



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

SARA VITÓRIA FAUSTO DE OLIVEIRA

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO: A TRIBUTAÇÃO
PROGRESSIVA COMO ALTERNATIVA PARA CONCRETIZAÇÃO DO ESTADO
SOCIAL**

**SANTA RITA
2019**

SARA VITÓRIA FAUSTO DE OLIVEIRA

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO: A TRIBUTAÇÃO
PROGRESSIVA COMO ALTERNATIVA PARA CONCRETIZAÇÃO DO ESTADO
SOCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba como
requisito parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Ms. Waldemar de
Albuquerque Aranha Neto

SANTA RITA

2019

**Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação**

048c Oliveira, Sara Vitoria Fausto de.
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO: A TRIBUTAÇÃO
PROGRESSIVA COMO ALTERNATIVA PARA CONCRETIZAÇÃO DO
ESTADO SOCIAL / Sara Vitoria Fausto de Oliveira. - João
Pessoa, 2019.
101 f. : il.

Orientação: Waldemar de Albuquerque Aranha Neto Neto.
Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/SANTA RITA.

1. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. I. Neto,
Waldemar de Albuquerque Aranha Neto. II. Título.

UFPB/CCJ

SARA VITÓRIA FAUSTO DE OLIVEIRA

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO: A TRIBUTAÇÃO
PROGRESSIVA COMO ALTERNATIVA PARA A CONCRETIZAÇÃO DO ESTADO
SOCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Graduação em Direito do Departamento de
Ciências Jurídicas da Universidade Federal da
Paraíba como requisito parcial da obtenção do título
de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Ms. Waldemar de Albuquerque
Aranha Neto

Data da Aprovação: _____

Banca Examinadora:

Prof. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Examinador (a)

Examinador (a)

AGRADECIMENTOS

Acredito que Deus tem lindos propósitos na vida de cada um. Ao longo de toda minha caminhada acadêmica foi exatamente isso que aconteceu. Ele foi me guiando e iluminando cada passo nessa jornada, assim como neste trabalho. Obrigada, Pai, por me fazer acreditar que é possível.

Agradeço à minha família, minha base e porto seguro, que sempre esteve ao meu lado, incentivando e apoiando a concretização desse sonho, a vocês o meu amor incondicional. Obrigada painho, mainha, Minho, titia e Thais, vocês são a minha maior fonte de inspiração e minha força para encarar todos os momentos dessa vida.

Um agradecimento especial ao meu orientador, Prof. Waldemar de Albuquerque pela acolhida como orientanda. O senhor é um grande exemplo dentro e fora de sala de aula. Obrigada pela paciência e dedicação ao longo desses meses, por se preocupar não só em ensinar conhecimentos técnicos, mas também pelas valiosas lições sobre educação, solicitude e profissionalismo.

Agradeço à Rodrigo pela atenção e força ao longo desses meses. Obrigada por compreender minha ausência. Seu apoio e carinho foram essenciais. Sempre com palavras incentivadoras, me fez acreditar mais no meu potencial para sonhar cada vez mais alto. Gratidão à sua família por todo o afeto que sempre demonstraram. Vocês são muito especiais.

Agradeço à minha amiga Rayanne Colaço por estar comigo ao longo desses 5 anos e principalmente por me acompanhar durante toda a construção desse trabalho. Sempre que preciso você está presente e tenho certeza que Deus sabia o quanto importante você seria para mim. A você meu carinho e eterna admiração. Obrigada, Vitória Brito, por tanto. Do primeiro dia de Universidade ao último você esteve comigo e tenho certeza que Papai do Céu ainda nos reserva lindos momentos pela frente. Gostaria também de expressar minha gratidão pelo lindo presente que a UFPB me proporcionou, Gabriella Cavalcante. Obrigada pela parceria ao longo desses quase 4 anos.

Por fim, agradeço a todos aqueles que passaram por minha vida. Cada um deixou algo muito especial e que contribuiu para este momento. Espero orgulhá-los de alguma forma.

RESUMO

O presente trabalho aborda a possibilidade de uma tributação progressiva da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sob a ótica da atual realidade do Sistema Tributário Nacional. Nesse sentido, o objetivo central do estudo é tratar da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de modo a incentivar uma alteração na forma como é arrecadada hodiernamente, defendendo que esta deve ocorrer em caráter progressivo, a fim de auxiliar a concretização do Estado social no Brasil. Assim, demonstrou-se a regressividade do Sistema Tributário Nacional, ao concentrar sua matriz tributária na incidência da tributação indireta sobre o consumo de bens e serviços, onerando a classe mais pobre e trabalhadora, uma vez que as empresas repassam aos consumidores finais os seus respectivos encargos tributários. Constatou-se que ao centralizar a tributação sobre renda e patrimônio, considerados tributos diretos, consegue-se atingir de forma mais eficaz a isonomia tributária, a partir da aplicação da capacidade contributiva, como ocorre nos países desenvolvidos. Para tanto, com base no método dedutivo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, onde buscou-se entender o problema sobre o ponto de vista de outros autores; além disso, foi desempenhada uma análise documental, a partir de legislações e demais normas na área do Direito Tributário; bem como um estudo estatístico dos dados referentes à temática apresentada. Através da utilização do método comparativo, permitiu-se a compreensão da ocorrência do Sistema Tributário em outros países, a fim de comparar a realidade da matriz tributária nacional com a de outras nações. Desse modo, verificou-se a importância de uma tributação progressiva da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como uma medida para auxiliar a concretização do Estado social, posto que a tributação direta consiste na melhor forma de alterar o caráter regressivo do atual Sistema Tributário Nacional, e consequentemente permite consumar os ideais de igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal, colocados pela Constituição Federal, que figuram como base para redução da desigualdade social existente no país.

Palavras-chave: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Sistema Tributário. Progressividade. Capacidade Contributiva. Estado social.

ABSTRACT

This paper discusses the possibility of progressive taxation of Social Contribution on Net Income, from the perspective of the current reality of the National Tax System. In this sense, the main objective of the study is to address the Social Contribution on Net Profit, in order to encourage a change in the way it is collected today, arguing that it should occur on a progressive basis, in order to assist the realization of the social state in the process. Brazil. Thus, the regressiveness of the National Tax System was demonstrated, by concentrating its tax matrix on the incidence of indirect taxation on the consumption of goods and services, burdening the poor and working class, as companies pass their final consumers on to their respective consumers tax charges. It was found that by centralizing taxation on income and equity, considered direct taxes, it is possible to achieve more effectively the tax isonomy, by applying the ability to pay, as occurs in developed countries. To this end, based on the deductive method, a bibliographic research was performed, which sought to understand the problem from the point of view of other authors; In addition, a documentary analysis was performed, based on legislation and other norms in the area of Tax Law; as well as a statistical study of the data related to the presented theme. Using the comparative method, it was possible to understand the occurrence of the Tax System in other countries, in order to compare the reality of the national tax matrix with that of other nations. Thus, it was verified the importance of a progressive taxation of the Social Contribution on Net Income, as a measure to help the realization of the social state, since the direct taxation is the best way to change the regressive character of the current Tax System. National, and consequently allows the consummation of the ideals of equality, contributory capacity and fiscal justice, set by the Federal Constitution, which are the basis for reducing the existing social inequality in the country.

Keywords: Social Contribution on Net Profit. Tax system. Progressivity Contributory Capacity. Social state.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Carga Tributária do Brasil, OCDE E América Latina/Caribe em relação ao PIB (2015)

..... 79

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Coeficientes para aplicação no cálculo do lucro arbitrado quando a receita bruta é desconhecida.....	40
Tabela 2: Atividade x Base de Cálculo da CSLL no regime de tributação do lucro presumido.....	45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAE – COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS
CF – CONSTITUIÇÃO FEDERAL
CNAE – CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS
COFINS – CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COSIT – COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO
CPP – CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA
CSLL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
DARF – DOCUMENTAÇÃO DE ARRECADAÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS
DAS – DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL
FGC – FUNDO GARANTIDOR DE CRÉDITOS
ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS
IN – INSTRUÇÃO NORMATIVA
IPI – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
IPTU – IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO
IPVA – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES
IR – IMPOSTO SOBRE A RENDA
IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA
ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA
ITBI – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS
ITR – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL
MP – MEDIDA PROVISÓRIA
OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO
PIB – PRODUTO INTERNO BRUTO
PIS – PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL
PROUNI – PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS
RE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO
RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SEBRAE – SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS
SELIC – SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E DE CUSTÓDIA
SENAI – SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL

SENAT – SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO TRANSPORTE

SESC – SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO

SESI – SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA

SEST – SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE

SUS – SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE

STF – SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 A TRIBUTAÇÃO SOB O ASPECTO DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA.....	17
2.1 PRINCÍPIOS RELACIONADOS À TRIBUTAÇÃO.....	17
2.1.1 Princípio da Igualdade.....	17
2.1.1.1 Igualdade Tributária.....	19
2.1.2 Princípio da Capacidade Contributiva.....	22
2.2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO.....	25
2.2.1 Progressividade e Regressividade.....	25
2.2.2 Função fiscal, extrafiscal e parafiscal.....	30
2.2.3 Tributo real e Tributo pessoal.....	32
2.2.4 Tributo direto e Tributo indireto.....	34
2.3 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO.....	36
2.3.1 Lucro presumido.....	36
2.3.2 Lucro real.....	38
2.3.3 Lucro arbitrado.....	39
2.3.4 Simples Nacional.....	41
3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O LUCRO DA PESSOA JURÍDICA NO BRASIL.....	43
3.1 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.....	43
3.1.1 Conceito.....	43
3.1.2 Compensação da base de cálculo negativa.....	48
3.1.3 Pagamento da CSLL.....	49
3.1.4 Imunidade e Isenção CSLL.....	51
3.2 IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS.....	54
3.2.1 Conceito.....	54
3.2.2 Princípios específicos do IRPJ.....	58
3.2.2.1 Princípio da generalidade.....	58
3.2.2.2 Princípio da universalidade.....	60
3.2.2.3 Princípio da progressividade.....	61
3.3 SIMILITUDE ENTRE O IRPJ E A CSLL.....	62
4 TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO COMO PROVIDÊNCIA PARA A EFETIVAÇÃO DO ESTADO SOCIAL.....	68
4.1 ESTADO SOCIAL COMO GARANTIDOR DO BEM COMUM.....	68

4.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS EFEITOS DA SUA CONDUTA REGRESSUVA.....	74
4.3 A PROGRESSIVIDADE DA CSLL COMO ALTERNATIVA PARA O ATUAL CENÁRIO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	83
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
REFERÊNCIAS.....	93

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é um país de dimensões continentais, inclusive no que se refere à sua população. Devido a estrutura formada para o seu desenvolvimento, enfrenta fortes dificuldades no cenário social e econômico que nunca conseguiu ser superada pela Administração Pública.

A partir da evolução do pensamento econômico, no que diz respeito ao Estado, a política fiscal e a tributação na economia, buscam-se instrumentos que possam contribuir para um crescimento econômico que esteja em harmonia com a questão social e a realidade da população nacional.

Atualmente o país vive um momento de mudanças políticas econômicas e sociais, as quais induziram a realização de algumas reformas no ordenamento jurídico, dentre elas, a Reforma Tributária, cuja proposta vem sendo discutida pelo governo. Na área do Direito Tributário alguns aspectos são objeto de discussões acerca de possíveis alterações, principalmente no âmbito da tributação direta.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especificamente, enquadra-se na modalidade de tributação direta e possui características semelhantes ao Imposto sobre a Renda, principal tributo nessa categoria, no entanto é bastante marginalizado pelo Sistema Tributário, dado que a sua tributação não desempenha papel incisivo no cenário nacional como outros tributos.

O Direito Tributário se preocupa em estudar e disciplinar a relação jurídica existente entre o contribuinte e o ente tributante. Nessa perspectiva a tributação atua de forma essencialmente instrumental, considerando que o valor arrecadado serve para custear o Estado. Desse modo, se a arrecadação tributária é consequência das despesas públicas, as decisões tomadas pelo Estado, no exercício de sua atribuição repercutirá nas receitas tributárias indispensáveis para o custeio da máquina pública.

Nesse sentido, surge uma problemática, acerca da necessidade de uma alteração da CSLL, no sentido de tornar progressiva sua tributação, conferindo maior evidência a tal tributo, bem como na atuação do Estado social.

Assim, o presente trabalho possui o escopo de demonstrar, a utilidade de uma transformação na tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a fim de reforçar o princípio da capacidade contributiva, reduzindo a regressividade do Sistema Tributário Nacional, além de contribuir para a concretização dos objetivos fundamentais da República.

Apesar de ser criado com uma importante finalidade: custear a seguridade social, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é um tributo pouco estudado no Direito Tributário,

uma vez que no âmbito da tributação sobre a renda a prioridade é sempre concedida ao estudo do Imposto de Renda. Para mais, não existe um interesse por parte da maioria dos doutrinadores e aplicadores do direito em conferir uma tributação mais eficaz ao tributo em apreço.

Ademais, o Brasil ganhou status de Estado social e, com isso, precisa garantir elementos essenciais para condição de uma vida digna à população. Para isso, elegeu a tributação como principal fonte de receita para o exercício de suas atividades. Por essa, razão a CSLL possui uma relevância social, uma vez que sua destinação busca concretizar a atuação da Administração Pública no que concerne à seguridade social.

Sob o aspecto econômico, seria importante os legisladores investirem em medidas que aumentem a tributação sobre a renda, como forma de modificar o cenário atual do Sistema Tributário Nacional que encontra-se extremamente regressivo, devido a preferência do Estado na incidência da tributação sobre consumo de bens e serviços, onerando a classe mais pobre.

Na prática a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é responsável por colaborar com a atividade empresarial do país, uma vez que sua arrecadação ocorre em face das pessoas jurídicas. Desse modo, numa possível tributação progressiva, implicaria na consubstanciação do princípio da igualdade tributária.

O método de abordagem geral que será utilizado para o raciocínio de desenvolvimento do trabalho, será o dedutivo, posto que irá partir de uma ideia geral da tributação sobre a renda para uma problematização mais específica no âmbito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, levando em consideração o aspecto racional do estudo.

Em relação ao método de procedimento, serão adotados para a feitura do presente trabalho, a modalidade comparativa, tendo em vista que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido será estudada em paralelo ao Imposto sobre a Renda, em razão de suas semelhanças, como também pela tributação da contribuição está associada à do imposto, bem como será realizada uma análise do Sistema Tributário Nacional, a forma como é exercido e como se desenvolve a matriz tributária nacional comparada as dos países da OCDE e da América Latina.

Além disso, o método de procedimento aparecerá também em sua modalidade estatística, haja vista a necessidade de uma demonstração em percentuais para a comprovação do que será levantado ao tratar da estrutura do Sistema Tributário Nacional atual.

O trabalho se desenvolverá a partir da utilização do tipo de pesquisa bibliográfica procurando explicar o problema através da análise das literaturas já publicadas, a exemplo de livros, revistas e publicações avulsas, que abarque a temática objeto do presente estudo; além da pesquisa documental, através de leis, normas, resoluções e demais ordenamentos jurídicos que tratam sobre o tema.

O estudo será discutido em três capítulos divididos em assuntos importantes que fundamentam a problemática apresentada, além de aparelhar o trabalho com informações essenciais para a construção da ideia desenvolvida e a consequente conclusão da temática apresentada.

O segundo capítulo trata da tributação sob o aspecto da distribuição de renda, fazendo uma análise do papel da tributação como principal instrumento de aparelhamento da máquina público, a fim de proporcionar serviços inerentes a sua condição de Estado social garantidor do bem comum.

Nesse sentido, será realizada uma construção da tributação no Brasil, com base nos princípios que embasam, incisivamente, tal mecanismo: igualdade e capacidade contributiva, que são os principais abarcados na Constituição Federal que devem fundamentar o exercício da tributação nacional.

Para mais o capítulo também buscará classificar os tributos, a fim de identificar como ocorre a sua distribuição na matriz tributária vigente. Desse modo, podem ser: progressivos ou regressivos; com base na função exercida variando entre fiscal, extrafiscal e parafiscal; em face ao objeto de sua incidência podem ser reais ou pessoais; com relação a sua onerosidade variam entre diretos e indiretos.

Por fim, o capítulo será encerrado abordando as modalidades de tributação referentes às bases de cálculo dos tributos sobre a renda, que podem ser: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional.

O terceiro capítulo irá versar sobre os dois principais tributos, que incidem sobre a renda, objeto do presente trabalho: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

O primeiro tributo a ser abordado será a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tema central do presente estudo. Será apresentado sua estrutura básica, referente ao fato gerador, base de cálculo, alíquotas, sujeitos da relação tributária, como ocorre a arrecadação e legislação que versa sobre as principais premissas do tributo em apreço.

Para mais, buscará explorar demais assuntos relevantes ao tributo estudado, a exemplo da possibilidade de compensação da base de cálculo negativa, o pagamento, como também os casos de imunidade e isenção em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O capítulo ainda irá trazer noções gerais sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, sobretudo, acerca dos princípios que norteiam a sua tributação. Além disso será realizado uma comparação entre os dois tributos, de modo a exibir a similitude entre ambos, levando em

consideração assuntos inerentes à incidência da tributação, competência, regime de tributação, dentre outros aspectos importantes para o estudo.

O quarto capítulo passará a observar o fenômeno do Estado social assumido pelo Brasil, como garantidor do bem comum, principalmente, a partir da Constituição Federal de 1988. Explanando acerca do atual cenário social do país, a forma de prestação dos serviços estatais e os problemas enfrentados pela população, relativos à seguridade social.

Além do mais, irá tratar do Sistema Tributário Nacional, como ocorre a incidência da matriz tributária, a prioridade dos tributos arrecadados, a forma como o exercício tributário afeta o Estado social e a população de modo geral, comparando a forma com que é exercida nos países membros da OCDE e da América Latina.

Enfim, o capítulo é encerrado tratando da aplicação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no contexto exposto ao longo de todo o trabalho, apresentando a vinculação existente entre o tributo em apreço sob a perspectiva da matriz tributário e o Estado do bem-estar social.

2 A TRIBUTAÇÃO SOB O ASPECTO DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA

A tributação consiste na atividade desempenhada pelo Estado que enfoca a instituição, arrecadação e fiscalização de um tributo.¹ Nesse sentido, faz parte da atribuição da Administração Pública gerir tais tributos, a depender da competência de cada ente federativo abarcada na Constituição Federal, de modo a conferir aparelhamento para a estrutura criada pelo Estado, a fim de alcançar os objetivos fundamentais dispostos em seu texto constitucional.

Assim, no Estado Democrático de Direito que é característico do Brasil, a finalidade é proporcionar o bem comum para seu povo. Desse modo, a Constituição Federal responsabiliza-se por definir o significado de “bem comum” e indicar a atividade financeira que deverá ser desempenhada pelo Estado oportunizando a consubstanciação de tal escopo. Logo, para a prestação dos serviços públicos, o Estado cobra da população tributos, com o propósito de custear os gastos para a sua execução.

Destarte, Regina Helena da Costa coloca que:

Assim é que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, I a IV, CF).²

Ademais, a estrutura tributária de um Estado varia de acordo com a ideologia adotada por este. Sendo assim, quanto maior for a intervenção do Estado, maior será a carga tributária deste, no entanto, se a nação assumir características liberais, não será preciso uma grande arrecadação de recursos para custear a máquina pública.³

2.1 PRINCÍPIOS RELACIONADOS À TRIBUTAÇÃO

2.1.1 Princípio da Igualdade

¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 25 jul. 2019.

² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 25 jul. 2019.

³ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. (IDP). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502146648/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 26 jul. 2019.

O art. 5º *caput* da Constituição Federal aponta que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.”⁴

Nesse sentido, observa-se que a Carta Magna confere ao princípio da igualdade status de valor fundamental, ou seja, a ideia de isonomia figura como embasamento da República Federativa do Brasil. Por essa razão, tal premissa atinge o Direito como um todo, excedendo a área Constitucional e alcançando outros ramos da Ciência Jurídica.⁵

A ideia do princípio da igualdade origina-se em decorrência do princípio republicano caracterizado pelo período de redemocratização enfrentado pelo Brasil, com isso a Constituição Federal de 1988 ao longo de quase todo o dispositivo aborda a noção de igualdade.

A igualdade apresentada no *caput* do art. 5º do texto constitucional, refere-se à igualdade em sua modalidade formal, conferindo igual tratamento a todos, independentemente de aspectos específicos sociais, físicos, regionais ou financeiros.⁶ Nesse sentido, ao apontar a expressão “perante a lei” o legislador busca garantir que o homem possa exercer de forma livre seu exercício de liberdade, sem condicioná-la a resultados dispostos no ordenamento jurídico.⁷

Logo, pode-se afirmar que a ideia de igualdade formal está correlacionada no tratamento comum concedido a todos, não aplicando trato diferenciado a depender das características inerentes de cada indivíduo. Trata-se, pois, de uma isonomia coerente ao vocábulo da palavra.

Com relação a igualdade material, Rui Barbosa leciona em sua clássica obra “Oração aos moços” que:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalsessem.⁸

⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 26 jul. 2019.

⁶ PADILHA, Rodrigo. **Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Método, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530981297/cfi/6/10!/4/8/6@0:50.3>. Acesso em: 27 jul. 2019.

⁷ MACHADO, Costa (Org.); Anna Cândida da Cunha Ferraz (Coord.). **Constituição Federal Interpretada**: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. 5. ed. Barueri: Manole, 2014.

⁸ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços: edição popular anotada por Adriano da Gama Kury**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação de Casa Rui Barbosa, 1999. Disponível em:

Assim, esse tipo de igualdade pode ser definido como aquela que confere tratamento desigual aos que se encontram em situações distintas, uma vez que não é concebível que a estes, ocorra um trato em caráter semelhante.

Nessa perspectiva são permitidas pelo ordenamento jurídico ações afirmativas, de maneira a proporcionar um equilíbrio nas aparentes distinções existentes entre os indivíduos. Tais ações possuem o escopo de oportunizar a aplicação do princípio da isonomia para os mais desfavorecidos da nação, a exemplo do que ocorre com os negros, indígenas, mulheres e idosos.⁹

Contudo, a igualdade material para ser aplicada deve possuir previsão na Constituição Federal, em lei expressa ou emanar de uma conjectura lógico-racional que fundamente a existência de tal desigualdade.¹⁰

Portanto, a igualdade deve existir perante a lei, no sentido de todos se submeterem a esta, como também na própria lei, ou seja, ela deve conferir tratamento isonômico a todos, sem a necessidade de qualquer justificativa incisiva. No entanto, a desigualdade deve apresentar uma motivação expressa. Desse modo, a busca pela justiça causa uma precaução com relação as igualdades formais e materiais, ocasionando que a legislação observe as diferenças, para que realize o correto tratamento a depender das especificidades de cada indivíduo.¹¹

2.1.1.1 Igualdade Tributária

A igualdade tributária encontra previsão no art. 150, inciso II da Constituição Federal, senão vejamos:

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

http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao-aos_mocos.pdf. Acesso em: 27 jul. 2019.

⁹ BUGOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553172726/cfi/4!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 28 jul. 2019.

¹⁰ PADILHA, Rodrigo. **Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Método, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530981297/cfi/6/10!/4/8/6@0:50.3>. Acesso em: 28 jul. 2019.

