importante e pode ser estendida à aplicabilidade das presunções, porquanto o que será “substancialmente defensável” irá variar de acordo com a finalidade de utilização da ficção e/ou da presunção e do grau de restrição imposto pelos seus efeitos jurídicos. Noutro dizer, a partir do reconhecimento de que o tributo restringe os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade do cidadão, verifica-se uma maior atenção ao afastamento de critérios conectados à realidade para a incidência tributária⁴⁰.

Essas considerações são relevantes para responder à terceira questão enfrentada neste artigo, que diz respeito a saber se o princípio da simplicidade, agora explicitamente buscado pelo Sistema Tributário Nacional, poderia ser utilizado como argumento apto a justificar a utilização em maior medida dessas figuras. A resposta é negativa. A estrutura constitucionalmente determinada de prevalência de um sistema de igualdade particularista, fundado na existência de consideração, sempre que possível, da capacidade econômica dos contribuintes, impõe não apenas o reconhecimento de que a capacidade contributiva objetiva é uma condição necessária (sem a qual não) para a tributação, como também de que a consideração da capacidade contributiva subjetiva a partir da dimensão real do fato gerador concreto é uma imposição constitucional, sujeita a afastamentos meramente parciais diante da exigência efetiva de promoção de determinados fins, mas sem a possibilidade da violação de seu núcleo enquanto direito fundamental⁴¹.

Por isso, como decorrência dessas premissas, o reconhecimento de que o espaço para utilização de figuras distantes da verdade é menor do que se poderia prever em um primeiro momento, especialmente quando consideradas as figuras da ficção (total desvinculação com a realidade fática) e da presunção absoluta (vinculação com a realidade a partir da origem de verossimilhança que justifica o ato, mas com a possibilidade de discordância desta). Conclusão semelhante é também apontada por Paulsen, ao destacar que a tributação mediante adoção de bases presumidas não pode ser obrigatória, para que não viole as normas de competência e a capacidade contributiva, mas constitui modo de tributação a ser colocado à disposição do contribuinte justamente pela sua simplicidade ao dispensar a apuração da base de cálculo em concreto, o que pode se revestir de

³⁹ No original: “Die Fiktion bringt verrnoge der suggestiven Wirkung der Formulierung die Gefahr mitsich, daB die tatsachlichdoch bestehende Verschiedenheit von T2 und T1 ignoriert, die Gleichsetzung daher über das sachlich vertretbare MaB hinaus ausgedehnt wird.” (LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 2. ed. Berlin: Springer-Lehrbuch, 1992, p. 151)

⁴⁰ LEÃO, Martha. *A verdade no direito tributário*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2026, p. 95.

⁴¹ LEÃO, Martha. *A verdade no direito tributário*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2026, p. 124.

complexidade em razão da quantidade de informação a ser manuseada, da necessidade de avaliações e de outras questões⁴².

Para a questão aqui examinada, isso significa dizer que, mesmo diante do fim legítimo de simplicidade almejado agora explicitamente pelo Sistema Tributário Nacional, a utilização dessas figuras ainda deve observar pelo menos quatro rígidos limites⁴³. Em primeiro lugar, o legislador está adstrito à natureza das coisas: o Direito Tributário se encontra limitado em sua atuação por aquilo que é intrínseco à natureza ou à essência das coisas reguladas, sendo isso contingente da sua natureza prescritiva de regulação de condutas. Tal limitação decorre do reconhecimento de que a característica inerente de um dado objeto ou situação pode ser tão marcante que torne insustentável a sua equiparação, ainda que apenas para efeitos tributários, porque injustificada diante dessas diferenças. É dizer, o fato previsto na norma remissiva deve, em face dos valores em jogo, ser passível de tratamento jurídico dado ao fato previsto na norma a que se faz remissão; não se trata de questionar se um fato leva a outro (especialmente porque, na ficção, isso certamente não seria verdadeiro), mas indaga-se apenas se se justifica o tratamento equivalente de fatos que não são idênticos ou similares do ponto de vista material.

Isso não significa afirmar que a legislação tributária não possa se utilizar de uma regulação totalmente artificial por meio de uma ficção explícita, mas sim que nesse caso, quanto mais distante da realidade fática ou jurídica daquele objeto regulado estiver a determinação legal, maior será a exigência de que haja finalidades jurídicas relevantes que justifiquem esse afastamento da verdade. Do ponto de vista das presunções, como estas são baseadas em noção de verossimilhança e estatísticas, o critério da natureza das coisas também possui uma função importante, porquanto se se demonstra que aquela relação não é verdadeira, ou seja, que aquela relação de causalidade supostamente existente para a maioria dos casos e justificadora da presunção não corresponde à realidade, a presunção deve ser afastada. Logo, o critério da natureza das coisas é relevante como contraponto para justificar o retorno à dimensão concreta e real do fato praticado, caso se demonstre o afastamento em grau excessivo dessa situação pela adoção do fato meramente presumido, mas não efetivamente ocorrido. Essa excessividade é uma questão de grau, devendo ser aferida a partir do exame da intensidade da restrição dos direitos fundamentais envolvidos.

