

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

Carlos Roberto Holanda Alves

Um caráter odioso da tributação brasileira:

Lei nº 9.249/1995 e justiça fiscal uma harmonização improvável

RECIFE, 2018

O caráter odioso da tributação brasileira:

Lei nº 9.249/1995 e justiça fiscal uma harmonização improvável

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. .

Orientador

Avaliador

Avaliador

Sumário

1. Introdução	7
2. Princípios	8
2.1 Princípios Tributários	9
2.2 Princípio da Isonomia e Princípio da Capacidade Contributiva	10
2.3 Princípio da Progressividade e Princípio da Vedação ao Confisco	12
3. Justiça	15
3.1. Justiça social e impostos	15
3.2. Capacidade Contributiva, progressividade e justiça social	16
3.3. A repulsiva tributação brasileira	19
4. Repulsa	23
4.1 Um caráter odioso da tributação brasileira	23
5. Conclusão	30
Bibliografia	33

AGRADECIMENTO

Aos meus amigos, principalmente àqueles que escutaram pacientemente meu repúdio ao sistema tributário brasileiro e aturaram-me durante esses últimos anos.

Em especial a Guilherme, pelas ótimas e fundamentais indicações de leituras; a Almir e Fábio, pela paciência que sempre têm com as minhas indignações impotentes e por sempre contribuírem para tornar meu pensamento mais sensato e reflexivo; e a Michely, pela duvidosa honra de dividir a existência comigo, o que faz prova de sua enorme paciência e discutível discernimento sobre o melhor para si, com ela aprendo diariamente sobre sociologia, sobre amor e sobre a boa vontade com o outro, te amo gata!

Agradeço à minha família, nas pessoas especiais de Adalgisa, André e Sônia, por todo o carinho e amor dispensados, eles provam que todos os verdadeiros presentes são imerecidos.

Por fim, dedico essa dissertação a Isadora, que mostrou como o amor pode anteceder o conhecer e como a vida é surpresa e deslumbramento.

RESUMO

O artigo 10 da Lei nº 9.249/1995 concede isenção do imposto de renda incidente sobre a distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas das pessoas jurídicas. A discussão sobre a tributação (ou não) desse tipo de rendimento é um assunto central atualmente, pois, diante da regressividade de nosso sistema tributário, tal benefício precisa ser revisto como forma de aumentar o grau de justiça de nossa tributação. Nesse trabalho, pretende-se problematizar a justiça fiscal da concessão desse benefício tributário. Faremos isso a partir da análise da compatibilidade da isenção à distribuição de lucros e dividendos com os princípios tributários que orientam a instituição dos impostos em nosso país, levam-se em consideração, ainda, as funções que a tributação desempenha na sociedade, principalmente em seu aspecto extrafiscal..

PALAVRAS-CHAVE: tributação, justiça fiscal, função extrafiscal, isonomia tributária, capacidade contributiva, isenção, lucros e dividendos.

1. Introdução

Este trabalho pretende expor o caráter desleal do sistema tributário brasileiro, que formalmente prega a justiça na tributação, o respeito à capacidade contributiva e o intuito de diminuir as desigualdades econômicas; mas materialmente ignora as formas mais rudimentares de justiça tributária, pois onera mais os assalariados, é claramente regressivo e, assim, afasta-se de uma tributação justa e razoável.

Não se discute a necessidade do cidadão pagar as exações impostas, com vistas ao financiamento das atividades estatais. Todavia, sublinha-se como a tributação brasileira redundante no aprofundamento da desigualdade, haja vista ser a carga tributária imposta aos mais pobres proporcionalmente maior do que aquela imposta aos mais ricos, resultado regressividade de nossa tributação.

O presente trabalho pretende, portanto, apresentar a isenção incidente sobre o recebimento de lucros e dividendos como uma das características que aprofundam a desigualdade no país, além de expressar um exemplo de nosso “apartheid fiscal”.

Assim, divido o trabalho em três partes, na primeira parte do texto, elenco alguns princípios centrais para o sistema tributário, e para este trabalho, com a pretensão de defini-los e realçar seus direcionamentos. Sirvo-me deles para dimensionar o afastamento entre o atual quadro tributário nacional e a noção de justiça fiscal estampada na Constituição Federal de 1988.

Na segunda parte do trabalho problematiza-se a relação entre justiça tributária e progressividade, apresentando a progressividade como uma das faces da justiça tributária em um Estado Fiscal Social, ou seja, um Estado que vise garantir e promover substancialmente os direitos sociais constitucionalmente celebrados.

Para que tal Estado efetive-se, faz-se necessário que os serviços por ele prestados sejam financiados prevalentemente por aqueles que apresentam maiores sinais de riqueza, e dessa forma promover a distribuição da renda e da riqueza produzida. Ora, apenas essa distribuição se apresenta como uma justificativa moral válida à intervenção do Estado no patrimônio do particular.

Na terceira, e última parte do texto, mostro como a Lei 249/1995, ao isentar do Imposto de Renda a tributação os lucros e dividendos distribuídos a acionistas de empresas e

os juros sobre o capital próprio, criou uma situação de apartheid fiscal¹, pois, além de consolidar um quadro de subtributação, permitiu a determinados setores sociais, médios e de cume, esquivar-se legalmente das exações que deveriam e poderiam suportar.

2. Princípios

Os fundamentos que norteiam o sistema tributário pátrio se encontram no Código Tributário Nacional de 1966 e na Constituição Federal de 1988. O Código Tributário Nacional definiu normas de ordem técnica e estabeleceu a dinâmica do nosso Direito Tributário. Os tributos ali apresentados são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. É neste código que está presente a definição da unidade fundamental da estrutura tributária, conforme pode-se constatar da leitura do artigo 3º, do Código Tributário Nacional:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ao contrário do Código Tributário, que aborda aspectos técnicos de administração tributária, a Lei Maior se concentra em escolhas políticas. As bases que norteiam o Sistema Tributário Nacional devem ser entendidas sob o paradigma político e histórico no qual a Constituição Federal se inseriu. A Constituição de 1988 é progressista. Ela leva em conta a formação econômica heterogênea do Brasil, processo que se traduziu ao longo dos séculos em extrema desigualdade social e vastíssima concentração de renda e riqueza. A erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais são declaradas como objetivos a serem alcançados pelo país. Similarmente, um extenso rol de direitos sociais é consagrado. Este rol inclui: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados.

