

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO “PROF. JACY DE ASSIS”

AUGUSTO DE CARVALHO CARNEIRO OLIVEIRA

**PL 307/21: A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS E O TRATAMENTO
DIFERENCIADO ENTRE AS SOCIEDADES DE CAPITAL E SOCIEDADES
PESSOAIS**

Uberlândia - MG
2023

AUGUSTO DE CARVALHO CARNEIRO OLIVEIRA

**PL 307/21: A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS E O TRATAMENTO
DIFERENCIADO ENTRE AS SOCIEDADES DE CAPITAL E SOCIEDADES
PESSOAIS**

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

Área de concentração: Direito Tributário; Direito Empresarial.

Orientador: Prof^ª. *Dra. Marcela Cunha Guimarães*

AUGUSTO DE CARVALHO CARNEIRO OLIVEIRA

**PL 307/21: A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS E O TRATAMENTO
DIFERENCIADO ENTRE AS SOCIEDADES DE CAPITAL E SOCIEDADES
PESSOAIS**

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

Área de concentração: Direito Tributário; Direito
Empresarial.

Orientador: Prof^ª. *Dra. Marcela Cunha Guimarães*

Uberlândia,
Banca examinadora:

Prof^ª. Dra. Marcela Cunha Guimarães

Prof. Dr. Ricardo Pleti

Erick Hitoshi

RESUMO

O Brasil tem passado por grandes mudanças de ordem tributária, colocando em voga o tema de uma possível tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos, a qual é isenta nos dias atuais. Assim, o presente trabalho visa analisar o Projeto de Lei nº 307/21, sendo este uma das propostas existentes para instituir o fim da isenção existente. Ocorre que a proposta em questão ainda não se encontra perfeitamente adequada e moldada às necessidades da sociedade. Portanto, o objetivo principal deste artigo é demonstrar a real necessidade de instaurar a tributação sobre lucros e dividendos, mas, para isso apresenta soluções para a importância de estabelecer um tratamento distinto entre sociedade de capital e sociedade pessoal, de modo a evitar o bis in idem.

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO-----	5
2 - CONTEXTO ATUAL DA TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS -----	6
3 - PROJETO DE LEI 307/21 -----	8
4 - PRINCÍPIOS NORTEADORES -----	10
5 - DISTINÇÃO ENTRE SOCIEDADE DE PESSOAS E DE CAPITAL -----	14
6- CONCLUSÃO -----	19
7- REFERÊNCIAS -----	2

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo realizar uma análise crítica ao Projeto de Lei nº 307/21, uma proposta legislativa que visa estabelecer a cobrança de imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos por empresas a pessoas físicas. O tema em discussão é de extrema importância, pois gera um grande impacto na arrecadação estatal. No entanto, a aplicação deste projeto também pode afetar os investimentos no país, uma vez que, atualmente, esse tipo de tributação é isento. Isso faz com que o Brasil tenha vantagem competitiva em relação a outros países, o que poderia ser modificado caso sancionado o projeto de lei em questão.

Ao compreender que este é um tema cada vez mais evidente, pretende-se realizar uma análise da mudança requerida e propor soluções acerca da diferença existente entre o papel do lucro na sociedade de capital e da sociedade pessoal, a fim de maximizar a arrecadação do Estado, sem perder de vista a justiça tributária.

Cabe salientar que em um cenário global onde há uma tendência crescente de Estados que buscam cada vez mais modelos que favoreçam o bem estar social, e que este visa ser o agente da promoção social e organizador da economia, ao prover acesso à educação, à assistência médica, o auxílio ao desempregado, à aposentadoria, à segurança, entre outros fatores, a tributação se apresenta como uma ferramenta indispensável. Neste cenário, por óbvio, faz-se necessária a tributação para custear todo esse mecanismo, sendo imprescindível rever a estrutura de tributação do sistema brasileiro. No entanto, alinhado com as necessidades e expectativas da sociedade.

Este trabalho se justifica pela possibilidade em fornecer ideias que possam contribuir com a implementação do PL 307/21. A análise será conduzida através de considerações com base nos princípios fundamentais do Direito Tributário, bem como das implicações práticas da legislação proposta. A discussão apresentará uma abordagem das diferenças entre as formas de sociedades de pessoas e de capital, e como essas diferenças podem influenciar a aplicação e o impacto da tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos.

Assim, quando há uma proposta de mudança das regras tributárias, como observa-se no objeto de estudo deste artigo, deve-se analisá-la sob a ótica das normas que norteiam o Direito Tributário, em especial os princípios. Ademais, levar-se-á em conta a incidência de obras de relevantes doutrinadores do ramo, visando uma abordagem teórica sobre o tema.

Ressalta-se que a obra é dividida em momentos, sendo o primeiro deles para compreender qual é a atual estrutura tributária brasileira sobre a distribuição de lucros e

dividendos. Adiante, uma apresentação do Projeto de Lei, visando entender qual a mudança pretendida e qual legislação sofrerá alterações. E por último, a análise de fato do projeto, levando em consideração os princípios norteadores e as diferenças societárias.

