

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A JUSTIÇA FISCAL E OS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL NA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

THAMIRIS DA SILVA FRAZÃO

**Rio de Janeiro
2024**

THAMIRIS DA SILVA FRAZÃO

**A JUSTIÇA FISCAL E OS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL NA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira**.

**Rio de Janeiro
2024**

CIP - Catalogação na Publicação

F366j Frazão, Thamiris da Silva
A justiça fiscal e os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal na coisa julgada em matéria tributária / Thamiris da Silva Frazão. -- Rio de Janeiro, 2024.
71 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Justiça fiscal. 2. Princípio da capacidade contributiva. 3. Princípio da solidariedade. 4. Controle de constitucionalidade. 5. Coisa julgada em matéria tributária. I. Huckleberry Portella Siqueira, Vanessa, orient. II. Título.

THAMIRIS DA SILVA FRAZÃO

**A JUSTIÇA FISCAL E OS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL NA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira**.

Data da Aprovação: 03/ 07/ 2024.

Banca Examinadora:

Prof.^a Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira – Orientadora

Prof.^o Dr. Bruno Maurício Macedo Curi - Membro da Banca

Prof.^o Dr. Diego Fernandes Ximenes - Membro da Banca

**Rio de Janeiro
2024**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por guiar meus caminhos, concedendo saúde, sabedoria e proteção.

Agradeço a minha família por todo o suporte e amor, especialmente, a minha mãe, Ana Lidia, por todo apoio e incentivo, a minha irmã Verônica e a minha prima Samara.

Agradeço a Professora Vanessa Siqueira pela disponibilidade para me orientar e pelas aulas de Direito Tributário e de Direito Financeiro, em que pude dimensionar a relevância dessas disciplinas para a sociedade.

Agradeço aos professores e a todos os profissionais da Faculdade Nacional de Direito que contribuem para a manutenção dessa instituição de excelência acadêmica. Agradeço aos amigos que fiz durante minha trajetória na UFRJ por tornarem o caminho mais leve.

Agradeço aos professores e alunos que encontrei durante meu percurso na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), no Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano e Regional (IPPUR/UFRJ), no Liceu Literário Português (LLP) e na Universidade Federal Fluminense (UFF). Cada um contribuiu de forma significativa para meu amadurecimento acadêmico e pessoal.

Muito obrigada a todos!

RESUMO

O intuito desta pesquisa foi discorrer, num primeiro momento, sobre a noção de justiça de John Rawls, mostrando sua conexão com a justiça fiscal. A ideia de justiça fiscal utilizada foi fundada na distribuição de recursos, recorrendo a princípios constitucionais tributários no Estado Democrático Fiscal. A partir de Ricardo Lobo Torres, compreendeu-se a justiça enquanto valor materializado por meio de princípios e de subprincípios. Diante disso, foram realizados apontamentos sobre o princípio da capacidade contributiva. No segundo capítulo, foram evidenciadas perspectivas sobre o princípio da solidariedade e perspectivas dogmáticas sobre os tributos, principalmente a contribuição social sobre o lucro líquido. No terceiro capítulo, foram tratados o controle de constitucionalidade (difuso e concentrado) e os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal na coisa julgada em matéria tributária. A pesquisa buscou compreender os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal nos temas 881 e 885 e a maneira como os efeitos da coisa julgada em matéria tributária podem impactar a isonomia e a solidariedade na tributação. A investigação é qualitativa, recorrendo a jurisprudência, a fontes bibliográficas, legislativas e doutrinárias e a revisão bibliográfica.

Palavras-chave: Justiça fiscal; Princípio da capacidade contributiva; Princípio da solidariedade; Controle de constitucionalidade; Coisa julgada.

ABSTRACT

The aim of this research was to first discuss John Rawls' notion of justice, demonstrating its connection with tax justice. The idea of tax justice used was founded on the distribution of resources, based on constitutional tax principles of the Fiscal Democratic State. Based on Ricardo Lobo Torres' concept, justice was understood as a value materialized through principles and subprinciples. Consequently, observations were made about the principle of contributive capacity. In the second chapter, perspectives on the principle of solidarity and tax law perspectives, especially the social contribution on net profit, were highlighted. The third chapter deals with judicial review and the effects of the Federal Supreme Court's decisions on res judicata in tax matters. The research sought to understand the effects of the Federal Supreme Court's decisions on themes 881 and 885 and how the effects of res judicata in tax matters can impact on equality and solidarity in taxation. The research is qualitative, drawing on case law, bibliographical, legislative and doctrinal sources and a literature review.

Keywords: Tax justice; Principle of contributive capacity; Principle of solidarity; Judicial review; Res judicata.

LISTAS DE ABREVIATURAS

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADO – Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

LC – Lei Complementar

PIS/PASEP – Programa de Integração Social/ Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RE – Recurso Extraordinário

RFB – Receita Federal do Brasil

RG – Repercussão Geral

RISTF – Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

Figura 1: Gráfico1 - Evolução do Acervo do STF (histórico)

Figura: Gráfico 2 - Temas por ano de julgamento

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 - A MATERIALIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL EM PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO ESTADO DEMOCRÁTICO FISCAL.....	13
1.1 Justiça distributiva e tributação.....	13
1.2 Delimitações sobre valor, princípios e regras	16
1.3 Princípio da igualdade.....	19
1.4 Princípio da capacidade contributiva	22
1.4.1. O princípio da capacidade contributiva concretizado em subprincípios.....	28
CAPÍTULO 2 - A SIMBIOSE ENTRE ESTADO E SOCIEDADE: O VÍNCULO DA TRIBUTAÇÃO PELO PRISMA DA SOLIDARIEDADE E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	29
2.1 A tributação no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal	30
2.1 O Estado pela ótica da solidariedade	32
2.3 Definição de Tributo	36
2.4 Classificações das espécies tributárias.....	37
2.5 As contribuições sociais e o financiamento da seguridade social.....	38
2.4. Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL	40
CAPÍTULO 3 - A JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL E A COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	46
3.1 Controle difuso de constitucionalidade.....	47
3.1.2 Repercussão Geral do Recurso Extraordinário	49
3.2 Controle concentrado de constitucionalidade	51
3.3 Modulação de efeitos	52
3.4 Coisa julgada em matéria tributária e relações jurídicas	53
3.6.1 Tema 881.....	56
3.6.2 Tema 885.....	57
CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	63
ANEXO 01	70

INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal julgou cem temas com repercussão geral entre 2020 e 2024¹. Esse dado e os efeitos do instituto da repercussão geral nos tribunais justificam a importância de pesquisas sobre a Corte Constitucional tanto para a atuação de juristas quanto para a sociedade em geral diante da complexidade desse órgão jurisdicional.

Os temas 881 e 885 foram fixados pelo Supremo Tribunal Federal, delimitando os efeitos da coisa julgada em matéria tributária, o que promoveu diferentes reações e debates capazes de enriquecer a pesquisa acadêmica e o diálogo entre teorias e disciplinas.

A definição da coisa julgada pode ser apreendida de leis infraconstitucionais. No entanto, a coisa julgada em matéria tributária também deve considerar o fato gerador e a relação jurídica sucessiva, como no caso da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Na esteira de Ricardo Lobo Torres sobre o fato gerador das contribuições sociais serem materialmente “impostos com vinculação”, Eduardo Sabbag afirma que “essa proximidade com o imposto abriu no direito brasileiro caminho para a criação de contribuições sociais anômalas”². Uma delas é a contribuição social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, com o intuito de prover recursos para a seguridade social.

A Lei nº 7.689/88 foi objeto de diferentes questionamentos judiciais quanto a sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade, permitindo que alguns contribuintes adquirissem o direito, com decisão transitada em julgado, de não recolherem o tributo devido a decisão proferida em controle difuso de constitucionalidade. Esse entendimento foi alterado no controle concentrado de constitucionalidade pela ADI 15 e gerou outras demandas, como as dos recursos extraordinários sobre o tema 881 e 885.

A partir da constatação de que as decisões do Supremo Tribunal Federal podem vincular as decisões de todos os magistrados e podem interferir na arrecadação tributária, a proposta deste trabalho é realizar uma investigação que contemple perspectivas sobre a concepção de justiça, de princípios constitucionais tributários e da coisa julgada em matéria tributária.

¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Repercussão geral -RG**. Disponível em: <https://transparencia.stf.jus.br/extensions/corteaberta/corteaberta.html>. Acesso em: 12 jun. 2023.

² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

A pesquisa visa compreender a justiça fiscal, a maneira que os temas 881 e 885 delimitam os efeitos da coisa julgada em matéria tributária e como essa delimitação pode repercutir nos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, ambos vinculados ao valor de justiça. Para isso, relaciona entendimentos sobre a justiça com alguns dos princípios constitucionais tributários responsáveis pela manutenção do Estado Democrático Fiscal e evidencia as perspectivas sobre o impacto da coisa julgada em matéria tributária nas relações jurídicas de trato continuado.

Trata-se de pesquisa qualitativa com revisão bibliográfica e análise de jurisprudência, que recorreu a fontes legislativas, doutrinárias e bibliográficas. Os dados quantitativos foram utilizados apenas como recurso demonstrativo das percepções qualitativas.

O capítulo 1, intitulado de “A materialização da justiça fiscal em princípios constitucionais do Estado Democrático Fiscal”, iniciou o debate com algumas compreensões de John Rawls sobre a justiça. Em seguida, recorreu a autores do Direito, como Ricardo Lobo Torres, para tecer abordagens que permitem entender a justiça enquanto um valor que se materializa por meio de princípios e de subprincípios. Foram evidenciadas perspectivas da teoria constitucional, como as de Robert Alexy e as de Konrad Hesse. Em seguida, foram abordados alguns dos princípios e dos subprincípios vinculados ao valor de justiça (igualdade, capacidade contributiva).

O capítulo 2, intitulado de “A simbiose entre Estado e sociedade: o vínculo na tributação pelo prisma da solidariedade e da contribuição social”, apresenta os modelos de Estado Patrimonial e Estado Fiscal e os distintos sentidos da palavra solidariedade pela perspectiva acadêmica, econômica e doutrinária. Em seguida, referencia a solidariedade positivada na Constituição de 1988 enquanto princípio. A solidariedade é apresentada como legitimação da contribuição social, permitindo vislumbrar as acepções da solidariedade na legislação tributária desde a definição de tributo até as regras que regulamentam os regimes de tributação do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

O capítulo 3, intitulado “A jurisdição constitucional e a coisa julgada em matéria tributária”, apresenta a diferença entre o controle difuso e concentrado de constitucionalidade, os efeitos da atuação da Corte Constitucional na sociedade e a instituição da repercussão geral como filtro e como mecanismo de uniformização das decisões dos tribunais. Também discorre sobre a coisa julgada e as relações de trato sucessivo pelos posicionamentos de autores como Fredie Didier e Teori Zavaski. Em seguida, foram realizados sínteses e apontamentos sobre o RE 955.227 e o RE 949.297.

CAPÍTULO 1 - A MATERIALIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL EM PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO ESTADO DEMOCRÁTICO FISCAL

Este capítulo apresenta conceitos que envolvem a Filosofia Política, o Direito Constitucional e o Direito Tributário para revelar a mescla entre diferentes concepções concretizadoras da justiça fiscal no Estado Democrático Fiscal. Em um primeiro momento, recorreu-se a perspectivas que tratam da justiça distributiva e de sua conexão com a tributação. Em um segundo momento, foram apresentadas algumas perspectivas sobre os princípios constitucionais tributários, partindo do contexto pós Segunda Guerra Mundial, que promoveu uma mudança no constitucionalismo com o reencontro entre o direito e a moral. Em seguida, foram evidenciados alguns princípios constitucionais tributários, que são instrumentos da justiça fiscal, sobretudo, o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva.

1.1 Justiça distributiva e tributação

A palavra justiça promove reflexões em diferentes ramos do conhecimento, que podem proporcionar constatações consoantes e dissonantes. Considerando a amplitude de concepções, adotou-se a noção de justiça desenvolvida por John Rawls. Os escritos desse professor também foram debatidos por Michael Sandel, por Aline Vitalis e por Ricardo Torres. Todos os autores mencionados permitem a interrelação entre a noção contemporânea de justiça e a tributação.

Em *Uma teoria da justiça*³, John Rawls apresenta um dos debates contemporâneos mais influentes por meio de uma teoria liberal. Essa teoria surgiu como alternativa ao utilitarismo e ao intuicionismo (teorias morais sobre a maneira de decidir e de criar as leis).

A ideia da teoria liberal igualitária visa unir o ideal de liberdade com o ideal de igualdade. Essa ligação busca evidenciar quais princípios produzem e fundamentam uma sociedade justa. Segundo Michael Sandel,⁴ a teoria de John Rawls tem como caracterização ser procedimentalista e contratualista, uma vez que parte da hipótese de um acordo fundado na equidade. O pacto equânime é regido por princípios selecionados a partir da reflexão entre os agentes sobre o que é uma sociedade justa. A caracterização procedimentalista se relaciona com o uso do “véu da ignorância”, um recurso utilizado para impossibilitar as pessoas de saberem a

³ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

⁴ SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**. Tradução: Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020.

quais categorias sociais pertencem. Desse modo, os indivíduos apenas saberiam que as referidas categorias existem na sociedade. Além disso, é possível constatar que a função do véu da ignorância é impedir que a elaboração do pacto coletivo resulte em vantagens seletivas.

Durante a reflexão para a produção do pacto, haveria a criação de princípios de justiça capazes de posicionar as pessoas menos favorecidas da melhor forma possível. Conforme evidenciado por Michael Sandel⁵, um desses princípios está atrelado a noção de equidade na sociedade e na economia. O outro princípio se refere a garantia de que todos devem ter direitos iguais a liberdades fundamentais sem que a liberdade de um restrinja a liberdade do outro, desdobrando-se no princípio da diferença. Cabe ressaltar que o princípio da diferença propaga a noção de que toda desigualdade encontra respaldo no interesse dos menos favorecidos e a noção de que a desigualdade deve ser fundamentada no interesse da sociedade e dos desprivilegiados.

Ao discorrer sobre os princípios de justiça de Rawls, Ricardo Lobo Torres afirma que em um princípio “cada pessoa tem igual direito à maior liberdade básica compatível com idêntica liberdade para os outros”⁶ e num outro princípio “as desigualdades sociais econômicas devem ser combinadas de tal forma que ambas (a) despertem a convicção razoável de que trarão vantagens a todos e (b) que sejam ligadas a posições e a órgãos abertos a todos”⁷.

Apesar de a teoria da justiça desenvolvida por John Rawls receber algumas críticas, ela defende o uso da tributação para retificar as desigualdades por meio da divisão progressiva de patrimônios. Relacionar essa teoria com o estudo do Direito Tributário e com os princípios constitucionais capazes de promoverem a equidade ajuda na compreensão dos tributos com finalidades arrecadatórias, permitindo o financiamento do Estado na garantia dos direitos fundamentais consagrados no texto constitucional. Por outro lado, para Rawls,

A distribuição natural não é justa nem injusta; tampouco é injusto que as pessoas nasçam em uma determinada posição na sociedade. Esses fatos são simplesmente naturais. O que é justo ou injusto é a maneira como as instituições lidam com esses fatos.⁸

⁵ SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**. Tradução: Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. 2.ed. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

⁷ *Ibid.*

⁸ John Rawls *apud* SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**. Tradução: Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020

Enxergar as instituições como intermediadoras de situações justas ou injustas permite entender a justiça fiscal como um caminho para diminuir as desigualdades e como meio para obter a justiça social, conforme Aline Vitalis⁹. Essa assertiva permite entender que a tributação de grandes rendas e patrimônios poderia acarretar na redução da concentração de riquezas e na cessão de recursos ao Estado, promovendo a concretização de direitos sociais por meio de tributos, por exemplo. Ademais, Aline Vitalis recorre a teoria de justiça de Rawls para evidenciar que, nessa teoria, o objetivo da tributação não é a arrecadação, mas a correção gradativa e constante da distribuição de riqueza, o que evitaria a concentração de renda e os efeitos negativos à equidade e à igualdade de oportunidades.