Em segundo lugar, a adoção dessas figuras deve respeitar as regras de competência tributárias: o legislador não pode por meio de ficção ou presunção elaborar regras que ele não poderia expedir de forma direta, porque em desacordo

⁴² PAULSEN, Leandro. *Reforma Tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 21.

⁴³ Referidos limites foram estudados de maneira aprofundada em: LEÃO, Martha. *A verdade no direito tributário*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2026, p. 94 e ss.

com as disposições constitucionais relativas às competências rigidamente discriminadas no texto constitucional.

Em terceiro lugar, a utilização de ficções e presunções está adstrita ao respeito à capacidade contributiva: do ponto de vista objetivo, a capacidade contributiva veda a utilização de ficções e presunções que levem ao resultado de tributar situações com ausência total de capacidade contributiva; do ponto de vista subjetivo, a capacidade contributiva vinculada às características pessoais do contribuinte (dimensão real do fato gerador) segue exercendo um papel fundamental de controle mesmo diante da adoção de uma figura padronizada ou figurada adotada para fins de promoção da igualdade geral.

E, em quarto lugar, o legislador encontra-se vinculado ao postulado da proporcionalidade: como referidas medidas envolvem a promoção de fins que conflitam com a capacidade contributiva (igualdade particular), impõe-se o seu controle via postulado da proporcionalidade, para que se examine, primeiro, a sua adequação para a promoção dos fins visados; segundo, a sua necessidade, no sentido de inexistência de outras medidas igualmente adequadas e menos restritivas de direitos fundamentais e, terceiro, a sua proporcionalidade em sentido estrito, para que se determine se a medida, em geral, se mostra mais positiva do que negativa em termos de efeitos gerados.

Embora muitos casos pudessem ilustrar a importância desses limites no controle ao uso dessas figuras, o exemplo da substituição tributária para a frente talvez seja o mais paradigmático. Em 1993, a Emenda Constitucional n. 3 incluiu o § 7º no art. 150 da Constituição para estabelecer de modo expresso que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Como a própria disposição constitucional prevê, ocorre nesse caso uma presunção relativa acerca da ocorrência do fato gerador do tributo. Ou seja, antecipa-se uma determinada obrigação por meio da atribuição de uma responsabilidade tributária em função de um evento futuro, determinando-se a responsabilidade em uma dada etapa de um ciclo econômico em contemplação a um fato gerador que provavelmente deve ocorrer em etapa posterior. É preciso, pois, reconhecer que a própria autorização constitucional afastou a possibilidade da cobrança do tributo independentemente da ocorrência do fato gerador, ou seja, por mera ficção⁴⁴. Na substituição tributária para a frente, a exigência do tributo ocorre sem que ainda tenha ocorrido o fato tributável, mas a validade da exigência permanece na dependência da sua verificação.

⁴⁴ Destaca-se que, mesmo assim, há parte da doutrina que entende pela inconstitucionalidade da atribuição de responsabilidade tributária por fato gerador futuro e incerto. Por todos, CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 353 e s.; e MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – teoria e prática*. 16. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 201 e s.

Desse modo, não há uma desvinculação entre antecipação e fato tributável, pelo contrário, aquela só tem sentido em contemplação deste⁴⁵.

A presunção absoluta, contudo, ganhava espaço na lei a partir da adoção de pautas para a fixação da base de cálculo dessas operações futuras, para fins de determinação do aspecto quantitativo de uma operação ainda inexistente. Isso porque o § 6º do art. 8º da Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), ao regular o tema da substituição tributária, permite à legislação estadual definir como base de cálculo para fins de substituição tributária para frente “o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência”. Logo, permite-se que a tributação ocorra por meio de um preço estimado, a ser pautado pelo Estado, com base em preços médios e sem que existisse previsão legal, ao contrário do que ocorre relativamente à própria ocorrência da hipótese (a circulação de mercadoria), para revisão por parte do contribuinte, caso o valor da operação concreta fosse inferior ao da operação presumida. Mais do que isso, o tema foi objeto de tratamento normativo pelo Convênio ICMS n. 13/1997, norma de natureza infralegal, que estabeleceu em sua cláusula segunda que “Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996”.

