

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
CAMPUS SANTA MÔNICA
FACULDADE DE DIREITO PROFESSOR JACY DE ASSIS

FARLEM PEREIRA DE SOUZA

**ANÁLISE HISTÓRICO-COMPARATIVA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E
DA ISENÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS À LUZ DA
JUSTIÇA FISCAL**

Uberlândia

2022

FARLEM PEREIRA DE SOUZA

**ANÁLISE HISTÓRICO-COMPARATIVA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E
DA ISENÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS À LUZ DA
JUSTIÇA FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito Professor Jacy de Assis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador(a): Prof.^a Dr.^a Marcela Cunha
Guimarães

Uberlândia

2022

FARLEM PEREIRA DE SOUZA

Análise histórico-comparativa da tributação sobre a renda e da isenção da distribuição de lucros e dividendos à luz da Justiça Fiscal

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito Professor Jacy de Assis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Uberlândia, ____ de agosto de 2022.

Banca Examinadora:

Prof.^a Dr.^a Marcela Cunha Guimarães - UFU

Prof. Dr. Luiz Gustavo Combat Vieira - UFU

Bel. Erick Hitoshi Guimarães Makiya - UFU

AGRADECIMENTOS

Meus maiores agradecimentos são para meus pais, Marta e Mateus, por todo o apoio e incentivo não só durante a graduação, mas também durante toda minha jornada. Quando decidi deixar o conforto do lar para morar em uma cidade distante da casa onde cresci, não senti medo, pois sabia que por mais longe que estivesse, nunca estaria só e poderia contar com todo o suporte de vocês. E assim o foi, por longos anos, sacrifício atrás de sacrifício, vocês calçaram o caminho para que eu pudesse trilhá-lo e por isso, lhes sou eternamente grato.

Agradeço, também, à Marcella, minha namorada, que esteve comigo por praticamente todo o período de graduação, por todo o carinho, dedicação e incentivo, especialmente quando eu mais precisava.

Agradeço aos meus amigos e colegas por terem me trazido leveza nos momentos de lazer; aos meus sogros, Denise e Saulo, por todo o suporte empreendido para a conclusão deste trabalho; e a minha avó, Altiva, por ser exemplo de sabedoria e justiça, bem como aos meus avós que já partiram, os quais ainda hoje me inspiram com suas histórias de vida.

Expresso minha especial gratidão à professora Marcela por suas lições tão claras e serenas; por sua disposição que, mesmo em seus momentos de descanso, se mostrou sempre tão pronta a transmitir conhecimento; e pela confiança em me aceitar como orientando.

RESUMO

O presente trabalho almeja investigar em que medida o ideal de justiça fiscal é, ou não, consagrado na tributação sobre a renda e, mais especificamente, sobre o modelo, adotado pelo Brasil, de isenção dos lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas. Para tanto, valeu-se do método dedutivo-argumentativo e da técnica bibliográfica. Acerca da construção do raciocínio desenvolvido, primeiramente, os tributos diretos e indiretos foram conceituados e delimitados, fazendo uma análise das fontes de arrecadação do Estado; seguido por posições da doutrina econômica e jurídica sobre a justiça fiscal e como esta orienta o desenvolver do pensamento nessas duas áreas do saber; sucedido pela conceituação, construção histórica e aplicação fática da tributação sobre a renda tanto nas pessoas físicas quanto nas pessoas jurídicas; faz-se, também, uma breve exposição sobre os demais tributos que incidem diretamente na receita das pessoas jurídicas, a fim de se ter uma visão mais ampla da carga tributária nacional; ato contínuo, fez-se a análise mais detalhada da isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios, perpassando por sua construção histórica e fundamentação, bem como pelos modelos de integração da tributação das pessoas jurídicas e pessoas físicas e os mais impactantes estudos sobre esse instituto no Brasil; e, por fim, uma breve exposição sobre como alguns países de economia mais avançada dão tratamento tributário aos lucros e dividendos. Considerando que os lucros e dividendos são rendimentos do capital, a hipótese edificada é de que o modelo da isenção desse tipo de renda deforma o Sistema Tributário Nacional e prejudica a constante busca pela efetivação dos preceitos constitucionais. A partir dessas ponderações, o presente estudo defende, portanto, que a escolha da carga tributária efetiva é o fator mais determinante para o contribuinte e de que o modelo de integração da tributação das pessoas jurídicas e físicas deve ser pensado com estrita observância aos mandamentos constitucionais e à carga tributária efetiva.

Palavras-chave: Justiça fiscal. Imposto de Renda. Isenção. Lucros e dividendos

ABSTRACT

This paper aims to investigate to what extent the ideal of tax justice is or is not enshrined in income taxation and, more specifically, on the blueprint adopted by Brazil for exemption of profits and dividends distributed by legal entities. To this end, the deductive-argumentative method and the bibliographical technique were used. Regarding the construction of the reasoning developed, firstly, direct and indirect taxes were conceptualized and delimited, making an analysis of the State's sources of collection; followed by positions of the economic and legal doctrine on tax justice and how this guides the development of thought in these two areas of knowledge; succeeded by the conceptualization, historical construction and factual application of taxation on income for both individuals and legal entities; A brief exposition is also made about the other taxes that fall directly on the income of legal entities, in order to have a broader view of the national tax burden; then, a more detailed analysis is made of the exemption of profits and dividends distributed to partners, going through its historical construction and justification, as well as the models of integration of taxation of legal entities and individuals and the most impacting studies on this institute in Brazil; and finally, a brief exposition on how some countries with more advanced economies give tax treatment to profits and dividends. Considering that profits and dividends are income from capital, the hypothesis is that the model of exemption of this type of income deforms the National Tax System and hinders the constant search for the effectiveness of the constitutional precepts. Based on these considerations, this study argues, therefore, that the choice of the effective tax burden is the most determinant factor for the taxpayer and that the model for integrating the taxation of legal entities and individuals must be thought of with strict observance of the constitutional mandates and the effective tax burden.

Keywords: Tax justice. Income tax. Exemption. Profits and dividends.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS.....	10
3. A JUSTIÇA FISCAL COMO GUIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	13
4. O IMPOSTO DE RENDA	20
4.1. Conceito de renda.....	21
4.2. Evolução histórica da tributação sobre a renda.....	25
4.3. Princípios tributários no imposto sobre a renda.....	31
4.4. O Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas	37
4.5. O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas	40
5. DOS DEMAIS TRIBUTOS INCIDENTES NAS PESSOAS JURÍDICAS.....	45
6. A ISENÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS.....	48
6.1. Perspectiva histórica e motivos da Lei 9.249/95.....	51
6.2. Dos Juros Sobre Capital Próprio (JCP).....	55
6.3. Críticas à isenção de tributação sobre os lucros e dividendos distribuídos.....	57
6.3.1. <i>Sob o viés econômico.....</i>	<i>59</i>
6.3.2. <i>O fenômeno da “pejotização”.....</i>	<i>61</i>
6.3.3. <i>Da dupla não tributação</i>	<i>62</i>
6.3.4. <i>A regressividade do modelo atual.....</i>	<i>65</i>
6.4. Propostas de reformas na tributação de lucros e dividendos.....	68
7. A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DE CAPITAL PELO MUNDO.....	72
8. CONCLUSÃO	76
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	78

1. INTRODUÇÃO

O Estado, como agente cujo objetivo é suprir as demandas de seus cidadãos, carece de constante fluxo econômico, tanto é que a própria noção de Estado é intimamente relacionada com o que se entende de Economia Política. Assim, a tributação é inerente ao Estado, independentemente se o regime adotado é totalitário ou democrático, se a máquina estatal serve à sociedade ou se serve dela, a necessidade de fundos é uma constante¹.

Assim, a aferição desse poder econômico pelo Estado deriva da atuação do Direito Tributário, e assim o ocorre desde que a organização estatal começou a ser estruturada, desde a imposição de tributos em favor dos vencedores² por povos derrotados em guerras, até a concepção atual de tributo como dever civilizacional para manutenção da sociedade³. Isso se deve à noção de Estado como instrumento consumidor de direitos, sobretudo os Direitos Fundamentais. Nesse sentido leciona Marco Aurélio Greco sobre a importância de se evoluir de uma visão protetiva do contribuinte para outra na qual há a viabilização das políticas sociais⁴.

De mais a mais, resta evidente a concepção de tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais, além da própria estruturação do Estado para que se mantenha instituições capazes de proclamar, promover e garantir tais direitos. Não há outro modo de conceber a ampla gama de direitos sociais senão no bojo de um Estado democrático de direito, social e tributário⁵.

Ocorre que tratar de tributação também é tratar de justiça fiscal, capacidade contributiva e seletividade, o que encontra grandes níveis de distorções no modelo brasileiro. Necessário, então, reestruturá-lo.

O modelo capitalista contemporâneo é reconhecido por favorecer o acúmulo de capital em poucos indivíduos em detrimento de outros, tornando hereditária a disparidade de armas entre estes e aqueles no que tange às oportunidades de obtenção de renda. Nesse sentido, John Rawls desenvolveu a teoria da justiça distributiva, na qual explica que o mérito individual fica

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.18.

² BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 14. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

³ PAULSEN, op. cit., p.24.

⁴ “Transitamos do puro Estado de Direito, em que se opunham nitidamente estado e indivíduo, para um novo Estado, ainda de Direito, mas também social, como estampa o artigo 1º da Constituição da República de 1988”. GRECO apud *ibid.*, p. 27.

⁵ “[...] *the modern economy in which we earn our salaries, own our homes, bank accounts, retirement savings, and personal possessions, and in which we can use our resources to consum or invest, would be impossible without the framework provided by government supported by taxes*”. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership*. Nova York: Oxford, 2002, p. 8.

subjugado pela arbitrariedade do fortuito do nascimento⁶, desequilibrando, assim, o equilíbrio competitivo entre os indivíduos. Nesse modelo, tanto talento individual, quanto esforço, configuram-se meramente como variáveis de menos importância na possibilidade de êxito pessoal e profissional. Esse desequilíbrio provoca o acúmulo de grande parte da renda capitalista global em uma pequena parcela da população em detrimento da maioria.

Pensando nisso, o sistema tributário brasileiro se propõe a ser justo do ponto de vista equitativo, através de princípios orientadores elencados na própria Constituição da República. Entretanto, do ponto de vista prático, as medidas adotadas pelo Estado brasileiro se mostram ineficazes para atingir esse fim, uma vez que a carga tributária total incidente sobre as parcelas mais pobres da população é bem maior do que a incidente nas parcelas mais abastadas. Um estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)⁷ demonstrou que os brasileiros mais pobres gastavam 32% de sua renda em pagamento de tributos, enquanto os mais ricos pagavam apenas 21%.

Outro dado apresentado pelo mesmo estudo demonstrou que a carga de tributos indiretos é muito maior sobre os mais pobres, sendo responsável por comprometer 28% de seus proventos, enquanto consome apenas 10% da renda dos mais ricos. Esse é um dos fatores da latente desigualdade social brasileira, uma vez que a própria estrutura do Estado contribui para a maior dilapidação da capacidade econômica de seus cidadãos menos favorecidos através de opções puramente político-econômicas.

O instrumento que o sistema tributário nacional propõe para melhor consagrar o Princípio da Capacidade Contributiva é o Imposto sobre a Renda que, por si só, já não cumpre seu papel. Isso porquê um contribuinte que percebe a renda de R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) em 2022 já sofre com a alíquota máxima do IR, de 27,5%⁸, ou seja, um indivíduo que percebe proventos de 4 salários mínimos contribui em mesma porcentagem que outro que percebe renda dezenas ou centenas de vezes superior.

Além disso, nesse mesmo tributo, ficam isentos os valores provenientes de distribuição de lucros e dividendos, aumentando ainda mais a distorção acima apontada⁹. No modelo posto, o sistema tributário nacional onera o trabalhador assalariado na fonte enquanto os proprietários

⁶ RAWLS, John. A Theory of Justice Original Edition. USA: Harvard University Press., 1971, p. 275.

⁷ OLIVEIRA, Ana Carolina. Impostos pesam mais sobre pobres, afirma Ipea. Folha de S. Paulo. 2011.

⁸ MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). Receita Federal. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). 2015.

⁹ ALVES, Carol. Justiça Fiscal: o combate à regressividade do Sistema Tributário Nacional. Revista Tributária e de Finanças Públicas: Ano 28/144/I TRIM/2020, 2020, p. 85.

e acionistas ficam isentos em sua percepção de renda derivada dessa fonte. Isso não significa dizer que as empresas, ou mesmo os lucros e dividendos, não sofrem tributação em momentos anteriores à distribuição, mas sim que tal modelo deve ser revisto, uma vez que não consagra os princípios constitucionais tributários¹⁰.

É nesse sentido que o presente trabalho, por meio do método de revisão bibliográfica, buscará responder se há, de fato, justiça fiscal no Brasil e como o instituto da isenção tributária incidente sobre a distribuição de lucros e dividendos interfere na consagração desse objetivo constitucional. Como hipótese ao problema exposto, tem-se que combater a pressão fiscal sobre o consumo e, harmoniosamente, elevar a tributação direta sobre a renda, poderá ser medida efetiva para alcançar melhores níveis de justiça fiscal.

Para tanto, apresentar-se-á uma breve perspectiva histórica acerca da tributação sobre a renda, bem como sobre os obstáculos fiscais impostos às pessoas jurídicas e ao consumidor e sobre como a isenção na tributação da distribuição de lucros e dividendos deve ser mais adequadamente tratada. Além disso, serão expostos modelos e exemplos internacionais que podem servir de aprendizado ao sistema tributário brasileiro, principalmente no que tange à progressividade do mesmo, ainda mais porquê, em muitos momentos, este é regressivo¹¹. Assim, será demonstrado que o Brasil, como Estado, tem muito a ganhar com o desenvolvimento da tributação mais direta, tal como em países economicamente mais desenvolvidos.

¹⁰ MARTINS, Bruce Bastos. Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social. Jota Info, 2019, p.3.

¹¹ “[...] os impostos que não sejam progressivos – mas que tenham a pretensão de neutralidade, na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade”. ATALIBA, Geraldo apud MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 9 ed. Dialética. São Paulo, 2010, p.34.

2. IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Variadas são as maneiras de se classificar os tributos, independentemente de suas espécies. Pode-se classifica-los segundo a competência daquele que os institui ou recolhe, podendo ser federal, estadual ou municipal, ainda que observada a situação especial reservada ao Distrito Federal, que aglutina as competências estaduais e municipais. Ainda sob a ótica do sujeito ativo, há os chamados tributos parafiscais, assim nomeados devido ao seu recolhimento se dar fora da esfera estatal direta, devido à delegação determinada pelo legislador a outra entidade¹².

Há também a classificação sob a ótica da extrafiscalidade, subdividindo-os em regulatórios ou arrecadatórios. Apesar de tal distinção não ser inegavelmente clara, uma vez que todo tributo é dotado de certo grau tanto de efeito arrecadatório quanto regulatório, o legislador parece ter persistido na manutenção desta. Tal qual nos ensina o professor Shoueri (2019) “o constituinte encontrou em alguns tributos federais veículos propícios para a introdução de normas indutoras, dispensando-os da rigidez do princípio da anterioridade e flexibilizando a legalidade”.

Do mesmo modo, há a classificação entre tributos de alíquota fixa ou variável. As alíquotas fixas tendem a ser adotadas mais comumente nas taxas, devido especialmente à sua característica vinculada, enquanto que os impostos aplicam, em geral, alíquota variável, expressa em percentual. Tributos de alíquota variável, por sua vez, podem ser seletivos ou não, progressivos, proporcionais ou regressivos, monofásicos ou plurifásicos, cumulativos ou não cumulativos.

Há, ainda, a rotulação em tributos reais ou pessoais¹³, de acordo com a observância ou não de critérios subjetivos na definição da hipótese de incidência. Além disso, pode-se agrupar os tributos segundo critérios financeiros, incidentes sobre a renda produzida, distribuída, poupada ou consumida.

Por fim, pode-se catalogar os tributos conforme sua incidência, podendo ser diretos ou indiretos. O tributo direto recai sobre o contribuinte de direito, que é aquele designado pela lei ao pagamento do referido tributo, de modo que este não pode repassar tal encargo a outrem.

¹² SCHOUERI, Luiz Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 279.

¹³ A matéria ficou pacificada no Supremo Tribunal Federal, que editou as Súmulas 656: “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”; e 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. BRASIL. Superior Tribunal Federal. Súmulas nº 656 e 668.

Enquanto que os tributos rotulados como indiretos também são recolhidos pelo contribuinte de direito, entretanto este repassa o ônus aos chamados contribuintes “*de facto*”, que nada mais são que aquele que efetivamente suporta financeiramente o encargo tributário. A título exemplificativo, em uma situação em que há a incidência do ICMS, contribuinte de direito é o comerciante, que repassa o custo desse tributo ao consumidor final que, inclusive, deve ter descrição específica na nota fiscal, assim tornando-o contribuinte “*de facto*”. Essa conceituação nos é dada pelo critério conhecido como *translação econômica*¹⁴.

Outro modelo de conceituação é o critério *técnico*, criado na França e tendo como seu maior representante Trabotas¹⁵. Conforme esse critério, diretos seriam os impostos incidentes sobre fatos registráveis em cadastros ou registros, enquanto indiretos seriam aqueles incidentes juridicamente sobre fatos imprevisíveis. Com o passar do tempo esse critério evoluiu e passou a ser chamado de critério *administrativo*¹⁶, o qual classifica os impostos conforme a competência do órgão arrecadador.

O último critério que pode ser utilizado para classificar os tributos em diretos ou indiretos é o *financeiro*, que leva em consideração o fluxo circular de riquezas¹⁷. Tal fluxograma, proposto por Musgrave e Musgrave, mostra que as riquezas são cíclicas entre núcleos familiares e as empresas, de modo que a renda de um provém do outro e vice e versa¹⁸. Esse critério aduz que indiretos são os tributos que recaem sobre a renda consumida, enquanto os diretos são os remanescentes, ou seja, os que incidem sobre a renda produzida, distribuída ou poupada.

A classificação em tributos diretos e indiretos tem relevância no tocante à repercussão para efeito de repetição de indébito. Entretanto, Hugo de Brito Machado Segundo critica essa diferenciação pois, segundo ele, mesmo no que se refere à repetição de indébito, a

¹⁴ NEVIANI, Tarciso. A restituição de tributos indevidos: seus problemas, suas incertezas. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 63-71.

¹⁵ LAUFENBURGER apud SCHOUERI, 2019, p. 309.

¹⁶ Ibid. p. 280.

¹⁷ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980, p. 190.

¹⁸ “[...] partindo das unidades familiares, vê-se que sua renda se destina ou ao consumo ou à poupança, abrindo-se dois mercados: o de bens de consumo (transformando-se em receitas das empresas envolvidas nas vendas desses bens) e do de bens de capital (e, conseqüentemente, receita das empresas produtoras de bens de capital). Num e noutro caso, tais recursos são absorvidos pelas empresas. Parte de tais receitas é separada, a fim de prover fundos para depreciação, e o restante é voltado ao pagamento de seus fatores (folha de pagamentos ou lucros), implicando salários, aluguéis, juros e dividendos, que são pagos às unidades familiares. Uma parte dos lucros, no entanto, é retirada, não sendo distribuída como dividendos. Essa parcela, somada aos fundos de participação, configuram as poupanças das firmas, que são combinadas às poupanças das famílias para financiarem o investimento, complementando-se o fluxo”. SCHOUERI, op. cit. p. 97-98.

jurisprudência é titubeante sobre o tema¹⁹²⁰. Assim, apesar das incoerências apontadas pelo autor, o STJ fixou que seriam indiretos apenas o ICMS²¹, ISS²² e IPI²³.

No âmbito internacional esse debate tem novas nuances, como no caso da Argentina, onde a competência tributária se define por essa distinção, de modo que os tributos indiretos têm competência concorrente, enquanto os diretos somente podem ser instituídos no âmbito federal, por tempo determinado e em circunstâncias excepcionais²⁴, o que exige que, para a cobrança de Imposto de Renda, a federação o institua por períodos de dez anos, ratificados periodicamente²⁵. Já nos Estados Unidos, o Imposto de Renda também foi o tema controverso, já que o governo federal não poderia criar impostos diretos, razão pela qual a Suprema Corte o havia julgado inconstitucional, o que culminou com a edição da Emenda 16²⁶, autorizadora do referido imposto naquele país, em 1913.

No Brasil, a tributação indireta é muito relacionada à tributação sobre o consumo e, conseqüentemente, à regressividade da tributação em geral. Isso se deve ao fato de que os tributos incidentes sobre determinada mercadoria são iguais para qualquer consumidor, ou seja, quem tem renda menor acaba comprometendo uma maior fatia de seus proventos em comparação com quem tem renda maior, no momento de determinado consumo.

¹⁹ “Apesar das pontuadas dificuldades, que não são pequenas, a jurisprudência costuma indicar como tributos indiretos, basicamente, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ISS, este último apenas quando incidente sobre o valor cobrado pelo serviço prestado.” MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do tributo indireto. Incoerências e Contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 18.

²⁰ “Segundo o raciocínio desenvolvido, é indireto aquele tributo que incide sobre operação, vale dizer, ato realizado por mais de uma pessoa (v.g. vendedor e comprador de mercadoria; prestador e tomador de serviço), e que tem por base de cálculo o valor dessa operação (ou o preço do negócio). Essa circunstância faz com que, ‘naturalmente’, o tributo, quando legalmente devido pelo prestador do serviço, ou pelo vendedor da mercadoria – por outras palavras, por quem recebe o preço –, seja acrescido ao preço e transferido ao comprador da mercadoria ou ao tomador do serviço, o qual, mesmo sem ter relação com o fisco, arca com o ônus do tributo (na condição de contribuinte de fato). Não obstante, as razões pelas quais isso seria ‘natural’ em tais tributos, e não o seria nos demais, não são claras. Parte-se da premissa, talvez, de que isso seria ‘óbvio’.” Ibid., loc. cit.

²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.421.880/PR. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. 19 de novembro de 2015. DJe: 27 de novembro de 2015.

²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 925.202/RN. Relator Min. Humberto Martins. 23 de agosto de 2016. DJe: 31 de agosto de 2016.

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 1.587.156/MS. Relator Min. Herman Benjamin. 03 de maio de 2016. DJe: 25 de maio de 2016.

²⁴ “Art. 75. Corresponde al Congreso: [...] 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. [...]”. ARGENTINA. Constitución de la Nación Argentina. Ley nº 24.430, de enero 3 de 1995.

²⁵ COSTA apud SCHOUERI, 2019, p. 249.

²⁶ SELIGMAN apud ibid., p. 312.

A solução, no entanto, não passa por cobrar tributos variáveis de acordo com a renda do consumidor adquirente do bem ou serviço, uma vez que tal hipótese se mostraria inexecutável. A mudança deve passar pela diminuição das alíquotas de tais tributos, de modo que passem a representar uma menor percentagem na arrecadação total, aumentando, por outro lado, a tributação direta sobre a renda.

Em 2020, a tributação sobre o consumo atingiu 43% do total da arrecadação²⁷, ou seja, quase metade de tudo que se paga de tributos no país. Para efeitos de comparação, nos países membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) a média é de 33%. No Canadá ficam em 23,5%. E nos Estados Unidos é de 17,5%.

Sob outro parâmetro, a arrecadação resultante da tributação sobre o consumo correspondeu, em 2020, à 14,8% do PIB nacional, distante da média de 9,7% dos países de economias avançadas da OCDE.

Isso dá indícios de uma posição já consagrada na doutrina, que é a de que economias mais desenvolvidas tendem a tributar menos o consumo e mais a renda, equitativamente. O nobre professor Clovis Ernesto de Gouveia²⁸ pontua que “em nações desenvolvidas, talvez a tese da justiça fiscal se satisfaz com a prevalência da tributação direta”.

Nesse sentido, importante se faz a discussão acerca da Justiça Fiscal, especialmente como princípio orientador das ações legislativas e jurídicas no Brasil, tema do próximo tópico.

3. A JUSTIÇA FISCAL COMO GUIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O princípio segundo o qual os indivíduos devem contribuir para o Estado em proporcionalidade a sua capacidade contributiva remonta aos pensadores clássicos das Ciências Econômicas, tais como Adam Smith²⁹. Por outro lado, o que tem variado muito ao longo do tempo é a interpretação e o modo de aplicação desse princípio. Para Stuart Mill³⁰, por exemplo, a premissa de que todos os indivíduos sejam tratados como iguais perante a lei exigiria um “sacrifício igual” a todos, o que poderia levar a uma tributação proporcional e não progressiva.

²⁷ WESTIN, Ricardo. Porque a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. Agência Senado. 2021.

²⁸ GOUVÊA, Clovis E. Justiça fiscal e tributação indireta. 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1999, p. 92

²⁹ Em A riqueza das nações, de 1776, Smith recomenda: “Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado” (SMITH, Adam. A riqueza das nações. São Paulo. Nova Cultural, 1996 [1776], p. 96.)

³⁰ MILL apud GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação do capital no Brasil e no mundo. Texto para discussão/ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília; Rio de Janeiro, 2018, p. 12.

Enquanto que para os economistas da escola marginalista, defensores da ideia de que a utilidade de uma unidade monetária decrescia conforme a renda aumentasse, argumentavam em favor da necessidade de um tributo progressivo para igualar o sacrifício em termos absolutos.

De todo modo, o princípio de que ricos deveriam pagar progressivamente mais impostos em relação aos mais pobres se firmou no Ocidente do século XX, por razões mais políticas do que filosóficas, segundo Piketty³¹. Houve, então, a criação de estruturas tributárias muito progressivas e que atingiam sem distinção as rendas do trabalho e do capital.

