

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

**A isenção de Imposto de Renda sobre a partilha de lucros e dividendos:
aspectos legais, sociais, políticos e econômicos**

Autor: Yuri Cesar Serapião Soares Pereira

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Bruna Estima Borba

Recife, 2018

Yuri Cesar Serapião Soares Pereira

**A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PARTILHA DE LUCROS E
DIVIDENDOS: ASPECTOS LEGAIS, SOCIAIS, POLÍTICOS E ECONÔMICOS**

**Monografia apresentada como Trabalho
de Conclusão do Curso de Bacharelado
em Direito pela UFPE.**

**Área de Conhecimento: Direito
Tributário, Direito Empresarial**

Recife, 2018

Yuri Cesar Serapião Soares Pereira

**A isenção de Imposto de Renda sobre a partilha de lucros e dividendos:
aspectos legais, sociais, políticos e econômicos**

Monografia Final de Curso

Para Obtenção do Título de Bacharel em Direito

Universidade Federal de Pernambuco/CCJ/FDR

Data de Aprovação:

Prof.

Prof.

Prof.

A Vicente Trajano da Silva (*in memoriam*), Olívia Soares da Silva (*in memoriam*) e Helena de Araújo Pereira.

AGRADECIMENTOS

A Deus.

Aos meus pais, por toda a dedicação, pelos ensinamentos, por mostrarem o caminho a seguir.

A Candinha, pelo incentivo constante. A Levina – linda –, pelo esteio e pela abnegação.

A meus professores, todos e desde sempre. Aqui, especialmente, na pessoa da professora Bruna Borba, pelo exemplo de dedicação ao magistério, pela retidão e pela doçura. Aos mestres, com carinho.

RESUMO

Com o advento da Lei Federal 9.249/95, a partilha de lucros e dividendos pelas pessoas jurídicas a seus sócios e acionistas tornou-se isenta de tributação por meio do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas (IRPF), sob o argumento de se simplificar a tributação, evitar a evasão e fomentar o desenvolvimento econômico.

O presente trabalho teve como objetivo analisar a adequação desta medida à sistemática jurídico-tributária nacional, como também seus efeitos no contexto socioeconômico brasileiro, destacando os potenciais danos à estabilidade democrática e social e as ameaças aos valores promovidos pela sociedade.

Para tal, foi feita uma revisão do arcabouço teórico-dogmático dos temas do Direito Tributário e da Economia atinentes à matéria em estudo, como também foram analisados índices econômicos e dados estatísticos da distribuição de renda e riqueza no Brasil e em outros países.

O trabalho contempla assuntos como os direitos fundamentais e seus custos, os deveres fundamentais e, particularmente, o dever fundamental de pagar impostos que a cada cidadão toca para concorrer para o custeio do Estado e a concentração de capital e de renda.

Por fim, conclui-se que a adoção da medida em comento infringe os ditames da justiça fiscal, do princípio da capacidade contributiva, e tem o potencial de agravar ainda mais a já enorme desigualdade de renda e patrimônio no Brasil, impondo-se, desta forma, o restabelecimento da tributação da distribuição de lucros e dividendos a título de Imposto de Renda, segundo uma alíquota progressiva e hábil a promover a redistribuição de renda e conter a concentração de riqueza no topo da pirâmide social.

Palavras Chaves: Direito Tributário; Economia; Imposto de Renda; Lucros e Dividendos; Concentração de Renda.

“La ley es como la serpiente. Sólo pica al que está descalzo”.
Frase de um camponês ao Monsenhor Oscar Romero em El Salvador.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. O DEVER DE PAGAR IMPOSTOS COMO INTEGRANTE DA TRIBUTAÇÃO JUSTA	3
1.1 TEORIAS GERAIS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E A NECESSIDADE DE SUA O	3
1.2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS POR PARTE DE TODOS OS	
MEMBROS DE UMA SOCIEDADE ORGANIZADA	11
1.3 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NO ESTADO DE DIREITO	
DEMOCRÁTICO FISCAL-SOCIAL SEGUNDO O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA	15
2. O IMPOSTO DE RENDA SOB UMA PERSPECTIVA DOUTRINÁRIA, HISTÓRICA E	
SOCIOECONÔMICA	21
2.1 BREVE SÍNTESE HISTÓRICA DO IMPOSTO DE RENDA	21
2.2 ANÁLISE DOGMÁTICA DO IMPOSTO DE RENDA	24
2.3 ASPECTOS SOCIOECONÔMICOS DO IMPOSTO DE RENDA	27
2.4 A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E	
DIVIDENDOS	35
3. ASPECTOS DAS TEORIAS DA PERSONALIDADE JURÍDICA E DO FATO GERADOR	38
CONCLUSÃO: O RESTABELECIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS E	
DIVIDENDOS COMO MEDIDA HÁBIL A PROMOVER A JUSTIÇA FISCAL	42
REFERÊNCIAS	44

Introdução

O direito tributário é uma das áreas do Direito em que a questão da justiça – ao menos sob a perspectiva da justiça distributiva – se expressa de forma mais cristalina. Isto porque, dentre tantos outros aspectos da vida comum, a forma como os indivíduos concorrem para o financiamento das despesas da sociedade diz muito sobre esta.

Isto se torna ainda mais evidente ao perceber-se que tal ramo do direito é sede de acaloradas discussões, a englobar opiniões as mais distintas. Tais debates têm seus efeitos amplificados pelo impacto potencialmente omnicompreensivo das mudanças na legislação e decisões sobre questões tributárias. Assim sendo, os partícipes tendem a tomar posições extremadas e apresentar forte resistência na tentativa de defender seus interesses patrimoniais frente a possíveis exações.

Uma modificação, em particular, da qual decorreu um impacto significativo no arcabouço tributário nacional foi a inovação trazida com o advento da Lei Federal 9.249/95. A lei em questão, sob pretexto de simplificar a tributação, evitar a evasão e fomentar o empreendedorismo, incentivando, por conseguinte, o desenvolvimento econômico, passou a isentar da incidência do Imposto de Renda (IR) a distribuição de lucros e dividendos das empresas a seus sócios e acionistas.

Supradito impacto não é nem tanto aquele financeiro, sobre as somas arrecadadas pela Administração Fazendária. De maior interesse e relevância, para este trabalho, ao menos, é a potencial repercussão na estabilidade social, considerando-se o tema da justiça fiscal e sua relação com os temas do princípio da capacidade contributiva e o dever fundamental de pagar impostos, que toca a cada cidadão, especialmente em um país historicamente marcado por graves desigualdades, como é o Brasil.

Não se desconhece aqui a questão da justiça fiscal no que se refere ao emprego do produto da arrecadação. Os repetitivos episódios de corrupção e mau uso do dinheiro público suscitam na população um sentimento de desconfiança e rejeição dos deveres fundamentais em geral. No entanto, uma vez que a realidade está dada, tanto pior que uma parte da população, ainda por cima a mais pobre, tenha de arcar de forma desproporcional com este ônus.

Desta forma, o presente trabalho, socorrendo-se do método dedutivo, parte de conceitos gerais bem estabelecidos pela doutrina tributária para analisar o sistema tributário vigente, no que se refere à isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, com o fito de chegar a uma conclusão quanto à adequação da medida, tanto do prisma jurídico, quanto do socioeconômico.

Para isso, foi realizada uma extensiva revisão bibliográfica de trabalhos de alguns dos mais proeminentes pesquisadores – brasileiros e estrangeiros – da área do Direito Tributário e da Economia.

Ademais, buscou-se pesquisar índices econômicos e dados e séries estatísticas providos por institutos oficiais, de forma a conferir ao trabalho, por assim dizer, um maior grau de concretude, através de um embasamento empírico, a partir de parâmetros reais, não ficando apenas circunscrito a teses jurídicas abstratas.

Por fim, conclui-se que a isenção do Imposto de Renda sobre a partilha de lucros e dividendos pagos pelas pessoas jurídicas a seus sócios e acionistas, cravada de dúvidas quanto à extensão de sua aptidão a promover o desenvolvimento econômico, é medida que deve ser expelida do ordenamento jurídico, porquanto carrega a chaga da injustiça fiscal ao eximir do dever de contribuir para com o financiamento do Estado justamente aquela parcela da população que tem as maiores condições de fazê-lo, em um claro atentado ao princípio da capacidade contributiva, e que cria uma resistência aos movimentos de combate à desigualdade social no Brasil, estimulando tensões e pondo em risco a própria estabilidade social.

O presente trabalho divide-se da seguinte forma: o capítulo inicial traz uma exposição dos temas dos direitos e dos deveres fundamentais, com foco no dever fundamental de pagar impostos. Em seguida, no segundo capítulo, aborda-se o Imposto de Renda em si, apresentando-se um breve histórico de sua instituição no Brasil, contemplando uma revisão dogmática do instituto e retratando alguns de seus aspectos socioeconômicos. Por fim, ainda no segundo capítulo, faz-se uma análise da Lei 9.249/95 e de alguns projetos de lei que tentaram, ou tentam, restabelecer a exação sobre a distribuição de lucros e dividendos. O último capítulo desmistifica alguns dos principais argumentos utilizados em oposição à referida cobrança, à luz das teorias do fato gerador e da personalidade jurídica.

1. O dever de pagar impostos como integrante da tributação justa

A lúcida análise dos deveres fundamentais, neles incluído o dever fundamental de pagar impostos, impõe uma digressão ao tema dos direitos fundamentais, visto que estes ocupam lugar central na temática deste capítulo. Tal digressão não tem, no entanto, pretensão de exaurir o tema dos direitos fundamentais, até mesmo por imperativo de coesão textual, mas de tão somente fixar os parâmetros que permitam melhor compreensão da senda dos deveres fundamentais.

Assim sendo, o presente capítulo se ocupará de uma breve síntese das principais teorias dos direitos fundamentais para, em seguida, se debruçar propriamente sobre o tema veiculado em seu título.

1.1 Teorias gerais dos direitos fundamentais e a necessidade de sua o

O tema dos direitos fundamentais ocupa lugar central na doutrina jurídica e tem assumido especial relevo desde meados do século passado, mais precisamente no período pós-guerra.

A expressão de tais direitos é, naturalmente, condicionada ao contexto histórico em que se dá. Sobre isto, FIORAVANTI (2000, p.24, tradução nossa) aduz que “em concreto, cada tempo histórico produz sua própria cultura dos direitos, privilegiando um aspecto em detrimento de outro ou pondo as liberdades em seu conjunto mais ou menos no centro do interesse geral”¹.

Do ponto de vista histórico, a gênese dos direitos fundamentais está ligada à proteção dos indivíduos diante do arbítrio do poder estatal, compreendendo os interesses da nascente e próspera classe burguesa contra os privilégios estamentais feudais. A ascendente burguesia, que passava a deter um poder econômico cada

¹ “En concreto, cada tiempo histórico produce su propia cultura de los derechos, privilegiando un aspecto respecto a otro o poniendo las libertades en su conjunto más o menos en el centro del interés general.”

vez maior, precisava fazê-lo refletir também na esfera política. Para tanto, se fez necessário combater os privilégios da nobreza.

Nesta senda, Fioravanti apresenta três teorias que se propõem a explicar o surgimento e a evolução dos direitos fundamentais, a saber, as teorias historicista, individualista e estatista.

Segundo a teoria historicista, os direitos fundamentais remontam já à baixa idade média, momento em que os senhores firmavam contratos de dominação com os estamentos. De um lado, havia ali uma reafirmação do poder do rei e consequente submissão dos vassalos, enquanto de outro havia garantias como a necessidade de consenso das assembleias representativas para a imposição de tributos extraordinários, que excediam as arrecadações normais que os senhores realizavam enquanto vértices políticos de determinado território; e, de forma mais geral, oferecem garantias dos mais variados tipos de tutela da posse de bens confirmada pelo tempo e pelos costumes (FIORAVANTI, 2000, p.30).

Ainda sobre a corrente historicista, os adeptos desta teoria colocam a Inglaterra no centro do discurso, como exemplo de país em que a transição do Estado Medieval para o Estado Moderno haveria acontecido de uma forma suave, sem a necessidade de um soberano para decidir os direitos dos súditos e, posteriormente, cidadãos. Tal teria começado com a Magna Carta de 1215 até a *Petition of Rights* de 1628, ao *Habeas Corpus Act* de 1679 e a *Bill of Rights* de 1689. Fioravanti aduz, entretanto, que a Magna Carta não foi mais que um contrato de dominação tão comum naquele contexto histórico europeu, embora contivesse dispositivos que conferiam aos súditos maiores direitos que o usual. Com efeito, já se via ali garantias de liberdade da própria pessoa, contra a prisão arbitrária, enquanto na Europa continental a garantia era apenas de ordem patrimonial (FIORAVANTI, 2000, pp.31-32).