O sistema tributário é um elemento fundamental para que tais objetivos sejam alcançados e tais direitos garantidos. Em primeiro lugar, ele deve gerar recursos para financiar o Estado na execução das políticas públicas que visam concretizar os direitos sociais. Em segundo lugar, ele próprio deve ser utilizado como ferramenta para melhor a distribuição de renda e riqueza no país.

Para que exista compatibilidade entre o modelo de atuação do setor público esboçado na constituição e o Sistema Tributário Nacional, o próprio não deve entrar em conflito com os objetivos ali assumidos. Dito de outro modo, como a distribuição do ônus tributário se liga

diretamente com o problema da desigualdade social, a estrutura tributária deve orientar-se no sentido de retirar uma renda maior daqueles localizados no topo da pirâmide econômica e direcionar esses recursos para a sua base, no mais das vezes na forma de serviços prestados àqueles que de outra forma não poderiam financiá-los.

Dessa forma, para atender aos fins expostos, dever-se-ia adotar um sistema tributário prevalentemente progressivo, em detrimento da regressividade, sempre atento à capacidade contributiva individual, como estampado na Constituição Federal de 1988. O que, infelizmente, como demonstraremos, não ocorre no país.

2.1 Princípios Tributários

Os princípios, inseridos na Constituição da República, visam animar todo o ordenamento jurídico, todos aqueles que direta ou indiretamente manejam as leis devem aplicá-las, interpretá-las ou criá-las, com vistas a dar concretude a esses princípios. Assim, os legisladores, das três esferas estatais, no momento de confeccionar a ordem legal, devem pautar-se pelos princípios.

Os princípios tributários, por seu turno, igualmente atuam condicionando o legislador, que deverá adequar as exações de forma a não torná-las excessivas (princípio da razoabilidade), tampouco comprometa o exercício de direitos ou inviabilize uma atividade profissional (princípio do não-confisco).

O conceito de justiça tributária encontra seu lastro e fundamento na Constituição Federal, que estampa vários e relevantes princípios tributários. Dessa forma, tenta-se ancorar, fixar, um entendimento, criar um espírito, que irradiará por e moldará o ordenamento jurídico, nesse sentido, conforme Celso Antônio Bandeira de Melo:

... o princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondos-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.¹

Por seu turno, Ronald Dworkin, assim externa sua compreensão sobre os princípios:

¹ BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Malheiros, 33ª Edição, 2016. p. 62

Denomino “princípio” um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.²

Logo, apenas por meio da compreensão do conteúdo e da amplitude dos princípios pode-se entender as diversas normas que compõem um determinado ramo do direito. Os princípios que serão abordados tocam diretamente a questão da justiça tributária, neles releva-se e revela-se a importância de tributar em consonância com a capacidade contributiva do cidadão, tributar em proporção maior aqueles que possuem mais renda e patrimônios, aqueles que indiscutivelmente manifestarem maior riqueza.

Dessa forma, para uma melhor compreensão da discussão que será exposta no trabalho, serão minudenciados alguns princípios que estariam mais diretamente ligados à ideia de Justiça Fiscal e de progressividade.

2.2 Princípio da Isonomia e Princípio da Capacidade Contributiva

De acordo com Rui Barbosa, na sua conhecida “Oração aos moços”:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos como se todos se equivalessem³⁴

Assim, de imediato percebe-se a acepção dupla do princípio da isonomia, ou seja, a existência de uma acepção horizontal e uma outra vertical. Todas as pessoas que se encontram em um mesmo nível de renda, numa mesma situação econômico-jurídica, devem ser tratadas da mesma forma, esta é a acepção horizontal da isonomia.

Por outro viés, a acepção vertical da isonomia orienta-se àquelas pessoas que se encontram em níveis distintos, em situações econômico-jurídicas diferentes, nestes casos as pessoas devem ser tratadas de maneira desigual, apenas na medida de suas diferenças.

² DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 36.

³ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro, Casa de Rui Barbosa, 1949, pp. 33 e 34

Na seara tributária o princípio da isonomia encontra sua precisa expressão no princípio da capacidade contributiva, expresso no artigo 150, II, da Constituição Federal:

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

(...)

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

Já o princípio da capacidade contributiva visa ordenar a igualdade material do imposto, bem como estabelecer um critério de gradação ou limites de tributação, dessa maneira pretende-se estabelecer critérios fundamentais para viabilizar uma justa tributação.

A capacidade contributiva apresenta-se como um princípio que regula o exercício do poder estatal e nos dá suporte para aferir a legitimidade de uma exação. O artigo 145, §1º, da Constituição Federal, determina ao legislador sua adoção sempre que possível, *in verbis*:

Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, o *quantum* a ser direcionado ao Estado será definido por dois fatores: a alíquota e a base de cálculo. A base de cálculo consiste no bem consumido, ou na renda ou patrimônio do contribuinte; estes aspectos consistem em manifestações de riqueza.

Logo, avaliar a riqueza do contribuinte, nada mais é que observar a base de cálculo. Nesse sentido a alíquota deve variar de acordo com o tamanho da riqueza tributada, ou seja, a alíquota deve variar de acordo com a variação da base de cálculo. Dessa forma, respeita-se o mandamento do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, uma vez que se pessoaliza a exação.

Contudo, apesar de louvável sua presença em nossa Carta Maior, deve-se atentar para o fato de nosso legislador constitucional ter estampado uma escolha restritiva, uma vez que de maneira expressa, apenas impõe o princípio da capacidade contributiva aos impostos, e

não aos tributos, haja vista que qualquer tributo, sempre que possível claro, deveria sofrer a influência benfazeja desse princípio.⁴

Percebe-se, dessa forma, que a própria ideia de igualdade, no concernente ao campo tributário, apenas efetiva-se por intermédio do real exercício do princípio da capacidade contributiva. Pois, apenas a partir do momento em que as necessidades básicas, comuns a todos, estão garantidas, dever-se-á tratar de maneira desigual os cidadãos, ou seja, as discriminações tributárias deverão incidir, de forma crescentemente gravosa, sobre os recursos marginais, quanto mais afastado do núcleo que corresponde às necessidades básicas, quanto mais periférico o recurso, maior deverá ser o gravame suportado.