Todavia, a partir da década de 70, os ideais políticos liberais-conservadores liderados por Ronald Reagan e Margareth Thatcher conduziram uma mudança de paradigmas, marcada pelo ideário de que uma tributação mais branda sobre os mais abastados economicamente, impulsionaria a economia em geral, por meio de mais investimentos, de modo a que toda a sociedade obteria ganhos. Esse novo modo de pensar a estrutura socioeconômica veio a contrapor o chamado *Welfare State* (Estado de Bem-Estar Social), iniciado por Franklin Roosevelt na década de 30.

Do ponto de vista acadêmico, esse mesmo movimento de mudança foi orientado pela chamada *Teoria da Tributação Ótima*, que, em um primeiro momento, teve como abordagem a eficiência do mercado composto por agentes nacionais, tendo como foco da pesquisa a melhor forma de tributação para distorcer menos a oferta e a demanda. A partir da década de 1970, sob a influência dos estudiosos Peter Diamond, James Mirrlees, Joseph Stiglitz e Anthony Atkinson, a teoria assumiu sua nova vertente pós-moderna, com foco na conjunção entre eficiência e as análises sobre equidade³², e suas inter-relações.

Os signatários dessa teoria entendem que o Estado deve ter meios de se financiar, consequentemente mediante tributação, mas que tais meios de arrecadação devem equilibrar-se entre o consumo e a renda, de modo a distorcer o menos possível o mercado e a maximizar o bem-estar da sociedade³³. Assim, a partir dessa premissa e de uma abordagem utilitarista do tema, surgiram novos teoremas em duas direções: a primeira, proposta por Mirrlees em 1971, pressupunha a redução da progressividade ou adoção de um imposto de renda linear e; a segunda previa, de modo mais radical ainda, a redução ou eliminação da tributação sobre as rendas do capital, como atribuído à Atkinson e Stiglitz, em 1976.

³¹ PIKETTY apud GOBETTI, 2018, p. 13.

³² NETO, Luiz Guedes da Luz. Reforma tributária e a contribuição da teoria da tributação ótima. Revista Direito Tributário Atual. 2020.

³³ GOBETTI, op. cit., p. 12.

A restrição da progressividade tem como base as premissas de que os salários refletem exatamente a produtividade marginal do trabalho e de que a oferta de trabalho é elástica entre os indivíduos mais capazes. Isso se traduz com a conclusão de que alíquotas marginais elevadas e crescentes tenderiam a desincentivar justamente os indivíduos mais produtivos, afetando em cascata a sociedade e o Estado.

Entretanto, nenhum grande país capitalista adotou por completo esse modelo mais extremo. As nações que mais se aproximaram de eliminar a progressividade e a tributação sobre o capital foram as pequenas nações do leste europeu, após a fragmentação da União Soviética. A curiosa distância entre a força dessa teoria com a sua não aplicação na prática poderia ser explicada pelas preferências do eleitor mediano em torno dos princípios da progressividade e justiça fiscal³⁴ que, por sua vez, se demonstra volátil, imperfeitamente construída e suscetível à influência de ideologias³⁵.

Com o passar do tempo, a *Teoria da Tributação Ótima* passou por evoluções internas, conduzidas principalmente por Banks e Diamond, no sentido de que a tributação da renda acumulada para fins de reserva, denominada poupança, seria um instrumento de tributação ótima³⁶, contradizendo a vertente anterior, no sentido de atingir os indivíduos mais capazes e induzi-los a poupar menos, ao passo que isso possibilitaria suavizar a tributação sobre aqueles que não tem condições de suavizar seu consumo, pela essencialidade deste. Piketty e Saez³⁷ defendem que a tributação do capital também se insere nesse meio, uma vez que as riquezas no mundo são extremamente concentradas em poucos e que isso se deve às diferenças de renda do trabalho devido a diferentes capacidades e, principalmente, as diferenças de heranças.

Piketty, Saez e Zucman³⁸ defendem a tributação sobre a renda de modo amplo e progressivo, complementado pela tributação anual sobre a riqueza, somadas, ainda, à tributação progressiva sobre as heranças. O modelo dual se aproxima dessa proposição. Sendo criado e aplicado pelos países nórdicos, mescla a tributação progressiva da renda do trabalho com a tributação linear sobre a renda do capital, e é suplementado por um imposto sobre o estoque de riqueza.

Dessa breve síntese das ciências econômicas é possível abstrair que a *Teoria da Tributação Ótima* foi criada por economistas, mas que serve muito bem às ciências jurídicas³⁹,

³⁴ KAPLOW apud GOBETTI, 2018, p. 14.

³⁵ KAPLOW apud GOBETTI, 2018, loc. cit.

³⁶ BANKS E DIAMOND apud ibid., p. 16.

³⁷ PIKETTY E SAEZ apud GOBETTI, 2018, loc. cit.

³⁸ PIKETTY, SAEZ E ZUCMAN apud ibid, p. 18.

³⁹ NETO, 2020.

sendo o pilar para a elaboração de desenhos de sistemas tributários, ou mesmo de tributos, que equilibram preceitos de ambas as áreas.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 3º, preconiza que a federação tem como objetivos fundamentais a concretização do desenvolvimento econômico, orientado pela justiça e mitigação da desigualdade social. Para esse fim, a tributação tem papel central, uma vez que é o mecanismo que financia os gastos públicos e redistribui riquezas⁴⁰. Portanto, para que seja justo, o tributo deve exercer a função social de fomentar o bem-estar da sociedade.

Machado⁴¹ afirma que os Estados modernos têm como constante a exigência de recursos ao seu povo para aplicação em serviços públicos, além de perseguir os progressos sociais por meio dos tributos, de modo que sejam assim suportadas as despesas contratadas em nome da sociedade. Isso se traduz em dizer que os tributos são manifestações de poder e mecanismos de justiça ou injustiça social.

Portanto, para conceituar justiça no âmbito de sua definição para o Direito Tributário, Machado⁴² recorre a “definição aristotélica de justiça distributiva, a qual se exterioriza na distribuição de honras, de bens materiais ou de qualquer coisa divisível entre aqueles que integram o sistema político”. Nesse sentido, a igualdade de razões em Aristóteles pretende o tratamento de modo igual os iguais e de modo desigual, os desiguais⁴³. Ou seja, justo é tratar igualmente aqueles indivíduos que se encontram em iguais condições, enquanto que justo é, também, tratar de modo desigual aqueles que se encontram em condições desiguais, na medida de sua desigualdade.

No mesmo sentido, John Rawls, filósofo estadunidense contemporâneo, em sua obra *Justice as fairness*⁴⁴, que elaborou a teoria da justiça como equidade, que teve como questionamento a possibilidade de tornar a sociedade democrática liberal mais justa, defende que mesmo os indivíduos mais marginalizados da sociedade devem munir recursos que os possibilitem alcançar suas liberdades. Esses recursos se dão, também, por meio da tributação.

A obra de Rawls aglutina princípios basilares que respaldam o Estado de Bem-Estar Social, conhecido por sua nomenclatura em inglês *Welfare State*. Esse modelo político tem como premissa um arranjo de justiça que almeja garantir aos menos favorecidos um nível de

⁴⁰ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro. Intrínseca, 2014, p. 457.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito constitucional tributário. 32ª ed. São Paulo. Malheiros, 2010, p.49.

⁴² MACHADO, Carlos H.; BALTHAZAR, Ubaldo C. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. Periódicos UFSC. 2017, p.14.

⁴³ BERTI, E. As razões de Aristóteles. Tradução de Dion David Macedo. São Paulo. Loyola, 1998, p.96-101.

⁴⁴ RAWLS, 1971, p.67.

qualidade de vida minimamente suficiente, por meio da efetivação dos direitos fundamentais garantidos constitucionalmente.

Para Rawls⁴⁵, as obrigações fiscais devem ficar a cargo dos mais ricos, por meio de taxaço progressiva, afinal, para que um sistema tributário seja mais justo, cada indivíduo deve contribuir na medida de suas condições.

A promoção da justiça em determinado Estado deve ser analisada segundo os fins sociais que lhe são vinculados pela carta constitucional. No Brasil, a Carta Magna espelha e estimula a economia social de mercado que, por sua vez, tem como premissa a ideia de que o ser humano deve ser o fim último da ordem econômica e social. Tal proposta tem como um de seus instrumentos o poder/dever de tributar⁴⁶ do Estado. Dessa forma, a Constituição Federal é dotada de mecanismos para alcançar a justiça tributária, sendo este, por si só, um objetivo constitucional, especialmente positivado pelo princípio da Capacidade Contributiva.

O princípio da Capacidade Contributiva é um dos Princípios Constitucionais Tributários, os quais buscam efetivar a justiça no âmbito da tributação, Tais princípios são, para Torres, “anunciados genéricos e estão a meio passo entre os valores e as regras na escala de concretização do direito”⁴⁷.

Esses valores, citados pelo autor, compõem os princípios e são traduzidos como ideias abstratas, que informa todo o ordenamento jurídico. Estão diretamente ligados aos valores sociais, adquiridos pelo costume e transformados ao longo do tempo, em consonância com a evolução da sociedade.

Em outros termos, os valores jurídicos são supraconstitucionais, portanto, não se traduzem em linguagem normativa. Por isso há a representação desses valores por meio dos princípios. Torres⁴⁸ explica que esses são o primeiro estágio de concretização daqueles. Dessa maneira, a justiça e a segurança jurídica adquirem concretude normativa e se apresentam em expressão escrita.

Entretanto, os princípios ainda detêm abstração e indeterminação, uma vez que, de modo geral, podem ser interpretados de diferentes maneiras, conforme cada caso concreto. Para o fim de diminuir essa indeterminação principiológica é que os subprincípios se vinculam diretamente aos princípios e se localizam na etapa seguinte da concretização dos valores, como

⁴⁵ RAWLS, 1971, p. 67-75.

⁴⁶ BASTOS, Elísio A. A função tributária. Brasília a. 43 n. 169, 2006, p.145.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobos. Curso de direito financeiro e tributário. 18. ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p.89.

⁴⁸ Ibid, loc. cit.

ensina Torres⁴⁹. Logo, o valor jurídico é o da justiça, o princípio é o da capacidade contributiva⁵⁰, e o subprincípio é o da progressividade⁵¹, o qual aumenta a concretização daqueles.

Para Caliendo⁵²: “o Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio de tributação mais importante na determinação da justiça fiscal, na repartição de encargos fiscais e na definição da base de imposição de tributos”.

Por essa razão que, sob o ponto de vista do Direito Tributário, se aproxima a tributação da justiça fiscal na medida em que a aplicação dos tributos é fiel aos princípios tributários, especialmente no que tange ao princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que esse se traduz como a concretização do valor jurídico de justiça.

A capacidade contributiva se traduz como a aptidão econômica do contribuinte em arcar em maior ou menor grau com a demanda fiscal e tem fulcro na ideia de justiça distributiva, dando significado de que a ideia de justiça consiste em dar a cada qual o que lhe é devido: *suum cuique tribuere*⁵³. Por isso, a capacidade contributiva está diretamente ligada com o Estado Social, assim como o é o Brasil.

O Estado Social, segundo Tipke⁵⁴, possui o intuito de distribuir proporcionalmente o ônus das despesas de funcionamento estatal, ou seja, almeja promover a participação equitativa de cada contribuinte na medida de sua possibilidade contributiva: quanto maior sua renda, maior seu encargo perante à máquina estatal. Ideia derivada do pensamento aristotélico de justiça distributiva.

Entretanto, é necessário fazer a distinção entre capacidade econômica de capacidade contributiva que, segundo Derzi⁵⁵, se diferem pois: “a capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família”. Ou seja, a capacidade contributiva deve preservar um mínimo indispensável, que abarque recursos suficientes à uma sobrevivência digna. Portanto, só a partir do momento em que se obtêm renda acima desse mínimo existencial é que se pode falar em capacidade contributiva.

⁴⁹ TORRES, 2011, p.91.

⁵⁰ Previsão no art. 145, § 1º da CRFB/88.

⁵¹ Previsão no art. 153, § 2º, inciso I da CRFB/88.

⁵² CALIENDO, Paulo. Três modos de pensar a tributação. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008, p.270.

⁵³ TORRES, op. cit., p.93.

⁵⁴ TIPKE, Klaus. Justiça fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo. Malheiros, 2002, p.57.

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12a. Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 574.

Assim, com a finalidade de aumentar a precisão da capacidade contributiva e efetivar o valor jurídico da justiça, a Carta Magna brasileira consagra o subprincípio da progressividade. Torres⁵⁶ a classifica como o último estágio da concretização de justiça.

A progressividade pode ser subdividida em dois grupos: a progressividade fiscal e a extrafiscal. Para distingui-las, Sabbag⁵⁷ ensina que progressividade fiscal se relaciona à ideia de escalonamento proporcional da tributação, de acordo com a renda de cada cidadão, além de ter como objetivo a mera arrecadação, enquanto que a progressividade extrafiscal tem o condão de regular mercados, estimulando ou desestimulando determinadas condutas ou consumos. Em outros termos, a progressividade fiscal impõe uma alíquota que cresce em função do crescimento de sua base de cálculo⁵⁸.

Baleeiro⁵⁹ ensina que “a progressividade talvez seja a única ferramenta que assegure a aplicação da personalização dos impostos, disciplinada na lei, e que, portanto, chegue a uma justiça social efetiva”.

De fato, a capacidade contributiva, por meio da progressividade, se apresenta como instrumento de justiça fiscal, uma vez que se propõe a distribuir o ônus proporcionalmente à capacidade contributiva de cada contribuinte, destinando maiores encargos tributários a quem possuir maior renda, por meio de alíquotas progressivas. No mesmo sentido se posiciona Derzi⁶⁰ ao colacionar que um sistema tributário justo seria aquele fundado na taxaço proporcional à renda de cada indivíduo.

Entretanto, o sistema brasileiro impõe pesado ônus fiscal ao consumo, uma vez que, ao incidir o tributo sobre o bem ou serviço e não a pessoa que o está adquirindo, não poderá ser alcançado pela progressividade, pois, como visto, inexecível seria personalizar a tributação sobre bens ou serviços de acordo com aquele que lhe dê causa. Dessa forma, ainda que o subprincípio da progressividade e o princípio da capacidade contributiva tenham como condão aumentar a aplicabilidade em um maior número de situações, ainda será ineficaz quanto aos tributos indiretos.

Para esses casos, a Constituição Federal prevê a seletividade, que também pode ser classificada como progressividade extrafiscal. A seletividade tem como pilar a essencialidade

⁵⁶ TORRES, 2011, p. 90.

⁵⁷ “A primeira alia-se ao brocardo ‘quanto mais se ganha, mais se paga’, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de ‘riqueza presumível do contribuinte’, enquanto que a segunda, por sua vez, filia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório”. SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 403.

⁵⁸ Ibid., p. 412.

⁵⁹ BALEEIRO e DERZI, 2010, p.433.

⁶⁰ Ibid., p.367.

do bem ou serviço, de modo que sejam tributados em proporção inversa à sua essencialidade, visando incentivar ou desestimular determinados consumos.

A essencialidade, por sua vez, é medida com base no que se entende como mais ou menos necessário à subsistência digna do contribuinte. Assim, produtos considerados de primeira necessidade deveriam, em teoria, ser desonerados, ou mesmo pouco onerados pelo Estado. Entretanto, a seletividade não se mostra muito eficaz na prática, se afastando de sua função maior de atingir a justiça fiscal.

Nesse condão, Coelho⁶¹ se posiciona ao afirmar que: “o princípio da seletividade é totalmente falho e não traz uma justiça fiscal e social, pois pelo princípio da seletividade tanto o rico quanto o pobre consomem os mesmos bens e pagam a mesma alíquota de tributos indiretos, o que acaba por gerar mais desigualdades sociais”. Do mesmo modo se posiciona Martins⁶² ao indicar que os tributos indiretos levam o “ônus fiscal ao cidadão na forma de preço, como um fenômeno de mercado” ao tributar, em igual proporção, pessoas com rendas diversas.

Desse modo, os tributos indiretos chegam a ser avessos ao que se espera de um sistema tributário dotado de justiça fiscal, uma vez que são considerados regressivos, ou seja, consomem mais da renda daqueles que menos tem, em detrimento daqueles que mais tem, pois os tributos pagos em bens e serviços de uso essencial são os mesmos, consumindo menos percentagem destes em relação àqueles. Além disso, a tributação sobre o consumo impõe óbice ao crescimento econômico nacional ao encarecer a produção e o próprio consumo, além de prejudicar a geração de empregos.

Esse fenômeno culmina com o agravamento das desigualdades sociais ao não promover a redistribuição de riqueza⁶³, resultando na injustiça tributária.

4. O IMPOSTO DE RENDA

O sistema tributário brasileiro é configurado por sua estreita relação na Constituição Federal⁶⁴, enquanto que em outros Estados o tratamento constitucional em matéria tributária é bem menos ativo. No Brasil, a Lei Maior discrimina os parâmetros da competência tributária de cada ente federativo com detalhes, assentando as espécies tributárias e suas respectivas

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário. Rio de Janeiro. Forense, 2005, p.83.

⁶² MARTINS, 2019.

⁶³ ALVES, 2020. p. 80.

⁶⁴ CARVALHO, Cristiano Viveiros de, et. al; Silva, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada. Câmara dos Deputados: Consultoria Legislativa, Brasília, DF, 2015. p. 12.

relações com cada ente federativo. Esse nível de precisão passa pela legitimação de sua competência para instituir o tributo e estabelece as limitações a tal poder, segundo PAULSEN⁶⁵, salientando-se toda a série de princípios implícitos e explícitos que cercam o sistema tributário nacional.

No modelo brasileiro, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza está previsto pelo inciso III do art. 153 da Constituição Federal, concedendo à União a competência para a sua instituição. Ressalta-se, ainda, o disposto no § 2º do mesmo artigo, infere sua aplicabilidade sob o julgo da generalidade, universalidade e progressividade.

No âmbito das normas gerais impostas no Código Tributário Nacional (CTN), cabe aos artigos 43 a 45 o tratamento acerca do IR, de modo que logo no art. 43 fica definida a amplitude de seu alcance, ao que desenvolve renda como produto do capital, do trabalho ou de ambos, além de proventos de qualquer natureza como acréscimos outros que não encobertos pelo alcance do vernáculo “renda”. O CTN ainda disciplina o fato gerador, o sujeito passivo⁶⁶ e a base de cálculo do imposto, na forma do art. 44⁶⁷. Dessa forma, o legislador ordinário fica delimitado por tais normas gerais, sendo que sua não observância culmina com flagrante inconstitucionalidade.

Ademais, o IR tem disciplina mais detalhada na legislação ordinária, sendo a Lei nº 7.713/88 e a Lei nº 9.250/95 referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Física e as Leis nº 8.987/95 e 9.430/96 referentes ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Há, ainda, o Decreto 3.000/99 que trata da arrecadação, administração e fiscalização, além de outras normas infralegais a serem tratadas posteriormente.

4.1. CONCEITO DE RENDA

O conceito de renda suscita uma diversidade de debates doutrinários ao seu desenvolvimento histórico-jurídico, notadamente quanto ao IR. Assim, para os fins deste trabalho, importante tomar a classificação dada pelo CTN, bem como seu desenvolvimento sob

⁶⁵ PAULSEN, 2019, p.329.

⁶⁶ “Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis”. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966.

⁶⁷ “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” Ibid.

o tempo, variável conforme as definições tomadas pelo aspecto político-econômico e pelos posicionamentos da jurisprudência, além das definições dadas pela doutrina.

Para Caliendo⁶⁸, o conceito de renda possui natureza econômica e foi recepcionado pelo Direito sob a forma de diversas teorias, dentre elas:

a) *teoria do acréscimo de patrimônio líquido (Reinvermögenszugangstheorie)*: foi defendida por Schanz e definia a renda como “acréscimo de patrimônio líquido em uma economia em determinado período”⁶⁹, tal conceito influenciou a reforma tributária alemã de 1920 e foi incorporado no sistema tributário dos EUA. No direito norte-americano, foi conhecida como teoria Schanz-Haig-Simons⁷⁰ e definida pela Suprema Corte como “[...] definida como o ganho derivado do capital, do trabalho ou de ambos combinados”. Para este conceito, todas as formas de renda são incluídas na base de cálculo do tributo (*tax base*) independentemente da natureza da atividade, envolvendo a soma entre consumo mais variação do patrimônio em determinado período de tempo;

b) *teoria da fonte (Quellentheorie) ou teoria da renda-produto*: renda como produto periódico (anual) de uma fonte permanente, que não se confundia com esta, sendo o imposto incidente sobre o excedente. Era defendida por Fuisting;

c) *teoria da renda no mercado (Markteinkommnstheorie)*: o conceito econômico de renda tem sido criticado por Tipke e Lang⁷¹, visto que este desconsidera aspectos éticos e jurídicos do conceito de renda, tais como o princípio da capacidade contributiva e da renda efetiva⁷². Para esta teoria, a renda pode ser considerada o resultado das “[...] entradas obtidas por uma atividade lucrativa com a intenção de produzir um excedente de ingressos/receitas sobre os gastos”⁷³. Nessa concepção, os tributos sobre a renda estão em consonância com o sistema constitucional de proteção dos direitos fundamentais⁷⁴;

d) *teoria legalista de renda*⁷⁵: a teoria legalista defende que renda é o que a lei determinar como tal, desse modo, poderia a lei alterar o conceito de renda, excluir determinados casos ou rendimentos da base de cálculo alterando substancialmente a incidência do imposto

⁶⁸ CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.1266.

⁶⁹ FUISTING apud ibid, p. 1297.

⁷⁰ SIMONS apud CALIENDO, 2019, loc. cit.

⁷¹ “Nem a teoria da fonte (*Quellentheorie*), nem a teoria do acréscimo de capital líquido (*Reinvermögenszugangstheorie*) puderam apresentar um convincente conceito dogmático-jurídico.” TIPKE; LANG apud CALIENDO, 2019, loc. cit.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, Os Tributos na Constituição, p. 120.

⁷³ TIPKE; LANG. apud op. cit, p. 1297.

⁷⁴ WITTMANN apud. ibid. loc. cit.

⁷⁵ MARTINS, Ronaldo C. Imposto de renda: noção teórica de renda. O conceito de renda na legislação brasileira. Imposto de renda de pessoas físicas. Revista Interesse Público n. 26, 2004, p. 156-176, p. 163.

sobre a renda devida. Em nosso entender, a teoria legalista de renda ofende ao conceito constitucional de renda e ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional. Não é possível defender que o conceito de renda possa ser estabelecido de modo ilimitado por norma infraconstitucional. Determina o art. 110 do CTN que a legislação não poderá alterar os conceitos de direitos privados.

Nas lições de Carrazza⁷⁶, a definição de renda que mais se aproxima da inteligência dada à matéria no CTN configura-se como a disponibilidade de nova riqueza, levando em consideração sua variação no transcurso temporal. Em seus termos, “é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte ao longo de determinado período de tempo”. Ele acrescenta que “é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais e subtraindo o total de deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer”. Desse modo, ele se coloca como signatário da *teoria da fonte*.

Do mesmo modo, ele ainda define que “tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva”. Ele completa dizendo que “só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza”.

No mesmo sentido se posiciona Mizabel Derzi, de que “renda é o produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação”⁷⁷. Adepta da *teoria da fonte*, ela continua ao delimitar provento, sob o ponto de vista técnico, como “fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos”, tais como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Já acerca da acepção ampla de proventos, Derzi defende que estes são “acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho”, e continua sua delimitação de proventos como “todos aqueles de origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável”. Desse modo, ela entende a tributação sobre as transferências de capital como absolutamente inconstitucional, uma vez que esse ente federativo não estaria legitimado pela Constituição Federal a exigir imposto sobre o capital, mas apenas sobre a renda.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. Revista Dialética de Direito Tributário nº 154, jul. 2008, p. 109.

⁷⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Os conceitos de renda e patrimônio (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda.) Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 19.

Para outros, entretanto, a *teoria legalista* se sobressai, conceituando renda como aquilo que a lei define como tal, como defende Sousa⁷⁸. Há aqueles, ainda, que defendem que a lei não pode definir como renda aquilo que as ciências econômicas não consideram renda ou proventos de qualquer natureza⁷⁹. O que parece se aproximar mais do que seria correto para o caso brasileiro⁸⁰, que possui sistema dito como rígido, uma vez que a Constituição brasileira delega à União a competência tributária sobre o IR. Assim, a lei tributária não pode denominar de renda ou provento aquilo que não pode ser considerado nem um nem outro, segundo as ciências econômicas.

É certo que, em havendo mais de um conceito para renda e provento, como de fato há, o legislador pode escolher, dentre esses, aquele que bem entender⁸¹. O que não pode é tributar o que, indubitavelmente, não é renda ou provento, sob pena de ferir a Constituição, e com ela, a vontade da Nação.

Destarte, notável que a doutrina considera a renda a ser tributada levando em consideração seu efetivo acréscimo. Solidificando-se no sentido onde as isenções, abatimentos ou demais deduções são consideradas *a priori*, para só então se avaliar o total da elevação da capacidade contributiva do contribuinte, determinando-se o *quantum* ser efetivamente pago por ele em sede de IR.

O Supremo Tribunal Federal atribui a renda, a acepção consoante na decisão dos autos do Recurso Extraordinário 117.887/SP⁸², versando que “o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”. Nessa oportunidade, o STF analisou a constitucionalidade da cobrança do adicional do Imposto sobre a Renda no percentual de 7%,

⁷⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. Revista de Direito Público. 14 de dezembro de 1970, p. 339-346.