O referido processo teve, na Inglaterra, uma nota característica: a jurisprudência. Neste sentido, FIORAVANTI (2000, p.33, tradução nossa) afirma:

Desta forma, vai se formando, de maneira mais perfeita, a convicção de que o tema das liberdades, enquanto elaborado pela jurisprudência e expresso em regras de *common law*, é substancialmente indisponível por parte do

poder político, que na Inglaterra mais que em outro lugar – pensamos na França – resiste a assumir as formas de um Estado absoluto.²

Em contraposição à corrente historicista, está a corrente individualista. Esta corrente defende, por sua vez, que o advento dos direitos fundamentais está relacionado a uma fratura de época. Assim, a Idade Moderna teria surgido com o preciso intento de destruir a ordem feudal e estamental vigente até então. Para tal propósito, os direitos e liberdades individuais, desde o jusnaturalismo do século XVII até as declarações revolucionárias de direitos, foram o instrumento que garantiu a salvaguarda dos indivíduos perante o arbítrio e regalias da nobreza [CITATION Fio00 \l 1033]³.

Desta forma, o direito moderno, assim como concebido pela corrente em questão, é resultado de uma luta pela progressiva instituição do direito em um sentido individualista e antiestamental. Tal esforço repousa no trabalho dos primeiros filósofos jusnaturalistas e alcança expressiva vitória com as declarações revolucionárias de direitos, em particular a francesa de 1789 (FIORAVANTI, 2000, p. 36). Nesta trilha, “o primeiro e mais elementar direito do indivíduo é poder rechaçar toda autoridade distinta à lei do Estado, agora único titular monopolista do *imperium* e da capacidade normativa e de coação” (FIORAVANTI, 2000, p. 37, tradução nossa)⁴.

A corrente individualista é de matiz contratualista. Com isso, quer-se dizer que, para os defensores da teoria referida, os indivíduos, no exercício do seu poder de acordo, *voler*, concebem o Estado de forma a proteger seus direitos naturais pré-existentes. Portanto, presume-se a liberdade, cabendo ao Estado protegê-la e restringi-la apenas de legitimamente, ou seja, com fundamento em uma lei geral e abstrata. O Estado não é, jamais, sob esta teoria, o ente que cria direitos, apenas os

2 “De esta forma se va formando, de manera más perfecta, la convicción de que el tema de las libertades, en cuanto elaborado por la jurisprudencia y expresados en reglas de common law, es sustancialmente indisponible por parte del poder político, que en Inglaterra más que en otro lugar – pensamos en Francia – se resiste a asumir las formas del Estado absoluto.”

3 Sobre isto, Fioravanti ensina que o modelo individualista tende a “fijar la relación entre moderno y medieval en terminos de fractura de época. En otras palabras, la edad moderna – desde el iusnaturalismo del siglo XVII a las declaraciones revolucionarias de derechos y, más allá, hasta el Estado de derecho y el Estado democrático – es la edad de los derechos individuales y del progresivo perfeccionamiento de su tutela, precisamente porque es la edad de la progresiva destrucción del medievo y del orden feudal y estamental del gobierno y de la sociedad”.

4 “En este sentido, el primer y más elementar derecho del individuo es poder rechazar toda autoridad distinta a la ley del Estado, ahora único titular monopolista del imperium y de la capacidad normativa y de coacción”.

protege. Assim, é certo dizer que, diferentemente do modelo historicista, no qual prevaleciam as *liberdades negativas*, aqui ganham dignidade as *liberdades positivas*.

A esse conceito opõe-se a teoria estatista. Para esta corrente, se no estado de natureza, anterior ao Estado constituído, impera o *bellum omnium contra omnes*, então não é possível se falar em direitos e liberdades, justamente porque não há força ou autoridade imperativa capaz de garanti-los. Para os estatistas, há na corrente estritamente individualista a confusão entre direito público e privado, entre *dominium* e *imperium*, o que os faz utilizar de um conceito do direito privado – o contrato – para definir algo que é “muito distinto de *uma simples relação de mútua segurança* entre possuidores de direitos e bens” (FIORAVANTI, 2000, p.50, grifos no original, tradução nossa) – o Estado político.

Sobre tal acepção, FIORAVANTI (2000, p.50, tradução nossa) resume:

no modelo estatista se admite e se afirma que o Estado nasce da vontade dos indivíduos, mas tal vontade não pode ser representada com o esquema negocial e de carácter privado do contrato (*contract*) entendido como composição de interesses individuais distintos. Para fazer o Estado verdadeiramente forte e dotado de autoridade, sua gênese deve depender de outra coisa, que é em síntese o pacto (*pact*): somente com o *pact* se consegue por fim libertar o exercício do poder constituinte de toda influência de carácter privado, situando-o completamente no plano da decisão política⁵.

Nesta senda, semelhante é o escrito de PIEROTH e SCHLINK (2012, p. 37)

A evolução histórica permite reconhecer duas linhas: por um lado, os direitos fundamentais são entendidos como direitos (humanos) do indivíduo anteriores ao Estado; a liberdade e a igualdade dos indivíduos são condições legitimadoras da origem do Estado, e os direitos à liberdade e à igualdade vinculam e limitam o exercício do poder do Estado. Por outro lado, na evolução alemã, também se entendem como fundamentais os direitos que cabem ao indivíduo não já como ser humano, mas apenas enquanto membro do Estado, direitos que não são anteriores ao Estado, mas que só são outorgados pelo Estado. Porém, também aqui os direitos fundamentais são direito individual e, por via da construção da autovinculação, produz-se um compromisso do exercício do poder do Estado sobre os direitos fundamentais: as ingerências na liberdade e na propriedade carecem de lei para a sua justificação.

Com efeito, a posição estatista se apresenta de forma mais coerente. Isto porque antes do Estado, do ponto de vista jurídico, não há nada. Considerando-se

5 “(...) en el modelo estatista se admite y se afirma que el Estado nace de la voluntad de los individuos, pero tal voluntad no puede ser representada con el esquema negocial y de carácter privado del contrato (*contract*) entendido como composición de intereses individuales distintos. Para hacer al Estado verdaderamente fuerte y dotado de autoridad, su génesis debe depender de otra cosa, que es en síntesis el pacto (*pact*); solamente con el *pact* se logra por fin liberar al ejercicio del poder constituyente de toda influencia de carácter privado, situándolo completamente en el plano de la decisión política.”

que *ex nihilo nihil fit*, não é concebível que haja direitos na ausência de qualquer autoridade que os imponha e assegure. Ademais, se há algo como correlato a um direito de propriedade, por exemplo, anterior ao Estado, tal deve necessariamente decorrer de uma posição de superioridade de um indivíduo perante os demais, tipicamente mediante a violência; e certamente não é objetivo do Estado – ao menos não em princípio – legitimar os interesses dos mais fortes em detrimento dos mais fracos.

Mais concretamente, tem-se que a primeira manifestação dos direitos fundamentais enquanto direito positivo deu-se com a Declaração de Direitos (*Bill of Rights*) da Virgínia em 1776, com o seu marco mais importante tendo sido a *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen*, de 1789 (PIEROTH e SCHLINK, 2012, p.31).

O contínuo desenvolvimento do tema levou, séculos mais tarde, ao alargamento do conceito dos direitos fundamentais. Para além das liberdades ditas negativas, é dizer, direitos do particular diante do Estado, impondo-se a este último um dever de abstenção à devida ingerência nos interesses particulares, passou-se a abranger também as liberdades ditas positivas, ou seja, deveres de ação do Estado de forma a fomentar o exercício do pleno potencial dos cidadãos e promover a igualdade material.

Sobre este tema, PIEROTH e SCHLINK (2012, p. 48) afirmam que

Esta ampliação do entendimento dos direitos fundamentais tem por base mudanças na teoria do Estado. Para a teoria do Estado do século XIX e do início do século XX, era corrente a ideia de que o particular, o cidadão com posses e com cultura, era, como membro da sociedade civil, autossuficiente e autônomo. A sua liberdade era liberdade em face do Estado; a sociedade podia por si só cuidar dos seus próprios interesses econômicos e culturais e precisava do Estado apenas para a defesa contra perigos externos e internos: nas suas funções de exército, de polícia e de justiça. Esta concepção não correspondia à realidade já no século XIX e no início do século XX, nem era reconhecida universalmente. Caiu definitivamente em descrédito na sociedade contemporânea da guerra e do pós-guerra, tanto da Primeira como da Segunda Guerra Mundial. Das duas vezes se mostrou que o particular está fundamentalmente dependente de medidas, instituições, distribuições e redistribuições do Estado; que a sua liberdade tem condições sociais e estatais que ele próprio não consegue assegurar. Em vez da ficção do indivíduo autocrático da sociedade burguesa, surgiu a imagem de um indivíduo simultaneamente necessitado e responsável na comunidade social. A ideia de que o Estado de direito podia, como Estado liberal, intervir o mínimo possível na liberdade do particular foi complementada com a ideia de que, como Estado social, tinha em primeiro lugar de criar e assegurar as condições de liberdade.

Mais especificamente sobre o contexto brasileiro, só recentemente o tema dos direitos fundamentais atingiu um novo patamar, sendo então elevado à alçada constitucional. A respeito disso, Virgílio Afonso da Silva (2014, p. 66, grifos no original) discorre que “o direito constitucional brasileiro, sobretudo o anterior à Constituição de 1988, sempre foi um *direito constitucional da organização estatal*, da organização dos poderes, e menos um direito constitucional dos direitos fundamentais”.

Torna-se necessário, portanto, expor o que significam tais direitos fundamentais. ALEXY (2015, p. 66) apresenta a definição de direitos fundamentais de acordo com três critérios, quais sejam, estruturais, formais e materiais.

Uma primeira definição, que associa elementos estruturais e substanciais, é aquela segundo a qual os direitos fundamentais são “aqueles direitos que constituem o fundamento do próprio Estado e que, por isso e como tal, são reconhecidos pela Constituição” (ALEXY, 2015, p. 66).

Já a partir de um prisma puramente estrutural, pode-se dizer que normas de direito fundamental são aquelas disposições da Constituição que, de alguma forma, garantem direitos subjetivos, enquanto que, do ponto de vista formal, são disposições de direito fundamental aquelas que a Constituição assim determinar (ALEXY, 2015, p. 66).

À parte o aspecto analítico das definições expostas, ALEXY (2015, p. 446) sintetiza esses conceitos em uma definição como sendo “posições que são tão importantes que a decisão sobre garanti-las ou não garanti-las não pode ser simplesmente deixada para a maioria parlamentar simples”.

PIEROTH e SCHLINK (2012, p. 37, grifo nosso), a partir de um ponto de vista estritamente individualista, apresentam a seguinte definição de direitos fundamentais: “(...) são direitos do indivíduo e vinculam o Estado. A sua particularidade relativamente a outros direitos subjetivos reside na sua categoria constitucional. Exigem justificação do Estado e *são-lhe a este respeito anteriores*”.

Alexy se refere ainda à fundamentalidade dos direitos a partir de dois aspectos: a fundamentalidade formal e a fundamentalidade material. A fundamentalidade formal decorre do posicionamento das normas de direito

fundamental no ápice da pirâmide normativa, vinculando, desta maneira, o legislador e os poderes executivo e judiciário (ALEXY, 2015, p. 522). Por outro lado, a fundamentalidade material diz respeito ao fato de que, a partir das normas de direito fundamental é definida a estrutura normativa básica do Estado e da sociedade (ALEXY, 2015, p. 522).

Certo é que direitos fundamentais são aqueles elevados a uma categoria superior pelo legislador constituinte, de tal forma a blindá-los, ou protegê-los, de vicissitudes políticas, de maiorias de ocasião. Tal se dá por representarem aludidos direitos os valores que informam a sociedade em determinado período histórico, vez que compreendem a constituição do próprio ser humano, sendo, assim, merecedores de efetivação.

A classificação clássica dos direitos fundamentais se ampara na distinção entre ações negativas e positivas. Em face do Estado, os direitos às ações negativas são também chamados de *direitos de defesa* e se dividem em três grupos, quais sejam: i) direitos a que o Estado não impeça ou não dificulte determinadas ações do titular do direito; ii) direito a que o Estado não afete determinadas características ou situações do titular do direito; e iii) direitos a que o Estado não elimine determinadas posições jurídicas do titular do direito (ALEXY, 2015, p. 196).