A capacidade contributiva deve ser compreendida sob dois aspectos, o primeiro objetivo, ou absoluto, e o segundo subjetivo, ou relativo. Em seu aspecto objetivo, a capacidade contributiva consiste na existência de um grau de riqueza que deva ser tributada, nesse momento sobreleva-se seu aspecto de pressuposto para a tributação; no seu aspecto subjetivo, ou relativo, determina-se sobre que parcela da riqueza recairá a exação, estabelecendo-se, nesse momento, os critérios de gradação e limites de tributação.

Assim, ao mover-se no espaço criado pelos aspectos acima descritos, que se apresentam como balizas ao poder estatal, será respeitada a isonomia vertical, ou seja, será observado o devido tratamento desigual aos desiguais, na estrita medida de suas desigualdades.

2.3 Princípio da Progressividade e Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio da progressividade consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota aplicável, na medida em que há o aumento da base de cálculo. Dessa forma, as alíquotas aumentam à medida que a base de cálculo aumenta, e são fixadas em percentual variável. Logo, facilmente se percebe que o valor da exação aumenta de maneira proporcionalmente superior à ampliação da riqueza. Assim, aqueles que apresentam capacidade contributiva maior contribuirão em proporção superior. De acordo com Leandro Paulsen o princípio da progressividade é:

⁴ A recomendação de submissão de todos os tributos ao princípio da capacidade contributiva encontrava-se no anteprojeto da Constituição, elaborado pela Comissão Afonso Arinos, comissão provisória criada pelo Executivo Federal, que, embora tivesse o nome de Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, ficou conhecida como Comissão Afonso Arinos, pois teve como presidente o jurista, ex-deputado federal e ex-senador Afonso Arinos de Melo Franco.

... é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. De fato, tem-se progressividade quando há diversas alíquotas graduadas em função do aumento da base de cálculo: maior a base, maior a alíquota.⁵

Contudo, segundo alguns críticos, tal princípio deve ser adotado de maneira comedida para não desestimular o desenvolvimento ou inibir o crescimento econômico. Têm-se, dessa forma, como seu limitador, o princípio da vedação ao confisco, estampado no artigo 150, IV, da Constituição Federal.

O princípio da progressividade não se comunica com o princípio da proporcionalidade, pois a progressividade visa, sobretudo, a redistribuição da riqueza, uma vez que quem possui maiores riquezas pagará não somente proporcionalmente mais, mas sim progressivamente mais. Em palavras menos congestionadas, na proporcionalidade as arrecadações serão proporcionalmente maiores porque a alíquota incidirá sobre uma riqueza maior, há uma razão direta entre a arrecadação e a riqueza; na progressividade, por seu turno, há a incidência de alíquotas maiores sobre as manifestações maiores de riquezas, as alíquotas aumentam na medida que a base de cálculo se amplia.

Portanto, embora proporcionalidade e progressividade representem técnicas de incidência de alíquotas, possuem diferenças centrais; enquanto a primeira atribui a mesma alíquota às situações semelhantes, a segunda onera mais pesadamente quem possui riqueza mais expressiva, e dessa forma pretende distribuir renda e promover maior justiça fiscal.

A Progressividade tratada na Lei Maior é um conceito sistêmico. Não basta que os tributos sejam, quando possível, progressivos. A estrutura tributária como um todo deve ser progressiva. Em oposição ao princípio da progressividade, o sistema tributário que retira proporcionalmente mais recursos dos indivíduos com menor capacidade de pagamento é dito regressivo.

Já o princípio da vedação ao confisco consiste em um limite à aplicação da progressividade. O legislador não deve fixar alíquotas com aspectos punitivos ou proibitivos, ainda que se perceba a plena capacidade de pagamento do contribuinte. Assim, por mais que persiga uma maior distribuição de renda, o sistema tributário não deve assumir uma postura punitiva em relação àqueles que possuem uma relevante riqueza acumulada.

⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 71

Apesar de ser positivado constitucionalmente, é considerado um princípio valorativo, uma vez que sua previsão é vaga, imprecisa, pois não contém delimitações qualitativas objetivas. Assim, serve como um garantidor do direito de propriedade.

A fundamentação legal, do princípio do não confisco, encontra-se no artigo 150, IV, da Constituição Federal, apresenta-se como um claro limite ao poder de tributar, funciona como uma exigência de razoabilidade no momento de fixar a carga tributária a ser suportada, tal princípio decorre do próprio direito de propriedade.

Assim, como o conceito de confisco é uma conceito aberto, não vislumbra-se um limite objetivo a partir do qual, uma vez transposto, estar-se-ia ultrapassando a tributação pesada e alcançando-se uma tributação confiscatória, deve-se percebê-lo como uma situação na qual uma dada sociedade, em tempo e espaço específicos, considera suportável uma exação.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI-MC 2.10/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, a caracterização do efeito confiscatório deve levar em conta o total da carga tributária direcionada por um dado contribuinte, dentro de um determinado período, a uma determinada pessoa política instituidora das exações.

Dessa forma, percebe-se que o princípio da vedação ao confisco configura um freio ao poder de estabelecer e majorar tributos. Não importa, portanto, que o legislador tenha pretendido expropriar o contribuinte, o que pretende-se com a vedação é impedir o efeito prático de uma exigência arrecadatória desarrazoada. É, portanto, uma garantia material contra o excesso de tributação, um instrumento de proteção aos direitos e às garantias individuais dos cidadãos brasileiros.

3. Justiça

3.1. Justiça social e impostos

A tributação consiste no principal mecanismo que uma sociedade dispõe para implementar sua política redistributiva de renda e, dessa forma, dar concretude à noção de justiça social. Assim, um discurso estritamente técnico, jurídico-econômico, tende a eclipsar escolhas políticas e ideológicas, centrais para a discussão de sobre que manifestações de riqueza e sobre quem deve incidir os tributos, assim como o gravame a ser suportado por cada um. Nesse sentido, segundo Picketty:

O imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem impostos a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível⁶

De acordo com John Rawls, em uma sociedade democrática, há um conjunto de liberdades básicas fundamentais essenciais para o desenvolvimento e exercício das capacidades morais dos cidadãos. São elas: a) liberdades políticas, o direito de votar e ser votado; b) liberdades de pensamento, expressão e religião; c) liberdade de associação; d) liberdade de ir, vir e permanecer; e e) a garantia de inviolabilidade física e moral. Assim, ainda segundo o Rawls, estas liberdades devem ser promovidas de maneira rigorosamente igual a todos os cidadãos e o Estado deve se certificar de sua existência substancial, e não meramente formal.