¹¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 29 jul. 2019.

por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;¹²

Com relação ao trecho acima, observa-se que a igualdade tributária recebe uma atenção especial do texto constitucional, tendo em vista os impactos provocados pelo tratamento conferido aos contribuintes, na medida que um indivíduo é tributado mais ou menos em relação a outro, estar-se-á intervindo na atividade comercial e no patrimônio dessa pessoa. Nesse sentido, o legislador pretende abolir tratamentos diferenciados, que implicam na concessão de privilégios a determinada classe.¹³

Desse modo, Miguel Delgado Gutierrez leciona que: “O princípio da igualdade assegura, ao menos em tese, um sistema tributário justo, livre de arbitrariedades e privilégios”¹⁴, confirmando o disposto na Carta Magna, bem como apresentando respaldo para as ideias elucidadas acerca de tal premissa.

A ideia da igualdade aplicada na área tributária perfaz o entendimento de que será garantido aos contribuintes que se encontram em situação semelhante, tratamento isonômico. No entanto, é importante ressaltar que o trato diferenciado entre as pessoas não desrespeita o princípio em apreço, posto que os indivíduos naturalmente são diferentes e o convívio em sociedade inclina-se a acentuar tais diferenças.¹⁵

A grande dificuldade perfaz na aplicação do princípio da igualdade tributária nas realidades dos contribuintes, dado que pode ocorrer, por exemplo, de alguém não sentir-se parte de determinado grupo em que é tributado um imposto e outro indivíduo que não recebe tributação de tal imposto, achar que deveria pertencer ao grupo tributado.¹⁶

O princípio da igualdade tributária ao ser aplicado, devido sua complexidade, impõe que ao tratar os desiguais de forma distinta, na medida de suas desigualdades, respeite os critérios

¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

¹³ MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O Princípio da Igualdade em Matéria Tributária. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 3, n. 44, p.473-498, 2016. Ministério Público de São Paulo. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-Juridica-UNICURITIBA_n.44.23.pdf. Acesso em: 29 jul. 2019.

¹⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 26 jul. 2019.

¹⁵ MACHADO, Costa (Org.); Anna Cândida da Cunha Ferraz (Coord.). **Constituição Federal Interpretada**: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. 5. ed. Barueri: Manole, 2014.

¹⁶ BRANCO, Paulo Gonçalves; MEIRA, Líziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012. (IDP). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502181458/cfi/0!/4/4@0.00:25.2>. Acesso em: 29 jul. 2019.

de razoabilidade e proporcionalidade¹⁷, uma vez que as razões e os critérios que orientam tal tratamento serão relevantes para averiguar se houve o correto cumprimento do princípio em apreço.

Leandro Paulsen aponta que: “as razões que podem dar sustentação às normas de tratamento diferenciado revelam duas categorias: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais”¹⁸, estas devendo encontrar amparo constitucional para o seu exercício.

Para mais, o autor complementa que em matéria tributária esse tratamento diferenciado pode ser observado quando o mesmo tributo pode apresentar percentuais distintos de tributação, bem como as hipóteses de isenção tributária que ocorre com previsão legal expressa.

Nesse sentido, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643 foi fixado o entendimento de que:

Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.¹⁹

Diante do exposto, nota-se que a igualdade não obriga a concessão de tratamento igualitário mediante toda e qualquer circunstância, posto que a depender da situação concreta, será necessário conferir um tratamento distinto, com o escopo de atingir a ideia de igualdade como valor fundamental, de forma tal que consiga tornar a sociedade cada vez mais justa.

Victor Uckmar²⁰ dispõe que a igualdade pode ser compreendida de duas formas: igualdade jurídica e igualdade econômica. A primeira refere-se à isonomia que veda a concessão de privilégios em detrimento de aspectos físicos, hierárquicos ou sociais, de modo que os contribuintes em situações semelhantes suportem o mesmo regime fiscal. A igualdade econômica, no entanto, preconiza que os indivíduos devam contribuir com os encargos públicos de acordo com a sua capacidade contributiva.

Portanto, interpreta-se que a igualdade tributária deve ser aplicada observando os aspectos jurídicos e econômicos, a fim de conferir uma maior veracidade ao disposto na

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário:** completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 29 jul. 2019

¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 29 jul. 2019.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643-1. **Diário Oficial da União.** Brasília, 14 mar. 2003. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>. Acesso em: 04 set. 2019.

²⁰ UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional e Tributário.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

Constituição Federal, contribuindo para que a isonomia seja efetivamente uma realidade no âmbito da tributação nacional.

O princípio da igualdade tributária encontra-se intimamente relacionado com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que os contribuintes que possuem riquezas semelhantes serão tributados da mesma forma. Assim, o princípio em apreço deve ser interpretado sob duas perspectivas: determinado indivíduo não pode contribuir mais do que outro que apresente a mesma capacidade contributiva, bem como não poderá contribuir menos. Nesse sentido, a igualdade tributária seria regida pelo princípio da solidariedade social.²¹

Seguindo essa ideia, o Ministro Dias Toffoli no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 764.794/SP dispõe que:

Quanto à suposta violação do princípio da referibilidade, haja vista que a contribuinte não teria relação com os fins ínsitos à contribuição exigida, nada a prover. A seguridade social idealizada pelo legislador constituinte está alicerçada no princípio da solidariedade social e reclama, portanto, a participação de todos os agentes econômicos, públicos ou privados, como garantia do financiamento necessário. Ademais, as contribuições sociais destinadas ao seu financiamento não se fundam unicamente no critério da referibilidade, ou seja, na relação de pertinência entre a obrigação imposta e o benefício a ser usufruído. Isso porque seus objetivos visam permitir a universalidade da cobertura e do atendimento.²²

Assim, a ideia é que o princípio da solidariedade, no direito tributário, manifesta-se através da participação da sociedade a fim de concretizar os objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil, mediante a contribuição dos indivíduos ao realizar o pagamento dos tributos.

2.1.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva perfaz o entendimento de que o contribuinte deve ser tributado pela Administração Pública, sempre respeitando sua capacidade econômica, de modo que os que possuem maiores riquezas sejam tributados progressivamente a mais em

²¹ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL**: de acordo com a Lei no 12.973, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4/4@0.00:7.19>. Acesso em: 30 jul. 2019.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 764.794. **Diário Oficial da União**. Brasília, 20 nov. 2012. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/AI_764794_SP_1356211542411.pdf?Signature=klpkiAwB6%2BH1EC%2FQ%2BEstLVUfpyo%3D&Expires=1568025184&AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA0765VP0G&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=9038458da408b6cbb43084e32ef1d68d. Acesso em: 30 jul. 2019.

relação aos que não possuem tantos recursos, como forma de reverenciar os rendimentos e atividade econômica de cada indivíduo, mas principalmente, garantindo a aplicação dos seus direitos individuais, previstos na Constituição Federal.

Nesse sentido, Miguel Gutierrez aponta que, “A capacidade contributiva do indivíduo significa sua aptidão para suportar, sem sacrifício do indispensável para viver com dignidade, uma parcela do custo total dos serviços públicos.”²³

Em sua origem, a capacidade contributiva, encontra-se vinculada a noção de igualdade e justiça, uma vez que, ela figura como técnica para verificação da aplicação dos critérios de isonomia, atuando, inclusive, como mensurador da igualdade ou desigualdade, enquanto a justiça oferece dispositivos com o intuito de proporcionar uma tributação com caráter mais humanitário.²⁴

Sobre o respectivo princípio a Constituição Federal no art. 145, § 1º preconiza que:

Art. 145, §1º Sempre que possível, os **impostos** (grifo nosso) terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica** (grifo nosso) 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 contribuinte.²⁵

O texto constitucional utiliza da expressão “impostos” propiciando uma interpretação literal de que tal princípio será aplicado apenas nos casos em que tratar-se da tributação dos impostos. No entanto, entende-se que a capacidade contributiva também deve ser aplicada sob os outros tributos, posto que, existem tributos que da mesma forma que os impostos, quando arrecadados interferem diretamente nos recursos financeiros do respectivo contribuinte, ademais existem outros dispositivos constitucionais que versam sobre tal entendimento.²⁶

²³ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 26 jul. 2019.

²⁴ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais.** São Paulo: Saraiva, 2010. (IDP). Disponível em: <https://integrada.mnhbiblioteca.com.br/#/books/9788502146648/cfi/4!/4@0.00:0.00>. Acesso em: 2 ago. 2019.

²⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

²⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 2 ago. 2019.

Nessa perspectiva, Leandro Paulsen dispõe que, “Cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual.”²⁷

O dispositivo acima adota a expressão “capacidade econômica” ao invés de “capacidade contributiva”, assim a capacidade econômica deve ser entendida com o alcance objetivo da riqueza do contribuinte, enquanto a contributiva implica no alcance subjetivo da respectiva riqueza.²⁸

Logo, de acordo com as lições de Micaela Dominguez Dutra²⁹, o art. 145, §1º da Constituição Federal trata do aspecto subjetivo ou relativo da capacidade, ao passo que os arts. 153, 155 e 156 da Carta Magna abordam o caráter objetivo do princípio da capacidade.

O alcance subjetivo ou relativo da capacidade tributária diz respeito à disposição do contribuinte de sustentar os impactos econômicos oriundos da tributação, desse modo, considera-se as características pessoais do contribuinte, no tocante ao instituto da tributação. Em relação ao aspecto objetivo da capacidade contributiva, este refere-se a determinados acontecimentos preferidos pelo legislador, constatando a exteriorização de riqueza do contribuinte, ou seja, a concepção objetiva considera a expressão de riqueza do indivíduo.³⁰

O caráter intervencionista da economia Estatal consiste numa forma de individualizar o tributo em face da capacidade contributiva do indivíduo, resultando assim numa tributação de cunho extrafiscal. Assim, o tributo além de contribuir para aparelhar a Administração Pública, também será utilizado na redistribuição de riquezas, a afim de proporcionar uma sociedade com maior equilíbrio econômico da sociedade.³¹

Portanto, o princípio da capacidade contributiva interfere em vários aspectos ao longo da tributação, pois além de conferir limite a atividade exercida pelos legisladores e figurar como

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 29 jul. 2019.

²⁸ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei no 12.973, de 2014**. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4/4@0.00:7.19>. Acesso em: 3 ago. 2019.

²⁹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. (IDP). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502146648/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 2 ago. 2019.

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

³¹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. (IDP). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502146648/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 2 ago. 2019.

orientador na graduação do valor a ser pago pelo contribuinte, também atuará como parâmetro no cálculo do tributo, bem como ajudará na concretização dos ideais de justiça, isonomia, dentre outros direitos fundamentais garantidos na Constituição Federal, podendo ser observado em diversos institutos do Direito Tributário, a exemplo da imunidade tributária, isenção, progressividade, seletividade, dentre outros.

2.2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO

A tributação consiste numa atividade intrínseca ao Estado, a fim de alcançar o cumprimento dos objetivos fundamentais adotados pela Constituição Federal. O instituto em apreço sempre esteve presente ao longo da vida em sociedade, mesmo que sem as características e especificidades observadas nos dias atuais.

Nessa perspectiva surgem mecanismos de tributação, que auxiliam o Poder Público no exercício dessa atividade, com o escopo de propiciar que a arrecadação seja executada de maneira justa e compatível com as premissas basilares defendidas pelo texto constitucional.

2.2.1 Progressividade e Recessividade

Inicialmente a ideia era de que o estudo da progressividade seria competência das Ciências Econômicas, devendo esta traçar as diretrizes, bem como realizar discussões acerca dessa temática. No entanto, quando grande parte dos países adotaram a progressividade como mecanismo de tributação dos seus impostos, os estudiosos do Direito trataram de abarcar a progressividade como questão jurídica.³²

Miguel Delgado Gutierrez³³ aponta que a origem da progressividade encontra-se vinculada a preocupação existente em concretizar a distribuição da tributação com base na respectiva capacidade contributiva de cada indivíduo. Nesse sentido, percebeu-se que a capacidade contributiva cresce para mais que a proporcionalidade dos recursos dos indivíduos.

³² GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 5 ago. 2019.

³³ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 5 ago. 2019.

Assim, seria necessário um instituto que arrecadasse acima do proporcional. A partir disso foi aplicado o mecanismo de progressividade na arrecadação dos tributos.

A progressividade consiste numa técnica de tributação que permite dimensionar o valor do tributo com base na utilização de uma escala de alíquotas a outra similar, construída com respaldo na demonstração da capacidade contributiva. A base de cálculo é a referência para variação da alíquota. Desse modo, a base de cálculo que possuir um valor menor incidirá sobre ela uma alíquota menor e quando possuir uma base maior incidirá também uma alíquota maior.³⁴

A ideia básica da progressividade é identificar que o valor a ser tributado deve estar vinculado à noção de capacidade contributiva, onde a alíquota deverá variar a depender da base de cálculo identificada, essa variação, no entanto, ocorrerá para mais da concepção de proporcionalidade.

Leandro Paulsen³⁵ leciona que a partir da progressividade é possível que aqueles que revelem possuir uma maior capacidade contributiva, sejam tributados de forma mais elevada que os demais, arcando com percentuais maiores. Assim, é verificada a aptidão desse instituto em concretizar o princípio da capacidade contributiva, devendo ser utilizado com cautela a fim de evitar a perda de sua característica benéfica para a tributação.

Como exemplo da observância da progressividade, a Lei nº 13.259/16, alterou a redação da Lei nº 8.981/95 e estabeleceu faixas de alíquotas – 15%, 17,5%, 20% e 22,5% – que variam a depender do ganho de capital das pessoas física ou jurídica optantes pelo Simples Nacional, decorrentes da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, na incidência do Imposto sobre a Renda, conforme preconiza o art. 1º da Lei 13.259/16. A antiga lei estabelecia uma alíquota fixa de 15%, no entanto, surgiu a necessidade de uma aplicação progressiva, ou seja, conferindo formas diferentes de tributar determinada pessoa conforme o seu caráter econômico.³⁶

Para mais, a progressividade no âmbito do Direito Tributário pode ser entendida sob dois aspectos: progressividade simples e progressividade gradual.

Na progressividade simples existe uma alíquota que adequa-se ao paradigma de variação da base de cálculo, formando os valores que serão calculados para identificação do montante a

³⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 6 ago. 2019.

³⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 29 jul. 2019.

³⁶ BRASIL. **Lei 13.259 de 16 de março de 2016**. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13259.htm. Acesso em 5 de ago. 2019.

ser tributado.³⁷ Vittorio Cassone complementa que na progressividade simples “cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda a matéria tributável”.³⁸

A progressividade gradual, segundo Leandro Paulsen,³⁹ importa na verificação de faixas de alíquotas que serão empregadas ao contribuinte, a depender da riqueza que este possuir.

Nesse sentido, Kiyoshi Harada expõe que:

(...) a progressividade graduada é aquela em que cada alíquota maior é calculada, tão somente, sobre a parcela do valor compreendida entre o limite inferior e o superior, de sorte a exigir a aplicação de tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor para, afinal, serem somados todos os valores parciais, obtendo-se o montante do imposto a pagar.⁴⁰

Portanto, a progressão gradual ocorrerá quando um mesmo contribuinte é tributado sob diversas alíquotas, posto que, será aplicada tantas alíquotas quantas parcelas de valor existirem e o valor a ser arrecadado será o resultado da adição de todos os resultados parciais encontrados.⁴¹

Inicialmente, a progressividade possui um viés arrecadatório, porquanto busca arrecadar mais daquele que possui maior capacidade de arcar.⁴² No entanto, Kiyoshi Harada⁴³ aponta a existência da progressividade extrafiscal do tributo, que está relacionada com a noção de poder de polícia, tendo em vista que o objetivo principal não é a arrecadação tributária. Contudo, para que haja a aplicação da progressividade extrafiscal é necessário que apresente motivação para tal, uma vez que possui finalidade distinta da que o mecanismo de tributação originalmente foi instituído.

Ainda sobre tal mecanismo, o Recurso Extraordinário 562.0450/RS⁴⁴ firmou entendimento de que a progressividade conhecida como graduação da tributação, tomando como base a capacidade do contribuinte, apenas deveria ser aplicada aos impostos pessoais, não

³⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 6 ago. 2019

³⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 6 ago. 2019.

³⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 6 ago. 2019

⁴⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

⁴¹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 6 ago. 2019.

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário.** 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

⁴³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562045. **Diário Oficial da União.** Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 04 set. 2019.

incidindo sobre os reais. Tal decisão justifica-se na ideia de que os impostos pessoais se preocupam com as características específicas dos contribuintes, enquanto os impostos reais levam em consideração a visão geral da coisa que será tributada.⁴⁵ Assim, deduz-se que em relação a progressividade fiscal, esta não poderá incidir sobre o tributo real.⁴⁶

Todavia, ainda que a aplicação da progressividade seja mais oportuna aos tributos pessoais, esse mecanismo de tributação está sendo adotado atualmente em caráter mais abrangente, inclusive alcançando os tributos reais.⁴⁷

Nesse sentido, no corpo da decisão do Recurso Extraordinário 928.366/RS foi colocado que:

O julgamento do RE 562.045 RG deve ser visto, portanto, como uma evolução, e não uma ruptura, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade tributária. **Derrubou-se a tese da taxatividade constitucional das hipóteses de progressividade tributária** (grifo nosso), mas não a remansosa jurisprudência quanto à inconstitucionalidade da incidência progressiva dos tributos efetivamente reais.⁴⁸

Para mais, a progressividade pode ser materializada de forma direta, compondo uma alíquota em caráter crescente em referência a uma base que se deve tributar, ou de forma indireta, por meio de uma especificação qualitativa das rendas.⁴⁹

Desse modo, Vittorio Cassone⁵⁰ pontua que o mecanismo da progressividade é observado com maior facilidade nos tributos que possuem fundamento no princípio da capacidade contributiva, a exemplo do que ocorre com o Imposto sobre a Renda.

Ainda mais, a ideia de progressividade possui uma finalidade maior de concretizar a distribuição de renda.⁵¹ Ou seja, o caráter de incorporar alíquotas maiores para aqueles que

⁴⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

⁴⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 7 ago. 2019

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 928.366. Relator: Min Roberto Barroso. **Diário Oficial da União**. Brasília, 6 abr. 2016. Disponível em:

file:///C:/Users/User/Downloads/texto_309191692%20(1).pdf. Acesso em: 7 ago. 2019.

⁴⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 7 ago. 2019.

⁵⁰ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 7 ago. 2019.

⁵¹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 7 ago. 2019.

possuem maior riqueza, buscando efetivar que pague a mais de modo a custear a execução dos serviços públicos para aqueles que possuem um montante de riqueza inferior.

Por fim, Miguel Delgado Gutierrez⁵² aponta que deve-se compreender que a progressividade possui uma limitação, que em determinado momento transforma as alíquotas em proporcionais, posto que, se esse mecanismo fosse ilimitado o tributo a ser arrecadado seria superior ao montante imponível.

Antagônico a progressividade, é o mecanismo da regressividade, entendido como aquele em que as alíquotas diminuem, enquanto a base de cálculo é elevada, propagando o inverso da concretização da capacidade contributiva, distribuição de renda e justiça social.⁵³

Além disto, comprehende-se que na graduação regressiva as alíquotas são decrescentes, dado que o valor imponível se eleva. Nesse modelo de tributação o ônus fiscal recai sobre os contribuintes que possuem menor renda.⁵⁴

Nesse sentido é possível afirmar que o sistema regressivo possui a particularidade de tributar mais incisivamente as categorias que possuem menor renda, posto que, quanto menor a renda do indivíduo, maior será o percentual de tributação. Assim, a regressividade ocasiona a concentração de renda nas categorias com maior poder aquisitivo, provocando uma distribuição em caráter desigual.⁵⁵

A regressividade não respeita os princípios basilares da tributação, contribuindo para a formação de uma sociedade marcada pela desigualdade social, haja vista que a medida que o indivíduo com menor capacidade econômica contribui em percentuais maiores que o indivíduo que apresenta alto grau de riqueza, as finanças daquele serão afetadas.

Com destino a entender a progressividade e regressividade do Sistema Tributário Nacional, deve-se assimilar que a estrutura de tributação consiste na propriedade, renda,

⁵² GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 7 ago. 2019.

⁵³ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 8 ago. 2019.

⁵⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 8 ago. 2019.

⁵⁵ FERNANDES, Edna Firmino Rodrigues. **Efeitos dos impostos diretos e indiretos sobre a renda disponível dos agentes econômicos brasileiros: uma análise do período 1996-2012.** 2014. 59 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Econômicas, Centro de Ciências Sociais e Aplicadas Departamento de Economia, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/1884/1/EFRF30082017.pdf>. Acesso em: 7 ago. 2019.

produção, consumo e circulação. Sendo assim, diz-se que a base é direta quando recai sobre o patrimônio e renda e é considerada indireta quando recair sobre a produção e o consumo.⁵⁶

Com relação a temática, é possível afirmar que o Sistema Tributário Nacional é regressivo, tendo em vista as alterações na legislação tributária favorecendo o grande capital e as classes mais favorecidas, que estão contribuindo menos no que tange a tributação sobre a renda. Para mais, a Administração Pública optou pela política da desoneração como forma de conservar a atuação econômica e impulsionar o investimento privado, bem como acabou por deslocar a renda do Estado para o capital portador de juros,⁵⁷ dentre outras situações que corroboram para a incidência regressiva da tributação do país.

2.2.2 Função fiscal, extrafiscal e parafiscal

Os tributos são as principais fontes de custeio do Estado. Desse modo, a receita estatal possui caráter derivado, uma vez que advém do patrimônio privado, e compulsório, haja vista não dependerem da vontade dos indivíduos para ser cobrada.⁵⁸

Ao realizar a sua atividade precípua de tributar, a Administração Pública pode recorrer a três tipos de funções distintas, das quais atingirão finalidades específicas, são elas: fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade.

A função fiscal está relacionada a competência tributária⁵⁹ e de acordo com as lições de Leandro Paulsen⁶⁰, deve ser pautada nos princípios da segurança, isonomia e capacidade tributária. Assim, a fiscalidade implica na arrecadação do tributo com o escopo de custear a máquina pública, ou seja, as despesas da Administração a fim de custear a atividade estatal.⁶¹

⁵⁶ GOULARTI, Juliano Giassi. **Sistema tributário regressivo e desigualdades sociais no Brasil**. 2017. Plataforma Política Social: caminho para o desenvolvimento. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/sistema-tributario-regressivo-e-desigualdades-sociais-no-brasil/>. Acesso em: 08 ago. 2019.

⁵⁷ GOULARTI, Juliano Giassi. **Sistema tributário regressivo e desigualdades sociais no Brasil**. 2017. Plataforma Política Social: caminho para o desenvolvimento. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/sistema-tributario-regressivo-e-desigualdades-sociais-no-brasil/>. Acesso em: 08 ago. 2019.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 7 ago. 2019

⁵⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 8 ago. 2019.

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 7 ago. 2019

⁶¹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 8 ago. 2019.

Nesse sentido, a arrecadação dos tributos seria destinada aos cofres públicos, por conseguinte, a sua instituição busca tanto remunerar a prestação de um serviço público para atender a manutenção de forma geral da Administração Pública. A exemplo do que ocorre com o Imposto sobre a Renda.⁶² Logo, entende-se que a fiscalidade, concerne a finalidade originária para qual o tributo foi criado e dever ser compreendida como regra geral da tributação, sendo aplicada na maioria dos casos.