2. CONTEXTO ATUAL DA TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS

No Brasil, até o ano de 1995, havia uma estrutura tributária específica para a distribuição de lucros e dividendos, a qual se fundamentava nas leis nº 8.541/92 e nº 8.981/95, responsáveis por estabelecer regras para a tributação de rendimentos pagos a sócios ou titulares de empresas. De acordo com essas normativas, sempre que lucros e dividendos fossem distribuídos aos sócios, havia a incidência de tributos, especificamente na alíquota de 15% (quinze por cento), sendo este o cenário tributário predominante na época.

No entanto, houve uma mudança significativa no ano de 1995, momento em que foi sancionada a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com a seguinte ementa: “Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.”. A nova lei trouxe mudanças significativas e passou a prever a isenção de IRRF, Imposto de Renda Retido na Fonte, e, além disso, determinou que os beneficiários, sejam eles sócios ou titulares, não sofram tributação sobre os valores recebidos a título de lucros e dividendos. Essa decisão legislativa representou uma nova direção na política tributária brasileira, como se observa através da redação dada pelo art. 10 da referida lei:

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.¹

Desde então, essa medida tem sido uma constante no ordenamento jurídico do país. Entretanto, tem-se observado, nos últimos anos, um intenso debate sobre a possibilidade de revisão dessa isenção, aplicando o retorno da tributação sobre a distribuição de lucro e dividendos. Um exemplo disso é a existência de uma série de projetos de leis com esse objetivo tramitando no Congresso Nacional, dentre eles encontra-se o projeto de Lei nº 307 de 2021.

¹ BRASIL. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Lei Nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995.**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em: 21 set. 2023.

O retorno dessa cobrança está vinculado ao dilema existente entre a possibilidade de geração de receitas adicionais e significativas para os cofres públicos, o que poderia contribuir para a luta de redução da desigualdade de renda, que é um dos grandes problemas do país. Por outro lado, existe a preocupação de que essa medida desencoraje e desestime os investimentos e conseqüentemente prejudique o crescimento econômico brasileiro, tendo um resultado diverso do esperado. Ressalta-se que a isenção foi criada justamente para estimular a economia, como se denota do texto de motivos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. 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.²

Ademais, deve ser considerado que as empresas brasileiras já enfrentam uma alta carga tributária, com a incidência de alíquota corporativa que atinge o valor de 34% (trinta e quatro por cento), levando em conta o IRPJ e CSLL. Esse fato posiciona o Brasil na 13ª colocação no ranking mundial de tributação corporativa, estando bem acima da média mundial que possui uma alíquota de 23,4% (vinte três, quatro por cento).³

Nesse cenário de debates e discussões, o que se observa é uma atmosfera de incerteza quanto ao futuro da tributação de lucros e dividendos no Brasil. Enquanto os projetos de lei não são definitivamente votados e, se aprovados, sancionados, a realidade atual é que, até o presente momento, os lucros e dividendos distribuídos no país continuam isentos de tributação.

A tributação da distribuição de lucros e dividendos ganhou ainda mais força no contexto da Reforma Tributária, Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/19, que foi aprovada em julho de 2023, e acabou substituindo tributos como PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS pelo Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). Essa reforma, demonstrou o interesse do governo brasileiro em rever a estrutura tributária, sendo vista apenas com uma primeira fase, criando, assim, uma expectativa de novas mudanças nos próximos anos, com a possível aprovação das medidas previstas no Projeto de Lei nº 307/21.

² BRASIL. LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995. Exposição de Motivos. Diário do Congresso Nacional, 07 set. 1995. Seção 1, p. 21485. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 28 out. 2023.

³ CUCOLO, Eduardo. Veja como é a tributação das empresas em vários países do mundo: Brasil mantém alíquota nominal em 34% desde 2001 e discute tributação de dividendo. Folha de São Paulo, Folha de São Paulo, 16 jan. 2023. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/01/veja-como-e-a-tributacao-das-empresas-em-varios-paises-do-mundo.shtml>. Acesso em: 25 out. 2023.

3. PROJETO DE LEI 307/21

Como dito anteriormente, o cenário tributário brasileiro tem sido palco de diversas discussões e propostas de reformulação. Dentre as propostas para a tributação de lucros e dividendos, e que atualmente estão sob análise da Câmara Legislativa, está o Projeto de Lei nº 307/21 de autoria do Deputado Federal José Nelto, do Partido Progressista (PP). O cerne dessa proposta é a alteração do art. 10º da Lei nº 9.249, datada de 26 de dezembro de 1995, o qual prevê a isenção. Com a aprovação do PL 307/21, espera-se que o referido artigo tenha sua redação modificada e atualizada, o que afetaria a tributação em si, mas também poderia ter repercussões mais amplas na economia e na distribuição de renda no Brasil. Conforme consta na proposta do projeto de lei, o artigo passaria a constar com a seguinte redação:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de 2022, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado estarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda, calculado à alíquota de 10 (dez por cento).

§ 1º No caso de o beneficiário ser pessoa jurídica, o imposto será considerado:

I – antecipação do devido pela pessoa jurídica beneficiária tributada com base no lucro real, admitida a compensação com o imposto retido por ocasião do pagamento ou crédito de lucros ou dividendos a seu titular, sócio ou acionista;

II – tributação definitiva, nos demais casos.