Os apontamentos realizados são uníssonos quanto a importância da atuação das instituições e da tributação na redução das disparidades. Sabe-se que John Rawls é um dos teóricos inserido no que se denominou justiça política, a qual surgiu como reação à teoria da justiça social. Segundo Ricardo Lobo Torres¹⁰, a teoria da justiça social defendeu a noção de que o crescimento da economia promoveria a redistribuição de riquezas e de que as instituições sociais atuariam nessa redistribuição. Em contrapartida, a justiça política defende a ideia de que a redistribuição de rendas sem a intervenção da Constituição e das instituições políticas e sociais é utopia.

Seguindo o entendimento da justiça política, a redistribuição de rendas se concretiza na atuação estatal por meio da materialização de princípios constitucionais vinculados a ideia de justiça, da participação do cidadão no orçamento participativo e da redistribuição das rendas (Fisco, Banco Central, entre outras instituições), de acordo com Ricardo Lobo Torres. Esse jurista afirma que a justiça fiscal é uma dimensão da justiça política, servindo de instrumento a redistribuição dos rendimentos, contemplando a justiça orçamentária, a tributária e a financeira. Inclusive, dentro do “plano” da justiça fiscal, a justiça tributária é justiça distributiva, “mas não será rigorosamente redistributiva, por lhe faltar a instrumentalidade própria da despesa pública”¹¹.

Ricardo Lobo Torres¹² também considera a justiça tributária como valor abstrato, que ganha concretude por meio de princípios e de subprincípios. Cita que os princípios vinculados à ideia de justiça tributária são: capacidade contributiva, custo-benefício, solidariedade de

⁹ VITALIS, Aline. **Justiça fiscal, neutralidade e compliance: desafios atuais de regulação e política tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. 2.ed. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

grupo e distribuição de rendas. Embora seja possível associar o valor de justiça a vários princípios presentes no ordenamento jurídico, devido aos objetivos e às delimitações desta pesquisa, apenas alguns dos princípios foram privilegiados na tessitura de entendimentos que conectam a materialização da justiça fiscal por meio de princípios constitucionais tributários, como o princípio da capacidade contributiva e o princípio da solidariedade¹³.

1.2 Delimitações sobre valor, princípios e regras

Os princípios constitucionais auxiliam na interpretação (determinando alcance semântico das normas), na integração (preenchendo os vazios dos significados na ordem jurídica por meio de outras fontes normativas) e na aplicação (acomodando o caso concreto à norma). As funções dos princípios demonstram a relevância de seu papel no ordenamento jurídico e demandam outras explicações.

Robert Alexy¹⁴ diferencia o conceito de norma do conceito de enunciado normativo. O enunciado exprime a norma, esta é o significado do enunciado normativo. Essa diferenciação justifica a possibilidade de se extrair diferentes normas do mesmo enunciado normativo. Inclusive, o conceito de norma é primário, recomenda-se que a norma seja analisada no nível da norma e não no nível do enunciado normativo. Esse critério deve ser elaborado com suporte de modalizadores deônticos (do dever, da proibição e da permissão), ou seja, com o suporte de modalizadores que expressam o *dever-ser*.

Para Robert Alexy, quem defende a validade de uma norma ou quem cria uma norma pratica uma ação. E “quando se analisam atos de asserção sobre normas e de criação de normas, abandona-se o âmbito da semântica e adentra-se no da pragmática”¹⁵.

Seguindo os apontamentos realizados por Robert Alexy, é possível considerar que os princípios são “mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas”¹⁶. Em contrapartida, as regras

¹³ Por questões metodológicas, o referido princípio foi abordado no segundo capítulo junto com as contribuições sociais.

¹⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ *Ibid.*

são vistas como as “normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige”¹⁷

Na colisão entre regras, a solução pode ser obtida com a inserção de uma cláusula de exceção, que elimine o conflito, ou com a declaração de invalidade da regra por meio de outras regras como a “lei posterior derroga a lei anterior” e como “a lei especial derroga a lei geral”. A eliminação de regras antagônicas é inevitável, porque a determinação de validade jurídica não permite graduações valorativas quanto a sua validade ou não.

Na colisão entre princípios, um dos princípios deve ceder sem a necessidade de ser declarado inválido. Para Alexy, “na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta”¹⁸. De outra maneira, diante do caso concreto, um dos princípios tem precedência diante do outro princípio, considerando as condições determinadas pelo caso concreto. Nesse sentido, os conflitos entre princípios são solucionados pelo sopesamento entre interesses conflitantes, por meio da “metáfora do peso” e por meio do

estabelecimento de relações de precedência condicionada entre os princípios, como base nas circunstâncias do caso concreto. Levando-se em consideração o caso concreto, o estabelecimento de relações de precedências condicionadas consiste na fixação de *condições* sob as quais um princípio tem precedência em face do outro. Sob outras condições, é possível que a questão de precedência seja resolvida de forma contrária¹⁹.

Em suma, o sopesamento permite a inserção de pesos diferentes a princípios. A relação de precedência é determinada no caso concreto. Além disso, Alexy entende que a lei de colisão é a norma determinada no caso concreto ao estabelecer a prioridade de um direito em relação a outro direito. Portanto, sempre que houver colisões entre princípios teremos a aplicação de um único precedente condicionado, desde que os suportes fáticos e jurídicos sejam equivalentes. A alteração do precedente só seria possível se a argumentação mostrasse diferenças relevantes e fundamentadas das condições fáticas e jurídicas.

Apesar de Robert Alexy recorrer a abordagens qualitativas para demarcar os conceitos de regras e de princípios, ele destaca que ambos os termos equivalem a norma e permitem entender que a interpretação tem o potencial de mostrar a norma. Além disso, distingue os princípios como mandamentos de otimização inseridos no plano deontológico (exprimem o *dever-ser*) e os valores como pertencentes ao caráter axiológico.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ *Ibid.*

Outra perspectiva teórica relacionada aos princípios e utilizada no Direito Constitucional contempla o paradigma da força normativa. Os princípios têm força normativa capaz de dilatar a jurisdição constitucional e de proporcionar uma nova interpretação da Constituição. Nesse sentido, Konrad Hesse afirmou que a longevidade do texto constitucional depende de interpretação que considere os elementos textuais e os aspectos exteriores ao texto, consolidando o entendimento de que a sociedade e a norma devem estar em constante diálogo, “em outras palavras, uma mudança fática pode – ou deve – provocar mudanças na interpretação da Constituição. Ao mesmo tempo, o sentido da proposição jurídica estabelece o limite da interpretação e, por conseguinte, o limite de qualquer mutação normativa”²⁰. Por esse viés teórico, a interpretação concebe a norma.

A teoria constitucional ajuda a destacar a importância dos princípios no ordenamento jurídico brasileiro, considerando que a eles podem ser atribuídas diferentes funções no ordenamento jurídico, conforme a teoria adotada. Os debates no âmbito do Direito Tributário sobre as funções dos princípios e sobre a exatidão ou a imprecisão da norma não são uníssonos, exigindo a evidenciação de alguns apontamentos.

A doutrina brasileira diverge ao defender se o legislador deve ou se não deve recorrer a conceitos indeterminados para conceder flexibilidade ao sistema tributário. Alberto Xavier influencia a doutrina de Direito Tributário de São Paulo e entende que a lei deve ser taxativa. Em contrapartida, Ricardo Lobo Torres influencia a doutrina de Direito Tributário do Rio de Janeiro e defende que

o princípio da tipicidade tributária é um corolário do princípio da legalidade e, como tal, se subordina à ideia de segurança jurídica. Mas se abre sempre para a ponderação com o princípio da capacidade contributiva e outros vinculados à ideia de justiça²¹.

A abertura a ponderação com os princípios vinculados ao valor de justiça, acarreta admissibilidade da imprecisão da linguagem humana, impedindo a existência de um sistema tributário extremamente fechado, tendo em vista que a comunicação entre legislador e interprete não corresponde a um grau de precisão a todo o instante.

Ricardo Lobo Torres afirma que os princípios auxiliam na criação, na interpretação e na aplicação da norma. Define os princípios como “enunciados genéricos que quase sempre se expressão em linguagem constitucional ou legal”²², posicionando os princípios num ponto mediano entre os valores e as regras. O posicionamento daquilo que é valor, princípio e regra

²⁰ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no Direito Tributário**. Disponível em: <https://biblio.tecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134>. Acesso em: 23 set. 2022.

²² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

serve como uma graduação de elementos concretizadores do direito. Os valores são ideias abstratas e não estão inseridos na linguagem normativa, por exemplo, o valor de justiça. Os princípios são utilizados na primeira fase de materialização dos valores jurídicos. Em seguida, recorre-se ao uso de subprincípios vinculados aos princípios, em que cada gradação revela enunciados menos abstratos, como o subprincípio da seletividade.

Ricardo Lobo Torres²³ classifica os princípios por meio da vinculação às ideias essenciais do direito (justiça, segurança jurídica, legitimidade)²⁴. O valor de justiça tem vinculação com os princípios da economicidade, do custo/benefício, da capacidade contributiva, da redistribuição de rendas, do desenvolvimento econômico da solidariedade, da territorialidade, do país de destino, do país de fonte, do *non olet*. Esses princípios se vinculam aos subprincípios da progressividade, da proporcionalidade, da personalização e da seletividade.

1.3 Princípio da igualdade

Analisar as diferentes Constituições brasileiras elaboradas em diferentes períodos permite encontrar rupturas e continuidades de alguns postulados. Esse tipo de análise pode ajudar a compreender a relevância de um valor ou de um princípio para a sociedade segundo o contexto em que ele está inserido.

Heleno Torres²⁵ destacou alguns artigos das Constituições brasileiras elaboradas no curso do tempo que contém dados pautados na igualdade ou na desigualdade. A *Constituição Política do Império do Brasil* (1824), é um marco da independência do Brasil, que antes era colônia de Portugal. Essa Carta foi outorgada por D. Pedro I. O modelo de separação de poderes era baseado nas ideias de Benjamin Constant, permitindo a interferência do Imperador por meio do Poder Moderador. Dentre os diversos aspectos que podem ser abordados sobre o texto constitucional, um deles se refere ao tópico que trata dos direitos civis e políticos, ainda que essas normas não fossem destinadas para toda a população. O artigo 179, inciso XVI, determinou a vedação aos privilégios – “Ficam abolidos todos os Privilegios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica”²⁶.

²³ *Ibid.*

²⁴ Anexo 01.

²⁵ TORRES, Heleno. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; FERREIRA MENDES, et al. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

²⁶ BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 08 out 2020.

A *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* (1891) inseriu ideias liberais e retirou ideais absolutistas do texto constitucional, considerando que foi elaborada devido ao enfraquecimento do regime monárquico e que foi resultado de dois poderes constituintes - um ilimitado e revolucionário e outro surgido do Congresso Nacional, segundo Paulo Bonavides²⁷. A noção de igualdade é abordada no artigo 72, § 2º, determinando que: “Todos são iguais perante a lei. A República não admite privilégios de nascimento, desconhece foros de nobreza e extingue as ordens honoríficas existentes e todas as suas prerrogativas e regalias, bem como os títulos nobiliárquicos e de conselho”²⁸.

A *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* (1934) foi promulgada diante dos efeitos da Crise de 1929. Essa Constituição permite observar a noção de Estado Social em alguns dispositivos. Ademais, positivou na seção destinada aos direitos e as garantias individuais, a garantia do tratamento igualitário – “Todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou idéias políticas” – art. 113²⁹.

A *Constituição dos Estados Unidos do Brasil* (1946) previu que: “Art 95 - Salvo as restrições expressas nesta Constituição, os Juízes gozarão das garantias seguintes: III - irredutibilidade dos vencimentos, que, todavia, ficarão sujeitos aos impostos gerais”. Outro dispositivo é o art. 203 – “Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas”³⁰. Entretanto, esse tratamento desigual foi revogado por meio da Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 9, de 1964.

A *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988) pode ser inserida na vertente da teoria constitucional contemporânea denominada neoconstitucionalismo. Essa vertente posiciona a Constituição no centro do ordenamento jurídico e atribui a função de suporte à interpretação de todas as leis infraconstitucionais. Segundo Luís Roberto Barroso³¹, a compreensão das mudanças promovidas pelo neoconstitucionalismo contempla o ponto de vista histórico, o filosófico e o teórico. A abordagem histórica abarca o período pós Segunda Guerra Mundial. A perspectiva filosófica se refere as contribuições do pós-positivismo. Em

²⁷ BONAVIDES, Paulo. **História constitucional do Brasil**. 3 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.

²⁸ BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm#:~:text=Art%201%C2%BA%20%2D%20A%20Na%C3%A7%C3%A3o%20brasileira,em%20Estados%20Unidos%20do%20Brasil. Acesso em: 08 out 2020.

²⁹ BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 08 out 2020.

³⁰ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 08 out 2020.

³¹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

consonância com os debates filosóficos, Ana Alterio³² afirma que as Constituições incorporaram um conjunto de valores que se diferenciam do direito infraconstitucional e que esses valores reestabelecem um vínculo entre o direito e a moral. A perspectiva teórica contempla o paradigma da força normativa dos princípios.

Apesar de boa parte dos dispositivos anteriores referirem-se à vedação de privilégios e a igualdade numa acepção genérica, consoante com o princípio da igualdade previsto no art. 5º, a Constituição de 1988 também trata do princípio da igualdade tributária no art. 150, inc. II:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.³³

Heleno Torres³⁴ comenta que o princípio da igualdade tributária (art. 150, inc. II) surgiu na Constituição de 1988. Essa norma proíbe o tratamento desigual entre os contribuintes em situações equivalentes (princípio da não discriminação) e proíbe a distinção devido ao exercício de determinada profissão (princípio de vedação de privilégios).

Considerando as especificidades do texto constitucional de 1988, sublinha-se algumas perspectivas doutrinárias. Eduardo Sabbag³⁵, ao discorrer sobre o princípio da igualdade (art. 5º, CRFB/88), menciona que na doutrina existem duas acepções: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei. A igualdade perante a lei une o princípio da igualdade com o princípio da legalidade, determinando que os aplicadores do Direito apliquem a norma de forma igualitária a seus destinatários, seguindo as previsões legais. A igualdade na lei destina-se ao legislador que deve produzir normas, tratando igualmente os iguais e tratando os desiguais de forma desigual, conforme sua desigualdade.

Também é possível constatar que o princípio da igualdade tributária pode ser direcionado ao aplicador do Direito e ao legislador. Inclusive, para Eduardo Sabbag³⁶, a igualdade tributária

³² ALTERÍO, Ana Micaela. **Corrientes del constitucionalismo contemporáneo a debate. Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho**, Ciudad de México, n. 8, jan.-dez. p. 227-306, 2014. Disponível em: https://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S2007-43872014000100008&script=sci_abstract. Acesso em 13 nov 2023.

³³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

³⁴ TORRES, Heleno. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; FERREIRA MENDES, et al. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

³⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

³⁶ *Ibid.*

também é conhecida por meio do princípio da proibição dos privilégios odiosos, vedando a discriminação com a finalidade de obtenção de benefícios de não-tributação.

De acordo com Hugo de Brito³⁷, o princípio da igualdade tributária também é um desdobramento do princípio da isonomia previsto no art. 5º, da Constituição de 1988. Contudo, esse aspecto substancial exige que o legislador considere a medida da desigualdade ao realizar o discrimine entre indivíduos, que não estão em situações equivalentes. Esse tratamento diferenciado, em matéria tributária, geralmente, recorre à capacidade contributiva. Aliás, o princípio da igualdade tributária não proíbe a disponibilização de isenções, desde que elas garantam a livre concorrência entre agentes econômicos, por exemplo.

Sacha Calmon³⁸ entende que a igualdade tributária, a capacidade contributiva e a extrafiscalidade estão entrelaçadas. Sobre o princípio da igualdade, o legislador é obrigado a discriminar seguindo os parâmetros de desigualdade entre as pessoas sem discriminar aqueles que são semelhantes. A capacidade contributiva serve de instrumento a igualdade, sendo destinada às pessoas naturais e às pessoas jurídicas. Além disso, o legislador pode tratar os iguais com desigualdade nos casos relacionados à extrafiscalidade e ao poder de polícia.