A extrafiscalidade diz respeito a utilização de mecanismos tributários a fim de promover comportamentos incentivadores ou inibitórios, para concretizar valores defendidos na Constituição Federal.⁶³

Dessa maneira, a função extrafiscal deve ser interpretada como instrumento que busca viabilizar o desenvolvimento econômico e a reforma social, a partir da distribuição de renda com base na intervenção da economia, ou seja, a extrafiscalidade pretende corrigir os erros presentes no mercado, bem como no âmbito social.⁶⁴

Regina Helena Costa⁶⁵ aponta que a função extrafiscal encontra-se relacionada com a ideia de poder de polícia, posto que, ambos a partir da utilização dos seus respectivos mecanismos de atuação, procuram delinear as condutas dos particulares, para que se ajustem aos desígnios do interesse público.

Para mais a mesma autora coloca que o aspecto extrafiscal reputado ao tributo, pode ser concebido por intermédio de diversos instrumentos, dentre eles os mais expressivos são: a progressividade, a seletividades das alíquotas, os incentivos fiscais e concessão de isenções.

A extrafiscalidade é melhor observada nos impostos de importação e exportação, onde claramente é constatada a preocupação em controlar o comércio, a proteção da economia nacional e estimo a produção de determinados bens.⁶⁶

⁶² BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522489657/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 9 ago. 2019.

⁶³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 9 ago. 2019.

⁶⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547224035/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 9 ago. 2019.

⁶⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 25 jul. 2019.

⁶⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

Existem tributos que possuem traços fiscais e extrafiscais. Assim, com o escopo de proporcionar uma melhor compreensão do assunto, orienta-se que o tributo seja qualificado pela finalidade com base no critério predominante.⁶⁷

Parafiscal significa “ao lado do fiscal”. No âmbito do Direito Tributário o fiscal é consolidado na figura do Estado, desse modo, entende-se que a parafiscalidade guarda a ideia de uma atuação paralela à Administração Pública.⁶⁸

Sobre o tema, Ricardo Alexandre leciona que: “O tributo possui finalidade parafiscal quando a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos.”⁶⁹

A função parafiscal é relacionada à noção da capacidade contributiva ativa, delegando o pendor para arrecadar e fiscalizar a tributação para outras pessoas de direito público, que de acordo com o art. 119 do CTN é o titular da competência requerer o cumprimento. A pessoa jurídica de direito privado, poderá ser incumbida, apenas, de realizar a arrecadação dos valores, conforme o art. 7º, §3º do CTN, desde que busque concretizar a função pública. Na maioria dos casos, a pessoa que recebeu a delegação atribui para si o produto que foi arrecadado.⁷⁰

A parafiscalidade é mais observada nas contribuições dispostas no art. 149 da Constituição Federal. Desse modo, é instituída a fim de beneficiar as categorias econômicas ou profissionais. Equivale às contribuições arrecadadas pelo Sistema S, que engloba: SESC, SENAI, SESI, SEST, SENAT e SEBRAE.⁷¹

2.2.3 Tributo real e Tributo pessoal

Os tributos podem ainda ser classificados quanto ao objeto de sua incidência, a depender do menor ou maior grau de conexão existente entre o caráter material e pessoal da incidência da tributação, desse modo, estes seriam divididos em pessoais e reais.⁷²

⁶⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 9 ago. 2019

⁶⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 9 ago. 2019.

⁶⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 9 ago. 2019.

⁷¹ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015.

⁷² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

Pode-se afirmar que os tributos pessoais são aqueles que dizem respeito a aplicabilidade do fato gerador considerando o seu aspecto subjetivo, uma vez que esta classificação preza pelas características do contribuinte, respeitando, inclusive, a capacidade contributiva subjetiva.⁷³

Assim, quando caracterizamos o tributo quanto a sua pessoalidade, considera-se os traços pessoais sobre o indivíduo que será tributado. Ou seja, os aspectos subjetivos que envolvam a contribuinte serão observados no momento da tributação.

Nesse sentido, Irapuã Beltrão cita como exemplo para observar a concretização da pessoalidade do tributo, o Imposto sobre a Renda, posto que o caráter subjetivo é ponderado na mensuração, como ocorre com as micro e pequenas empresas na concessão de vantagens fiscais, bem como nas demais pessoas jurídicas.⁷⁴

O tributo real concerne a incidência de uma tributação que observa a situação em que encontra-se a coisa ou o bem.⁷⁵ Destarte, o tributo será arrecadado com base no aspecto objetivo do fato gerador, que incidirá sobre um objeto, bem ou coisa.⁷⁶ Os maiores exemplos de tributo real são: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA),⁷⁷ pois não é possível individualizar subjetivamente a capacidade dos contribuintes.

A classificação em apreço possui fundamento legal no art. 145, §1º da Constituição Federal que preconiza que sempre que houver possibilidade devem ser ponderados os aspectos pessoais na tributação. Esta classificação, inclusive, foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal – editando as Súmulas 656 e 668 – que entendeu que em relação ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) não seria admitida a progressividade, por se tratar de tributos reais.⁷⁸

⁷³ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522489657/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁷⁴ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522489657/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁷⁵ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600243/cfi/3!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁷⁶ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522489657/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁷⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁷⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600830/cfi/4!/4/4@0.00:11.6>. Acesso em: 11 ago. 2019.

Nessa perspectiva, Cláudio Carneiro⁷⁹ aponta que essa classificação do tributo, enfatizando a incidência, sofre intervenção da Teoria da personalização ou personificação, que busca concretizar a justiça da tributação. Assim, apesar da maioria dos doutrinadores entenderem que aos tributos classificados como reais não recai o mecanismo da progressividade, uma vez que esta é auferida apenas pelo aspecto subjetivo do tributo, a discussão acerca da possibilidade da incidência da progressividade sobre o ITR e IPTU é objeto de polêmica.

O STF entendeu que o IPTU é progressivo em duas situações: 1) extrafiscalidade, quando não obedecer a função social (art. 182, § 4º, inciso II da CF); 2) fiscalidade, quando obedecer ao princípio da capacidade contributiva (art. 156, inciso I c/c § 1º, inciso I da CF). Em relação ao ITR a progressividade é observada, apenas, quando houver o descumprimento da função social (art. 153, § 4º, inciso I da CF).⁸⁰

Contudo, na visão do autor Cláudio Carneiro, a progressividade só existe quando incidida nos tributos pessoais, tendo em vista que nos tributos reais a aplicação seria a do mecanismo da proporcionalidade.⁸¹

2.2.4 Tributo direto e Tributo indireto

Quando se trata da repercussão econômica do tributo, estes podem dividir-se em diretos e indiretos, que repercutem a onerosidade da arrecadação, bem como da coincidência entre aquele que é contribuinte de direito e o que efetivamente contribui.

Sobre tal classificação Luiz Flávio Matos Medrado revela que esta não possui caráter científico, pois foi constituída com a finalidade de analisar a repercussão econômica do tributo, a partir das características verificadas pelos aplicadores do direito sobre o instituto da tributação.⁸²

⁷⁹ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600243/cfi/3!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁸⁰ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600243/cfi/3!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁸¹ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600243/cfi/3!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁸² MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica**: Revista eletrônica do curso de Direito da UNIJORGE, Salvador, v. 4, n. 2, p.1-27, Jul – Dez 2010. Semestral. Disponível em: http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 12 ago. 2019.

Assim, entende-se que tributo direto é aquele em que o ônus da tributação recai sobre o contribuinte de direito, ou seja, aquela pessoa definida pela legislação tributária, como ocorre nos tributos que incidem sobre a renda.⁸³

O tributo indireto é resultante do formato que o cenário jurídico coloca a possibilidade de redistribuir o encargo tributário para pessoa distinta daquela que a legislação define como pessoa jurídica, denominada contribuinte de fato.⁸⁴

O caráter direto é facilmente observado nos tributos que incidem sobre renda e patrimônio, pois caracterizam o valor que será arrecadado a partir das condições do contribuinte, de modo a concretizar o princípio da capacidade contributiva. Ademais, ao tratar de tais tributos, a Constituição Federal indica a adoção da progressividade no cálculo do seu valor.⁸⁵

Com relação ao tributo indireto, este é melhor observado na incidência do consumo sobre bens e serviços, uma vez que ao serem tributadas, as pessoas produtoras dos bens e serviços repassam o valor pago de tributo aos consumidores finais, que ao adquirirem tal produto ou serviço estão pagando indiretamente pelo tributo que ali está inserido.⁸⁶ Essa característica indireta ocasiona a regressividade no Sistema Tributário Nacional atual, tendo em vista a forma como ocorre a arrecadação dos tributos e as consequências que acarretam na sociedade.

No entanto, de acordo com Cindy Rodrigues Dela Torres⁸⁷, o tributo indireto transmite uma falsa ideia de ser vantajoso, posto que não há transparência na sua arrecadação, haja vista

⁸³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁸⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

⁸⁵ MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica**: Revista eletrônica do curso de Direito da UNIJORGE, Salvador, v. 4, n. 2, p.1-27, Jul – Dez 2010. Semestral. Disponível em: http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁸⁶ ARAÚJO, Camila Freire Monteiro de. **Tributação dos lucros e dividendos**: diagnosticando os privilégios da renda do capital no Brasil. 2018. 63 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/27785/1/MONOGRAFIA.%20CAMILA%20FREIRE%20MONTEIRO%20DE%20ARA%c3%9aJO%20-UFPE2018.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁸⁷ TORRES, Cindy Rodrigues Dela. **A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA COMO ÓBICE À EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**. 2017. 43 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/24373/1/A%20REGRESSIVIDADE%20DA%20TRIBUTAC%c3%87AO%20COMO%20INDIRETA%20COMO%20c3%93BICE%20c3%80%20EFETIVA%c3%87%c3%83O%20DA%20JUSTI%c3%87A%20FISCAL%20-%20CRDT%20%20%28VERS%c3%83O%20FINAL%29.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

que os consumidores finais não sabem o quanto estão pagando pelo tributo ou pelo consumo, provocando uma anestesia fiscal.

2.3 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO

A tributação incidente sobre o lucro da pessoa jurídica, como é o caso do IRPJ e da CSLL, deverá observar como base de cálculo do respectivo tributo as seguintes modalidades de tributação: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado ou simples nacional.

A partir do caso concreto o regime de tributação será definido uma vez que o sistema do cálculo para a arrecadação traça várias especificidades que devem ser analisadas minuciosamente. Assim, em alguns casos a legislação aponta qual modalidade será adotada, como ocorre com o lucro real, impossibilitando uma alteração futura para o modelo de lucro presumido, tendo em vista que a própria legislação estabelece que tais pessoas jurídicas possuem estrutura organizacional suficiente para a apuração efetiva do lucro. Por outro lado, é conferida a possibilidade das empresas que optarem pela tributação a partir do lucro presumido poderem alterar-lo para o lucro real, dado que a sofisticação do regime dessa modalidade, respeita as diretrizes impostas de forma mais eficaz. Com relação ao lucro arbitrado, não há margem para escolha por parte da pessoa jurídica, uma vez que tal regime é utilizado como ferramenta à disposição do fisco para efetuar o lançamento de ofício, nos casos que a própria legislação definir. Contudo, a modalidade adotada para incidir sobre o IRPJ também deverá ser adotada para a CSLL.⁸⁸

Ademais, é importante constatar que o lucro fiscal que será tributado não perfaz o lucro efetivo da empresa⁸⁹, posto que, este sofrerá ajustes conforme disposição da legislação tributária que trata do respectivo tributo.

2.3.1 Lucro presumido

⁸⁸ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/cfi/4!/4@0.00:0.00>. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁸⁹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2019.

Diz-se que o lucro é presumido quando é atingido baseado nos percentuais que a lei atribui para tal, podendo variar conforme a atividade praticada pela pessoa jurídica que será tributada. Nessa modalidade não há que se falar em prejuízo, posto que o lucro presumido é constituído a partir da receita/faturamento da empresa ou equipada a esta legalmente.⁹⁰

Edilson Fernandes⁹¹ indica que o lucro presumido é uma das modalidades de tributação mais simples, haja vista que das notas fiscais e rendimentos financeiros é calculada a base para tributação da pessoa jurídica. Ademais, a legislação permite que os dividendos, no lucro presumido, sejam distribuídos aos sócios, tornando-se assim a principal opção adotada pelas empresas ou equiparadas.

Nessa modalidade de tributação, o lucro é obtido com base numa presunção oriunda da legislação. Além disso, via de regra, poderá ser preferido por qualquer empresa, a exceção daquelas que são impedidas pelo art. 14 da Lei nº 9.718/98 c/c art. 59 da IN RFB nº 1.700/17⁹², posto que estas são obrigadas a utilizarem o regime de tributação segundo o lucro real.

Para mais, a opção pela modalidade de tributação com base no lucro presumido deverá ser considerada ao longo de todo o exercício fiscal, ainda que o período de apuração ocorra em caráter trimestral. Contudo, caso a empresa ou equiparada, ao longo do exercício fiscal, realize atividade que a imponha ser tributada com base no lucro real, dentro das hipóteses legais, a modalidade de tributação poderá ser alterada no curso do exercício financeiro.⁹³

Em vista disto, Edilson Fernandes⁹⁴ aponta que o cálculo para a apuração do lucro presumido é resultado de um percentual da receita bruta da pessoa jurídica com os ajustes

⁹⁰ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/cfi/4!/4@0.00:0.00>. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁹¹ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei no 12.973, de 2014**. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4@0.00:7.19>. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁹² FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei no 12.973**, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4@0.00:7.19>. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁹³ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei no 12.973**, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4@0.00:7.19>. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁹⁴ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei no 12.973**, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4@0.00:7.19>. Acesso em: 12 ago. 2019.

impostos pela legislação tributária. Tais ajustes correspondem às deduções dos descontos comerciais incondicionados, devoluções, cancelamentos, IPI e ICMS (por se tratar de encargos que são repassados) se forem o caso. Essas deduções estão vinculadas ao avanço do objeto social da respectiva empresa.

O mesmo autor coloca que sobre o percentual da receita ajustada, será aplicado o percentual referente a presunção que varia de acordo com a atividade desempenhada pela empresa, a fim de obter a base de cálculo para tributação.⁹⁵

A opção pelo lucro presumido concede a vantagem ao empresário de que caso a pessoa jurídica possua um lucro superior ao percentual na legislação para essa modalidade de tributação, ela só pagará aquilo que informou em caráter de presunção. Contudo, será obrigada a pagar conforme a presunção, também, ainda que obtenha prejuízos naquele exercício⁹⁶

2.3.2 Lucro real

Na modalidade de tributação baseada no Lucro real, a referência encontra-se nas escriturações registradas conforme exigência legal, propiciando a constatação contábil para que ocorra a devida apuração do lucro, devendo tomar como base para o cálculo do tributo tal valor.⁹⁷

Desse modo, Sacha Calmon Coêlho define o lucro real da seguinte forma:

Constitui lucro real o lucro operacional da pessoa jurídica acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais (acessórias). Decorre do balanço social e da conta de lucros e perdas, refletindo contabilidade que deve ser comprovada por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e na forma estabelecida pela legislação comercial e fiscal, ainda que a pessoa jurídica opere dentro e fora do país (renda mundial).⁹⁸

⁹⁵ Os percentuais mencionados serão expostos no próximo capítulo do presente trabalho.

⁹⁶ PIRES, Cleyber Valença Cordeiro. **A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO INDUTORA: um enfoque no Imposto sobre a Renda.** 2012. 105 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012. Disponível em:

<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10181/1/Disserta%a7%a3o%20de%20Mestrado%20-20Cleyber%20Valen%a7a%20Cordeiro%20Pires.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁹⁷ PESSOA, Rayssa Carla Leal. **COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO SIMPLES E PRESUMIDO: um estudo de caso de uma microempresa de representação comercial no município de João Pessoa.** 2018. 41 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Finanças e Contabilidade, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2018. Disponível em:

<https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/12067/1/RCLP17102018.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530979935/cfi/6/74!/4/112/2/2@0:71.5>. Acesso em: 12 ago. 2019.

Assim, ainda que a palavra “real” transmita a ideia de verdadeiro, o lucro real refere-se ao lucro “societário” uma vez que o lucro líquido apurado ao longo do exercício sofrerá adições (de despesas não dedutíveis e aqueles sujeitos à tributação que estão fora da contabilidade), exclusões (de receitas não tributadas e os valores fora da seara da contabilidade) e compensações (aproveitamento dos prejuízos de períodos anteriores). As despesas que são consideradas para a demonstração contábil podem ser: dedutíveis, com dedutibilidade limitada ou não dedutíveis. Em relação as receitas, observadas para apuração contábil, estas serão: tributáveis ou não tributáveis.⁹⁹

Portanto, verifica-se que para a aplicação da modalidade do lucro real é fundamental a existência do livro contábil, onde contam as informações acerca da atividade econômica da pessoa jurídica, facilitando, inclusive, o cálculo a ser realizado para a tributação desta.

Destarte, a ausência ou atraso do livro contábil pode acarretar a não utilização do sistema de lucro real, por afetar a forma de comprovação de sua escrituração, com exceção dos casos em que essa irregularidade puder ser sanada.¹⁰⁰

A IN RFB nº 1.700/17 é responsável por definir quais as pessoas jurídicas que podem utilizar da modalidade em apreço, bem como definir de que modo é realizado as adições, exclusões e compensações do lucro líquido para que seja alcançado o valor do lucro real.

2.3.3 Lucro arbitrado

O art. 226 da IN RFB nº 1.700/17 elenca as hipóteses em que ocorrerá a tributação pela modalidade do lucro arbitrado, bem como a forma que este será calculado quando conhecida ou não a receita bruta da pessoa jurídica.

O lucro arbitrado pode ser entendido como a modalidade de tributação que não é colocada a escolha do contribuinte, posto que será empregada pelo Fisco nos casos em que a pessoa jurídica não realiza corretamente a escrituração de sua contabilidade, seja de forma intencional ou accidental.¹⁰¹

⁹⁹ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei no 12.973**, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4/4@0.00:7.19>. Acesso em: 12 ago. 2019.

¹⁰⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530979935/cfi/6/74!/4/112/2/2@0:71.5>. Acesso em: 12 ago. 2019.

¹⁰¹ PIRES, Cleyber Valença Cordeiro. **A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO INDUTORA: um enfoque no Imposto sobre a Renda**. 2012. 105 f. Dissertação

Essa forma de tributação consiste numa hipótese alternativa¹⁰², dado que na realidade o contribuinte seria tributado em outra modalidade, contudo ao ser constatada falha em relação a demonstração contábil, obriga-se a pessoa jurídica a seguir a tributação baseada no lucro arbitrado.

O cálculo do lucro ajustado pode seguir de duas formas distintas a depender do conhecimento ou não do valor da receita bruta.

Nesse sentido a IN RFB nº 1.700/17 em seu art. 227 descreve acerca do cálculo do lucro arbitrado quando conhecida o montante da receita bruta, senão vejamos:

O lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais estabelecidos no § 4º sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.¹⁰³

Os percentuais mencionados no artigo supracitado que devem ser aplicados a receita bruta são de 1,92%; 9,6%; 19,2% e 38,4% que variam conforme a atividade desempenhada pela respectiva pessoa jurídica.¹⁰⁴

No caso de a receita bruta não ser conhecida, o art. 232 da IN RFB nº 1.700/17 preconiza que o resultado do arbitramento será determinado de ofício aplicando-se os seguintes coeficientes:

Tabela 1: Coeficientes para aplicação no cálculo do lucro arbitrado quando a receita bruta é desconhecida.

1,5	Do lucro real, no caso do IRPJ, e do resultado ajustado, no caso da CSLL, referentes ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais
0,12	Da soma dos valores do ativo circulante e do ativo não circulante, existentes no último balanço patrimonial conhecido

(Mestrado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012. Disponível em:

<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10181/1/Disserta%3a7%c3%a3o%20de%20Mestrado%20-%20Cleyber%20Valen%c3%a7a%20Cordeiro%20Pires.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

¹⁰² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530979935/cfi/6/74!/4/112/2/2@0:71.5>. Acesso em: 13 ago. 2019.

¹⁰³ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 13 ago. 2019.

¹⁰⁴ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 13 ago. 2019.

0,21	Do valor do capital, inclusive sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade
0,15	Do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido
0,4	Do valor das compras de mercadorias efetuadas no trimestre
0,4	Da soma, em cada trimestre, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem
0,8	Da soma dos valores devidos no trimestre a empregados
0,9	Do valor do aluguel devido no trimestre

Fonte: Instrução Normativa nº 1.700/17 da Receita Federal

2.3.4 Simples Nacional

O Sistema Nacional surge com a ideia precípua de conferir um tratamento favorecido as micro e pequenas empresas. De acordo com a Lei Complementar nº 123/06 foi criado o mecanismo do Simples Nacional buscando-se estabelecer um regime compartilhado que se possa cobrar, arrecadar e fiscalizar os tributos dessas respectivas empresas.¹⁰⁵

De acordo com a Receita Federal todos os entes federativos participam, sendo administrado por um Comitê Gestor. Para mais, informa que o Simples Nacional é irretratável, tendo em vista que será válido ao longo de todo o ano calendário.

A participação da micro e pequena empresa no regime de tributação pelo Simples Nacional está facultada a observância do limite de faturamento desta, além da atividade empresarial desenvolvida, posto que a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) elenca as que serão admitidas.¹⁰⁶

O Simples Nacional implica numa única guia que será utilizada para todos os entes da Federação, uma vez que é recolhida pela União, mas será repassada aos demais entes. A arrecadação abrange os seguintes tributos: ISS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, IPI, ICMS e CPP,

¹⁰⁵ BRASIL. **O que é o simples nacional?** Disponível em:

<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>. Acesso em: 06 set. 2019.

¹⁰⁶ PESSOA, Rayssa Carla Leal. **COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO SIMPLES E PRESUMIDO: um estudo de caso de uma microempresa de representação comercial no município de João Pessoa.** 2018. 41 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Finanças e Contabilidade, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/12067/1/RCLP17102018.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

através de uma guia específica denominada de Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).¹⁰⁷

A modalidade de tributação denominada de Simples Nacional implica numa forma de proteger aquela pessoa jurídica de pequeno porte, para que esta possa figurar em posição semelhante, no âmbito da concorrência no mercado. Nesse sentido, não há que se falar em violação ao princípio da igualdade, tendo em vista que ela foi criada no intuito de concretizar os objetivos constitucionais relacionados a atividade econômica.¹⁰⁸

Posto isso, pode-se afirmar que o Simples Nacional constitui um avanço para a economia nacional, no sentido de buscar materializar uma paridade de condições, bem como para o instituto da tributação, haja vista que auxilia a atividade dos entes federados no exercício de suas funções fiscais.

¹⁰⁷ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 13 ago. 2019.

¹⁰⁸ PIRES, Cleyber Valença Cordeiro. **A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO INDUTORA: um enfoque no Imposto sobre a Renda**. 2012. 105 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10181/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20de%20Mestrado%20-%20Cleyber%20Valen%c3%a7a%20Cordeiro%20Pires.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O LUCRO DA PESSOA JURÍDICA NO BRASIL

3.1 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

3.1.1 Conceito

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) consiste num tributo federal, que possui o escopo de financiar a Seguridade Social, fundamentada na Constituição Federal em seu art. 195, inciso I, alínea *c*, que atribui competência a União para instituir uma contribuição que será paga pelas empresas, com a finalidade de custear a seguridade social¹⁰⁹, senão vejamos:

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 lucro.¹¹⁰

A Constituição Federal não definiu o conceito de lucro, conferindo liberdade ao legislador ordinário para tratar de tal elucidação. Desse modo, surge a ideia de caracterização do lucro como acréscimo patrimonial atinente a atividade desempenhada pela pessoa jurídica.