⁷⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 26.

⁸⁰ LEONETTI, Carlos A. O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual. Tese. Doutorado em Direito. Universidade Federal de Santa Catarina. 2002, p. 39

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 250.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 117.887/SP “Constitucional. Tributário. Imposto De Renda. Renda – Conceito. Lei 4.506, de 30.11.1964, art. 38, CF/1946, art. 15, IV; CF/1967, art. 22, IV; EC 1/1969, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. – Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. CF, 1946, art. 15, IV; CF/1967, art. 22, IV; EC 1/1969, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/1964, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido”. Relator Min. Carlos Velloso. 11 de fevereiro de 1993. DJ 23-04-1993 PP-06923 EMENT VOL-01700-05 PP-00786 RTJ VOL-00150-02 PP-00578.

exigido sobre os lucros distribuídos⁸³. O STF consignou que a distribuição de lucros não configuraria um acréscimo patrimonial, pelo que não seria possível a cobrança.

O Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Repetitivo de Tema 397 (Recurso Especial 1.116.460/SP), também entendeu que a materialidade do imposto sobre a renda somente é configurada com a criação de riqueza nova. Foi submetido à sua apreciação se o rendimento percebido pela desapropriação de um imóvel consubstanciaria um acréscimo patrimonial ou se, apenas, verba indenizatória, a fim de recompor o patrimônio⁸⁴. Por fim, a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial.

Do mesmo modo, o STJ firmou posição no sentido de que não incide imposto de renda sobre a indenização pecuniária por dano moral e o fez em sede de acórdão sujeito ao regime dos recursos repetitivos⁸⁵. Havia consistente doutrina em sentido contrário⁸⁶, destacando que não se deveria confundir o patrimônio moral, irrelevante para fins de tributação, com o patrimônio econômico, consubstanciado como revelador de capacidade contributiva. Tal doutrina, contudo, restou superada pelo entendimento do STJ consolidado no enunciado da sua Súmula 498: “Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais”, editada em agosto de 2012.

4.2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

O Imposto de Renda é um importante tributo para a composição do orçamento de quase que todos os Estados modernos. Entretanto, para que se compreenda os “porquês” de sua configuração atual, tanto de seus efeitos positivos quanto de suas mazelas, é necessário que se

⁸³ “Art. 38. Além do imposto de que trata o artigo anterior, será cobrado o imposto de 7% (sete por cento) sobre os lucros distribuídos, sob qualquer título ou forma, exceto os atribuídos ao titular da empresa individual e aos sócios das entidades referidas na letra b do § 1º do artigo 18 da Lei 4.154, de 28 de novembro de 1962”. BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. 1964..

⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Seção) Recurso Especial 1.116.460/SP. [...] 1. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles. Relator Min. Luiz Fux, 09 de dezembro de 2009. DJe 01 de fevereiro de 2010.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Seção). Recurso Especial 1.152.764/CE. Relator Min. Luiz Fux. 23 de junho de 2010. DJe: 01 de julho de 2010.

⁸⁶ PHILIPPSEN apud. MACHADO, Hugo de Brito. Temas de direito tributário. São Paulo: RT, 1994, p. 197-99.

faça uma regressão histórica não só na tributação sobre a renda como também nos caminhos dos tributos em geral.

A existência de entidades estatais alcança tempos imemoriais e, conseqüentemente, também a existência de tributos. No século XIII a. C. já se registrava a cobrança sobre frutos, carnes, óleo e mel⁸⁷ para a manutenção dos gastos coletivos de determinadas organizações sociais, mesmo que primitivas. Na Antiguidade, nos arredores do Mar Mediterrâneo, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade. Aqueles que exerciam seus deveres cívicos, portanto cidadãos, não se sujeitavam ao pagamento de tributos, pois eram livres; e liberdade pressupunha a efetiva inserção em sua *polis*⁸⁸.

Na antiguidade, não existia liberdade aos povos vencidos em uma guerra. Assim, os vencedores poderiam usar de seu direito de pilhagem⁸⁹ para se apossar de todos os bens do vencido, inclusive dele próprio. Não podendo fazê-lo, por conveniência ou viabilidade, o vencedor poderia abandonar o uso da terra e cedê-lo ao vencido, em troca de uma prestação periódica. O vencido, a seu turno, consentia no pagamento, seja para salvar sua vida ou para retomar o uso das terras que já não mais eram suas. Assim nasce o tributo, marcado pela servidão. Desse modo, impunha-se a tributação aos vizinhos dominados, aos estrangeiros, imigrantes ou forasteiros.

Na antiga Atenas, apenas os comerciantes e trabalhadores estrangeiros, chamados “méticos”, pagavam um tributo direto *per capita*, chamado “*metoikon*”⁹⁰. Os cidadãos livres, por outro lado, contribuía apenas com pagamentos voluntários, chamada de “liturgia”, como modo de reconhecimento de eventos ou necessidade pública, em virtude do sentimento público. Em tempos de guerra instituía-se a “*eisphora*”, tributo de emergência cobrado sobre toda a população da cidade, na monta de 1% sobre o patrimônio e ressarcido acaso os despojos de guerra fossem suficientes, tamanha a rejeição que se tinha sobre a tributação direta aos cidadãos.

Durante o Império Aquemênida, Dário, O Grande, instituiu um sistema tributário conhecido como o mais antigo exemplo de estruturação financeira de que se tem notícia, dividindo seu império em satrapias e obrigando-as ao pagamento de determinado tributo ordinário, com exceção da Pérsia, soberana das demais, ficou imune⁹¹.

⁸⁷ BIRK apud SCHOUERI, 2019, p. 41.

⁸⁸ Ibid. loc. cit.

⁸⁹ BARROS apud SCHOUERI, 2019, loc. cit.

⁹⁰ ADAMS, Charles. For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization. 2. ed. Lanham; New York; Toronto; Plymouth: Madison, 1999, p. 57.

⁹¹ CICCOTTI apud SCHOUERI, 2019, p. 44.

Também em Roma, de modo geral, os tributos alcançavam apenas aqueles que não eram cidadãos, como no modelo grego. Entretanto, ao longo da República e do Império, houve tentativas de instituir-se tributação aos cidadãos, notadamente sobre o pretexto de que seria uma grande honra e um dever cívico pagar tributos como cidadão, como distinto sinal do *civis romanus*, justificado pelo princípio do *salus publica suprema lex*. Por outro lado, havia também a concepção de que o cidadão romano deveria ser imune, dado o caráter servil e humilhante da tributação. Devido a isso, as experiências romanas não evoluíram para uma consistente tributação direta.

Já nas invasões das tribos germânicas ao Império Romano do Ocidente verificam-se as raízes do sistema de vassalagem, vigente durante a Idade Média. Jovens aventureiros se reuniam em torno de um guerreiro de renome, sob um juramento solene, e o seguiam em batalha, de modo que o senhor os armava, alimentava e garantia a participação destes na repartição dos saques⁹². Com a fragmentação do antigo império, esses grupos guerreiros assumiam as terras e as dividia, essencialmente aos que prestaram serviços militares. Esses possuidores continuavam sob juramento ao seu antigo chefe de guerra, dito suserano, que exerciam autoridade sobre os primeiros, qualificados de vassalos. Nesse contexto, a tributação passa a ser hierárquica: os servos pagam tributos ao suserano em troca de segurança e pelo uso da terra, enquanto estes pagam ao rei pela obrigação da vassalagem, mas também pela segurança da proteção real e pelos benefícios oferecidos pela Coroa.

De modo geral, a tributação sobre a renda foi insignificante na Idade Média⁹³, sendo que os impostos tinham como fato gerador essencialmente a produção e, por vezes, a propriedade. Mas em Florença, no século XV, surgiram os primeiros movimentos para uma efetiva tributação sobre a renda no contexto ocidental. Instituiu-se o *catasto*, imposto sobre a renda com alíquota fixa, portanto não progressivo, tendo em vista que agora o comércio e a indústria ocupavam importante posição na atividade econômica. Não demorou para que esse tributo se tornasse progressivo, passando a ser denominado de *Decima Scalata*. Entretanto, com o retorno do regime aristocrático ao poder na cidade, as elites buscaram diminuir a carga tributária incidente sobre si, pondo fim, então, à *Decima Scalata*, apesar do pioneirismo.

Do outro lado do globo, na China Imperial, o imperador Wang Mang teria instituído um imposto de 10% sobre os lucros de profissionais e trabalhadores especializados, no ano 10 d.C., o que seria o primeiro antecedente conhecido de uma tributação sobre a renda⁹⁴.

⁹² OLIVIER-MARTIN apud SCHOUERI, 2019, p. 46.

⁹³ SELIGMAN apud CALIENDO, 2019, p. 1292.

⁹⁴ CALIENDO, 2019, loc. cit.

Entretanto, mesmo que a historiografia venha a confirmar esse relato, fato é que esse evento não teria influenciado o desenvolvimento da tributação no seu entorno e nem influenciou o caminhar do ocidente nessa matéria.

Já no fim do século XVIII, em 1797, com a ascensão de Napoleão Bonaparte ao poder na França Revolucionária e a sensação de tensão política e social nos países da Europa, que temiam a expansão dos ideais revolucionários para dentro de suas fronteiras, o Primeiro-Ministro britânico, William Pitt, The Younger, propôs que detentores de determinada renda fossem obrigados a emprestar parte dela ao Estado, a fim de custear os esforços diplomáticos e militares precedentes à guerra iminente com Napoleão. No ano seguinte, frente ao fracasso na arrecadação, Pitt propôs ao parlamento a criação de um real imposto sobre a renda, ainda que provisório. Aprovada em 9 de janeiro de 1799⁹⁵, a lei taxava em 10% a renda total acima de 60 libras.

Dada a grande rejeição social da tributação sobre a renda, especialmente agravada pela relação simbiótica entre liberdade e liberalismo econômico na Grã-Bretanha do período, além da relativa paz entre franceses e britânicos, o imposto sobre a renda caiu em 1802. Voltou no ano seguinte, em 1803, com a retomada dos esforços de guerra, já sob a tutela do Primeiro Ministro Addington, com diversas reformas, tais como a implantação de cobrança na fonte, isenção para pequenos rendimentos e dedução para gastos de família.

Com a derrota de Napoleão em Waterloo, em 1815, o tributo caiu mais uma vez, por ter cessado a motivação de sua instituição, qual seja, a guerra. Em 1842 foi novamente lembrado para socorrer o caixa da Inglaterra vitoriana, que passava por crises e déficits orçamentários, cessando em 1852. Voltou já em 1853, frente à Guerra da Crimeia⁹⁶, por estado de necessidade e com status de imposto de guerra, mas passou a ser permanente ao longo dos próximos anos, além de principal fonte de recursos para a Coroa britânica e um modelo a ser seguido por outros países.

Na França, apesar do imposto de renda ser efetivamente instituído apenas no pós-guerra, havia tradição na cobrança de tributos diretos⁹⁷. Exemplo disso é o *vingtème*, criado em 1749, incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas, com alíquota de 5%. Esse imposto se

⁹⁵ Essa data consta como uma das datas mais importantes da história da humanidade, segundo o livro *1001 dias que abalam o mundo*, de Peter Furtado.

⁹⁶ A Guerra da Crimeia foi um conflito entre o Império Russo e uma coligação formada por Reino Unido, França, Sardenha e Império Otomano. Durou de 1853 a 1856.

⁹⁷ NÓBREGA, Cristovão Barcelos da. História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013). 2014. p. 21.

mostrou apenas como uma sombra de um Imposto de Renda, já que a concessão de isenções em larga escala e a administração inadequada descaracterizaram a proposta inicial.

No início do século XX, sob a direção de Caillaux, a França foi conduzida à criação efetiva do Imposto de Renda, sob a justificativa de que seria medida de justiça tributar as fortunas por meio de tributos diretos, em detrimento de pressionar a pobreza utilizando-se os tributos indiretos. O projeto foi convertido em lei apenas em 1914, depois de anos de tramitação na Câmara e no Senado. Entretanto, foi aplicado somente a partir de 1916, devido ao atraso ocasionado pela eclosão da Primeira Guerra Mundial, que teve o solo francês como o principal front de batalha.

O modelo francês mesclava um imposto cedular, com oito cédulas, de acordo com a origem dos rendimentos, com um imposto progressivo. Em menos de uma década após, o Brasil iria basear-se nesse modelo para a instrumentalização de seu próprio Imposto de Renda da pessoa física.

Nos EUA, por outro lado, um imposto federal sobre as rendas pessoais foi criado no contexto da Guerra de Secessão⁹⁸, aceito pela população dadas as urgências orçamentárias derivadas da guerra. Entretanto, após o fim desta, esse tributo passou a sofrer pesadas críticas, principalmente no âmbito constitucional, de modo que foi suprimido já em 1872. Em 1894 houve a tentativa de nova lei que instituísse o imposto de renda. Apesar de aprovada pelos legisladores, fora declarada inconstitucional pela Suprema Corte estadunidense. Foi necessária, então, a edição da Emenda Constitucional nº16, de 1913, que dava o poder ao Governo Federal de instituir a tributação direta sobre a renda, sob sua competência, sem a necessidade de repartir as receitas com os estados.

Finalmente em solo brasileiro, a primeira experiência com a tributação sobre rendimentos das pessoas físicas se deu com D. João VI, tributando 10% dos rendimentos líquidos dos locadores de prédios urbanos e, posteriormente, ficou instituído o imposto sobre lojas, cuja finalidade era a de cobrir os custos com a aquisição das ações do Banco do Brasil⁹⁹.

Já no Brasil Imperial, sob D. Pedro II, em 1843, instituiu-se um tributo progressivo sobre os vencimentos oriundos dos cofres públicos, assemelhando-se a uma tributação exclusiva na fonte, com a edição da Lei nº 317. Vigorou por dois anos e não foi renovado devido

⁹⁸ A Guerra de Secessão foi uma guerra civil americana entre 11 Estados Confederados do Sul, latifundiário e defensor da escravidão, contra os Estados do Norte industrializado e durou de 1861 até 1865. Findou-se com a rendição das tropas da Confederação.

⁹⁹ CALIENDO, 2019, p. 1294.

a relação entre resistência dos sujeitos passivos, que eram poucos, e a complexidade da implantação desse imposto em um território tão amplo e complexo como o brasileiro.

Apesar de aplicações pontuais, principalmente durante a Guerra do Paraguai, a tributação sobre a renda não se deu de forma definitiva ao longo do período imperial.

Entretanto, no início da República, a ideia de um imposto mais justo equitativamente encontrou em Ruy Barbosa um grande defensor¹⁰⁰. Então Ministro da Fazenda, o primeiro da era republicana, ele defendia que o novo imposto deveria incidir sobre as rendas derivadas das propriedades imóveis, do exercício de qualquer profissão, arte ou ofício, bem como de títulos ou fundos públicos, ações de companhias, juros, dívidas hipotecárias e de empregos públicos. Defendia também a isenção até determinada renda e para casos especiais, como o dos agentes diplomáticos de nações estrangeiras. Acreditava que o lançamento do tributo deveria partir da declaração do contribuinte, devendo o fisco procurar outras fontes de verificação. Apesar de todo o prestígio de uma das maiores mentes de seu tempo, Ruy Barbosa não conseguiu a aprovação no texto da primeira Constituição da República.

Em 1922, o deputado Antônio Carlos, então presidente da Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados e relator do orçamento da União, sugeriu a substituição de alguns impostos listados na lei orçamentária sob a alcunha de Imposto de Renda para um que recaísse sobre a renda global. Foi aprovada, então, a Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, referente ao orçamento federal do ano de 1923, onde instituiu o Imposto Geral sobre a Renda, em seu art. 31¹⁰¹.

A essa altura o Brasil já tinha tributação cedular sobre alguns fatos geradores, como apontado por Souza Reis¹⁰²: “Impostos sobre dividendos, de 1892; imposto sobre juros de debêntures e sobre ações das sociedades anônimas, de 1914; imposto sobre juros de créditos hipotecários, de 1916; imposto sobre lucro líquido das firmas coletivas que exploravam a indústria fabril, de 1919; imposto sobre as bonificações ou gratificações aos diretores e

¹⁰⁰ “No Brasil, porém, até hoje, a atenção dos governos se tem concentrado quase só na aplicação do imposto indireto, sob sua manifestação mais trivial, mais fácil e de resultados mais imediatos: os direitos de alfândega. E do imposto sobre a renda, por mais que se tenha falado, por mais que se lhe haja proclamado a conveniência e a moralidade, ainda não se curou em tentar a adaptação, que as nossas circunstâncias permitem, e as nossas necessidades reclamam”. BRASIL. Relatório do Ministro da Fazenda. Ruy Barbosa. Ministério da Fazenda. Rio de Janeiro: janeiro de 1891, p. 109.

¹⁰¹ “Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.” BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. 1922.

¹⁰² “Francisco Tito de Souza Reis, foi um engenheiro e estudioso de questões tributárias que conduziu um estudo iniciado pelo Governo da época, para elaborar o regulamento e organizar o sistema arrecadador”. BRASIL. 1922 a 1924- A instituição do Imposto de Renda no Brasil. Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015.

presidentes de companhias, empresas ou sociedades anônimas, de 1919 e; imposto sobre lucros das profissões liberais, de 1921.

Com apenas um artigo e oito incisos dentro da lei orçamentária, ficou instituído o IR no Brasil. Carecia, entretanto, de mais regulamentação, o que fora corrigido pelo Decreto nº 16.581, de 4 de setembro de 1924. Até 2013, segundo Nóbrega¹⁰³, foram quinze regulamentações do imposto de renda ao todo.

Após um breve momento de tributação por meio de categorias, foi instituída, em 1925, a tributação por cédulas, que foi utilizada até 1988, com cédulas de A à H¹⁰⁴. Nesse modelo, o cálculo do imposto se dava em duas etapas. Primeiro se calculava o imposto relativo a cada uma das cédulas, cada qual com seu rol de deduções e alíquotas aplicáveis. Após, somavam-se os rendimentos líquidos cedulares, diminuídos os abatimentos gerais, para cálculo do imposto complementar, mediante aplicação da tabela progressiva definida anualmente¹⁰⁵.

De lá para cá, muitos foram os momentos marcantes na história desse tributo. Houve a criação do Conselho de Contribuintes em 1925, com o fim de julgar recursos referentes ao IR; houve, em 1926, o início das deduções em virtude da declaração de dependentes; houve o Decreto-lei nº 4.789/42 que instituiu as Obrigações de Guerra para os contribuintes do IR pessoa física e jurídica, no contexto da entrada do Brasil na Segunda Guerra Mundial; o Instituição do desconto na fonte sobre os rendimentos do trabalho, em 1954; dentre outros.

Historicamente, a tributação direta sobre a renda tem sido defendida com ímpeto por grandes mentes brasileiras. Isso acarretou com que esse imposto representasse a maior participação na receita tributária da União no ano de 1985, com 57,3%¹⁰⁶, descontadas as receitas previdenciárias. Entretanto esse movimento tem perdido força ante a tributação sobre o consumo e o fenômeno cada vez mais crescente de criação de contribuições que, via de regra, desconsideram a capacidade contributiva.

4.3. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NO IMPOSTO SOBRE A RENDA

O Princípio da Capacidade Contributiva, como gerente do critério da justiça fiscal, se apresenta como o tronco a partir do qual todo o aparato fundamental para a adoção de diferenciações entre os indivíduos, no tocante a potencialidade e incidência tributária, se

¹⁰³ NÓBREGA, 2014, p. 136.

¹⁰⁴ A última cédula criada nesse modelo foi a cédula H, em 1947.

¹⁰⁵ QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira (Coord.) et al. Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015. p. 7.

¹⁰⁶ NÓBREGA, op. cit., p. 111-112.

ramifica, no contexto da constitucionalidade brasileira. Apontado por parte da doutrina como princípio de sobredireito, responsável por reger a interpretação constitucional, é o orientador acerca da definição de quem deve pagar o tributo e em qual monta e qual cada contribuinte deve pagar deve ser ponderado de acordo com a própria força econômica deste¹⁰⁷. É o princípio balizador da concepção de um imposto pessoal, levando-se em conta a definição de justiça social tributária.

À luz do § 1º do art. 145¹⁰⁸ da Constituição Federal, Paulsen¹⁰⁹ ressalta que a presença de previsão de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte é fator que eleva a presença da capacidade contributiva no texto da Magna Carta, entretanto, ampliando-a a toda espécie tributária, apesar do dispositivo citar apenas os impostos. Alinhados nessa posição, o STF também já se manifestou em diversas oportunidades reafirmando essa tese, a tal ponto que o Ministro Dias Toffoli já exclamou: “a Corte, em diversas oportunidades, se manifestou no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica também às taxas”¹¹⁰.

Citando Canazaro, Paulsen ainda enxerga a capacidade contributiva como o critério comparativo capaz de promover a igualdade vertical e horizontal¹¹¹, sendo que a primeira se trata da possibilidade de edição de norma diferenciadora entre contribuintes, concretizando a ideia aristotélica de “tratar os iguais igualmente e os desiguais na medida de sua desigualdade”; e a segunda como a edição de norma que trata todos os sujeitos de mesma condição de forma igualitária. Portanto, é da mediação promovida pela capacidade contributiva que o Sistema Tributário Brasileiro lida com os conceitos da progressividade, da isenção e da imunidade na delimitação de quem arca com qual alíquota e de quando deve fazê-lo. Esse é o caminho que orienta os princípios pertinentes ao Imposto de Renda.

De todo o conjunto de princípios tributários existentes no ordenamento brasileiro, existem três com importância vital para a compreensão das medidas extrafiscais e o reflexo social do IR. Tais princípios estão ligados a uma noção de igualdade, notadamente à igualdade

¹⁰⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 99.

¹⁰⁸ “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 de 1988. 1988..

¹⁰⁹ PAULSEN, 2020, loc. cit.

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 707.948. Relator Min. Dias Toffoli, Segunda Turma. 26 de maio de 2015. DJe: 118 19-06-2015.

¹¹¹ CANAZARO apud PAULSEN, 2020, p. 99.

tributária. São eles os princípios da generalidade, universalidade e da progressividade. Estão positivados no art. 153, § 2º, I¹¹².

A doutrina é divergente quanto à dimensão dos princípios da generalidade e da universalidade. Assim, para Coelho¹¹³, o princípio da generalidade implicaria a incidência dos tributos “sobre todos”, enquanto que a universalidade exigiria o seu pagamento “por todos”. No mesmo sentido, Mazza¹¹⁴ defende que o critério da generalidade determina que, em princípio, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitam-se à incidência do imposto, enquanto que a universalidade impõe o dever de o referido imposto incidir sobre qualquer espécie de renda ou provento. Leonetti¹¹⁵, por outro lado, explica que o princípio da generalidade exige que todas as pessoas se sujeitem ao imposto sobre a renda, salvo nas hipóteses em que o interesse público ou outro princípio constitucional, como o da capacidade contributiva, justificar seu tratamento diferenciado, enquanto que a universalidade importa em submeter todas as manifestações de renda do contribuinte à imposição tributária.

Torres¹¹⁶ observa que, desde o início da tributação sobre a renda no Brasil, algumas categorias profissionais tentaram se esquivar da incidência do IR sobre si, por vezes com sucesso. Dentre essas categorias destacam-se os magistrados, parlamentares, jornalistas, escritores, professores, agentes do fisco e militares. Durante a primeira metade do século passado, a jurisprudência do STF foi, majoritariamente, no sentido de conceder imunidades a algumas dessas categorias, especialmente quanto aos magistrados. Em 1983 houve nova regulamentação do Executivo Federal no sentido de isentar a renda de determinadas categorias¹¹⁷. Entretanto, com a entrada em vigor da Constituição de 1988, os privilégios tributários das categorias profissionais foram abolidos. De fato, além da expressa previsão da aplicação ao imposto sobre a renda, o constituinte cuidou em deixar clara sua repugnância por qualquer forma de privilégio quanto à submissão integral dos rendimentos à tributação, no art.

¹¹² “Art. 153. § 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;” BRASIL, 1988.

¹¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 79.

¹¹⁴ MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário. 5. ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2019. p. 615.

¹¹⁵ LEONETTI, 2002. p. 80.

¹¹⁶ TORRES, apud ibid. p. 83.

¹¹⁷ BRASIL. Decreto-lei nº 2.019, de 28 de março de 1983. Dispõe sobre o cálculo de parcelas da remuneração devida aos magistrados e dá outras providências. 1983.

150, II¹¹⁸ e em diversos outros dispositivos do texto constitucional, além, ainda, do Princípio da Igualdade Tributária¹¹⁹.

Ainda em vista aos critérios dispostos no art. 153, § 2º, I, tem-se o Princípio da Progressividade, já analisado, mas ainda assim deve ser novamente conceituado. Assim, as alíquotas devem ser variáveis, aumentando conforme a renda tributável do contribuinte. Dessa maneira, o contribuinte com renda mais elevada deve arcar com uma carga tributária superior à dos demais, não apenas em termos absolutos, mas também em termos relativos, ou seja, deve comprometer um percentual maior de sua renda.

Esse princípio é o que orienta o imposto sobre a renda como regente na distribuição da renda, na medida em que o valor poupado pelos contribuintes menos afortunados pode ser considerado um acréscimo às suas rendas, ao passo que a importância paga a mais pelos hipersuficientes a uma redução das rendas destes. A progressividade produziria, destarte, transferência de renda dos contribuintes mais abastados para os menos afortunados.

Há quem defenda ser possível um sistema de tributação de renda que atenda à capacidade contributiva apenas com a instituição da proporcionalidade, entendida como o uso de uma alíquota única, de modo que quem ganha mais pagaria proporcionalmente mais. Entretanto a progressividade é extensamente adotada na Constituição Federal, não por menos, uma vez que se revela essencial para conferir concretude ao Princípio da Capacidade Contributiva e, assim, ao da isonomia tributária.