Desta forma, a distribuição inevitavelmente desigual dos bens primários, como cargos públicos e privados, renda, riqueza e patrimônio, que se funda, na maior parte das vezes, em contingências ligadas ao nascimento (origem familiar e de classe), aos dotes naturais e à sorte ao longo da vida, reputar-se-á justa, se, e apenas se, visar o maior benefício possível aos menos favorecidos. Dito de outro modo, é moralmente fundamental que a desigualdade funde-se numa estrutura social que esforce-se, sincera e substancialmente, por promover equidade de oportunidades.

Consoante tal entendimento Rawls estabeleceu o que chamou de princípio da diferença, segundo o qual as diferenças existentes na distribuição dos bens primários somente reputar-se-ão justas se visarem melhorar as expectativas sociais dos desafortunados, dos menos favorecidos.

⁶ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. pp.480

Subleva-se, assim, a necessidade de uma justificação moral na ação estatal, o Estado deve apresentar-se como promotor do bem comum, artífice e mantenedor da justiça social, para justificar sua ingerência na riqueza privada.

A partir dessas justificativas morais, o ente estatal edita leis que visam coagir o particular, que pratica determinados atos ou se coloca em determinadas situações, direcionar valores ao erário, independente de sua vontade, com vistas a viabilizar a sobredita justiça social.

Dessa forma, os impostos, entendidos como tributos não vinculados que incidem sobre a manifestação de riqueza, expressam economicamente a solidariedade social, uma vez que por meio deles são prestados serviços essenciais a todos, com vistas, principalmente, beneficiar aquele que, por si só, não poderia arcar com seus custos. Portanto, cabe àqueles que manifestam riqueza contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos necessários à consecução da justiça social.

Há, ainda, a teoria do sacrifício igual, criada por John Stuart Mill, pugna que os recursos econômicos agregam-se à renda ou ao patrimônio de uma pessoa segundo uma curva decrescente de utilidade marginal. Dito de outro modo, os contribuintes com maior quantidade de recursos podem desfazer-se de mais dinheiro e, ainda assim, não ter afetado seu bem-estar, porque o dinheiro excedente que possuem vale menos para elas em termos reais.

Desta forma, quando se estabelece uma tributação fixa, estaríamos, na realidade, estabelecendo um sacrifício maior àquele que possui menos recurso do que àquele que possui maiores recursos.

Portanto, como medida de justiça, deve-se estabelecer uma carga tributária progressiva, respeitando-se a capacidade contributiva de cada um, de modo a criar um sacrifício igual aos contribuintes.

3.2. Capacidade Contributiva, progressividade e justiça social

Pensar que, no cerne das revoluções burguesas do final do século XVII, encontra-se a noção dos tributos como um dever fundamental dos cidadãos, como nos lembra Casalta Nalbais, e a percepção de que qualquer privilégio tributário, ancorado no nascimento ou no

pertencimento a um dado estrato social, configura-se como um “privilégio odioso”, nos termos dos revolucionários burgueses.

Deste modo, na modernidade têm-se o entrelaçamento da igualdade política, da representatividade e do dever de todos contribuírem por meio dos impostos.

A ideologia liberal burguesa, fundada na desconfiança contra o poder soberano, valorizou por demais a relação individualista da sociedade, possui, portanto, como eixo principal a relação indivíduo-Estado. Contudo, no final do século XIX, mas principalmente no início do século XX, percebe-se claramente que esse paradigma liberal, de proteção do indivíduo perante o Estado, sofre uma profunda modificação, passando a ganhar força a ideia do Estado como promotor da justiça social, este passa a ser percebido como o viabilizador dos chamados direitos de segunda geração, ou direitos prestacionais estatais.

No século XX, principalmente após a Crise de 1929 e a II Guerra Mundial, o Estado fiscal passa, de maneira crescente, a garantir prestações sociais das mais diversas, com as novas funções assumidas cria-se uma necessidade crescente de recursos e os impostos passam a ter seu caráter extrafiscal amplificado.

Para o ideal funcionamento deste Estado Fiscal Social faz-se necessário o respeito a determinados princípios materiais tais como o da igualdade e o da capacidade econômica.

Desde o início do Estado fiscal, ainda em sua feição liberal, há claramente a defesa de que a carga tributária deva ser dividida entre os cidadãos de modo a respeitar a capacidade contributiva de cada um. Naquele momento apresentava-se como uma resposta aos parâmetros distributivos utilizados pelo *Ancien Regime*, ancorado, como já dito, em noções de nascimento e pertencimento de classe.

De acordo com Adam Smith, o Estado existe para proteger o patrimônio dos mais ricos e promover a acumulação de sua riqueza, sendo estes os principais motivos para que os mais abastados contribuam com uma parcela maior de recursos para a manutenção do Estado, em seus próprios termos:

Somente sob a proteção do magistrado civil, o proprietário dessa propriedade valiosa – adquirida com o trabalho de muitos anos, talvez de muitas gerações sucessivas – pode dormir à noite com segurança (...) É, pois, a aquisição de propriedade valiosa e extensa que necessariamente exige o estabelecimento de um governo civil. (...) Os ricos, em particular, necessariamente se interessam em manter essa ordem de coisas, já que só ela é capaz de assegurar-lhe a posse de suas próprias vantagens (...) O governo civil, na medida que é instituído para garantir a propriedade, de fato é para a defesa dos ricos contra os pobres, ou daqueles que têm alguma propriedade contra os que não possuem propriedade alguma.⁷

⁷ SMITH, Adam. **A riqueza das Nações**, São Paulo: Nova Cultural, 1998, pp. 16-19

De acordo com o teórico português José Casalta Nalbais, o simples fato de termos um Estado fiscal, ou seja, um Estado que sustenta-se com base principalmente em impostos, e não por taxas (Estado tributário), demonstra que este Estado encontra justificação na justiça social, na ideia de redistribuição das rendas. Senão, veja-se:

... a simples existência de um Estado fiscal convoca desde logo uma ideia de justiça, que se não contém nos estritos quadros de uma justiça comutativa, como seria concretizada num estado financeiramente suportado por tributos bilaterais ou taxas, figura tributária cuja medida se pauta pela ideia de equivalência.

(...)

