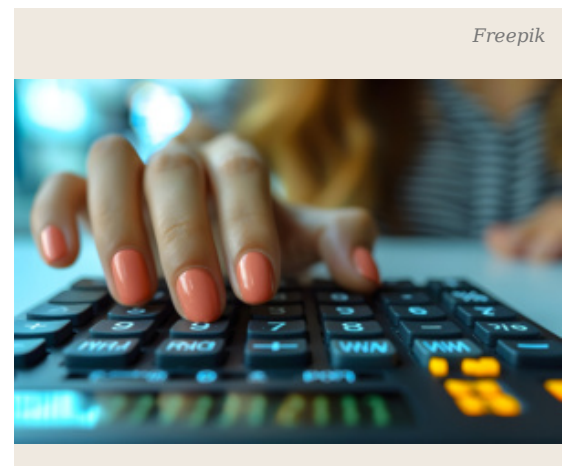


Evolução constitucional da justiça tributária e o lucro presumido

13/04/2026

O Direito Tributário brasileiro foi refundado na ditadura militar, com a Emenda Constitucional nº 18/1965, o Código Tributário Nacional de 1966 e a Carta de 1967. Depois desses instrumentos normativos, a disciplina ganhou autonomia e evoluiu rapidamente. Apesar da manutenção de certas garantias, a Emenda 18/65 inaugurou o novo sistema tributário revogando o preceito da Constituição de 1946 que trazia o princípio da capacidade contributiva. O CTN e a Carta de 67 ignoraram o princípio. A ditadura não se interessou pela justiça tributária. A doutrina, voltada a compreender e explicar o sistema, ficou defasada no estudo desses princípios e a literatura brasileira, até hoje, é carente nesses temas.

A redemocratização do país viabilizou a Constituição de 1988, que instituiu, pelos representantes do povo, o Estado democrático como um instrumento destinado a assegurar o exercício de direitos fundamentais. Nesse novo ambiente democrático, a justiça tributária voltaria a ganhar importância. Porém, de início, de forma diminuta. Timidamente, a Constituição recupera o princípio da capacidade contributiva, mas o espreme no parágrafo primeiro do artigo 145, com abrangência reduzida em relação ao texto de 1946. A reconstitucionalização do princípio não foi feita com a mesma intensidade das limitações do poder de tributar, generosamente expandidas em uma seção específica, com três artigos e vários incisos, alíneas e parágrafos, somadas a regras de competência rigorosas e bem delimitadas.



Conjugada ao princípio da igualdade, regrado no artigo 150, II, a capacidade contributiva foi entendida, corretamente, como um parâmetro de igualdade — porém, não muito mais do que isso. Nem mesmo a clara regra que determina, sempre que possível, a graduação com base na capacidade contributiva, isto é, a progressividade, gerou todos os efeitos que poderia gerar, inclusive porque o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais leis com alíquotas progressivas de impostos reais, em relação aos quais a progressividade é sempre possível.

Criou-se, então, uma situação algo desconexa. De um lado, a Constituição consagrou um Estado democrático preocupado com desenvolvimento, liberdade e igualdade substanciais, justiça, redução de desigualdades e promoção do bem de todos. De outro lado, no capítulo tributário, a ênfase foi à proteção individual da liberdade e da propriedade, sem equilibrar, com destaque equivalente, a questão da distribuição justa dos custos com a manutenção do Estado e os efeitos

redistributivos dela decorrentes.

Pós-1988

As teorias jurídicas pós-1988 enfatizavam a força normativa da Constituição. Ela foi recebida, no Direito Tributário, como a efetivação das garantias do contribuinte, o que é correto, mas praticamente apenas isso, o que se mostrou um problema. Apesar da reconstitucionalização da capacidade contributiva, a promoção de um sistema tributário justo e progressivo não foi reconhecida como um dever constitucional. Embora sob críticas doutrinárias, o peso relativo da tributação sobre o consumo cresceu. A progressividade foi entendida como exceção, e graus insuficientes de progressividade na tributação da renda foram admitidos. Superada a ditadura, foi urgente a contenção imediata do abuso estatal das décadas anteriores, restabelecendo o sistema de proteção das liberdades. A justiça tributária ficou para depois.

Esse depois foi acontecendo no desenvolvimento constitucional pós-1988, com emendas constitucionais representativas do esforço da construção de um sistema tributário mais justo. Logo em 1993, a Emenda nº 3 alterou o § 6º do artigo 150 para estabelecer que não apenas anistia e remissões dependeriam de lei específica, mas também qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, mediante lei que deveria regular exclusivamente tal matéria. Como isenções e reduções de tributos para determinadas pessoas ou situações desafiam a igualdade tributária e, se injustificados, podem ferir a justiça tributária, essa emenda, ao prover maior controle para essas concessões, é um passo em direção a um sistema com menos privilégios sem fundamento – portanto, menos desigual e mais justo.

A Emenda nº 20 aumentou o âmbito de incidência das contribuições sociais. Ao ampliar a competência para além dos empregadores, dos trabalhadores, da folha de salários e do faturamento, estendeu a tributação para outras pessoas com capacidade contributiva equivalente (empresas e entidades equiparadas, demais segurados) e para outros fatos que revelam capacidade contributiva semelhante (demais rendimentos, receita). Nesse sentido, pode ser entendida como um avanço na justiça tributária.