Nesse sentido, a CSLL seguindo o requisito da referibilidade¹¹¹ impõe as contribuições sociais, incidindo apenas ao grupo de contribuintes a que se refere a respectiva atividade, ou seja, sobre todas as Pessoas Jurídicas domiciliadas no Brasil e equiparadas, à exceção daquelas que possuem imunidade ou são isentas.

A Subsecretaria de Tributação e Contencioso da Receita Federal aponta que além das pessoas acima elencadas, é responsável pelo pagamento da CSLL: as entidades sem fins lucrativos, definidas no Decreto nº 3.048/99, que não se enquadram nos casos de isenção dispostos no art. 15 da Lei nº 9.532/97; as associações de poupança e empréstimos, além das

¹⁰⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo.** 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2012.

¹¹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

¹¹¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo.** 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2012.

bolsas de valores e mercadores, apesar de serem isentas do pagamento do imposto sobre a renda.¹¹²

O sujeito ativo e, portanto, credor, será a própria União, tendo em vista que não houve delegação dessa competência a outro ente público. Assim foi instituída a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da Administração Direta da União, que será responsável por realizar a arrecadação.¹¹³

A finalidade específica dessa contribuição restringe-se a financiar a seguridade social no que reporta a aplicação do valor arrecadado em serviços públicos, esta consiste na organização da proteção social que abarca a previdência social, a assistência social e os direitos inerentes à saúde, de modo que seja desenvolvido um conjunto de políticas públicas com interesse universal.¹¹⁴

Em síntese, a CSLL corresponde a uma parcela que as empresas contribuem, incidindo sobre o Lucro destas, ou seja, o valor que é acrescido ao patrimônio da empresa, decorrente do exercício da atividade por ela realizada.¹¹⁵

Desse modo, pode-se afirmar que o fato gerador dessa Contribuição Social consiste no Lucro das Pessoas Jurídicas.¹¹⁶ Por essa razão, o tributo em apreço provoca impactos consideráveis na economia nacional. Assim, é admitido que em face do pacto federativo existente, a União opte em ajustar as alíquotas da CSLL, ao invés das alíquotas do IRPJ.¹¹⁷

A Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988 foi responsável por instituir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido além de conferir demais providências acerca da respectiva temática.

¹¹² BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL**. 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>. Acesso em: 03 jul. 2019.

¹¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2012.

¹¹⁴ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA (Comp.). **Políticas Sociais: acompanhamento e análise**. [s.i]: Njobs Comunicação, 2008. (Vinte anos da Constituição Federal). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/politicas_sociais/bps_17_vol001_completo.pdf. Acesso em: 01 jul. 2019.

¹¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 01 jul. 2019.

¹¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015.

¹¹⁷ ELLERY JUNIOR, Roberto. **IMPACTOS ECONÔMICOS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**. In: SACHSIDA, Adolfo (Org.). **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas**. Brasília: Ipea, 2017. Cap. 7. p. 183-201. Disponível em:

http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7958/1/Tributa%a7%a3o%20no%20Brasil_estudos_ideias%20e%20propostas.pdf. Acesso em: 02 jul. 2019.

A base de cálculo dessa contribuição, isto é, a parcela do crédito tributário que corresponde ao montante da riqueza de determinada empresa ou equiparada a ela que será tributada, é identificada a partir da modalidade de lucro adotada: quais sejam: lucro presumido, lucro real e lucro arbitrado, de acordo com a Lei nº 9.430/96 em seu art. 28 c/c art. 1º, bem como no art. 28 da Instrução Normativa da RFB nº 1700/17, que explica:

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.¹¹⁸

Portanto, essa base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não será o lucro contábil em si, uma vez que este sofrerá ajustes estabelecidos nos dispositivos legais. O lucro tributável consistirá no resultado dos ajustamentos que ocorrerão com base na modalidade de lucro escolhida para tributar a CSLL, devendo acompanhar a opção adotada no caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, com as devidas adições, deduções e compensações instituídas pela legislação tributária.¹¹⁹

De acordo com o art. 34 da IN RFB nº 1.700/17, a base de cálculo mensal da CSLL, será calculada com percentuais aplicáveis à receita bruta, que irão variar de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte. No caso da modalidade de tributação mais adotada pelas pessoas jurídicas, lucro presumido, os valores seriam:

Tabela 2: Atividade x Base de Cálculo da CSLL no regime de tributação do lucro presumido.

Atividade	Base de cálculo da CSLL
Comerciais, industriais, serviços hospitalares e transporte	12%
Prestação de serviços em geral, com exceção dos serviços hospitalares e transporte	32%

¹¹⁸ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 13 ago. 2019.

¹¹⁹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2019.

Intermediações de negócios	32%
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza	32%
Prestação cumulativa e continua dos serviços de assessoria de creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de risco, administração de contas a pagar e a receber, e compra de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços	32%

Fonte: Instrução Normativa nº 1.700/17 da Receita Federal

No caso de o contribuinte exercer mais de uma atividade com percentuais distintos, o cálculo será realizado individualmente, de acordo com a respectiva porcentagem e receita bruta ajustada. Após, os valores obtidos dos cálculos executados serão somados e o resultado corresponderá a base de cálculo a ser considerada para a aplicação da alíquota.¹²⁰

Do resultado logrado serão deduzidos os valores referentes as devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos, podendo incidir outras deduções específicas a depender das particularidades da atividade desempenhada.

Para mais, a IN RFB nº 1.700/17 dispõe que da base de cálculo deverá ser acrescida “no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na receita bruta”¹²¹.

A Lei nº 11.727/08 em seu art. 17 conferiu nova redação ao artigo 3º da Lei nº 7.689/88, definindo as alíquotas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em 15% para as pessoas jurídicas que atuam como: pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização; bancos de qualquer espécie; distribuidoras de valores mobiliários; corretoras de câmbio e de valores mobiliários; sociedades de crédito, financiamento e investimentos; sociedades de crédito

¹²⁰ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973**, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4/4@0.00:7.19>. Acesso em: 02 jul. 2019.

¹²¹ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 02 jul. 2019.

imobiliário; administradoras de cartões de crédito; sociedades de arrendamento mercantil e associações de poupança e empréstimo. Em relação as demais pessoas jurídicas, sem qualquer ressalva quanto ao regime trimestral ou anual que venha a ser adotado, a alíquota será de 9%.¹²²

No entanto, com o advento da Lei nº 13.169/15 as alíquotas da CSLL sofreram novas alterações. O art. 1º, inciso I, estabelece que para as pessoas jurídicas que atuam com capitalização e seguro privado, bem como aquelas previstas na Lei Complementar nº 105/01, §1º, incisos I a VII e X, a alíquota será de 20%, durante o intervalo de 1º de outubro de 2015 a 31 de dezembro de 2018, retomando a 15% a partir de 1º de janeiro de 2019. O inciso II, indica que no período entre 1º de outubro de 2015 a 31 de dezembro de 2018, a alíquota será de 17% para as pessoas jurídicas do inciso IX, do §1º, art. 1º da Lei Complementar nº 105/01, restabelecendo o percentual de 15% a partir de 1º de janeiro de 2019. Por fim, com relação as demais pessoas jurídicas as alíquotas não foram majoradas, permanecendo 9%. Esses aumentos implementados em meados de 2015, consistia num conjunto de medidas de ajuste fiscal adotadas pelo governo federal. Cabe destacar que essas alíquotas incidirão sobre a base de cálculo encontrada a partir do lucro da empresa.¹²³

A apuração da CSLL poderá ocorrer em regime anual, que acontecerá em 31 de dezembro de cada exercício, de acordo com a Lei nº 7.689/88, como também a contribuição em epígrafe poderá ser apurada em regime trimestral, que consoante Lei nº 9.430/96 ocorrerá em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Caso seja elegida a apuração trimestral, Leandro Paulsen aponta que a pessoa jurídica poderá optar por parcelar no máximo em três quotas, que serão atualizadas conforme taxa referencial do Sistema de Liquidação e de Custódia (SELIC). Contudo, a escolha da pessoa jurídica pelo regime de apuração da CSLL deverá acompanhar a forma que for preferida para apurar o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.¹²⁴

Ademais, a IN RFB nº 1.700/17 em seu art. 31, §3º coloca que o período de apuração será anual, apenas na hipótese da pessoa jurídica sujeitar-se à tributação baseada no lucro real, com o pagamento a ser realizado por estimativa.¹²⁵

¹²² BRASIL. **Lei 11.727 de 23 de junho de 2008**. Brasília, 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm. Acesso em: 03 jul. 2019.

¹²³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.mnhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015744/cfi/6/10!/4/22/2@0:100>. Acesso em: 03 jul. 2019.

¹²⁴ BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL**. 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>. Acesso em: 03 jul. 2019.

¹²⁵ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 03 jul. 2019.

3.1.2 Compensação da base de cálculo negativa

A base de cálculo negativa da empresa ou equiparada, ou seja, o prejuízo obtido pela empresa no exercício anterior, poderá ser compensada, para isso a Subsecretaria de Tributação e Contencioso dispõe que a empresa ou equiparada a ela deve manter os livros e demais documentos comprobatórios fiscais impostos por lei.

De acordo com os apontamentos estabelecidos pela Receita Federal, a base de cálculo negativa poderá ser compensada com os períodos que forem apurados posteriormente, aplicando os ajustes previstos nas legislações que disciplinam a CSLL, contudo o limite máximo permitido para que ocorra a redução corresponde ao percentual de 30%. Para mais, a compensação em apreço também poderá ocorrer sobre a base de cálculo da atividade rural que foi apurada em igual período.

Todavia, os artigos 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 disciplinam que não é permitido que o ente que será tributado compense sua base de cálculo negativa se durante o período que se busca realizar a compensação ou que se esteja apurando o lucro ocorra modificação da atividade exercida pela empresa ou alteração do controle societário. Além disso, também não será permitido que a empresa que esteja sucedendo processo de incorporação, cisão ou fusão compense a base de cálculo negativa com a pessoa jurídica anterior, ou seja, que a pessoa jurídica sucessora compense sua base de cálculo negativa com a da pessoa jurídica sucedida. A exceção ocorre nos casos em que houver cisão parcial, dado que será permitida que a compensação ocorra de modo proporcional à base de cálculo negativa.¹²⁶

A Subsecretaria de Tributação e Contencioso também explana acerca da compensação da base de cálculo negativa no caso de atividade rural. Nesse sentido, a partir da MP nº 1.991-15, de 2000, art. 42, dispõe que é possível a compensação com o apurado nos exercícios pospositivos, tanto com relação às atividades rurais, como também das demais atividades, desde que seja realizado os respectivos ajustes. Contudo, na hipótese da atividade a ser compensada se tratar da rural, não será imposto o limite de 30% anteriormente mencionado, mas se a compensação ocorrer com o resultado das atividades em geral, o limite deverá ser respeitado.

¹²⁶ BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL**. 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>. Acesso em: 03 jul. 2019.

Segundo Leandro Paulsen,¹²⁷ a compensação da base de cálculo negativa não intercorre de forma automática, pois esta implica numa deliberação da legislação tributária com espoco de minimizar os impactos da carga tributária.

O STF buscando se posicionar acerca da matéria, considera constitucional, as leis que limitam as compensações da base de cálculo negativa anteriores. Como exemplo desse posicionamento, podemos citar o Tema 117 de Repercussão Geral, alvo de Recurso Extraordinário nº 591.340 em que se discutia a constitucionalidade, ou não, dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, como também dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 que tratam da limitação em 30% para cada ano-base, referente a compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O julgamento ocorreu em 27 de junho de 2019 e por maioria dos votos foi negado provimento ao respectivo recurso extraordinário, sendo fixada a seguinte tese: “é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”.¹²⁸

3.1.3 Pagamento da CSLL

Consoante preconiza a Receita Federal¹²⁹, órgão responsável pela arrecadação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o pagamento desta deverá ser realizado em agências bancárias, contratadas pela União para prestar o serviço de arrecadação. Além disso, esse pagamento ocorrerá por intermédio do documento emitido pela Receita Federal denominado de “Documentação de Arrecadação de Receitas Federais – DARF”, com seu devido código, que irá variar a depender da atividade desempenhada pela Pessoa Jurídica.

A Instrução Normativa RFB nº 1700/17¹³⁰ em seu Título VIII dispõe acerca do Pagamento da CSLL. Nesse sentido, o art. 55 da mencionada Instrução Normativa trata do pagamento relativo ao trimestre, que será realizado em quotas iguais e sucessivas, referente ao último dia útil dos meses subsequentes aos que foram encerradas as apurações. Quanto ao valor,

¹²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 29 jul. 2019.

¹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 591.340. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 27 de junho de 2019. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 27 jun. 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2633289>. Acesso em: 04 jul. 2019.

¹²⁹ BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL**. 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>. Acesso em: 03 jul. 2019.

¹³⁰ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 03 jul. 2019

a quota mínima será de R\$ 1.000,00 (mil reais), contudo, caso o montante seja inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais), o pagamento será realizado em quota única. Ademais, esta poderá sofrer acréscimo da taxa Selic de 1% no mês que será pago.

Com relação ao pagamento do período anual, o art. 57 da Instrução Normativa RFB nº 1700/17 indica que o apurado em 31 de dezembro, por aqueles que adotarem o pagamento por estimativa, poderá ser pago em quota única até março do ano seguinte, se o saldo for positivo, no entanto, se o saldo obtido for negativo, poderá sofrer restituição ou compensação, ambos incidindo juros com base na taxa Selic.

A Lei 10.637/02 em seu art. 38 apresenta o instituto do Bônus de Adimplência Fiscal, que atinge também a CSLL, por ser arrecadada pela Secretaria da Receita Federal, aplicando-se as pessoas jurídicas que optarem pela tributação com base no lucro presumido ou no lucro real. Para a incidência desse bônus é observado os últimos cinco anos-calendários.

No caso da aplicação do Bônus de Adimplência Fiscal na CSLL, a Subsecretaria de Tributação e Contencioso da Receita Federal informa que será aplicado 1% sobre a base de cálculo da contribuição relativa ao ano-calendário que se deseja aproveitar. Quando apurado em regime trimestral, o bônus deverá ser calculado sobre os quatro trimestres do ano-calendário.

Quanto a utilização desse bônus, esta poderá ocorrer deduzindo da CSLL devida, da seguinte maneira: “1) no último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no resultado ajustado trimestral ou resultado presumido; 2) no ajuste anual, na hipótese de pessoa jurídica tributada com base no resultado ajustado anual.”¹³¹

Se por acaso o bônus não puder ser aproveitado durante aquele respectivo período de apuração, poderá ser aplicado nos anos-calendários subsequentes, baseado no resultado ajustado do trimestre ou presumido, como também no resultado ajustado do ano.¹³²

O §3º do art. 38 da Lei nº 10.637/02 trata das pessoas que não desfrutarão do bônus, aquelas que os tributos e contribuições são administradas pela Receita Federal com: “lançamento de ofício, débitos com exigibilidade suspensa, inscrição em dívida ativa,

¹³¹ BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.** 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>. Acesso em: 05 jul. 2019.

¹³² BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.** 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>. Acesso em: 03 jul. 2019.

recolhimentos ou pagamentos em atraso, falta ou atraso no pagamento de obrigações acessórias.”¹³³

O Bônus de Adimplência Fiscal deverá ser registrado pela contabilidade daquela pessoa jurídica que será beneficiada. No caso da má utilização desse bônus, será aplicada uma multa que varia de 150% e 225% sobre o valor da CSLL, de acordo com o que consta nos §§ 8º e 9º, do art. 38 da Lei nº 10.637/02.

Como foi anteriormente aludido o valor a ser pago da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é resultado da base de cálculo, a depender da modalidade de tributação escolhida para fins do recolhimento do IRPJ, com seus devidos ajustes, juntamente com as alíquotas, determinadas pela legislação tributária.

Nessa perspectiva é possível que a Administração Pública admita deduções na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a depender do caso concreto, bem como dos normativos legais que versam acerca da matéria.

Contudo, conforme leciona Kiyoshi Harada,¹³⁴ a Lei nº 9.249/95 encetou alterações quanto a esta contribuição social, dentre elas o seu art. 13 vedou algumas deduções na base de cálculo da CSLL:

- I – de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;
- II – das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- III – de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- IV – das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- V – das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;
- VI – das doações, exceto as referidas no § 2º;
- VII – das despesas com brindes.¹³⁵

3.1.4 Imunidade e Isenção CSLL

Eduardo Sabbag define imunidades como sendo:

¹³³ BRASIL. **Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637comilado.htm. Acesso em: 06 set. 2019.

¹³⁴ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015.

¹³⁵ BRASIL. **Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 06 set. 2019.

As imunidades tributárias apresentam-se como normas constitucionais de desoneração tributária. Em outras palavras, são mandamentos que distanciam a tributação, por vontade do legislador constituinte, que assim se manifesta objetivando homenagear determinados valores inalienáveis da pessoa.¹³⁶

Desse modo, comprehende-se que a imunidade é um dos institutos do Direito Tributário responsáveis por limitar a tributação, com respaldo em valores insignes na Constituição Federal.

A isenção, de acordo com entendimento de Cláudio Borba, implica na dispensa ao pagamento do tributo¹³⁷. Nesse caso, o fato gerador efetivamente acontece importando no surgimento da obrigação tributária, contudo, o crédito tributário não é constituído, uma vez que, não houve o lançamento.

A principal diferença entre os dois institutos é que a imunidade possui previsão constitucional e consiste na ausência de incidência tributária, no que diz respeito a isenção, esta possui previsão em lei e presume-se que haja obrigação tributária, embora o pagamento do tributo seja dispensado.¹³⁸

No âmbito da imunidade tributária com relação a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Constituição Federal, em seu art. 195, § 7º, preconiza que: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benfeicentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Esta, como sendo lei federal, pois refere-se as contribuições sociais.¹³⁹

Apesar da utilização da expressão “isentas”, entende-se que a Constituição Federal trata do instituto da imunidade tributária. A maioria dos autores do direito tributário acreditam que houve uma imprecisão técnica do legislador ao utilizar a expressão acima transcrita, uma vez que como anteriormente apontado, nos casos em que a própria Carta Magna atribui competência de tributação, onde ela mesma poderá conceder ou não, a depender das respectivas circunstâncias.

Nesse seguimento, Adriana Zawada Melo ao comentar o dispositivo legal citado, dispõe que:

¹³⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**— 5. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530975739/cfi/6/10!/4/20/2@0:43.5>. Acesso em: 05 jul. 2019.

¹³⁷ BORBA, Cláudio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Método, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530983857/cfi/6/10!/4/6/2@0:0>. Acesso em: 05 jul. 2019.

¹³⁸ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600243/cfi/3!/4/4@0:00:0.00>. Acesso em: 05 jul. 2019.

¹³⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

Trata o presente parágrafo de imunidade assegurada às entidades benfeiteiros da assistência social quanto ao custeio da seguridade social. O fundamento dessa imunidade, de fácil percepção, é que tais entidades integram o sistema de seguridade social, junto com o Poder Público, ainda que de forma complementar e facultativa. Aliás, é exatamente essa a razão pela qual essas entidades podem se beneficiar de tal imunidade, pois o benefício fiscal é um estímulo ao desempenho das atividades de assistência social.¹⁴⁰

A maior problemática existente quanto a imunidade dessa contribuição social, diz respeito a imunidade das receitas decorrentes de exportação, com previsão no art. 149, § 2º, I, que dispõe: “As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.”¹⁴¹

O dispositivo legal em apreço trata de imunidade objetiva, uma vez que, o que importa para apreciação são as receitas que decorrem de exportação, que limitam a tributação das contribuições sociais.¹⁴²

Como anteriormente elucidado, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é uma das contribuições previstas no art. 195, inciso I, alínea *c*, da CF que tem o escopo de financiar a seguridade social, e, portanto, não poderia tributar sobre as receitas que decorrem de exportação.

Nada obstante, o Plenário do Supremo Tribunal Federal discutiu a temática com a decisão do RE 474.132/SC adotando que a CSLL incidirá sobre as receitas derivadas de exportação, fundamentando sua deliberação no fato de que a Constituição Federal ao tratar dessa imunidade utiliza a palavra “receita” e o fato gerador da CSLL é o “lucro”.¹⁴³

Alguns autores defendem que a decisão do Supremo Tribunal Federal foi equivocada, tendo em vista que deveria estar pautada no fato da CSLL ser uma contribuição social, como aponta a própria denominação e também a Constituição Federal, não importando subespécie tratada no fato gerador. Ou seja, essa corrente defende que as receitas de exportação carecem de ser deduzidas da base de cálculo da CSLL.¹⁴⁴

¹⁴⁰ MACHADO, Costa (Org.); Anna Cândida da Cunha Ferraz (Coord.). **Constituição Federal Interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014.

¹⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

¹⁴² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015744/cfi/6/10!/4/22/2@0:100>. Acesso em: 06 set. 2019.

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 529.583. Relator: Min. Ayres Britto. **Diário Oficial da União**. Brasília, 26 abr. 2012. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21535540/agreg-no-recurso-extraordinario-re-529583-rs-stf/inteiro-teor-110372784>. Acesso em: 6 set. 2019.

¹⁴⁴ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015.

No que tange a figura tributária da isenção sobre a CSLL, algumas são as leis que tratam dessa forma de limitação ao poder de tributar. A Lei nº 9.532/97 em seu art. 15, admite que:

“Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”.¹⁴⁵

Nessa concepção, a Solução de Consulta COSIT nº 159, de 24 de junho de 2014, publicada pela Receita Federal, esclareceu que:

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL EMENTA: ASSOCIAÇÃO. SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. ATIVIDADES ECONÔMICAS. LIVRARIA. GRÁFICA. REQUISITOS. Para efeitos da isenção da CSLL - outorgada às organizações religiosas de caráter educativo, cultural e de assistência social, constituídas na forma de associação sem fins lucrativos – são admissíveis as atividades de livraria e de gráfica, desde que, sem prejuízo dos demais requisitos legais, tais atividades se identifiquem com aquelas para as quais foi criada a entidade, e que os resultados obtidos se apliquem integralmente nos fins institucionais. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 111, II; Lei nº 9.532, de 1997, art. 15; e Parecer Normativo CST nº162, de 1974.¹⁴⁶

Ademais, a Lei nº 10.865/04 em seu art. 39 c/c o art. 48, preconiza que as sociedades cooperativas em consonância com a sua legislação específica estarão isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a contar de 1º de janeiro de 2005. Contudo, essa isenção não será aplicável às sociedades cooperativas de consumo.¹⁴⁷

3.2 IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

3.2.1 Conceito

A Constituição Federal em seu art. 153, inciso III é responsável por conferir competência à União para instituir o Imposto sobre a Renda, vejamos: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza.”¹⁴⁸

¹⁴⁵ BRASIL. **Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Brasília, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm. Acesso em: 06 set. 2019.

¹⁴⁶ BRASIL. **Solução de consulta Cosit nº 159 , de 16 de maior de 2019**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101032>. Acesso em: 06 set. 2019.

¹⁴⁷ BRASIL. **Lei 10.865 de 30 de abril de 2004**. Brasília, 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm. Acesso em 06 set. 2019.