Desse modo, verifica-se aqui que, nada obstante a figura da substituição tributária para frente se caracterize, por força da própria previsão constitucional, como uma presunção relativa, a definição da base de cálculo dessa obrigação tributária consubstanciava verdadeira presunção absoluta, porquanto baseada em critério que conscientemente não estava vinculado com o preço da operação concreta tributada (a operação futura de circulação da mercadoria) e sim com o preço de uma média, estimada pela legislação. A partir disso, estabeleceu-se um conflito: de um lado, se insurgiram os contribuintes alegando violação ao princípio da igualdade com base no critério da capacidade contributiva, porquanto poderiam ser obrigados a pagar mais do que o devido, porque compelidos a recolher o imposto com base no valor presumido em detrimento do seu valor real; a autoridade pública, a seu turno, sustentava que o uso do padrão de modo definitivo sustentava-se pelo princípio da praticabilidade da tributação, considerando a economia, a eficiência e a celeridade na fiscalização dos tributos a partir dessa medida simplificadora.

Pois bem, exatamente essa discussão foi levada a julgamento no Supremo Tribunal Federal no Tema n. 201 de Repercussão Geral, em que se discutia se

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 64.

haveria dever de restituição ao contribuinte, na sistemática de substituição tributária para frente, quando o preço da operação real fosse comprovadamente menor do que o preço determinado pela padronização. De acordo com a tese firmada pelo Tribunal, “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”⁴⁶. Prevaleceu, por maioria, o entendimento de que “a garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições”, pois “o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes”, indicando que o entendimento contrário violaria “os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS”. Assim, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, nos impostos indiretos, quando a arrecadação se dá pela sistemática da substituição tributária, o princípio da igualdade exerce função de bloqueio relativamente ao excesso de praticabilidade porventura existente nos coeficientes de presunção, tendo o contribuinte direito à restituição do valor pago a maior⁴⁷.

A decisão é ilustrativa do tema enfrentado neste artigo ao reconhecer que o entendimento em sentido contrário levaria à prevalência da presunção absoluta para a cobrança do tributo, em detrimento da capacidade contributiva efetivamente manifestada. Como destaca a decisão, “o modo de raciocinar ‘tipificante’ na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta”. Ainda que os termos utilizados possam ser considerados equívocos, porquanto a decisão termina em verdade por afastar a própria presunção absoluta, tornando-a verdadeira *presunção relativa*, a decisão é significativa ao indicar a limitação imposta pelo Tribunal ao uso de ficções e presunções no Direito Tributário. A maioria dos Ministros entendeu que o art. 150, § 7º, da Constituição prescreve cláusula de restituição do excesso que não se limita apenas à hipótese de não ocorrência do fato gerador. Isto é, o dispositivo constitucional imporia direito à restituição em todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

Em virtude desta interpretação, a Corte declarou incidentalmente a inconstitucionalidade dos arts. 22, § 10, da Lei n. 6.763/1975 e 21 do Decreto n. 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e determinou interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, § 11, do referido diploma legal e 22

⁴⁶ BRASIL, STF, RE n. 593.849, Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19.10.2016.

⁴⁷ BRASIL, STF, RE n. 593.849, Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19.10.2016.

do Decreto, cujo texto estabelecia direito do contribuinte à restituição dos valores recolhidos tão somente na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido⁴⁸. A partir dessa decisão, o mesmo entendimento já foi aplicado a outros tributos cobrados por meio de substituição tributária, para assegurar o direito do contribuinte de ser ressarcido caso a base de cálculo efetiva das operações praticadas seja inferior à base de cálculo presumida, como, por exemplo, as contribuições para o PIS e a Cofins⁴⁹.

No entender da Corte, portanto, a praticidade decorrente da adoção desse sistema simplificado não justificaria o abandono da noção de capacidade contributiva enquanto corolário da distinção entre os contribuintes para fins de promoção da igualdade. Nesse caso, é possível ainda reconhecer que o Tribunal adotou a premissa de que a presunção só pode ser utilizada quando houver razões de necessidade para a adoção de uma medida que, em algum grau, se afasta da capacidade econômica concretamente manifestada. Por isso o entendimento de que, diante da efetiva demonstração da dimensão real do fato gerador efetivamente realizado pelo contribuinte e da grandeza econômica concretamente dimensionada por ele, deve prevalecer o fato concreto e não o fato presumido⁵⁰.

Conclusões

As considerações anteriores, conquanto breves, permitem alcançar algumas conclusões importantes com relação ao princípio da simplicidade. Em primeiro lugar, com relação ao conteúdo da simplicidade, verificou-se que a simplificação não busca um estado ideal de coisas autônomo, que tenha valor por si só. É dizer, não se busca a promoção de um estado de simplicidade como fim, mas sim a simplicidade na compreensão das regras (vinculada às noções de legalidade e de segurança jurídica) e/ou na sua aplicação (vinculada à promoção de igualdade).