A esmagadora maioria dos países optantes pela tributação sobre a renda adota a progressividade. No Brasil há cinco faixas de progressividade no IRPF, sendo a primeira a de isenção, cujo beneficiário é o cidadão que, em 2022, auferiu renda de até R\$ 1.903,98 mensais, evidenciando, assim, a proteção à faixa socioeconômica mais frágil. Por outro lado, a maior alíquota é paga por aqueles que perceberam renda acima de R\$ 4.664,68, em 2022, o que se

¹¹⁸ “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;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;” BRASIL, 1988.

¹¹⁹ Por exemplo, nos arts. 27, § 2º; 28, §§ 22; 29, V e VI; 37, XV; 48, XV; 49, VII e VIII; 95; 128, § 5º, I, c, nos quais se deixa claro que a remuneração dos agentes públicos está sujeita ao IRPF, e 151, II, que proíbe a União tributar a remuneração e os proventos dos agentes públicos de Estados, Distrito Federal e Municípios em níveis superiores aos que fixar para os seus.

considera muito baixo, tendo em vista que o salário mínimo atual é de R\$ 1.212,00. Ou seja, contribuintes com renda de quatro salários mínimos já estão na última faixa de contribuição.

Outro princípio de valiosa relevância à tributação sobre a renda é o Princípio da Legalidade ou da Reserva Legal. Previsto no art. 150, I da CRFB/88¹²⁰ é, em verdade, derivado do princípio maior abrigado no art. 5º, inciso II da Carta Magna, no qual versa que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. A seu tempo, é suplementado pelos princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Segundo esse princípio, tanto a instauração quanto a majoração de tributo devem ser instrumentalizadas por lei. Com isso busca-se a segurança jurídica dos contribuintes contra atos de excessivo poder praticados pelo Estado. Assim, a lei é, ao mesmo tempo, fundamento e limite da ação do Estado.

Ao longo da história legislativa brasileira, muito se discutiu acerca da possibilidade de se instituir ou majorar tributo por meio de medida provisória, com força de lei. Entretanto, a doutrina, de modo geral, afastou essa hipótese sob a alegação de lesão ao Princípio da Legalidade, o qual exigiria lei em sentido formal e material. As divergências tiveram fim com a edição da EC 32/01, que fixou a necessidade de conversão da medida provisória em lei para que se produza efeitos, quando essa versar sobre instituição ou majoração de impostos.

Importante a anotação de que o Princípio da Legalidade não veta a introdução de inovação na lei tributária por via de tratados, acordos ou outros atos internacionais, como referendado pelo art. 98 do CTN¹²¹. Apesar do STF ter pacificado o entendimento segundo o qual os acordos internacionais ingressam no ordenamento jurídico brasileiro com grau de leis ordinárias federais, após a aprovação pelo Congresso Nacional, nos termos do art. 49, I da CRFB/88, podendo assim ter sua eficácia suspensa por outra lei ordinária federal¹²², a matéria ainda é tema controverso na doutrina¹²³.

Como dito, o Princípio da Anterioridade é intimamente relacionado ao da legalidade, uma vez que proíbe, em regra, que tributo novo ou majorado seja exigido no mesmo ano-exercício¹²⁴. O objetivo da norma é evitar a surpresa do contribuinte. CARRAZZA enxerga esse princípio como o Princípio da Segurança Jurídica¹²⁵.

¹²⁰ Cf. nota 117.

¹²¹ “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.” BRASIL, 1966.

¹²² AMARO; COELHO; CORRÊA apud FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.) Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 429-430.

¹²³ LEONETTI, 2002. p. 60.

¹²⁴ Cf. nota 117.

¹²⁵ CARRAZZA, 2008, p. 125.

Assim, o Princípio da Anterioridade exige que se aplique a legislação vigente na data da concretização do fato gerador, ou seja, não se aplica norma nova vigente no ano da declaração, mas sim a que estiver vigente em seu ano-exercício. Esse aspecto do Princípio da Anterioridade no Imposto de Renda está amarrado ao Princípio da Irretroatividade Tributária, presente no art. 150, III, *a*, da CRFB/88. Ambos os princípios vieram em importante momento no ordenamento jurídico pátrio, uma vez que era vigente, até então, a Súmula 584 do STF, que determinava a aplicação da lei vigente no exercício financeiro em que era apresentada a declaração.

Importante destacar que, por força da inteligência do § 1º do art. 150 da CRFB/88, não se aplica a anterioridade de noventena, prevista no mesmo artigo, em seu inciso III, *c*, na tributação sobre a renda.

A seu turno, o Princípio da Vedação ao Confisco, insculpido no art. 150, IV, da Carta Magna¹²⁶, proíbe que a tributação seja estabelecida em patamar exorbitante a ponto de o bem tributado inviabilizar o exercício de atividade econômica¹²⁷. A problemática desse princípio se encontra em sua delimitação. Paulo de Barros Carvalho¹²⁸ afirma que “a temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada”. A seu turno, Baleeiro ensina que tributos confiscatórios são aqueles que “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”¹²⁹. Moraes¹³⁰ lembra que “o tributo confiscatório não se define por um percentual, mas pelo ônus fiscal que, sem motivo, se torne insuportável para o contribuinte”. Pondera-se, entretanto, que tal princípio não é aplicável aos tributos extrafiscais ou para o cumprimento do princípio constitucional da função social da propriedade.

O Princípio da Vedação ao Tributo Confiscatório, como também pode ser chamado, reserva estreita relação com o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que garante os meios mínimos de sobrevivência do indivíduo e de sua família.

Outro princípio importante à matéria da tributação incidente sobre a renda é o Princípio da Igualdade Tributária, ou Isonomia Tributária, gravado no art. 150, II, da Constituição Federal¹³¹. Positivado explicitamente no texto referente às normas fiscais, esse princípio

¹²⁶ “Art. 150. [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco”

¹²⁷ MAZZA, 2019. p. 396.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 222.

¹²⁹ BALEEIRO apud CARVALHO, 2021, loc. cit.

¹³⁰ MORAES apud op. cit., 399.

¹³¹ Cf. nota 117.

concretiza o critério maior segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”¹³², gravado como Cláusula Pétrea do ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, segundo Carrazza¹³³ “o princípio da igualdade tributária exige que a lei, tanto ao ser elaborada quanto ao ser aplicada, respeite duas exigências básicas”, elencando-as, em seguida, como: “a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalente; e b) discrimine, na medida de suas desigualdades, segundo a capacidade contributiva de cada um, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente”. Em sede de imposto sobre a renda, o princípio da igualdade é concretizado mediante o emprego dos critérios, ou princípios, da generalidade, da universalidade e da progressividade.

O último, mas não menos importante, princípio a ser aqui analisado é o Princípio da Pessoalidade, ou, ainda, da Personalização. Assim como o Princípio da Capacidade Contributiva, o Princípio da Pessoalidade está talhado no art. 145, § 1º, da CRFB/88. Não por menos que a doutrina defende que um completa o outro¹³⁴ e que nenhum deles se revelaria apto a produzir os efeitos esperados isoladamente.

A personalização, que deve, tal como a capacidade contributiva, ser aplicada aos impostos sempre que possível, dirige-se ao legislador e implica a estruturação do tributo de modo que determinadas características do contribuinte, tais como renda, patrimônio, número de dependentes, despesas médicas e com instrução, estado de saúde, etc., sejam tomadas em consideração. Assim, a personalização permite que a capacidade contributiva seja eficazmente respeitada, conferindo concretude ao princípio da igualdade.

Como visto, os princípios tributários, especialmente no que tange à tributação sobre a renda, guardam íntimas relações entre si, podendo-se dizer, inclusive, que não poderiam ser efetivos um sem os demais e vice versa. Desse modo, fica evidente que a amarração principiológica tributária da Constituição objetiva alcançar a máxima da justiça fiscal.

4.4. O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Afunilando mais o tema, é necessário fazer algumas considerações acerca do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF). Primeiramente, sua codificação¹³⁵: em âmbito

¹³² “Art. 5º 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, nos termos seguintes:” BRASIL, 1988.

¹³³ CARRAZZA, 2008, p. 61.

¹³⁴ LEONETTI, 2002. p. 80.

¹³⁵ PALSEN, 2020. p. 569.

constitucional, no art. 153, III; no CTN, nos artigos 43 a 45; na legislação ordinária pela Lei nº 7.713/88 e Lei nº 9.250/95, entre outras e; sua regulamentação é dada pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Para o IRPF, os rendimentos são classificados como tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte¹³⁶. Os primeiros são aqueles sujeitos de incidência imediata, em vista o rol e as disposições do Capítulo III do Título IV do Decreto 9.580/18. Os não tributáveis são os rendimentos considerados isentos e estão elencados no Capítulo II do Título IV do mesmo decreto regulamentador. Já os tributados exclusivamente na fonte são aqueles cujo recolhimento ocorre no momento do pagamento por parte da fonte pagadora, sendo que eventual complementação ou restituição ocorre no ato do ajuste anual.

A tributação do imposto de renda abriga as modalidades de apuração mensal denominada bases correntes, tributação na fonte compensável, tributação exclusiva na fonte, apuração anual de ajuste e tributação definitiva concernente aos ganhos de capital. Qualquer das modalidades de apuração tem como base de cálculo a renda líquida, em consonância com os princípios constitucionais. O montante produto dessa apuração, por sua vez, será objeto de alíquota diferenciada, aplicada conforme a grandeza obtida.

Diante disso, o tributo é calculado com base nas rendas e nos proventos adquiridos pelo cidadão durante o ano-calendário de base, sendo recolhido e apresentado às autoridades fiscais no ano-exercício, ou seja, no ano seguinte, conforme informações publicadas por meio de instruções normativas. A Receita Federal publica, anualmente, a instrução normativa responsável por regular as apresentações da Declaração de Ajuste Anual (DAA) do IRPF, por parte das pessoas físicas, para o ano-exercício.

Gastos relacionados com saúde, educação, previdência privada, dependentes, doações ou pensões podem ser deduzidos do imposto. Assim, segundo Soares¹³⁷, “é possível que o contribuinte leve boa parte de sua renda do reino do tributável para o reino do não tributável”.

Em observância ao Princípio da Progressividade, o IRPF possui cinco alíquotas progressivas conforme a base de cálculo aumenta, ou seja, conforme a renda declarada do contribuinte se apresente mais volumosa. Assim, para o IRPF 2022, referente às rendas percebidas no ano de 2021, aqueles que receberam até R\$22.847,76 ficaram isentos do pagamento de tributos; aqueles que receberam entre R\$ 22.847,77 e R\$ 33.919,80 ficaram sujeitos à uma alíquota de 7,5%; aqueles que auferiram renda entre R\$ 33.919,81 e R\$

¹³⁶ COSTA, Regina Helena, Curso de direito tributário, 11º ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, p. 375.

¹³⁷ SOARES, Sergei et. al. O potencial distributivo do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). Texto para Discussão. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). Rio de Janeiro: 2009, p.17.

45.012,60 sujeitaram-se à alíquota de 15%; aqueles que perceberam proventos em algum valor entre R\$ 45.012,61 e R\$ 55.973,16 tiveram que pagar 22,5% à título de IRPF e; por fim, aqueles que receberam qualquer valor acima de R\$ 55.976,16 pagaram a alíquota máxima, qual seja, 27,5%. As deduções possíveis para esse ano foram de R\$ 1.713,58; R\$ 4.257,57; R\$7.633,51 e; R\$10.432,32 respectivamente.

O art. 153 do Decreto 9.580/18¹³⁸ estabelece, também, alíquotas progressivas para o ganho de capital, que é a diferença positiva entre o preço de aquisição e o de alienação de bens, direitos ou participações societárias, a exemplo de móveis, imóveis ou direitos de qualquer natureza. Inovando em relação à norma anteriormente vigente, que estabelecia alíquota fixa em 15%. Agora há quatro alíquotas para essa modalidade base de cálculo, sendo que 15% é apenas a primeira, incidente sobre os ganhos inferiores à R\$ 5.000.000,00 e a última é de 22,5% incidente sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00.

O IRPF devido é confrontado com o valor total eventualmente pago durante o ano, seja pelo próprio contribuinte, seja por retenção na fonte. Caso o montante já recolhido durante o ano seja maior que o devido, o contribuinte terá valor a restituir. Caso seja menor, terá IRPF a pagar.

O imposto sobre a renda é o tributo que produz a mais expressiva dentre as receitas federais, sendo, em 2020, responsável por 22,47%¹³⁹ de toda a arrecadação tributária nacional, sendo e cerca de 1/3 da arrecadação federal. Desse montante, 48% são partilhados com os estados, Distrito Federal e com os municípios, além de 3% ser revertido em prol de programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além de mais 1% ao Fundo de Participação dos Municípios, tudo conforme a inteligência do art. 159, I, *a, b, c e d*, da Constituição Federal. Cabe destacar que a retenção na fonte em relação aos pagamentos

¹³⁸ “Art. 153. O ganho de capital apurado na forma estabelecida nos art. 130 e art. 148, observado o disposto nos art. 149 e art. 150, fica sujeito ao pagamento do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º):

I - até o ano-calendário de 2016: quinze por cento; e

II - a partir do ano-calendário de 2017:

a) quinze por cento sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

b) dezessete inteiros e cinco décimos por cento sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

c) vinte por cento sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

d) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).” BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 2018.

¹³⁹ MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). Receita Federal (coord.). Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por tributos e bases de incidência. Brasília: 2021. p. 23.

de servidores públicos, autárquicos e fundacionais dos demais entes federativos são receitas desses.

4.5. O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) tem a mesma base que o IRPF na Constituição Federal e no CTN, tendo especial tratamento nas Leis nº 8.981/95 e nº 9.430/96, entre outras. A IN RFB nº 1.700/17 detalha seu regime, enquanto que o Decreto nº 9.580/18 regulamenta a fiscalização, arrecadação e administração tanto do IRPF quanto do IRPJ e é designado de RIR/2018¹⁴⁰.

Assim, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018) abraça um conceito de Pessoa Jurídica distinto e mais amplo do que o adotado no âmbito do Direito Privado. Desse modo, para fins de tributação do IRPJ, são equiparadas às pessoas jurídicas determinadas pessoas físicas que prestem serviços ou exerçam determinadas atividades. De modo simplificado, são contribuinte do IRPJ¹⁴¹: as pessoas jurídicas de direito privado; as filiais, sucursais, agências ou representações em território brasileiro de pessoas jurídicas com sede no exterior; comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil; as empresas individuais e aquelas equiparadas a essa, tais como pessoas físicas que explorem, habitual ou profissionalmente, atividade econômica de natureza civil ou comercial, com fim especulativo de lucro. Nas profissões regulamentadas ou não comerciais¹⁴², não se aplica a equiparação às empresas individuais, bem como não são contribuintes do IRPJ os condomínios edilícios e consórcios de empresas.

Quanto à base de cálculo, o IRPJ adota conceito diverso de lucro em relação à contabilidade. Nos termos do CTN¹⁴³, a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Baseando-se nisso, as normas do imposto de renda das pessoas jurídicas definem, como bases de cálculo, lucro presumido, o lucro real ou o lucro arbitrado. Percebe-se, então, que nenhuma delas é o lucro contábil.

¹⁴⁰ PALSEN, 2020, p. 569.

¹⁴¹ Artigos 158 ao 164 do RIR 2018.

¹⁴² Tais como médicos, advogados, engenheiros, dentistas, veterinários ou demais categorias elencadas no art. 162, § 2º do RIR 2018.

¹⁴³ “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. BRASIL, 1966.

A primeira das bases de cálculo é, na verdade, uma opção. As empresas que não estiverem obrigadas à apuração por meio do lucro real¹⁴⁴, podem fazer uma opção pelo lucro presumido. Essa opção é dada uma vez ao ano, na data do pagamento da primeira ou da única quota do IRPJ devidos, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, ou seja, no último dia do mês subsequente ao do término da apuração. Vale para todo o ano-calendário, de modo que nova oportunidade de optar pelo lucro real ou presumido só ocorrerá no ano seguinte.

A apuração do lucro presumido parte da receita bruta, cuja definição é dada pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77¹⁴⁵, e dela não se deduz despesas, mas somente valores os quais o legislador enxerga, tecnicamente, como não sendo receitas. Essas deduções são listadas no art. 12, §§ 1º e 4º¹⁴⁶.

A receita, então, é desdobrada conforme sua natureza, já que a lei define coeficientes diversos de acordo com a natureza da atividade geradora daquela receita. Assim, atualmente, existem seis coeficientes¹⁴⁷, sendo o menor deles na carga de 1,6%, aplicável à revenda de combustível ao consumidor final¹⁴⁸. Em seguida, incide sobre a indústria, o comércio, o transporte de carga e aos serviços hospitalares o coeficiente de 8%. Aos serviços de transporte aplica-se 16%. Na prestação de serviços em geral, na intermediação de negócios e

¹⁴⁴ “Há contribuintes obrigados à apuração pelo lucro real. Assim, no lugar de o legislador determinar quem pode optar pelo lucro presumido, adota a técnica inversa: ele determina quem está obrigado ao lucro real. No sentido inverso, conclui-se que há a opção pelo lucro presumido para aqueles que não estão obrigados ao lucro real”. SCHOUERI, Luis Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual de tributação direta da renda. São Paulo, SP. IBDT, 2020. p. 59.

¹⁴⁵ “Art. 12. A receita bruta compreende:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviços em geral;
- III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.” BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do Imposto de Renda. 1977.

¹⁴⁶ § 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I – devoluções e vendas canceladas;
- II – descontos concedidos incondicionalmente;
- III – tributos sobre ela incidentes; e
- IV – valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.” BRASIL 1977.

¹⁴⁷ Percentuais delimitados no art. 15 do RIR/2018, observado que o coeficiente de 100% ocorre em razão da natureza operacional da receita, não sujeitas, então, à aplicação do coeficiente para apuração do IRPJ.

¹⁴⁸ A imunidade prevista no art. 155, § 3º, da CRFB/88 não abrange o IRPJ, uma vez que a base de cálculo deste não são as operações relativas aos combustíveis ou derivados do petróleo, mas sim a receita da pessoa jurídica. Nas palavras do Ministro Carlos Velloso: 'a lei escolheu, como fato gerador, o faturamento, certo que a operação pode ser uma etapa do faturamento, mas não é faturamento. Em termos econômicos, há relevância, mas temos de considerar a hipótese de incidência sob o ponto de vista jurídico, e uma coisa é distinta da outra.’ (RE 360534 AgR-segundo).

administração de bens móveis e imóveis e direitos de qualquer natureza incide o coeficiente de 32%. Às atividades de operação de empréstimo, financiamento e desconto de títulos de crédito realizadas por Empresas Simples de Crédito (ESC), aplicar-se-á a margem de 34,4%. Por fim, adota-se o coeficiente de 100% para as receitas concernentes a atividades não compreendidas no objeto social da empresa, receitas financeiras em geral e nos ganhos de capital.

A expressão “coeficiente” é proposital, uma vez que não se trata de alíquota, ou seja, o faturamento não é a base de cálculo, mas sim a multiplicação entre a receita e o coeficiente ditado nas normas do IRPJ. Esse resultado será o lucro presumido, a partir do qual se aplicará a alíquota fixa de 15%¹⁴⁹. Essa alíquota é fixa, independentemente da forma de apuração escolhida pelo contribuinte.

O lucro presumido que exceder o montante de R\$ 20.000,00 mensais, ou seja, R\$ 60.000,00 trimestrais, terá incidência de adicional de 10%¹⁵⁰. A lei determina a apuração trimestral¹⁵¹ do lucro, seja presumido, real ou arbitrado. Desse modo, o cálculo do imposto devido se dará da seguinte forma:

$$\{[\text{Lucro presumido} \times \text{alíquota}] + [(\text{lucro presumido} - 60.000) \times \text{adicional}]\} = \text{imposto}$$

Importante anotar que o adicional só é exigido se o lucro trimestral exceder o valor constante no art. 3º, § 1º da Lei 9.249/95.

A segunda hipótese de apuração do lucro para fins de base de cálculo do IRPJ é por meio do chamado lucro arbitrado. Disciplinado pelos arts. 602 e seguintes do RIR/2018, é aplicado em casos de descumprimento das normas tributárias que impossibilitem a apuração da base de cálculo pelo método do lucro real ou do lucro presumido¹⁵², apresentando-se, então, como uma consequência e uma imposição.

Assim, o contribuinte pode sofrer o arbitramento quando não mantiver em boa ordem, ou segundo as normas contábeis, Livro Razão ou fichas e documentos suporte para o Livro Diário; ou quando a escrituração contenha vícios, erros, deficiências ou indícios de fraude que inviabilizem a determinação da movimentação financeira; ou quando o contribuinte for obrigado à apuração por meio do lucro real e não mantiver escrituração contábil adequada; ou,

¹⁴⁹ “Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento”. BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. 1995

¹⁵⁰ “Art. 3º. [...] § 1º 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 de imposto de renda à alíquota de dez por cento”. BRASIL, 1995.

¹⁵¹ “Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei”. BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 1996.

¹⁵² SCHOUERI, 2020. p. 67.

ainda, quando este optar indevidamente pela apuração pelo lucro presumido, dentre outras hipóteses¹⁵³.

Identificada alguma dessas hipóteses, o Fisco aplicará os coeficientes, acrescidos de 20%, somando-se, também, as receitas que não são passíveis de aplicação de coeficientes, sobre a receita bruta conhecida¹⁵⁴. Quando não é possível identificar a receita bruta da pessoa jurídica, o Fisco tem algumas opções à disposição para arbitrar o lucro, são elas: a aplicação de 1,5 vezes do lucro real referente à última escrituração apresentada; 0,04 vezes da soma dos ativos existentes no último balanço patrimonial conhecido ou do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês ou da soma, em cada mês, dos valores apresentado na folha de pagamento e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; 0,07 do valor do capital constante do último balanço patrimonial; 0,05 vezes do valor do patrimônio líquido do último balanço patrimonial conhecido; 0,8 vezes da soma dos valores devidos no mês aos empregados; ou, por fim, 0,9 vezes do valor mensal do aluguel devido.

A apuração por meio do lucro real, por outro lado, é uma obrigação para determinadas categorias de pessoas jurídicas, ao passo que é uma faculdade para as demais. Assim, ficam obrigadas à apuração pelo lucro real as empresas que tenham apurado receita bruta total superior a R\$ 78.000.000,00 no ano calendário anterior, ou proporcional ao número de meses do período-base, quando inferior a 12 meses ou as que auferiram lucros, rendimentos ou ganhos de capital originados no exterior. Também se sujeitam ao lucro real as empresas que explorem atividades de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, bem como as que sejam instituições financeiras ou equiparadas. Ou, ainda, as que queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do IR, nos termos da legislação, ou que tenham suspenso ou reduzido o pagamento do IR no decorrer do mesmo ano-calendário.

A noção de lucro real é diversa da noção de lucro contábil, uma vez ambas não reconhecem as mesmas receitas e despesas. A primeira, por exemplo, isenta os dividendos recebidos de outras pessoas jurídicas¹⁵⁵, apesar de ser uma receita efetiva para a contabilidade. Por outro lado, o fisco não permite que a base de cálculo do imposto seja reduzida com despesas derivadas de infrações administrativas, caso de uma multa de trânsito, por exemplo, apesar de

¹⁵³ Ibid. p. 68.

¹⁵⁴ JARDIM, Eduardo M. F. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 16. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. p. 296.

¹⁵⁵ Art. 10 da Lei n. 9.249/1995.

ser uma despesa para fins contábeis. Assim, o lucro real se apresenta como o somatório das receitas tributáveis e das despesas dedutíveis, em um determinado período¹⁵⁶. Por isso, para evitar o ônus da necessidade de duas contabilidades atuando paralelamente, o legislador prevê que, a partir do lucro contábil, se faça adições, exclusões e compensações¹⁵⁷, a fim de chegar ao lucro real de modo menos oneroso.

Diferentemente do lucro presumido, o fato gerador do lucro real pode ocorrer trimestralmente ou anualmente, à escolha do contribuinte. Assim, optando pela apuração trimestral, os pagamentos podem ser mensais, totalizando, por óbvio, até três parcelas. Já se a opção for pela apuração anual, a legislação determina que o contribuinte faça pagamentos mensais a título de antecipações, as quais, ao fim do período anual, serão compensadas com o resultado da declaração anual, de modo que, se havendo falta, recolher-se-á a diferença e, havendo excesso, compensar-se-á nos pagamentos futuros.

Essas antecipações são calculadas com base no chamado lucro estimado do mês, o qual se apura exatamente do mesmo modo que o lucro presumido, aplicando-se os coeficientes e, após, os 15% fixos do IRPJ e, em seguida, o adicional¹⁵⁸. Entretanto, a diferença entre o lucro estimado do mês no lucro real e a apuração por meio do lucro presumido é de que a segunda é trimestral e definitiva, enquanto que a primeira será objeto de apuração do montante efetivamente devido ao final do período anual, que se dá no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Por fim, no Sistema Tributário Nacional, existe a modalidade de tributação por meio do Simples Nacional, que dá tratamento específico e facilitado para micro e pequenas empresas, além do microempreendedor individual. Caracteriza-se como um subsistema tributário com previsão constitucional expressa¹⁵⁹. Tem como finalidade o fomento ao crescimento das pessoas jurídicas de pequeno porte, por meio da redução da carga tributária e da burocracia. Dentre os motivos que levaram o legislador a criar esse regime, extrai-se o baixo potencial arrecadatório dessas empresas, frente ao custo de controle e fiscalização, além de que os demais regimes tributários legalmente instituídos possuem custos que possivelmente pode

¹⁵⁶ SCHOUERI, 2020. p. 69.