¹⁴⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

O Imposto de Renda ocupa a primeira posição em arrecadação entre os impostos federais e possui a finalidade fiscal como a mais destacável.¹⁴⁹

O art. 43 do Código Tributário Nacional¹⁵⁰ dispõe acerca do seu fato gerador, que consiste na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Tal dispositivo é objeto de incessante contenda em relação aos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, para que haja uma interpretação concreta e palpável do dispositivo legal.¹⁵¹

Nessa linha, Ricardo Alexandre¹⁵² pontua que ao longo de suas obras tem adotado a ideia de juridicidade ou não da conduta. Por exemplo, no caso de um rendimento advindo do tráfico de drogas, a importância para a aferição do fato gerador, na realidade, é identificar se houve ou não aumento patrimonial.

Contudo, pontilha que outros aplicadores do direito entendem que a relevância para a correta aplicação do fato gerador traduz-se na dicotomia entre disponibilidade jurídica e econômica, ou seja, compreender qual o exato momento em que ocorreu o acréscimo do patrimônio do contribuinte. Desse modo, Ricardo Alexandre¹⁵³ irá definir disponibilidade jurídica como a aquisição dos direitos de crédito, que não se encontram sujeitos a condições suspensivas, enquanto a disponibilidade econômica figuraria como um alcance da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou coisas que possam ser convertidas nele, sendo incorporadas ao patrimônio por intermédio de ato ou fato jurídico.

A base de cálculo é apresentada no art. 44 do CTN, como sendo o montante real, presumido ou arbitrado, da renda ou dos proventos de qualquer natureza.¹⁵⁴ Ou seja, a base de cálculo, assim como ocorre com a CSLL, está assentada na modalidade de tributação que o contribuinte do IRPJ adotar.

No tocante as alíquotas operadas para o cálculo do IRPJ, a IN RFB nº 1700/17 em seu art. 29, alinha que o percentual da alíquota do IRPJ será de 15%. Contudo, o § 1º complementa que:

¹⁴⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

¹⁵⁰ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 08 jul. 2019.)

¹⁵¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

¹⁵² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

¹⁵³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

¹⁵⁴ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 08 jul. 2019.

A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional do imposto sobre a renda à alíquota de 10% (dez por cento).¹⁵⁵

Por fim, o art. 45 do CTN trata dos contribuintes do Imposto de Renda, que consiste nos titulares que dispõe o art. 43 do mesmo Código. Assim, pode-se afirmar que esse imposto será tributado sobre a renda das pessoas físicas, como também sobre as pessoas jurídicas, a última reputada ao presente estudo.

Leandro Paulsen lista as legislações que versam sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), sendo elas: Lei nº 8.981/95, Lei nº 9.430/96, a IN RFB nº 1700/17 e o Decreto nº 9.580/18, que revogou o antigo Decreto nº 3000/99.¹⁵⁶

De acordo com o disposto na Constituição Federal o cerne desse imposto se encontra na renda e proventos de qualquer natureza, pois implica o que efetivamente poderá ser tributado.

Roque Antônio Carrazza¹⁵⁷ defende que esses conceitos podem ser obtidos com respaldo na própria Constituição Federal e tece uma crítica aqueles doutrinados que conferem liberdade ao legislador federal definir a renda, bem como os proventos de qualquer natureza, pois considera ato de transgredir o disposto na Carta Magna.

A maioria dos doutrinadores traçaram uma própria linha acerca dessa temática, definindo o fato gerador: renda e proventos de qualquer natureza, adotando, basicamente, a mesma linha de raciocínio. Desse modo, entende-se que a renda implica no acréscimo patrimonial líquido que se apura em determinado período, ou seja, a aquisição de uma nova riqueza junto ao patrimônio do contribuinte.¹⁵⁸ Segundo Ricardo Alexandre: “O conceito de renda compreende o produto do capital (como os rendimentos obtidos com uma aplicação financeira), do trabalho (como o salário recebido pelo empregado) ou da combinação de ambos (como o lucro).”¹⁵⁹ Logo, pode-se concluir que a compreensão de renda está intimamente relacionada com a ideia de ganho, alcançando mediante capital e/ou trabalho.

¹⁵⁵ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 02 jul. 2019.

¹⁵⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4@0.00:14.2>. Acesso em: 10 jul. 2019.

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

¹⁵⁸ BITTENCOURT, Gabriela. **O IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido**. 2018. 244 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Programa de Pós-graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/190100/PDPC1370-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 jul. 2019.

¹⁵⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

Com relação ao conceito de proventos de qualquer natureza, o autor Leandro Paulsen¹⁶⁰ coloca que estes são acréscimos que decorrem de atividade que já tenha cessado, enquanto Ricardo Alexandre amplia o entendimento, elencando que os acréscimos patrimoniais consistem em os demais acréscimos que não foram compreendidos no conceito de renda.¹⁶¹

No âmbito do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica a renda e os demais proventos de qualquer natureza implicam na variação positiva experimentada pelo patrimônio da respectiva empresa. A ideia é que num determinado período foi incorporado a determinada pessoa jurídica uma riqueza econômica, dilatando o seu patrimônio.¹⁶²

Assim, como bem pontua Edvaldo Brito, devemos entender o patrimônio, da seguinte forma:

Esses bens, universalmente considerados, permitem ao direito moderno constituir, a respeito deles, a noção técnica de “patrimônio”, qual seja a de um complexo de direitos e obrigações pecuniariamente apreciável. Esse complexo compreende as coisas, os créditos, os débitos, enfim, todas as relações jurídicas de conteúdo econômico das quais participe a pessoa, ativa ou passivamente: “o patrimônio é a representação econômica da pessoa”, mesmo quando afetado a um fim (patrimônio especial) porque continua encravado nas relações jurídicas que envolvem a pessoa que destacou, do seu patrimônio geral, uma parte dos bens que o compõem para afetar a um fim econômico determinado.¹⁶³

De acordo com o art. 158 do Decreto nº 9.580/18 além das pessoas jurídicas, as empresas individuais também são consideradas contribuintes do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a despeito de estarem regularmente constituídas.¹⁶⁴

O Decreto nº 9.580/18 versa também sobre as pessoas jurídicas que usufruem da imunidade tributária: partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social.

Com relação às isenções, o mesmo Decreto nº 9.580/28 dispõe que as pessoas jurídicas atingidas por esse instituto são as mesmas anteriormente descritas no caso da Contribuição

¹⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:14.2>. Acesso em: 10 jul. 2019.

¹⁶¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

¹⁶² BITTENCOURT, Gabriela. **O IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido**. 2018. 244 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Programa de Pós-graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/190100/PDPC1370-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>. Acesso em: 11 jul. 2019.

¹⁶³ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: Estudos e Pareceres. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597003185/cfi/6/10!/4/8/20@0:0>. Acesso em: 11 jul. 2019.

¹⁶⁴ BRASIL. **Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 11 jul. 2019.

Social sobre o Lucro Líquido, com o acréscimo das instituições de ensino superior, que aderirem ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), enquanto durar a respectiva adesão, das entidades de previdência complementar, das empresas estrangeiras de transportes, das associações de poupança e empréstimos, das sociedades de investimento com participação de capital estrangeiro, da entidade binacional Itaipu, do Fundo Garantidor de Crédito (FGC).

Assim como mencionado ao tratar da CSLL, o IRPJ poderá ser apurado em caráter trimestral, seguindo os mesmos períodos de apuração de 31 de março, 30 junho e 30 de setembro e 31 de dezembro, de cada ano, ou apenas em 31 de dezembro, caso adote a modalidade de tributação com base no lucro real, com opção de pagamento por estimativa, respectivamente.¹⁶⁵

3.2.2 Princípios específicos do IRPJ

O art. 153, §2º da Constituição Federal dispõe que o Imposto de Renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.¹⁶⁶ Assim, podemos compreender que o disposto acima, funcionará como princípios basilares dessa modalidade de imposto.

Os princípios acima mencionados aparecem como derivação dos princípios já existentes da igualdade e capacidade contributiva, que também são aplicáveis aos demais impostos. Nesse sentido, a generalidade, universalidade e progressividade constituem uma forma de garantir a efetividade dos princípios da igualdade e capacidade contributiva.¹⁶⁷

Contudo, além desses elencados pela própria Constituição Federal, outros são caracterizadas pelas doutrinas e colocados como instrumento há proporcionar segurança jurídica aos contribuintes, bem como limitar o poder de tributação do ente estatal.

3.2.2.1 Princípio da generalidade

O princípio da generalidade busca conferir maior aplicabilidade ao princípio da igualdade, lecionado no art. 5º da Constituição Federal. Desse modo, atua como corolário da ideia de que os cidadãos ante a lei são iguais e não devem ter qualquer tratamento diferenciado.

¹⁶⁵ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 11 jul. 2019.

¹⁶⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

¹⁶⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

Assim, Miguel Delgado Gutierrez coloca que a generalidade consiste na “formulação positiva do princípio da igualdade”, pois todos aqueles que obtiverem renda, incidência do fato gerador, estão sujeitos à tributação do Imposto de Renda, sem exceção de caráter pessoal.¹⁶⁸

Segundo Cláudio Carneiro¹⁶⁹, a generalidade atinge todas as pessoas, físicas ou jurídicas, que detém de idêntica capacidade contributiva, devem ser sujeitas à incidência do imposto, seguindo a concepção de que a generalidade coaduna com princípio da isonomia, referente as pessoas que serão tributadas pelo Imposto de Renda.¹⁷⁰

Regina Helena Costa apresenta a seguinte ideia: “(...) o princípio da generalidade da tributação significa que todos aqueles que se encontrem na mesma situação descrita na hipótese de incidência estarão, em consequência, sujeitos à mesma exigência fiscal”. A autora traça uma vinculação do princípio em epígrafe e a noção de justiça, respaldando no fato de que perante uma mesma situação fática algumas pessoas fossem tributadas e outras não.¹⁷¹

O termo “generalidade” não deve ser confundido com o termo “universalidade”, tema de outro princípio específico ao Imposto de Renda. Nesse sentido Alexandre Barros Castro leciona que:

O vocábulo ‘generalidade’ encontra sua origem em *generalis*, *generale*, *genus*, do latim geral, total; mas sua raiz forense vem de *gens* no sentido de povo, gente, pessoas. E, enfim, aclaram-se as dubiedades, na medida em que ‘generalidade’, enquanto totalidade, dirige seu sentido para a pessoalidade, vale dizer, para a totalidade de pessoas com aptidão contributiva.¹⁷²

Para mais, a Lei de Introdução das Normas Brasileiras aponta como uma das características gerais da lei, fonte primária do Direito Nacional, a generalidade. Esta é posta por

¹⁶⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 12 jul. 2019.

¹⁶⁹ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600243/cfi/3!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

¹⁷⁰ No entanto, Edilson Carlos Fernandes faz a leitura do respectivo princípio da generalidade da seguinte forma: “Entender a tributação da renda como geral (observância do princípio da generalidade) significa ter em mente que todas as rendas, produzidas sob quaisquer formas, poderão ser gravadas pelo respectivo imposto”. P. 22. Na mesma senda, entende que o princípio da universalidade traduz de tal maneira: o caráter universal do imposto sobre a renda implica considerar a sua amplitude a todos os beneficiários de renda, sejam eles brasileiros ou não. (FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL:** de acordo com a Lei no 12.973, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4/4@0.00:7.19>. Acesso em: 30 jul. 2019.)

¹⁷¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 12 jul. 2019.

¹⁷² CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no imposto sobre a renda.** São Paulo: Saraiva, 2004.

Flávio Tartuce¹⁷³ como algo que deverá direcionar-se a todos os cidadãos, pois apresenta caráter *erga omnes*.

Destarte, se a própria lei possui como uma de suas características básicas a generalidade, no sentido de atingir todas as pessoas, igual percepção pode ser adotada ao se tratar da generalidade como princípio aplicável ao Imposto de Renda, implicando na aplicabilidade da tributação ao contribuinte.

3.2.2.2 Princípio da universalidade

A ideia geral abordada pelo princípio da universalidade é de que todas as rendas e proventos de qualquer natureza devem ser alvo de incidência do Imposto sobre a renda, sem determinar critérios específicos para que determinado acréscimo patrimonial seja tributado.

Assim, Regina Helena Costa ressalta que “o IR não pode ser seletivo em função da natureza do rendimento auferido”¹⁷⁴, ou seja, independentemente de sua origem (capital e/ou trabalho) ou de qualquer outra circunstância a renda e o provento devem ser tributadas.

No mesmo sentido Kiyoshi Harada¹⁷⁵ coloca que: “O princípio da universalidade impõe a tributação de todas as rendas e proventos, de sorte que o campo de incidência desse imposto deverá ser o mais amplo possível. Nenhuma renda ou provento deve ficar à margem da tributação”.

A essa compreensão Miguel Delgado Gutierrez acrescenta que:

O princípio da universalidade amolda-se com perfeição a sistemática do imposto de renda, impedindo que a fragmentação das rendas ou proventos auferidos pelos contribuintes possam ensejar tributação quando, considerados todos os fatores que aumentam ou diminuem o patrimônio do contribuinte ocorridos no período de apuração, ocorra um decréscimo patrimonial.¹⁷⁶

¹⁷³ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil**: Lei de introdução e parte geral. v. 1. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530984052/cfi/6/10!/4/10/16@0:0>. Acesso em: 12. jul. 2019.

¹⁷⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0:00:0.00>. Acesso em: 12 jul. 2019.

¹⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015744/cfi/6/10!/4/22/2@0:48.8>. Acesso em 12 jul. 2019.

¹⁷⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 26 jul. 2019.

Logo, percebe-se que a universalidade deve assimilar tanto os aumentos, como também as diminuições que afetaram determinado patrimônio, buscando conferir maior veracidade a renda que será tributa por tal imposto.

O sentido básico é que ao ser tributado, o Imposto de Renda deve abranger na realidade a incidência do fato gerador da maneira mais ampla e geral, haja vista que a própria Constituição Federal aponta como critério orientador de sua atividade, a universalidade, buscando reforçar o princípio da igualdade.

3.2.2.3 Princípio da progressividade

O princípio da progressividade faz referência às alíquotas que serão aplicadas ao cálculo do Imposto de Renda. A ideia desse princípio é de que o valor da alíquota acompanha o da base de cálculo, implicando no montante final a ser pago pelo sujeito passivo.

Conforme disposto, a base de cálculo é referente a quantidade de riqueza incorporada ao patrimônio, isto é, o acontecimento do fato gerador. Desse modo, a alíquota corresponde ao percentual dessa riqueza, que juntamente com o valor da base de cálculo originará a renda a ser tributada.¹⁷⁷

Nessa perspectiva, a alíquota terá de observar um escalonamento na medida em que houver o aumento da base de cálculo.¹⁷⁸ Logo, o Imposto de Renda será maior conforme a renda do contribuinte aumentar, ou seja, os contribuintes que obtiverem um valor significativo na apuração para formação da base de cálculo, terá a aplicação de uma alíquota correspondente a tal montante.

Regina Helena Costa dispõe que a progressividade “implica seja a tributação mais do que proporcional à riqueza de cada um.”¹⁷⁹ Portanto progressividade e proporcionalidade não se confundem, sendo apresentadas como formas distintas de tributação.

Miguel Delgado Gutierrez exemplifica em sua obra o que significa um tributo proporcional e o que seria um tributo progressivo, senão vejamos:

¹⁷⁷ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 16 jul. 2019.

¹⁷⁸ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL**: de acordo com a Lei no 12.973, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4/4@0.00:7.19>. Acesso em: 16 jul. 2019.

¹⁷⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 12 jul. 2019.

Um imposto proporcional sobre a renda é aquele que tributa cada parcela da renda pela mesma alíquota, seja qual for a renda total do contribuinte. Nesse caso, um contribuinte com dez vezes a renda do outro pagaria dez vezes mais de imposto. Ou seja, no imposto proporcional a alíquota do tributo é invariável, seja qual o valor objeto da tributação. O imposto proporcional é aquele que recai à mesma alíquota sobre bases crescentes. Já um imposto progressivo sobre a renda é aquele cujas alíquotas aumentam na medida em que a renda do contribuinte aumenta. Nesse caso, um contribuinte com dez vezes a renda de outro pagaria mais do que dez vezes o imposto pago pelo outro.¹⁸⁰

O valor a ser pago pelo contribuinte deve ser graduado de acordo com a sua capacidade econômica, como bem aponta o art. 145, § 1º da Constituição Federal,¹⁸¹ de modo a respeitar as condições específicas de cada sujeito que será tributado por sua renda.

No âmbito do Imposto de Renda das Pessoa Físicas, a progressividade é colocada em 5 (cinco) faixas de tributação, representando as alíquotas que serão adotadas a depender da base de cálculo mensal apurada pelo contribuinte. Os percentuais podem variar entre: 0%, 7,5%, 15%, 22,5%, e 27,5%, sendo empregados a depender do caso específico a ser tributado.¹⁸²

Com relação ao Imposto de Rendas das Pessoas Jurídicas, foi fixada a alíquota geral de 15%. Contudo, a progressividade acontece em razão de um adicional 10%, elaborado pelo legislador, que incidirá sobre o valor obtido com a base de cálculo e aplicação da alíquota de 15%. Na prática, alíquota do IRPJ costuma figurar com o percentual de 25%.¹⁸³

3.3 SIMILITUDE ENTRE O IRPJ E A CSLL

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são modalidades de tributação sobre o lucro. Nesse sentido, pode-se afirmar ambos os

¹⁸⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 26 jul. 2019.

¹⁸¹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 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 contribuinte. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Disponível em: 04 set. 2019.)

¹⁸² BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas).** 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em: 05 set. 2019.

¹⁸³ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700.** Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 17 jul. 2019.

tributos funcionam como parentes consanguíneos, tendo em vista que o lucro auferido pelas pessoas jurídicas importará para suas respectivas caracterizações.

Ricardo Alexandre pontifica que:

Ao comparar as contribuições para financiamento da seguridade social até hoje criadas com os impostos, percebe-se que os fatos geradores não servem para distinguir as duas figuras tributárias (por exemplo, o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ é praticamente idêntico ao da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL), as diferenças perceptíveis são, apenas, o nome e a destinação do produto da arrecadação.¹⁸⁴

Contudo, é necessário analisar os demais aspectos inerentes aos tributos em apreço, tendo em vista a repercussão que acarretam no cenário nacional, principalmente no que concerne aspectos econômicos e sociais, haja vista que o Imposto de Renda consiste na maior fonte de arrecadação da União e a CSLL ampara a prestação dos serviços públicos.

A competência para instituir o IRPJ e a CSLL, é exclusividade da União, conforme disposto na Constituição Federal em seus artigos 153, inciso III e 195, inciso I, alínea *c*, respectivamente. Assim, observa-se que os aspectos pessoais de ambos os tributos coincidem, uma vez que o sujeito ativo da obrigação tributária é a União e o sujeito passivo, obrigado a realizar o pagamento da respectiva contribuição, são as pessoas jurídicas e a aquelas que são equiparadas pela legislação tributária.

A similitude existente entre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, oportuniza que ambos sejam organizados em um único dispositivo, com esse fulcro foi instituída IN RFB nº 1.700/17, a fim de centralizar a normatização dessa temática. Nesse sentido, todas as Instruções Normativas foram agrupadas, atuando paralelamente às leis que versam acerca dos tributos em apreço.

Para mais, apesar do valor correspondente a base de cálculo, bem como o percentual da alíquota não serem os mesmos, o cálculo do valor a ser pago por ambos os tributos, leva em consideração o regime tributário adotado, podendo optar pelo resultado obtido apresentando como base as modalidades de lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado. Contudo, a CSLL deve seguir o modelo de tributação elegido para a apuração do IRPJ.¹⁸⁵

Com relação as limitações ao poder de tributar, os casos de imunidade e isenção são extremamente semelhantes e no que se refere aos princípios aplicáveis ao IRPJ e CSLL

¹⁸⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

¹⁸⁵ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 18 jul. 2019

simultaneamente, pode-se apontar: princípio da legalidade, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade, princípio da vedação ao não confisco.

O princípio da legalidade, disposto no art. 150, inciso I da Constituição Federal, alinha que nenhum ente da federação poderá exigir ou aumentar o valor do tributo, sem que haja uma lei prévia que o estabeleça.¹⁸⁶

No tocante a aplicação desse princípio aos tributos que incidem sobre o lucro, observa-se as seguintes especificidades:

Em conclusão, os elementos essenciais da tributação sobre o lucro devem estar definidos em lei *stricto sensu*, ou seja, algum instrumento previsto no artigo 59 da Constituição Federal deverá, necessariamente, disciplinar o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota tanto do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ quanto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Conquanto isso seja claro, há na legislação desses dois tributos diversas situações de delegação legislativa para normas infralegais, especialmente no que diz respeito à base de cálculo.¹⁸⁷

A ideia do princípio da anterioridade, ordenado no art. 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, da Constituição Federal¹⁸⁸, como bem aponta Luís Eduardo Schoueri, é de que seja concedido um intervalo de tempo para que o contribuinte possa adaptar-se as mudanças estabelecidas em lei.¹⁸⁹

Assim, a anterioridade ocorre em duas nuances: estar findo o exercício financeiro em que foi publicada a lei que instituiu ou aumentou e decorridos 90 dias da publicação da lei.

No que concerne o IRPJ, a Constituição Federal em seu art. 150, §1º preconiza que a esse tributo não será exigido observar o período de 90 dias, denominado por alguns autores de

¹⁸⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.)

¹⁸⁷ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei no 12.973**, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4/4@0.00:7.19>. Acesso em: 12 ago. 2019.

¹⁸⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.)

¹⁸⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600830/cfi/4!/4/4@0.00:11.6>. Acesso em: 19 jul. 2019.

“noventena”, apenas será posto o respeito ao decurso do exercício financeiro em que a lei que instituiu ou aumentou foi publicada.

A CSLL, com respaldo no art. 195, §6º da Constituição Federal, deverá obedecer ao princípio da anterioridade com relação a “noventena”, ou seja, após transcorridos 90 dias da publicação da lei que o instituiu ou aumentou.

Conquanto, é importante ressaltar que em relação a edição de medida provisória, para alterar o IRPJ, a Carta Magna em seu art. 62, §2º, aponta que “só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”. Nesse sentido, Edilson Carlos Fernandes¹⁹⁰ esclarece que no caso da CSLL, o prazo de 90 dias inicia na data da publicação da medida provisória, pois o momento da conversão em lei não interfere para sua vigência. Tal procedimento encontra fundamento no art. 195, § 6º da Constituição Federal.

O princípio da irretroatividade, previsto no art. 150, III, a da Constituição Federal, conjuntamente com os demais princípios anteriormente mencionados, busca conferir aos contribuintes uma maior segurança jurídica quanto a tributação, almejando proporcionar a sociedade uma garantia de que existe uma cautela da legislação no que refere-se ao poder de tributar.

A irretroatividade defende que a lei tributária não pode retroagir, de modo a atingir fatos geradores praticados anteriormente à sua publicação. No entanto, o Código Tributário Nacional¹⁹¹ em seu art. 106 admite duas hipóteses em que será possível a incidência da lei em caráter retroativo, tal contingência ocorrerá nos casos em que a norma possuir apenas caráter interpretativo e quando guardar natureza penal, em que ao retroagir beneficiará o acusado.

O princípio do não confisco parte da ideia de que deve-se resguardar a propriedade, bem como a livre- iniciativa, proibindo assim de que a tributação seja exercida com mero intento confiscatório. Tal entendimento encontra fundamentação constitucional no art. 150, IV. Para mais, tendo em vista que tal princípio não possui uma designação concreta, na maior parte dos casos, será analisado a partir do caso concreto.