O que de todo não ocorre no Estado fiscal, que é suportado por todos os cidadãos, ou mais exatamente por todos os residentes que revelam capacidade contributiva. (...) Daí que a existência de um Estado fiscal tenha subjacente uma ideia de justiça distributiva traduzida na redistribuição dos rendimentos dos contribuintes para os que não sejam contribuintes.⁸

Portanto, mesmo o Estado liberal clássico, o chamado Estado gerdame, que pouco se envolvia na vida econômica e social, cumprindo apenas os papéis indispensáveis à sua manutenção, a saber: o exército, como garantidor das fronteiras; a polícia e a justiça, com vistas a proteção da “paz” interna e da propriedade privada; e os custos da Administração, apenas. Mesmo este Estado, pelo simples fato de sustentar-se com base na tributação unilateral, seria expressão da solidariedade social.

Ainda no rastro do pensador lusitano, com a instituição do Estado fiscal social, durante o século XX, a ideia de solidariedade social ganha robustez, uma vez que a partir de sua instituição o bem comum deixa de ser um desdobrar do caráter fiscal do estado, para tornar-se uma meta a ser alcançada por meio, principalmente, dos impostos.

Segundo o economista francês Thomas Piketty, o século XX caracterizou-se pela implementação do Estado social, que só foi possível por conta da alta histórica das arrecadações obrigatórias⁹, nos Estados Unidos e na Inglaterra, por exemplo, as alíquotas máximas do Imposto de Renda da Pessoa Física chegaram a 90% na década de 1940, e permaneceu neste patamar por mais algumas décadas. Dessa maneira o poder público pode assumir tarefas sociais cada vez maiores.

Contudo, como alguns historiadores afirmam, a história movimenta-se de maneira pendular. Assim, após esta experiência com alíquotas bastante elevadas, em 1980, espraia-se a

⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. 1. Ed. Rio de Janeiro: Dialética, pp. 128

⁹ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Instrínseca, 2014. pp.465.

partir dos Estados Unidos uma “onda” neoliberal, ancorada nas teses *suply-side*¹⁰, elaborada por Arthur Laffer, membro da equipe econômica de Ronald Reagan, de acordo com a teoria a partir de um certo grau de tributação, seria contraproducente aumentar a carga tributária, pois resultaria apenas desestímulo ao trabalho e ao investimento.

Assim, consoante à teoria, em 1981, o presidente estadunidense reduziu a alíquota máxima do Imposto de Renda da Pessoa Física de 70% para 50%. E, no biênio 1986-1988, reduziu o número de faixas do imposto, de dezesseis para quatro faixas, além de eliminar a faixa de isenção, a alíquota mínima passou de 11% para 15% e a máxima foi reduzida para 28%. E, por fim, a mais exótica das alterações, a faixa anterior à máxima passou a ser tributada com uma alíquota de 33%, ignorando completamente a lógica progressiva.

Tais modificações repercutirão na tributação brasileira, os ventos neoliberais do norte estufaram velas no sul. O Brasil, sob o governo de José Sarney, diminuiu as faixas de incidência do Imposto de Renda, que passou de doze faixas para apenas três faixas de tributação, com alíquota máxima de 27,5%, muito inferior aos 50% anterior, além de, posteriormente, já na década de 90, sob o governo de Fernando Henrique Cardoso, isentou os lucros e dividendos da pessoa física.

Esses ventos neoliberais deram nova orientação à tributação, privilegiaram o capital e os mais ricos, diminuindo ou eliminando a progressividade, ao argumento que tal desoneração resultaria em maiores investimentos e dinamicidade econômica, com diferentes tonalidades e ritmos foi adotada por países desenvolvidos e em desenvolvimento, entre as décadas de 1980 e 2010, o que, ainda segundo Piketty, ajuda-nos a entender o aumento da desigualdade mundial no período.

3.3. A repulsiva tributação brasileira

Ao se comparar o Brasil com os demais países pertencentes à OCDE, conclui-se que o país possui uma carga tributária alta¹², maior que as médias dos países da América do Norte e da Ásia, que apresentam uma carga tributária média de 27% do PIB, maior também que a média da carga dos demais países da América Latina.

¹⁰ A teoria *suply-side* sustenta que o crescimento econômico pode ser alcançado por meio de incentivos tributários que induziriam as empresas a realizarem investimentos, assim a redução de impostos faria as empresas produzirem mais e, dessa forma, toda a sociedade ganharia.

Por outro lado, têm-se que a carga tributária brasileira assemelha-se à dos países da União Europeia, estes possuem uma carga tributária média de 40% do PIB. O Brasil, para o ano fiscal de 2014, apresentou uma carga da 32,4% de seu PIB. Conforme pode-se observar no gráfico abaixo:¹¹

Países	Carga Tributária total em % do PIB
Dinamarca	50,9
França	45,2
Itália	43,6
Alemanha	36,1
Portugal	34,4
Reino Unido	32,6
Brasil	32,4
Canadá	30,8
Estados Unidos	26,0
Chile	19,8

Todavia, ao destacar tal aspecto não advogo uma redução pura e simples dessa carga, pois não se deve perder de vista que os compromissos sociais estampados em nossa Constituição, devem ser substancialmente prestados e, para tal, faz-se necessário uma carga tributária expressiva. Entendo, na realidade, que a importante questão a ser respondida é sobre a adequada incidência do ônus tributário, quanto e principalmente sobre quem deve incidir as exações.

Dessa forma, a tributação deve ser imposta de maneira que os contribuintes de maior capacidade econômica sejam chamados a participar do ônus tributário de maneira mais expressiva, deve-se criar mecanismos eficazes de cobrança do retorno social dessa tributação. Logo, faz-se necessário manter sempre em mente que a tributação afeta de maneira distinta os contribuintes verticalmente distintos.

¹¹ Entende-se como Carga Tributária a relação entre o total dos impostos arrecadados em um determinado ano e o Produto Interno Bruto do mesmo ano.

O sistema tributário tem papel central na distribuição de renda e riqueza, dessa forma, apresenta-se como o principal instrumento de intervenção social, no sentido de diminuir desigualdades estruturais.

Logo, um país que apresenta carga tributária alta possui, em tese, uma capacidade de intervenção social maior e está melhor aparelhado para diminuir prestar serviços à população, bem como combater com maior eficiência as desigualdades sociais. Todavia, o Brasil, mesmo apresentando uma carga tributária alta, figura como o décimo país mais desigual, num *raking* composto por mais de 140 países¹², como isto é possível?