¹⁵⁷ “Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento”. BRASIL, 2018.

¹⁵⁸ Sobre a parcela que ultrapassar, mensalmente, R\$ 20.000,00 de lucro estimado.

¹⁵⁹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios [...]”. BRASIL, 1988.

comprometer a sobrevivência dessas empresas, haja vista sua maior vulnerabilidade econômica¹⁶⁰.

A opção pelo Simples Nacional implica o recolhimento mensal e centralizado, mediante documento único de arrecadação, dos tributos elencados no art. 13, *caput*, da LC 123/06, sendo eles: o IRPJ, a CSL, o IPI, o PIS/Pasep, a COFINS, o ICMS, o ISS e a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP)¹⁶¹. Os optantes pelo Simples Nacional ficam, entretanto, obrigados ao recolhimento dos tributos enumerados no art. 13, § 1º¹⁶² do mesmo dispositivo legal.

A Lei delimita hipóteses de vedação parcial e plena à inclusão da empresa no Simples Nacional, no arts. 17 e 3º, § 4º, respectivamente. Essas vedações também servem de parâmetro para a exclusão da pessoa jurídica dos quadros do subsistema. Ainda no tocante à exclusão do regime, o optante pode comunicar sua opção pela saída ou quando atingir determinados limites de receita bruta.

Importante anotar, ainda, a título ilustrativo, que o IRPJ correspondeu por 5,22% das receitas tributárias totais no Brasil, o que equivaleu à, aproximadamente, 122,68 bilhões de reais e 1,65% do PIB nacional¹⁶³. É uma importante receita do Governo Federal, responsável por cerca de 7,87% do orçamento da União, em 2020.

5. DOS DEMAIS TRIBUTOS INCIDENTES NAS PESSOAS JURÍDICAS

Aproveitando o ensejo, impossível falar do IRPJ sem adentrar nos demais tributos incidentes diretamente sobre as pessoas jurídicas, dentre eles a Contribuição de Seguridade Social sobre o Lucro (CSL), as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A primeira, prevista no art. 195, I, *c*, da Constituição Federal¹⁶⁴, bem como na legislação ordinária por meio da Lei nº 7.689/88 e normatizada pela IN nº 1.700/2017, incide sobre o resultado do trimestre ou do exercício das empresas, em fase anterior ao IRPJ. Tem

¹⁶⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 15. ed. ver., atual. e ampl., Salvador: JusPodivm, 2021. p. 856.

¹⁶¹ *Ibid.*, p. 871.

¹⁶² A opção pelo Simples Nacional não exclui a incidência do: IOF; II; IE; ITR; IR relativos aos ganhos de capital em renda fixa e na alienação de bens do ativo permanente, além dos pagamentos efetuados pela PJ às pessoas físicas; PIS, COFINS, IPI e ISS em relação à importação de bens ou serviços; demais contribuições sociais e ICMS em alguns casos delimitados.

¹⁶³ MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021, p. 12 e 24.

¹⁶⁴ “Art. 195. A seguridade social será financiada [...] das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

c) o lucro;” BRASIL, 1988.

como sujeito ativo a União e como contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e equiparadas¹⁶⁵. As sociedades cooperativas, exceto as de consumo, são isentas do recolhimento de CSL, por força da Lei nº 10.865/04.

A apuração da base de cálculo da CSL é vinculada à modalidade de apuração do IRPJ sendo, inclusive, idênticas as sistemáticas de apuração. A CSL é, inclusive, recolhida nos mesmos dias que o IRPJ, tanto no lucro presumido quanto no lucro real¹⁶⁶. Para efeitos da apuração na modalidade de lucro presumido, por exemplo, variam os valores dos coeficientes aplicados, sendo padronizado em 12% para as atividades operacionais em geral, em 32% para serviços e locações e em 100% para os demais¹⁶⁷.

Do mesmo modo, aplicando-se o lucro real para o IRPJ, aplicá-lo-á, também, para fins da CSL, ajustando-o com base nas adições e exclusões previstas especialmente para esse tributo, que são, em outros termos, diversas das adições e exclusões utilizadas no IRPJ.

Delimitado o lucro, seja ele presumido ou real, aplicar-se-á, como regra, a alíquota de 9%, nos termos do art. 3º da Lei nº 7.689/88¹⁶⁸. Para instituições financeiras em geral, exceto as listadas no art. 1º, VIII, XI, XII e XIII, da LC 105/01, em que há alíquota especial, no montante de 20%¹⁶⁹, em conformidade com o art. 3º da Lei nº 11.727/08.

Em 2020, o montante arrecadado com a CSL foi de 77,35 bilhões de reais, correspondente à 4,96% da receita da União e 3,29% da receita tributária geral, equivalente à 1,04% de todo o Produto Interno Bruto¹⁷⁰.

Outro tributo incidente diretamente sobre as receitas da pessoa jurídica é a contribuição para o financiamento do Programa de Integração Social (PIS) e de formação do patrimônio do Servidor Público (Pasep) que, originalmente, o valor arrecadado compunha um fundo distribuído anualmente a empregados e servidores sob a forma de cotas¹⁷¹. Mas com o advento da CRFB/88, os valores podem ser levantados pelo empregado ou servidor público em

¹⁶⁵ PAULSEN, 2020. p. 696.

¹⁶⁶ Ibid. p. 698.

¹⁶⁷ SCHOUERI, 2020. p. 62.

¹⁶⁸ “Art. 3º. A alíquota da contribuição é de:

I - 20% (vinte por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001;

II-A - 25% (vinte e cinco por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 20% (vinte por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso I do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.” BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

¹⁶⁹ Cf. nota 166.

¹⁷⁰ MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021, p. 12, 19 e 24.

¹⁷¹ CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. PIS – Programa Integração Social. [s. d.].

determinadas situações¹⁷². O PIS e o Pasep geralmente são tratados juntos, por constituírem o mesmo fundo, atualmente inexistente, cujos recursos foram repassados ao fundo do FGTS¹⁷³, entretanto seus contribuintes são distintos. O primeiro foi criado pela LC 7/70 e o segundo pela LC 8/70, sendo os contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda e do Pasep a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios.

Distinção feita, é necessário, agora, aproximar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que é regida pela Lei nº 9.718/98 e tem os mesmos contribuintes e base de cálculo do PIS, variando, entretanto, quanto às alíquotas. A alíquota do PIS é de 0,65%¹⁷⁴ e a do COFINS é de 3%¹⁷⁵. Ambas as contribuições possuem um regime comum, ou cumulativo, e um não cumulativo.

Para as empresas que optam pelo lucro presumido, o PIS e a COFINS são calculados de forma cumulativa, ou seja, incidem sobre o faturamento de cada empresa, sem que haja nenhuma dedução mediante apuração e compensação de créditos, nem mesmo ajuste posterior¹⁷⁶. Paga-se, portanto, o exato montante apurado aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo, de modo definitivo. Para tanto, a base de cálculo de ambas é a receita bruta¹⁷⁷. Anote-se, ainda, que na hipótese de apuração do lucro por meio da sistemática do lucro arbitrado no IRPJ, aplicar-se-á o regime comum para o PIS e COFINS.

Entretanto, nem toda empresa tributada com base no lucro real está sujeita à forma não cumulativa de cálculo das contribuições, sendo que as normas do PIS¹⁷⁸ e COFINS¹⁷⁹ elencam hipóteses nas quais as empresas continuam vinculadas à sistemática cumulativa.

Uma vez que a pessoa jurídica se sujeita à sistemática não cumulativa de cálculo do PIS e COFINS, as alíquotas são alteradas para 1,65% e 7,6%, com base de cálculo sobre a receita bruta da empresa, assim como na forma comum, ressalvadas as receitas derivadas de

¹⁷² Cf. endereço da nota 170.

¹⁷³ BRASIL. Fundo PIS-PASEP. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). [s.d.].

¹⁷⁴ Art. 1º da MP 2.15835/01.

¹⁷⁵ Art. 8º da Lei nº 9.718/98.

¹⁷⁶ PAULSEN, 2020. p. 686.

¹⁷⁷ “É possível extrair das manifestações da RFB que o conceito de atividade ou objeto principal, para fins de PIS/COFINS, refere-se à (i) atividade prevista no objeto social; (ii) atividade empresarial / atividade típica da empresa; e (iii) atividade habitualmente desenvolvida / desenvolvida no cotidiano da empresa. Qualquer resultado positivo decorrente dessas atividades estará sujeito à tributação.” PAIVA, Mariana M. A. de. A receita bruta para PIS/COFINS após a Lei nº 12.973/2014. Pinheiro Neto Advogados. 2016..

¹⁷⁸ Lei nº 16.637/2002.

¹⁷⁹ Lei nº 10.833/2003.

exportações, dada a imunidade¹⁸⁰ constitucionalmente prevista. Em compensação ao aumento do encargo, é permitido ao contribuinte creditar-se em percentual equivalente à alíquota, sendo elegíveis como tais créditos diversos pagamentos¹⁸¹,

Em termos de arrecadação, o PIS somou cerca de 45,88 bilhões de reais aos cofres públicos em 2020. Somando-o com o Pasep¹⁸², representaram 2,61% da arrecadação, o equivalente à 0,82% do PIB. A COFINS, por sua vez, obteve receita tributária de, aproximadamente, 218,6 bilhões de reais, correspondendo à 9,29% da arrecadação e 2,94% do Produto Interno Bruto¹⁸³.

Esses são os tributos incidentes diretamente nas receitas ou lucros das pessoas jurídicas. Entretanto, há, ainda, uma enorme variedade de outros tributos classificados como indiretos que incidem nas atividades econômicas. Dentre eles, há o ICMS, o ISS, o IPI, a cota patronal das contribuições para o INSS, a Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e aqueles que incidem a depender da atividade da empresa, como o II, o IE, os tributos seletivos, bem como uma extensa gama de contribuições que podem incidir sobre a comercialização de bens e a prestação de serviços¹⁸⁴, a depender da atividade econômica. Sabe-se, todavia, que quem acaba por arcar com o peso da maioria desses tributos é o consumidor final, mas ainda assim eles não deixam de pesar sobre as empresas, encarecendo a aquisição de insumos, a mão de obra e o produto final, o que acaba por torna-lo menos acessível aos consumidores, o que, de fato, afeta as receitas das empresas.

6. A ISENÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS

Dentro do Sistema Tributário Brasileiro existem as causas de exclusão do crédito tributário, sendo elas a anistia e a isenção.

A primeira, nas palavras de Carvalho¹⁸⁵ é “o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal”. Enquanto Paulsen¹⁸⁶ a define como “a exclusão do crédito tributário

¹⁸⁰ “As contribuições PIS e COFINS não podem incidir sobre receitas advindas da exportação de mercadorias e serviços, como decorrência da imunidade constitucional estampada no art. 149, § 2º, I, da CF por força da Emenda Constitucional n. 33/01, e repercutida no art. 6º da Lei n. 10.833/03.” PAULSEN, 2020. p. 685.

¹⁸¹ SCHOUERI, 2020. p. 119.

¹⁸² Os dados de arrecadação da Receita Federal do Brasil unificam os montantes do PIS e do Pasep, não sendo possível, então, individualizá-los.

¹⁸³ MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021. p. 12, 19 e 24.

¹⁸⁴ MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021. p. 31 - 35.

¹⁸⁵ CARVALHO, 2021, p. 582.

¹⁸⁶ PAULSEN, 2020. p. 627.

decorrente de infrações à legislação tributária, dispensando-o do pagamento de multa”, destacando, ainda, que tal perdão é uma opção do legislador e que não alcança o tributo devido.

Na isenção, por outro lado, a extinção do crédito se dá em momento anterior, por meio de lei, afastando os efeitos da norma impositiva de tributo. Há divergência na doutrina em relação ao momento em que a isenção produz seus efeitos. Paulsen¹⁸⁷ afirma que a isenção “pressupõe a incidência da norma tributária impositiva”. Do mesmo modo, para Schoueri, “a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência”. Compactua do mesmo entendimento Mazza¹⁸⁸ ao defender que “Trata-se de uma causa de exclusão do crédito, porque produz seus efeitos antes da ocorrência do lançamento, atuando como fator impeditivo da constituição do crédito tributário”. É a chamada *teoria clássica*, especialmente defendida por Rubens Gomes de Souza e adotada pelo CTN¹⁸⁹.

Carvalho¹⁹⁰ critica essa teoria, apontando que é insustentável o pressuposto de que “se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva”, observando que, nessa teoria, o preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos, transformando o evento em fato isento. Nesse diapasão, Carvalho defende que a regra da isenção se choca com as demais normas jurídicas tributárias, de modo que a primeira suprime a área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz.

Nesse aspecto, a CRFB/88 em seu art. 153, III e o CTN, em seu art. 43 determinam, como fato gerador do Imposto de Renda, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda como produto do capital ou de acréscimos patrimoniais, dentre outras hipóteses. Ao passo que a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 10¹⁹¹, institui os lucros¹⁹² e dividendos¹⁹³ como isentos de Imposto de Renda, tanto na modalidade de retenção do imposto

¹⁸⁷ Ibid., p. 424.

¹⁸⁸ MAZZA, 2019. p. 1003.

¹⁸⁹ CALIENDO, 2019, p.1089.

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. ed. p. 568.

¹⁹¹ “Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”. BRASIL, 1995.

¹⁹² “lucro é o resultado positivo do exercício apurado pelas pessoas jurídicas, o qual, após alguns ajustes previstos na legislação, sofre incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Parte desse resultado pode ser distribuído para os sócios e acionistas da empresa na forma de dividendos ou lucros distribuídos”. QUEIROZ E SILVA et al, 2015, p. 3.

¹⁹³ “Dividendo é a distribuição de lucros efetuada por sociedades anônimas a seus acionistas. Lucro distribuído é a denominação usada para a distribuição efetuada pelas sociedades limitadas”. QUEIROZ E SILVA et al, 2015, loc. cit.

na fonte, quanto como base de cálculo do tributo para pessoas físicas e jurídicas. Ou seja, para os adeptos à teoria clássica acerca da isenção, a intervenção da norma isentiva ocorre no momento anterior ao lançamento do crédito tributário. Enquanto que para os correligionários de Paulo de Barros Carvalho e Alfredo Augusto Becker, a norma isentiva atua, nesse caso, atacando o critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Em decorrência do mesmo art. 10 da Lei nº 9.249/95, os lucros e dividendos ficaram isentos também da incidência da CLS, do PIS e da COFINS, tanto para a pessoa física, quanto para a pessoa jurídica, residente ou não no Brasil, desde de que o montante seja derivado de entidades brasileiras¹⁹⁴. Ou seja, o lucro ou dividendo derivado de participação em entidade do exterior, distribuído à pessoa residente dentro dos limites territoriais brasileiros, não é alcançado pela referida isenção, sujeitando-se, então, a tributação do Imposto de Renda.

A isenção, entretanto, é limitada ao montante do lucro presumido ou arbitrado, abatidos os valores do IRPJ, da CLS, do PIS e da COFINS¹⁹⁵. Do mesmo modo, a isenção é limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei 9.249/95, aqui denominados coeficientes, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou da receita bruta total anual, no caso de declaração de ajuste, abatido do valor devido na forma do Simples Nacional no período¹⁹⁶. Caso tal limite seja ultrapassado, a parcela excedente se sujeita à incidência do IRPF, salvo se comprovado que o lucro contábil excedeu o presumido mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com observância da legislação comercial.

No tocante à tributação dos lucros e dividendos, há tratamentos diversos ao redor do globo. Em alguns, há a tributação na pessoa jurídica, de modo que nova cobrança na pessoa física é entendida como bitributação. Dessa forma, os lucros e dividendos ficam isentos quando transferidos aos sócios. Queiroz e Silva, citando Carroll e Prante, aponta que, em 2012, somente Brasil, Estônia e Eslováquia adotavam esse modelo¹⁹⁷. Segundo esse autor, a sistematização desses modelos foi proposta por Castro, de modo que, além desse primeiro, por ele denominado como *Sistema de Isenção*, há outros cinco.

Em contraponto, há o chamado *Sistema Clássico*, que preconiza o tratamento distinto na pessoa jurídica e na pessoa física, havendo a tributação na pessoa dos sócios, como um

¹⁹⁴ SCHOUERI, 2020. p. 104.

¹⁹⁵ “Art. 725. [...] § 1º. “O disposto no caput não se aplica à parcela do lucro que ultrapassar o valor do lucro presumido ou arbitrado, deduzido do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, da CSLL, da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep.” BRASIL, 2018.

¹⁹⁶ ALEXANDRE, 2021. p. 878.

¹⁹⁷ CARROLL; PRANTE apud QUEIROZ E SILVA et al., op. cit., p. 17.

rendimento do capital sem classificação própria. Utilizam essa sistemática a Alemanha, Bélgica, Holanda e Suécia.

Além desses extremos, há alguns sistemas que tentam equilibrar a tributação tanto na pessoa jurídica quanto na pessoa física, a fim de minorar, ou mesmo evitar, uma bitributação. Dentre estes, há o *Sistema Clássico Modificado*, que é caracterizado pela tributação dos dividendos na pessoa física a uma alíquota menor em comparação a outros rendimentos de capital. A título ilustrativo, seria o caso de uma tributação efetiva na pessoa jurídica em 34% do lucro, com nova tributação na pessoa física na casa dos 15%, enquanto os demais rendimentos de capital sofreriam a incidência de uma alíquota de 27,5%. São nações adeptas desse modelo a Dinamarca, os Estados Unidos da América, a Espanha, o Japão, a Polônia e Portugal.

Outro modelo é o *Sistema de Inclusão Parcial*, no qual apenas parte dos dividendos é tributada no sócio, uma vez que somente parte dos dividendos recebidos é incluída na base de cálculo do tributo. É a sistema adotado por Finlândia, França e Turquia.

Já no *Sistema de Imputação Parcial*, o sócio recebe um crédito correspondente a parte do imposto recolhido na pessoa jurídica em relação ao lucro ou dividendo recebido. Modelo utilizado por Reino Unido e Coréia do Sul.

E, por último, o *Sistema de Imputação Plena*, no qual o sócio recebe um crédito equivalente ao total do tributo pago pela pessoa jurídica em relação ao dividendo recebido. É o modelo adotado pela Austrália, Nova Zelândia, Chile, Canadá e México¹⁹⁸.

6.1. PERSPECTIVA HISTÓRICA E MOTIVOS DA LEI 9.249/95

No decorrer da história tributária brasileira, o tratamento dos lucros e dividendos variou, até a edição da Lei nº 9.249/95, que determinou a isenção como regra e que ainda é vigente. Anteriormente, a regra era tributar exclusivamente na fonte ou oferecer os rendimentos à tributação na declaração de IRPF. Ocasionalmente, eram considerados isentos ou não tributáveis, a depender da natureza dos rendimentos¹⁹⁹.

Como anteriormente exposto, o Imposto de Renda foi oficialmente aplicado no Brasil no ano de 1922. Mas mesmo antes disso, os dividendos já eram, vez ou outra, tributados por meio de retenção na fonte. A título exemplificativo, a Lei nº 25, de 30 de dezembro de 1891,

¹⁹⁸ QUEIROZ E SILVA et al, 2015, p. 18.

¹⁹⁹ NÓBREGA, 2014. p. 120.

determinou que as diretorias dos bancos, companhias e sociedades anônimas, descontassem os dividendos distribuídos e juros pagos aos respectivos acionistas²⁰⁰. Essa lei foi regulamentada pelo Decreto nº 2.559, de 22 de julho de 1897.

Alguns anos mais tarde, em 1910, foi outorgada a Lei nº 2.321, lei orçamentária para o ano seguinte e que previu em suas bases de receitas, a tributação sobre os dividendos. No decorrer dessa década, várias leis, principalmente orçamentárias, mantiveram a tributação sobre os dividendos, até a efetiva criação do IR em 1922. A partir daí, a tributação sobre dividendos passou a ser feita dentro do Imposto sobre a Renda.

Em 1925, após alguns poucos anos de adaptações ao novo tributo, instituiu-se a declaração por meio de cédulas, modelo este que seria utilizado até 1988. Nesse interim, os lucros e dividendos podiam ser declarados na Cédula F, sujeitando-se à alíquota progressiva do IRPF até 1974. Após, a partir de 1975, a distribuição dos lucros e dividendos passou a ser tributada na fonte pagadora, restando ao contribuinte a alternativa entre oferece-los na cédula F, visando eventuais compensações, ou apenas considerá-los tributados²⁰¹.

Na apuração de resultados pelo lucro presumido, considerava-se 50% do lucro como resultado distribuído a título de dividendos, para a efeitos da retenção na fonte do Imposto de Renda. A alíquota era de 15% em um primeiro momento e, após, passou à 23%, podendo ser compensado caso o destinatário do lucro seja pessoa jurídica e que passaria os dividendos aos seus próprios sócios, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas²⁰².

Nos casos de sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, o lucro era distribuído aos sócios de modo integral. Entretanto, a cota-parte de cada qual ficava sujeita ao IRRF, como antecipação do IRPF devido, calculado sob à margem da alíquota progressiva.

Influenciado por um movimento de reforma tributária nos EUA, o Legislativo brasileiro modificou o tratamento dos dividendos por meio da Lei nº 7.713/88, com a instituição de apenas duas alíquotas para o IRPF, em 10% e 25%, além da redução das hipóteses de deduções da base de apuração. A mesma lei instituiu, ainda, a criação do Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), em seu art. 35²⁰³, com alíquota de 8%.

²⁰⁰ NÓBREGA, 2014, p. 121.

²⁰¹ QUEIROZ E SILVA et al, 2015, p. 7.

²⁰² Ibid. p. 8.

²⁰³ “Em 1995, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 172.058/SC, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do referido artigo, no que se refere ao acionista de sociedade anônima. Quanto às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a incidência ou não do ILL dependeria do que dispusesse o contrato social quanto à distribuição de rendimentos. A edição da Resolução do Senado Federal n. 82, de 22 de novembro de 1996, suspendeu a execução do dispositivo legal na parte refutada pelo STF”. BARRETO, Gileno G. A tributação dos dividendos: análise comparativa da incidência do imposto de renda das empresas no Brasil com os países membros da OCDE. Revista Direito Tributário Atual. 2018.

A Lei 8.383/91, por outro lado, garantiu a não incidência do imposto sobre o que fosse distribuído a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil, ao passo que delimitou a alíquota de 15% na distribuição dos lucros para residentes no estrangeiro. Em seguida, a Lei nº 8.541/92 restringiu a cobrança apenas aos rendimentos pagos a sócios ou titular de empresa individual que ultrapassassem o valor do lucro presumido, abatido do valor do IRPJ²⁰⁴. A tributação ocorreria na fonte e na declaração de ajuste anual e tal sistemática foi mantida pela Lei nº 8.981/95, em seu art. 46.

Os lucros e dividendos voltaram a ser tributados com a edição das Leis nº 8.849/94 e nº 9.064/95, com alíquota de 15% para as pessoas jurídicas com lucro apurado pela sistemática do lucro real. Para o beneficiário pessoa física, o imposto retido era descontado na ocasião da declaração de ajuste anual, facultada a opção ao contribuinte de tributação exclusiva. Para a beneficiária pessoa jurídica, tributada por meio do lucro real, a retenção era considerada antecipação a ser eventualmente compensada na ocasião da apuração do lucro desta. Salvo essas hipóteses, a tributação seria definitiva.

A errática e conflituosa legislação sobre o tema encontra razão de ser pelo momento vivido pela nação entre o fim do Regime Militar e a metade da década de 90²⁰⁵, sobretudo quanto às graves crises inflacionárias, às políticas econômicas adotadas e o amontoamento de contenciosos tributários²⁰⁶.

Foi então, nesse contexto, que foi aprovada a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que determinou a isenção na distribuição de lucros e dividendos, de modo amplo., vigente até a atualidade. Desde o ano-calendário de 1996, estão desonerados os lucros e dividendos distribuídos a sócios ou acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, domiciliados ou não no Brasil, por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, ou integrantes do Simples Nacional²⁰⁷.

Na exposição de motivos do PL 913/1995, que viria a se tornar a Lei nº 9.249/95, apresentado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, com a subscrição do então Ministro da Fazenda, Pedro Malan, é apresentado o argumento de que a isenção tributária em relação aos lucros e dividendos consagraria “a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do

²⁰⁴ BARRETO, 2018, loc. cit.

²⁰⁵ QUEIROZ E SILVA et al, 2015. p. 12.

²⁰⁶ “Além do ILL, esteve em litígio a cobrança/majoração do IRPJ (Lei nº 8.200/91); do PIS/Pasep (inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nº 2.445/88 e nº 2.449/88); da CSLL (implementação por medida provisória – MP nº 22/88); do Finsocial (majorações das alíquotas instituídas pelas Leis nº 7.689/88, nº 7.787/89, nº 7.894/89 e nº 8.147/90).” Ibid., p. 12.

²⁰⁷ Ibid., p. 13.

recebimento pelos beneficiários”²⁰⁸. Desse modo, completa a defesa ao dispositivo dizendo que “além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas”.

O Poder Executivo justificou, ainda, a tributação dos rendimentos auferidos fora do País, instituída pelos arts. 24 a 27 do projeto, defendendo que alcança unicamente os lucros, uma vez que se permitiu “a compensação do imposto de renda que sobre eles houver incidido no exterior, e determinando a obrigatoriedade de apuração do imposto com base no lucro real, para as pessoas jurídicas que obtiverem lucros no exterior”²⁰⁹.