¹⁹⁰ FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei no 12.973**, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4/4@0.00:7.19>. Acesso em: 12 ago. 2019.

¹⁹¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 08 jul. 2019.

Por se tratar de tributos com uma ampla semelhança nos aspectos gerais, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido figuram sempre na temática do *bis in idem*.

O *bis in idem*, significa que um único ente da federação tributa mais de uma vez sobre o mesmo fato gerador.¹⁹² No mesmo sentido, Ricardo Alexandre pontua que “Alguns autores consideram que em todos os casos em que dois tributos possuem a mesma base de cálculo ou fato gerador caracterizam necessariamente bitributação ou *bis in idem*.¹⁹³

Acerca da possibilidade do instituto do *bis in idem* na tributação do IRPJ e da CSLL, vejamos o entendimento apontando por Paulsen e Velloso:

Temos, por certo, dois tributos incidindo sobre o lucro das empresas - a CSLL e o IR - ainda que com critérios distintos para a apuração das respectivas bases de cálculo. E não há impedimento a que tal aconteça, pois só são constitucionalmente vedados o bis in idem entre impostos (art. 154,1) e o bis in idem entre contribuições de seguridade social (art. 195, § 4o c/c o art. 154,1), mas não entre imposto e contribuição. Ademais, o próprio texto constitucional prevê a instituição de ambos os tributos sobre a renda/lucro (arts. 153, III, e 195,1, c)¹⁹⁴.

Os argumentos econômicos e jurídicos utilizados por aqueles que pretendem defender a existência de uma bitributação dos lucros, com relação ao pagamento da CSLL e do IRPJ, na maioria das vezes, possui um viés formalista, uma vez que favorecem a criação de distorções tributárias e fiscais.¹⁹⁵

Tal assunto foi objeto de Recurso Extraordinário nº 582.525 entendendo o Supremo Tribunal Federal que o valor pago como Contribuição Social sobre o Lucro Líquido consiste na tributação de parte dos lucros dos contribuintes, considerando constitucional o dispositivo que vedava a dedução do pagamento da contribuição social, na apuração do lucro real, para a base de cálculo do IRPJ.¹⁹⁶

¹⁹² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: completo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:14.2>. Acesso em: 19 jul. 2019.

¹⁹³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário.** 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

¹⁹⁴ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **CONTRIBUIÇÕES: Teoria geral Contribuições em espécie.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

¹⁹⁵ REUBEN, Ariel Landell. **LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA BRASILEIRO: uma análise econômica e normativa.** 2017. 80 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Econômicas, Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho", Araraquara, 2017. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/156438/000897899.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 19 jul. 2019.

¹⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 582.525. Relator: Min. Joaquim Barbosa. **Diário Oficial da União.** Brasília, 9 mai. 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342710/recurso-extraordinario-re-582525-sp-stf/inteiro-teor-159438443?ref=serp>. Acesso em: 19 jul. 2019.

No teor do RE nº 582.525, o recorrente defende que a CSLL implica numa despesa operacional. Contudo o órgão entendeu que não cabe tal identificação uma vez que a referida contribuição social não enquadra-se no conceito descrito, senão vejamos:

Não considero que o valor devido a título de CSLL deva, nos termos da Constituição, ser considerado como uma despesa operacional ou necessária para fins de apuração do IRPJ e, portanto, dedutível. Despesas operacionais são os gastos não computados nos custos, necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (art. 199, caput do Decreto 3.000/1999).

(...)O valor devido a título de CSLL corresponde a uma parcela do lucro do contribuinte, que é destinada aos cofres públicos em razão de seu dever fundamental de pagar tributos. Não se trata, portanto, de despesa necessária ou operacional à realização da operação ou do negócio que antecedem o fato jurídico tributário, que é auferir renda.¹⁹⁷

Para mais, no acórdão em apreço, a Suprema Corte apreendeu que a Lei nº 7.689/88, responsável por instituir a CSLL, definiu que as deduções dessa contribuição na base de cálculo, implicaria deturpar o lucro em si, que constitui o fato gerador para a tributação. Outrossim, explica-se que tal dedução configuraria uma afronta a Constituição Federal que especificou, ao permitir fundar uma contribuição incidente sobre o lucro, que as hipóteses de deduções seriam autorizadas por lei.

Acerca da temática discutida em sede de recurso extraordinário, Kiyoshi Harada, esclarece que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido representa uma parte do lucro de determinada pessoas jurídicas ou equiparara a esta, que possui o espoco de custear a seguridade sócia. De acordo com o artigo 167, IV da Constituição Federal é vedado conferir destinação própria do imposto, a órgão, fundo ou despesa.¹⁹⁸

¹⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 582.525. Relator: Min. Joaquim Barbosa. **Diário Oficial da União**. Brasília, Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342710/recurso-extraordinario-re-582525-sp-stf/inteiro-teor-159438443?ref=serp>. Acesso em: 06 set. 2019.

¹⁹⁸ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015.

4 TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO COMO PROVIDÊNCIA PARA EFETIVAÇÃO DO ESTADO SOCIAL

4.1 ESTADO SOCIAL COMO GARANTIDOR DO BEM COMUM

Carlos Valder do Nascimento a partir das lições de Paulo Bonavides¹⁹⁹ comprehende que o legislador na consecução da Constituição Federal de 1988, adotou um modelo de Estado social, posto que o núcleo de toda a construção estatal é pautado nos ideais de bem-estar, segurança, justiça e igualdade.

Desse modo o art. 3º do texto constitucional dispõe que:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
 I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
 II - garantir o desenvolvimento nacional;
 III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
 IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.²⁰⁰

Nesse sentido, demonstra-se a partir das premissas basilares sustentadas pela Carta Magna, as condutas que devem ser seguidas. Assim, estas não podem ser entendidas apenas como base do ordenamento jurídico, de forma estática. Os princípios devem ser postos como norteadores da atuação estatal, haja vista que a partir destes é que realmente se busca alcançar os objetivos e valores que foram colocados ao Estado social caracterizado na Constituição Federal de 1988.

A política do Estado social deve ser pautada desde a disponibilização de atividades que busquem conferir infraestruturas básicas a população, referentes à energia, água tratada, saneamento básico, bem como a promoção de uma assistência e previdência social, fornecimento de serviço de saúde, educação, que tenham como principal escopo, promover uma vida digna ao indivíduo.

O Estado, portanto, apresenta-se de forma indispensável na materialização dos objetivos fundamentais, todavia, apenas sua existência por si só não é suficiente para que estes sejam

¹⁹⁹ BONAVIDES. Paulo. **Política e Constituição**: os caminhos da Constituição. Rio de Janeiro: Forense, 1985. apud. NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária**. 2013. 196 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10924/1/Tese%20Carlos%20Valder.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2019.

²⁰⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

garantidos. É preciso que o seu sistema político e econômico atue em harmonia com tais propósitos.²⁰¹

Para mais, a satisfação dos direitos básicos, que perfaz as convicções pretendidas com o Estado social, carece de um processo que só pode ser alcançado se houver uma mobilização que inclua tanto a atuação Estatal, como também a participação da sociedade.²⁰²

Nesse sentido, o Brasil optou por uma política em que a receita para custear a consubstanciação da finalidade do Estado social é obtida a partir da arrecadação de tributos da sociedade. Por isso, esta atua conjuntamente com a Administração na consecução dos objetivos disposto no texto constitucional. Portanto, pode-se afirmar que a tributação corresponde a parte financeira desse modelo estatal.

Em outras palavras, a sociedade como um todo é obrigada a contribuir mediante o pagamento de tributo, com o espoco de proporcionar o sustento dos próprios indivíduos que a integram. Essa movimentação é fundamentada na noção de solidariedade abarcada, principalmente, no preâmbulo da Constituição Federal.²⁰³

Leandro Paulsen²⁰⁴ leciona que o indivíduo possui um papel de importância na Constituição Federal de 1988, tendo em vista a disposição dos direitos fundamentais, que funciona a partir da tributação, proporcionada mediante outorga de competência tributária, em que tal mecanismo é justificado em face do escopo constitucional.

No entanto, a promoção do bem-estar social encontra empecilho em problemáticas que devem ser corrigidas a afim de concretizar os valores fundamentais constitucionais, a exemplo da má prestação dos serviços básicos a população, provocando situações preocupantes para uma boa parte dos brasileiros.

²⁰¹ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade.** 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 17 ago. 2019.

²⁰² NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária.** 2013. 196 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10924/1/Tese%20Carlos%20Valder.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2019.

²⁰³ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade.** 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 17 ago. 2019.

²⁰⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 29 jul. 2019.

Desse modo, a seguridade social prevista na Constituição Federal de 1988 como um complexo que engloba a assistência social, saúde e previdência social, situa-se numa profunda crise. A assistência social que busca a proteção de parte da população historicamente marginalizada, encontra problemas por abranger uma grande quantidade de indivíduos, enquanto os recursos destinados são escassos. A saúde, apesar de possuir um ideal de prestação satisfatório com a instituição do Sistema Único de Saúde (SUS), encontra problemas na falta de aparelhamento e estrutura para sua consecução, ocasionando um serviço que é oferecido de forma precária, não abrangendo grande parte dos brasileiros. Além disso, a previdência social é uma temática que está em discussão, inclusive no Poder Legislativo, onde tramita uma proposta de Reforma Previdenciária que engloba mudanças contestadas por boa parte da sociedade.

Ademais, as orientações constitucionais: cobertura universal, benefícios equivalentes, seletividade na distribuição dos recursos obtidos, equidade no custeio, benefícios irredutíveis, aspecto democrático, dentre outras, que envolve o instituto da seguridade social, não foram concretizadas.²⁰⁵

Sendo assim, apesar da alta carga tributária existente no país, a população não desfruta de um Estado proporcional ao percentual de exação dos tributos, ou seja, o mecanismo de tributação não restitui aos indivíduos os montantes que são transferidos ao poder público.

Guilherme Fernandes Porto²⁰⁶ aponta que a forma que o governo se articula tem uma função crucial no desenvolvimento ou não dos valores fundamentais, para exemplificar aborda a questão da Emenda Constitucional nº 95 de 2016 que limita os gastos públicos, atingindo áreas vitais para sociedade como saúde, educação, previdência social e segurança.

Além do mais, outro problema que figura como obstáculo para a concretização do Estado social é a desigualdade na distribuição de renda, fortemente verificada no país, onde pequenos grupos da sociedade concentram a maior parte da riqueza existente no Estado, afetando, inclusive, a noção de igualdade defendida pelo ordenamento jurídico.

²⁰⁵ SILVA, Alan Teles da. **CRISE CAPITALISTA E ASSISTÊNCIA SOCIAL: concepções e particularidades das transferências de renda no brasil**. 2012. 190 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Serviço Social, Instituto de Ciências Humanas. Departamento de Serviço Social, Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/12373/1/2012_AlanTelesSilva.pdf. Acesso em: 19 ago. 2019.

²⁰⁶ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade**. 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 17 ago. 2019.

Assim, gerações têm transmitido as privações suportadas para as outras, resultando num ciclo vicioso, produzido na sociedade. Logo, comprehende-se que apesar do disposto na Constituição Federal, o país não consegue imprimir a realidade de um Estado social, necessitando de uma maior dedicação nesse aspecto.

Dentro desse contexto, destaca-se a função social do tributo que a partir do desenvolvimento de ações econômico-sociais podem atingir a equidade almejada pelo texto Constitucional²⁰⁷, de modo a solucionar as problemáticas existentes, a fim de concretizar os valores fundamentais da República Federativa do Brasil.

Destarte, Carlos Valder do Nascimento leciona que:

O enlace entre o Direito Tributário e a economia configura uma equação que busca contribuir para a prosperidade de atividade empresarial e para a realização do seu bem-estar social. O tributo somente se justifica na medida em que cumpre esse desiderato, inclusive, com a redução das desigualdades sociais.²⁰⁸

Nesse sentido, no exercício de uma função extrafiscal, tendo em vista que não seriam utilizados apenas na arrecadação, a tributação poderia influenciar a economia e demais setores da sociedade, a partir de uma atividade da Administração de molda-la conforme as necessidades existentes.²⁰⁹

Por conseguinte, o tributo seria aliado na busca pela ascensão do bem-estar social, auxiliando na distribuição de renda e consequentemente na redução das desigualdades, bem como fortalecendo a seguridade social no cenário nacional, a partir da consecução efetiva dos serviços públicos.

Sendo assim, o tributo é visto como instrumento fundamental para a concretização dos direitos sociais, além de ser utilizado para o financiamento das políticas públicas, redistribuição

²⁰⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária.** 2013. 196 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10924/1/Tese%20Carlos%20Valder.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2019.

²⁰⁸ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária.** 2013. 196 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10924/1/Tese%20Carlos%20Valder.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2019.

²⁰⁹ MACHADO, Juliana Texeira. **IMPOSTO MUNDIAL SOBRE O CAPITAL: uma ponte para a redução da desigualdade social.** 2017. 51 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/21801/1/Imposto%20mundial%20sobre%20o%20capital%20uma%20ponte%20para%20reducao%20da%20desigualdade%20social%20-%20Juliana%20Teixeira%20Machado.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2019.

de renda, capacitação de pessoal, dentre outras finalidades²¹⁰, desde que bem empregado pela Administração Pública.

A tributação, no Estado Democrático de Direito que é o Brasil, caracterizado na ideia de soberania popular encontra respaldo nos princípios da legalidade, da vedação ao confisco, isonomia, capacidade contributiva, dentre outros que buscam conferir o poder do caráter social do Estado.²¹¹

O Direito Tributário, como os demais ramos do Direito, respalda a ideia de que a prática da justiça ocorre a partir da igualdade. No que concerne a tributação acontecerá com a arrecadação baseada na capacidade contributiva. Ademais, para atingir tal escopo, importa também a destinação do valor arrecadado, posto que essa deve atender as necessidades da população de forma equitativa.²¹²

Assim, a justiça fiscal é materializada a partir da aplicação da capacidade contributiva no momento da arrecadação, que implica na ideia de igualdade no âmbito da tributação.

Nesse sentido, Guilherme Fernandes Porto expõe que:

A justiça fiscal é um preceito indispensável a um Estado Social e Democrático de Direito que exerce a tributação como um meio cooperativo de contribuição e obrigação dos contribuintes para com o Estado e todo o financiamento de sua auto-organização, políticas públicas, manutenção de direitos, etc.²¹³

A medida em que a sociedade é tributada respeitando a capacidade contributiva de cada indivíduo, é proporcionada a justiça fiscal para com a sociedade como um todo, haja vista que

²¹⁰ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade.** 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 19 ago. 2019.

²¹¹ SANTOS, Antônio Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **FISCALIDADE: outros olhares.** Porto: Vida Económica, 2013. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=XkeAwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA201&dq=estado+bem+estar+social+e+tributação&ots=kq5q8ke847&sig=F85Yh6mGc8dA5v6ghm6qaGFafrA#v=onepage&q=estado%20bem%20estar%20social%20e%20tributação&f=false>. Acesso em: 19 ago. 2019.

²¹² MACHADO, Juliana Texeira. **IMPOSTO MUNDIAL SOBRE O CAPITAL: uma ponte para a redução da desigualdade social.** 2017. 51 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/21801/1/Imposto%20mundial%20sobre%20o%20capital%20uma%20ponte%20para%20reducao%20da%20desigualdade%20social%20-%20Juliana%20Teixeira%20Machado.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2019.

²¹³ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade.** 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 17 ago. 2019.

o exercício da atividade estatal desempenhado de tal forma prestigia a ética que é tão importante para o país.

O Direito, de uma forma geral está ligada a essa ideia de justiça, isso explica o viés filosófico moral que envolve tal disciplina. Logo, viola os ideais ético-jurídicos as ações do Estado que se preocupa apenas em custear a máquina pública, visando exclusivamente o aspecto econômico, uma vez que o Estado social precisa incorporar outros aspectos em sua conduta, observando os demais objetivos fundamentais.²¹⁴

A justiça fiscal observa a quantidade que o contribuinte pode colaborar para a arrecadação realizada pela máquina pública, a fim de proporcionar o êxito do Estado social, de acordo com seus princípios e objetivos fundamentais. Desse modo, a tributação deve acontecer de tal forma, que uma determinada pessoa não fique sobre carregada, afetando sua subsistência, enquanto outra que possua mais riqueza não contribua na mesma progressão.²¹⁵

Destarte, o justo tributário apesar de ser complexo deve seguir a noção de justiça social, pela caracterização do Estado que é o Brasil, um promovedor do bem-estar, devendo, contudo, respeitar o texto constitucional, bem como proporcionar a população uma educação tributária no sentido de que a própria população entenda a realidade brasileira de diferenças marcantes de concentração de riqueza entre os indivíduos e de que cada um deve participar da construção do Estado conforme sua capacidade.

Guilherme Fernandes Porto²¹⁶ explica que a capacidade contributiva é resultado do princípio da dignidade humana e que foi instituído com o escopo de consolidar o Estado social, posto que na medida em que a tributação respeitando a capacidade de cada contribuinte, protegendo a renda destinada as necessidades básicas, na realidade está proporcionando indiretamente uma redução da desigualdade.

²¹⁴ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária**. 2013. 196 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10924/1/Tese%20Carlos%20Valder.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2019.

²¹⁵ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade**. 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 19 ago. 2019.

²¹⁶ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade**. 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 17 ago. 2019.

Assim, o princípio da capacidade contributiva, quando exercido de forma correta, geralmente relacionado a noção de uma tributação progressiva com uma finalidade extrafiscal, que não busca exclusivamente a arrecadação, mas que perfaz os valores fundamentais da República Federativa do Brasil, tende a ser eficiente e válida para o Sistema Tributário Nacional.

Portanto, a tributação é um instituto intrínseco ao Estado, devendo-se apenas explorar a forma correta para que seja realizada, respeitando a sociedade e seus direitos fundamentais, bem como observando o cenário nacional, as realidades e demandas existentes para que se desenvolva a atuação estatal, sempre priorizando a igualdade, solidariedade, segurança e justiça.

4.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS EFEITOS DA SUA CONDUTA REGRESSIVA

Cláudio Carneiro define o Sistema Tributário Nacional da seguinte forma:

(...) podemos conceituar o Sistema Tributário Nacional como um conjunto harmônico, interdependente, lógico e coerente de normas tributárias, destinadas a implementar uniformemente no âmbito do território brasileiro a tributação, respeitando o pacto federativo, de modo a dotar de receita todos os entes que compõem a nossa República Federativa.²¹⁷

O Sistema Tributário é o instituto por meio do qual regula-se a atividade da tributação exercida pela Administração Pública, através de um complexo de legislações. No Brasil, existem várias teorias acerca da classificação dos tributos. As mais consolidadas são: 1) tripartida, entendendo que os tributos podem ser impostos, taxas e contribuições de melhoria; 2) quinquipartida, compreendendo que além das mencionadas também são espécies de tributo as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. Na teoria tripartida estas duas categorias seriam enquadradas em taxas ou impostos.²¹⁸

A Carta Magna propõe que os entes federativos detenham competência tributária, que deverá obedecer algumas limitações. Ademais, institui as bases tributárias que as pessoas de direito público e as premissas que estas deverão atender. Para mais, indica que as receitas

²¹⁷ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600243/cfi/3!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

²¹⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

obtidas devem ser repartidas.²¹⁹ Assim, o Sistema Tributário Nacional também atua com o intuito de promover uma distribuição do poder de tributar entre seus entes, de modo que cada um consiga custear suas próprias necessidades, proporcionando a manutenção e no desenvolvimento do país como um todo.

Nesse sentido, entende-se que no Brasil existe uma ampla diversidade de tributos e que estes possuem a competência para serem arrecadados definida na própria Constituição Federal, podendo ser da União, Estados e Municípios. O Distrito Federal por sua peculiaridade detém competências tributárias dos Estados e Municípios.

No entanto, o Estado não tem respeitado a premissa disposta no art. 145, § 1º da Constituição Federal, que trata da aplicação da progressividade, posto que a tributação vem sendo exercida em caráter regressivo. A ideia central da arrecadação do tributo tem sido diversa da que é colocada ao Estado Social como garantidor do bem comum

Desse modo, o Sistema Tributário Nacional atual apresenta-se de maneira incompatível a que o legislador constitucional propõe ao traçar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil²²⁰, uma vez que se desenvolve de maneira regressiva, principalmente por concentrar a exação nos tributos sobre o consumo.

A afirmação de que o Sistema Tributário Nacional apresenta-se de forma regressiva é consubstanciado na análise da distribuição do valor apurado pelo Estado quando comparado a base de incidência tributária, bem como quando observada a carga tributária incidente segundo a distribuição de renda daqueles que contribuem.²²¹

Destarte, o país investiu na tributação sobre o consumo, bens e serviços como principal forma de arrecadação para o aparelhamento da máquina pública. No entanto, tal política possui um viés de nebulosidade, haja vista que não é possível individualizar o contribuinte, tampouco

²¹⁹ MONTEIRO JÚNIOR, Nélson. **A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL E SEUS EFEITOS: análise e proposta de mitigação dos efeitos da regressividade inerente a esta modalidade de tributação.** 2016. 88 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17387/NELSON-28%202010final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 ago. 2019.

²²⁰ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária.** 2013. 196 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10924/1/Tese%20Carlos%20Valder.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2019.

²²¹ ARAÚJO, Camila Freire Monteiro de. **Tributação dos lucros e dividendos: diagnosticando os privilégios da renda do capital no Brasil.** 2018. 63 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/27785/1/MONOGRAFIA.%20CAMILA%20FREIRE%20MONTEIRO%20DE%20ARA%20JO%20-UFPE2018.pdf>>. Acesso em: 21 ago. 2019.

mensurar o quantum que cada pessoa deve contribuir, de modo que seja respeitada sua capacidade contributiva, isonomia e seletividade.

Na tributação sobre o consumo, o impacto econômico é suportado pelo contribuinte de fato, ou seja, o indivíduo que efetivamente paga o tributo, nesse caso seria o consumidor final, uma vez que as empresas repassam para estes o valor cobrado pela Administração Pública. Em relação a tributação sobre a renda, o encargo tributário recai sobre o contribuinte de direito, aquele que o ordenamento jurídico determina como responsável pelo pagamento.

Deve-se ressaltar que a atividade empresarial apresenta uma relevância incontestável para o desenvolvimento do Estado seja qual for o Sistema Tributário adotado, posto que é onde se observa mais claramente a circulação do capital, consequentemente acarreta a atuação de uma boa quantidade de fatos geradores. Assim, a capacidade econômica na atividade empresarial ganha mais força na comercialização de bens e serviços.²²²

Todavia, no cenário atual, verifica-se a instabilidade de concentrar o desenvolvimento do país exclusivamente na atividade empresarial, considerando-se as crises e demais percalços que tal operação provocou em diversas nações. Para mais, a tributação deve se importar com as especificidades do local que exercerá tal laboração. No caso do Brasil, um país de grande porte demográfico, com uma população numerosa, mas marcada pela desigualdade, deve-se reputar uma forma mais adequada para a concretização de tal atividade estatal.

Nesse sentido, Guilherme Fernandes Porto²²³ afirma que a tributação sobre o consumo adotada pelo Estado lesiona o princípio da capacidade contributiva, na medida em que perfaz o caráter central da arrecadação dos tributos, bem como pelo fato de que a alíquota incidente não onera progressivamente os contribuintes de acordo com a sua riqueza.