§ 2º No caso de o beneficiário ser pessoa física, o imposto será considerado, a critério do beneficiário:

I – tributação definitiva, ou

II – integrará a base de cálculo do imposto devido na Declaração de Reajuste Anual.⁴

Ao examinar minuciosamente o teor da norma que se encontra em fase de elaboração, é perceptível a intenção legislativa de suprimir a atual isenção do imposto incidente sobre os rendimentos provenientes dos lucros destinados aos sócios, sendo aplicável tanto para as pessoas físicas como para as pessoas jurídicas. A proposta em questão almeja estabelecer uma alíquota de 10% (dez por cento) sobre tais valores. Em relação a essa significativa mudança no panorama tributário brasileiro, o autor da proposta escreveu a seguinte justificativa ao texto elaborado:

Estima-se que, aplicando-se uma alíquota de 10% (dez por cento) a título de tributação de lucros e dividendos a partir de fevereiro de 2022, a arrecadação do nosso país receberá cerca de R\$35 bilhões de reais por ano.

Na prática, é fato que não se sabe exatamente o valor a ser arrecadado com a aprovação desta proposta, já que há excessiva sonegação por parte dos contribuintes. Mas, não há como negar que o seu resultado será de grande contribuição para dar melhora à

⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 307 de 2021. Dispõe sobre a tributação de lucros e dividendos.. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2269697>. Acesso em: 23 set.. 2023

saúde financeira do Brasil. Tal medida apenas não se aplicará aos contribuintes optantes pelo regime do SIMPLES.

Portanto, a presente proposta corrige distorções e traz relevante hipótese de melhoria ao sistema tributário nacional, para que este seja mais justo, deixando de favorecer os mais ricos em detrimento dos mais pobres.⁵

Contudo, é imperativo observar que, apesar do projeto de lei, nas palavras do autor, ter como base uma causa nobre, almejando corrigir as distorções existente no sistema tributário brasileiro, e com o objetivo de tributar os “mais ricos”, sua avaliação não deve ser pautada exclusivamente pelo prisma do potencial de arrecadação, como induz o texto de justificativa da proposta. A análise do projeto de lei deve passar, principalmente, por uma análise dos aspectos jurídicos, levando em consideração a ótica das leis e princípios tributários vigentes, pois a mera ampliação da arrecadação não é capaz de tornar um projeto de lei justo. Para isso, é essencial que o projeto seja submetido a uma análise técnica e fundamentada.

É indiscutível que a questão tributária vai além da simples cobrança de impostos quando se trata de mitigar as desigualdades sociais, não é apenas o tributo o responsável por diminuí-la. É necessário também que este não produza um efeito contrário do esperado, além do fato de que os recursos arrecadados devem ser adequadamente gerenciados, investidos e distribuídos pelo Estado. Isso pois, o que acontece através dos impostos é a simples transferência de dinheiro do setor privado para o setor público, o qual será responsável por promover as ações necessárias à sociedade. Se o Estado não fizer uso prudente e eficaz desses recursos disponíveis, pode acabar por concentrar ainda mais a renda. Nesse diapasão, ressalta-se a importância de uma abordagem que considere aspectos técnicos e não apenas financeiros. Hugo de Brito, em seu livro “Manual de Direito Tributário”, cita uma relevante reflexão do economista e filósofo Amartya Sen, que enfatiza a complexidade e a multidimensionalidade do direito tributário:

Por outro lado, ainda que não se saiba o que é o ideal, ou que haja fortes divergências sobre o tema, é possível dizer-se, com menor incerteza, o que não é ideal, sendo importante lembrar, nesse ponto, da metáfora da sauna a que alude Amartya Sen. É preciso que se estabeleça debate público em torno do assunto, sendo relevante lembrar, ainda, que **a tributação não deve ser orientada apenas por ideais de justiça social e equidade, os quais devem ser conciliados com outros objetivos que o sistema tributário também deve tentar perseguir**, a exemplo da simplicidade, da praticidade, da igualdade (entre contribuintes), da neutralidade e da eficiência, por exemplo. (grifo)⁶

⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 307 de 2021. Dispõe sobre a tributação de lucros e dividendos.. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1961664. Acesso em: 14 out. 2023

⁶ Machado Segundo, Hugo de Brito, 1978- Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018. 29 p.

Dessa forma, torna-se imperativo e necessário que se realize um estudo técnico e aprofundado do projeto de lei em questão. Esta investigação deve ser embasada, principalmente, em uma análise principiológica do Direito Tributário, para evitar, em especial, a ocorrência do bis in idem, que se refere à dupla tributação sobre um mesmo fato gerador. Além disso, é de suma importância levar em consideração as diferenças e particularidades que distinguem a sociedade de capital da sociedade de pessoas, uma vez que ambas possuem características e implicações tributárias distintas.

4. PRINCÍPIOS NORTEADORES

Diante da urgência de uma análise mais detalhada e criteriosa, foi necessário realizar uma escolha de princípios tributários norteadores e que se mostram pertinentes ao caso em observação. Entre os princípios selecionados para esta avaliação, destaca-se: a capacidade contributiva, a vedação à bitributação e ao bis in idem e o não confisco. Assim, ao longo deste capítulo, será visto um pouco do que estes princípios nos ensinam e a sua aplicação frente ao Projeto de Lei nº 307/21.