1.4 Princípio da capacidade contributiva

A importância da capacidade contributiva pode ser constatada por meio dos diversos documentos que trataram sobre o tema. Um desses documentos é a *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*³⁹, art. 13 - “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

Para Eduardo Sabbag⁴⁰, o direito interno conteve e contém elementos relacionados à capacidade contributiva apenas nas Cartas Magnas de 1824, 1934, 1946 e 1988.

³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

³⁹ **Declaração dos direitos do homem e do cidadão, 1789**. Disponível em: <https://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/NormasDireitosHumanos/DECLARA%C3%87%C3%83O%20DE%20DIREITOS%20DO%20HO%20MEM%20E%20DO%20CIDAD%C3%83O%20-%201789%20-%20PORTUGU%C3%8AS.pdf>. Acesso em 13 dez 2023.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

A *Constituição Política do Império do Brasil* (1824) trouxe, no art. 179, inciso XV, a primeira posituação da capacidade contributiva - “Ninguém será exento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”⁴¹

A *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* (1934) também trouxe artigos que podem ser relacionadas à capacidade contributiva. Conforme Eduardo Sabbag⁴², o art. 128 tratou da progressividade no imposto sobre a transferência de herança. O parágrafo único, do art. 184, limitou o percentual de multas decorrentes da mora. O art. 185 limitou o percentual de aumento do imposto.

A *Constituição dos Estados Unidos do Brasil* (1946) foi elaborada após o Estado Novo em um processo da redemocratização da sociedade brasileira. Para Sabbag⁴³, a Constituição de 1946 trouxe a delimitação de capacidade contributiva com algumas semelhanças da noção contemporânea. Segundo a Carta Magna de 1946, “art 202 Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”⁴⁴. Entretanto, esse artigo foi revogado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que tratava do sistema tributário brasileiro.

A *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988) traz o princípio da capacidade contributiva no artigo 145, § 1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte⁴⁵.

A análise dos significados das palavras permite o exame metódico dos seus diferentes usos e alcances semânticos. Seguindo essa orientação, recorreu-se ao *Dicionário de princípios jurídicos*⁴⁶ para explorar os sentidos atribuídos a capacidade contributiva. Marco Greco⁴⁷

⁴¹ BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 08 out 2020.

⁴² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 08 out 2020.

⁴⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Capacidade contributiva** (Princípio da). In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 155-168.

⁴⁷ *Ibid.*

diferencia os princípios como orientações positivas para a tributação e as limitações como contenções a tributação.

A Constituição de 1988 insere a capacidade contributiva como princípio e o *Dicionário de princípios jurídicos*⁴⁸ apresenta duas correntes teóricas sobre a eficácia desse princípio. A primeira vertente considera como norma programática, sem força vinculante, mas com eficácia negativa. A eficácia negativa estaria restrita a apreciação de inconstitucionalidade das leis para afastá-las quando houvesse a tributação do mínimo existencial, por exemplo. A segunda vertente teórica considera a eficácia positiva, que contempla a aceção de que os postulados devem ser aplicados para garantir direitos. Desse modo, a eficácia positiva engloba os princípios como meio de concretização de direitos na maior medida possível.

Marco Greco⁴⁹ sintetiza algumas correntes que tratam dos acontecimentos que podem ser capazes de permitir a identificação da capacidade contributiva. A primeira corrente entende a capacidade contributiva como correspondente da disponibilidade financeira para se pagar o tributo. A segunda corrente entende que a capacidade contributiva é algo a ser determinado de forma individual, ou seja, um atributo que considera o patrimônio e a carga tributária de cada indivíduo para determinar as diferenças tributárias. Para a segunda vertente, a “capacidade contributiva seria uma capacidade individual, uma qualidade ou característica de que se revestiria o patrimônio ou a renda de determinada pessoa”⁵⁰.

A terceira corrente considera a capacidade contributiva por meio da lei. Esta deve selecionar as manifestações da capacidade contributiva e delimitá-las. A quarta corrente abarca a capacidade contributiva atrelada ao pressuposto de fato. Nesse sentido,

Pressuposto de fato, é, basicamente, um dado da realidade econômica ou jurídica como, por exemplo, o ciclo de produção, a renda enquanto acréscimo patrimonial, a propriedade enquanto fato, a celebração de determinado contrato típico etc. Neste conceito doutrinário, a capacidade contributiva surge atrelada ao pressuposto de fato e existe na medida em que pressupostos de fatos indiquem aptidão de as pessoas poderem contribuir. Com isto, o conceito de capacidade contributiva não deixa de ser um conceito indeterminado... é um conceito que apresenta certa margem de indefinição, a ser delineada na análise de cada situação e de cada tributo, mas, fundamentalmente, não é algo fora de todo controle, pois está vinculado à noção objetiva de pressuposto de fato⁵¹.

A quarta vertente entende a capacidade contributiva como resultado de previsões legais e dos sentidos retirados de princípios e de valores constitucionais, exigindo coerência e

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Ibid.*

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ *Ibid.*

racionalidade no Sistema Tributário. Marco Greco entende que esta vertente é a consagrada pela Constituição de 1988. Apesar disso, Marco Greco menciona a existência da quinta vertente, que se refere a “capacidade contributiva e atuação no mercado”, ou seja, o fato de uma empresa existir e atuar no mercado serve de justificativa para atribuição de capacidade contributiva e, por isso, “sua materialização estaria ligada a um poder de disposição quanto aos recursos assim obtidos, um poder de decisão quanto à sua alocação e não mais um elemento ligado à sua natureza”⁵².

Partindo das tessituras sobre as fontes legislativas e sobre as delimitações no plano dos significados, torna-se essencial discorrer sobre alguns debates doutrinários sobre o princípio da capacidade contributiva. Esse princípio é tema desenvolvido por diversos autores e, considerando a abrangência das produções doutrinárias, foram selecionadas as perspectivas que auxiliam a compreensão da capacidade contributiva como elemento essencial para a justiça fiscal e para o Sistema Tributário.

Ricardo Lobo Torres afirma que o conceito de capacidade contributiva foi construído com a aceção pós-positivista, considerando o Direito Tributário e a Ciência das Finanças, permitindo que a definição de capacidade contributiva seja extraída dos princípios da igualdade, da ponderação e da razoabilidade. Ressalta que “com a virada kantiana procura-se ancorar a capacidade contributiva nas ideias de solidariedade ou fraternidade e benefício, vistas sob o prisma da legitimação”⁵³.

Para Ricardo Torres⁵⁴, a capacidade contributiva contempla apenas os impostos e é manifestada pelo lucro e pelos produtos da propriedade e do trabalho. A origem da capacidade contributiva está na zona de autolimitação da liberdade. As previsões que resguardam a liberdade estão atreladas às limitações ao poder de tributar, que garantem os direitos fundamentais do contribuinte. Esse doutrinador considera que a capacidade contributiva é limitada pelo texto constitucional. Essa limitação é dividida numa aceção qualitativa e numa aceção quantitativa.

A aceção qualitativa da limitação da capacidade contributiva no texto constitucional impede a tributação arbitrária e promotora dos privilégios odiosos. Em outras palavras, a limitação de alcance qualitativo abarca a vedação à desigualdade e a tributação não pode ser

⁵² *Ibid.*

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. 2.ed. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p.305.

⁵⁴ *Ibid.*

discriminatória, tampouco pode conceder privilégios odiosos a determinadas categorias ou a pessoas em detrimento de outras.

A aceção quantitativa da limitação da capacidade contributiva no texto constitucional protege o cidadão dos excessos da tributação que podem atingir o mínimo necessário para viver de forma digna. O alcance quantitativo abarca a proibição de excesso e a proibição de a tributação atingir o mínimo existencial com fundamentos retirados da noção de liberdade. A proibição da tributação que extrapola a capacidade contributiva tutela o mínimo existencial, garantindo que não ocorra a incidência tributária para além do que o cidadão pode contribuir. Dessa maneira, a tributação não pode atingir o mínimo necessário a manutenção da vida digna dos cidadãos e de seus familiares.

A defesa de Ricardo Lobo Torres ao mínimo existencial influenciou a valiosa produção de Daniel Sarmento⁵⁵ sobre a dignidade da pessoa humana. Daniel Sarmento defende que uma das dimensões do direito ao mínimo existencial é negativa, protegendo o indivíduo da privação de bens necessários a manutenção da vida digna, tendo em vista que o Estado, ao arrecadar recursos para seu financiamento, deve respeitar os limites éticos e jurídicos.

Eduardo Sabbag⁵⁶ entende que a capacidade contributiva pode ser lida como produto do princípio da igualdade ou como subprincípio. A capacidade contributiva diferencia-se do princípio da igualdade, servindo de instrumento para este princípio e para a aproximação do ideal de justiça fiscal. Nesse viés,

o aplicador da norma deve proceder ao cotejo dos objetos iguais e dos objetos desiguais, o que implica a adoção de um critério ou termo de comparação. Esse *tertium comparationis* identifica-se com a ideia de capacidade contributiva.⁵⁷

O único elemento a ser considerado na comparação (*tertium comparationis*) é a capacidade econômica. Sabbag menciona que os outros meios de concretização do princípio da capacidade contributiva são por meio da progressividade (aumento da alíquota simultâneo ao aumento da base de cálculo), da proporcionalidade, da seletividade.

Hugo de Brito Segundo⁵⁸ discorre sobre o princípio da capacidade contributiva ao sublinhar que a Constituição (art.145, § 1º) determinou que os impostos devem ter caráter pessoal. O imposto deve ser auferido em consonância com os atributos de cada contribuinte, ou

⁵⁵ SARMENTO, Daniel. **Dignidade da Pessoa Humana: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016.

⁵⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁵⁷ *Ibid.*

⁵⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

seja, a graduação de acordo com a capacidade econômica contempla a noção de variação conforme a disposição de recursos econômicos do contribuinte, alinhando-se aos apontamentos de Sabbag.

Para Hugo de Brito Segundo, o mandamento sobre a pessoalidade e a capacidade contributiva são metas e diretrizes que devem ser aplicados visando a efetividade. Apesar disso, esses mandamentos devem ser limitados pelo plano jurídico e pelo plano fático. Ademais, a capacidade contributiva deve respeitar outras normas e princípios como o princípio da legalidade, considerando que primeiro o tributo deve ser instituído para, em seguida, a capacidade contributiva poder ser manifestada.

Apesar de o artigo 145, § 1º, da Constituição de 1988, explicitar a relação entre imposto e a capacidade contributiva, para Hugo de Brito Segundo, a aplicação do texto destina-se tanto aos impostos quanto às contribuições e aos empréstimos compulsórios, porque os fatos geradores das contribuições e dos empréstimos compulsórios são parecidos com os fatos geradores dos impostos. Um exemplo é o fato gerador do imposto de renda – IR – e o fato gerador da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. Esse posicionamento vai a contrapelo do evidenciado por Ricardo Lobo Torres.

Para Sacha Calmon,⁵⁹ a noção de capacidade contributiva permite a análise da proporção de injustiça fiscal presente nos sistemas tributários. Nos termos do jurista, esse princípio se refere à “possibilidade econômica de pagar tributos”. Essa capacidade tem acepção subjetiva, que se relaciona à pessoa e é denominada de “capacidade econômica real”. E a outra acepção é a objetiva, que se relaciona com as manifestações objetivas, como a possibilidade de ter carro, promovendo o que o jurista intitula de “signos presuntivos de capacidade contributiva”. Esses entendimentos podem ser relacionados aos de Paulo de Barros⁶⁰ ao afirmar que o princípio da capacidade contributiva é determinado no momento pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta, que se refere a seleção do legislador sobre quais fatos podem ser compreendidos como signos de manifestação de riqueza. E o outro momento se refere ao emprego da capacidade em sua acepção subjetiva, determinando que a contribuição deve ser proporcional ao tamanho da riqueza. Acrescenta que a acepção subjetiva se relaciona com o princípio da igualdade.

⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019

1.4.1. O princípio da capacidade contributiva concretizado em subprincípios

A capacidade contributiva é apreendida ou ganha concretude por meio de subprincípios (progressividade, proporcionalidade, personalização e seletividade). O subprincípio da progressividade denota a possibilidade de o tributo ser exigido numa grandeza diretamente proporcional entre a base de cálculo e a alíquota, à medida que a base de cálculo for maior, a alíquota também será. O imposto de renda⁶¹ (art. 153, § 2º) segue o critério da progressividade.

A proporcionalidade determina que a incidência do imposto ocorre com alíquotas que não sofrem alterações. Desse modo, a alíquota não sofre alteração, mas a consequência é determinada pelo tamanho da base de cálculo, considerando que quanto maior for a base de cálculo a proporção atingida pela alíquota atingirá um quantitativo maior.

A personalização considera atributos individuais na determinação da tributação. A seletividade tem o intuito de captar as riquezas nos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI. A seletividade, por um lado, tende a estabelecer uma carga tributária menor a produtos essenciais ou a produtos da cesta básica e, por outro lado, tende a estabelecer uma carga tributária maior a produtos considerados supérfluos. Em outras palavras, quanto mais essencial o produto for considerado, menor é a tributação, indicando a incidência na razão inversa da essencialidade do produto.

Tratar de tributos sobre o consumo permite mencionar que o Sistema Tributário Nacional tem um grau elevado de complexidade e de onerosidade. Ademais, os efeitos da carga tributária podem gerar injustiças, principalmente, diante de tributos indiretos sobre o consumo, em que diferentes categorias sociais respondem por cargas tributárias idênticas. O resultado é a maior onerosidade as categorias sociais mais vulneráveis e mais pobres. Essa assertiva pode ser atrelada a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que teve como principal objeto mudanças nos tributos sobre o consumo, estabelecendo, por exemplo, o IVA-Dual, abarcando a CBS (contribuição para seguridade social, que será de competência da União) e o IBS (imposto sobre bens e serviços, abarcando o ICMS e o ISS). Contudo, a Reforma Tributária precisa de diversas regulamentações, não sendo possível dimensionar com exatidão os benefícios ou os malefícios das alterações para a justiça fiscal na redução das disparidades promovidas por efeitos indesejados na tributação.

⁶¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

CAPÍTULO 2 - A SIMBIOSE ENTRE ESTADO E SOCIEDADE: O VÍNCULO DA TRIBUTAÇÃO PELO PRISMA DA SOLIDARIEDADE E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Este capítulo tem o intuito de discorrer sobre o comportamento do Estado diante da tributação e os impactos dessa atuação na sociedade. Também pretende evidenciar conceitos doutrinários e dogmáticos essenciais sobre as contribuições sociais, principalmente, a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Essa contribuição foi instituída na Constituição de 1988 para financiar a seguridade social e esteve na centralidade de debates controvertidos e de decisões das Cortes Superiores.

Considerando a importância da contribuição social sobre o lucro líquido, deve-se contextualizar a criação e as implicações de seu uso diante do Estado e da sociedade. Seguindo essa concepção, em conformidade com Hugo de Brito, sublinha-se que o Estado Liberal não estava preocupado com a destinação do produto arrecadado por meio de tributos, tendo em vista que privilegiava a intervenção mínima estatal. Entretanto, o Estado Liberal tinha algumas fragilidades, que provocaram o surgimento de demandas por atuações positivas do Poder Público. Essas exigências geraram custos financeiros e “as contribuições teriam surgido como forma de impor ao Estado não apenas deveres negativos, abstenções, mas também deveres positivos a serem observados como condição de validade para cobrança do tributo”.⁶²

Hugo de Brito⁶³ afirma que as contribuições são recursos que permitem a materialização dos direitos fundamentais de segunda e de terceira dimensão⁶⁴. E evidencia que o motivo da existência das contribuições é atender as finalidades sociais, gerando como consequência a vinculação do Poder Público na arrecadação e na destinação do recurso, ainda que o financiamento dos direitos fundamentais possa ser realizado pela arrecadação de outras espécies tributárias.