A organização da estrutura de tributação sobre o consumo caracteriza a regressividade do Sistema Tributário Nacional, pois o Estado realiza exações sobre o consumo de maneira indistinta, arrebatando a seletividade ao não considerar a essencialidade dos bens e serviços, uma vez que aqueles que são mais populares possuem uma alíquota alta, enquanto os que são

²²² MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica**: Revista eletrônica do curso de Direito da UNIJORGE, Salvador, v. 4, n. 2, p.1-27, Jul – Dez 2010. Semestral. Disponível em:

http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 22 ago. 2019.

²²³ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade**. 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em:

https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 17 ago. 2019.

consumidos por pessoas com riquezas consideráveis não são tributados com alíquotas tão expressivas.²²⁴

Em face da excessiva tributação sobre bens e serviços reflete na sociedade a problemática de que há uma imposição sobre as pessoas que possuem menor riqueza de oferecer toda sua renda ou a maior parte dela para aquisição de elementos necessários à sua subsistência, sobejando um valor ínfimo para composição de seu patrimônio. Em contrapeso, as pessoas que desfrutam de uma maior disponibilidade de riqueza, são oportunizadas com maior vantagem para consolidar seu patrimônio, pois não oferecem toda sua renda ou a maior parte dela para custear suas necessidades básicas.²²⁵

A predileção por uma política econômica voltada a tributação sobre o consumo ocasiona o encarecimento dos bens e serviços, condensando a demanda, além de atingir o crescimento econômico do país, a oferta e demanda por empregos, bem como a amplitude de consumos das famílias com baixa concentração de riqueza. Desse modo, produz danos aos consumidores, pois tem introduzido nos preços de produtos e serviços o valor pago a título de tributo pelas empresas, afetando indiretamente a dinâmica do desenvolvimento econômico nacional.²²⁶

Nessa perspectiva, um mesmo bem ou serviço não refletirá da mesma forma para o indivíduo que possui uma maior renda com aquele que dispõe de uma concentração de riqueza ínfima, uma vez que para este último a tributação será sempre mais onerosa, pois sua renda numa totalidade será sobre carregada.

A tributação sobre o consumo ocorre de forma indireta, posto que, o tributo não será pago pelo contribuinte de direito, mas sim pelo de fato. Assim, o ente tributado repassa o ônus para o consumidor final. Como exemplo, as empresas deslocam para os consumidores finais, bem como seus próprios trabalhadores o encargo tributário que tiveram, implicando numa

²²⁴ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social.** 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em:

http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf. Acesso em: 22 ago. 2019.

²²⁵ MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica:** Revista eletrônica do curso de Direito da UNIJORGE, Salvador, v. 4, n. 2, p.1-27, Jul – Dez 2010. Semestral. Disponível em:

http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 22 ago. 2019.

²²⁶ ARAÚJO, Camila Freire Monteiro de. **Tributação dos lucros e dividendos: diagnosticando os privilégios da renda do capital no Brasil.** 2018. 63 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018. Disponível em:

<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/27785/1/MONOGRAFIA.%20CAMILA%20FREIRE%20MONTEIRO%20DE%20ARA%c3%9aJO%20-UFPE2018.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2019.

tributação indiscriminada e na redução dos salários dos trabalhadores, gerando uma cadeira produtiva.²²⁷

Quando o Estado opta por uma tributação que incide prioritariamente sobre bens e serviços, ocasionando o caráter regressivo no Sistema Tributário, acaba por conservar a desigualdade existente no país, uma vez que ao adotar tal modelo de tributação não há uma atuação da Administração Pública no sentido de distribuição de renda. Pelo contrário, ao arrecadar sobre o consumo, tributa-se os indivíduos sem considerar concentração de riqueza, importando-se apenas em cobrar.

Cindy Rodrigues Dela Torres a partir das ideias de John F Due²²⁸ afirma que existe uma inclinação dos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento a adotar a modalidade de tributação sobre o consumo e indireta, como principal fonte de custeio do Estado. Essa atividade ocorre, tendo em vista os objetivos que foram projetados pelo governo.

Para mais, a mesma autora aponta que os países que estão em desenvolvimento buscam que sua economia cresça de forma célere, posto que o próprio mercado impõe uma economia estatal consolidada para que assim possa competir de forma igual com as demais nações já desenvolvidas. Além disso, alguns países adotam políticas internas que necessitam desse tipo de tributação. Todavia, a procura por crescimento econômico a qualquer custo provoca consequências na sociedade, principalmente pela escolha de uma política tributária exercida indiretamente.

O padrão adotado na política fiscal nacional coloca a distribuição de renda em segundo plano, de tal forma que a progressividade é observada de forma negativa, dado que a tributação sobre a empresas seria a implicação de um ônus ao crescimento econômico desejado. Acreditando-se que o mais adequado é manter uma neutralidade na exação das pessoas jurídicas, a fim de impulsionar a atividade econômica.²²⁹

²²⁷ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade.** 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 21 ago. 2019.

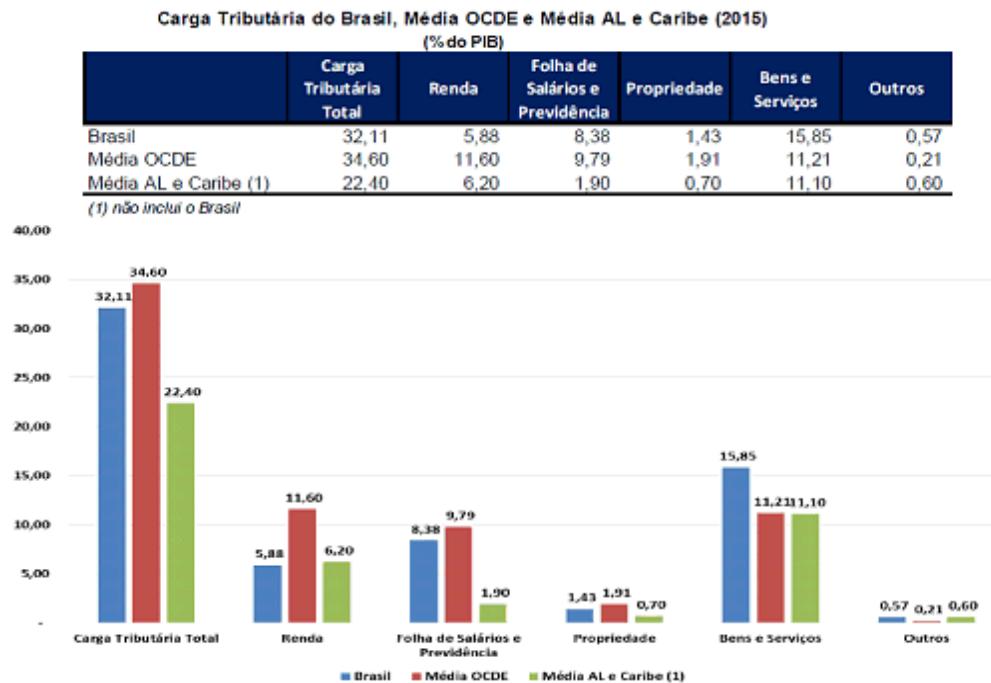
²²⁸ DUE, F John. **TRIBUTAÇÃO INDIRETA nas Economias em Desenvolvimento.** São Paulo: Perspectiva, 1974. apud. TORRES, Cindy Rodrigues Dela. **A regressividade da tributação indireta como óbice à efetivação da justiça fiscal.** 2017. 43 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/24373/1/A%20REGRESSIVIDADE%20DA%20TRIBUTAC%30%87%30%20INDIRETA%20COMO%20c3%93BICE%20c3%80%20EFETIVA%c3%87%30%83O%20DA%20JUSTI%30%87A%20FISCAL%20-%20CRDT%20%28VERS%30%20FINAL%29.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

²²⁹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária**

Nesse sentido, vejamos o gráfico apresentado pela auditor-fiscal Jorge Rashid na audiência realizada pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), do Senado Federal que buscou debater uma possível Reforma Tributária.

Gráfico 1: Carga Tributária do Brasil, OCDE E América Latina/Caribe em relação ao PIB (2015)

CTB – Comparativo OCDE – América Latina e Caribe



. Fonte: Comissão de Assuntos Econômicos – CAE – Senado Federal

Ao analisar o gráfico em apreço, verifica-se que o Brasil possui uma tributação sobre a renda inferior aos países membros da OCDE (11,60%), bem como das nações da América Latina e Caribe (6,20%), uma vez que corresponde apenas 5,88% do PIB nacional.

Para mais, a exação sobre bens e serviços do Brasil perfaz 15,85% do PIB, ultrapassando os percentuais arrecadados pelos membros da OCDE e os países da América Latina e Caribe que tributam 11,21% e 11,10% respectivamente.

Assim, comprehende-se que os países desenvolvidos, principalmente os que pertencem a OCDE, tem um Sistema Tributário em que boa parte do PIB é concentrado na exação sobre a renda, ultrapassando inclusive o valor arrecadado com bens e serviço.

Apesar da alta carga tributária, quase igual ao dos países membros da OCDE, o Brasil não consegue refletir no cenário nacional os valores tributados, de modo a concretizar os objetivos fundamentais que prioriza a promoção de uma sociedade igualitária. Tal situação é fruto da política tributária adotada, que produz um Sistema Tributário extremamente regressivo.

Os países que investem mais na tributação sobre a renda, o fazem com o escopo de produzir uma política fiscal que abarca não só a atividade arrecadatória, mas também agrega valores sociais e políticos em sua atuação, de modo a congregar as premissas do Estado de forma homogênea.

No entanto, a tributação direta no Brasil, além de inferior quando comparada aos países da OCDE e da América Latina e Caribe, não consegue suprir a regressividade existente do Sistema Tributário Nacional em face da arrecadação vultuosa sobre os bens e serviços, dado que, como verificado no gráfico apresentado, a tributação da renda e do patrimônio não conseguem prover o valor tributado sobre o consumo.²³⁰

Pedro Júlio Sales D'Araújo²³¹ aponta que o viés progressivo da tributação direta é minorado, tendo em vista a forma como é exercida, pois comumente favorece a tributação da renda do trabalhador.

Diante das condições apresentadas, questiona-se a razão pela qual o Sistema Tributário Nacional permanece tributando em caráter regressivo. Por qual motivo essa problemática permanece desapercebida para a grande parte da sociedade? Por que a Administração Pública prioriza a tributação indireta em face da tributação direta, investindo mais na arrecadação sobre o consumo em bens e serviços?

As respostas para tais indagações se materializam na forma como são efetivadas, ou seja, como a Administração Pública exerce tal mecanismo como forma de conceber financiamento para o exercício de sua atividade estatal. O governo nacional preocupa-se em desenvolver sua economia frente a outros aspectos e assim é pautada seu modelo de arrecadação.

Assim, na tributação sobre a renda as legislações tributárias, bem como a Constituição Federal impõe que seja exercida em respeito à capacidade contributiva, a pessoalidade de cada

²³⁰ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social.** 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em:

http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf. Acesso em: 24 ago. 2019.

²³¹ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social.** 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em:

http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf. Acesso em: 22 ago. 2019.

pessoa tributada, seja física ou jurídica, importando-se com as características e premissas que as individualizem. Nesse sentido, uma pessoa que detenha de pequena concentração de riqueza, deve ser tributada em respeito a tal especificidade, de modo que a exação não interfira em sua subsistência, sendo, portanto, tributada em menor percentual quando comparada a pessoa que possui uma vultuosa concentração de riqueza.

Em contrapartida na tributação sobre o consumo de bens e serviços, o percentual do tributo que deveria figurar como ônus das pessoas jurídicas responsáveis por fornecer tal bem ou serviço, são repassadas para os consumidores de tal forma que por ocorrer indiretamente não há distinção entre o indivíduo, ou seja, no repasse não se leva em consideração os aspectos pessoais do contribuinte de fato, tampouco a riqueza de cada indivíduo, o que se busca é reverter o ônus da tributação.

Sobre tal entendimento, Pedro Júlio Sales D'Araújo²³² defende que a regressividade do Sistema Tributário Nacional produz uma dupla consequência: recolhe mais de quem detém menos riqueza, bem como mascaram a tributação, fazendo com que aqueles que suportem o ônus não portem de tal consciência.

Nessa perspectiva, a falsa percepção da realidade tributária ocorre, atingindo a cidadania do indivíduo, posto que o montante referente à exação é transferido no sistema de preço de maneira contida, ou seja, na quantia paga pelo bem ou serviço. Logo, grande parte da população entende que tais tributos são suportados pelas empresas e seus representantes legais. A compreensão é de que por meio da tributação direta, especificamente sobre a renda, a parcela da população que mais contribui é aquela que desfruta de maior poderio econômico.²³³

Por tudo o que foi levantado acerca de tais indagações, depreende-se que a matriz tributária brasileira é concebida com um caráter extremamente regressivo e a grande parte da sociedade não possui tal compreensão, em face do conhecimento tributário que é levado à população de como ocorre de fato o custeio da máquina pública, bem como a forma em que é empregado os valores arrecadados.

Destarte, o fenômeno da tributação como instrumento exerce fundamental importância no que tange a concretização dos valores fundamentais da República Federativa do Brasil.

²³² D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social.** 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em:

http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf. Acesso em: 22 ago. 2019.

²³³ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social.** 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em:

http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf. Acesso em: 25 ago. 2019.

Contudo, na prática tal mecanismo não vem sendo cumprido aquilo que é posto ao Estado Social.

O Brasil, apesar de ser um dos países que apresenta mais desigualdade no que diz respeito a distribuição de renda e consequentemente na concentração de riqueza nas mãos de uma pequena classe da sociedade, tendo em vista que a população mais despossuída é onusta, figurando num Sistema Tributário marcado pela inobservância de premissas como: justiça fiscal exercida por intermédio da capacidade contributiva, bem como a isonomia tributária.

A Administração Pública suscita a dinamização da economia nacional²³⁴, de modo que os contribuintes ficam ausentes do retorno daquilo que investiram para o custeio do Estado como garantidor do bem-comum, haja vista que o governo possui outras prioridades na dinâmica econômica do país.

Assim, pode-se afirmar que a carga tributária nacional é discordante quando comparada a renda e o desenvolvimento alcançado pelo Brasil, posto que além de concentrar sua atuação arrecadatória em caráter regressiva e indireta, não potencializa a distribuição da riqueza apurada, apresentando uma política ineficaz ao combate da desigualdade social e econômica.²³⁵

Logo, a adoção de um Sistema Tributário Nacional regressivo acaba por violar importantes direitos garantidos a sociedade, bem como princípios que respaldam a atuação estatal no âmbito da tributação, inerente ao Estado Democrático de Direito e ao caráter social assumido pelo Brasil, principalmente na Constituição Federal de 1988.²³⁶ Ademais a tributação deveria representar a oportunização de um custeio da máquina, ao proporcionar o aparelhamento que se propõe no texto constitucional, do mesmo modo que promove o desenvolvimento econômico nacional.²³⁷

²³⁴ SOARES, Maximiliano Saldanha de Oliveira. **ROBIN HOOD ÀS AVESSAS: a regressividade do sistema tributário brasileiro com ênfase no caso do ICMS.** 2012. 49 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em:

http://bdm.unb.br/bitstream/10483/3997/1/2012_MaximilianoSaldanhadeOliveira.pdf. Acesso em: 27 ago. 2019.

²³⁵ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas.** São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

²³⁶ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade.** 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 27 ago. 2019.

²³⁷ TORRES, Cindy Rodrigues Dela. **A regressividade da tributação indireta como óbice à efetivação da justiça fiscal.** 2017. 43 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/24373/1/A%20REGRESSIVIDADE%20DA%20TRIBUTAC%3C%87%3C%83O%20INDIRETA%20COMO%20%C3%93BICE%20%C3%80%20EFETIVA%C3%83%87%C3%83O>

4.3 A PROGRESSIVIDADE DA CSLL COMO ALTERNATIVA PARA O ATUAL CENÁRIO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Como apresentado, o Brasil é um país que investe na tributação sobre pessoas físicas e jurídicas de modo a obter recursos financeiros a fim de custear a função social a qual lhe foi prescrita no âmbito da Magna Carta.

Desse modo, caso seja bem aplicado, o Sistema Tributário tem papel fundamental para a promoção da redistribuição da renda concentrada em parcela ínfima da população, posto que iria se tributar mais de quem detém maior riqueza, de sorte que o capital adquirido pelo Estado proporcione verdadeiramente, serviços públicos referentes à saúde, educação, assistência social, dentre outros, viabilizando a qualidade de vida da sociedade.²³⁸

No capítulo anterior, ao tratar do Sistema Tributário Nacional brasileiro, revelou-se a alta carga tributária existente no Brasil, que é semelhante à média dos países membros da OCDE. Conquanto, esse não é o problema da tributação no país, uma vez que pela dimensão geográfica, bem como a grande densidade populacional implica em um sistema com grandes investimentos, o que justifica uma carga tributária voluptuosa. A objeção encontra-se na forma com que é desenvolvida, em caráter regressivo, priorizando a tributação sobre consumo de bens e serviços e não sobre a renda e patrimônio, denominada de tributação direta, como ocorre corriqueiramente nos países desenvolvidos.

No Brasil, os principais tributos diretos que incidem sobre a renda e patrimônio dos contribuintes são o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que apresentam similitudes expressivas. Porém, no caso do Imposto de Renda, seja ele incidente sobre pessoa física ou jurídica, existe a aplicação da progressividade, ainda que de maneira insatisfatória. Todavia, a CSLL é arrecadada sem considerar tal princípio, por essa razão não consegue concretizar a capacidade contributiva da pessoa tributada de forma mais efetiva.

As contribuições especiais foram instituídas de modo a conferir a responsabilidade de um tributo custear finalidade específica, que representam grupos de contribuintes distintos, ao contrário do que ocorre com o Imposto sobre a Renda que não dispõe de vinculação própria, tal

²³⁸ DA JUSTI% c3% 87A% 20FISCAL% 20-% 20CRDT% 20% 28VERS% c3% 83O% 20FINAL% 29.pdf. Acesso em: 27 ago. 2019.

²³⁸ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade.** 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 27 ago. 2019.

contribuição apresenta uma subespécie denominada de contribuições sociais, referentes à atuação da União na área social, é nesse grupo que se encontra presente a CSLL.

Por essa razão, esse tributo possui uma importância, haja vista que sua exação se destina ao financiamento da Seguridade Social, merecendo uma atenção especial do Sistema Tributário Nacional, principalmente por se responsabilizar no custeio de serviços tão defasados no cenário atual.

Busca-se, assim, defender uma tributação progressiva da CSLL, tendo em vista o seu grau de relevância, frente a sua destinação e ao Estado Social que se encontra o Brasil, bem como, figurar como forma de combater a maneira regressiva que a tributação vem sendo exercida, ocasionando inúmeras problemáticas que refletem na sociedade de forma geral.

A progressividade aplicada a tributação sobre a renda importa na consubstanciação da justiça fiscal, pois permite que a capacidade contributiva e a isonomia tributária sejam desempenhadas conjuntamente, à medida que a pessoa jurídica que detém de maior renda deve contribuir mais, de modo que seja respeitada sua respectiva base de cálculo.²³⁹

Para mais, a tributação progressiva também é um instituto que busca adstringir as desigualdades econômicas e sociais. Tal realização é possível por intermédio do mecanismo da extrafiscalidade do tributo, que busca um escopo que ultrapassa a noção de arrecadação e procura consolidar a função social da tributação.²⁴⁰

Assim, é necessário pensar numa reforma do Sistema Tributário Nacional, que confira maior efetividade as premissas do Estado social postas no texto constitucional, além de proporcionar uma tributação que observe e transpareça a realidade econômica e social do país, possibilitando uma concretização de uma matriz tributária correta para com a sociedade.

Uma grande reforma tributária no cenário atual torna-se complexa em virtude de como se encontra a economia e a política brasileira, o que dificulta ainda mais as tratativas para a consolidação de uma proposta, além de implicar na falta de colaboração da sociedade para com essa ideia, que possui uma tendência a não enxergar de forma positiva as mudanças implementadas pelos governos.

²³⁹ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária.** 2013. 196 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10924/1/Tese%20Carlos%20Valder.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2019.

²⁴⁰ MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica:** Revista eletrônica do curso de Direito da UNIJORGE, Salvador, v. 4, n. 2, p.1-27, Jul – Dez 2010. Semestral. Disponível em: http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 22 ago. 2019.

Todavia, é imprescindível que haja uma recomposição do custeamento do setor público, na busca por capacitar a atuação da Administração Pública como responsável pelo processo de desenvolvimento nacional, bem como na efetuação de investimentos para aparelhar a infraestrutura necessários, respeitando a justiça fiscal e os fundamentos referentes ao Estado Social.²⁴¹

Desse modo, defende-se a mudança no Sistema Tributário Nacional que desenvolva o país, contudo, tal benefício só pode ser alcançado se houver a promoção de atividades que viabilizem a estruturação de uma sociedade igualitária, devendo assim, ser arquitetada com respaldo no Estado garantidor do bem comum. Logo, a reforma tributária precisa ter como escopo a transição da sociedade, a partir da distribuição de renda e a expansão do alcance de bens sociais.²⁴²

Nesse contexto, uma tributação progressiva da CSLL, a partir da implementação de alíquotas distintas que variam de acordo com renda dos contribuintes, ou seja, as empresas e equiparadas que possuem maior lucro ao longo do exercício deve ter exação maior pela União, com relação aquela pessoa jurídica que alcançou lucros mais baixos, seria uma possibilidade de enfrentamento do Sistema Tributário regressivo brasileiro, através da extrafiscalidade.

Em suma, a alíquota da CSLL atualmente corresponde a 9% para as pessoas jurídicas de modo geral e 15% nos casos das instituições financeiras. Na maioria das empresas a apuração do montante a ser pago, origina-se do emprego como base de cálculo o lucro presumido ou simples nacional, entretanto tais modalidades por não apresentarem como escora a contabilidade traduzida no livro da empresa, acaba por tributar um valor que não corresponde necessariamente ao que foi integrado ao seu caixa.

Por conseguinte, sugere-se uma modificação na estrutura de arrecadação de tal tributo, no sentido de conferir maior eficiência na aplicação do princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Ademais, implicaria em maior obtenção de recursos por intermédio da tributação direta sobre a renda, importando-se com aspectos referentes a pessoalidade do contribuinte.

²⁴¹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

²⁴² ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

Assim, uma tributação da CSLL com alíquotas mais harmônicas a capacidade contributiva, proporciona uma exação mais satisfatória para o Estado, bem como honraria o disposto na Constituição Federal acerca da progressividade, de modo que as riquezas fossem distribuídas para a sociedade.²⁴³

Outrossim, os tributos possuem uma função social, uma vez que os recursos obtidos devem ser destinados ao custeio das atividades do Estado voltada a sociedade. No caso da CSLL esse aspecto é ainda mais evidenciado, devido a destinação de sua arrecadação ser exclusivamente ao financiamento da seguridade social.