Por sua vez, os direitos a ações positivas do Estado também se dividem em categorias, a saber: i) direitos a uma ação positiva fática – também chamados de direitos a prestações em sentido estrito – que são aqueles quem impõe ao Estado o dever de realizar uma ação concreta, no mundo dos fatos, para satisfazer a pretensão do particular; e ii) direitos a uma prestação normativa – também chamados por direitos a prestações em sentido amplo –, que são os direitos a atos estatais de criação de normas.

Aspecto relevante para o entendimento da dogmática dos direitos fundamentais são as funções que estes desempenham no ordenamento jurídico.

O professor Virgílio Afonso da Silva (2014, p. 237) aponta duas funções básicas para os direitos fundamentais: por um lado, as garantias de direitos fundamentais representam um limite ao legislador, ao proibir que esses sejam violados; por outro, impõem ao legislador o dever de desenvolver ao máximo os direitos fundamentais.

PIEROTH e SCHLINK (2012) propõem um modelo de três funções dos direitos fundamentais: a) função tradicional; b) função jurídico-objetiva; e c) função de proteção.

A função tradicional diz respeito aos *status* que o particular pode assumir em face do Estado. O *status negativus* é o “estado de liberdade em face do Estado”, em que o particular pode praticar os atos da vida sem a ingerência estatal; o *status positivus*, por seu turno, é aquele em que “o particular não pode ter sua liberdade sem o Estado, mas em que depende do Estado para a criação e conservação de sua existência livre”; o *status activus* contempla o particular exercendo sua liberdade em função do Estado, como no desempenho de suas funções cívicas (ALEXY, 2015, pp. 45-46).

A função jurídico objetiva se refere ao fato de que, por serem representativos de valores que informam a sociedade, não estão restritos às questões de direito público ou a questões individuais de direitos do homem cidadão, mas que representam um conjunto objetivo de valores que deve ser levado em consideração quando da interpretação de dispositivos de direito ordinário, inclusive privado. É o que se chama de interpretação conforme os direitos privados.

A função de proteção, por fim, estabelece que as decisões judiciais, além de terem seu processo metodológico interpretativo guiado pelos direitos fundamentais, devem a estes conferir proteção e fazê-los valer, promovendo e preservando a liberdade (PIEROTH e SCHLINK, 2012, p. 50).

Dessa forma, não há como excluir a tributação do manto que protege a concretização desses direitos.

1.2 O dever fundamental de pagar impostos por parte de todos os membros de uma sociedade organizada

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), promulgada no contexto da redemocratização do país, é conhecida por inovar ao

abordar primeiro os direitos e garantias fundamentais do cidadão em detrimento dos demais assuntos constitucionais, e detém – por isso mesmo – a alcunha de “constituição cidadã”. Todavia, passados quase 30 anos desde então, e no auge do que se chama de “idade dos direitos”, a temática dos deveres dos cidadãos, notadamente os fundamentais, ganha corpo no palco de debates da doutrina jurídica.

Assim como ocorreu no pós-guerra na Europa, em uma conjuntura em que a maior preocupação era prevenir a violação dos direitos e liberdades individuais por governos déspotas e totalitários[CITATION Jos022 \l 1033]⁶, os legisladores constituintes pátrios preocuparam-se maiormente com os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, culminando no Título II da CF, optando, por outro lado, por não abordar de semelhante maneira seus deveres, como forma de extirpar os fantasmas do regime ditatorial então em superação, era em que sobravam deveres e faltavam direitos. A supremacia dos direitos perdura até os dias atuais, tanto no Brasil, como no velho mundo.

Diante disto, o tema dos deveres fundamentais tem progressivamente ganho os holofotes da produção jurídica. Ao discorrer sobre a matéria, o douto professor português José Casalta Nabais (2002) afirma que os deveres fundamentais constituem categoria jurídica autônoma, independente dos direitos fundamentais, embora integrem o domínio destes últimos, visto que polarizam o estatuto do indivíduo enquanto ser integrante da sociedade. Isto porque os deveres fundamentais não são meramente a correspondência lógica, “o reflexo”, dos direitos fundamentais, como, por exemplo, o direito à propriedade privada do indivíduo que impõe aos demais cidadãos, bem como ao Estado, o dever de não esbulhar ou perturbar o usufruto dos bens alheios, mas são deveres que existem por si próprios, sem fundamento necessário em um direito correspondente, e são “expressão imediata ou *directa* de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos

6 “(...) basta-nos recordar que a preocupação dominante nesta época visando a instituição ou fundação de regimes constitucionais suficientemente fortes no respeitante à protecção dos direitos e liberdades fundamentais. Isto é, de regimes que se opusessem duma maneira plenamente eficaz a todas e quaisquer tentativas de regresso ao passado totalitário ou autoritário. Era, pois, necessário exorcizar o passado dominado por deveres, ou melhor, por deveres sem direitos.

Foi isto que aconteceu no século vinte. Mais precisamente nos finais dos anos quarenta em Itália e na então República Federal da Alemanha (...)” (NABAIS, 2002, p. 3)

aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais.” [CITATION Jos98 \I 1033]

O referido professor luso sustenta ainda que, para que seja reconhecido como fundamental, o dever imposto ao cidadão deve estar lastreado na constituição. Isto quer dizer que a “ausência de uma disposição constitucional a prever os deveres obsta ao seu reconhecimento como deveres fundamentais, como deveres no plano constitucional” (NABAIS, 2002, p. 7).

Embora a Constituição Federal, como já ressaltado, não preste aos deveres fundamentais o mesmo relevo que presta aos direitos fundamentais, sem arrolar os primeiros sob um título específico, podem-se encontrar esparsamente vários exemplos daqueles na carta magna brasileira, como o dever de defesa da pátria através do serviço militar obrigatório (BRASIL, 1988, art. 143).

Entretanto, no que tange ao dever fundamental de pagar impostos, de forma diversa ao que acontece com constituições de outros países democráticos ocidentais, a exemplo da Espanha (ESPAÑA, 1978, art 31.1)⁷ e da Itália (ITALIA, 1947, art. 53)⁸, a CF/88 é tímida, não o estabelece de forma explícita.

Todavia, a falta de previsão constitucional não é óbice ao reconhecimento de determinado dever como fundamental, ao menos do ponto de vista material. Tal se dá porque, de um lado, o dever de pagar impostos reúne as características de um dever fundamental e é informado pelas notas essenciais e distintivas que Nabais considera necessárias e suficientes para que se lhe atribua tal denominação, a saber: são posições jurídicas i) passivas; ii) autônomas; iii) subjetivas; iv) individuais (pois têm como destinatários as pessoas singularmente consideradas e só analogamente as pessoas coletivas); e v) universais e permanentes – pois seguem o princípio da universalidade e da não discriminação[CITATION Jos022 \I 1033].

Ademais e de forma ainda mais nuclear, sobre a implicitude das constituições quanto aos deveres fundamentais, Nabais (1998, p. 19) entende que

constituindo os deveres fundamentais uma exigência estrutural de qualquer constituição, essa desconsideração pode ser explicada com base na ideia

⁷ “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

⁸ “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.”

de que as normas constitucionais relativas aos deveres, mais do que visarem os comportamentos dos particulares, constituem a legitimação para a intervenção dos poderes públicos em determinadas relações sociais ou em certos âmbitos da autonomia pessoal dos cidadãos, e uma tal legitimação resulta amplamente da determinação dos objectivos para o poder público decorrente da actual fórmula “estado social” (...).

Embora peque por olvidar de ressaltar a falta de previsão constitucional explícita de um dever de pagar impostos, Leandro Paulsen (2014) parece concordar com esta posição ao afirmar que

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de Direito Democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade.

Consoante também é a posição de Marcus Abraham relativamente à existência de um dever de pagar impostos ao aduzir que “se é certo dizer que os direitos mínimos necessários a uma existência digna do homem não podem ser atendidos sem os recursos necessários, é certo, também, afirmar que todos devem contribuir para o financiamento do Estado” [CITATION Mar13 \l 1033].

Dito isto, parte da doutrina tributarista brasileira, através de exercício hermenêutico, acaba por se fundar nas disposições constitucionais que instituem a República como sendo um Estado Democrático de Direito, com objetivo de construir uma sociedade livre, justa e **solidária**, além de que não há outra forma senão os impostos para custear os direitos fundamentais erigidos na carta magna (BRASIL, 1988, arts. 1º; 3º, I; 5º, grifo nosso) de forma a justificar o dever de pagar impostos como um dever constitucionalmente exigido, como o faz Marianna Motta [CITATION Mar17 \l 1033].

Ainda sobre o tema, dignas de menção são as reflexões de Leonardo Nunes Marques (2011):

(...) tem-se que o dever constitucional de pagar tributo constitui decorrência da aceitação da noção de um precedente dever essencial de contribuir para viabilizar a vida em sociedade e, em especial, para garantir a efetiva fruição dos direitos fundamentais. Dentre as maneiras possíveis de contribuição, nosso poder constituinte originário elegeu a entrega de patrimônio privado à administração do Estado e o inseriu no ordenamento jurídico como dever de nível constitucional. Com efeito, o dever de contribuir financeiramente é uma noção pré-constitucional, e o dever fundamental de pagar tributo é uma categoria jurídica constitucional.

(...)

Merece destaque o fato de que é insustentável controverter sobre a conclusão de que o dever de pagar tributo é materialmente constitucional.

Isso porque esta noção é estruturadora do sistema, sem a qual ruiria o ordenamento, por ausência de recursos destinados a materializar os direitos fundamentais. Em suma, contribuir financeiramente para o alcance de uma convivência social em condições mínimas de dignidade é dever prescrito pelo diploma normativo situado no vértice da pirâmide da ordem jurídica.

Todavia, não obstante o aspecto exposto, de uma fundamentação jurídica do dever fundamental de pagar impostos, é certo também que os direitos previstos na Constituição, quer sejam eles os clássicos direitos liberais, quer sejam os contemporâneos direitos sociais, implicam em custos para sua proteção e efetivação. Isto porque os direitos fundamentais dos cidadãos não se efetivam por si próprios, tampouco se protegem sozinhos.

É nesta esteira que NABAIS (2002) afirma que todos os direitos têm custos financeiros públicos, sejam os modernos direitos sociais, os quais implicam em custos facilmente perceptíveis, como o direito à seguridade social, sejam os direitos e liberdades clássicos, em relação aos quais há uma dificuldade maior em se aferir os custos decorrentes de sua efetivação e proteção. Em razão disto, o citado autor acredita que “a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos” (NABAIS, 2002, p. 11).

Tal entendimento encontra ressonância também no trabalho de Virgílio Afonso da Silva. Fazendo referência à Teoria da Eficácia das Normas Constitucionais, o mencionado professor afirma que [CITATION Vir15 \l 1033]

(...) qualquer direito implica custos – às vezes altíssimos – ao Estado. Ou seja, não são apenas aqueles direitos garantidos pelo que se convencionou chamar de ‘norma de eficácia limitada’ que exigem uma ação onerosa ao Estado, mas também as liberdades públicas e os direitos políticos (e todos os outros direitos).

Também neste sentido, HOLMES e SUNSTEIN (2011) combatem a visão, enviesada, interessada, de que para garantir os direitos ditos negativos bastaria a omissão do Estado, e que, além disso, os direitos positivos seriam mais custosos que os primeiros. Para isso, afirmam os professores norte-americanos que a efetiva garantia de quaisquer direitos negativos, tais como a liberdade de imprensa ou de culto, depende de uma ativa intervenção do Estado, através da oferta de meios como polícia, tribunais, etc. Como exemplo, citam um incêndio florestal de enormes proporções em uma área rica de Nova York que, no entanto, ameaçava não mais que 6 propriedades de famílias ricas. Não obstante, vultosos dispêndios foram realizados pelas esferas municipal, estadual e federal para garantir o direito à

propriedade em risco. Além disso, sustentar que os tribunais não possam decidir sobre questões de direitos sociais, como o direito à saúde, porque são custosos e deveriam ficar a cargo apenas da discricionariedade do representante político, é pensar que as únicas respostas possíveis às demandas seriam “sim” ou “não”; um tribunal pode, por exemplo, determinar um prazo para que um poder político satisfaça um direito, ou, ainda, ordenar que justifique sua negativa em fazê-lo.