Em pesquisa mais aprofundada em busca das razões de assim propor nova legislação por parte do Poder Executivo, Barreto²¹⁰ não encontrou qualquer estudo, pesquisa, ou mesmo discussões que embasassem essa decisão. Entretanto, ele observa que essa proposta veio em conjunto com a mudança paradigmática da tributação brasileira a partir de bases territoriais para bases universais, ou seja, esse dispositivo estaria em consonância com a política fiscal brasileira em andamento durante meados da década de 90.

Ademais, Queiroz e Silva faz uma importante anotação ao apontar que, no ano-calendário de 1988, a incidência composta do IRPJ e do IRRF poderia chegar a 70%²¹¹ do lucro distribuído. Podendo, ainda, chegar a 90%, se considerada que a alíquota progressiva marginal do IRPF naquele ano foi de 45%. Hipótese essa de difícil percepção na prática, uma vez que os contribuintes predominantemente optavam por considerar o lucro tributado na fonte. Assim, essa onerosidade exacerbada da tributação sobre o lucro pode ter sido uma das causas da subsequente turbulência legislativa sobre o tema, que culminou com a completa desoneração dessa modalidade de proveitos econômicos nos anos seguintes.

Gobetti e Orair²¹² apontam que com o advento da Lei nº 9.249/95, o governo brasileiro “deu um passo adiante e, com o suposto intuito de atrair capitais e incentivar investimentos, produziu duas importantes mudanças legislativas na tributação do lucro”. A primeira seria a isenção dos lucros e dividendos distribuídos, enquanto a segunda seria a figura dos Juros sobre Capital Próprio (JCP).

²⁰⁸ Par. 12. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Legislação Informatizada - LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995 - Exposição de Motivos. 1995. Câmara dos Deputados.

²⁰⁹ Par. 13. CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1995

²¹⁰ BARRETO, 2018.

²¹¹ “25% a título de IRRF, somado à 35% de IRPJ e mais 10% de adicional ao IRPJ”. QUEIROZ E SILVA et al, 2015. p. 8.

²¹² GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. Texto para discussão. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília; Rio de Janeiro. 2016. p. 12.

6.2. DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP)

O art. 9º da Lei nº 9249/95 instituiu, no Brasil, a figura dos *Juros sobre Capital Próprio*, também intitulados de JCP, ou JSCP²¹³. Trata-se de uma despesa fictícia, a qual a pessoa jurídica pode deduzir do montante sob o qual serão apurados os tributos. Essa medida visa equiparar uma empresa que se financia com capital próprio com uma que está endividada e que, portanto, abateria o custo depreendido com o pagamento de juros do seu lucro, para efeitos da apuração dos tributos. Trata-se, então, de uma modalidade de remuneração dos investidores, cuja prática iniciou-se em países onde os dividendos eram, ou ainda são, tributados.

Essa prática consiste na mudança do modo tradicional dos sócios aportarem recursos nas empresas. Ao invés de aplica-los por meio do capital social, os sócios optam por alocar o capital como títulos de empréstimos. Schoueri e Mosquera²¹⁴ denominam essa prática de subcapitalização, ou *thin capitalization*.

A subcapitalização é vantajosa para o investidor, na medida que as despesas da pessoa jurídica com os juros derivados desses empréstimos são dedutíveis, enquanto os dividendos distribuídos não. Dessa forma, mesmo quando tanto os juros quanto os dividendos distribuídos são tributados, é mais vantajoso aos sócios capitalizar a sociedade pela via dos empréstimos do que pela integralização de capital social²¹⁵, devido à dedutibilidade da primeira.

Com a finalidade de combater essa prática, os Estados Unidos da América e outros países limitaram a capitalização por meio de empréstimos dos próprios sócios. Para tanto, as legislações dessas nações se adaptaram para prever métodos de identificação da subcapitalização, tais como a imposição de limite de empréstimos, baseado no valor do capital subscrito e integralizado²¹⁶. Uma vez identificada essa prática, o excesso aos limites legais passa a ser tributados como dividendos.

No Brasil, o supracitado art. 9º da Lei nº 9.249/95 passou a permitir que parte dos valores que seriam originalmente distribuídos a título de dividendos, fossem distribuídos como juros aos sócios, ainda que, no artigo seguinte, fosse instituída a isenção sobre os lucros e dividendos. O montante pago a título de juros almejou acompanhar, em termos de rentabilidade,

²¹³ A denominação varia conforme a fonte consultada. Schoueri e Mosquera usam a sigla JCP, enquanto Gobetti e Orair utilizam JSCP. Neste trabalho, usar-se-á JCP.

²¹⁴ SCHOUERI, 2020, p. 105.

²¹⁵ SCHOUERI, 2020, loc. cit.

²¹⁶ SCHOUERI, 2020, p. 105.

às aplicações financeiras²¹⁷. Portanto, o cálculo dos valores é efetuado por meio da aplicação da *Taxa de juros de Longo Prazo*, cuja sigla é TJLP²¹⁸, sobre a monta do Patrimônio Líquido da pessoa jurídica, subtraído da Reserva de Reavaliação. Condiciona-se, entretanto, a distribuição do valor apurado à existência de lucro no período, ou de lucros acumulados em um valor igual ou maior a duas vezes o montante que será pago a título de JCP²¹⁹.

Desse modo, a empresa paga uma remuneração a seus acionistas ao mesmo tempo em que tem esse valor abatido do cálculo do lucro. Entretanto, a distribuição do JCP aos sócios tem tributação na fonte, na monta de 15% do valor auferido²²⁰. Esse montante é considerado antecipação do devido, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou tributação definitiva, quando o beneficiário for pessoa física ou jurídica tributada nas demais modalidades de apuração do lucro²²¹.

No que tange à motivação que levou o Poder Executivo a propor a criação do JCP, encontram-se explicações de cunho econômico de baixo aprofundamento na Exposição de Motivos do Projeto de Lei 913/1995²²², reforçando, principalmente, o fomento ao reinvestimento do capital. Nota-se, todavia, que pouco do único parágrafo dedicado ao art. 9º, é, de fato, composto por argumentos favoráveis ao instituto, preocupando-se mais o Legislador em elencar as vantagens que as empresas teriam em elevar seus investimentos sem o ônus do endividamento e em destacar que o dispositivo acompanha uma competitividade tributária internacional.

Não obstante, Silva²²³ considera que o JCP se enquadra no modelo de integração “dedução dos dividendos pagos”, que tem como predicado “a possibilidade de deduzir da base de cálculo na pessoa jurídica os dividendos pagos a pessoa física”. Isso se deve à natureza

²¹⁷ SCHOUERI, 2020, p. 106.

²¹⁸ Art. 9º. “A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.” BRASIL, 1995.

²¹⁹ § 1º. “O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.” BRASIL, 1995.

²²⁰ § 2º. “Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.” BRASIL, 1995.

²²¹ QUEIROZ E SILVA et al, 2015. p. 13.

²²² “Par. 11. A permissão de dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras capacitando-as a elevar nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na capacitação de recursos internacionais para investimento.” CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1995.

²²³ SILVA, Elton Benedito da. O ideal de justiça tributária na distribuição de lucros e dividendos. Dissertação. Mestrado em Direito. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Florianópolis, 2021. p. 192.

jurídica do JCP, que, em última instância, se caracteriza como um modelo de distribuição de lucros da pessoa jurídica. Silva chega à essa conclusão analisando o próprio dispositivo legal, que condiciona o pagamento do JCP à existência de lucros antes da dedução, diferentemente de um empréstimo comum, além de que, em qualquer hipótese de pagamento, o JCP distribuído será inferior ao montante de lucros distribuíveis.

No mesmo sentido, Queiroz e Silva defende que a tributação dos JCP, quando vista em perspectiva com a respectiva afetação na apuração do IRPJ e da CSL, dada a sua dedutibilidade na base de cálculo, deverá ser vista como um benefício fiscal, uma vez que representa um ganho fiscal de, ao menos, 19%²²⁴.

6.3. CRÍTICAS À ISENÇÃO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE OS LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

A concessão de isenções no Direito Tributário deve observar os preceitos trazidos pela Constituição Federal, principalmente no que se refere aos seus objetivos e princípios. Notadamente acerca do Imposto de Renda, os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade tem lugar de destaque, sem prejuízo, é claro, aos demais princípios gerais, tais como o da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Araújo²²⁵ chama a atenção para o fato de que a norma contida no art. 10 da Lei nº 9.249/95, não obedece aos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade, constitucionalmente previstos no art. 153, § 2º, I. Isso se deve, segundo ela, aos privilégios concedidos aos rendimentos de capital em detrimento dos rendimentos decorrentes do trabalho, sendo que ambos são igualmente alcançados pela regra matriz de incidência tributária para o Imposto de Renda e que não há justa motivação para tratamentos diferenciados.

A isenção em questão não cumpre o critério da generalidade, anteriormente delimitado, uma vez que beneficia uma categoria em detrimento de outra, já que o ônus do financiamento da máquina estatal deverá ser suportado pelos demais, que, no caso, são os contribuintes com renda derivada do trabalho²²⁶. Igualmente, no que tange à universalidade, a

²²⁴ “no pagamento de JCP, o acionista é tributado a 15%, mas a empresa, na margem, diminui seus tributos em 34% ao deduzir o valor pago da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.” QUEIROZ E SILVA at al, 2015. p. 13.

²²⁵ ARAÚJO, Camila Freire Monteiro. Tributação dos lucros e dividendos: diagnosticando os privilégios da renda do capital no Brasil. Tese. Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Faculdade de Direito do Recife. 2018. p. 39.

²²⁶ “Se uma redução nos impostos fizer com que o 1% do topo aumente sua renda através de um maior esforço empreendedor, e isso gerar emprego para outros, o efeito da receita deverá incluir também os impostos coletados sobre esses novos funcionários. Isso justificaria uma alíquota tributária inferior. Parece-me, no entanto, que a

isenção deixa de atingir todo o patrimônio do contribuinte, deturpando a base de cálculo do tributo.

Torres²²⁷ ensina que a capacidade contributiva é um dos mais importantes princípios constitucionais orientadores das isenções e que, portanto, devem ser contemplados aqueles indivíduos que não possuem capacidade econômica para arcar com os encargos tributários. No mesmo sentido, Borges²²⁸ defende que a desoneração do mínimo vital é o caminho para isenções que levem em conta a capacidade contributiva do contribuinte, de modo que, para o autor, a “tributação termina onde começa o mínimo vital”, uma vez que, quando a renda é insignificante, inexistente objeto para a tributação.

No caso da isenção em questão, não há que se falar em ausência de capacidade contributiva, uma vez que a isenção abarca toda a amplitude de rendimentos auferidos sob a classificação de lucros e dividendos. Segundo Araújo²²⁹, se a isenção se limitasse a considerar o mínimo existencial do contribuinte, deixando de cobrir as rendas de grande monta, estaria de acordo com os critérios da capacidade contributiva, o que não é o caso.

Nesse sentido Gobetti e Orair²³⁰ demonstram que, enquanto os rendimentos auferidos pelo trabalho são atribuídos a uma série de alíquotas progressivas, os rendimentos derivados do capital ou recaem à um percentual linear, ou são inteiramente isentos.

Sob outro ponto de vista, a referida isenção poderia encontrar razão de ser na extrafiscalidade, cumprindo determinado objetivo de utilidade geral ou de oportunidade política identificados pelo Legislador. Entretanto, não há estudos ou materiais de apoio encontrados pelos pesquisadores do Imposto de Renda, que dão embasamento à essa medida no âmbito da extrafiscalidade.

Inclusive, na própria Exposição de Motivos da Lei nº 9.249/95, o Poder Executivo não demonstrou quaisquer elementos sólidos de que essa medida traria benefícios à sociedade em geral, para além, é claro, daqueles que são contemplados pela isenção. Reservou-se, o Poder Executivo, em apontar que a medida visava simplificar os controles, inibir a evasão e estimular os investimentos nas atividades produtivas.

interdependência provavelmente estará na direção oposta: o aumento da renda do 1% do topo resultante da redução tributária acontece à custa dos outros contribuintes. Em termos de atividade empreendedora, eles podem estar pescando no mesmo lago, e o aumento da renda do topo reduz as oportunidades para os outros.” ATKINSON, Anthony B. apud VIEIRA, D. M.; MELO, L. A isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do Princípio Constitucional da Isonomia. *Direito e Desenvolvimento*, v. 8, nº 2, p. 76-94, 5 dez. 2017, p. 86.

²²⁷ TORRES, 2011. p. 310-311.

²²⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 49.

²²⁹ ARAÚJO, 2018. p. 40.

²³⁰ GOBETTI; ORAIR, 2016. p. 14.

6.3.1. SOB O VIÉS ECONÔMICO

A pretensão de estimular os investimentos nas atividades produtivas pode, em última análise, ser considerada compatível com a promoção do desenvolvimento nacional, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, talhado no art. 3º, II, da CRFB/88, assim como a busca pelo pleno emprego, inscrita no art. 170, VIII da Carta Magna. Nesse sentido, Araújo aponta que a isenção tributária dos lucros e dividendos distribuídos preenche requisitos formais subjetivos²³¹.

Entretanto, como anteriormente apontado, o PL nº 913/1995 carece de embasamento técnico e argumentativo que dê suporte à afirmação de que a isenção culminaria com o “estímulo ao investimento nas atividades produtivas”. Então, em vista à escassez de dados empíricos aptos a atestar a relação de causa e efeito entre o objetivo pretendido e a medida tomada, Araújo aponta que esta tem como substrato, aparentemente, apenas as prescrições da teoria econômica do gotejamento, ou *Trickle Down*²³², que preconiza que os benefícios concedidos às empresas que se encontram no topo da pirâmide social tendem a gerar efeitos benéficos para toda a sociedade, por meio da ampliação da oferta de investimentos, do consumo e, conseqüentemente, da oferta de empregos.

Mesmo sendo conceitos tomados de empréstimo da seara econômica, há materiais que embasam a afirmação do fracasso desse tipo de medida. Dentre esses, encontram-se os estudos de Piketty²³³ que apontam para o crescimento em níveis similares de nações como Estados Unidos e Reino Unido, se comparados com países como Alemanha, França e Japão, demonstrando que as medidas neoliberais de *Trickle Down* não surtiram os efeitos desejados, tomando por base a performance econômica desses países nas décadas de 70 e 80. Ele sintetiza: “a redução da taxa marginal superior e o aumento das rendas elevadas não parecem ter estimulado a produtividade (ao contrário das previsões da teoria da oferta), ou pelo menos não o bastante para que isso seja estatisticamente perceptível no contexto econômico como um todo”.

No mesmo sentido, o Fundo Monetário Internacional (FMI) tem divulgado estudos que apontam a relação inversamente proporcional entre a elevação da concentração de renda para os 20% mais ricos e o crescimento econômico, sugerindo que as medidas que os

²³¹ ARAÚJO, 2018. p. 41.

²³² VIEIRA; MELO, 2017. p. 85.

²³³ PIKETTY, Thomas. Op. Cit, p. 496-497.

beneficiam não “gotejam”, ou seja, não surtiram os efeitos desejados melhorando a economia em efeito cascata. Outra conclusão é a de que o crescimento econômico é menos eficiente em reduzir a pobreza nos países em que há altos índices de desigualdade²³⁴.

Ainda sob o ponto de vista econômico, é necessário destacar o custo de oportunidade que a medida da isenção deixa inexplorada.

Em dados compilados por Silva²³⁵, referentes ao DIRPF 2018 ano-calendário 2017²³⁶, é possível chegar a algumas conclusões. A primeira delas é a comprovação por números de que o Brasil adota a Teoria do Gotejamento, perceptível pela relação entre o total de rendimentos informados e o total de rendimentos isentos na faixa mais rica do país, que obtêm renda de mais de 320 salários mínimos. Essa relação demonstra que cerca de 70% dos rendimentos dessa faixa de renda são isentos. Ao passo que, se consideradas as cinco primeiras faixas de renda, esse número cai para 10,9%. Notadamente sobre a capacidade arrecadatória que a tributação dos lucros poderia trazer, basta observar que 908.084,40 salários mínimos constaram como isentos naquele ano e que, desse total, 811.223,73 salários mínimos são destinados a contribuintes que auferem mais de cinco salários mínimos, ou seja, contribuintes da maior alíquota do IRPF, de 27,5%. Se aplicada essa alíquota sobre esse montante, obtêm-se o resultado de 223.089,27 salários mínimos que poderiam ser agregados aos cofres públicos.

²³⁴ DABLA-NORRIS apud ARAÚJO, 2018. p. 43.

²³⁵ SILVA, 2021, p. 248.

²³⁶ Não foi possível obter dados diretamente da Receita Federal do Brasil, pois houve a suspensão/remoção temporária de todos os conteúdos de seus sítios, que poderiam, eventualmente, ser caracterizados como publicidade institucional, no contexto das Eleições Gerais de 2022.

Tabela 1 - Rendimentos totais e Isentos (em salários mínimos). Fonte: SILVA, *apud* RFB Grandes Números 2017

Faixa de salário mínimo mensal	Rendimentos Isentos				Total de rendimentos informados no DIRPF
	Lucros e Dividendos	Lucros ME/EPP	Demais isentos	Total isentos	
Até 1/2	26,73	38,91	103,22	168,87	629,8
De 1/2 a 1	54,5	112,27	336,36	503,13	6.456,57
De 1 a 2	303,5	698,82	2.875,31	3.877,63	27.099,28
De 2 a 3	722,31	1.652,42	7.679,26	10.053,98	127.077,44
De 3 a 5	2.559,07	5.220,66	33.257,76	41.037,49	348.500,10
De 5 a 7	3.322,14	5.724,41	32.163,03	41.209,58	279.565,71
De 7 a 10	5.616,55	7.710,07	38.305,23	51.631,85	298.754,50
De 10 a 15	10.009,78	11.171,17	48.689,99	69.870,94	331.808,53
De 15 a 20	10.164,16	8.998,20	34.725,92	53.888,28	218.634,88
De 20 a 30	19.240,30	13.013,22	49.807,94	82.061,46	282.593,99
De 30 a 40	16.887,54	8.550,37	34.710,92	60.148,82	180.473,41
De 40 a 60	26.699,72	10.105,63	42.108,74	78.914,09	190.617,53
De 60 a 80	18.557,47	5.472,36	24.671,34	48.701,18	97.113,27
De 80 a 160	40.877,88	7.620,01	42.557,88	91.055,78	153.730,65
De 160 a 240	21.383,82	1.882,51	18.472,14	41.738,47	63.777,10
De 240 a 320	14.039,39	757,89	11.651,51	26.448,79	39.308,75
Mais de 320	90.471,35	1.108,27	115.194,45	206.774,07	294.834,58
Total	280.936,21	89.837,20	537.310,99	908.084,40	2.940.976,11

Uma outra observação possível é a percepção de lucros e dividendos nas faixas de renda mais baixas. Isso se associa ao denominado fenômeno da “pejotização”, melhor delimitado a seguir.

6.3.2. O FENÔMENO DA “PEJOTIZAÇÃO”

A isenção dos lucros e dividendos distribuídos abriu algumas brechas que são cada vez mais exploradas, sendo uma das principais a que se denomina fenômeno da “pejotização”. Recebe essa alcunha pela manobra de se contratar um funcionário ou profissional liberal como uma pessoa jurídica, cuja relação se dá pelos ramos do Direito Civil e do Direito Empresarial, e não pelo Direito do Trabalho, com objetivos vastos, dentre eles está o desvencilhamento da cobrança de IRPF, criando assim uma distorção e artificialidade nas relações jurídico-tributárias.

Segundo Gehrke²³⁷, esse processo ganha corpo justamente diante do tímido alcance do IRPJ à renda auferida, segundo estudos conduzidos pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD), da Receita Federal do Brasil²³⁸. Essa pessoa jurídica é orientada a operar

²³⁷ GEHRKE, Thiago. A renda distorcida: a isenção na tributação de lucros e dividendos e seus reflexos. Tese. Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2018. p. 99.

²³⁸ MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). Grandes Números IRPF – Ano Calendário 2014, Exercício 2015. CETAD, Receita Federal do Brasil. 2015.

na sistemática do lucro presumido, de modo que, sob seu faturamento, é aplicado o coeficiente de 32% e, deste, apenas 15% a título de IRPJ. Em termos gerais, a alíquota efetiva do IRPJ sobre o faturamento é de 4,8%, da CSL é de 2,88%, PIS/COFINS na margem de 3,65% e ISS em 5%²³⁹, totalizando em 16,33% do faturamento²⁴⁰. Segundo esse estudo, nas mesmas condições, a alíquota a ser paga como pessoa física seria de 19,76%.

Para Gobetti e Orair²⁴¹, os regimes tributários mais simplificados, seja o Simples Nacional, seja a apuração com base no lucro presumido, conjugados com a isenção de dividendos distribuídos, são o que geram os incentivos para o que os autores classificam como “fenômenos de elisão fiscal”, como a “pejotização”. Desse modo, eles apontam que, no setor de serviços, a tributação total das empresas varia de 16,33% a 19,53% do faturamento se estiver enquadrada no regime de lucro presumido, ou 4,5% a 16,85% se estiver no regime Simples Nacional das micro e pequenas empresas, gerando vantagens para a pessoa física constituir uma pessoa jurídica prestadora de serviços e não ser tributada em até 27,5% no IRPF.

Para Araújo²⁴², esse fenômeno traz prejuízos à sociedade na medida em que trabalhadores, antes assalariados, passam a ser juridicamente tratados como pessoa jurídica, o que muitas vezes ocorre por exigência patronal, uma vez que o reconhecimento de vínculo empregatício formal acarreta uma série de custos e obrigações à empresa contratante. O profissional passa, então, a não ser coberto pelas garantias trabalhistas e previdenciárias²⁴³ comuns aos empregados.

6.3.3. DA DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO

Um dos principais argumentos contrários à tributação de dividendos tem como fundamento a premissa de que a tributação do lucro na pessoa jurídica e do lucro distribuído na renda do sócio, configuraria um *bis in idem*, ou seja, de que o lucro seria duplamente tributado. Acerca desse argumento, a Associação Nacional dos Auditores Fiscais (UNAFISCO) se posiciona no sentido que esse argumento é puramente econômico, uma vez que, juridicamente,

²³⁹ Considerou-se a alíquota máxima do ISS para fins de cálculo, mas a alíquota efetiva desse tributo é determinada pela legislação municipal. Ademais

²⁴⁰ MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). O fenômeno da pejotização e a motivação tributária. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). Receita Federal do Brasil. 2015.

²⁴¹ GOBETTI; ORAIR, 2016. p. 14.

²⁴² ARAÚJO, 2018. p. 44.

²⁴³ TELLES apud *ibid.*, p. 41.

não há que se falar em *bis in idem*, devido à composição do polo passivo da relação jurídico-tributária ser ocupado por pessoas distintas²⁴⁴.

O conceito de bitributação, para Paulsen²⁴⁵ é atribuído à “tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador” e, pelo menos de modo aparente, sempre envolve um conflito de competências. Enquanto que a expressão *bis in idem* designa a dupla tributação estabelecida por um único ente político sobre o mesmo fato gerador.

Notadamente sobre a isenção de lucros e dividendos distribuídos aos sócios, Harada²⁴⁶ aponta que “haverá um *bis in idem*: o lucro será tributado na pessoa jurídica e também quando for distribuído aos acionistas ou sócios e será novamente tributado na pessoa física”. Por sua vez, Ferraresi²⁴⁷ defende que não se trata de *bis in idem*, uma vez que tratam de fatos econômicos diversos. Em um primeiro momento há a apuração de lucros pela pessoa jurídica, derivados da atividade produtiva, portanto renda da pessoa jurídica; enquanto, em um segundo momento, há o recebimento de lucros, derivados dos investimentos no capital da pessoa jurídica pela pessoa física, portanto renda desta última. Assim, seria possível, a União, tributar esses dois fatos geradores distintos, em sua materialidade e temporalidade, por um mesmo tributo, no caso, o Imposto de Renda.

Os sujeitos passivos também são distintos, sendo um deles a pessoa jurídica e outro a pessoa física. Derzi²⁴⁸ define como contribuinte aquele que tem “relação pessoal e direta com o fato gerador: quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei”. No mesmo sentido, Mazza²⁴⁹ ensina que contribuintes do IR são “todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas a acréscimo patrimonial”. Desse modo, a aferição de lucro pela pessoa jurídica configura-se como o acréscimo patrimonial desta, enquanto o recebimento dos dividendos acionários para a pessoa física do sócio representa, para este, o incremento econômico a ser tributado.

Posto isso, há aqueles que sustentam que, por a pessoa jurídica ser uma ficção, no quadro fático, os sócios pagam o IR tanto na pessoa jurídica, quanto na pessoa física. Esse entendimento não pode ser sustentado em hipótese alguma, uma vez que não se comunicam as

²⁴⁴ UNAFISCO (Brasil). Nota técnica UNAFISCO nº 15/2020. Tributação da distribuição de lucros e dividendos: a dupla não tributação de parte do lucro distribuído, estimativa arrecadatória da tributação de dividendos e propostas para equilíbrio da carga tributária. União Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. São Paulo, 2020, p. 6.

²⁴⁵ PAULSEN, 2020, p.142.

²⁴⁶ HARADA, Kyioshi. Direito Financeiro e Tributário. 27º ed. rev. e atual. São Paulo. Atlas, 2018. p. 960.

²⁴⁷ FERRARESI, Luiz Carlos. Isenção de imposto de renda para lucros distribuídos. In: Revista Linhas Jurídicas (UNIFEV), v. 1, n. 2, p. 112-119, nov. 2010. p. 115.

²⁴⁸ BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 999.