Em face do atual cenário nacional, com o constante aumento de desempregos estruturais e a nova formatação das relações de trabalho que informalizam a contratação, a progressividade da CSLL seria efetuada a partir da modulação de sua alíquota que além de diferencia-la através da natureza da atividade exercida pela pessoa jurídica – instituições financeiras e demais empresas – poderia também ser diferenciada: 1) a partir da lucratividade, ou seja, quem aufera maior rendimento deve ser tributado de forma superior aquele que não obteve igual êxito econômico, 2) a depender da produção de danos ambientais ou sociais causada pela sua atividade, a exemplo do agronegócio e do extrativismo 3) a partir da análise da massa salarial da empresa, nesse sentido, importaria a quantidade de empregados que a pessoa jurídica possui, de modo que sejam oneradas mais aquelas que desempregam e menos as que empregam em maior número.²⁴⁴

As sugestões se justificam a partir da consequência que tais condutas acarretam para o valor levantado com o próprio tributo, tendo em vista a obrigatoriedade de sua destinação. Por exemplo, na medida em que o aumento do desemprego se eleva, é necessário um maior gasto da Administração Pública, com tais recursos adquiridos com a CSLL a fim de suprir as dificuldades ocasionadas ao indivíduo.²⁴⁵

²⁴³ PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade.** 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2019. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 28 ago. 2019.

²⁴⁴ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas.** São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.

²⁴⁵ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas.** São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.

O paradigma de tributação e a consolidação da seguridade social são responsáveis por conferir para o Estado um excelente custo-benefício, dado que a Administração Pública é responsável por cumprir com as funções redistributivas alusiva à sua condição de Estado do bem-estar social, assim deve reduzir as desigualdades a partir da extrafiscalidade, oportunizando a atuação dos tributos sobre a renda, como a CSLL, no intuito de reduzir as problemáticas sociais.

Desse modo, a capacidade contributiva atrelada a igualdade tributária, por intermédio da progressividade da CSLL, ampliaria a exação do Estado²⁴⁶, atuando no sentido de justificar o excesso da carga tributária no país, bem como a densa legislação tributária que acaba se tornando confusa para a população, pois não consegue traduzir no Estado o montante por ele arrecadado.

Apesar de ser um tributo direto, pois o montante é arrecadado baseado no lucro auferido pela pessoa jurídica, bem como apresentar uma vinculação importante, uma vez que se destina a financiar a seguridade social, área extremamente precária no cenário atual do país, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é um tributo pouco mencionado e estudado no direito tributário. Devido a semelhança da CSLL com o IRPJ os operadores do direito optam pelo detalhamento do Imposto sobre a Renda, acabando por marginalizar tal tributo, que possui uma complexidade e finalidade que careceria de uma melhor utilização.

No ano de 2017 a CSLL foi responsável por arrecadar o valor de R\$ 66,8 bilhões o que corresponde a um percentual de aproximadamente 10% do total apurado pelas fontes de financiamento da seguridade social, quais sejam: Contribuição para previdência social, COFINS, PIS/PASEP e CSLL. Contudo, a maior parte do custeio da seguridade social é respaldada nas contribuições que incidem sobre a previdência e o COFINS, que consistem em tributos indiretos, que sustentam a ideia de regressividade, continuando a propagar o ônus da tributação para a classe mais desafortunada.²⁴⁷

²⁴⁶ TORRES, Cindy Rodrigues Dela. **A regressividade da tributação indireta como óbice à efetivação da justiça fiscal.** 2017. 43 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/24373/1/A%20REGRESSIVIDADE%20DA%20TRIBUTAC%3C%87%3C%83O%20INDIRETA%20COMO%20C%3C%93BICE%20C%3C%80%20EFETIVA%3C%87%3C%83O%20DA%20JUSTI%C3%87A%20FISCAL%20-%20CRDT%20%28VERS%C3%83O%20FINAL%29.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.

²⁴⁷ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas.** São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.

Assim, fundamenta-se ainda mais a necessidade de voltar a atenção do Sistema Tributário para a exação da CSLL, como uma forma de incentivar a modificação regressiva da matriz tributária que ocasiona tantos prejuízos para o Brasil e a sua função de Estado social, e consequentemente atingindo os brasileiros.

A ideia é de aumentar a presença da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na exação total do financiamento da seguridade social, devido a sua tributação direta, que seria ainda mais eficiente se tributada progressivamente, buscando amenizar a arrecadação sobre o consumo, de tal sorte que o que se restringe a seguridade social, aufira um patamar ainda maior na tributação dos impostos e demais contribuições.²⁴⁸

Nesse sentido, com o aumento da tributação sobre a renda, automaticamente é mitigada a necessidade da exação sobre o consumo, uma vez que os provimentos básicos são melhor atendidos, sem a necessidade de haver grandes dispêndios por parte daqueles indivíduos que possuem riqueza limitadas, dado que a tributação seria realizada respeitando o caráter progressivo em termos absolutos e relativos. Logo, tal condição aumentaria a capacidade de formar uma poupança.²⁴⁹

Desta forma, deve existir uma forte importância da política adotada pelo Sistema Tributário Nacional em diminuir a regressividade que persiste a tributação atual através do consumo de bens e serviços e o constante esforço em proporcionar a justiça fiscal ao atingir o escopo fiscal e extrafiscal.

Como o Estado social busca conferir uma melhor qualidade na vida de sua população, principalmente por generalizar o acesso aos direitos sociais a partir da utilização do Sistema Tributário que possibilite o desenvolvimento da seguridade social, devendo estar apoiado principalmente em tributos destinados ao seu financiamento, exercidos em caráter progressivo e direto, como é o caso do proposto para a CSLL.

Deve-se ressaltar que toda a população brasileira tem direito aos serviços prestados pela seguridade social e não só os mais pobres ou os que mais contribuem. Portanto, a partir de uma ideia de solidariedade tanto o usufruto como a contribuição para tal objetivo deve ser partilhada

²⁴⁸ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.

²⁴⁹SOARES, Maximiliano Saldanha de Oliveira. **ROBIN HOOD ÀS AVESSAS: a regressividade do sistema tributário brasileiro com ênfase no caso do icms**. 2012. 49 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: http://bdm.unb.br/bitstream/10483/3997/1/2012_MaximilianoSaldanhadeOliveira.pdf. Acesso em: 29 ago. 2019.

por todos.²⁵⁰ Por isso, a CSLL deve ser arrecadada em caráter progressivo, a fim de que as empresas com maior lucro possam colaborar mais com a seguridade social, auxiliando os serviços por ele proporcionado, de modo que a sociedade de modo geral seja beneficiada.

Pelo exposto, observa-se que o lucro empresarial pode ser utilizado de forma bem mais eficaz pela Administração Pública do que meramente a sua utilização como política contábil. O Estado ao arrecadá-lo deve agir com o intuito de concretizar a alta carga tributária brasileira, através do efetivo investimento em atividades sociais, distribuição de renda e demais necessidades da população.

As propostas aqui apresentadas, com o escopo de priorizar a tributação sobre a renda para o financiamento da seguridade social, alicerçado na progressividade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, busca impulsionar a diminuição da regressividade existente no Sistema Tributário Nacional e concretizar os objetivos fundamentais da república pautados na capacidade contributiva, isonomia tributária, bem como na segurança jurídica

²⁵⁰ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária:** Diagnóstico e Premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo da problemática apresentada durante o presente trabalho monográfico possibilitou a compreensão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na realidade nacional. Além disso permitiu observar a forma como o Sistema Tributário Nacional vem sendo desenvolvido, afetando diretamente a problemática da desigualdade social e todos os demais desafios que dela decorrem.

O Estado como principal garantidor do bem comum, deve se movimentar no sentido de proporcionar que as necessidades sociais sejam atendidas, bem como que a população usufrua efetivamente do que impõe a Constituição Federal de 1988 em relação a satisfação social com os serviços públicos prestados pela Administração Pública e sua atividade para a redução da concentração de renda.

Inicialmente buscou-se tratar de forma geral do instituto da tributação, ferramenta utilizada pela Estado para o aparelhamento da máquina pública a fim de concretizar suas funções constitucionais. Desse modo, verificou-se os aspectos referentes à tributação e como podem ser melhor utilizados no âmbito nacional.

Foi abordado a importância dos princípios da igualdade e capacidade contributiva. A isonomia é posta como ideia central do Estado social, sendo retratada ao longo de todo a Constituição Federal, inclusive no que diz respeito a tributação, uma vez que se deve tratar de forma igual conforme a igualdade existente e em caráter desigual, na medida de suas desigualdades, seja na incidência sobre pessoas física ou jurídica, de modo a garantir a justiça fiscal. Ademais, a utilização da capacidade contributiva é fundamental para a concretização da isonomia e demais premissas referentes ao Estado social, posto que através dela irá ocorrer uma maior tributação daqueles que possuem mais riquezas, e menor sobre aqueles que detêm uma quantidade inferior.

Ademais, o estudo abordou as modalidades de tributação existentes que norteiam a base de cálculo dos tributos diretos para sua apuração, demonstrando como ocorre a incidência de cada uma delas, bem como as suas respectivas vantagens.

Ainda assim, apresentou-se a similitude entre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, desde a incidência da base sobre o lucro apurado pelas empresas, como também a necessidade da modalidade da CSLL acompanhar a que for posta pelo IRPJ, a competência da União para exação, bem como os princípios aplicáveis. Além disso, os casos de isenção e imunidades são bem parecidos, com diferenças mínimas.

Devido a essa grande semelhança entre os tributos, e a extensa quantidade de legislações esparsas que tratavam sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, foi instituída a IN RFB nº 1.700/17, a fim de centralizar a normatização dessa temática. Desse modo, devido a todas as afinidades expostas, defende-se que como ocorre no Imposto de Renda, ainda que de forma tímida, dever-se-ia tributar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em caráter progressivo.

Para mais, a Constituição Federal de 1988 conferiu ao Brasil o status de Estado social, garantidor do bem comum para a sua população, elencando objetivos gerais, valores fundamentais e princípios que devem nortear a atuação da Administração Pública no sentido de concretizar sua função.

Nessa perspectiva, o Estado é responsável por fornecer serviços públicos, de modo que toda a sociedade tenha acesso e possa se beneficiar, tal ação fundamenta-se nos ideais de igualdade, solidariedade, justiça, dentre outros tratados no texto constitucional e que servem como núcleo para a construção do Estado.

No entanto, como levantado ao longo do trabalho o Brasil elegeu a tributação como principal forma de aquisição de receita, a fim de aparelhar a máquina pública e consequentemente realizar as atividades inerentes ao exercício do Estado. Assim, compreende-se que o processo de concretização de tais objetivos também requer a atuação conjunta da sociedade, no sentido de contribuir através de tributos para que seja proporcionado a todos o bem comum.

Todavia, a atuação da sociedade deve ocorrer com base na capacidade contributiva de cada indivíduo, posto que devido ao cenário de ampla desigualdade social, a maior parte da riqueza está concentrada nas mãos de uma pequena parcela dos brasileiros, enquanto a maioria da população sobrevive com a menor parte dessa riqueza. Portanto, a contribuição a partir da tributação, deve-se considerar a capacidade econômica de cada pessoa e assim tributar mais os que possuem maiores condições econômicas.

A progressividade é o instituto do Direito Tributário que busca consubstanciar a capacidade contributiva de cada pessoa, uma vez que é responsável por projetar uma tributação com base no quantum econômico de cada indivíduo, a partir da instituição de faixas de alíquotas que variam a depender da riqueza e demais aspectos do contribuinte.

Ademais a progressividade assim como a pessoalidade tendem a estar mais presentes nos tributos diretos, incidentes sobre a renda, uma vez que nesses é mais fácil depreender a capacidade contributiva e consequentemente atingir o ideal de uma justiça fiscal.

Contudo, observou-se que o atual Sistema Tributário Nacional concentra a sua atuação na tributação sobre consumo, ou seja, nos impostos indiretos, adquirindo um caráter regressivo. Nessa perspectiva a tributação é majoritariamente sustentada pela população com menos riqueza, tendo em vista que ao tributar sobre o consumo, as empresas repassam para os consumidores finais o ônus da tributação, sem levar em consideração o caráter econômico do contribuinte de fato.

Por outro lado, ao demonstrar o percentual de tributação dos países da OCDE, constatou-se que a ampla maioria do PIB é representada pela arrecadação de tributos diretos, principalmente aqueles incidentes sobre a renda e não pela arrecadação sobre o consumo como ocorre no Brasil.

Tal conjuntura nacional é explicativa do estágio de desenvolvimento, uma vez que é mais comum os países subdesenvolvidos buscar centralizar a sua tributação sobre o consumo, almejando um rápido crescimento econômico. No entanto, a prosperidade da economia apenas será alcançada quando o governo voltar sua atenção para resolver o grave problema da desigualdade existente no âmbito nacional.

Diante do exposto verificou-se a necessidade de repensar o modelo da matriz tributária nacional investindo na tributação direta, como os países desenvolvidos. Por essa razão elegeu-se o investimento na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido como uma medida de enfrentamento a regressividade suportada pelo Sistema Tributário.

A CSLL é um tributo que possui destinação própria para o custeio da seguridade social, cuja a realidade é de má prestação no âmbito da saúde, assistência e previdência social. Para mais, apesar de sua ampla semelhança com o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, tal contribuição não é tributada em caráter progressivo, pelo contrário, apesar da orientação da Constituição Federal para sempre que possível utilizar a progressividade como instrumento para tributar, a CSLL ainda possui alíquota fixa para todas as empresas, com exceção das instituições financeiras.

Portanto, defende-se que a tributação progressiva da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pode ser uma medida para concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, bem como contribuir para que este cumpra com sua função de Estado Social garantidor do bem comum.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

ARAÚJO, Camila Freire Monteiro de. **Tributação dos lucros e dividendos: diagnosticando os privilégios da renda do capital no Brasil**. 2018. 63 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018. Disponível em:

<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/27785/1/MONOGRAFIA.%20CAMILA%20FREIRE%20MONTEIRO%20DE%20ARA%c3%9aJO%20-UFPE2018.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2019.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2019.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços: edição popular anotada por Adriano da Gama Kury**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação de Casa Rui Barbosa, 1999. Disponível em: http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oração-aos_mocos.pdf. Acesso em: 27 jul. 2019.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522489657/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 9 ago. 2019.

BITTENCOURT, Gabriela. **O IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido**. 2018. 244 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Programa de Pós-graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/190100/PDPC1370-D.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 jul. 2019.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Método, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530983857/cfi/6/10!/4/6/2@0:0>. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012. (IDP). Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502181458/cfi/0!/4/4@0.00:25.2>. Acesso em: 29 jul. 2019.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l15172.htm. Acesso em: 08 jul. 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Disponível em: 04 set. 2019.

BRASIL. Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TzC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 11 jul. 2019.

BRASIL. Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637compilado.htm. Acesso em: 06 set. 2019.

BRASIL. Lei 10.865 de 30 de abril de 2004. Brasília, 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm. Acesso em 06 set. 2019.

BRASIL. Lei 11.727 de 23 de junho de 2008. Brasília, 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm. Acesso em: 03 jul. 2019.

BRASIL. Lei 13.259 de 16 de março de 2016. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13259.htm. Acesso em 5 de ago. 2019.

BRASIL. Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 06 set. 2019.

BRASIL. Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Brasília, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm Acesso em: 06 set. 2019.

BRASIL. O que é o simples nacional? Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>. Acesso em: 06 set. 2019.

BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL**. 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>. Acesso em: 03 jul. 2019.

BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. **Solução de consulta Cosit nº 159, de 16 de maior de 2019**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101032>. Acesso em: 06 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643-1. **Diário Oficial da União**. Brasília, 14 mar. 2003. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>. Acesso em: 04 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 764.794. Relator: Min. Dias Toffoli. **Diário Oficial da União**. Brasília, 20 nov. 2012. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/AI_764794_SP_1356211542411.pdf?Signature=klpkiAwB6%2BH1EC%2FQ%2BESlVUfpyo%3D&Expires=1568025184&AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO765VPOG&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=9038458da408b6cbb43084e32ef1d68d. Acesso em: 30 jul. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 529.583. Relator: Min. Ayres Britto. **Diário Oficial da União**. Brasília, 26 abr. 2012. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21535540/agreg-no-recurso-extraordinario-re-529583-rs-stf/inteiro-teor-110372784>. Acesso em: 6 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 04 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 582.525. Relator: Min. Joaquim Barbosa. **Diário Oficial da União**. Brasília, 9 mai. 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342710/recurso-extraordinario-re-582525-sp-stf/inteiro-teor-159438443?ref=serp>. Acesso em: 06 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 591.340. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 27 de junho de 2019. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 27 jun. 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2633289>. Acesso em: 04 jul. 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 928.366. Relator: Min Roberto Barroso. **Diário Oficial da União**. Brasília, 6 abr. 2016. Disponível em: [file:///C:/Users/User/Downloads/texto_309191692%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/texto_309191692%20(1).pdf). Acesso em: 7 ago. 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 02 jul. 2019.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: Estudos e Pareceres. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597003185/cfi/6/10!/4/8/20@0:0>. Acesso em: 11 jul. 2019.

BUGOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553172726/cfi/4!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 28 jul. 2019.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600243/cfi/3!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 11 ago. 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 6 ago. 2019.

CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530979935/cfi/6/74!/4/112/2/2@0:71.5>. Acesso em: 12 ago. 2019.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600670/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>.

Acesso em: 25 jul. 2019.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em:

http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf. Acesso em: 22 ago. 2019.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. (IDP). Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502146648/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>.

Acesso em: 26 jul. 2019.

ELLERY JUNIOR, Roberto. **IMPACTOS ECONÔMICOS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**. In: SACHSIDA, Adolfo (Org.). **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas**. Brasília: Ipea, 2017. Cap. 7. p. 183-201. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7958/1/Tributa%c3%a7%c3%a3o%20no%20Brasil_estudos_ideias%20e%20propostas.pdf. Acesso em: 02 jul. 2019.

FERNANDES, Edilson Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei no 12.973, de 2014**. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496389/cfi/4!/4/4@0.00:7.19>.

Acesso em: 12 ago. 2019.

FERNANDES, Edna Firmino Rodrigues. **Efeitos dos impostos diretos e indiretos sobre a renda disponível dos agentes econômicos brasileiros: uma análise do período 1996-2012**. 2014. 59 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Econômicas, Centro de Ciências Sociais e Aplicadas Departamento de Economia, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2014. Disponível em:

<https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/1884/1/EFRF30082017.pdf>. Acesso em: 7 ago. 2019.

GOULARTI, Juliano Giassi. **Sistema tributário regressivo e desigualdades sociais no Brasil.** 2017. Plataforma Política Social: caminho para o desenvolvimento. Disponível em: <http://plataformapoliticocial.com.br/sistema-tributario-regressivo-e-desigualdades-sociais-no-brasil/>. Acesso em: 08 ago. 2019.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 26 jul. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática.** São Paulo: Atlas, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015744/cfi/6/10!/4/22/2@0:48.8>. Acesso em 12 jul. 2019.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA (Comp.). **Políticas Sociais: acompanhamento e análise.** [s.i]: Njobs Comunicação, 2008. (Vinte anos da Constituição Federal). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/politicas_sociais/bps_17_vol001_completo.pdf. Acesso em: 01 jul. 2019.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso do Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 13 ago. 2019.

MACHADO, Costa (Org.); Anna Cândida da Cunha Ferraz (Coord.). **Constituição Federal Interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo.** 5. ed. Barueri: Manole, 2014.

MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O Princípio da Igualdade em Matéria Tributária. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 3, n. 44, p.473-498, 2016. Ministério Público de São Paulo. Disponível em: http://www.mppsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-Juridica-UNICURITIBA_n.44.23.pdf. Acesso em: 29 jul. 2019.

MACHADO, Juliana Texeira. **IMPOSTO MUNDIAL SOBRE O CAPITAL: uma ponte para a redução da desigualdade social.** 2017. 51 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em:
<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/21801/1/Imposto%20mundial%20sobre%20o%20capital%20uma%20ponte%20para%20reducao%20da%20desigualdade%20social%20-20Juliana%20Teixeira%20Machado.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2019.

MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica:** Revista eletrônica do curso de Direito da UNIJORGE, Salvador, v. 4, n. 2, p.1-27, Jul – Dez 2010. Semestral. Disponível em:
http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 12 ago. 2019.

MONTEIRO JÚNIOR, Nélson. **A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL E SEUS EFEITOS: análise e proposta de mitigação dos efeitos da regressividade inerente a esta modalidade de tributação.** 2016. 88 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em:
<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17387/NELSON-28%2010final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 ago. 2019.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária.** 2013. 196 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em:
<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10924/1/Tese%20Carlos%20Valder.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2019.

PADILHA, Rodrigo. **Direito Constitucional.** 5. ed. São Paulo: Método, 2018. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530981297/cfi/6/10!/4/8/6@0:50.3>. Acesso em: 28 jul. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo.** 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 29 jul. 2019.

PÊSSOA, Rayssa Carla Leal. **COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO SIMPLES E PRESUMIDO: um estudo de caso de uma microempresa de representação comercial no município de João Pessoa.** 2018. 41 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Finanças e Contabilidade, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/12067/1/RCLP17102018.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2019.

PIRES, Cleyber Valença Cordeiro. **A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO INDUTORA: um enfoque no Imposto sobre a Renda.** 2012. 105 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10181/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20de%20Mestrado%20-%20Cleyber%20Valen%c3%a7a%20Cordeiro%20Pires.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

PORTO, Guilherme Fernandes. **A INEFETIVIDADE DOS DIREITOS SOCIAIS SOB UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA: igualdade e desigualdade.** 2019. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho", Franca, 2019. Disponível em: https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/182197/Porto_GF_me_fran.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 17 ago. 2019.

REUBEN, Ariel Landell. **LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA BRASILEIRO: uma análise econômica e normativa.** 2017. 80 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Econômicas, Universidade Estadual Paulista "júlio de Mesquita Filho", Araraquara, 2017. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/156438/000897899.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 19 jul. 2019.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial** – 5. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530975739/cfi/6/10!/4/20/2@0:43.5>. Acesso em: 05 jul. 2019.

SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **FISCALIDADE: outros olhares.** Porto: Vida Económica, 2013. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=XkeAwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA201&dq=estado+bem+estar+social+e+tributação&ots=kq5q8ke847&sig=F85Yh6mGc8dA5v6ghm6qaGFafrA#v=onepage&q=estado%20bem%20estar%20social%20e%20tributação&f=false>. Acesso em: 19 ago. 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600830/cfi/4!/4/4@0.00:11.6>. Acesso em: 11 ago. 2019.

SILVA, Alan Teles da. **CRISE CAPITALISTA E ASSISTÊNCIA SOCIAL: concepções e particularidades das transferências de renda no brasil**. 2012. 190 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Serviço Social, Instituto de Ciências Humanas. Departamento de Serviço Social, Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/12373/1/2012_AlanTelesSilva.pdf. Acesso em: 19 ago. 2019.

SOARES, Maximiliano Saldanha de Oliveira. **ROBIN HOOD ÀS AVESSAS: A regressividade do sistema tributário brasileiro com ênfase no caso do ICMS**. 2012. 49 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: http://bdm.unb.br/bitstream/10483/3997/1/2012_MaximilianoSaldanhadeOliveira.pdf. Acesso em: 27 ago. 2019.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Lei de introdução e parte geral**. v. 1. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530984052/cfi/6/10!/4/10/16@0:0>. Acesso em: 12. jul. 2019.

TORRES, Cindy Rodrigues Dela. **A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA COMO ÓBICE À EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**. 2017. 43 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/24373/1/A%20REGRESSIVIDADE%20DA%20TRIBUTAÇÃO%20INDIRETA%20COMO%20%20c3%93BICE%20%20c3%80%20EFETIVA%20c3%87%20c3%83O%20DA%20JUSTI%20c3%87A%20FISCAL%20%20CRDT%20%28VERS%20c3%83O%20FINAL%29.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional e Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.