Portanto, impende entender-se que, ao passo que os direitos fundamentais declarados na Constituição Federal integram um núcleo duro e inviolável decorrente da própria condição de pessoa humana, em respeito à sua dignidade, o dever fundamental de pagar impostos também compõe o estatuto do indivíduo como membro de uma sociedade organizada, mormente no contemporâneo Estado de Direito Democrático Social, experiência de forma organizada de vida em comunidade que logrou maior sucesso até o momento.

1.3 O dever fundamental de pagar impostos no Estado de Direito Democrático Fiscal-Social segundo o Princípio da Capacidade Econômica

O contemporâneo Estado de Direito Democrático, pelo qual se caracteriza a maioria dos países ocidentais, é tido por ser um estado fiscal-social. Fiscal, em contraposição ao Estado Patrimonial, porque suas receitas são majoritariamente de natureza derivada, ou seja, auferidas através do recolhimento de parcela das riquezas geradas pelos indivíduos, enquanto o Estado Patrimonial era caracterizado por serem suas receitas primordialmente de natureza originária, isto é, obtidas através da exploração das posses do Estado; e social porque, através do princípio da solidariedade, atribui-se ao Estado o papel ativo de promoção do pleno desenvolvimento do potencial humano, resguardando a dignidade de cada pessoa, em contraposição à ideologia liberal, que prega um Estado tão pequeno quanto possível, ocupando-se basicamente das funções de polícia, cabendo apenas ao indivíduo, quaisquer sejam as suas singularidades, o papel de promotor do próprio destino.

Assim, neste Estado de Direito Democrático contemporâneo, dá-se a superação do entendimento do fundamento para a tributação dos indivíduos como sendo expressão da soberania estatal, ou seja, a imposição do tributo em decorrência de supremacia, da superioridade do Estado perante o cidadão. Sobre isto, o professor Álvaro Rodríguez Bereijo (2011, tradução nossa) afirma que

Na dogmática do direito público de fins do século XIX o dever tributário se fundamentava na existência de uma situação jurídica de sujeição geral que ligava o indivíduo com o Estado e em virtude da qual estava obrigado a obedecer e cumprir as pretensões da Administração Financeira. O Estado era o verdadeiro fundamento do ordenamento jurídico e a lei tributária era o exercício da potestade originária do Estado, mediante a qual este se autolimitava criando no indivíduo (súdito), como um efeito reflexo, uma simples pretensão à legalidade administrativa. (...) O tributo se deve porque o Estado, em virtude de sua supremacia, pode impor sua vontade a todos os que se encontram dentro da esfera de ação do seu poder; e isto independentemente de justificativas éticas ou jurídicas – é dizer, com exclusão de referência a um dever geral dos cidadãos de contribuir para o financiamento das despesas públicas.⁹

Ato contínuo, passa-se a fundamentar a imposição de tributos pelo Estado como sendo alicerçada na lei, enquanto exercício democrático que legitima o poder estatal de tributar. Neste sentido, prossegue o professor Bereijo (2011, tradução nossa)

A concepção do tributo como uma relação de poder repousa, precisamente, na incompreensão do significado da autolimitação do Estado à lei e ao ordenamento jurídico, característica do Estado de Direito. (...) No tributo nos encontramos diante de uma relação jurídica obrigacional que se encontra submetida à lei; as pretensões tributárias, o mesmo que as jurídico-privadas, dependem exclusivamente da lei. (...) Daí que seja igualmente equivocado caracterizar a obrigação tributária como relação de poder quando, sobretudo, é uma relação creditícia.¹⁰

Logo, decerto a lei é fonte formal do tributo. Ademais, a fonte material primária

9 *“En la dogmática del derecho público de finales del siglo XIX el deber tributario se fundaba en la existencia de una situación jurídica de sujeción general que ligaba al individuo con el Estado y en virtud de la cual estaba obligado a obedecer y cumplir las pretensiones de la Administración Financiera. El Estado era el verdadero fundamento del ordenamiento jurídico y la ley tributaria era ejercicio de la potestad originaria del Estado, mediante la cual éste se autolimitaba creando en el individuo (súbdito), como un efecto reflejo, una simple pretensión a la legalidad administrativa. (...) El tributo se debe porque el Estado, en virtud de su supremacía, puede imponer su voluntad a todos los que se encuentran dentro de la esfera de acción de su poder; y ello independentemente de justificaciones éticas o jurídicas – es decir, con exclusión de toda referencia a un deber general de los ciudadanos al sostenimiento de las cargas públicas.*

10 *“A la concepción del tributo como una relación de poder se le reprocha, precisamente, la incomprensión del significado de la autolimitación del Estado a la ley y al ordenamiento jurídico, característica del Estado de Derecho. (...) En el tributo nos hallamos ante una relación jurídica obligacional que se encuentra sometida a la ley; las pretensiones tributarias, lo mismo que las jurídico-privadas, dependen exclusivamente de la ley. (...) De ahí que sea igualmente equivocado caracterizar la obligación tributaria como relación de poder cuando, sobre todo, es una relación crediticia.”*

da lei que institui determinado tributo de característica fiscal é – e não há outra – a necessidade de custear as atividades do Estado em prol da sociedade mesma que há de suportar o referido encargo. Porém, também parece certo afirmar que o fenômeno social legitimador da necessidade de instituição dos tributos – *in casu*, o financiamento dos gastos públicos – também inclui o princípio de que cada um deverá arcar com tal ônus na medida de sua capacidade econômica, como positivado na Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 145, § 1º).

O mencionado princípio cumpre dupla função: i) o de garantir que o cidadão seja tributado dentro das forças de seu patrimônio, sem que com isso seja privado dos recursos necessários para uma sobrevivência digna; e ii) que a arrecadação seja repartida de forma equânime entre todos os cidadãos, visto que a isenção injustificada de um cidadão implica, logicamente, uma sobrecarga aos demais.

Portanto, pode-se dizer que adjetivo do dever fundamental de pagar impostos é a solidariedade, isto é dizer, um dever fundamental de pagar impostos solidariamente.

Assim sendo, uma indevida isenção a determinada classe de contribuintes de seu dever de contribuir para com o financiamento das atividades públicas, porquanto desarrazoada, faz crescer, nos demais contribuintes, a impressão de que o dever que lhes é imposto é também injusto, o que resulta na busca de formas para se eximir de tal obrigação.

Tal se justifica porque, se, de um lado, a Fazenda se queixa da ética tributária dos cidadãos, estes, por sua vez, rebatem que seu comportamento não é senão um reflexo de um agir também antiético do Estado na tributação e na administração dos recursos fiscais (TIPKE, 1999, p. 7).

O eminente professor alemão Klaus Tipke, ao discorrer sobre questões éticas e morais com o fito de responder quais princípios razoáveis, compreensíveis e fundamentais devem orientar a atuação do Estado e dos cidadãos para uma tributação efetivamente justa, aduz que (1999, tradução nossa)

Também a carga tributária global deve ser, mormente em um Estado de Direito, dividida igualmente entre os cidadãos. A questão da justiça se coloca então antes de tudo nomeadamente quando uma pluralidade de cidadãos dela depende para dividir o ônus ou as reivindicações que estão relacionadas com a vida conjunta em sociedade. (Justiça distributiva, *iustitia distributiva*, *distributional equity*). Também no Direito Tributário não podem

quaisquer normas serem elevadas à categoria de Direito. Ao ainda não completamente superado Positivismo do Direito Tributário ou Nihilismo do Direito Tributário deve ser oposta uma ética tributária ou uma ética da tributação¹¹ (...) (grifos no original).

O Direito Tributário é um dos ramos do Direito em que a questão da justiça se pronuncia de forma mais evidente. A fim de se aferir se a justiça foi cumprida no exercício da tributação, isto é dizer, se a carga tributária foi distribuída de forma igualitária entre os contribuintes, Tipke busca estabelecer uma medida única e razoável para ser usada neste exercício, qual seja, um princípio fundamental.

Neste diapasão, o referido autor aborda os princípios que em algum momento estiveram presentes na Teoria do Direito Tributário e da Práxis Tributária, a saber: i) O Princípio da Tributação por Cabeça; ii) O Princípio da Equivalência; e iii) O Princípio da Capacidade Contributiva (TIPKE, 1999, p. 16).

A partir do Princípio da Tributação por Cabeça (*Kopfsteuerprinzip*), cada cidadão paga a mesma quantia de imposto, sem considerar se ele tem renda ou quão alta ela é. Esse princípio não leva em consideração o mínimo existencial nem as obrigações perante terceiros, tampouco está conforme o Princípio do Estado Social (TIPKE, 1999, p. 17).

Já segundo o Princípio da Equivalência (*Äquivalenzprinzip*), por sua vez, o cidadão deve compensar o Estado em quantia equivalente ao custo que causou ou ao benefício que dele obteve. O princípio em tela também não considera o mínimo existencial, tampouco leva em consideração as relações familiares e outros encargos inevitáveis. Não pode ser implementado porquanto impossível calcular o encargo causado ao Estado ou quantificar o benefício gozado. Qual benefício tem, por exemplo, o cidadão individualmente considerado a partir da atuação do Ministério do Exterior, das Forças Armadas, da Polícia, etc.? (TIPKE, 1999, p.17)

Por fim, o Princípio da Capacidade Contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*). Tal princípio é atualmente reconhecido a nível mundial como sendo o princípio

11 "Auch die Gesamtsteuerlast muß, zumal in einem Rechtsstaat, gerecht auf die Bürger verteilt werden. Die Gerechtigkeitsfrage stellt sich nämlich vor allem dann, wenn eine Mehrzahl von Menschen darauf angewiesen ist, die Lasten oder Ansprüche, die mit dem Zusammenleben in einer Gemeinschaft verbunden sind, zu verteilen (Verteilungsgerechtigkeit, iustitia distributiva, distributional equity). Auch im Steuerrecht dürfen daher nicht beliebige Normen in den Rang des Rechts erhoben werden. Dem noch nicht gänzlich überwundenen Steuerrechtspositivismus oder Steuerrechtsnihilismus muß eine Besteuerungs- und Steuerethik entgegengesetzt werden (...)"

fundamental adequado para todos os impostos fiscais, não os extrafiscais (*Lenkungssteuern*) (TIPKE, 1999, p. 17).

Sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, princípio fundamental da tributação, prossegue Tipke (1999, p.18, tradução nossa)

O Princípio da Capacidade Contributiva é o único princípio fundamental que reúne todos os direitos fundamentais das constituições dos Estados Democráticos Sociais. Ele é também geralmente aceito como adequado. Ninguém deseja sofrer uma exação mais forte do que outros na mesma situação econômica; A mesma preocupação deve-se também conceder aos outros.¹²

O Estado, enquanto ente hábil a promover e fomentar a vida harmônica em sociedade, demanda de cada componente da comunidade, de acordo com a possibilidade de cada um, uma contribuição – expressão de um dever ético e moral – para financiar as suas atividades. Desta forma, resta evidente que, ao eximir injustamente determinada parcela da população do dever fundamental de contribuir para seu funcionamento, o Estado incorre em um comportamento imoral e antiético, porquanto viola o princípio fundamental da capacidade contributiva na tributação, rompendo com os ditames de solidariedade e impondo aos demais contribuintes uma sobrecarga tributária.

2. O Imposto de Renda sob uma perspectiva doutrinária, histórica e socioeconômica

A lata compreensão da problematização abordada neste trabalho passa necessariamente pela análise histórica e conceitual do imposto sobre a renda. Assim sendo, este capítulo se ocupa de apresentar uma breve síntese da evolução histórica de tal imposto. Tal abordagem não tem, por óbvio, o objetivo de esgotar o tema, visto que não é central para o que aqui se propõe.

Em seguida, apresenta, a partir de um prisma dogmático, os principais conceitos encontrados na doutrina tributária para, a partir daí, abordar os aspectos socioeconômicos.

¹² “Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist das einzige Fundamentalprinzip, das allen Grundrechten von Verfassungen sozialer Rechtsstaaten gerecht wird. Es wird auch allgemein als sachgerecht akzeptiert. Niemand möchte stärker belastet werden als andere in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen; das gleiche Anliegen muß er dann aber auch anderen zugestehen.”

Por fim, serão analisados especificamente a Lei Federal 9.249/1995, a qual, em seu artigo décimo, isentou a distribuição de lucros e dividendos da incidência do imposto de renda, como também os projetos de lei que falharam ao tentar reverter a situação.