A maneira como dar-se a relação entre estrutura tributária e sistema econômico depende dos impostos vigentes, por exemplo, quando se escolhe dar preferência a impostos sobre o consumo, que tendem a ser regressivos, cria-se uma grande dificuldade de fomentar uma redução na desigualdade; em contrapartida, ao privilegiar os impostos incidentes sobre a renda e a riqueza, que oneram principalmente indivíduos dos estratos superiores da pirâmide econômica, aqueles de maior capacidade econômica, há uma clara opção por uma tributação que suscitará maior distribuição da renda.

No gráfico abaixo observa-se as escolhas por tipo de impostos de alguns países da OCDE, como dito acima, tal escolha condiciona a progressividade ou regressividade de um sistema.

A principal condição para se estabelecer um sistema tributário mais justo reside em uma repartição socialmente justa do gravame tributário, entende-se aqui por justa uma tributação que onera desigualmente os desiguais, que respeita a chamada teoria do sacrifício igual.

Ora, percebe-se que tal ânimo está presente nas escolhas do nosso legislador constitucional, a Constituição Federal pretende impor às classes de maior poder econômico um dever de contribuição maior, chama tais grupos a contribuir de forma mais efetiva à consecução das políticas públicas. Todavia, entre a criação normativa constitucional e a concretude fática estabeleceu-se uma distância cruel e irresponsável.

O Sistema Tributário Nacional implantado, que nos informa como a sociedade, escolheu financiar o setor público principalmente por intermédio dos impostos indiretos, que,

¹² Fonte: Receita Federal do Brasil (2017). Carga Tributária no Brasil 2016 – Uma análise por tributo e base de incidência. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributos-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>

como dito acima, são caracteristicamente regressivos e em pouco, ou nada, contribuem para melhorar a distribuição de renda. Ademais, têm-se além de uma baixa taxaço sobre renda, poucas faixas de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física, que incide sobre uma pequena base de tributação (resultado da concentração de renda); baixa tributação do patrimônio e isenção nos rendimentos recebidos por meio de lucros e dividendos.

No que pertine à progressividade percebe-se que o próprio surgimento do Imposto sobre a Renda visava gravar de maneira diferente aqueles que manifestavam maiores riquezas, consta que uma das primeiras expressões desse imposto surge na Inglaterra, na forma de uma taxaço incidente sobre o número de janelas de uma residência.

Ademais, esse imposto, por potencialmente estruturar-se em variadas faixas e alíquotas, permite uma melhor individualização do imposto e uma implementação efetiva da progressividade.

No Brasil, após a II Guerra Mundial, a maior alíquota do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física era de 50%, em 1948. Às vésperas do Golpe Civil e Militar de 1964, sob a égide dos Presidentes Jânio Quadros e João Goulart, o imposto conheceu dois aumentos sucessivos em sua maior alíquota, passou para 60%, em 1961, e 65%, em 1964, sua maior alíquota da história nacional. Após o Golpe a alíquota foi reduzida para 50%. Ademais, à época, durante o período mencionado, o imposto contou com doze faixas de tributação e alcançava rendas oriundas do capital e do trabalho.

Este quadro tributário sofreu violenta e abrupta modificação na década de 1990, impactado pelas orientações neoliberais estadunidenses, o à época Presidente José Sarney, inspirado na teoria do *suply-side*, reduziu o número de faixas do imposto de onze para três, e a alíquota máxima passou de 50% para 25%. E, em 1995, o então Presidente Fernando Henrique Cardoso, ampliou os benefícios tributários aos mais ricos, quando aprovou a Lei , com a isenção de dividendos.

Assim, experienciávamos uma incongruência sistêmica absurda, no mesmo instante em que o país recebia sua nova Constituição de 1988, democrática e cidadã, a qual esboçava nitidamente a estrutura de um Estado de bem-estar social; iniciava-se uma política tributária neoliberal, com baixo grau de progressividade e pouca distributividade.

Ignorou-se, dessa maneira, quem arcaria com os custos de implantação e manutenção dos direitos sociais estampados em nossa Carta Maior, tal incoerência sistêmica perdura e é responsável por graves distorções sociais.

4. Repulsa

4.1 Um caráter odioso da tributação brasileira

O Brasil, no grupo dos países não desenvolvidos, apresenta-se com uma das mais altas cargas tributárias do mundo, cerca de 32% do seu Produto Interno Bruto, como demonstrado acima, próximo à média dos países pertencentes à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), grupo que reúne algumas das economias mais pujantes do planeta.

Todavia, diversamente desses países, a carga tributária brasileira privilegia os tributos indiretos e regressivos, e não os tributos diretos, aqueles incidentes principalmente sobre a renda, o patrimônio e o lucro. Essa escolha contribui decisivamente na perpetuação da desigualdade social e na injustiça fiscal do país.

De acordo com a Secretaria da Receita Federal, os países da OCDE apresentam, em média, em 12,2% do PIB, composto de tributos incidentes sobre a renda, lucros e ganhos de capital; enquanto o Brasil, nesse aspecto, apresenta cerca de apenas 6,4% de seu PIB. Ao revés, a tributação sobre bens e serviços é da ordem de 18,8% do PIB no Brasil, maior do que em qualquer país da OCDE, onde a média é de 11,6% do PIB.

Composição da Carga Tributária, por tipo de Imposto (em %)

Países	Renda	Patrimônio	Consumo	Outros	Total
Alemanha	31,2	2,9	27,8	38,1	100
Chile	36,4	4,4	54,1	5,1	100
Estados Unidos	49,1	10,3	17,0	23,6	100
França	23,5	9,0	24,3	43,2	100
Portugal	30,2	3,7	38,4	27,7	100
Média OCDE	34,1	5,5	32,4	28,0	100
Brasil	21,0	4,4	49,7	24,9	100

Outra característica que salta aos olhos, e nos aumenta a repulsa, é saber que o Brasil é um dos poucos países onde os lucros e dividendos distribuídos a acionistas de empresas e os juros sobre o capital próprio são isentos da incidência do imposto sobre a renda. Tais

isenções, foram introduzidas em 1996 pela Lei 9.249/1995, estes “benefícios” reduziram significativamente o imposto de renda das empresas: a possibilidade de deduzir do lucro tributável uma despesa fictícia relativa aos chamados “juros sobre capital próprio” O pagamento deste rendimento para pessoa física, jurídica, sócio, acionista ou titular de empresa individual, residente ou domiciliado no país é sujeito a retenção na fonte em 15% sobre o valor dos juros pago.