O STF acertou ao julgar inconstitucionais as incidências sobre outros rendimentos e sobre a receita, pois a Constituição expressamente restringia a competência a folha de salários e faturamento. A interpretação do Supremo era condizente com o entendimento doutrinário predominante e com o artigo 110 do CTN. O constituinte derivado precisou alterar o texto constitucional.

O mesmo não se pode afirmar, porém, da jurisprudência que considerou inconstitucional a progressividade de impostos reais, salvo autorização específica. O preceito que determina a “gradação” dos impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes, no mínimo, permitia a progressividade de qualquer imposto, sempre que possível. Contra essa jurisprudência, a Constituição foi emendada para permitir



progressividade do IPTU (EC 29/2000) e do ITR (EC 42/2003), além de garantir imunidade às pequenas propriedades rurais. Embora impostos sobre o patrimônio não possam ser jamais tão progressivos quanto impostos sobre a renda, dado o risco da tributação confiscatória, ampliar as possibilidades expressas de progressividade são outros passos em direção a um sistema mais justo.

O ápice dessa evolução foi a Emenda Constitucional nº 132. Além de reformar a tributação do consumo, a emenda estendeu a progressividade tributária para o ITCMD e para o IPVA, que teve sua competência ampliada — reformando jurisprudência do STF — para outras propriedades reveladoras de capacidade contributiva. Ela também incluiu expressamente a justiça tributária como um dos princípios do sistema tributário nacional, além da notável previsão segundo a qual as alterações na legislação tributária deverão atenuar efeitos regressivos, ambas no artigo 145, junto com a capacidade contributiva.

Não apenas os impostos, isoladamente considerados, deverão ser progressivos sempre que possível: o sistema, em seu todo, deve ser informado pela progressividade. O conjunto de tributos sobre renda, patrimônio e consumo deve considerar a progressividade dos primeiros, cada um a seu modo, e as limitações dos últimos, seja por seletividade de alíquotas — estranhamente incorporada ao texto constitucional —, seja com um *cashback* superior ao proposto. Devemos, ainda, avançar para um peso menor da tributação do consumo em relação ao total da carga tributária. As inserções trazidas pela EC 132 reforçam o descabimento de qualquer interpretação restritiva do princípio da capacidade contributiva que o limite um critério de igualdade. As múltiplas dimensões do princípio da capacidade contributiva, solidárias e garantistas, integram o princípio da justiça tributária e são parte da Constituição. Não há justificativa para qualquer negligência doutrinária e jurisprudencial relativa a essas dimensões.

Essa inegável evolução é condizente com o espírito da Constituição em seu esforço para construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com menos desigualdade e objetivando a promoção do bem de todos. A justiça tributária é um projeto dinâmico, não estático, e vem avançando. Porém, como todo argumento constitucional, a justiça tributária pode ser manipulada, como ocorreu com a solidariedade e com o slogan “dever fundamental de pagar tributos”. Aumentos de tributação podem invocar incorreta ou cinicamente a justiça tributária. Sob o argumento da justiça tributária, não se deve admitir que aumentos de impostos sejam disfarçados de correção de distorções.

Aqui chegamos ao recente aumento do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas optantes pelo lucro presumido, escondido sob o manto da suposta redução de benefícios fiscais. A justificação do Projeto que resultou na LC 224/2025 menciona o combate a regimes capazes de “criar inequidades entre contribuintes”, trazendo medidas que “reduzam distorções”. Sustenta que o projeto “configura um avanço essencial para a construção de um modelo econômico mais justo” e “resguardado de distorções por privilégios setoriais”. Nada disso se aplica ao lucro presumido.



Incentivo ou benefício fiscal é a desoneração que cria diferença de tratamento entre contribuintes com a mesma capacidade contributiva, beneficiando alguns em prejuízo de outros, e incentivando certas atividades em detrimento de outras — o que pode ser legítimo, ou não, a depender de muitas variáveis constitucionais e legais. Um regime de apuração ofertado igualmente para todos os contribuintes com capacidade contributiva equivalente, salvo exceções pontuais e razoáveis para as quais o Estado entende necessária uma fiscalização mais detida, jamais pode ser entendido como um benefício fiscal que desafie a justiça tributária. Sob o correto argumento segundo o qual se deve buscar reduzir distorções e realizar justiça tributária nunca se poderá justificar um aumento nos percentuais de lucro presumido. O que se tem, à toda evidência, é um simples aumento de imposto, oculto sob o argumento da justiça tributária.

Aumentar em 10% a base de cálculo para todos com a mesma capacidade contributiva não realiza nem viola a justiça tributária: sob o ponto de vista jurídico, é apenas o exercício regular da competência tributária. No entanto, ele deve ser assumido enquanto aquilo que é, um aumento de imposto, inclusive diante do mandamento expresso de transparência do sistema tributário. Disfarçá-lo de medida de justiça tributária a instrumentalização indevida, talvez desonesta, de um valor constitucional que deve ser buscado com determinação e honestidade. Que a jurisprudência possa afastar esse abuso, sem desvios do caminho por mais justiça tributária que o sistema felizmente tem trilhado desde 1988.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-abr-13/evolucao-constitucional-da-justica-tributaria-e-o-lucro-presumido/>