Atentar para os modelos de Estado, evidenciando seus vínculos com as espécies tributárias, permite realizar pesquisas interdisciplinares e entender de forma crítica a tributação e a complexidade da distribuição da carga tributária.

⁶² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

⁶³ *Ibid.*

2.1 A tributação no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal

A arrecadação de tributos apresenta nuances, que podem ser compreendidas com o auxílio dos modelos de Estado Patrimonial e de Estado Fiscal. Segundo Ricardo Lobo Torres⁶⁵, o Estado Patrimonial (século XII a XVIII) é caracterizado pela mescla entre a figura do Estado e a figura do príncipe. Nesse tipo de organização política, as cobranças e os valores apreendidos dos indivíduos eram justificados pelas necessidades do príncipe, desconsiderando a capacidade contributiva da população. Além disso, a Igreja e o senhor feudal podiam arrecadar valores. Para Luís Schoueri⁶⁶, o modelo de Estado Patrimonial refere-se a um Estado que atua como agente econômico, promovendo os recursos necessários a sua subsistência.

O Estado Fiscal, para Ricardo Torres⁶⁷, é concebido como Estado de Direito. Nesse modelo, a receita provém de tributos incidentes sobre o patrimônio e as atividades laborais, previstos nas legislações e determinados pela capacidade contributiva dos cidadãos. O Estado Fiscal subdivide-se em Estado Liberal, Estado Social Fiscal e Estado Democrático Fiscal.

O Estado Liberal Fiscal (XVIII e XIX) ou o Estado Guarda-Noturno, concentrou o poder de tributar no Estado. Para Ricardo Torres⁶⁸, o tributo no Estado Liberal é entendido por meio de processo dialético, considerando o tributo como o preço da liberdade econômica e como a perda da liberdade (devido à cobrança ser realizada sobre o produto do patrimônio e do trabalho). Seguindo esse entendimento, Eduardo Schoueri⁶⁹ sublinha que o Estado Guarda-Noturno tem inspirações no Liberalismo, em que se garantiu a não violação estatal a propriedade por meio da aprovação dos tributos pelo parlamento.

Ricardo Torres relaciona o Estado Social Fiscal ao Estado Social de Direito, tendo como marco delimitador a Constituição de Weimar em 1919 e a década de 1980. O Estado intervém de forma acentuada na economia, inclusive, ocorre a mescla entre Estado e sociedade, acarretando na “confusão entre a fiscalidade, como emanção do poder de tributar, e a parafiscalidade e a extrafiscalidade, formas financeiras de ação sobre o domínio social e a economia”⁷⁰.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **O poder de tributar no Estado Democrático de Direito**. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663906/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20%20PODER%20DE%20TRIBUTAR.pdf. Acesso em: 24 mai 2024.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, 2004.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, 2004.

⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, 2019.

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, 2004.

Eduardo Schoueri⁷¹ entende que o Estado Social Fiscal foi marcado pela expansão da atuação do Estado e pelo aumento da necessidade de obtenção de recursos, o que gerou a incrementação da carga tributária. Acrescenta que a noção de liberdade é vista como coletiva (o cidadão não é livre se o contexto estiver marcado por desigualdades sociais). Ademais, o impacto desse tipo de modelo estatal provocou o alargamento das contribuições no Brasil tal como as instituídas pelo art. 149, da *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 1988.

No Brasil, o Estado Democrático Fiscal é o fragmento financeiro do Estado Democrático de Direito. O Estado Democrático Fiscal inicia-se na Constituição de 1988 e possui como atributos:

a) a superação da ideologia da inesgotabilidade do dinheiro público; b) a prevalência da idéia de equilíbrio orçamentário; c) o esmaecimento do conceito de soberania fiscal e o aparecimento de fontes tributárias não-estatais; d) o novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária; e) a nova conformação dos poderes materiais do Estado, estremando-se o poder tributário do poder paratributário ou parafiscal, do extrafiscal e do penal; f) a passagem do paradigma das regras para o dos princípios e da *policy*⁷².

Alguns desses atributos se vinculam a abordagem de Schoueri⁷³ sobre Estado Democrático e Social de Direito (XXI). Nela, o Estado é marcado pela restrição de seu tamanho e de sua atuação, mesclando-se os elementos do liberalismo com os do Estado de Bem-Estar Social. Essa união é revelada por meio das margens concedidas a sociedade para ocupar alguns espaços.

A síntese que desse conflito resulta começa a apresentar suas primeiras feições, quando se propõe, no lugar da atuação direta do Estado, a criação de agências reguladoras que ofereçam maior espaço à iniciativa privada; a previdência privada surge como alternativa à oficial; obras públicas se fazem por meio de parceiras público-privadas; organizações não governamentais prestam a assistência social negada pelo Estado; em síntese: a sociedade já não mais espera a atuação estatal.⁷⁴

Para Eduardo Schoueri, o tributo continua sendo o preço da liberdade no Estado Democrático e Social de Direito, contudo, esse valor é limitado pela capacidade contributiva e pela tutela do mínimo existencial.

Outra leitura realizada por Eduardo Schoueri refere-se à seção destinada a “Ordem Social”, na Carta Magna de 1988. Defende a harmonia dessa seção com as positivações presentes no tópico sobre a “Ordem Econômica”, pois este item visa a garantia da vida digna

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, 2019.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, 2004.

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, 2019.

⁷⁴ *Ibid.*

com base no trabalho, na livre iniciativa e na justiça social. Nesse sentido, Eduardo Schoueri⁷⁵ afirma que o Estado e a sociedade são capazes de garantirem os direitos fundamentais e declara que a crença da tributação excessiva como meio de promover a dignidade da população é utópica.

2.1 O Estado pela ótica da solidariedade

A palavra solidariedade é polissêmica. De acordo com o dicionário, solidariedade pode ter o sentido de:

- 1 Qualidade, característica, condição ou estado de solidário.
- 2 Sentimento de amor ou compaixão pelos necessitados ou injustiçados, que impele o indivíduo a prestar-lhes ajuda moral ou material.
- 3 Ligação recíproca entre duas ou mais coisas ou pessoas, que são dependentes entre si.
- 4 Responsabilidade recíproca entre os membros de uma comunidade, de uma classe ou de uma instituição.
- 5 Apoio em favor de uma causa ou de um movimento.
- 6 Compartilhamento de ideias, de doutrinas ou de sentimentos.
- 7 Reciprocidade de interesses e obrigações.
- 8 JUR Compromisso jurídico entre as partes de uma obrigação, sejam eles credores ou devedores.
- 9 SOCIOL Estado ou situação de um grupo que resulta do compartilhamento de atitudes e sentimentos, tornando o grupo uma unidade mais coesa e sólida, com a capacidade de resistir às pressões externas⁷⁶.

A pluralidade de sentidos atribuídos a palavra solidariedade serve de indícios das bases filosóficas, históricas, sociológicas e jurídicas, que influenciam a semântica do princípio da solidariedade na Carta Magna de 1988. Os sentidos atribuídos ao princípio da solidariedade também servem de reflexão sobre sua importância, enriquecendo as análises diante dessa palavra.

Nayara Sepulcri⁷⁷ relacionou os diferentes tipos de Estado às acepções da solidariedade. O Estado Liberal limitou a atuação do Estado, permitindo a proteção das liberdades individuais e promovendo a neutralidade do Estado. Essa atuação estatal se vinculou aos pressupostos fisiocratas e à Escola Clássica da Economia.

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa.** Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=&t=&palavra=solidariedade>. Acesso em 24 mai 2024.

⁷⁷ SEPULCRI, Nayara Tataren. **O princípio da solidariedade no sistema constitucional tributário brasileiro.** Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/30582?show=full>. Acesso em 24 mai 2024.

Ressalta-se que José Securato⁷⁸ discorre sobre os pressupostos fisiocratas, como a defesa do direito a absoluta propriedade, a cisão do Estado com a sociedade e a inércia do Estado na Economia. As teses fisiocratas foram responsáveis pela criação das ideias liberais, como as defendidas por Adam Smith.

Nessa perspectiva, José Securato⁷⁹ apresenta Adam Smith como defensor do liberalismo econômico e do individualismo. O ponto principal da explanação sobre as ideias do precursor do liberalismo é a defesa do individualismo como gerador do bem coletivo, ou seja, os benefícios individuais produzem benefícios para a coletividade. Isso acontece, porque o indivíduo é impelido ao investimento e/ou às transações comerciais, o que acarretaria no bem geral. No que se refere a figura do Estado, Adam Smith desaprova a intervenção estatal na economia e tece uma crítica atribuindo a causa da formação de monopólios nacionais e internacionais ao intervencionismo estatal. Todavia, o economista reconheceu que a intervenção do Estado em alguns setores é essencial (na manutenção da segurança, da justiça e do zelo de algumas instituições públicas).

Atrelada as leituras sobre o liberalismo, a função da solidariedade no Estado Liberal filia-se aos valores cristãos, à caridade e à filantropia, conforme Nayara Sepulcri⁸⁰. Desse modo, o Estado não estava orientado a prestações positivas fomentadoras de valores solidários.

O Estado Social é compreendido a contrapelo do Estado Liberal. Para Nayara Sepulcri, o Estado Social é regido por atuações positivas promotoras da “justiça social, proporcionando a todos as condições de uma vida digna e o pleno desenvolvimento de cada cidadão”⁸¹. A solidariedade passou a ser buscada e proporcionada pelo Estado, produzindo a acepção da solidariedade enquanto um dever jurídico.

John Maynard Keynes, criador do modelo keynesiano, foi um dos principais economistas do Estado Social. Segundo José Securato⁸², o modelo keynesiano previa a utilização de políticas fiscais e econômicas para a regulação da demanda agregada⁸³. Esse modelo incentivou o intervencionismo do Estado na economia, principalmente, por meio do aumento dos gastos do governo. Também promoveu a noção de que as crises econômicas são cíclicas.

⁷⁸ SECURATO, José Cláudio. **Economia brasileira: história, conceitos e atualidades**. 1 ed. São Paulo: Saint Paul Editora, 2007.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ SEPULCRI, *op. cit.*, 2013.

⁸¹ SEPULCRI, *op. cit.*, 2013.

⁸² SECURATO, *op. cit.*, 2007.

⁸³ Na teoria de Keynes, a demanda agregada equivale a soma do consumo, do investimento, dos gastos do governo e do saldo da balança comercial.

Evidenciar perspectivas econômicas auxilia na reflexão sobre o modo de produção na economia capitalista e nas formas de atuação estatal para garantir o bem da coletividade.

O Estado Democrático e Social de Direito é marcado pela diminuição do intervencionismo estatal e pelo crescimento das privatizações, segundo Nayara Sepulcri⁸⁴. A Constituição de 1988 promoveu a descentralização política por meio do desenho constitucional das competências dos entes federativos e a centralização da Administração Pública. Esta produziu efeitos negativos no modelo burocrático devido a suas disfunções e as demandas da sociedade contemporânea. Aliás, o aumento das privatizações é visto como uma tentativa de incorporação do modelo da Administração Gerencial. A mudança nos modelos de Administração pode ser compreendida por meio do *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado* (1995)⁸⁵.

No Estado Democrático e Social de Direito, a solidariedade é compreendida como multidimensional, torna-se princípio que vincula todas as pessoas. A solidariedade enquanto princípio tem fundamento no “art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”⁸⁶. De acordo com Guilherme Massaú, esse mandamento permite

a adoção de um sistema jurídico programático, comprometido com a transformação do modelo de Estado em democrático e, no plano econômico, em um *welfare* que o qualifica como “Estado Social”. Assim, essa norma serve como norte finalístico e hermenêutico, irradiando sentidos por todo o ordenamento jurídico⁸⁷.

Ricardo Torres⁸⁸ entende que o princípio da solidariedade cria um sinalagma entre Estado, cidadão e grupo social. Esse princípio também gera o dever de atitudes perante o Estado e perante o grupo social, em que os subgrupos podem ser regidos por subprincípios. Nessa perspectiva, Vanessa Siqueira⁸⁹ discorre sobre o princípio constitucional da solidariedade atrelado ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio do custo-benefício. O princípio da capacidade contributiva é influenciado, “mandando que cada qual pague o imposto de acordo

⁸⁴ SEPULCRI, *op. cit.*, 2013.

⁸⁵ Apesar desse plano conter juízos de valor sobre o papel dos servidores públicos na sociedade brasileira, ele apresenta as mudanças na Gestão Pública e o aumento das privatizações na atualidade.

⁸⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

⁸⁷ MASSAÚ, Guilherme Camargo. **Mapeamento da aplicação do princípio da solidariedade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1339>. Acesso em 24 mai 2024.

⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

⁸⁹ SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. **A solidariedade do grupo e as contribuições sociais**. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/Mostra rArquivo.php ?C =MTQwOA%2C%2C>. Acesso em: 12 jun. 2023.

com a sua riqueza”⁹⁰. Sobre o princípio do custo-benefício, “a solidariedade propicia a formação de vínculo entre o Estado e o sujeito passivo da contribuição, entre o Estado e o grupo social a que o indivíduo pertence e, até mesmo, entre os participantes do mencionado grupo”⁹¹.

Nessa esteira, Aline Vitalis⁹² revisitou os entendimentos de Saldanha Sanches e Taborda da Gama, afirmando que o princípio da solidariedade social determina que as pessoas contribuam com os gastos do Estado de acordo com sua capacidade. A solidariedade nesse ponto de vista permite enxergar a finalidade da tributação centrada na redução das desigualdades e promotora de uma vida digna para os cidadãos, entretanto, o Direito Financeiro é fulcral na concretização dessa finalidade. Nessa lógica, o princípio da solidariedade é

um dos fundamentos basilares para a configuração teórica do próprio sistema, embasado no fato de que cada um deve colaborar com parcela de sua riqueza para o custeio de bens e serviços específicos de toda coletividade, na medida de sua capacidade contributiva, e atendendo à função redistributiva inerente ao imposto.⁹³

É importante estabelecer uma diferenciação entre a solidariedade genérica e a solidariedade específica. Para Douglas Yamashita, “enquanto a solidariedade de grupos sociais homogêneos refere-se a direitos e deveres de um grupo social específico, a solidariedade genérica refere-se a sociedade como um todo”⁹⁴. Inclusive, Júlio Santiago⁹⁵ afirma que a solidariedade, numa perspectiva geral, fundamenta a cobrança de impostos para financiar as despesas do Estado no âmbito jurídico e ético. Numa perspectiva específica, Júlio Santiago entende que a solidariedade serve ao custeio de despesas de determinados grupos, como no caso das contribuições previdenciárias.

As perspectivas mencionadas ajudam a enxergar o papel da tributação nos diferentes modelos estatais. Também torna inegável os efeitos do princípio da solidariedade no sistema tributário. Esse entendimento permite abordar a noção do dever fundamental de pagar tributos.

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ *Ibid.*

⁹² VITALIS, Aline. **Justiça fiscal, neutralidade e compliance: desafios atuais de regulação e política tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ YAMASHITA, Douglas *apud* SANTIAGO, Júlio Cesar. **A importância do princípio da solidariedade no direito tributário brasileiro**. Disponível em: https://www.academia.edu/18614849/A_Import%C3%A2ncia_do_Princ%C3%ADpio_da_Solidariedade_no_Direito_Tribut%C3%A1rio_Brasileiro. Acesso em: 12 jun. 2023.

⁹⁵ SANTIAGO, Júlio Cesar. **A importância do princípio da solidariedade no direito tributário brasileiro**. Disponível em: https://www.academia.edu/18614849/A_Import%C3%A2ncia_do_Princ%C3%ADpio_da_Solidariedade_no_Direito_Tribut%C3%A1rio_Brasileiro. Acesso em: 12 jun. 2023.

Para Hugo de Brito⁹⁶, o dever de pagar os tributos que são devidos serve a existência do Estado e a concretização dos direitos fundamentais.

2.3 Definição de Tributo

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de *Código Tributário Nacional* (CTN) traz a definição de tributo como:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada⁹⁷.