Estas duas medidas juntas – isenção de lucros e dividendos e dedutibilidade dos juros sobre capital próprio (doravante JSCP) – têm subtraído dos cofres públicos mais de R\$ 50 bilhões por ano.

Passados mais de 20 anos desde que essas medidas foram instituídas, é importante que se faça um balanço dos seus efeitos, tanto econômicos, quanto fiscais e sociais, de modo a balizar propostas que tenham por objetivo alterar essa situação e introduzir um pouco mais de justiça no nosso sistema tributário, reduzindo a sua distância das práticas adotadas nos países mais desenvolvidos. Ademais, percebe-se que a retomada da tributação de lucros e dividendos distribuídos contribuiria com o ajuste fiscal, pois ampliaria consideravelmente a receita tributária.

4.2. Lei 9.249/1995

O imposto sobre a renda, principalmente aquele incidente sobre os altos rendimentos oriundos do capital e dos salários, possui uma relação estreita com a estruturação do Estado Social no século passado, seria o resultado de uma escolha social baseada em valores como equidade e justiça social, ainda impactados pela crise do Estado Liberal de 1929.

Nessa sistemática tributária, os lucros das empresas são tributados após sua apuração contábil, e posteriormente quando pagos aos seus acionistas sofrem nova incidência tributária. Assim, a tributação ocorre em dois momentos, na pessoa jurídica e na pessoa física, essa forma de tributação disseminou-se no mundo e no Brasil perdurou até o advento da Lei 9.249/1995.

Essa Lei passou a isentar os lucros e dividendos recebidos pelos acionistas, aqui faremos um breve parêntese apenas para esclarecer a distinção entre lucro e dividendo. Lucro é o resultado positivo do exercício apurado pelas pessoas jurídicas, o qual, após alguns ajustes previstos na legislação, sofre incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Parte desse resultado pode ser distribuído para os sócios e acionistas da empresa

na forma de dividendos ou lucros distribuídos. Assim, os lucros distribuídos por sociedades anônimas a seus acionistas são denominados dividendos; já aquele distribuído por sociedade limitada é chamado de lucro distribuído.

No Brasil essa sistemática de distribuição de lucros e dividendos já sofria uma atenuação, haja vista que os dividendos não integravam a base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, pois eram tributados na fonte a uma alíquota de 15%, bem abaixo dos 27,5% que deveria incidir. Logo, percebe-se que o sistema tributário vigente até 1995 já oferecia tratamento privilegiado aos recebedores de dividendos.

No Projeto de Lei 913/1995, que resultará na Lei ora em comento, figurou acompanhado-o a Exposição de Motivo 325, que justificava as mudanças propostas para a legislação do imposto de renda com a concessão do benefício aos rendimentos decorrentes da distribuição de lucros e dividendos:

A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

(...)

Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas¹³

Dessa forma, afastou-se o pagamento de imposto de renda pelos beneficiários das distribuições de lucros e dividendos, sob a justificativa de que a pessoa jurídica que distribuiu esses rendimentos já teria pago o imposto de renda quando da apuração do lucro obtido. Essa simplificação traria ainda facilidades à fiscalização, uma vez que bastaria controlar o lucro obtido pelas empresas, sem haver necessidade de apuração dos lucros e dividendos recebidos por seus sócios e acionistas. Foi apresentado, também, um argumento econômico: a equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis estimularia o investimento nas atividades produtivas.

¹³ <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaoodemotivos-149781-pl.html>.

Assim, a partir de 1995, com base nas intenções acima declaradas o governo do então Presidente Fernando Henrique Cardos, introduziu, por meio da Lei 9.249/1995, duas mudanças legislativas na tributação sobre os lucros e dividendos, *in verbis*:

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

[...]

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

Verifica-se, portanto, que o legislador infraconstitucional optou por retirar da base de cálculo do imposto de renda os lucros e dividendos pagos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios, sejam eles pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

Dessa forma, no artigo 9º é exposta a figura do Juros Sobre o Capital Próprio, trata-se de uma despesa fictícia dedutível do pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Essa despesa ficta calcula-se pela aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP – sobre o capital próprio da empresa, assim esses juros são pago aos acionistas como uma forma de dividendo. Apenas o Brasil adota essa prática.

Logo, ao adotar esse mecanismo de Juros Sobre o Capital Próprio uma parcela do lucro da empresa, que deveria sofrer a incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ – e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL – o que resultaria em uma alíquota de 34%, passa a ser tributado em módicos 15%, no momento em que esse dividendo-juros é destinado ao acionista.

Contudo, o benefício fiscal em prol da “atração do capital e incentivo ao crescimento” continua, pois, no artigo 10 os chamados dividendos comuns, o qual antes de 1995 eram tributados em 15%, como os demais ganhos de capital, passaram a ser isentos. Dessa forma, a tributação incidente sobre os lucros foi reduzida por meio desses dois mecanismos: a dedução dos juros sobre capital próprio e a isenção dos dividendos.

Há, todavia, quem defenda a isenção fiscal estampada no artigo 10, da Lei , estes alegam que tal mecanismo serve para evitar uma bitributação incidente sobre os lucros. Segundo esses defensores, tributar os lucros e dividendos seria simples expressão da sanha fiscal do Estado, pois representaria um claro *bis in idem*.

Ora, tal argumentação carece de rigor jurídico, pois o sujeito passivo que sofre a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e do CSLL, não se confunde com a sujeito passivo que suporta o gravame do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) retido na fonte sobre os dividendos; uma vez que, no primeiro momento suportará a pessoa jurídica, e no segundo, a pessoa física; sendo inconfundível uma com a outra, e, por conseguinte lógico, não se pode falar em bitributação.

Assim, quem recebe rendimentos, seja de capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, deve pagar imposto, independentemente de a pessoa jurídica ter sido tributada, pois a pessoa física não se confunde com a jurídica. Há sujeitos passivos distintos, ambos com suas respectivas responsabilidades tributárias, inclusive a de cumprir com sua obrigação principal, qual seja, o pagamento do tributo.

Ora, inafastável admitir que o fato gerador de IR seja a disponibilidade econômica ou financeira de renda, quer seja do capital, do trabalho ou de ambos. Assim, tal exação deve ser graduada segundo a capacidade pessoal econômica do contribuinte, quem obtiver maior renda deve pagar mais e se dois contribuintes auferem renda semelhantes, ambos devem ser tratados de forma igual, sem distinção da ocupação profissional, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos (rendimentos do capital, do trabalho ou ambos).