No que se refere ao princípio da capacidade contributiva, o qual é um dos pilares do Direito Tributário brasileiro, este prevê que a tributação deve ser realizada observando as características individuais do contribuinte e sua respectiva capacidade de contribuir. Sendo assim, o princípio busca concretizar uma justiça fiscal, de modo que quem possui maior capacidade contributiva e recursos financeiros elevados deve contribuir em maior quantidade e valor, assim, mantendo uma relação de proporcionalidade. O referido princípio encontra previsão no art. 145 §1º da Constituição Federal:

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.⁷

Da mesma forma, complementa o art. 150, II da CF:

⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 set. 2023.

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;

Um exemplo prático desse princípio é o imposto de renda, que varia de acordo com os rendimentos do contribuinte, o número de dependentes, despesas com educação, tratamentos de saúde, entre outros fatores que podem influenciar a capacidade econômica do indivíduo. Estes elementos, quando analisados em conjunto, permitem uma tributação mais justa e alinhada à realidade financeira de cada contribuinte. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva não apenas se destaca por sua relevância técnica, mas também se apresenta como uma ferramenta essencial para a concretização do princípio da igualdade no âmbito tributário. Como bem pontua o renomado doutrinador Paulo de Barros Carvalho em uma de suas obras:

Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legizam, sem que haja atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas⁸

Sendo assim, a necessidade tributante do Estado, não pode ser imposta a qualquer custo, como medida apta a comprometer a justiça buscada pelo ordenamento tributário. Deste modo, o princípio da capacidade contributiva se mostra como um concretizador da máxima condição de igualdade inerente ao direito, de modo que não apenas reforça, mas também consolida a expressão aristotélica em que devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

Nesse sentido, o jurista Ruy Barbosa de Oliveira cita:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.⁹

Portanto, com base no mencionado princípio, podemos levantar o seguinte questionamento: seria adequado, conforme proposto pelo projeto de lei, que todas as formas de

⁸ Carvalho, Paulo de Barros Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. 224 p.

⁹ Oração aos moços / Rui Barbosa; edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. – 5. ed. – Rio de Janeiro : Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

sociedade fossem tributadas de maneira uniforme, sem distinções, portanto, sem respeitar a capacidade contributiva individual de cada contribuinte?

Como será demonstrado, essa abordagem sem distinção viola o princípio mencionado, isso se deve principalmente à distinção existente entre sociedade de capital e sociedade de pessoas, as quais possuem características e condições econômicas distintas. Diante desse cenário, conclui-se que não seria realmente justo e equitativo que ambas fossem inseridas e tratadas sob o mesmo regime tributário, sem levar em consideração suas particularidades.

Em complemento a este pensamento, o segundo princípio que merece destaque é a vedação à bitributação e ao bis in idem, mas antes de adentrarmos no cerne da questão, é necessário, primeiramente, fazer uma distinção entre os dois temas. A bitributação refere-se à cobrança de mais de um tributo sobre um mesmo fato gerador, porém, é importante frisar que é realizado por entidades tributantes diferentes, por exemplo, o Município acreditando que se trata de imóvel localizado na zona urbana, faz a cobrança do IPTU e a União, entende que na realidade o imóvel está em área rural, portanto, realiza a cobrança de ITR.

O bis in idem, por sua vez, é caracterizado pela cobrança de um mesmo tributo mais de uma vez e pelo mesmo ente tributante. Seguindo o exemplo anterior, dessa vez o Município tributa o mesmo imóvel, através do IPTU, por duas vezes. Assim, com base nesse princípio, pode-se compreender que ninguém deveria ser tributado mais de uma vez em cima de um mesmo fato gerador.

Este princípio possui uma grande importância, se não fosse por essa vedação, sendo o contribuinte onerado por mais de uma vez, devido a um mesmo fato tributante, estar-se-ia diante de uma violação clara a sua capacidade contributiva. Neste cenário, seria o contribuinte onerado de forma completamente desproporcional, tornando o tributo excessivo e abusivo, podendo ser caracterizado inclusive como uma situação de confisco. Portanto, essa vedação evita a sobrecarga tributária e protege os contribuintes contra as cobranças excessivas e injustas por parte do ente Estatal. Como cita André Mendes Moreira, o bis in idem acontece justamente para onerar ainda mais o contribuinte:

O bis in idem, a seu turno, é menos usual. Afinal, o ente federado pode exercer livremente sua competência para gravar determinada situação fática, desde que respeite os princípios constitucionais tributários. Havendo interesse em incrementar a receita, basta ao ente público aumentar a alíquota do tributo existente. Por essa razão, **o bis in idem ocorre, em regra, quando a carga tributária já é muito elevada sobre certas realidades e, mesmo assim, o Estado pretende majorá-la. Para refugir à caracterização do confisco – mais claramente visualizável quando um único tributo é utilizado com alíquotas excessivas – o ente estatal se utiliza do**

subterfúgio de criar outra exação para gravar a mesma realidade. Essa situação é repelida pelo direito tributário.¹⁰

A situação aqui narrada, se aplica perfeitamente aos princípios selecionados, primeiramente porque atualmente as empresas já sofrem uma tributação antes de ocorrer a distribuição de lucro, visto que elas devem arcar com o IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o qual é previsto na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e possui a seguinte redação:

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.¹¹

Nota-se que a lei que prevê o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tem como fato gerador “o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro”, ou seja, o projeto de Lei nº 307/21, ao propor uma nova tributação sobre o mesmo fato gerador, se enquadra no conceito de bis in idem. Sendo que a ocorrência dessa anomalia tributária impacta diretamente na capacidade contributiva das empresas, principalmente ao não distinguir a tributação entre sociedade de capitais e sociedade de pessoas, assunto esse que veremos no tópico a seguir.