Para Hugo de Brito⁹⁸, a definição do art. 3º, do CTN, contém elementos prescritivos e descritivos, mas, trata-se de obrigação de dar dinheiro para o Estado. O entendimento do conceito do art. 3º é feito pela fragmentação do enunciado. Em “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, o legislador cria vedação a pagamento por meio de bens e de serviços. Inclusive, o art. 162, do CTN, determina que: “o pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal; II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico”. O art. 156, inc. XI, do CTN, prevê a possibilidade de extinção do crédito por meio da dação em pagamento em bens imóveis, sendo necessário que o ente tributante explicita a autorização em lei própria.

A extinção do crédito tributário na contemporaneidade é objeto de divergência na doutrina e de leituras que consideram as mudanças promovidas pela tecnologia. Andressa Fernandes e Annalice Baldini⁹⁹ sublinham que doutrinadores, como Ricardo Alexandre, entendem que as modalidades de extinção do art. 156, do CTN, constam em rol taxativo. Outros doutrinadores, como Luciano Amaro, entendem o referido artigo como rol exemplificativo. Fernandes e Annalice Baldini também mencionam concepções que defendem a possibilidade de inserção de novas modalidades de exclusão do crédito tributário, como as de Mazzei, Fonseca Ferreira e Geraige Neto, retirando fundamentação da teoria dos poderes implícitos (defende que a partir da concessão constitucional para a instituição exercer determinada função, de forma implícita, também há autorização que use todos os meios necessários ao devido

⁹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

⁹⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172/1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/lis/l5172compilado.htm. Acesso em: 9 set 2023.

⁹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

⁹⁹ FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato; FIGUEIRA, Annalice Oliveira Avezedo Baldini. **A extinção de créditos tributários por meio de criptoativos**. No prelo.

cumprimento das incumbências). A partir disso, Fernandes e Annalice Baldini problematizam os entendimentos sobre as modalidades de extinção do crédito tributário para defenderem a tese de que não existem empecilhos no plano constitucional ou no plano infraconstitucional para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, produzam leis que prevejam o uso de criptoativos como modalidades de extinção de créditos.

Em “prestação pecuniária compulsória” (art. 3º, do CTN), é possível compreender que o tributo é uma prestação obrigatória que decorre do poder de império do Estado, sendo classificado como receita derivada. Em “não constitua sanção de ato ilícito”, é possível depreender que os tributos não possuem caráter sancionatório, sendo cobrados em decorrência da materialização da hipótese de incidência no plano fático.

O *Código Tributário Nacional*, no art. 3º, determina que a prestação pecuniária deve ser instituída por lei. Esse mandamento tem conexão com o Estado de Direito, art. 5º, inc. II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”¹⁰⁰ e com o princípio da legalidade tributária (art. 150, inc. I, CRFB/88 c/c art. 97, do CTN). Em a “prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” determina que não cabe a Administração Pública, por meio de seus agentes públicos, a prática de atos discricionários na cobrança de tributos.

2.4 Classificações das espécies tributárias

A partir das classificações a doutrina apresenta diferentes tipos de tributos. As principais classificações de tributo são a bipartite, a tripartite e a pentapartite.

A classificação bipartite divide os tributos em vinculado e em não vinculado. Essa categorização consegue ser compatível com outras classificações doutrinárias. Os tributos não vinculados são aqueles em que o fato gerador não está vinculado a atuação estatal específica, como no caso dos impostos. Os tributos vinculados são aqueles em que a hipótese de incidência gera o dever de pagar o tributo se a norma estiver vinculada a uma ação estatal. Ademais,

Nos tributos vinculados, a maior garantia dada ao contribuinte é a de que o montante a ser pago está diretamente relacionado à atuação estatal, atuação esta também sujeita a uma rígida delimitação de competências. Ausente esta, não se pode exigir o tributo, que em qualquer caso há de ser graduado conforme essa atuação estatal¹⁰¹.

¹⁰⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

¹⁰¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

A classificação tripartite encontra fundamento no art. 145, da Constituição de 1988. Nela, os tributos são formados por três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria). Apesar disso, a Carta Magna apresenta outras espécies tributárias, consolidadas pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a natureza tributária das contribuições previstas na Constituição de 1988. Trata-se da teoria pentapartite, a qual é majoritária no Supremo Tribunal Federal. De acordo com o voto do Rel. Min. Moreira Alves no Recurso Extraordinário 146.733/SP, além das três espécies tributárias do art. 145 (CRFB/88)

os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.¹⁰²

A teoria pentapartite reconhece a natureza tributária das contribuições especiais. Essa teoria entende que a definição da espécie tributária deve considerar o fato gerador e a destinação do recurso arrecadado. Na classificação pentapartite, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são espécies de tributos.

As contribuições se subdividem em gerais e em destinadas à seguridade social – art. 195, CRFB/88. De acordo com o art. 149 (CRFB/88), o custeio da seguridade social é realizado por meio das contribuições sociais. Essas contribuições são regidas pelo princípio da solidariedade, abordado anteriormente.

2.5 As contribuições sociais e o financiamento da seguridade social

A Constituição de 1988 dispõe sobre algumas subespécies de contribuições, citando a contribuição de intervenção no domínio econômico, a contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, a contribuição de custeio da iluminação pública e as contribuições sociais (destinadas ao financiamento da seguridade social e outras contribuições sociais).

A definição da seguridade social é “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”¹⁰³ (art. 194, CRFB/88). A noção de que a seguridade social

¹⁰² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146733/SP**. Relator(a): Min. Moreira Alves. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%28ENUME%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/dyuzfjt>. Acesso em: 04 abr. 2023.

¹⁰³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

é um conjunto integrado de ações implica reconhecer que tanto o Estado quanto a sociedade devem contribuir para a prestação do serviço, compreensão que se comunica com os entendimentos de Eduardo Schoueri¹⁰⁴ sobre a sociedade e o Estado como promotores do bem social. Ademais, o princípio da solidariedade autoriza que seja exigida cobranças individuais em favor da coletividade.

A Constituição de 1988, no art. 194, também permite entender a seguridade social (o direito a saúde, a assistência social e a previdência social) vinculada ao valor de segurança social. São direitos regidos por alguns princípios, como a universalidade e a equidade. O direito a saúde é universal, por isso, todos podem ser contemplados por esse direito, ainda que a universalidade não seja equivalente a garantida de que todos terão o direito a saúde assegurado. A assistência social também é um direito destinado a população em geral, mas é delimitado pelo dever de garantia do mínimo existencial (art. 203, CRFB/88). Além disso, a assistência social visa a recuperação da cidadania do indivíduo,

A Constituição de 1988, no art. 195, traz algumas fontes de custeio da seguridade social. De acordo com Eduardo Sabbag¹⁰⁵, as fontes de custeio da seguridade social dispostas no artigo 195, da CRFB/88, são: a contribuição do importador (inciso IV), as contribuições obtidas por meio de receita de lotéricas (inciso III), a contribuição do trabalhador (inciso II) e a contribuição do empregador (inciso I). Dentre as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, Eduardo Sabbag¹⁰⁶ evidencia que as contribuições que incidem sobre o empregador são a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL), a contribuição ao PIS/PASEP, contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS) e contribuição social patronal sobre a folha de pagamentos.

Os termos empregador e trabalhador são orientados pelas definições que constam na *Consolidação das Leis do Trabalho* (CLT).

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

Art. 3º - Considera-se empregada toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário¹⁰⁷.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

¹⁰⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

¹⁰⁶ *Ibid.*

¹⁰⁷ BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.452/1943**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 9 set 2023.

Considerando a CLT, de acordo com Eduardo Sabbag, as contribuições do empregador “poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, avocando-se lhes, portanto, a aplicação do princípio da capacidade contributiva”.¹⁰⁸

2.4. Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL

A Constituição de 1988 determina que o financiamento da seguridade social seja realizado por meio de previsão orçamentária dos entes federados e por meio das contribuições sociais.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: c) o lucro¹⁰⁹.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é uma das espécies tributárias destinadas a financiar a seguridade social. O Poder Legislativo instituiu a CSLL com a Lei nº 7.689/88¹¹⁰. Esse tributo é de competência da União. De acordo com o art. 6º, da Lei nº 7.689/88, o sujeito ativo é a Secretaria da Receita Federal, órgão que possui o dever de administrar e de fiscalizar os procedimentos relacionados a essa contribuição social. Além disso, o art. 6º, no parágrafo único, determina a aplicação das disposições legais do IR (imposto de renda) nos ritos relacionados à CSLL. A título de exemplificação, pode-se citar a aplicação das referidas disposições na seleção do regime de tributação e do período de apuração, que, a partir do IR, deve ser seguida para determinar o regime de tributação e de apuração da CSLL. Em outras palavras, a definição das regras aplicáveis ao imposto de renda determina algumas das regras aplicáveis a CSLL.

A Lei nº 7.689/88 delimita os contribuintes. Considera-se como sujeito passivo da CSLL as pessoas jurídicas com domicílio no território nacional e as equiparadas pelas normas tributárias.

¹⁰⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

¹⁰⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

¹¹⁰ BRASIL. **Lei nº 7.689/1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm#:~:text=LEI%20n%207.689%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988&text=a%20seguinte%20Lei%3A-,Art.,para%20o%20imposto%20de%20renda. Acesso em: 9 set 2023.

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas estabelecidas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária, ressalvadas as vedadas na alínea 'b' do inciso VI do caput do art. 150 da Constituição Federal, na forma restritiva prevista no § 4º do mesmo artigo¹¹¹.

Sabendo que a CSLL incide sobre o empregador, a doutrina categoriza essa espécie tributária como contribuições do empregador. Conforme evidenciado anteriormente, Eduardo Sabbag sublinha que as contribuições do empregador podem ter alíquotas e bases de cálculo distintas, observando a atividade econômica desempenhada, o uso da mão de obra e a estrutura da empresa com base na aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Outros princípios aplicáveis à CSLL são o da legalidade, o da noventena e o da irretroatividade. O princípio da legalidade tributária estabelece que o único meio de se instituir e majorar tributo é pela via da lei (art. 150, inciso I, CRFB/88). O princípio da irretroatividade tributária veda que a lei tributária atinja fatos geradores pretéritos (CRFB/88 art. 150, inc. III, a, b, c). Apesar disso, quando a lei tributária não encontra denominador comum, o Poder Judiciário pode determinar a lei interpretativa, que retroage (art. 106, inc. I, CTN). O princípio da anterioridade se subdivide em anterioridade de exercício e em anterioridade mínima de noventa dias. A anterioridade de exercício proíbe a cobrança de tributo no mesmo exercício da publicação da lei que o instituiu ou o majorou. A anterioridade nonagesimal determina que a partir da data da publicação da lei sejam contados noventa dias para cobrança do tributo. Ademais, cabe ressaltar que as imunidades tributárias não alcançam a CSLL.

O fato gerador é o lucro obtido. De acordo com o art. 2º, da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo é “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”¹¹², o que deve ser obtido por meio de cálculos contábeis. Ademais, a apuração do montante segue o modelo selecionado para o IRPJ – imposto de renda da pessoa jurídica. Diante disso, devem ser observadas as regras constantes na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil Nº1.700/2017 sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

¹¹¹ BRASIL. **Lei nº 7.689/1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm#:~:text=LEI%20No%207.689%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988&text=a%20seguinte%20Lei%3A-,Art.,para%20o%20imposto%20de%20renda. Acesso em: 9 set 2023.

¹¹² BRASIL. **Lei nº 7.689/1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm#:~:text=LEI%20No%207.689%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988&text=a%20seguinte%20Lei%3A-,Art.,para%20o%20imposto%20de%20renda. Acesso em: 9 set 2023.

Art. 27. A base de cálculo do IRPJ, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Art. 28. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, conforme o caso, ficarão sujeitas ao mesmo critério para a determinação da base de cálculo da CSLL, mantidos os ajustes e as alíquotas previstos na legislação para cada tributo.¹¹³

A partir da leitura dos dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, constata-se que a determinação da base de cálculo pode sofrer variações, conforme o regime de tributação selecionado, podendo ser o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado. Inclusive, os principais regimes tributários são lucro real, presumido e Simples Nacional, sendo possível a aplicação da legislação tributária referente ao IR. E a escolha pelo regime de tributação é delimitada pelas previsões legais, considerando a atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica e o porte da empresa.

Os regimes de tributação estabelecem os meios e os valores que as pessoas jurídicas devem pagar no imposto de renda e na contribuição social sobre o lucro líquido.

O conceito de lucro real pode ser encontrado no Decreto-Lei nº 1.598/1977 ¹¹⁴:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Para encontrar o lucro real, a legislação tributária determina que sejam realizados cálculos contábeis. Utiliza-se o lucro contábil referente ao resultado de exercício estabelecido e a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE). Também são realizados os ajustes por meio das exclusões, das adições e das compensações em observância as determinações do art.6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, tendo em vista que, por um lado, algumas despesas não podem

¹¹³ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700/ 2017**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=81268&visao=compilado>. Acesso em: 25 mai. 2024.

¹¹⁴ BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598/1977**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598compilado.htm. Acesso em: 25 mai. 2024.

ser excluídas do lucro para reduzir a base de cálculo do IR e da CSLL e, por outro lado, algumas despesas podem ser deduzidas da base de cálculo dos tributos mencionados.

Em resumo, o lucro ajustado é o destinado a tributação, sendo obtido a partir de cálculos matemáticos que analisam o lucro contábil, as adições, as exclusões e as despesas não dedutíveis da base de cálculo. Essas operações devem estar registradas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores, e destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros.¹¹⁵

A Lei nº 7.689/1988 estabelece o dia 31 de dezembro como data de encerramento do período base. Além disso, a apuração do lucro real pode ser trimestral ou pode ser anual. No período trimestral, com base no lucro real, as apurações são mensais e, após três meses, o pagamento é realizado. Durante esse período, considera-se o recolhimento do valor apurado no lucro real.

Na apuração anual, o recolhimento do tributo é realizado mensalmente por meio de estimativas (com base de cálculo obtida por meio do lucro presumido ou por meio do lucro real). No último mês do recolhimento, todos os valores são apurados com base no lucro real, ajustando-se as diferenças. Inclusive, “os valores de CSLL efetivamente pagos calculados sobre a base de cálculo estimada mensalmente, no transcorrer do ano-calendário, podem ser deduzidos do valor de CSLL apurado anualmente (ajuste)”.¹¹⁶

De acordo com João Neto, o lucro presumido “é a forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro (CSL)”¹¹⁷. Acrescenta que o lucro presumido é apurado por meio da presunção do Fisco sobre o lucro da pessoa jurídica a ser tributada. Nesse sentido, “o lucro presumido é definido a partir da aplicação de percentuais definidos pela Receita Federal

¹¹⁵ BRASIL, Receita Federal. **Capítulo VII - Escrituração**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj/respostas-2013/capituloviiescrituracao2013.pdf>. Acesso em 25 mai. 2024.

¹¹⁶ Brasil, Receita Federal. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/CSLL>. Acesso em 25 mai. 2024.

¹¹⁷ NETO, João Vicente Costa. **Contabilidade Tributária I**. Disponível em: https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/553404/2/eBook_FCCC38_Contabilidade%20Tributaria%20I.pdf. Acesso em 25 mai. 2024.

do Brasil sobre a Receita Bruta Operacional, decorrentes das atividades”¹¹⁸, e a receita bruta pode ter a dedução de vendas canceladas e de descontos incondicionais.

O Decreto Nº 9.580/2018 delimita quem pode optar pelo lucro presumido:

Art. 587. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, caput).

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

§ 2º Relativamente aos limites de que trata este artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada de acordo com o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º).

§ 3º Somente a pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou da quota única do imposto sobre a renda devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.¹¹⁹

A delimitação da empresa que pode optar pelo regime de lucro presumido, considerando a receita bruta recebida durante o ano-calendário. No lucro presumido, a receita bruta é apurada trimestralmente. Além disso, seleciona-se a alíquota a ser aplicada a partir da atividade desenvolvida pela empresa.

O regime de lucro arbitrado é apurado pela autoridade tributária quando a empresa não possui os documentos exigidos para a correta prestação de contas nos outros regimes tributários. Esse arbitramento segue os valores estipulados pela lei, podendo ser acrescido de multas.