²⁴⁹ MAZZA, 2019, p. 624.

obrigações dos sócios e das pessoas jurídicas²⁵⁰. Esse conceito estava entabulado no art. 20 do Código Civil de 1916, mas, segundo Nader²⁵¹, sequer foi transportado para seu equivalente, atualmente em vigência, por ser de tal forma imanente como princípio da personalidade jurídica, que sua verbalização sequer se faria necessária.

Ademais, se de um lado se argumenta que a isenção configura bitributação ou *bis in idem*, de outro ocorre o inverso, se aponta a dupla não tributação²⁵². Se o tributo for calculado com base no lucro presumido, haverá uma distorção entre o real lucro auferido pela empresa e o que fora presumido. Esse montante escapará de tributação na pessoa jurídica e, após, será repassado com status de isento aos acionistas, que, por isso, também não será tributado²⁵³. O mesmo ocorre na apuração pelo Simples Nacional e pelo lucro arbitrado. Na sistemática do lucro real, as distorções ocorrem devido às adições e exclusões, permitidas legalmente, de valores na base de cálculo do IRPJ²⁵⁴. Nesses casos, há a completa ausência de tributação sobre valores que, em tese, deveriam o ser.

Com base em dados fornecidos pela Receita Federal do Brasil, a UNAFISCO realizou uma análise na qual concluiu que o lucro distribuído no período de 2007 a 2013 somou cerca de 2,31 trilhões de reais, enquanto que o lucro efetivamente tributado alcançou apenas 1,25 trilhões de reais²⁵⁵, resultando em uma não tributação de 46% dos lucros distribuídos no período.

Para o ano de 2018, a arrecadação acumulada de IRPJ e CSL totalizou em 224,3 bilhões de reais, enquanto o lucro distribuível estava estimado em 1,22 trilhões de reais. Com esses dados, a Associação Nacional dos Auditores Fiscais calculou que a alíquota efetiva incidente sobre as pessoas jurídicas foi de 18,5%, número distante dos 34% da soma das alíquotas de ambos os tributos²⁵⁶.

Segundo Gobetti e Orair²⁵⁷, o acionista não está interessado em quantas vezes e quantos tributos incidem sobre o lucro, o que lhe interessa é o valor do ônus final. Então, se a soma das alíquotas do IRPJ e da CSL subissem dos atuais 34% para 44%, segundo os autores, teria o mesmo efeito fiscal que o fim da isenção dos lucros distribuídos e não haveria que se questionar bitributação ou *bis in idem*. Ocorre que, para a empresa, essa alteração seria mais

²⁵⁰ NADER apud GEHRKE, 2018. p. 103.

²⁵¹ NADER apud *ibid.*, p. 104.

²⁵² TELLES apud ARAÚJO, 2018. p. 46.

²⁵³ UNAFISCO, 2020. p. 6.

²⁵⁴ UNAFISCO, 2020, *loc. cit.*

²⁵⁵ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL apud UNAFISCO, 2020, *loc. cit.*

²⁵⁶ Considerando a alíquota fixa de 15% no IRPJ, o adicional de 10% também no IRPJ e a alíquota de 9% da CSL.

²⁵⁷ GOBETTI; ORAIR, 2016. p. 14.

danosa, uma vez que concede tratamento idêntico ao lucro retido, que eventualmente pode ser reinvestido, e o lucro distribuído que, por sua vez, se converterá, majoritariamente, em poupança privada e não necessariamente retornará à pessoa jurídica.

6.3.4. A REGRESSIVIDADE DO MODELO ATUAL

O princípio da progressividade, como anteriormente exposto, tem como finalidade a distribuição do ônus da tributação de forma equitativa, de modo que os contribuintes que detêm maior capacidade contributiva arquem com parcela proporcionalmente maior. Assim, a técnica de tributação baseada nesse princípio é largamente utilizada no Brasil atual. Apesar de incentivada no Sistema Tributário Brasileiro, a progressividade, se aplicada desproporcionalmente em relação à capacidade contributiva do contribuinte, gera o denominado efeito regressivo²⁵⁸, que tem resultado prático oposto ao do princípio originalmente pretendido.

No Brasil, os rendimentos do trabalho são tributados pela tabela progressiva do IR, de modo que a alíquota mais onerosa incide sobre aquele que percebe uma renda superior a quatro salários mínimos, considerada baixa para os padrões de progressividade. A partir dessa faixa, o sistema tributário, em geral, passa a ser regressivo, uma vez que, em vista à teoria econômica da utilidade marginal da moeda, quanto mais renda um indivíduo obtém, menos útil será cada unidade monetária. Em outras palavras, os indivíduos que menos tem, são quem dá destinação mais essencial a cada unidade monetária²⁵⁹. Desse modo, a tributação em mesmo percentual para aqueles que recebem, por exemplo, quatro salários mínimos e aquele que recebe mais de 120 salários mínimos, representa uma regressividade em relação ao ônus com o qual cada indivíduo arca, à medida que a renda aumenta.

A Unafisco aponta que a alíquota média do IRPF atinge seu ápice na faixa de renda de 30 a 40 salários mínimos, chegando a 16,5%, sendo que, a partir daí, se torna cada vez menos expressiva em relação à renda total do contribuinte²⁶⁰. Nas faixas inferiores, o limite legal de deduções atua para aliviar essa média, mas ainda assim, um contribuinte que auferir renda entre 7 e 10 salários mínimos paga proporcionalmente mais do que aqueles que recebem mais de 320 salários mínimos.

²⁵⁸ TORRES. 2014, p. 234.

²⁵⁹ GOBETTI, 2018, p. 12.

²⁶⁰ UNAFISCO, 2020, p. 10.

A larga utilização de tributos indiretos se soma a essa estrutura, uma vez que não faz distinção entre a renda dos contribuintes de fato, onerando a todos pelo consumo, mas, como visto, pesando mais sobre a renda de quem menos tem.

A progressividade encontra, ainda, um importante óbice no art. 10 da Lei nº 9.249/95. Por meio da análise dos dados das declarações feitas ao Imposto de Renda da Pessoa Física, disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal, a Unafisco²⁶¹ constatou uma evolução constante nos valores de lucros e dividendos recebidos por pessoas físicas, partindo de 102,65 bilhões de reais em 2007, até 280,56 bilhões de reais em 2017, expressivo aumento mesmo considerando as taxas de inflação do período. A monta referente ao valor total de lucros e dividendos isentos de tributação no ano de 2017, representa cerca de 50% dos rendimentos isentos dos beneficiários.

Na mesma análise, a associação identificou 25.177 declarantes do IRPF com renda superior a 320 salários mínimos, sendo que 19.859 destes declararam-se recebedores de lucros e dividendos, correspondente, naquele momento, à 248 bilhões de reais, sendo que 73% desse montante é composto por rendimentos isentos²⁶².

Em análise dos dados disponibilizados pela RFB referentes aos anos de 2009 a 2013, Araújo²⁶³ constata que 16% dos rendimentos declarados pelos empregados foi isento de tributação nesse período, acompanhados de 34% dos rendimentos dos profissionais liberais e autônomos, enquanto 60% dos rendimentos dos proprietários de empresas não sofreu tributação devido à isenção. Essa disparidade é reflexo do fato de que as duas últimas classes se beneficiam, em larga escala, da distribuição de lucros e dividendos de pessoas jurídicas. Nesse contexto se inclui os reflexos da pejetização.

Do mesmo modo, ainda com base nos dados do programa Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física, em análise efetuada por SALVADOR²⁶⁴, do período de 2007 a 2013, constatou-se que, quanto mais elevada é a renda, maior é a proporção dos rendimentos isentos e não tributáveis. Segundo o autor, 65,8% da renda dos hiper-ricos, sendo aqueles que obtiveram rendas acima de 160 salários mínimos, grupo composto por 71.440 pessoas em 2013, foi derivada de rendimentos isentos e não tributáveis. Ao passo que 90,26% dos rendimentos dos declarantes da faixa de 2 a 3 salários mínimos provinha de rendimentos tributáveis²⁶⁵.

²⁶¹ UNAFISCO, 2020, p. 8.

²⁶² Ibid., p. 6.

²⁶³ ARAÚJO, 2018. p. 50.

²⁶⁴ SALVADOR apud ARAÚJO, 2018. p. 51.

²⁶⁵ SALVADOR apud ARAÚJO, 2018. p. 51.

Outro estudo que aponta para a regressividade da tributação sobre a renda no Brasil é o publicado por Fernandes, Campolina e Silveira²⁶⁶, na forma de texto para discussão no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), no qual os autores relacionam a tributação e a desigualdade, ante o impacto distributivo do IRPF, em um cenário hipotético de reintrodução da tributação sobre os lucros e dividendos. Para tanto, os autores propõem, indiretamente, a utilização de modelos de integração da tributação da renda na pessoa jurídica e na pessoa física²⁶⁷, uma vez que a simples extinção da isenção culminaria com o aumento desproporcional da carga tributária, o que poderia trazer graves consequências econômicas ao país.

Para o trabalho, os autores utilizaram os dados do IRPF ano-calendário 2008 ano-exercício 2007, identificaram a base de cálculo da tributação exclusiva na fonte para diversos rendimentos, englobando, inclusive, o JCP, e reajustaram os números relativos aos rendimentos líquidos, a fim de verificar os rendimentos brutos, anteriores à tributação. No resultado, detectaram alíquotas crescentes nas menores faixas de renda e decrescentes nas maiores²⁶⁸, do mesmo modo que os trabalhos conduzidos por Gobetti e Orair.

Para os autores, o fenômeno da regressividade nas alíquotas efetivas deriva da “queda contínua da proporção dos rendimentos do trabalho em relação ao capital nas faixas de maior renda, que escapam às alíquotas progressivas usuais do IRPF, se sujeitando a alíquotas mais moderadas”²⁶⁹. Em reanálise desses estudos, Silva²⁷⁰ aponta que Fernandes, Campolina e Silveira incorreram na mesma omissão quanto ao efeito dos tributos pagos ao nível da pessoa jurídica, ou seja, para fins de identificação da desigualdade da renda, não foi demonstrado o efeito da tributação do capital no principal modelo de integração adotado no Brasil.

Para efeitos de comparação, os estudos de Fernandes, Campolina e Silveira²⁷¹ utilizaram um cenário em que a tributação de lucros e dividendos seria na monta de 15% e outro em que se utilizaria a tabela progressiva aplicável no ano-calendário de 2008²⁷², recorte do estudo. Desse modo, no cenário de uma alíquota linear de 15%, a carga tributária efetiva seria de 49% sobre os lucros e dividendos, uma vez que se soma ao cálculo a alíquota de 34% referente à IRPJ e CSL. Nesse caso, haveria a reintrodução do sistema clássico, sem mecanismos de integração²⁷³.

²⁶⁶ FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Imposto de Renda e distribuição de renda no Brasil. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada IPEA, 2019.

²⁶⁷ Ibid., p. 13.

²⁶⁸ FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 25-26.

²⁶⁹ Ibid., p. 29.

²⁷⁰ SILVA, 2021. p. 207.

²⁷¹ FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, op. cit., p. 31.

²⁷² No IRPF ano-calendário 2008, aplicavam-se apenas duas alíquotas, de 15% e 27,5%. (Brasil, 2015)

²⁷³ SILVA, 2021. p. 208.

Ao analisar os resultados obtidos no estudo, Silva defende que há dissonância entre as conclusões obtidas e a realidade da tributação no Brasil. Primeiramente devido à afirmação de que “os lucros e os dividendos auferidos pela pessoa física são totalmente isentos de tributação, caso com paralelo apenas na Estônia, entre os países investigados”²⁷⁴ que, em verdade, se demonstra enganosa, uma vez que, segundo ele, a tributação ocorre de modo concentrado na pessoa jurídica e, portanto, não se pode dizer que são “totalmente isentos de tributação”. Em seguida, SILVA aponta que os estudos sugeriram uma mudança na tributação na pessoa física, necessariamente acompanhada de uma minoração no ônus da pessoa jurídica, mas não apontaram em que medida isso poderia ser feito e nem consideraram essa minoração no momento de calcular um potencial incremento nas receitas do Estado.

Ademais, ao isentar os rendimentos derivados dos lucros e dividendos distribuídos da incidência de IR, concede-se tratamento privilegiado aos contribuintes que, via de regra, possuem maior capacidade contributiva. Essa medida já se provou incapaz de promover qualquer redistribuição de renda ou de impulsionar a economia, tendo efeito inverso, em verdade, uma vez que aumenta a concentração de renda²⁷⁵. Esses efeitos subvertem as intenções originárias do legislador, tanto referente aos princípios tributários quanto aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

6.4. PROPOSTAS DE REFORMAS NA TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS

Inúmeros Projetos de Lei em tramitação no Congresso Nacional reintroduzem a tributação sobre lucros e dividendos distribuídos. Varia, entretanto, os modelos adotados em cada projeto, cada qual propondo técnicas e paradigmas diversos. Ressalta-se que as probabilidades de conversão de cada um dos projetos que serão apresentados a seguir dependem de uma conjuntura político-social impossível de prever.

Notadamente na Câmara dos Deputados, a Comissão de Finanças e Tributação (CFT), em 10 de agosto de 2021, apensou ao PL 1.418/2007, a maioria dos projetos até então em trâmite, que versavam sobre tributação de lucros e dividendos distribuídos²⁷⁶. Esse projeto inicialmente propunha acabar com a isenção fiscal para investidores que enviam divisas ao exterior, mas, em sua longa tramitação na Casa, reuniu várias emendas e englobou, por meio de apensamentos, outros tantos projetos de lei com interesses conexos. Apesar de antigo e de

²⁷⁴ FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA apud SILVA, 2021, op. cit.

²⁷⁵ ARAÚJO, 2018. p. 52.

²⁷⁶ CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). PL 1418/2007 e seus apensados. 2007..

englobar tantos outros PL's, esse projeto ainda aguarda parecer do relator na Comissão de Finanças e Tributação²⁷⁷.

Devido à quantidade de PL's no sentido da extinção da isenção dos lucros e dividendos distribuídos nas duas Casas Legislativas, além do PL 1.418/2007, já analisado, serão analisados dois em especial: o PL 3.129/2019 e o PL 2.337/2021, em trâmite na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, respectivamente.

O Projeto de Lei 3.129/2019, proposto pelo Deputado Federal Luiz Miranda (DEM-DF) se propõe a atualizar os valores expressos das deduções aplicáveis e da tabela progressiva do IRPF, além de modificar as alíquotas do IRPJ, instituir a tributação de lucros e dividendos e revogar a possibilidade de distribuição de verbas aos sócios por meio de JCP²⁷⁸. Acerca da tabela do IRPF, o projeto atualiza a defasagem histórica dos valores que, em 2021, atingiu 134,52%²⁷⁹. Além disso, o PL adiciona mais uma faixa de tributação, com a alíquota de 37%, para rendimentos superiores a R\$ 33.932,01 mensais.

Acerca da tributação incidente na pessoa jurídica, o projeto minoraria a alíquota do IRPJ para 10%, minorando também a alíquota do adicional, dos atuais 10% para 8%. Não está prevista alteração na alíquota da CSL, de modo que, então, as alíquotas somadas de ambos os tributos totalizam 27%, frente aos atuais 34%.

O projeto prevê, também, nova redação ao art. 10 da Lei nº 9.249/95, extinguindo a isenção aos lucros e dividendos distribuídos e tributando-os em 20%. O montante seria retido na fonte pagadora e, para as pessoas físicas domiciliadas no território nacional, seria considerado antecipação do imposto devido na declaração anual, enquanto que para as pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no exterior, seria considerado tributado de modo definitivo.

Também está previsto um mecanismo que objetiva anular o efeito cascata da tributação dos lucros e dividendos distribuídos às pessoas jurídicas, mas não delimita, entretanto, como funcionaria. Desse modo, ficaria a cargo da RFB o detalhamento dessa matéria, o que, segundo Silva²⁸⁰, seria por meio de créditos a serem compensados.

Há, ainda, a previsão de que o lucro reinvestido na pessoa jurídica não sofreria com a tributação no âmbito do investidor, mas apenas a parcela de 27% referente ao incidente na pessoa jurídica.

²⁷⁷ Ibid., loc. cit.

²⁷⁸ CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). PL 3129/2019 e seus apensados. 2019..

²⁷⁹ SINDIFISCO NACIONAL. Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física. Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional. Jan. 2022. p. 5.

²⁸⁰ SILVA, 2021. p. 224.

Por último, há a previsão de medidas que visam inibir planejamentos tributários, com medidas como a limitação de pagamentos de pró-labore, condicionando o pagamento de valores excedentes ao limite proposto a tributação na forma de dividendos. Incluiu-se, também, nessa medida, o recolhimento de IR quando valores forem eventualmente devolvidos aos sócios em razão da redução de capital, no limite do capital aumentado e não tributado na origem.

Já o Projeto de Lei nº 2.337/2021 é uma proposta do Poder Executivo, representado por seu Ministro da Economia, Paulo Guedes, a qual é a segunda parte de um pacote de minirreformas do sistema tributário e se propõe a alterar diversos aspectos das normas do Imposto de Renda²⁸¹. Apresentado na Câmara dos Deputados, o projeto tramitou rapidamente na Casa e foi aprovado em turno único, sendo encaminhado, então, ao Senado Federal, onde se encontra atualmente, ainda na Comissão de Assuntos Econômicos, aguardando o recebimento de emendas²⁸².

O texto aprovado foi o do substitutivo do relator, apresentado pelo Deputado Federal Celso Sabino (PSDB-PA) que, consideradas as emendas aprovadas, institui a tributação de lucros e dividendos distribuídos na margem de 15%, à título de Imposto de Renda Retido na Fonte. Incidirá, inclusive, para os domiciliados no exterior e em relação a qualquer tipo de ação. Dividendos pagos em decorrência dos valores mobiliários integrantes das carteiras de fundos de investimento em ações autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), entretanto, não estão alcançados por essa tributação²⁸³.

Tributar-se-á, também, na forma de lucro e dividendos, aos casos em que a empresa fechar e reverter os lucros do capital investido aos sócios ou quando houver diferença entre o capital a mais investido pelo sócio na empresa e o retirado a título de lucro ou dividendo. Todavia, o projeto exclui da incidência dessa alíquota, os lucros e dividendos distribuídos por micro e pequenas empresas contribuintes por meio do Simples Nacional e aquelas optantes pela sistemática do lucro presumido, mas que possui faturamento nivelado aos limites do Simples Nacional, salvo se houver restrições societárias que constituam óbice à tributação simplificada.

Excetua-se, também, do alcance do texto referente ao IRRF, os lucros e dividendos distribuídos pelas empresas participantes de *holding*, pelas empresas que recebem recursos de incorporadoras imobiliárias sujeitas ao regime de tributação especial de patrimônio de afetação e pelos fundos de previdência complementar.

²⁸¹ SENADO FEDERAL (Brasil). Projeto de Lei nº 2337, de 2021. Do Poder Executivo, 2021.

²⁸² Ibid. loc. cit.

²⁸³ CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). Projeto de Lei nº 2.337-A, de 2021. Do Poder Executivo, 2021, p. 44.

Se o sócio destinatário da distribuição dos lucros e dividendos for pessoa jurídica, poderá ser realizada a compensação do imposto devido pelos lucros recebidos com o imposto retido por ela e calculado sobre as distribuições que vier a efetuar sobre seus próprios resultados. Entretanto, esses lucros e dividendos não poderão ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSL²⁸⁴.

Do mesmo modo, o tributo sobre o lucro ou dividendo distribuído em bens ou direitos, tais como títulos creditícios, deverá ser recolhido sempre que a avaliação pelo valor de mercado dos bens for superior ao lucro ou dividendo distribuído. Enquanto que a diferença positiva entre o valor de mercado e o valor contábil do bem será considerada ganho de capital e, portanto, se somará na base de cálculo do IRPJ e da CSL devidos pela pessoa jurídica, sendo que, de modo contrário, as diferenças negativas não poderão ser abatidas.

Se o texto se mantiver na tramitação pelo Senado Federal, o IRPJ será reduzido dos atuais 15% para 8%, com vigência atrelada à implantação de um adicional de 1,5% em compensação financeira oriunda de mineradoras que explorem determinados minérios em solo nacional. Não foram alterados os termos do adicional de 10% do IRPJ.

Já no que se refere à CSL, o texto prevê uma redução de 1% da alíquota, de modo que bancos passariam a ser tributados em 19%, frente aos 20% anteriormente cobrados, demais instituições financeiras pagariam 14%, onde antes pagavam 15%, e a alíquota geral passaria dos atuais 9% para 8%. Essa alteração seria dividida em dois momentos distintos, condicionada a reduções de incentivos de ordem tributária, visando a compensação da redução da alíquota da CSL ante a arrecadação. O projeto propõe, também, a apuração apenas trimestral do tanto do IRPJ, quanto da CSL, excluindo, então, a possibilidade de apuração anual.

O texto aprovado pela Câmara prevê, ainda, a extinção da dedução dos Juros sobre Capital Próprio da base de cálculo de tributos, uma vez que, segundo os motivos do projeto²⁸⁵, o instituto do JCP não tem sido utilizado para os fins que foi originalmente instituído. Na verdade, tem sido só mais um mecanismo de distribuição de resultados.

Por fim, o texto aumenta as deduções que as empresas podem fazer em razão de doações para determinadas entidades consideradas de interesse social, para a margem de 1,87%, frente ao limite anterior de 1%. Já especificamente ao patrocínio de obras audiovisuais e ao Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), a possibilidade de dedução foi incrementada dos anteriores 4% para 7,5%.

²⁸⁴ BRANDÃO, Eduardo P. F. Câmara aprova projeto que altera regras do Imposto de Renda. Câmara dos Deputados (Brasil). 02 de set. 2021.

²⁸⁵ CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil), 2021, p. 44.

7. A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DE CAPITAL PELO MUNDO

Apesar de toda as especificidades da conjuntura jurídica e econômica nacional, o Brasil ainda se acha incluído na gama da globalização, de modo que os movimentos e ideias propagadas no exterior refletem no território nacional. Não por menos, o Brasil regularmente acompanha as tendências legislativas internacionais.

Historicamente, a sociedade brasileira costuma olhar com bons olhos e analisar com mais afinco as ocorrências na América do Norte e Europa. No caso da tributação não é diferente, tanto é que o próprio Imposto de Renda só foi efetivamente implementado no Brasil após as experiências bem-sucedidas britânica, alemã, francesa e estadunidense²⁸⁶. Portanto, após a análise do caso brasileiro, importante se faz analisar como parte do mundo tributa os rendimentos de capital, principalmente para entender os próximos passos que podem ou virão a ocorrer no Brasil.

Importante ressaltar que as experiências tributárias não são frutos exclusivamente da política adotada por determinada nação. São, em verdade, reflexos de um processo histórico, dotado de características únicas e combinações múltiplas, de modo que a simples adoção de modelos considerados efetivos em determinados países se mostra inaplicável em outros tantos.

Sobre essa temática, um dos mais relevantes e completos estudos é o coordenado por Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva, sob o título de “tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada”, como um estudo de consultoria legislativa para a Câmara dos Deputados. Nesse trabalho, Queiroz e Silva sintetiza a sistematização feita por Castro²⁸⁷ quanto aos sistemas de tributação de dividendos, já detalhados anteriormente, sendo eles os modelos: da isenção; do Sistema Clássico; do Sistema Clássico Modificado; da Inclusão Parcial; da Imputação Parcial e; da Imputação Plena. Dessa definição, o Brasil se caracteriza como um dos poucos países a adotar o modelo da Isenção, acompanhado pela Eslováquia e pela jovem Estônia²⁸⁸.

Como uma das nações que exercem maior influência sobre os temas jurídicos brasileiros, não teria como não analisar a experiência alemã. Com efeito, a Alemanha adota o sistema clássico, uma vez que tributa os rendimentos recebidos pela pessoa física em paralelo aos declarados pela pessoa jurídica. O equivalente ao IRPJ, na Alemanha, leva a denominação

²⁸⁶ NÓBREGA, 2014, p. 21.

²⁸⁷ QUEIROZ E SILVA et al, 2015, p. 17.

²⁸⁸ QUEIROZ E SILVA et al, 2015, loc. cit.

de *Körperschaftsteuer* e tem alíquota definida em 15%²⁸⁹, em bases universais e, somado a este, há uma contribuição de solidariedade²⁹⁰ criada para custear a reunificação alemã pós-Guerra Fria, que resulta em uma alíquota de 15,825%²⁹¹. Soma-se à carga tributária um outro imposto sobre a atividade comercial, denominado *Gewerbesteuer*, que incide também sobre as pessoas físicas empresárias individuais e tem alíquota variável entre 7% e 17%, conforme o município de atuação ou residência do contribuinte. Desse modo, a tributação sobre as pessoas jurídicas na Alemanha tem alíquota efetiva de cerca de 30%²⁹².

Notadamente sobre a tributação de lucros e dividendos distribuídos para o sócio pessoa física, incide a alíquota de 26,375%, que é recolhida por meio de retenção na fonte pagadora. Esse montante já inclui a contribuição de solidariedade.

Já a distribuição dos resultados para sócio pessoa jurídica tem algumas peculiaridades. Apesar de ser tributada também na margem de 26,375%, tal como o sócio pessoa física, na pessoa jurídica o percentual efetivo é variável, de acordo com a origem da empresa, sendo que são previstas deduções de 40% do valor devido caso a empresa seja de bandeira estrangeira, de países que não forem membros da União Europeia e que não tenha tratados referentes à tributação com a Alemanha²⁹³. Nesses casos, a alíquota efetiva totaliza 15,825%.