Como dito anteriormente, quando desrespeitado o princípio da vedação ao bis in idem, extrapola-se também, a vedação ao não confisco, o qual é previsto no Art. 150, IV da CF:

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;¹²

Segundo este princípio, o Estado não pode, ao exercer sua autoridade tributária, agir de maneira desproporcional e impor uma tributação excessiva e onerosa. Tal ação, caracteriza a

¹⁰ MOREIRA, André Mendes. NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL E NO MUNDO: origens, conceito e pressupostos. ORIGENS, CONCEITO E PRESSUPOSTOS. 2010. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Nao-cumulatividade-tributaria-no-Brasil-e-no-mundo-origens-conceito-e-pressupostos.pdf>. Acesso em: 29 set. 2023.

¹¹ BRASIL. Lei nº LEI Nº 9.430/96, 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.. Lei Nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996.. Brasília, 27 dez. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm. Acesso em: 02 out. 2023

¹² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 set. 2023.

apropriação por parte do Poder Público, dos bens, da propriedade e dos rendimentos do contribuinte.

Dessa forma, pode-se concluir que, ao se deparar com a situação do *bis in idem*, através da tributação de um mesmo fato gerador, o Estado viola o princípio constitucional do não confisco. Ao fazer isso, acaba impondo uma tributação acima do considerado razoável e justo, impactando fortemente na capacidade contributiva do pagador de imposto. Portanto, ao avaliar e analisar o projeto de lei em questão, essa deve ser a lógica a ser utilizada, refletindo sobre todos esses preceitos principiológicos, a fim de evitar uma violação aos direitos garantidos aos cidadãos.

5.DISTINÇÃO ENTRE OS TIPOS DE SOCIEDADE

O projeto de lei, conforme delineado e explícito em seu texto, cita que o imposto será devido por empresas “pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado estarão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda, calculado à alíquota de 10% (dez por cento).”, ou seja, isso significa que a tributação será feita de acordo com o regime tributário escolhido pelas empresas, e não pelo tipo ou natureza de seu modelo de negócio. Esse fator pode gerar uma grande incongruência, pois empresas com modelos diferentes, possuem capacidade financeira e operacionais diversas. Além disso, é fundamental considerar que cada tipo de sociedade possui uma relação diferente com a figura de seus sócios, os quais, em última análise, serão as pessoas afetadas pela tributação imposta sobre a distribuição de lucro e dividendos.

A renomada jurista e advogada tributária, Misabel Derzi, em seu artigo intitulado “Projeto de lei que prevê taxaço de dividendos é impertinente”, utilizando de seu vasto conhecimento, destaca especificamente o problema envolvendo os diferentes tipos societários, em suas palavras tece algumas críticas, as quais devem ser levadas em consideração para a análise do Projeto de Lei nº 307/2021, descreve:

Para tanto, basta imaginar uma pequena sociedade de médicos, optante pela tributação do seu lucro de acordo com a sistemática presumida. A entrega do resultado aos sócios, todos eles médicos, não indica a presença de um rendimento do capital. Aliás, são verdadeiros rendimentos do trabalho, ainda que a forma de sua percepção tenha envolvido a constituição de uma pessoa jurídica. A rigor, tal pessoa jurídica não revela

a existência de capacidade contributiva, senão pela via indireta daquela manifestada pelos sócios, cuja origem é o produto do seu trabalho, pessoalmente exercido.¹³

O referido trecho mencionado, demonstra ainda mais a necessidade de se fazer uma avaliação detalhada do projeto de lei, abordando e considerando o tipo societário envolvido. Não se discorda que deve haver uma tributação, porém, esta não pode incidir de maneira injusta. Assim, é preciso que seja feito um aprofundamento na análise entre sociedade de capital e sociedade pessoal.

5.1. Sociedade de pessoas e de capitais

Para definir uma distinção exata entre esses dois modelos de sociedade, faz-se necessário entender com base em que critérios e fundamentos elas são definidas, quais são os aspectos considerados e avaliados para distingui-las. Primeiramente, cabe destacar a frase de Fábio Ulhoa: “É claro que não existe sociedade composta exclusivamente por “pessoas” ou exclusivamente por “capital”. Toda sociedade surge da conjugação desses dois elementos, ambos imprescindíveis.”¹⁴. Assim, sabendo que ambos os elementos se apresentam na composição da sociedade, devemos buscar a característica mais relevante.