O Simples Nacional é um regime de tributação criado com base no princípio da igualdade. É possível encontrar fundamentação legal na Constituição de 1988, que prevê o tratamento diferenciado para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. No título VII – “Da ordem econômico e financeira”, é possível encontrar a positivação do princípio da igualdade no caso das empresas de pequeno porte – art. 170, IX. Além disso,

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.¹²⁰

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ BRASIL. **DECRETO Nº 9.580/2018**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 25 mai. 2024.

¹²⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

A positivação do tratamento diferenciado pode ser entendida como estimulação ao empreendedorismo e à regularização dos empresários que atuam na economia informal, considerando que a informalidade tem impacto na arrecadação tributária.

O art. 146, da Constituição de 1988, determina que a lei complementar deve definir o tratamento diferenciado para as micro empresas e para as empresas de pequeno porte. O art. 146, §1º, determina que a lei complementar pode instituir um único regime de arrecadação tributária, contemplando os impostos e as contribuições dos entes federados. Cabe ressaltar que esse regime tributário deve ser opcional e que o recolhimento deve ser realizado de forma centralizada, distribuindo os recursos aos respectivos entes federados, vedando-se qualquer tipo de retenção ou de condicionamento.

Em decorrência das determinações da Carta Magna, o legislador elaborou a LC 123/2006, que tem como objetivo a simplificação e a diminuição da burocracia. Ademais, a LC 123/2006 contém os conceitos de microempresas (ME) e de empresas de pequeno porte (EPP).

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).¹²¹

O conceito a partir do faturamento é importante para o enquadramento no Simples Nacional. Além disso, o contribuinte optante pelo Simples Nacional tem tratamento diferenciado e simplificado na Lei nº11.101/ 2005, que regulamenta a falência, a recuperação judicial e a extrajudicial.

A escolha de tributação no Simples Nacional gera o dever de realizar o recolhimento mensalmente por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

Evidenciar os regimes de tributação esclarece os meios utilizados para apuração tributária e permite apontar alguns dos elementos que tornam o Sistema Tributário Nacional

¹²¹ BRASIL. **Lei complementar nº 123/2006**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 25 mai. 2024.

complexo, considerando que o volume de leis e de instruções normativas no ordenamento jurídico brasileiro pode se tornar um dificultador da devida inteligência das normas da tributação.

CAPÍTULO 3 - A JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL E A COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O Supremo Tribunal Federal é o guardião da Constituição. A Corte Constitucional realiza o controle difuso e concentrado de constitucionalidade e atua como revisora de decisões proferidas na primeira e na segunda instância. A Constituição de 1988 delimitou a composição, os atributos e as competências nos arts. 101, 102 e 103. Segundo o art. 3º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal¹²², “são órgãos do Tribunal o Plenário, as Turmas e o Presidente”. O RISTF trata de forma minuciosa a estrutura e os ritos do órgão jurisdicional.

Art. 4º As Turmas são constituídas de cinco Ministros. § 1º A Turma é presidida pelo Ministro mais antigo dentre seus membros, por um período de um ano, vedada a recondução, até que todos os seus integrantes hajam exercido a Presidência, observada a ordem decrescente de antiguidade.¹²³

Escrever sobre o funcionamento do Supremo Tribunal Federal auxilia a compreensão de seu protagonismo na sociedade brasileira, principalmente, ao decidir sobre temas sensíveis para as dinâmicas sociais. Esse destaque decorre do alargamento da jurisdição constitucional promovido pela “Constituição Cidadã” e pelo neoconstitucionalismo.

A atuação do Supremo Tribunal Federal também tem impacto na política, na economia e nas produções científicas. Intelectuais tem produzido debates controvertidos sobre o ativismo judicial, como a defesa da percepção de que a “proteção judicial dos direitos das minorias e dos grupos vulneráveis nas sociedades pluralistas deve compor a agenda dos tribunais constitucionais, em ordem a fornecer efetividade ao direito a ser diferente”¹²⁴ e, por outro lado, a percepção de que o “ativismo não é apenas quando o Judiciário ‘passa por cima’ (ou pelo ‘lado’) da lei, mas, sim, ocorre também toda vez que o julgador se substitui ao legislador”¹²⁵.

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Regimento interno** [recurso eletrônico]. Brasília: Secretaria de Altos Estudos, Pesquisa e Gestão da Informação, 2023.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Regimento interno** [recurso eletrônico]. Brasília: Secretaria de Altos Estudos, Pesquisa e Gestão da Informação, 2023.

¹²⁴ MORAES, Guilherme Peña de. **Protagonismo Institucional do Poder Judiciário no Estado Contemporâneo: reflexões sobre a judicialização, o ativismo judicial e a autonomia processual da justiça constitucional**. Direito em Movimento, v. 17, nº 2, 2019, p. 15-33.

¹²⁵ STRECK, Lenio. **Eis porque abandonei o “neoconstitucionalismo”**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-13/senso-incomum-eis-porque-abandonei-neoconstitucionalismo/>. Acesso em: 19 mai 2024.

Há pesquisas sobre o efeito *backlash*¹²⁶, aliás, um exemplo desse efeito é ilustrado pelo projeto de lei¹²⁷ complementar para impedir que os tribunais não alterem os efeitos da coisa julgada, exceto pelo uso de ação rescisória.

Também há produções sobre a abertura da interpretação constitucional¹²⁸ e a participação popular na Corte Constitucional. A participação popular em matéria tributária, por exemplo, é constatada pela participação, como *amicus curiae*, do Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos para Fins Industriais, Petroquímicas e de Resinas Sintéticas de Camac (SINPEQ) no Recurso Extraordinário 949.297 CEARÁ. O *amicus curiae* “é o terceiro que espontaneamente, a pedido da parte ou por provocação do órgão jurisdicional, intervém no processo para fornecer subsídios que possam aprimorar a qualidade da decisão”¹²⁹, ou seja, o *amicus curiae* participa do processo para fornecer um ponto de vista sobre determinado assunto. No Código de Processo Civil¹³⁰, o art. 138 traz as regras sobre o *amicus curiae*.

A *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988) é classificada como rígida, exigindo procedimentos rigorosos para sua alteração. Isso justifica a adoção do sistema misto de controle de constitucionalidade (difuso e concentrado). O objetivo do processo constitucional é manter a força normativa e a superioridade da Constituição diante da dinâmica hierárquica das normas no ordenamento jurídico, como uma “pirâmide escalonada”¹³¹. Entretanto, em matéria tributária, o CTN determina que os tratados internacionais sejam posicionados acima das normas infraconstitucionais na dinâmica hierárquica.

3.1 Controle difuso de constitucionalidade

O controle difuso surgiu nos Estados Unidos no caso *Marbury versus Madison*¹³². Ao adotar o controle difuso de constitucionalidade, o Brasil passou a permitir que os juízes ou os

¹²⁶ MARMELSTEIN, George. **Efeito Backlash da Jurisdição Constitucional: reações políticas ao ativismo judicial**. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/caju/Efeito.Backlash.Jurisdicao.Constitucional_1.pdf. Acesso em 06 mai 2024.

¹²⁷ PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9277391&ts=1681324903952&disposition=inline>. Acesso em: 19 mai 2024.

¹²⁸ HABERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

¹²⁹ DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. vol.1. 21. ed. Salvador: JusPodvim, 2019, p.610.

¹³⁰ BRASIL. Lei nº 13.105/2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 15 mai 2024.

¹³¹ Kelsen, Hans. **Teoria pura do direito**. 8 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

¹³² BARBOSA, Joaquim. **Joaquim Barbosa Marbury X Madison**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=1ZGnSc5Fk>. Acesso em 12 set 2022.

tribunais analisassem a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de norma pela via incidental. Como consequência da análise, é possível o afastamento da aplicação de lei ou ato normativo perante a constatação de violação a norma constitucional no caso concreto.

O controle difuso de constitucionalidade também pode ser feito pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, da Constituição de 1988. O dispositivo menciona o recurso extraordinário designando a Corte a competência para:

Art. 102, III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição; b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição; d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal¹³³.

O Supremo Tribunal Federal pode apreciar a constitucionalidade por meio de recurso extraordinário, que “deve impugnar tão somente decisões de única ou última instância, das quais não caiba mais nenhum recurso ordinário”.¹³⁴

O controle difuso tem como objetivo a proteção de direitos subjetivos. A regra previa que a eficácia da decisão atingia as partes envolvidas no processo, considerando que o controle difuso não retira a lei do ordenamento jurídico. Contudo, houve o processo da abstratização do controle difuso de constitucionalidade e as decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade com a repercussão geral reconhecida passou a ter efeito *erga omnes*. Nesse sentido,

Uma decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, seja em controle incidental ou em ação direta, deve ter o mesmo alcance e produzir os mesmos efeitos... não parece razoável e lógica, com a vênua devida aos ilustres autores que professam entendimento diverso, a negativa de efeitos retroativos à decisão plenária do Supremo Tribunal Federal que reconheça a inconstitucionalidade de uma lei. Seria uma demasia, uma violação ao princípio da economia processual, obrigar um dos legitimados do art. 103 a propor ação direta para produzir uma decisão que já se sabe qual é!¹³⁵

A Constituição de 1988 estabelece a reserva de plenário para que seja declarada a inconstitucionalidade - “art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou

¹³³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

¹³⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. Saraiva, 2011.

¹³⁵ Barroso, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”¹³⁶.

3.1.2 Repercussão Geral do Recurso Extraordinário

O Recurso Extraordinário tem como objeto o descumprimento de norma constitucional. A repercussão geral é um filtro de admissibilidade do Recurso Extraordinário. Ela está prevista na Carta Magna e no Código de Processo Civil.

Art. 102. § 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.¹³⁷

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar a existência de repercussão geral para apreciação exclusiva pelo Supremo Tribunal Federal.

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar acórdão que: I - contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal; III - tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal, nos termos do art. 97 da Constituição Federal.¹³⁸

A repercussão geral recebe algumas críticas que entendem que esse filtro dificulta o acesso à justiça. A Emenda Constitucional nº 45/2004 inseriu a repercussão geral e o verbete sumular no texto constitucional. José Moreira escreve especificamente sobre a incorporação das “súmulas” e afirma que tanto os favoráveis quanto os contrários a Emenda nº 45/2004 reconhecem que ela é um divisor de águas “em matéria de eficácia vinculante, a história do direito estará marcada por algo semelhante à decisão de Júlio Cesar de atravessar Rubicon. Haverá o ‘antes da Emenda’ e o ‘depois da Emenda’: duas eras nitidamente contrapostas”¹³⁹

O divisor de águas, o alargamento da jurisdição promovido pela Constituição, os meios processuais adotados para limitar as demandas podem ser demonstrados pelos seguintes dados:

¹³⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

¹³⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

¹³⁸ BRASIL. Lei nº 13.105/2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em 15 mai 2024.

¹³⁹ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **Súmula, jurisprudência, precedente: uma escalada e seus riscos**. Temas de direito processual, 9ª série. São Paulo: Saraiva, 2007.

Gráfico 1 - Evolução do Acervo do STF (histórico)



Fonte: Portal STF¹⁴⁰

O gráfico demonstra o quantitativo de processos originários e recursais presentes no acervo histórico da Corte. O recorte temporal é 2006 e 2015, período em que foram apreciados no total 894.242 processos. A diminuição do quantitativo ao longo dos anos pode ser interpretada como efeito do uso de filtros de processos no Supremo Tribunal Federal. Inclusive, a repercussão geral, que foi utilizada na Corte Constitucional em 2007. Apesar dessa redução, em análise comparativa com as Cortes de outros países como Alemanha e Estados Unidos, a Corte brasileira, segundo a Folha de São Paulo, destaca-se diante do alto número de julgados por ano¹⁴¹.

Por meio do programa Corte Aberta¹⁴² também é possível encontrar alguns dados referentes aos temas julgados com repercussão geral sobre matéria tributária. Os dados se referem ao período de 2007 e 2023. Foram levados 322 casos ao STF e houve a admissibilidade da repercussão geral em 247. Dentre os 247, apenas 186 (75,3%) dos temas tiveram o mérito

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Evolução do acervo do STF (histórico)**. Disponível em: <https://transparencia.stf.jus.br/single/?appid=e554950b-d244-487b-991d-abcc693bfa7c&sheet=ea8942c2-79fa-494f-bf18-ca6d5a3bfb43&theme=simplicity&opt=cursel&select=clearall>. Acesso em: 6 mai 2024.

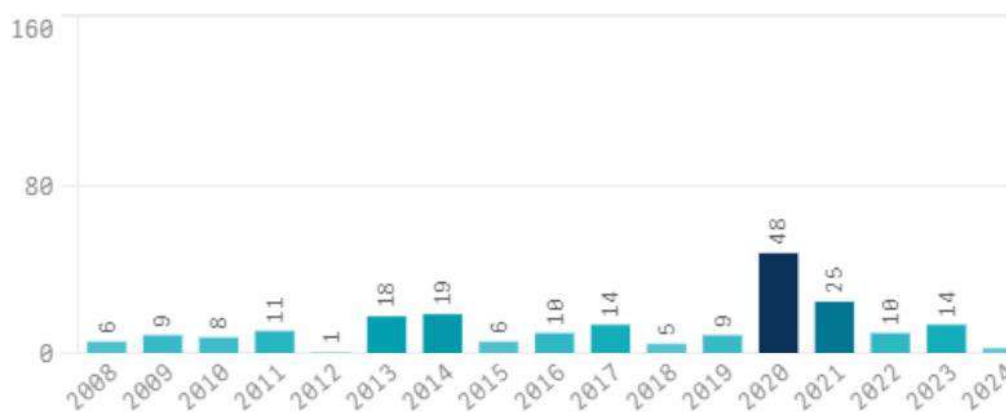
¹⁴¹ FOLHA DE SÃO PAULO. **STF é mais exposto e sobrecarregado que cortes semelhantes no exterior**. Disponível em: <https://amaerj.org.br/noticias/stf-e-mais-exposto-e-sobrecarregado-que-cortes-semelhantes-no-exterior/>. Acesso em: 12 mai 2024.

¹⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Corte Aberta**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/corteaberta/>. Acesso em: 6 mai 2024.

julgado sem reafirmar a jurisprudência, 28 (11,3%) dos temas reafirmaram a jurisprudência e 33 (13,4%) dos temas estão com julgamento pendentes. Esses dados são sintetizados no seguinte gráfico:

Gráfico 2 – Temas por ano de julgamento

Temas por ano de julgamento



Fonte: Portal STF¹⁴³

3.2 Controle concentrado de constitucionalidade

O controle concentrado de constitucionalidade é realizado pelo Supremo Tribunal Federal¹⁴⁴ ou pelo Tribunal de Justiça, diante de casos que envolvam a Constituição Estadual. Trata-se de “um exercício atípico de jurisdição, porque nele não há um litígio ou situação concreta a ser solucionada mediante a aplicação da lei pelo órgão julgador”¹⁴⁵.

O objeto do controle concentrado é a lei. A Corte utiliza como referência as seções do texto constitucional que possuem força normativa, o que inclui os tratados internacionais sobre Direitos Humanos¹⁴⁶ (art. 5, § 3º, CRFB/88).

O processo constitucional acontece mediante a propositura de ação direta de inconstitucionalidade (ADI), de ação declaratória de constitucionalidade (ADC), de ação direta

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Temas por ano de julgamento**. Disponível em: https://transparencia.stf.jus.br/extensions/repercussao_geral/repercussao_geral.html. Acesso em: 6 mai 2024.

¹⁴⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

¹⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2016.

¹⁴⁶ (aprovados conforme o art. 5º, parágrafo 3, da Constituição de 1988).

de inconstitucionalidade por omissão (ADO) e de arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), regulamentadas por leis infraconstitucionais.

A ação direta de inconstitucionalidade (ADI) tem previsão no texto constitucional:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal¹⁴⁷.

A Lei nº 9.868/99 regulamenta a ADI, ação considerada como modelo para o controle concentrado de constitucionalidade. O objeto dessa ação pode ser a lei federal ou a lei estadual. As participações do Advogado-Geral da União (AGU) e do Procurador-Geral da República (PGR) são obrigatórias. O Advogado-Geral da União pode defender a constitucionalidade da lei. A ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO) também está prevista na Lei nº 9.868/99.