Outro ponto importante é que a legislação alemã prevê que empresas independentes podem formar uma *Organschaft*, denominação dada à uma “unidade integrada”, caracterizada pela predominância da controladora, detentora da maioria dos votos da demais, em relação às suas subsidiárias, de modo que a controladora assume as despesas tributárias das demais em troca da transferência integral dos lucros destas para a primeira²⁹⁴.

A carga tributária alemã, em 2017, foi equivalente a 38,7% do PIB²⁹⁵, sendo a principal fonte de arrecadação as contribuições previdenciárias, responsável por 37,9% da carga; em seguida, o IRPF, fonte de 27,1% da carga, o IVA responsável por 18,4% e outros tributos sobre consumo que, juntos, somam 7,9% do total. O *Körperschaftsteuer* alemão representou apenas 5,4% da arrecadação, enquanto os tributos sobre propriedade são relativamente irrelevantes, ocupando os 2,7% restantes.

²⁸⁹ Ibid., p. 18.

²⁹⁰ A contribuição de solidariedade incide na monta de 5,5% sobre o valor do tributo, ou seja, após apurado o valor referente aos 15% do *Körperschaftsteuer*, aplicar-se-á 5,5% sobre este. Simplificadamente, se costuma considerar ambos os tributos já somados, o que resulta em uma alíquota de 15,825%.

²⁹¹ GEHRKE, 2018, p. 107.

²⁹² GEHRKE, 2018, loc. cit.

²⁹³ QUEIROZ E SILVA et al, 2015, p. 18.

²⁹⁴ QUEIROZ E SILVA et al, 2015, loc. cit.

²⁹⁵ TAVARES, Romero J. S. (Coord.). Relatório de Pesquisa – Tributação da renda no Brasil – Parte I: Fundamentos da Tributação de Lucros e Dividendos. Working Paper NT Insper. Insper. 2020, p. 17.

Outra nação que é constantemente inspiração para os legisladores brasileiros são os Estados Unidos da América. Na sistematização de Castro²⁹⁶, os EUA se enquadram nos casos dos modelos intermediários, mais especificamente no *sistema clássico modificado*. Isso se deve ao fato de que a legislação estadunidense aplica tributação sobre os lucros e dividendos, mas a concede tratamento especial em relação a outros rendimentos de capital, além de não operar nos mesmos parâmetros para o sócio pessoa jurídica e pessoa física²⁹⁷.

Nos EUA, as empresas são tributadas pelo *Corporate Tax*. O *Internal Revenue Code* (IRC)²⁹⁸ criou modelos diversos de tributação das empresas, a depender de suas estruturas societária. Queiroz e Silva²⁹⁹, citando Keightley, categoriza esses modelos como as *C Corporations*, *Sole Proprietorships*, *Partnerships*, *S Corporations* e *Limited Liability Companies* (LLC). Dessas, as *Sole Proprietorships* e as *Partnerships* não sofrem a incidência de tributação distinta entre a pessoa jurídica e a pessoa física, por não serem dotadas de personalidade jurídica própria.

Por sua vez, as *S Corporations*, assim denominadas por terem tratamento no subcapítulo S do IRC, tem personalidade jurídica própria, mas, por opção legislativa, não sofre tributação sobre sua renda como uma pessoa jurídica. Sua renda é tributada diretamente nos rendimentos auferidos pelo sócio, proporcionalmente a participação acionária deste. Do mesmo modo, as LLC possuem personalidade jurídica própria, variando, entretanto, em seu modelo de tributação, que pode ser o mesmo das *Partnerships* ou das *C Corporations*, faculdade concedida pelo *Internal Revenue Service* (IRS).

Em tempo, as *C Corporations*, assim denominadas por sua previsão no subcapítulo C do IRC, detêm personalidade jurídica própria e assim são tributadas. Portanto, os estudos da tributação da renda das empresas só se aplicam às *C Corporations* e às LLC que optarem pela tributação nesse modelo. Então, para esses casos, há a *double taxation*, ou seja, a tributação da renda das empresas e posteriormente nos sócios, na ocasião da distribuição dos dividendos. Aos sócios dessas empresas, incide a *dividend tax*.

No método estadunidense, o tributo sobre a renda corporativa incide sobre o lucro da pessoa jurídica, ou seja, o imposto se propõe a incidir sobre o que a empresa definitivamente teve de valorização líquida. Para tanto, a legislação permite a dedução de variados custos, dentre

²⁹⁶ CASTRO apud QUEIROZ E SILVA et al., 2015. p. 18.

²⁹⁷ GEHRKE, 2018, p. 107.

²⁹⁸ O IRC também é conhecido por título nº 26 e é parte do Código Tributário Federal dos Estados Unidos. (TAX POLICY CENTER. How did the Tax Cuts and Jobs Act change personal taxes? Internal Revenue Code. LII, Legal Information Institute. 2020)

²⁹⁹ QUEIROZ E SILVA et al., op. cit, p. 23.

os quais se incluem as despesas com salários, manutenções e até mesmo *marketing*³⁰⁰. Possuía alíquotas variáveis entre 15% e 39%, sendo que a alíquota efetiva média era de 35%³⁰¹. Entretanto, já no fim do ano de 2017, foi sancionada uma reforma fiscal que reduziu drasticamente a alíquota para 21%³⁰².

Devido a essa alteração legislativa, a tributação de dividendos sobre o sócio variará conforme sua renda. A lei prevê isenção para solteiros cuja renda seja de até US\$ 38.600,00, e para casados cuja renda total não ultrapasse US\$ 77.200,00. Enquanto isso, aplicar-se-á a alíquota de 15% para solteiros com renda entre US\$ 38.600,00 e US\$ 425.800,00 e casais cuja receita familiar fique entre US\$ 77.200,00 e US\$ 490.000,00³⁰³. Aplica-se, também, para alguns contribuintes, um adicional de 3,8% incidente sobre investimentos ou excesso da renda ajustada acima de uma determinada faixa de isenção³⁰⁴.

Em suma, haverá tributação na empresa em até 21% e no acionista em até 15% durante a vigência da reforma. Esses valores são atualizados pela inflação anual. Importante ressaltar que as alterações da reforma sobre as empresas não têm período de vigência estipulado, ao passo que as mudanças referentes às pessoas físicas vigoram até 2025. Os valores recebidos pela pessoa física a título de dividendos são tributados na fonte e, via de regra, de forma definitiva.

A Lei de Cortes de Impostos e Empregos (TCJA) também reduziu as alíquotas estatutárias em quase todos os níveis de renda tributável e mudou os limites para várias faixas de imposto de renda. Incidirá a alíquota de 10% sobre aqueles que obtêm renda de até US\$ 9.525,00 e US\$ 19.050,00 para solteiros e casais, respectivamente; após, as alíquotas aumentam progressivamente para 12%, 22%, 24%, 32%, 35% e, ao final, 37%³⁰⁵.

Um dos objetivos da reforma fiscal levantada pelo então presidente dos Estados Unidos, Donald Trump, foi de fomentar a competitividade entre as empresas, por meio da redução da tributação sobre elas. A medida poderá custar ao país um déficit de até US\$ 5 bilhões

³⁰⁰ KEIGHTLEY; SHERLOCK apud QUEIROZ E SILVA et al., 2015. p. 18.

³⁰¹ GEHRKE, 2018. p. 108.

³⁰² MOURA, Marcelo Martins. Dividendo mínimo obrigatório: a problemática existente em razão da omissão na definição de um percentual mínimo. Projeto de Pesquisa (Mestrado) - Programa de Mestrado Profissional, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020, p. 13.

³⁰³ TAX POLICY CENTER, 2020.

³⁰⁴ “3.8 percent NIIT at AGI above \$200,000 (single), \$250,000 (joint). (...) AMT exemption equal to \$70,300 (single), \$109,400 (joint); phases out at AGI above \$500,00 (single), \$1,000,000 (joint); indexed for inflation”. TAX POLICY CENTER, 2020.

³⁰⁵ TAX POLICY CENTER, 2020.

em 10 anos, segundo o Think Tank Tax Foundation, prejudicando principalmente programas sociais e provocando o aumento da desigualdade social³⁰⁶.

8. CONCLUSÃO

A matéria da tributação dos rendimentos de capital, notadamente acerca dos lucros e dividendos, exige mais do que o debate no âmbito jurídico, sendo necessário percorrer, principalmente, amplos espaços da seara econômica e filosófica. Para tanto, foram percorridos diversos conceitos interdisciplinares neste trabalho, a fim de dar base para a compreensão das razões de ser do Sistema Tributário Nacional.

Nas diversas teorias sobre justiça distributiva, o fator tributação é indispensável para alcançar, na prática, os objetivos teorizados. Essas teorias podem ser classificadas conforme suas características essenciais, conforme seus fundamentos básicos, princípios e arranjos institucionais. Embora nas diferentes abordagens teóricas sobre justiça distributiva os tributos sejam vistos ora como um mal a ser evitado, ora como uma ferramenta essencial, os modelos institucionais nos países democráticos têm a tributação como elemento central para definir os direitos de propriedade, a organização estatal e a distribuição dos encargos e benefícios entre os indivíduos.

Nesse aspecto, têm-se a percepção do Brasil como um país de enorme carga tributária, premissa não necessariamente errônea, mas incompleta. Em termos totais, o percentual do PIB referente à tributação é ligeiramente menor em comparações com os países membros da OCDE, sendo, em 2020, 31,6% do PIB no Brasil frente à média de 33,5% do PIB dos membros da OCDE. Isso significa dizer que essa percepção de alta carga tributária tem mais relação com a complexidade do Sistema Tributário Nacional e com a ineficiência do Estado em destinar bom uso à arrecadação, do que propriamente uma tributação em patamar acima dos parâmetros aplicáveis no âmbito internacional.

A ampla utilização de tributos sobre o consumo, também denominados de tributos indiretos, é uma das causas dessa percepção. Em 2020, 43% da arrecadação do país veio desses tributos, frente à média de 33% dos países de economias mais avançadas dos membros da OCDE. Essa diferença reaparece na outra ponta, uma vez que os membros da OCDE arrecadam, em média, 33,5% de suas receitas da tributação sobre a renda, enquanto que, no Brasil, essa mesma origem representa apenas 22,5% das receitas. Esse montante ainda é enganoso, uma vez

³⁰⁶ BBC. Por que mais de 400 multimilionários nos EUA não querem pagar menos impostos - BBC News Brasil. 2017.

que uma importante fonte de receita das economias globais é a tributação sobre os lucros e dividendos, que, no Brasil, são isentas quando distribuídas aos investidores. Ou seja, o ônus do financiamento do Estado fica reservado às outras fontes para que essas medidas benéficas sejam mantidas.

Outro ponto notadamente importante é o de que a tributação sobre lucros e dividendos não deve ser analisado com os mesmos parâmetros em relação à tributação sobre as rendas obtidas com o trabalho, uma vez que as rendas de capital têm características próprias, as quais se mostram sensíveis a qualquer alteração que lhe exerça influência.

A adequação jurídica do Sistema Tributário Nacional aos seus princípios é urgente e passa não só pela tributação de lucros e dividendos, como também pela própria alteração da composição das receitas tributárias, uma vez que o critério da progressividade e o Princípio da Capacidade Contributiva exigem que o Estado se escore menos nos tributos arrecadados sobre o consumo e mais nos tributos diretos, capazes de gerar arrecadação mais justa, especialmente sobre aqueles que detêm maior concentração de renda.

Esse trabalho não se propôs a sugerir alíquotas para qualquer tributação, se atendo apenas em demonstrar as incongruências existentes e a fomentar o debate sobre como solucioná-las.

Pode-se argumentar em favor da manutenção da isenção com argumentos como o de que o fomento ou reinvestimento dos valores distribuídos a título de dividendos beneficiaria toda a sociedade. Entretanto, o crivo do tempo já se encarregou de provar essa tese não se sustenta, uma vez que as nações que adotaram sistemáticas tributárias pensadas dessa forma não apresentaram melhoras econômico-sociais superiores àqueles que não o fizeram.

Outro argumento usual é o de que o lucro já é tributado na pessoa jurídica e, portanto, não há justiça em tributá-lo também no investidor. Ocorre que, primeiramente, são fatos geradores e até mesmo contribuintes diferentes. Evidente que a extinção da isenção sobre lucros e dividendos distribuídos passaria pela readequação da tributação dos lucros na pessoa jurídica, a fim de equilibrar a alíquota efetiva. O tema aqui em debate é a efetivação dos princípios constitucionais tributários na prática tributária brasileira, e o sistema, como está posto, acaba por lesar as bases principiológicas nas quais deveria se orientar.

A questão que deveria ser debatida a fundo pelos juristas, políticos, economistas e pela sociedade em geral é a baixa progressividade dos tributos. É a adoção deste modelo focado na tributação do consumo em descompasso com a tributação progressiva da renda. É um sistema que ignora o potencial hereditário estrutural que a herança e a rentabilidade do capital delegam às classes mais abastadas, gerando, segundo Piketty, um ciclo de concentração de renda.

Por isto, quando se avalia os elementos da justiça fiscal, é de suma importância identificar quais são os parâmetros realmente importantes, isto é, quais são os elementos que afetam a distribuição dos ônus e dos benefícios entre os contribuintes. Neste passo, portanto, a carga tributária efetiva é o principal fator, pois é ela que representa o montante dos recursos econômicos dispostos pelos indivíduos e à disposição do Estado.

Obviamente, os métodos de integração tributária entre pessoa jurídica e pessoa física são de muita importância no contexto da tributação da renda, porém, do ponto de vista da justiça distributiva, o mais importante é definir “quem” paga e o “quanto” se paga, ao passo em que, o “como” se paga se torna secundário, do ponto de vista do contribuinte. Claro que o “como” também tem sua importância, ao contemplar a complexidade do Sistema Tributário Nacional e, portanto, também deve ser revisto. Entretanto o ponto aqui alçado é de que as reformas defendidas devem contemplar a manutenção da carga tributária efetiva ou, se possível, até mesmo minorá-la.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAMS, Charles. **For good and evil: The impact of taxes on the course of civilization**. 2. ed. Lanham; New York; Toronto; Plymouth: Madison, 1999.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15. ed. revista, atualizada e ampliada. Salvador. Ed. JusPodivm, 2021.
- ALVES, Carol. **Justiça Fiscal: o combate à regressividade do Sistema Tributário Nacional**. Revista Tributária e de Finanças Públicas: Ano 28/144/I TRIM/2020, 2020. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/253>. Acesso em: 16 jun. 2022.
- ARAÚJO, Camila Freire Monteiro. **Tributação dos lucros e dividendos: diagnosticando os privilégios da renda do capital no Brasil**. Tese. Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Faculdade de Direito do Recife. 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BARRETO, Gileno G. **A tributação dos dividendos: análise comparativa da incidência do imposto de renda das empresas no Brasil com os países membros da OCDE**. Revista Direito Tributário Atual. 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-tributacao-dos-dividendos-analise-comparativa-da-incidencia-do-imposto-de-renda-das-empresas-no-brasil-com-os-paises-membros-da-ocde/>. Acesso em: 03 jul. 2022.

- BASTOS, Elísio A. **A função tributária**. 43 n. 169, Brasília, 2006, p.145. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/92297/Bastos%20EI%C3%ADsio.pdf?sequence=7>. Acesso em: 24 de jun. 2022.
- BBC. **Por que mais de 400 multimilionários nos EUA não querem pagar menos impostos** - BBC News Brasil. 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41997632>. Acesso em: 10 jul. 2022.
- BERTI, E. **As razões de Aristóteles**. Tradução de Dion David Macedo. São Paulo. Loyola, 1998.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRANDÃO, Eduardo P. F. **Câmara aprova projeto que altera regras do Imposto de Renda**. Câmara dos Deputados (Brasil). 02 de set. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/802838-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-ALTERA-REGRAS-DO-IMPOSTO-DE-REND>. Acesso em: 10 jul. 2022.
- BRASIL. **1922 a 1924- A instituição do Imposto de Renda no Brasil. Receita Federal do Brasil**. Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1922-a-1924-a-instituicao-do-imposto-de-renda-no-brasil>. Acesso em: 29 jun. 2022.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 jun. 2022.
- BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 01 jul. 2022.
- BRASIL. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do Imposto de Renda. 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 03 jul. 2022.
- BRASIL. **Decreto-lei nº 2.019, de 28 de março de 1983**. Dispõe sobre o cálculo de parcelas da remuneração devida aos magistrados e dá outras providências. 1983. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2019.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%202.019%2C%20DE%2028%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201983.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20c%C3%A1lculo%20de,magistrados%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 30 jun. 2022.

BRASIL. **Fundo PIS-PASEP**. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/transparencia/fundos-governamentais/fundo-pis-pasep>. Acesso em: 03 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922**. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. 1922. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm. Acesso em: 29 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17689.htm. Acesso em: 02 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. 1995.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 04 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em 27 jun. 2022.

BRASIL. **Relatório do Ministro da Fazenda**. Ruy Barbosa. Ministério da Fazenda. Rio de Janeiro: janeiro de 1891.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 925.202/RN. Relator Min. Humberto Martins. 23 de agosto de 2016. DJe: 31 de agosto de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial 1.421.880/PR. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. 19 de novembro de 2015. DJe: 27 de novembro de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 1.587.156/MS. Relator Min. Herman Benjamin. 03 de maio de 2016. DJe: 25 de maio de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Seção) Recurso Especial 1.116.460/SP. Relator Min. Luiz Fux, 09 de dezembro de 2009. DJe 01 de fevereiro de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Seção). Recurso Especial 1.152.764/CE. Relator Min. Luiz Fux. 23 de junho de 2010. DJe: 01 de julho de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 707.948. Relator Min. Dias Toffoli, Segunda Turma. 26 de maio de 2015. DJe: 118 19-06-2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 117.887/SP. Relator Min. Carlos Velloso. 11 de fevereiro de 1993. DJ 23-04-1993 PP-06923 EMENT VOL-01700-05 PP-00786 RTJ VOL-00150-02 PP-00578.

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. **PIS – Programa Integração Social**. [s. d.]. Disponível em: <https://www.caixa.gov.br/beneficios-trabalhador/pis/Paginas/default.aspx>. Acesso em: 03 de jul. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação**. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). **PL 1418/2007 e seus apensados**. 2007. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/357364/>. Acesso em: 07 jul. 2022.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). **PL 3129/2019 e seus apensados**. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2204959>. Acesso em: 07 jul. 2022.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). **Projeto de Lei nº 2.337-A, de 2021**. Do Poder Executivo, 2021, p. 44. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2068091&filena me=Avulso+-PL+2337/2021. Acesso em: 09 jul. 2022.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Legislação Informatizada - LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995 - Exposição de Motivos**. 1995. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 04 jul. 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 154, jul. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CHAVES, Gardel Igor Guimarães. **Tributação dos lucros e dividendos no Brasil sob a perspectiva da justiça fiscal: uma análise comparada**. Tese. Curso de Direito. Universidade Federal Rural do Semiárido. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro. Forense, 2005.

COSTA. Regina Helena, **Curso de direito tributário**, 11º ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e patrimônio** (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda.). Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

- FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de Renda e distribuição de renda no Brasil**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada IPEA, 2019. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2449.pdf. Acesso em: 15 jul. 2022. pdf.
- FERRARESI, Luiz Carlos. **Isenção de imposto de renda para lucros distribuídos**. In: Revista Linhas Jurídicas (UNIFEV), v. 1, n. 2, p. 112-119, nov. 2010.
- FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- GEHRKE, Thiago. **A renda distorcida: a isenção na tributação de lucros e dividendos e seus reflexos**. Tese. Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2018.
- GOBETTI, Sergio Wulff. **Tributação do capital no Brasil e no mundo**. Texto para discussão/ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília; Rio de Janeiro, 2018.
- GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Texto para discussão. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília; Rio de Janeiro. 2016.
- GOUVÊA, Clovis E. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. Tese. Doutorado em Direito. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2009.
- HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27º ed. rev. e atual. São Paulo. Atlas, 2018.
- JARDIM, Eduardo M. F. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2019.
- LEONETTI, Carlos A. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. Tese. Doutorado em Direito. Universidade Federal de Santa Catarina. 2002.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto. Incoerências e Contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MACHADO, Carlos H.; BALTHAZAR, Ubaldo C. **A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica**. Periódicos UFSC. 2017, p.14. Disponível em <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2017v38n77p221/35707>. Acesso em: 24 de jun. 2022.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 32ª ed. São Paulo. Malheiros, 2010.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo: RT, 1994.
- MARTINS, Bruce Bastos. **Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social**. Jota Info, 2019, p.3. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 16 de jun. 2022.
- MARTINS, Ronaldo Corrêa. **Imposto de renda: noção teórica de renda. O conceito de renda na legislação brasileira**. Imposto de renda de pessoas físicas. Revista Interesse Público n. 26, 2004, p. 156-176, p. 163.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2019.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9 ed. Dialética. São Paulo, 2010.
- MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). **O fenômeno da pejetização e a motivação tributária**. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). Receita Federal do Brasil. 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudose-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejetizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>. Acesso em 26 jun. 2022.
- MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). Receita Federal (coord.). **Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por tributos e bases de incidência**. Brasília, 2021.
- MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). Receita Federal. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). 2015**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#tabelas-de-incid-ncia-mensal>. Acesso em: 15 jun. 2022.
- MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Grandes Números IRPF – Ano Calendário 2014, Exercício 2015**. CETAD, Receita Federal do Brasil. 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/tabelas-4-e-6-por-genero-publicacao.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022.
- MOURA, Marcelo Martins. **Dividendo mínimo obrigatório: a problemática existente em razão da omissão na definição de um percentual mínimo**. Projeto de Pesquisa (Mestrado) - Programa de Mestrado Profissional, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020, p. 13. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/395.09.10.2020._marcelo_martins_moura.pdf. Acesso em: 05 jul. 2022.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership**. Nova York: Oxford, 2002.
- MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980.

- NETO, Luiz Guedes da Luz. **Reforma tributária e a contribuição da teoria da tributação ótima.** Revista Direito Tributário Atual. 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/reforma-tributaria-e-a-contribuicao-da-teoria-da-tributacao-otima/>. Acesso em: 10 jul. 2022.
- NEVIANI, Tarciso. **A restituição de tributos indevidos: seus problemas, suas incertezas.** São Paulo: Resenha Tributária, 1983.
- NÓBREGA, Cristovão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013).** Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014.
- OLIVEIRA, Ana Carolina. **Impostos pesam mais sobre pobres, afirma Ipea.** Folha de S. Paulo. 2011. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/po2005201115.htm>. Acessado em: 15 de jun. 2022.
- OLIVEIRA, Eduardo A.; LORIA, Daniel A; CANADO, Vanessa R. (Coord.). **Relatório de Pesquisa (Parcial) Tributação da Renda no Brasil Parte II: Tributação da Renda do Capital.** Working Paper NT. Insper. 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/08/NT_Insper_Reforma_IR_Parte_2_Renda_do_capital_Final-19_08_2021.pdf. Acesso em: 11 jul. 2022.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- PAIVA, Mariana M. A. de. **A receita bruta para PIS/COFINS após a Lei nº 12.973/2014.** Pinheiro Neto Advogados. 2016. Disponível em: <https://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-receita-bruta-para-pis-cofins-apos-a-lei-12-973-2014>. Acesso: 04 jul. 2022.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Rio de Janeiro. Intrínseca, 2014.
- QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira (Coord.); et al. **Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada.** Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.
- RAWLS, John. **A Theory of Justice Original Edition.** Harvard University Press. USA: 1971.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2013.
- SCHOUERI, Luis Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual de tributação direta da renda.** IBDT. São Paulo, SP, 2020.
- SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

- SILVA, Elton Benedito da. **O ideal de justiça tributária na distribuição de lucros e dividendos**. Dissertação. Mestrado em Direito. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Florianópolis, 2021.
- SINDIFISCO NACIONAL. **Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional. Jan. 2022. p. 5. Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/wp-content/uploads/2022/01/Defasagem-IR-1996-2021_-2.pdf. Acesso em: 07 jul. 2022.
- SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo. Nova Cultural, 1996 [1776].
- SOARES, Sergei et. al. **O potencial distributivo do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)**. Texto para Discussão. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). Rio de Janeiro: 2009. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1433.pdf. Acesso em: 01 jul. 2022.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **A evolução do conceito de rendimento tributável**. Revista de Direito Público. 14 de dezembro de 1970.
- TAVARES, Romero J. S. (Coord.). **Relatório de Pesquisa – Tributação da renda no Brasil – Parte I: Fundamentos da Tributação de Lucros e Dividendos**. Working Paper NT Insper. Insper. 2020. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/08/Reforma-Tributac%CC%A7a%CC%83o-da-Renda-Parte-1-04ago20.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.
- TAX POLICY CENTER. **How did the Tax Cuts and Jobs Act change personal taxes? Internal Revenue Code (IRC)**. Wex. US Law, LII, Legal Information Institute. 2020. Disponível em: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-did-tax-cuts-and-jobs-act-change-personal-taxes>. Acesso em: 10 jul. 2022.
- TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo. Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. V. Os Tributos na Constituição, p. 120.
- TORRES, Ricardo Lobos. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- UNAFISCO (Brasil). **Nota técnica UNAFISCO nº 15/2020**. Tributação da distribuição de lucros e dividendos: a dupla não tributação de parte do lucro distribuído, estimativa arrecadatória da tributação de dividendos e propostas para equilíbrio da carga tributária. União Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. São Paulo. 2020.
- VIEIRA, D. M.; MELO, L. **A isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do Princípio Constitucional da Isonomia**. Direito e Desenvolvimento, v. 8, nº 2, p. 76-94, 5 dez. 2017.

WESTIN, Ricardo. **Porque a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social.** Agência Senado. 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 24 jun. 2022.