Deste modo, demonstra o jurista Marlon Tomazette, em sua obra, “Curso de Direito Empresarial”, que a definição da sociedade como sendo de capital ou de pessoas depende da seguinte análise:

Ousamos discordar de tal entendimento, para afirmar que o que caracteriza uma sociedade como de pessoas ou de capitais é o papel exercido pela pessoa do sócio na vida da sociedade, é a influência das suas qualidades pessoais na constituição e no funcionamento da sociedade.¹⁵

Ocorre que, para muitos, a distinção da sociedade nesse modelo é relevante apenas para a caracterização da responsabilidade de seus sócios ou para fins de entrada de outra pessoa na sociedade. Entretanto, essa classificação pode ser percebida também, através do trabalho que o sócio desempenha na sociedade e utilizada para a análise da capacidade contributiva.

Em uma sociedade de capital, o principal papel dos sócios está vinculado aos investimentos aportados. Eles não desempenham um papel direto na administração ou na gestão

¹³ DERZI, Misabel. Projeto de lei que prevê taxaçaõ de dividendos é impertinente. Consultor Jurídico, Conjur, ano 2020, 1 abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/misabel-derzi-fernando-moura-pl-7662020-impertinente>. Acesso em: 1 out. 2023.

¹⁴ Coelho, Fábio Ulhoa Manual de direito comercial : direito de empresa / Fábio Ulhoa Coelho. – 23. ed. – São Paulo : Saraiva, 2011. p.150

¹⁵ Tomazette, Marlon -Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário, v. 1 / Marlon Tomazette. – 8. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 374

operacional da empresa, de modo que pode a administração ser confiada a qualquer pessoa, mesmo que esta não faça parte do quadro de sócios. Logo, neste modelo, o importante é a contribuição ao capital social realizada pelos co-proprietários.

Diferentemente, na sociedade de pessoas, a figura do sócio desempenha um papel fundamental na administração, sem seus trabalhos a empresa não funciona. Assim, neste tipo societário, não há apenas investimento de capital, a empresa depende dos esforços de seus associados. Além disso, deve-se buscar uma boa relação entre os sócios, sendo que estes possuem responsabilidade solidária pelas obrigações assumidas pela sociedade. Portanto, enquanto a sociedade de capital prioriza o investimento financeiro, a sociedade de pessoas valoriza a contribuição pessoal e direta de seus membros na gestão e operação da empresa.

Maria Eugênia Finkelstein, renomada autora e especialista jurídica, em sua obra “Direito Empresarial: Societário”, ao realizar uma análise profunda sobre o tema das sociedades de pessoas ou de capital, cita uma importante passagem do jurista Cristiano Graeff Júnior. Essa citação, por sua vez, consolida o entendimento da relação dos sócios para a formação e constituição da sociedade de pessoas:

As sociedades de pessoas, segundo classificação doutrinária, são as constituídas em função da qualidade dos sócios, ou seja, a realização do objeto social depende mais dos atributos pessoais dos sócios que da contribuição material que eles dão (sociedade em nome coletivo, comandita simples, com controvérsias as sociedades por quotas de responsabilidade limitada). Contrapõe-se às sociedades de capital em que a contribuição patrimonial é mais importante que as características subjetivas dos sócios (sociedade anônima e comandita por ações). Fica claro que o legislador quis limitar a atribuição de tal responsabilidade aos sócios de sociedade de pessoas, porquanto é nestas em que ocorre uma participação mais importante dos sócios, haja vista que nas sociedades de capital a pessoa dos acionistas têm menor importância aos rumos da sociedade.¹⁶

Para uma compreensão mais clara e definitiva da diferença entre os dois modelos de sociedade em discussão, verifica-se a tabela elaborada pelo jurista Marlon Tomazette¹⁷, com a adição de comentários por esta pesquisa. A tabela visa apresentar informações detalhadas, estabelecendo distinções de critérios específicos entre os dois modelos societários, de modo que a comparação realizada irá tornar mais fácil e intuitiva a compreensão para análise do caso

¹⁶ FINKELSTEIN, Maria. 4.6 Sociedades de pessoas ou de capital In: FINKELSTEIN, Maria. Direito empresarial: societário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/direito-empresarial-societario/1355223903>. Acesso em: 9 de outubro de 2023.

¹⁷ Tomazette, Marlon -Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário, v. 1 / Marlon Tomazette. – 8. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 374

em questão. Para isso, é essencial atentar-se as seguintes especificações, pois cada elemento contribui significativamente para a fixação do conceito:

Aspecto	Sociedade de Pessoas	Sociedade de capitais
Administração	A administração só pode ser exercida por quem é sócio.	Há uma dissociação entre administração e propriedade (a administração pode ser exercida independente da qualidade de sócio)
Responsabilidade	Pelo menos uma classe de sócios possui responsabilidade solidária e ilimitada (os sócios respondem perante os terceiros)	Todos os sócios possuem responsabilidade limitada à sua contribuição ou ao total do capital social (os ativos pessoais dos sócios não são afetado)
Entrada de sócios	Não é livre a entrada de novos sócios (é necessário haver affectio societatis, “boa relação” entre os sócios)	É livre o ingresso de novos sócios (não precisa ter affectio societatis, relação informal entre os sócios.)
Morte	Morte ou incapacidade dos sócios pode gerar a dissolução total ou parcial da sociedade (devido a ligação direta do sócio com a administração da sociedade)	A morte ou a incapacidade dos sócios não influi na vida da sociedade (estrutura da sociedade preparada para ser independente da personalidade dos sócios)
Incapacidade	Não admite a participação de incapazes (não é admitido pois o sócio possui grande importância na tomada de decisão)	Admite a participação de incapazes (é admitido devido ao papel passivo do sócio na tomada de decisão)
Nomenclatura	Usa razão social (composto pelo nome dos sócios ou de um deles)	Usa denominação (não precisa incluir o nome de um dos sócios)
Exclusão dos sócios	Admite a exclusão de sócios pela quebra da Affectio Societatis (quebra da confiança e da boa relação entre os sócios)	Não admite a exclusão pela simples quebra da Affectio Societatis (comportamento dos sócios é irrelevante para a continuação da sociedade)