A ADC consta no texto constitucional (art. 102, I, a, CRFB/1988) e na Lei nº 9.868/99. Essa ação é proposta para estabelecer qual o entendimento sobre a lei deve prevalecer diante de controvérsias sobre a constitucionalidade.

A Lei nº 9.882/99 regulamenta a ADPF, sendo uma ação subsidiária diante a lesão de preceito fundamental. Os objetos analisados na ADPF são os atos normativos ou atos administrativos do Poder Público violadores de preceitos fundamentais. Em resumo, são considerados preceitos fundamentais: os princípios fundamentais da República, os direitos e garantias fundamentais, as cláusulas pétreas e os princípios constitucionais sensíveis (art. 34, VII, CRFB/88). Além disso, o Supremo Tribunal Federal pode adjetivar outras normas como preceito fundamental.

3.3 Modulação de efeitos

Em regra, o controle de constitucionalidade brasileiro adota a teoria da nulidade. A decisão tem efeitos temporais que retroagem desde sua origem, quando a lei é declarada inconstitucional. Contudo, é possível a modulação dos efeitos da decisão, de acordo com o art. 27, da Lei nº 9.868/99.

¹⁴⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado¹⁴⁸.

A Lei nº 9.868/99, que regulamenta a modulação de efeitos, é a referente a ADI e a ADC. No entanto, a jurisprudência consolidou entendimento que permite a aplicação da modulação de efeitos do art. 27, da Lei nº 9.868/99, no controle difuso de constitucionalidade. A modulação de efeitos é estabelecida pelo Poder Judiciário diante da análise do caso, o que pode ser vista com desconfiança, principalmente, quando o assunto envolve a Fazenda Pública, já que para alguns pesquisadores, a modulação de efeitos é vista como recurso que privilegia os interesses estatais¹⁴⁹. Inclusive, consideram que a Corte Constitucional mescla a noção de relevante interesse social com a noção de interesse público ao modular os efeitos.

3.4 Coisa julgada em matéria tributária e relações jurídicas

A coisa julgada tem tutela constitucional, “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º inc. XXXVI, CRFB/88)¹⁵⁰. Segundo Gilmar Mendes¹⁵¹, as definições dos termos citados no art. 5º, inc. XXXVI, podem ser encontradas no art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, mas para ter eficácia de garantia constitucional, a construção conceitual deve ter como ponto de partida a Constituição.

O conceito de coisa julgada consta no Código de Processo Civil – “art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”¹⁵². A lei infraconstitucional define a coisa julgada material como a

¹⁴⁸ BRASIL. **Lei nº 9.868/ 1999**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm#:~:text=LEI%20n%209.868%20DE%2010%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal. Acesso em 12 mai 2024.

¹⁴⁹ RIBEIRO, DIEGO DINIZ; DELIGNE, Maysa de Sá Pittongo. **A modulação de efeitos em matéria tributária e sua realização em favor da fazenda pública**. Disponível em: <https://ddtax.com.br/wp-content/uploads/2023/12/A-modulacao-de-efeitos-em-materia-tributaria-e-sua-realizacao-em-favor-da-Fazenda-Publica.pdf>. Acesso em: 15 mai 2023.

¹⁵⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

¹⁵¹ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocência Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. Saraiva, 2011.

¹⁵² BRASIL. Lei nº 13.105/2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em 15 mai 2024.

decisão judicial transitada em julgado. A doutrina realiza alguns apontamentos sobre a coisa julgada material - “é atributo do Estado Democrático de Direito e à efetividade do direito fundamental ao acesso ao Poder Judiciário... mais do que se garantir ao cidadão o acesso à justiça, deve ser-lhe assegurada uma solução definitiva”.¹⁵³ A doutrina também desenvolveu o conceito de coisa julgada formal como algo que impede a alteração e a discussão dentro do processo em que a decisão foi proferida.

Considerar a coisa julgada como um meio de obter a segurança jurídica dialoga com a noção de que a “coisa julgada é um efeito jurídico que decorre da lei, que toma a decisão como apenas um de seus pressupostos”¹⁵⁴. Os pressupostos são: a decisão judicial de mérito e a sentença com trânsito em julgado. Fredie Didier¹⁵⁵, entende que a regra geral constante nos arts. 502 e 503 do Código de Processo Civil estabelece o modo *pro et contra* da coisa julgada, ou seja, a decisão pode ser favorável ou pode ser desfavorável ao demandante, independente de resultado, a decisão gera a coisa julgada. Além disso, Fredie Didier defende que a parte da decisão indiscutível se refere ao dispositivo ou a conclusão da decisão que recai sobre a questão principal, conforme o art. 503, do CPC.

A coisa julgada suscitou a produção de diferentes teorias. Uma delas é a teoria da relativização atípica da coisa julgada, permitindo inferir que existem institutos típicos que permitem a relativização da coisa julgada. Para Fredie Didier, a teoria da relativização atípica da coisa julgada foi desenvolvida por José Augusto Delgado com a defesa da revisão da coisa julgada diante de violação da moralidade, da legalidade e da proporcionalidade. Entretanto, Didier afirma que a problemática dessa teoria é a abertura a insegurança jurídica.

No Direito Tributário, os limites da coisa julgada dependem dos tipos de relações jurídicas. De acordo com Teori Zavascki¹⁵⁶ existem as relações jurídicas instantâneas, permanentes e sucessivas. A relação jurídica instantânea é “decorrente de fato gerador que se esgota imediatamente, num momento determinado, sem continuidade no tempo... só atrairá a incidência da norma quando estiver inteiramente formado”. A relação jurídica permanente “nasce de um suporte de incidência consistente em fato ou situação que se prolonga no tempo”. A relação jurídica sucessiva surge de “fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada”, como o ICMS e a CSLL. Para Teori Zavascki, as

¹⁵³ DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. vol.1. 21. ed. Salvador: JusPodvim, 2019.

¹⁵⁴ *Ibid.*

¹⁵⁵ *Ibid.*

¹⁵⁶ ZAVASCKI, Teori Albino. **Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Dout15anos/article/view/3666/3755>. Acesso em: 15 mai 2024.

relações sucessivas são constituídas por diferentes relações instantâneas e homogêneas que, devido a periodicidade e a semelhança, recebem tratamento jurídico de forma coletiva.

De acordo com Teori Zavascki¹⁵⁷, as sentenças sobre relações jurídicas sucessivas, em regra, produzem efeitos diante das relações jurídicas que foram concretizadas sem atingir os acontecimentos futuros. A justificativa decorre de a atividade jurisdicional incidir sobre fatos do presente ou do passado.

Teori Zavascki recorre aos entendimentos de James Goldschmidt para defender a ideia de que a eficácia de uma sentença permanece enquanto se mantiverem os suportes fáticos e jurídicos que justificaram sua prolação.

A mudança de qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa. Daí afirmar-se que a força da coisa julgada tem uma condição implícita, a cláusula *rebus sic stantibus*, a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença.¹⁵⁸

Em apontamentos concordantes com os de Teori Zavascki, Humberto Júnior¹⁵⁹ afirma que o “comando sentencial deixa de atuar, não por ter extinguido sua força, mas por não ter mais sobre o que incidir. Entretanto, o acerto feito, em face da situação fático-jurídica apurada no tempo da sentença, continuará imutável e indiscutível, para sempre”. Em outras palavras, a coisa julgada vale para as mesmas condições fáticas e jurídicas de quando foi proferida.

Ricardo Lobo Torres¹⁶⁰ também delimita os efeitos da coisa julgada em matéria tributária ao defender que a imutabilidade da coisa julgada apenas atinge os fatos geradores que o Poder Judiciário se manifestou na decisão e os fatos geradores que constam no objeto da demanda no caso dos tributos instantâneos. Em contrapartida,

o princípio da intangibilidade da coisa julgada, por conseguinte, não protege o contribuinte com relação a fatos geradores futuros, que poderão ser livremente modificados pela lei... Nem retira da Fazenda Pública o direito de rediscutir, em juízo, sobre os outros fatos geradores futuros e idênticos ao protegido pela *res judicata*...De qualquer forma, em nome da paz social e da economia processual, deve a Fazenda Pública dar generalidade aos julgados, desde que a jurisprudência se torne mansa e tranquila.¹⁶¹

¹⁵⁷ *Ibid.*

¹⁵⁸ *Ibid.*

¹⁵⁹ JUNIOR, Humberto Theodoro. **Curso de Direito Civil vol I: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento, procedimento comum**. 60 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

¹⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

¹⁶¹ *Ibid.*

Apesar de o posicionamento de Ricardo Lobo Torres ser de 2013, ele ajuda na compreensão sobre a coisa julgada diante dos fatos geradores de diferentes tributos.

3.6.1 Tema 881

Tema 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.¹⁶²

Em 1992, a TBM - TEXTIL BEZERRA DE MENEZES S/A teve decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, transitada em julgado, reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei nº 7.869/1988, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas – CSLL. Houve controle de constitucionalidade incidental antes da implementação do instituto de repercussão geral.

Em 2001, a TBM - TEXTIL BEZERRA DE MENEZES S/A impetrou mandado de segurança preventivo em face do Delegado da Receita Federal com o intuito de continuar a manter os efeitos da decisão transitada em julgada em 1992 e a continuar sem realizar o pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. Alegou que a autoridade administrativa estava tentando lançar os créditos tributários para exigir o recolhimento de valores referentes a CSLL sem que houvesse ação revisional para tratar da relação jurídica. Na primeira instância, o mandado de segurança foi recusado.

Em 2007, o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da Lei nº 7.869/1988 na ADI 15. Devido a decisão proferida decorrer de controle concentrado de constitucionalidade a eficácia é *erga omnes* e vinculante.

Em 2009, na segunda instância, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região deu provimento a apelação interposta pela TBM - TEXTIL BEZERRA DE MENEZES S/A.

Em seguida, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso extraordinário (RE 949.297 CEARÁ). Em 24 de março de 2016, foi reconhecida a repercussão geral do RE pelo Ministro Relator Edson Fachin. Em 29 de agosto de 2016, foram suspensos os casos em julgamento com conteúdo igual e, posteriormente, foram aceitos como *amicus curiae*, o

¹⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 949297**. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incid_ente=4930112. Acesso em 09 jun 2024.

Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) e o Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos Para Fins Industriais, Petroquímicas e de Resinas Sintéticas de Camaçari, Candeias e Dias D'ávila SINPEQ, entre outros.

Em 8 de fevereiro de 2023, a tese fixada foi a proposta pelo Ministro Luis Barroso nos seguintes termos:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.¹⁶³

Em 03 de abril de 2024, o Supremo Tribunal Federal decidiu não modular os efeitos dos acórdãos dos Recursos Extraordinários 949.297 e do RE 955.227. Apesar disso, em 2024, decidiu por isentar os contribuintes que tinham decisão com trânsito em julgado de pagar multas.

3.6.2 Tema 885

O Supremo Tribunal Federal estabeleceu o “Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado”.¹⁶⁴

Trata-se do caso em que a BRASKEM S/A tinha decisão transitada em julgado em 1992, na qual o Poder Judiciário se manifestou pela inconstitucionalidade da lei que instituiu a contribuição social sobre o lucro líquido. Entretanto, em 2006, o Fisco constituiu os créditos tributários referentes aos períodos de 2001, 2002 e 2003 a título de CSLL.

Em 2010, a BRASKEM S/A impetrou mandado de segurança contra o ato administrativo da autoridade tributária, que constituiu os créditos tributários da CSLL. O Tribunal Regional da 1ª Região concedeu a segurança. A Fazenda Nacional interpôs apelação, mas o acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região declarou a inexistência do crédito

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso extraordinário 949297**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em 09 jun 2024.

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso extraordinário 955227**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProceso.sso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em 09 jun 2024.

tributário e determinou a nulidade do lançamento. Em seguida, a Fazenda Nacional interpôs recurso extraordinário e o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral em 2016 sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso.

Em 2020, foram admitidos como *amicus curiae* a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo e o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

O cerne do caso foi delimitar os efeitos prospectivos da coisa julgada diante de manifestação diferente da decisão anteriormente consolidada no controle difuso de constitucionalidade e antes do estabelecimento do dispositivo da repercussão geral.

Para o Ministro Luís Roberto Barroso (relator) “as decisões declaratórias transitadas em julgado fazem norma com efeitos futuros para aquelas relações jurídicas que tutelam”¹⁶⁵ e as decisões da Corte em controle concentrado e em controle difuso com repercussão geral “que seja contrária à coisa julgada favorável ao contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, produz para ele norma jurídica nova. Essa situação se assemelha à criação de novo tributo...deve observar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena”¹⁶⁶.

O Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese no Recurso Extraordinário 955.227 BAHIA:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Em resumo, as decisões antes da previsão da repercussão geral não alteram a coisa julgada de forma automática.

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 955227**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em 09 jun 2024.

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 955227**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em 09 jun 2024.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O primeiro capítulo, intitulado “A materialização da justiça fiscal em princípios constitucionais do Estado Democrático Fiscal”, abordou as concepções de John Rawls para destacar a atuação das instituições na promoção da justiça. Rawls defende a elaboração de um contrato procedimentalista elaborado pelo “véu da ignorância”, regido pelos princípios da equidade e da diferença. Nesse contexto, a tributação visa a correção progressiva da distribuição de riqueza, evitando a concentração de renda e as consequências negativas a equidade e a igualdade.

John Rawls é categorizado como teórico da justiça política. A justiça política entende como utópica a redistribuição das riquezas sem a intermediação da Constituição e das instituições políticas e sociais. Ricardo Torres menciona que a redistribuição de rendas depende de princípios constitucionais vinculados à justiça e depende da atuação do indivíduo no orçamento participativo. Essas noções corroboram a assertiva de que a justiça tributária é distributiva.

O sistema tributário também pode ser visto como instrumento de arrecadação para o financiamento do Estado e, por conseguinte, dos direitos fundamentais. A tributação deve estar em conformidade com o sistema tributário, promovendo a igualdade e respeitando as previsões legais do Estado Fiscal. Por outro prisma, o tributo é considerado como o preço da liberdade no Estado Democrático e Social de Direito, esse preço é limitado pela capacidade contributiva e pela tutela do mínimo existencial.

As “limitações ao poder de tributar” também são essenciais ao mínimo existencial e ao desempenho de atividades econômicas. Diante disso, a positivação de valores com força normativa nas Cartas Políticas após a Segunda Guerra Mundial auxilia na manutenção de pessoas físicas e de pessoas jurídicas diante da tributação excessiva. Entretanto, é preciso ressaltar que a depender da teoria e da vertente adotada, o uso dos princípios e das regras podem ter implicações distintas. Para Ricardo Torres, existe a gradatividade entre valores, princípios e subprincípios na concretização de direitos.

A noção de igualdade, presente em diferentes Constituições brasileiras, encontra na Constituição de 1988 sua positivação enquanto princípio que demanda o repúdio aos privilégios e que exige a diferenciação pautada na equidade para tributar de forma equânime os contribuintes.

Alguns tributaristas consideram o princípio da capacidade contributiva como instrumento para materializar o princípio da igualdade. A capacidade contributiva indica sua importância

histórica pela sua presença na *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão* (1789), documento que previa a contribuição entre os cidadãos de acordo com o que cada um pudesse contribuir.

Demarcar a capacidade contributiva e as manifestações de riqueza conduz aos apontamentos contemporâneos de Marco Greco ao evidenciar a análise da realidade econômica ou jurídica, sem olvidar que a capacidade contributiva perpassa valores, princípios e subprincípios no Sistema Tributário Nacional.

Dessa maneira, a justiça tributária encontra no princípio da capacidade contributiva um parâmetro justo para delimitar a arrecadação da receita derivada do Estado sem impedir totalmente a fruição da liberdade.