2.1 Breve Síntese Histórica do Imposto de Renda

O advento e desenvolvimento de um imposto sobre a renda se deu apenas recentemente na história da tributação. De certa forma, pode-se explicar a tardia criação do referido imposto pelo fato de que, embora alguns pesquisadores apontem indícios de um imposto sobre a renda em Florença, na Itália, já no século XV, até a Idade Contemporânea, os Estados, personificados na figura do Príncipe, auferiam receita precipuamente através da exploração do próprio patrimônio.

Entretanto, é geralmente aceita pela doutrina a tese de que a origem do imposto sobre a renda remonta à Inglaterra do final do século XVIII. Envolvida em uma guerra contra a França de Napoleão Bonaparte, e ameaçada pelos avanços militares alcançados por este regime, o Estado inglês necessitava de recursos financeiros para fazer frente às despesas com o conflito.

Desta forma, depois de um imenso esforço político do primeiro-ministro britânico William Pitt, e não sem igual resistência de alguns parlamentares daquele país – dado o contexto do liberalismo clássico que imperava durante a industrialização da Inglaterra – não restou ao parlamento alternativa senão a introdução do Imposto de Renda. A lei que instituiu o mencionado imposto data de 9 de janeiro de 1799 [CITATION Cri14 \l 1033]. A importância do tributo foi tamanha para a derrocada de Napoleão pelos Ingleses que Aliomar Baleeiro (1938) afirma que “Napoleão não foi derrotado por Wellington. Venceu-o o imposto de renda imaginado por Pitt”.

Não obstante, e diante da já aludida resistência encontrada pelo Primeiro-ministro no parlamento britânico, o Imposto de Renda ficou marcado como um imposto de guerra. Assim, consumada a vitória e cessado o conflito no ano de 1815, tal imposto foi suspenso a partir do ano seguinte, só tendo voltado definitivamente a

ser cobrado em meados daquele século. Neste segundo momento, o Imposto de Renda teve sua instituição aperfeiçoada através da adoção de características tais como a progressividade, a isenção e a dedução de despesas familiares na apuração do *quantum* a ser pago[CITATION Cri14 \l 1033].

Os demais países europeus logo seguiram o exemplo inglês. Em 1864 a Itália instituiu um imposto sobre os proventos do comércio, indústria e profissões chamado de *Imposta sui redditi della ricchezza mobile*, o qual incidia sobre as rendas mobiliárias de qualquer natureza. Em 1891 foi a vez da Alemanha adotar um imposto sobre a renda progressivo. A França, por sua vez, só veio a adotar tal imposto em 1916, durante a Primeira Guerra Mundial [CITATION Cri14 \l 1033].

No contexto pátrio, o caminho até o estabelecimento do imposto de renda não foi menos tortuoso que o inglês. A primeira disposição neste sentido se deu ainda no reinado de D. Pedro II, através da Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843. Tal lei instituiu em seu art. 23 um imposto sobre os vencimentos percebidos dos cofres públicos. Contudo, o decreto que regulamentava a cobrança do referido imposto encontrou forte resistência da sociedade, o que levou, por fim, à revogação imediata de tal ato[CITATION Cri14 \l 1033].

Ainda durante o período imperial, o imposto sobre os vencimentos voltou a ser instituído em 1867 juntamente com o imposto pessoal, devido a necessidades orçamentárias no contexto da Guerra do Paraguai. O imposto pessoal aplicava-se às pessoas por suas “casas de habitação”, próprias ou alugadas, ainda que nelas não morem. Portanto, tratava-se de um imposto patrimonial que muito se assemelha ao atual Imposto Predial e Territorial Urbano [CITATION Cri14 \l 1033].

A partir de então, o imposto sobre os vencimentos foi suspenso e reintroduzido várias vezes no Brasil, até sua supressão definitiva em 1910.

Durante a República, várias foram as tentativas – infrutíferas, todavia – perpetradas por deputados e ministros da Fazenda para se instituir o imposto de renda. Interessante perceber, aqui, que já nesta época destacava-se nas falas dos defensores da instituição do referido imposto sua capacidade para realizar de forma mais efetiva a justiça tributária, distribuindo de forma proporcional o ônus do custeio das atividades estatais entre os contribuintes.

Neste sentido, o jurisconsulto financista Honório Augusto Ribeiro afirmou que “entre nós, atenta a excessiva elasticidade, que se tem dado às contribuições indiretas, é indispensável, é urgente (...) a criação do imposto sobre a renda, não só para corrigir as desigualdades provenientes daquele abuso (...)”. Consoante foi também a expressão do deputado Serzedelo Corrêa, integrante da Comissão do Orçamento em 1896, ao assim dizer: “Pensa esta comissão que o imposto sobre a renda é um corretivo para compensar as desigualdades das taxas indiretas”[CITATION Cri14 \l 1033].

As propostas de instituição do mencionado imposto já eram marcadas, naquele período, pela característica da generalidade. Desta forma, o imposto sobre a renda alcançaria também a distribuição de lucros e dividendos, como pode-se ver, entre outros, a partir do excerto do relatório elaborado por Ruy Barbosa: “O imposto incidiria sobre as rendas provenientes de propriedades imóveis, do exercício de qualquer profissão, arte ou ofício, de títulos ou fundos públicos, **ações de companhias** (...)” (NÓBREGA, 2014, grifo nosso).

No entanto, a oposição foi sendo paulatinamente aplacada, tanto pelos sucessivos embate políticos, quanto pelo notável sucesso de outros países com a arrecadação a partir do imposto sobre a renda. Destarte, o imposto de renda foi finalmente instituído no Brasil a partir da Lei Federal 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Assim, naquele momento criou-se no país um imposto geral que tributaria efetivamente a renda. Até então, havia existido apenas tributações pontuais sobre a renda, sem estrutura própria para sua administração, como o imposto sobre vencimentos, imposto sobre dividendos e o imposto sobre lucros.

O imposto de renda, tal qual instituído pela Lei 4.625/22, abrangia em sua base de cálculo todas as rendas, independentemente de sua origem. Ademais, era progressivo e tinha uma faixa de isenção para aqueles indivíduos que percebiam não mais que seis contos de réis. O lançamento de tal imposto dava-se por declaração.

Portanto, percebe-se que o arquétipo geral do imposto de renda instituído em 1922, assim como seus precursores desde o tempo de império, não era muito diferente do que vigora até hoje, exceto pelo fato de que, atualmente, não incide sobre a distribuição de lucros e dividendos.

É importante destacar, contudo, que, durante a maior parte do tempo em que o imposto de renda tem sido aplicado no Brasil, sua apuração se dava de forma cedular. É dizer, os rendimentos eram classificados em categorias sobre as quais aplicavam-se taxas distintas, as quais foram progressivas nos anos de 1924 e 1925, mas proporcionais nos anos posteriores. Neste último modelo, aplicava-se também uma taxa progressiva sobre o montante global, perfazendo, desta forma, o que se chama de um sistema misto[CITATION Cri14 \l 1033].

2.2 Análise dogmática do Imposto de Renda

O Imposto de Renda (IR) tem sua previsão constitucional no art. 153, III da Carta Magna de 1988. O § 2º do referido artigo estabelece que o imposto em questão deve ser informado da generalidade, da universalidade e da progressividade.

A Constituição não apresenta, entretanto, definições para os conceitos de generalidade e universalidade; o conceito de tais princípios informadores do IR foram introduzidos pelo Código Tributário Nacional (CTN), no §1º de seu art. 43, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, *in verbis* [CITATION Bra66 \l 1033]:

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

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

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

A partir disso, parte dos doutrinadores considera que por generalidade deve-se entender que todas as rendas, não importando suas origens, devem estar sujeitas à tributação – o que inclui as rendas de origens ilícitas –, enquanto a universalidade daria conta da possibilidade de incidir o imposto de renda sobre fatos geradores sem se levar em consideração o local onde estes ocorreram – o que inclui a possibilidade de se tributar recebimentos ocorridos no exterior.

Já para outra parte da doutrina, da qual são adeptos Leandro Paulsen e Ricardo Alexandre¹³, entende que a generalidade “significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência” [CITATION Lea14 \l 1033]. A universalidade, por sua vez, é critério segundo qual o imposto de renda deve abarcar todas as rendas e proventos, a despeito de sua origem – ou seja, corresponde ao critério da generalidade proposto pela outra corrente doutrinária, como se pode compreender das palavras de (PAULSEN, 2014, grifos no original):

Outro critério a ser observado é a universalidade, segundo o qual o imposto de renda deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte. É este, também, o entendimento de DIFINI: “(...) universalidade significa incidir o tributo sobre todos os fatos descritos na hipótese de incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos). (...)”

Em face do critério constitucional da universalidade, ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada.

Nesta senda, PAULSEN (2014) relaciona ainda a tributação de rendas ainda que auferidas no exterior com o critério da extraterritorialidade.

A progressividade é uma expressão de justiça distributiva, segundo a qual, e neste ponto é uníssona a doutrina, o ônus tributário deve ser suportado maiormente por aqueles que apresentam também maior capacidade contributiva. Isto é dizer, na prática, quanto maior for a renda de determinado indivíduo, tão maior lhe será a alíquota a ser aplicada. Tal ideia está relacionada ao conceito econômico da utilidade marginal da renda.

A Constituição Federal destinou a competência para a instituição do Imposto de Renda à União, o que ocorreu por meio do Código Tributário Nacional (CTN). Em seus artigos 43 a 45, o aludido diploma legal a hipótese de incidência do tributo citado.

Nesta esteira, o CTN determina a hipótese de incidência, da qual surge a obrigação tributária, como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou

13 Ricardo Alexandre reconhece o dissenso doutrinário sobre a questão em sua obra, como em “É importante ressaltar que não existe uniformidade sobre a diferença entre universalidade e generalidade, pois, se para alguns autores a generalidade se refere à tributação de todos os rendimentos e proventos, e a universalidade impõe a tributação de todas as pessoas, para outros os conceitos são exatamente opostos. A conclusão, todavia, não muda: generalidade e universalidade impõem a tributação de todas as pessoas titulares da disponibilidade econômica ou jurídica (salvo as imunes) de quaisquer rendas ou proventos.” (ALEXANDRE, 2016)

jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Por renda deve-se entender “o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho”, enquanto proventos são “os acréscimos decorrentes de uma atividade que já cessou” [CITATION Lea14 \l 1033].

Embora caiba crítica a Leandro Paulsen pela falta de clareza e exatidão em sua definição de proventos, a definição legal parece mais que suficiente ao dispor, por exclusão, que provento é todo acréscimo patrimonial que não se encaixe na definição de renda de trabalho ou de capital, tal como um prêmio de loteria.

É digno de menção ainda que, por se tratar o fato gerador de um acréscimo patrimonial, verbas recebidas a título de indenização, por serem reposições a desfalques anteriormente sofridos, não são tributáveis.

Define-se disponibilidade econômica como a efetiva incorporação da renda ao patrimônio do indivíduo, tendo ele a faculdade de dela dispor. Já por disponibilidade jurídica, entende-se a existência de um direito não sujeito a condição suspensiva à aquisição patrimonial daquela renda, ou seja, a renda não está ainda efetivamente disponível, mas já existe um direito respaldado por um título de crédito, por exemplo.

O sujeito ativo do Imposto de Renda é a própria União, enquanto o sujeito passivo é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. O imposto em questão sujeita-se à anterioridade de exercício, mas está excetuado da regra da anterioridade nonagesimal.

Ademais, o imposto de renda tem fato gerador dito complexo. Com isto, quer-se dizer que sua ocorrência não se dá em um evento único, isolado, definido, mas que se verifica em múltiplas e periódicas sucessões ao longo de um dado período de tempo. Assim sendo, o aspecto temporal do supradito tributo é fixado pela lei, a saber, a 31 de dezembro de cada ano.

Por fim, o imposto aqui discutido está sujeito ao lançamento por homologação[CITATION Ale16 \l 1033], sem prejuízo de eventuais constituições suplementares de crédito *ex officio* pela autoridade fazendária, em casos de omissão ou insuficiência de pagamento. A base de cálculo dá-se pelo montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

De fundamental importância aqui é o entendimento de que o princípio da capacidade econômica, tido como o mais adequado para a realização da justiça tributária, como exposto anteriormente, se sustenta no tripé formado pelos atributos da generalidade, da universalidade e da progressividade[CITATION Bor16 \l 1033].