***em negrito** = comentários adicionados por esta pesquisa à tabela elaborada por Marlon Tomazette.

Através do conteúdo detalhado anteriormente, é perceptível a distinção envolvendo os dois modelos societários e a importância da figura dos sócios em cada uma delas. Agora, para a análise do próximo passo, é preciso compreender como essa relevância dos sócios, ou a falta dela nesses modelos, impactam a condição de trabalho e remuneração percebida. Essa compreensão é importante para que se caracterize facilmente a ocorrência do bis in idem, situação que busca ser afastada pela escrita deste artigo.

Partindo desses pressupostos, nota-se que, na sociedade de pessoas, o lucro recebido e distribuído aos sócios provém de fontes diretas de seu próprio trabalho. Ocorre que o resultado deste trabalho já é tributado integralmente na esfera da pessoa jurídica através de impostos como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Portanto, a incidência de um novo imposto que tributa a distribuição do lucro e dividendos se mostra, na prática, como a tributação de um mesmo fato gerador, o qual seja o trabalho realizado pelo sócio, visto que, o lucro obtido pela empresa pode ser entendido como uma forma de remuneração ou salário para o sócio.

Essa situação fica mais evidente ao optar como referência os serviços de caráter personalíssimo, como a prestação de serviços advocatícios, atendimentos odontológicos ou médicos, entre outros serviços em que a expertise e o conhecimento do profissional são fundamentais. Em todos esses casos, os serviços são prestados diretamente pelos sócios que compõem a pessoa jurídica, sem possuir qualquer relação de investimento, com isso podemos fazer o seguinte questionamento: seria justo tributar duas vezes os trabalhos prestados, visto a ausência de uma condição de investimento?. Esse questionamento remete à ponderação acerca da justiça e da equidade do sistema tributário proposto pelo PL nº 307/21 em relação a esses profissionais e seus serviços.

No caso das sociedades de capital, verifica-se uma característica de investimento, onde os sócios investem seu capital em troca de remuneração, busca-se o rendimento de capital. Por isso, justamente por a empresa buscar somente o capital aplicado, que é livre o ingresso de novos sócios, como destacou Tomazette. Para entender essa dimensão da importância do capital nesse modelo societário, observa-se a citação de Antônio Cecílio:

Nas sociedades de capital, o elemento que conduz à reunião dos sócios é o dinheiro, a sociedade se constitui para que se traga à colação cabedais financeiros, a afeição que existe é econômica, pode-se citar como exemplo as sociedades anônimas.¹⁸

Perceba então que, diferentemente da sociedade de pessoas, o que irá ocorrer com a tributação dos lucros e dividendos distribuídos por sociedades de capital, é que a tributação irá recair sobre os investimentos realizados pelos seus sócios e não do esforço e contribuição direta destes. Sendo essa a principal diferença, no primeiro modelo se destaca o trabalho e no segundo os investimentos. Essa distinção pode ser comprovada através do excerto escrito por Misabel Derzi: “As considerações acima estão assentadas na ideia de que nem todos os resultados distribuídos caracterizam rendimentos do capital. Aliás, boa parte deles representa rendimentos do trabalho.”¹⁹

Esse fato pode ser comprovado através de uma análise sobre a regra matriz de incidência tributária do IRPJ:

Critério Material	Auferir Renda
Critério Espacial	Território Nacional
Critério Temporal	Anual
Critério Pessoal	Sujeito Passivo: Pessoa Jurídica Sujeito Ativo: União Federal
Critério Quantitativo	Base de Cálculo: Renda Auferida Alíquota: 15%

Veja que o sujeito passivo no IRPJ é a própria pessoa jurídica, no entanto, quando se trata da tributação da distribuição de lucros e dividendos o sujeito passivo é o sócio, pessoa que receberá os lucros. Ocorre que na sociedade de pessoas, como um escritório de advocacia ou de um médico, que por questões burocráticas escolhem se estruturar como PJ, não há distinção entre a empresa e o sócio, ambos são considerados como uma só pessoa.

Dessa maneira, a renda auferida, a qual é a base de cálculo do IRPJ, e o lucro distribuído (que se pretende tributar), são, na realidade, o pró labore do sócio, recebido pelo serviço prestado. Portanto, ao final percebe-se que no caso da tributação de lucros e dividendos das

¹⁸ Inserir a citação de Antonio Cecilio disponível em 4.6 Sociedades de pessoas ou de capital - 4. Classificação das sociedades - Direito empresarial: societário | Jusbrasil Doutrina

¹⁹ DERZI, Misabel. Projeto de lei que prevê taxação de dividendos é impertinente. Consultor Jurídico, Conjur, ano 2020, 1 abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/misabel-derzi-fernando-moura-pl-7662020-impertinente>. Acesso em: 1 out. 2023.

sociedades pessoais, o mesmo pró labore estaria sendo tributado, tanto na pessoa jurídica como na pessoa física, caracterizando assim o bis in idem.