Apesar da intervenção da Constituição e de princípios constitucionais, existem efeitos negativos dos tributos, principalmente, nos impostos sobre consumos pautados na proporcionalidade, que resultam em maior onerosidade da carga tributária a parcela da população vulnerável de modo que a desigualdade na tributação não pode ser justificada como benefício aos mais pobres ou desfavorecidos. Cabe ressaltar que a Reforma Tributária alterou de forma significativa a sistemática de impostos que incidem sobre o consumo.

O valor de justiça se vincula a outros princípios¹⁶⁷, como o princípio da solidariedade, desenvolvido no segundo capítulo. Esse capítulo foi denominado de “A simbiose entre Estado e sociedade: o vínculo na tributação pelo prisma da solidariedade e da contribuição social”. O destaque de diferentes pensamentos permitiu estabelecer conexões entre diferentes modelos de Estado com perspectivas econômicas, doutrinárias e acadêmicas. As concepções foram capazes de promover a reflexão sobre os vínculos entre Estado, tributação e solidariedade. Nos diferentes períodos históricos e tipos de Estado, a solidariedade se vestiu de valor cristão, de filantropia e de dever jurídico.

A solidariedade enquanto dever jurídico gera efeitos no sistema tributário e, conseqüentemente, na carga tributária, permitindo sublinhar o dever fundamental de pagar tributos como a outra face dos direitos fundamentais.

A simbiose entre sociedade e tributação carrega no princípio da solidariedade seu elo mais importante. É possível entender que o princípio da solidariedade se vincula ao valor de justiça por legitimar a contribuição e a participação dos cidadãos na promoção de uma sociedade mais equânime. Isto posto, a solidariedade pode gerar efeitos no recolhimento em prol da coletividade (geral e específica).

¹⁶⁷ Anexo 01.

O princípio da solidariedade legitima a existência das contribuições sociais de custeio da seguridade social, abrangendo a saúde, a previdência social e a assistência social. A CSLL possui regras que ajudam a perceber a afetação de regras do Direito Tributário de forma diferente nos desenvolvedores de atividades econômicas.

Inclusive, o tratamento diferenciado de pessoas jurídicas pelo legislador não é aleatório. Essa diferenciação também pode ser encontrada na Lei Complementar nº123/2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e pode ser constatada na análise das regras que estabelecem os diferentes regimes de tributação.

Nos termos de Luis Schoueri, a Constituição de 1988 harmoniza os elementos da “Ordem social” com os elementos da “Ordem Econômica”, garantindo a vida digna e a livre iniciativa. Seguindo esse prisma, a tributação excessiva como a única possibilidade de promover a dignidade dos indivíduos é utopia.

No segundo capítulo, foi possível sublinhar a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, que recorre a diferentes dispositivos legais, legislativos e atos normativos, para regulamentar a CSLL. E foi possível constatar que o valor de justiça está conectado ao princípio da capacidade contributiva, ao princípio da solidariedade e aos subprincípios.

O capítulo 3, intitulado “A jurisdição constitucional e a coisa julgada em matéria tributária”, discorreu sobre o papel do Supremo Tribunal Federal e as repercussões de sua atuação na sociedade e na política. Recorreu a apontamentos sobre o controle difuso e o controle concentrado de constitucionalidade. O papel da repercussão geral e o impacto da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade permitem evidenciar o protagonismo das decisões da Corte Constitucional no Poder Judiciário.

Os temas 881 e 885 delimitaram a coisa julgada, permitindo vislumbrá-la como regimes de estabilidade, conforme Fredie Didier. Isso significa que a coisa julgada não é algo definitivo. Nesse sentido, quando houver mudança dos suportes fáticos e jurídicos, há comprometimento do silogismo da sentença, afetando a existência da relação jurídica, como evidenciou Teori Zavascki.

A outra problemática das decisões dos temas 881 e 885 foi sobre a modulação de efeitos. Como o STF decidiu pela não modulação, corroborou para aquilo que alguns pesquisadores defendem como o uso da modulação de efeitos em benefício dos interesses estatais ou da Fazenda Pública.

A delimitação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária por meio de decisões judiciais, isoladamente, não tem o poder de promover a justiça fiscal, mas permite o tratamento isonômico entre contribuintes e reafirma pela via judicial o dever de contribuir.

Por fim, a pesquisa não pretendeu dar respostas definitivas sobre os temas em debate, mas é inegável que as decisões dos temas 881 e 885 gerarão impactos financeiros para a Fazenda Pública. Entretanto, a justiça fiscal pode recorrer a outros elementos e instituições, como as que utilizam Direito Tributário e o Direito Financeiro em suas atividades para ser concretizada. Desse modo, o efeito das decisões do Supremo Tribunal Federal pode ser visto como tentativa de harmonização de decisões judiciais sobre a CSLL e de tratamento igualitário.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

ALTERÍO, Ana Micaela. **Corrientes del constitucionalismo contemporáneo a debate**. *Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho*, Ciudad de México, n. 8, jan.-dez. p. 227-306, 2014. Disponível em: https://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S2007-43872014000100008&script=sci_abstract. Acesso em 13 nov 2023.

BARBOSA, Joaquim. **Joaquim Barbosa Marbury x Madison**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=1ZGnSc5Fk>. Acesso em 12 set 2022.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

BONAVIDES, Paulo. **História constitucional do Brasil**. 3 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 08 out 2020.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm#:~:text=NOVA%20CONSTITUI%C3%87%C3%83O%20DE%2016%2F07%2F1934.&text=Art%201%C2%BA%20%2D%20A%20Na%C3%A7%C3%A3o%20brasileira,em%20Estados%20Unidos%20do%20Brasil. Acesso em: 08 out 2020.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 08 out 2020.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 08 out 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan 2023.

BRASIL. **Decreto Nº 9.580/2018**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 25 mai. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598/1977**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598compilado.htm. Acesso em: 25 mai. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.452/1943**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 9 set 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700/ 2017**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=81268&visao=compilado>. Acesso em: 25 mai. 2024.

BRASIL. **Lei complementar nº 123/2006**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 25 mai. 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172/1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 9 set 2023.

BRASIL. **Lei nº 7.689/1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm#:~:text=LEI%20No%207.689%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988&text=a%20seguinte%20Lei%3A-,Art.,para%20o%20imposto%20de%20renda. Acesso em: 9 set 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.868/ 1999**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,prestante%20o%20Sustentamento%20Tribunal%20Federal. Acesso em 12 mai 2024.

BRASIL. Lei nº 13.105/2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em 15 mai 2024.

BRASIL, Receita Federal. **Capítulo VII - Escrituração**. Disponível em: https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj/respostas-2013/capitulo_vii_escrituracao_2013.pdf. Acesso em 25 mai 2024.

BRASIL, Receita Federal. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/CSLL>. Acesso em 25 mai. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Corte Aberta**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/corteaberta/>. Acesso em: 6 mai 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Evolução do acervo do STF (histórico)**. Disponível em: <https://transparencia.stf.jus.br/single/?appid=e554950b-d244-487b-991d-abcc693bfa7c&sheet=ea8942c2-79fa-494f-bf18-ca6d5a3bfb43&theme=simplicity&opt=currsel&select=clearall>. Acesso em: 6 mai 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146733/SP**. Relator(a): Min. Moreira Alves. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2ENUMER%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/dyuzfjt>. Acesso em: 04 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário 949297**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em 09 jun 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário 955227**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em 09 jun 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Regimento interno** [recurso eletrônico]. Brasília: Secretaria de Altos Estudos, Pesquisa e Gestão da Informação, 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Temas por ano de julgamento**. Disponível em: https://transparencia.stf.jus.br/extensions/repercussao_geral/repercussao_geral.html. Acesso em: 6 mai 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

Declaração dos direitos do homem e do cidadão, 1789. Disponível em: https://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/Normas_Direitos_Humanos/DECLARA%C3%87%C3%83O%20DE%20DIREITOS%20DO%20HOMEM%20E%20DO%20CIDAD%C3%83O%20-201789%20-20PORTUGU%C3%8AS.pdf. Acesso em 13 dez 2023.

Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=&t=&palavra=solidariedade>. Acesso em 24 mai 2024.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. vol.1. 21. ed. Salvador: JusPodvim, 2019.

FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato; FIGUEIRA, Annalice Oliveira Avezedo Baldini. **A extinção de créditos tributários por meio de criptoativos**. No prelo.

FOLHA DE SÃO PAULO. **STF é mais exposto e sobrecarregado que cortes semelhantes no exterior**. Disponível em: <https://amaerj.org.br/noticias/stf-e-mais-exposto-e-sobrecarregado-que-cortes-semelhantes-no-exterior/>. Acesso em: 12 mai 2024.

GRECO, Marco Aurélio. **Capacidade contributiva** (Princípio da). In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 155-168.

HABERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

JUNIOR, Humberto Theodoro. **Curso de Direito Civil vol I: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento, procedimento comum**. 60 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARMELSTEIN, George. **Efeito Backlash da Jurisdição Constitucional: reações políticas ao ativismo judicial**. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/caju/Efeito.Backlash.Jurisdiacao.Constitucional1.pdf>. Acesso em 06 mai 2024.

MASSAÚ, Guilherme Camargo. **Mapeamento da aplicação do princípio da solidariedade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaec/article/view/1339>. Acesso em 24 mai 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. Saraiva, 2011.

MORAES, Guilherme Peña de. **Protagonismo Institucional do Poder Judiciário no Estado Contemporâneo: reflexões sobre a judicialização, o ativismo judicial e a autonomia processual da justiça constitucional**. Direito em Movimento, v. 17, nº 2, 2019, p. 15-33.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Súmula, jurisprudência, precedente: uma escalada e seus riscos**. Temas de direito processual, 9ª série. São Paulo: Saraiva, 2007.

NETO, João Vicente Costa. **Contabilidade Tributária I**. Disponível em: https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/553404/2/eBook_FCCC38_Contabilidade%20Tributaria%20I.pdf. Acesso em 25 mai. 2024.

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9277391&ts=1681324903952&disposition=inline>. Acesso em: 19 mai 2024.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, DIEGO DINIZ; DELIGNE, Maysa de Sá Pittongo. **A modulação de efeitos em matéria tributária e sua realização em favor da fazenda pública**. Disponível em: <https://ddtax.com.br/wp-content/uploads/2023/12/A-modulacao-de-efeitos-em-materia-tributaria-e-sua-realizacao-em-favor-da-Fazenda-Publica.pdf>. Acesso em: 15 mai 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SARMENTO, Daniel. **Dignidade da Pessoa Humana: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016.

SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**. Tradução: Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020.

SANTIAGO, Júlio Cesar. **A importância do princípio da solidariedade no direito tributário brasileiro**. Disponível em: https://www.academia.edu/18614849/AImport%C3%A2ncia_do_Princ%C3%ADpoda_Solidariedade_no_Direito_Tribut%C3%A1rio_Brasileiro. Acesso em: 12 jun. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SECURATO, José Cláudio. **Economia brasileira: história, conceitos e atualidades**. 1 ed. São Paulo: Saint Paul Editora, 2007.

SEPULCRI, Nayara Tataren. **O princípio da solidariedade no sistema constitucional tributário brasileiro**. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/30582?show=full>. Acesso em 24 mai 2024.

SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. **A solidariedade do grupo e as contribuições sociais**. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTQwOA%2C%2C>. Acesso em: 12 jun. 2023.

STRECK, Lenio. **Eis porque abandonei o “neoconstitucionalismo”**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-13/senso-incomum-eis-porque-abandonei-neoconstitucionalismo/>. Acesso em: 19 mai 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **REPERCUSSÃO GERAL -RG**. Disponível em: https://transparencia.stf.jus.br/extensions/corte_aberta/corte_aberta.html. Acesso em: 12 jun. 2023.

TORRES, Heleno. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; FERREIRA MENDES, et al. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **O poder de tributar no Estado Democrático de Direito**. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663906/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20PODER%20DE%20TRIBUTAR.pdf. Acesso em: 24 mai 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no Direito Tributário**. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134>. Acesso em: 23 set. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. 2.ed. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VITALIS, Aline. **Justiça fiscal, neutralidade e compliance: desafios atuais de regulação e política tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacao/institucional/index.php/Dout15anos/article/view/3666/3755>. Acesso em: 15 mai 2024.

ANEXO 01

policy, dos princípios financeiros. A mesma coisa pode ser dita sobre as normas programáticas, que, segundo certa parte da doutrina, consubstanciam os princípios financeiros dirigidos ao legislador.

Os princípios gerais de direito financeiro podem ser classificados de diferentes maneiras. Há princípios de criação (ex. legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva) e de interpretação e complementação do direito (unidade, interpretação conforme a Constituição, proibição de analogia etc.). Alguns são princípios tributários (anterioridade, capacidade contributiva) e outros, orçamentários (não-afetação, universalidade etc.). Preferimos classificá-los conforme estejam vinculados a uma das ideias básicas do direito — justiça (e equidade) e segurança jurídica — ou à própria legitimidade da ordem financeira.

Oferecemos adiante o quadro geral dos princípios do direito financeiro.

PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO FINANCEIRO

VALOR	PRINCÍPIO	SUBPRINCÍPIO
JUSTIÇA	Economicidade	<ul style="list-style-type: none"> Progressividade Proporcionalidade Personalização Seletividade
	Custo/benefício	
	Capacidade contributiva	
	Redistribuição de rendas	
	Desenvolvimento econômico	
	Solidariedade	<ul style="list-style-type: none"> Superlegalidade Reserva da lei Primado da lei
	Territorialidade	
	País de destino	
	País de fonte	
	<i>Non olet</i>	
EQUIDADE	Equidade entre regiões	<ul style="list-style-type: none"> Superlegalidade Reserva da lei Primado da lei
	Equidade vertical no federalismo	
	Equidade entre gerações	
SEGURANÇA JURÍDICA	Proibição de analogia	<ul style="list-style-type: none"> Superlegalidade Reserva da lei Primado da lei
	Legalidade	
	Tipicidade tributária	
	Clareza	
	Irretroatividade	
	Anterioridade	
	Anualidade	
	Proteção da confiança do contribuinte	
	Irrevisibilidade do lançamento	
	Publicidade	
	Unidade do orçamento	
	Universalidade do orçamento	
	Exclusividade orçamentária	
	Não-afetação da receita	
	Especialidade do orçamento	
	Destinação pública do tributo	

LEGITIMIDADE

- Equilíbrio orçamentário
- Igualdade
- Devido processo legal
- Transparência fiscal
- Responsabilidade fiscal
- Ponderação
- Razoabilidade

2. VALOR, PRINCÍPIO, SUBPRINCÍPIO E REGRAS

Os princípios, sendo enunciados genéricos que quase sempre se expressam em linguagem constitucional ou legal, estão a meio passo entre os valores e as regras na escala da concretização do direito e com eles não se confundem.

Os valores jurídicos são ideias inteiramente abstratas, supraconstitucionais, que informam todo o ordenamento jurídico e que jamais se traduzem em linguagem normativa. A justiça e a segurança ou paz jurídica são as ideias básicas do Direito. De nada adiantaria a Constituição proclamar que a República Federativa do Brasil é justa e segura, eis que tais valores só se concretizam pelos princípios, subprincípios e regras que se afirmam na prática constitucional.

Os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a adquirir concretude normativa e ganham expressão escrita. Mas os princípios ainda comportam grau elevado de abstração e indeterminação. Alguns se subordinam à ideia de justiça (capacidade contributiva, economicidade etc.) e outros, à de segurança (legalidade, irretroatividade etc.). Abrem-se para a ponderação, consequência da dimensão de peso que possuem.

Os subprincípios vinculam-se diretamente aos princípios e se situam na etapa seguinte da concretização dos valores. Já possuem maior concretude e menor abstração que os princípios e aparecem quase sempre por escrito no discurso da Constituição ou da lei. Mas ainda não criam direitos e deveres para quem quer que seja. O princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), por exemplo, vinculado à ideia de justiça, tem a sua concretização aumentada através dos subprincípios da progressividade (art. 153, § 2º, I), da seletividade (art. 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, III).

A regra jurídica — ou norma de direito, como preferem outros — ocupa o lugar seguinte no processo de concretização do direito financeiro, subordinando-se sucessivamente ao subprincípio, ao princípio e