Convém ainda ressaltar as palavras dos professores Bruna Borba e André Coelho, segundo os quais a generalidade [CITATION Bor16 \l 1033]

É, portanto, o atributo do IRPF que cria obstáculos aos privilégios que, mesmo quando concedidos por lei, ferem os princípios da capacidade econômica e da igualdade fiscal.

Essa configuração do IRPF vem ao encontro, também, da teoria da interpretação econômica do fato gerador, visto que rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, independentemente da denominação ou da forma jurídica dada, se sujeitam à incidência do imposto.

Destarte, percebe-se que a isenção da partilha de lucros e dividendos do IRPF torna o imposto desconforme o critério da generalidade.

2.3 Aspectos Socioeconômicos do Imposto de Renda

O debate público em torno dos efeitos da política tributária em vigor em uma determinada sociedade, em particular no que concerne à distribuição da riqueza, não se circunscreve aos termos puramente jurídicos, mas adentra os campos social, econômico e, evidentemente, político, vez que este processo é indicativo da própria identidade da sociedade.

Thomas Piketty (2014, p. 27), naquela que desponta como sua *Magnum opus* – O Capital no Século XXI – destaca que

A história da distribuição da riqueza jamais deixou de ser profundamente política, o que impede sua restrição aos mecanismos puramente econômicos. (...) A história da desigualdade é moldada pela forma como os atores políticos, sociais e econômicos enxergam o que é justo e o que não é., assim como pela influência relativa de cada um desses atores e pelas escolhas coletivas que disso decorrem. Ou seja, ela é fruto da combinação, do jogo de forças, de todos os atores envolvidos.

Neste ponto do trabalho, convém destacar os aspectos econômicos do Imposto de Renda no Brasil, da forma como está implementado atualmente, embora sem intenção de converter-se em um trabalho com qualquer autoridade no campo da Economia Política, dada a complexidade do tema e por reconhecer que, para tal propósito, existem outras tantas fontes melhores e mais completas. Tal intenção não existe, antes de mais nada, por não ser o escopo principal do tema proposto.

Todavia, acontece que, naturalmente, as ciências sociais se comunicam, não sendo possível ignorar qualquer assunto por ser econômico demais para o Direito.

Pelo contrário, a interdisciplinaridade no campo das ciências humanas serve apenas a enriquecer o debate.

Feita essa breve introdução, é preciso, de antemão, firmar que a desigualdade na distribuição da riqueza não é essencialmente má, desde que fundamentada na utilidade comum (PIKETTY, 2014, p. 26). É dizer que, na medida em que incentive comportamentos que aproveitem ao interesse geral, que promova a melhor alocação dos recursos econômicos, a desigualdade é justificável e socialmente aceita.

Entretanto, quando as disparidades atingem níveis desproporcionais, claramente excessivos, elas assumem, antes de tudo, um papel de agente desestabilizador e ameaçam os valores inerentes às sociedades democráticas modernas, tais como a meritocracia (PIKETTY, 2014, p.9). Não é prudente, desta maneira, tomar esta mensagem por demasiadamente apocalíptica; a história do século passado mostra que a desigualdade da distribuição da riqueza foi característica perene nas tensões que conduziram o mundo às guerras e revoluções – quão surpreendente parece, dado o distanciamento histórico de hoje, a vitória dos bolcheviques em 1917.

No cenário nacional, é possível afirmar que uma das principais características da identidade brasileira é ter tido sua história marcada por uma intensa concentração de riqueza e de renda. Tal aspecto pode ser rastreado até a época colonial, momento em que sobressaía, quase que completamente, o capital fundiário nas mãos dos colonos senhores de engenho em uma sociedade predominantemente agrária (BORBA, *et al.*, 2016, p. 51).

Tamanha desigualdade é de fácil constatação ao se prestar à análise de indicadores como o índice de Gini. O referido índice, que leva o nome do matemático que o desenvolveu, o italiano Corrado Gini, embora sintético e pouco revelador da estrutura da desigualdade de um determinado país, é útil para determinados propósitos, como a verificação da evolução geral da desigualdade da distribuição de riqueza em um país em uma série histórica, por exemplo.

Para o Brasil, tal evolução se deu conforme a tabela 1, abaixo.

Algumas conclusões são possíveis ao se examinar a evolução do índice de Gini no Brasil. Uma delas é que o país experimentou uma forte redução da desigualdade nas últimas décadas após ter atingido um pico histórico no final dos anos 80 e começo dos anos 90. No começo dos anos 2000, esse movimento se deveu, entre outros aspectos, a uma política de transferência de renda e de valorização do salário mínimo levada a cabo pelo governo federal. No entanto, nos últimos anos da década atual, a redução aconteceu em um contexto de recessão econômica, que empobreceu a todas as classes indistintamente. Isto é, a desigualdade diminuiu, mas todas as pessoas ficaram, em média, mais pobres. Ademais, é imperioso notar que o ano de 2016 foi marcado por uma reversão desta tendência, observando-se, desta forma, um leve aumento no índice de Gini, suficiente para posicionar o Brasil como o décimo país mais desigual do mundo [CITATION OGL18 \l 1033].

Resta apenas esperar para saber como o mencionado coeficiente se comportará nos próximos anos, com a recuperação – desejada – econômica do país.

Deve-se destacar, entretanto, que os dados apresentados nas tabelas abaixo foram extraídos da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD), do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Como em qualquer pesquisa por domicílios, os dados alcançados como resultado padecem de um mal: baseiam-se em respostas imperfeitas, fornecidas por pessoas que, humanas, tendem a não considerar, por esquecimento, desconhecimento, ou mesmo propositadamente, todas as rendas auferidas durante determinado período, resultando em uma subestimação do total (BORBA, *et al.*, 2016, p. 50).

Tabela 1. Série histórica do Índice de Gini para o Brasil

<i>Ano</i>	<i>Índice de Gini</i>
2004	0,555
2005	0,548
2006	0,544
2007	0,531
2008	0,526

2009	0,521
2011	0,506
2012	0,505
2013	0,501
2014	0,497
2015	0,491
2016	0,525

Fonte: (IBGE)

A partir de uma abordagem diferente, levando-se em consideração a distribuição da renda pelos décimos da população, com referência ao ano de 2016, o que fornece uma melhor visibilidade da estrutura da desigualdade no país, temos que o décimo da população com os maiores rendimentos se apropriam de 43,4% da renda gerada no país. Esse valor pode ser grosseiramente aproximado a 3 vezes a parcela de renda que cabe aos 50% mais pobres da população. Se considerar-se, por comparação, o décimo da população com os menores rendimentos, tem-se que a estes cabe apenas 0,8% – praticamente, nada – da renda nacional gerada, o que é, sem sombras de dúvidas, alarmante (IBGE, 2017).

Esta distribuição escandalosamente desigual da riqueza não está muito distante daquelas verificadas na maioria dos países com economia de mercado. Em que pesem algumas variações – significativas – entre países, notadamente os países escandinavos, os mais iguais, esta dimensão de desigualdade parece ser a regra, seja nas américas, na Europa ou na Ásia (PIKETTY, 2014, p. 239).

Neste momento, impende fazer uma breve digressão a alguns conceitos básicos e fundamentais para o entendimento do restante desta seção.

Na seção anterior, foi apresentada a redação do art. 43, I do CTN, o qual define o fato gerador do Imposto de Renda como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como sendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Daqui em diante, quando falar-se em “renda do capital”, quer-se dar a compreender como sendo o produto auferido pelo proprietário do capital como consequência tão somente do fato de sê-lo, independentemente da denominação jurídica conferida ao resultado contábil. Nesta categoria, estão incluídos os aluguéis

pagos ao titular do bem, os juros, ganhos de capital, lucros, dividendos pagos ao titular de alguma forma de participação em uma sociedade empresarial, etc. Por sua vez, por “renda do trabalho” devem ser compreendidas quaisquer remunerações pagas a um indivíduo como contrapartida por uma atividade laboral, ou seja, por seu esforço organizado e subordinado para atingir determinado objetivo. Ai estão incluídas as rendas a título de salários, gratificações, bonificações, participações em lucros e resultados, etc. Ambas as definições têm por base os conceitos utilizados por Thomas Piketty (2014).

Isto dito, ao se estudarem os fatores que conduzem à desigualdade exacerbada da distribuição da riqueza, verifica-se que, embora a desigualdade das rendas do trabalho seja considerável, com uma tendência de agravamento do quadro, principalmente nos países anglo-saxões,

Na prática, a primeira regularidade observada quando se busca medir a desigualdade das rendas é que a desigualdade do capital é sempre mais forte do que a do trabalho. A distribuição da propriedade do capital e das rendas que dele provêm é sistematicamente mais concentrada do que a distribuição das rendas do trabalho (PIKETTY, 2014, p. 239).

Ainda segundo o trabalho de Piketty (2014, p. 31), a principal força de divergência, isto é, a força que impulsiona a uma concentração potencialmente infinita do capital, tal como vaticinado no século XIX por Karl Marx, através da famosa afirmação de que a burguesia cava sua própria cova, é a força $r > g$, onde r representa a taxa de rendimento do capital, e g a taxa de crescimento da economia.

Isto quer dizer que, quanto maior for a taxa de retorno do capital em relação à taxa de crescimento da economia, tão maior será a parcela da produção de um país que caberá aos detentores do capital. Com isso, cresce a importância do capital acumulado no passado na dinâmica da distribuição de renda, bastando que os detentores do capital poupem e reinvestam uma pequena parcela dos seus rendimentos para que seu patrimônio cresça a um ritmo maior do que a economia como um todo, retroalimentando este ciclo [CITATION Tho14 \l 1033]. As consequências desta lei são especialmente agravadas em países como o Brasil, que tem experimentado um baixo ritmo de crescimento – e até recessão – da economia nos últimos anos.

Um testemunho da enorme disparidade de renda existente no Brasil se dá através das estatísticas que mostram que a participação média da renda do trabalho

na renda nacional no país, para o período entre 1995 e 2014, foi de 55% [CITATION Ins182 \l 1033]. Para efeitos de comparação, tem-se que o valor médio desta medida para os países europeus foi entre 70% e 75% no início do século XXI (PIKETTY, 2014, p. 197). Embora seja possível argumentar que tal comparação é descabida, haja vista a diferença da realidade econômica brasileira em comparação com a europeia, percebe-se, todavia, que a participação da renda do trabalho no Brasil é também menor quando comparada com seus pares do BRICS¹⁴, à exceção da Índia.

Convém ainda mencionar que, de acordo com dados da *Penn World Table* [CITATION Fed181 \l 1033], o Brasil tem, comparativamente aos países europeus, uma maior participação do capital na renda nacional, à despeito de um estoque de capital significativamente menor – o estoque de capital do país, medido em anos da renda nacional, é da ordem de 4,5, enquanto este número flutua entre 5 e 6 para a maioria dos países europeus. Este resultado é produto de uma maior taxa de rendimento do capital deste lado do Atlântico¹⁵.

Com isso, tem-se que o capital nestas condições é, por si só, fecundo; basta ser herdeiro de um volume considerável de capital que o patrimônio se auto-reproduz.

Nesta esteira, um fato digno de menção e importante para a análise a que esse trabalho se propõe é que o escrutínio da estrutura patrimonial dos maiores detentores de capital revela que, à medida em que se percorre a hierarquia em direção ao topo, a partir do décimo, passando pelo centésimo até o milésimo mais ricos da população, verifica-se um progressivo predomínio dos ativos financeiros – ações e participações societárias – suplantando os bens imóveis na composição do patrimônio dos indivíduos (PIKETTY, 2014, p. 254).

Como se não bastasse a regra $r > g$, outra força de divergência identificada por Piketty (2014, p. 419) é que a taxa de rendimento do capital r trata-se apenas de uma taxa média; verifica-se na prática que referida taxa é diretamente proporcional ao capital inicial, é dizer, a taxa é tão mais alta quanto maior for o volume inicial

14 BRICS é um grupo político de cooperação formado por **B**rasil, **R**ússia, **I**ndia, **C**hina e **A**frica do **S**ul.

15 A participação do capital na renda nacional se dá pela equação $\alpha = r \times \beta$, onde “ r ” é a taxa de rendimento do capital e β a razão capital/renda. Piketty dá a essa equação o nome de primeira lei fundamental do capitalismo (PIKETTY, 2014, p. 57).

investido. Isto se dá, entre outras razões, pelo fato de que os maiores detentores de capital têm, via de consequência, melhores condições de suportar os encargos derivados da administração do patrimônio, tendo, a grosso modo, a possibilidade de recrutar intermediadores financeiros especialistas e mais preparados em identificar as melhores oportunidades para alocar o capital.