Em segundo lugar, com relação à eficácia do princípio da simplicidade no âmbito tributário, concluiu-se que a previsão específica relativa ao dever de buscar a simplicidade do Sistema Tributário Nacional não altera a eficácia normativa que já era exercida pela busca de proporcionalidade, segurança jurídica, liberdade e eficiência, dentre outros princípios, que deve estar vinculada ao nível de realização dos objetivos materiais do próprio Sistema Tributário. O fundamental, nesse sentido, é o reconhecimento do caráter instrumental da simplicidade, tanto antes da Emenda Constitucional n. 132/2023, como depois dela, no sentido de que a simplicidade não é buscada como um objetivo *por si*, mas como um mecanis-

⁴⁸ BRASIL, STF, RE n. 593.849, Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19.10.2016.

⁴⁹ BRASIL, STF, RE n. 596.832, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 29.06.2020.

⁵⁰ LEÃO, Martha. *A verdade no direito tributário*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2026, p. 118.

mo de se atingir estados ideais de coisas relativos a outros objetivos, como a segurança jurídica, a legalidade e a igualdade.

E, em terceiro lugar, a previsão explícita de promoção do princípio da simplicidade pelo Sistema Tributário Nacional não leva à ampliação da margem de utilização de figuras como ficções e presunções no âmbito tributário. Nesse sentido, é fundamental reconhecer que a estrutura constitucionalmente determinada de prevalência de um sistema de igualdade particularista, fundado na existência de consideração, sempre que possível, da capacidade econômica dos contribuintes, impõe não apenas o reconhecimento de que a capacidade contributiva objetiva é uma condição necessária (sem a qual não) para a tributação, como também de que a consideração da capacidade contributiva subjetiva a partir da dimensão real do fato gerador concreto é uma imposição constitucional, sujeita a afastamentos meramente parciais diante da exigência efetiva de promoção de determinados fins, mas sem a possibilidade da violação de seu núcleo enquanto direito fundamental.

Desse modo, o espaço para utilização de figuras que se afastam da realidade é menor do que se poderia vislumbrar em um primeiro momento, especialmente quando consideradas as figuras da ficção (total desvinculação com a realidade fática) e da presunção absoluta (vinculação com a realidade a partir da origem de verossimilhança que justifica o ato, mas com a possibilidade de discordância desta). Em suma, é preciso reconhecer que de nada valeria para o Sistema Tributário Nacional um sistema *simples*, mas injusto. A simplicidade é bem mais complexo do que parece.

Referências bibliográficas

- ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio. On the concept of a Legal Order. In: BULYGIN, Eugenio. *Essays in Legal Philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 124-135.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 5. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 3. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BÜLOW, Oskar. Civilprozessualische Fiktionen und Wahrheiten. *Archiv für die civilistische Praxis* v. 62, Heft 1, Mohr Siebeck, 1879, p. 1-96.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

- GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, p. 752-780.
- GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme*. Torino: G. Giappichelli Editore, 1990.
- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- IHERING, Rudolf von. *Geist des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*. Zweiter Teil. 2. ed. Leipzig: Drud und Verlag von Breitkopf und Härtel, 1869.
- JACHMANN, Monika. *Die Fiktion im öffentlichen Recht*. Berlin: Duncker & Humboldt, 1998.
- KIRCHHOF, Paul. Das Steuerrecht als Verfassungsproblem. In: BAER, Susanne et al. (ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, p. 553-566.
- LANIUS, David. *Strategic indeterminacy in the law*. Oxford: Oxford University Press, 2019.
- LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 2. ed. Berlin: Springer-Lehrbuch, 1992.
- LEÃO, Martha. *A verdade no direito tributário*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2026.
- LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. 4. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025.
- LEÃO, Martha. A Reforma Tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 389-409.
- LISPECTOR, Clarice. *A hora da estrela*. Rio de Janeiro: Rocco, 1998.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma Tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. Barueri: Atlas, 2024.
- MARMOR, Andrei. *The language of law*. Oxford: Oxford University Press, 2014.
- MATHIS, Klaus. Cost-benefit analysis and sustainability. In: MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, sustainability, and justice to future generations*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 165-180.
- MATHIS, Klaus. *Efficiency instead of justice? Searching for the philosophical foundations of the economic analysis of law*. Dordrecht: Springer, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – teoria e prática*. 16. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

- OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 9*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 357-412.
- PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- PAPIER, Hans-Jürgen. Besteuerung und Eigentum. *DVBl* (1980), p. 787-797.
- PAULSEN, Leandro. *Reforma Tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- RATTI, Giovanni. *Studi sulla logica del diritto e della scienza giuridica I*. Madrid: Marcial Pons, 2013.
- SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon Press, 1991.
- SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* v. 97, n. 4, mar. 1988, p. 509-548.
- ULHÔA CANTO, Gilberto de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 9*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 1-33.
- VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts: Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz*. Heidelberg: Müller, 1999.