6, CONCLUSÃO

O presente trabalho científico, dedicou-se a uma análise do Projeto de Lei nº 307/2021, proposta legislativa que visa reintroduzir a tributação de lucros e dividendos no Brasil, marcando uma potencial reviravolta na política tributária nacional que, desde 1995, manteve tais rendimentos isentos de tributação. Sendo assim, através do estudo aqui realizado, o qual se baseou na legislação vigente e nas implicações práticas e teóricas, pode-se inferir que é necessário realizar um grande debate da proposta em questão, visto que esta ainda possui lacunas significativas as quais devem ser preenchidas a fim de evitar injustiças no sistema tributário brasileiro.

A alteração proposta, embora embasada em intenções nobres de promover justiça fiscal e gerar receitas adicionais significativas para o Estado, propõe o retorno da cobrança de tributos com alíquota de 10% (dez por cento) sobre a distribuição de lucros e dividendos aos sócios das empresas, sem realizar distinção entre sociedade de pessoas e sociedade de capital. Essa omissão, resulta na ocorrência do bis in idem, afetando diretamente a capacidade contributiva e instaurando-se uma situação de potencial confisco por parte do ente estatal tributante.

Por essa razão, o estudo sugere que o projeto merece ser refinado e revisado pelos legisladores, para que sejam realizadas alterações que resultem na inclusão de novas propostas. Como exemplo, pode-se debater e estabelecer isenção para as sociedades de pessoas ou, caso contrário, uma alíquota diferente para cada um dos modelos societários, visto que estes contribuintes possuem uma capacidade contributiva diferente.

Outra alternativa viável seria a redução das alíquotas do IRPJ e CSLL. Essa medida se mostra adequada para equilibrar e balancear a implementação de um novo imposto. Isso se mostra necessário pois, como demonstrado ao longo do trabalho, o Brasil já possui uma alta carga tributária corporativa, estando entre as mais elevadas mundialmente.

Sendo assim, não deixando de lado o caráter estatal em prover e garantir o estado de bem estar social, o que demanda um aumento de investimentos e por consequência de arrecadação, resta demonstrada a necessidade de haver tributação sobre lucros e dividendos. Entretanto, requer-se que a legislação pretendida seja calibrada, principalmente através do apontamento de soluções para o tratamento distinto entre sociedade de capital e sociedade pessoal, de modo a evitar o bis in idem.

Assim, com a devida observação e análise dos aspectos debatidos, pode-se concluir que a aprovação deste Projeto de Lei, considerando a sua redação atual, configura a ocorrência do *bis in idem*, violando assim a sua clara vedação. Desta maneira, torna-se imperativo refletir sobre a proposta levantada acima, em busca de estabelecer um modelo de tributação que seja eficiente e que não deixe de arrecadar, mas que também esteja em consonância e respeite os pressupostos constitucionais e tributários.

Sendo assim, a conclusão central do presente trabalho não é frear ou proibir a cobrança de tributos, mas sim ressaltar que a tributação deve ser realizada levando em consideração a capacidade contributiva de cada tipo societário, pois, através da simples análise realizada, ficaram evidentes as diferenças substanciais existentes entre os modelos, não podendo estes serem tributados da mesma forma.

REFERÊNCIAS

SANTOS, Ramon Tomazela. **A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal**. Direito Tributário Atual, n. 33 São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p 328

BRASIL. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências..** Lei Nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995.. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 21 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 307 de 2021. **Dispõe sobre a tributação de lucros e dividendos.. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2269697>. Acesso em: 23 set.. 2023

Projeto estabelece cobrança de Imposto de Renda sobre lucros e dividendos - Notícias. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/730750-projeto-estabelece-cobranca-de-imposto-de-renda-sobre-lucros-e-dividendos/>>. Acesso em: 23 set. 2023.

Machado Segundo, Hugo de Brito, 1978- **Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018. 29 p.

Carvalho, Paulo de Barros **Curso de direito tributário** / Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. 224 p.

MOREIRA, André Mendes. **NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL E NO MUNDO: origens, conceito e pressupostos. ORIGENS, CONCEITO E PRESSUPOSTOS.** 2010. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Nao-cumulatividade-tributaria-no-Brasil-e-no-mundo-origens-conceito-e-pressupostos.pdf>. Acesso em: 29 set. 2023

Tomazette, Marlon -**Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário**, v. 1 / Marlon Tomazette. – 8. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017.

DERZI, Misabel. **Projeto de lei que prevê taxação de dividendos é impertinente.** Consultor Jurídico, Conjur, ano 2020, 1 abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/misabel-derzi-fernando-moura-pl-7662020-impertinente>. Acesso em: 1 out. 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Oração aos moços / Rui Barbosa; edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. – 5. ed. – Rio de Janeiro : Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.