Ademais, não há evidências de que existam forças endógenas suficientemente capazes de reverter, ou sequer aplacar, a tendência de concentração do capital, como faziam acreditar os economistas otimistas do século passado. Uma análise detida do panorama histórico conduz à conclusão de que a reversão desta tendência de concentração patrimonial se deu, no XX, como decorrência unicamente dos choques políticos e econômicos causados pelas duas grandes guerras. Além disso, os níveis recordistas de desigualdades experimentados no período imediatamente anterior à Primeira Guerra Mundial, isto é, o final do século XIX e início do século XX, só não foram retomados na segunda metade do século XX devido às transformações ocorridas nas sociedades, do que resultou, principalmente, a adoção dos impostos progressivos sobre a renda e a herança, com taxas significativas [CITATION Tho14 \p 362 \l 1033].

Diante disso tudo, resta evidente a importância do papel desempenhado pelo imposto progressivo sobre a renda na estabilização das democracias no período pós guerras do século passado, como também o equívoco que é a completa isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos no Brasil e os riscos decorrentes deste ato, com potencial de agravar ainda mais a já caótica situação da distribuição de riqueza e renda no país.

Com isto, quebrou-se, na prática, o atributo de generalidade do referido imposto, subverteu-se o princípio da capacidade contributiva, isentando exatamente aqueles que tem as maiores condições de cumprir com o dever fundamental de contribuir para o financiamento do Estado. Ato contínuo, tendo o Imposto de Renda sido transformado em um tributo a ser suportado unicamente pelos assalariados (BORBA, *et al.*, 2016), restou abalada a moral tributária do Estado, fazendo crescer no “contribuinte comum” o sentimento de injustiça fiscal, o que, pode-se supor, abala igualmente sua intenção de comportar-se de maneira ética para com a Fazenda, como na já explicitada ótica do professor Klaus Tipke.

Assim, um dos únicos motivos imagináveis para se proceder a tal isenção seria por questões de política econômica. Aqui uma concessão deve ser feita; de fato, é razoável, e até desejável, que se busquem formas de incentivar o empreendedorismo, o dinamismo empresarial, o estímulo à produção, mas não é concebível que tal pensamento seja cabível também aos 1%, ou 0,1%, para os quais, aliás, a isenção pode revelar-se um empecilho para alocação ótima dos bens da economia.

Para cumprir os desideratos anunciados de política econômica, seria suficiente a adoção de uma taxa progressiva sobre os lucros e dividendos, com isenção, ou uma tarifa mínima, de registro, até um valor a ser determinado de rendas, com fins de atribuir-se ao processo uma transparência democrática.

2.4 A isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos

O advento da lei 9.249/95 trouxe consigo uma inovação na histórica fiscal brasileira ao inserir o país no seleto rol de nações – ao lado de Estônia e Eslováquia – que isentam totalmente do Imposto de Renda os dividendos recebidos pelos acionistas de empresas [CITATION Sil15 \p 17 \l 1033]. Este novo regime foi então implementado sob os argumentos de se simplificar os controles, inibir a evasão e estimular a atividade produtiva.

Desde então, tentou-se restabelecer o regime de tributação anterior através de uma série de iniciativas legislativas, sem sucesso, todavia, no que parece ter sido um reflexo do equilíbrio de forças em voga naquele momento entre os setores da sociedade, como já exposto anteriormente, prevalecendo, neste caso, o interesse daqueles que não queriam ser tributados.

Todavia, outros projetos de lei foram apresentados, notadamente os Projetos de Lei do Senado (PLS) de números 588, 616 e 639. A contar pelos diferentes matizes partidários dos políticos autores das propostas, todos com interesses similares, pode-se estar diante de um deslocamento no predito equilíbrio de forças atualmente.

O PLS 639, de autoria do Senador Otto Alencar, do PSD da Bahia, já retirado de tramitação pelo autor, previa a incidência do Imposto de Renda sobre os lucros e

dividendos a uma taxa única de 15%. A justificativa apresentada para o projeto era a de que, com a implementação da isenção em comento, deu-se margem “a planejamentos tributários nos quais a pessoa física cria uma empresa para fugir à tributação da tabela progressiva do Imposto de Renda” [CITATION Bra15 \l 1033]. No caso do PLS em tela, foi citado o exemplo de uma Pessoa Jurídica constituída unicamente com a finalidade de locação de imóveis próprios, situação na qual a empresa seria tributada apenas à taxa de 14,53% sobre a receita bruta, montante inferior, portanto, aos 27,5% que representam a última faixa do IRPF.

A justificativa apresentada para o projeto de lei em questão é razoável, porém peca pela superficialidade. É bem verdade que atualmente, no Brasil, vê-se um sem-número de casos em que personalidades, tais como artistas e jogadores de futebol, constituem empresas para firmar contratos com, por exemplo, clubes de futebol, cujo objeto é a prestação de serviços de caráter personalíssimo com vistas à elusão fiscal. Todavia, o projeto passa ao largo de questões como, entre outras, a concentração de renda e riqueza e a justiça fiscal. Ademais, para atender os ditames do Princípio da Capacidade Contributiva, o melhor seria se o texto previsse uma alíquota progressiva para o imposto, de forma a promover a redistribuição de renda, que se constitui em um desejável efeito extrafiscal do tributo em questão.

O PLS de número 588, por sua vez, de autoria do Senador Lindbergh Farias, do PT do Rio de Janeiro, também propõe uma taxa plana de 15% para incidência do IRPF sobre os lucros e dividendos distribuídos aos possuidores de participações em sociedades empresariais, com isenção para as empresas inscritas no regime de tributação Simples.

Referido projeto do Senador carioca fundamenta-se na regressividade do sistema tributário brasileiro, alegando que metade da arrecadação nacional se dá por meio de impostos sobre o consumo e serviços, enquanto os impostos sobre a renda representam 22% do total, o que penaliza especialmente a população mais pobre. Pelos valores apresentados no projeto de lei, o decil mais pobre da população do país gasta 32,8% dos rendimentos com impostos, enquanto para o decil mais rico este montante seria de 22,7%. Por fim, o projeto cita que a reinstituição da cobrança tem um potencial de arrecadação da ordem de 40 bilhões de reais por ano [CITATION Bra151 \l 1033].

O projeto do Senador Lindbergh Farias tem o inegável mérito de abordar a questão da progressividade e da justiça fiscal em sua fundamentação, como também de deixar isentas as empresas inscritas no Simples, como medida de política econômica capaz de incentivar o desenvolvimento do país. Todavia, falha por não propor uma taxa progressiva, com um valor considerável para o milésimo ou décimo de milésimo superiores da renda, o que seria de se esperar, dada a natureza dos argumentos apresentados. É de se destacar, também, o alegado montante renunciado pelo país com a isenção, 40 bilhões de reais, valor que poderia ser usado para promover as forças de convergência, ou seja, ações com o fito de reduzir a desigualdade de rendas, como, por exemplo, o investimento em educação, o que aumentaria a produtividade média do trabalhador e, *a fortiori*, a participação da renda do trabalho na renda nacional.

O PLS 616, do então Senador carioca Marcelo Crivella, do PRB do Rio de Janeiro, propõe uma tabela progressiva para incidência do IR sobre a distribuição de lucros e dividendos, com alíquota 0% para uma base de cálculo de até R\$ 120.000,00; 10% para uma base de cálculo entre R\$ 120.000,01 e 240.000,00; e 15% para valores acima de R\$ 240.000,00 [CITATION Bra152 \l 1033].

O projeto em comento apresenta um notável estudo na sua justificação, abordando, entre outros, a questão da justiça fiscal, da desigualdade da distribuição da renda, como também já refuta de antemão um argumento comumente utilizado pelos que se opõe a medida, de que haveria “bitributação”, vez que a empresa já recolheria o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. O presente trabalho abordará este ponto também no próximo capítulo.

3. Aspectos das teorias da Personalidade Jurídica e do Fato Gerador

Um argumento comumente utilizado na defesa da isenção da distribuição de lucros e dividendos da incidência do Imposto de Renda é que, na hipótese de ser o atributo aplicado em tal situação, haveria, então, a “bitributação”, pois já se prevê o recolhimento pela empresa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, que é calculado sobre o lucro auferido. Assim sendo, sustentam os adeptos dessa corrente de pensamento que, se a empresa já foi tributada em seus lucros, os sócios não poderiam também ser na distribuição deles.

A ideia se originou da Exposição de Motivos nº 325/95, relativa ao Projeto de Lei nº 126/95 que instituiu essa isenção, em que se defendia que a medida visava à integração completa entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários (BRASIL, 2018, p. 21).

Malfadado o argumento.

A princípio, impende, por rigor formal, esclarecer o equívoco ao se utilizar o termo “bitributação” no contexto em baila.

Geraldo Ataliba (2016, p. 66) define hipótese de incidência nos seguintes termos: “*A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento ‘pague’*”. Sobre o fato imponível, prossegue o aclamado doutrinador: “*há de ser um fato concreto, ocorrido hic et nunc, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde à ‘imagem abstrata’*” [CITATION Ata16 \p 67 \l 1033].

Convém ressaltar que o Código Tributário Nacional utiliza a expressão “fato gerador” para significar indistintamente tanto a hipótese de incidência quanto o fato imponível, cabendo à boa doutrina fazer a distinção.

Idealmente, da ocorrência do fato gerador, ou seja, da verificação na realidade – no mundo dos fatos – da hipótese abstrata descrita na lei instituidora de um tributo, deve decorrer apenas uma obrigação tributária. Entretanto, podem existir

situações em que da ocorrência de um fato gerador, surja mais de uma obrigação tributária. Neste caso, estar-se-á diante de um dos dois casos: *bis in idem* ou bitributação.

Ricardo Alexandre (2016, p. 334) conceitua *bis in idem* como sendo a situação na qual “o mesmo ente tributante edita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias decorrentes do mesmo fato gerador”. Ainda segundo o professor, a bitributação, a seu turno, “ocorre quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador” [CITATION Ale16 \p 335 \l 1033].

De pronto, percebe-se que na hipótese de incidência do IRPF sobre a distribuição de lucros e dividendos não pode ocorrer bitributação, vez que tanto o IRPF, quanto o IRPJ, têm o mesmo sujeito ativo, a saber, a União. Tampouco haveria de se falar em *bis in idem*, haja vista as obrigações tributárias incidirem sobre diferentes pessoas; o IRPJ sobre a empresa (pessoa jurídica) e o IRPF sobre a pessoa natural (pessoa física), personalidades que não se confundem, como será abordado a seguir.

Fábio Ulhoa Coelho (2013, p. 34), define o conceito de pessoa jurídica como sendo “o sujeito de direito inanimado personalizado”. Ainda nessa esteira, prossegue o doutrinador ao dizer que “as sociedades empresárias são sempre personalizadas, ou seja, são pessoas distintas dos sócios, titularizam seus próprios direitos e obrigações” [CITATION Fáb13 \p 28 \l 1033].

Não é exagero afirmar que o surgimento do conceito de pessoa jurídica foi um fator que revolucionou e impulsionou o capitalismo. Tal se explica pelo fato de que, tratando-se de duas personalidades distintas às vistas do ordenamento jurídico, isto é, a pessoa física do sócio e a pessoa jurídica da empresa em si, aquele que encontra-se em situação de decidir lançar-se ou não em uma empreitada empresarial, poderá fazê-lo com maior segurança, com risco calculado do empreendimento, pois saberá que, *a priori*, não responderá com seu patrimônio pessoal pelas dívidas da empresa, em caso de eventual desventura.

Consoante é o entendimento de Fábio Ulhoa Coelho (2013, p. 40), ao afirmar que

A participação societária, no entanto, não se confunde com o conjunto de bens titularizados pela sociedade, nem com uma sua parcela ideal. Trata-se, definitivamente, de patrimônios distintos, inconfundíveis e incomunicáveis os dos sócios e o da sociedade.

Pois assim sendo, conclui-se que respondem pelas obrigações da sociedade, em princípio, apenas os bens sociais. Sócio e sociedade não são a mesma pessoa, e, como não cabe, em regra, responsabilizar alguém (o sócio) por dívida de outrem (a pessoa jurídica da sociedade), a responsabilidade patrimonial pelas obrigações da sociedade empresária não é dos seus sócios.

Assim sendo, não é coerente supor que o isolamento patrimonial decorrente da personalidade jurídica, em relação às pessoas de seus sócios, é eficaz para limitar a responsabilidade pelas obrigações da empresa e, ao mesmo tempo, arguir o contrário para se eximir do dever de pagar impostos. Aliás, há de se inquirir se não são estas as mesmas pessoas que alegam a fragilização do instituto da pessoa jurídica diante dos incidentes de desconsideração da personalidade jurídica previstos em lei.

Ademais, a desoneração dos sócios e acionistas traz como consequência uma renúncia de receitas – na imagem abaixo¹⁶, uma despesa indireta denominada de “gasto tributário”. Dessa forma, o incentivo à economia pretendido pela isenção dos lucros e dividendos acarreta, por outro lado, uma redução das receitas públicas que produz uma redução recursos que impacta, negativamente, a economia.

16 Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/gastos-tributarios-2013-previsoes-ploa>>. Acesso em: 07/05/2018.

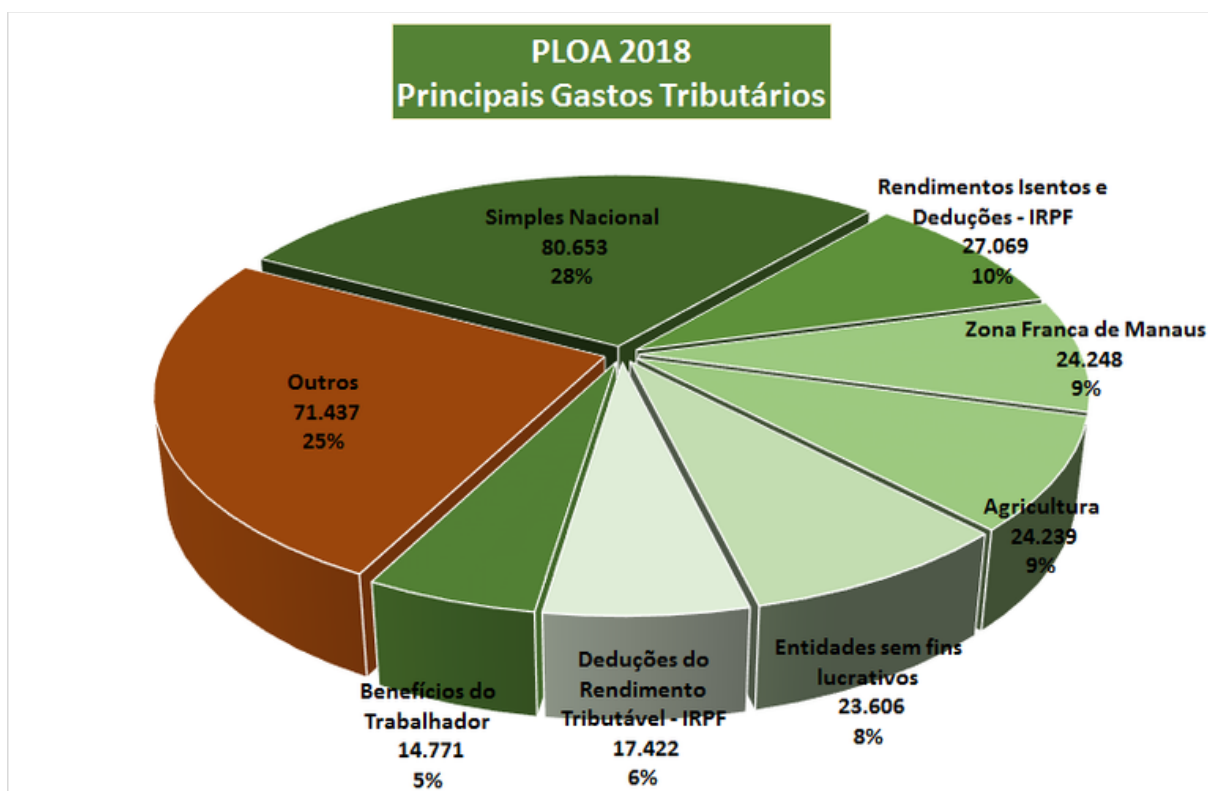


Figura 1. Renúncia de receitas

Conclusão: O restabelecimento do Imposto de Renda sobre lucros e dividendos como medida hábil a promover a justiça fiscal

Falar de tributação no Brasil, especialmente com uma perspectiva de majoração da carga tributária, é andar sobre terreno pedregoso. Atualmente, o debate público sobre o tema no país é dominado por posições vigorosamente antagônicas ao Fisco, fato agravado pela desconfiança geral da sociedade diante dos múltiplos escândalos com o dinheiro público revelados dia após dia.

São comuns argumentos de que a carga tributária no Brasil é demasiadamente elevada, que o brasileiro trabalha só para pagar impostos, que sobraria dinheiro se os políticos não roubassem. Há até impostômetros pelas ruas. Não é sem completa razão, pois há uma parte de verdade subjacente aos citados argumentos, mas, em que pese a utilidade do escrutínio saudável da arrecadação e das finanças públicas como um todo, em prol da transparência democrática, grande parte dos debates é conduzida lançando-se mão de argumentos superficiais, sem se

perquirir a estrutura interna, por assim dizer, do sistema tributário, e sem a preocupação com o embasamento em dados e estatísticas. Para piorar, eivado de dogmas políticos, o debate se torna uma conversa de surdos.

O imposto não é essencialmente bom ou ruim, como afirma Piketty (2014); tudo depende da forma como ele é aplicado, do acordo democrático para sua instituição e dos fins sociais perseguidos.

Todavia, um exame mais minucioso do tema desvela o impacto potencialmente devastador que tem uma medida legislativa equivocada em matéria tributária na conjuntura socioeconômica. Em um país em que os três centésimos mais abastados da população concentram nada menos que 14% da renda total produzida no país e 22,7% do estoque de capital [CITATION Bra152 \l 1033], isentar estes rendimentos da aplicação do Imposto de Renda, beneficiando maioritariamente exatamente essa parcela da população, não parece ser uma medida conforme os ditames da justiça fiscal, expressa através do princípio da capacidade contributiva. Tais conclusões estão além de qualquer posicionamento político.

Esta deliberação, não obstante a significativa renúncia fiscal que acarreta, põe à prova os valores de meritocracia e a própria estabilidade da sociedade e do sistema econômico.

A partir deste prisma, pode parecer que este prognóstico é demasiado apocalíptico. Todavia, convém lembrar que não é menos surpreendente, ao se olhar a partir do distanciamento histórico atual, a vitória bolchevique em 1917 e as várias revoluções que aconteceram pelo planeta no século retrasado, precisamente em contextos de desigualdades extremas, para as quais o mundo parece caminhar novamente.

O capitalismo, regido pela lógica do incentivo ao consumo, da acumulação, da desigualdade, do esgotamento dos recursos naturais – o que nos ameaça a todos o futuro –, está longe de ser o sistema econômico ideal. Todavia, é o sistema que permitiu à humanidade os maiores avanços de sua história.

Por isso mesmo, enquanto não se dá sua superação, muito embora já desponte no horizonte a esperança de dias melhores, através de inovações que tem o potencial de substituir, ou aperfeiçoar, o regime econômico atual, tais como o

consumo colaborativo, ou economia compartilhada, que inverte a lógica e os valores fundamentais para o sistema capitalista, compete à sociedade buscar formas de regulá-lo e aperfeiçoá-lo, retomando as rédeas do desenvolvimento econômico segundo uma utilidade comum.

Portanto, urge a restauração da incidência do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos das empresas aos titulares das participações. Idealmente, esta instituição deve atribuir alíquota zero à primeira faixa de tributação, de forma a incentivar o desenvolvimento das pequenas empresas, e adotar alíquotas progressivas com taxas significativas para os centésimos, ou até mesmo milésimos, das maiores rendas, com vistas a acentuar o caráter extrafiscal do imposto, promovendo a redistribuição de renda e contendo a concentração patrimonial – até porque, dado o pequeno volume de base de contribuintes nesta situação, a arrecadação nesta faixa não deverá ser significativa.

Acredita-se que um exame mais detido sobre as faixas de rendimentos tributáveis e as taxas que lhes deverão ser aplicáveis, podem otimizar a arrecadação e a redistribuição de renda.

Referências

- ABRAHAM, M. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- ALEXANDRE, R. **Direito Tributário - Esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Editora Forense, 2016.
- ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- BALEEIRO, A. **O Imposto sobre a Renda**. Salvador: Editora Baiãna, 1938. 263 p.
- BEREJO, Á. R. EL SIGNIFICADO JURÍDICO DEL DEBER CONSTITUCIONAL DE PAGAR IMPUESTOS. **Revista de Direito Tributário**, n. 113, jul. 2011. 13-30.
- BORBA, B. E. et al. **Distribuição e redistribuição de renda: Um ideal possível por meio da tributação**. Recife: Editora UFPE, 2016. 113 p.
- BORBA, B. E.; COELHO, A. F. C. Imposto de renda da pessoa física, isonomia e capacidade econômica: analisando o atributo da generalidade.

Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, vol. 3, n. 2, maio/ago 2016. p. 199-223.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. [S.l.]: [s.n.], 1988.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 588, de 2015. **Altera o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para tributar os lucros e dividendos recebidos de pessoas jurídicas.**, 09 ago. 2015.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 616, de 2015. **Altera o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para dispor sobre a incidência do Imposto de Renda sobre os lucros ou dividendos distribuídos a beneficiário pessoa física nos casos em que especifica.**, 16 set. 2015.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 639, de 2015. **Altera o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para dispor sobre a incidência do Imposto de Renda relativamente aos lucros ou dividendos distribuídos pela pessoa jurídica.**, 23 set. 2015.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2018**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>>

COELHO, F. U. **Curso de direito comercial, volume 2: direito de empresa**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, v. 2, 2013.

ESPAÑA. **Constitución Española**. [S.l.]: [s.n.], 1978.

FEDERAL RESERVE BANK OF ST. LOUIS. **Capital Stock at Constant National Prices for Brazil**. Disponível em: <<https://fred.stlouisfed.org/series/RKNANPBRA666NRUG>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

FIORAVANTI, M. **Los derechos fundamentales: Apuntes de historia de las constituciones**. Madrid: Editorial Trotta, 2000.

HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. **El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos**. Tradução de Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Vientiuno Editores, 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **PNAD Contínua 2016: 10% da população com maiores rendimentos concentra quase metade da renda**, 01 dez. 2017. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2013-agencia-de-noticias/releases/18376-pnad-continua-2016-10-da-populacao-com-maiores-rendimentos-concentra-quase-metade-da-renda.html>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Índice de Gini da distribuição do rendimento mensal das pessoas de 15 anos ou mais de idade, com rendimento - Série Histórica**. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5801>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

INSTITUTO LIBERAL. **A participação da renda do trabalho no Brasil é baixa?** Disponível em:

<<https://www.institutoliberal.org.br/blog/economia/participacao-da-renda-trabalho-no-brasil-e-baixa/>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

ITALIA. **Costituzione della repubblica italiana**. [S.l.]: [s.n.], 1947.

MARQUES, L. N. **Uma teoria constitucional do tributo: direitos e deveres fundamentais**. Belo Horizonte: Forum, 2011.

MOTTA, M. M. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. **Âmbito Jurídico**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252#_ftnref22>. Acesso em: 22 jun. 2017.

NÓBREGA, C. B. D. História do Imposto de Renda no Brasil, Um Enfoque da Pessoa Física. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2017.

NABAIS, J. C. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NABAIS, J. C. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. [S.l.]: Faculdade de Direito Mackenzie, v. 3, 2002.

O GLOBO. Brasil é o 10º país mais desigual do mundo. **O GLOBO**. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/brasil-o-10-pais-mais-desigual-do-mundo-21094828>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário: completo**. 6ª. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2014.

PIEROTH, B.; SCHLINK, B. **Direitos Fundamentais**. Tradução de António Franco e António Francisco de Sousa. 1ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIKETTY, T. **O Capital no Século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SILVA, J. M. P. Q. E. et al. **Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil: Uma perspectiva comparada**, nov. 2015. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2015_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all>. Acesso em: 10 out. 2017.

SILVA, V. A. D. **Direitos Fundamentais**. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

TIPKE, K. **Besteuerungsmoral und Steuermoral**. Düsseldorf: Westdeutscher Verlag, 1999.