Portanto, forçoso admitir que ao adotar a medida estampada no artigo 10, da Lei 9.249/1995, o legislador terminou por incentivar planejamentos tributários questionáveis, uma vez que o contribuinte sente-se estimulado a declarar baixos valores oriundos de pró-labore, por exemplo, para recebê-los na forma de lucros e dividendos.

Assim, essa situação favoreceu o fenômeno da “pejotização”, expediente que consiste em pessoas físicas travestirem-se de pessoas jurídicas, dessa maneira o empregador conseguiria se esquivar da incidência das contribuições previdenciárias e do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e o prestador de serviço pagaria menos impostos, pois receberia seus vencimentos na forma de lucros e dividendos.

Ora, como os lucros e dividendos distribuídos são isentos, a pessoa física, muitas vezes um profissional liberal, prefere ser tributado apenas como a pessoa jurídica que cria para exercer sua profissão, distribuindo os lucros resultantes para a sua própria pessoa física,

já que a alíquota do imposto de renda incidente sobre pessoa jurídica é mais vantajosa do que a incidente sobre a pessoa física.

Ademais, essas pessoas jurídicas criadas não podem ser consideradas efetivamente “atividades produtivas”, uma vez que suas empresas são, na maior parte das vezes, empresas sem empregados, compostas de um único sócio, o profissional liberal que presta seus serviços. Fica, assim, prejudicada a criação de empregos e de renda desejada inicialmente pela isenção

Em suma, o argumento extrafiscal não parece justificar a concessão do benefício em questão. À época, como visto, o governo sustentou que tais medidas atrairiam investimentos e incentivaria a reaplicação do dinheiro no incremento das empresas e indústrias, na compra de maquinário, por exemplo, contudo, nunca foram apresentados números ou pesquisas que ratificassem tais assertivas.

Ao revés, percebe-se que tais isenções apenas tornaram mais agudas as distorções de nossa tributação, aumentou nossa regressividade. Apresenta-se, portanto, como um flagrante exemplo de apartheid fiscal do nosso sistema tributário, uma vez que, além de consolidar um quadro de subtributação, permitiu a determinados setores, médios e de cume da nossa estratificação social, esquivar-se legalmente das exações que deveriam e poderiam suportar.

O sítio da Receita Federal apresenta vários dados pertinentes à progressividade de nosso sistema tributário, os números referentes ao chamado “Grandes Números”, divulgadas, em anos diversos, pela Secretaria da Receita Federal (SRFB). Dessa forma, consegue-se desenhar um quadro mais preciso sobre a renda e riqueza no país; e ajuda a visualizar a concentração de riqueza e possíveis gargalos econômicos, bem como projetar mecanismos para dirimi-los.

Assim, *prima facie*, percebe-se que os números referentes à distribuição dos lucros e dividendos quase dobrou em valores reais, de R\$ 149 bilhões em 2007 para R\$ 287 bilhões em 2013, expansão 41% superior à do PIB. Esses montantes beneficiam 2,1 milhões de pessoas ou 7,9% dos declarantes, com maior presença nos estratos do topo, onde chegam a representar 72,0% dos declarantes de rendimentos superiores a R\$ 1,3 milhão. Percebe-se, ademais, que a maior parte de seus rendimentos é isenta, cerca de dois terços do total, principalmente nos setores de cume da pirâmide econômica.

Dessa forma, inescapável admitir que tais isenções resultam em uma renúncia substancial de receita do governo e termina por contribuir para a concentração de renda. Logo, constata-se que há grave ofensa à equidade, tanto à horizontal quanto à vertical, uma

vez que as alíquotas deveriam ser iguais entre aqueles que apresentam rendimentos similares e alíquotas crescentes para os grupos de renda mais elevada. Ou seja, o princípio da equidade, constitucionalmente protegido, estampado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, é frontal e claramente violado.

5. Conclusão

Percebe-se, portanto, que o caráter distributivo do sistema tributário sofreu severos golpes, oriundos, sobretudo, de escolhas políticas controversas, atualmente têm-se, na realidade, um tratamento que abertamente privilegia os recebedores de rendas do capital, em comparação com os recebedores de salários, o que acaba por referendar uma séria distorção.

Assim, seja por má-fé política, ou por falta de conhecimento de nosso legislador, observa-se que a noção de progressividade foi deixada de lado, nas discussões em torno de uma reforma na política tributária percebe-se a predileção em conduzir a discussão em torno de questões como simplificação, eficiência econômica e desoneração do contribuinte; em detrimento de avaliar o grau de justiça da tributação, por meio da progressividade e da discussão de sobre que grupos devem suportar maior tributação.

Atualmente há vivo e acalorado debate internacional sobre a tributação e a desigualdade de renda, influenciado decisivamente pelo livro de Piketty, reabriu-se um espaço para a discussão desse problema. Internamente, nossa crise econômica e política, fomentou em vários setores da sociedade, principalmente na classe média, uma profunda repulsa à ideia de qualquer aumento na carga tributária. Dessa maneira, inserimo-nos em um cenário que ao lado da percepção de que deve-se reformar a tributação de maneira a contemplar aspectos de equidade e justiça mas, ao mesmo tempo, não deve onerar ainda mais aqueles que têm sua renda proveniente do salário.

Ora, o Brasil apresenta uma arrecadação predominantemente indireta, incidente principalmente sobre o consumo de bens e serviços, tal opção além de regressiva, e, portanto, injusta, apresenta-se como pró-cíclica, ou seja, em um momento de crescimento econômico a arrecadação será maior, ao revés, quando há uma contração econômica, um momento de crise, a arrecadação minguará. Dessa forma, quando a situação é mais crítica, ocasião em que mais pessoas procuram pelos serviços prestados pelo Estado, a arrecadação é menor e o Estado encontra mais dificuldade em prestar serviços.

Para reverter tal quadro deve-se fazer com que os impostos incidam numa base mais constante, menos sensível às oscilações econômicas, como renda e propriedade. Assim, ter-se-ia uma arrecadação mais previsível e regular, por consequência, nos momentos de crescimento econômico o Estado conseguiria poupar, guardaria reservas para enfrentar momentos crise ou estagnação econômica.

Uma possibilidade de aumentar a arrecadação é ampliar a base tributável, o que nem sempre é fácil, haja vista a maioria dos países já estenderam sua tributação aos mais variados campos. Contudo, o Brasil poderia incluir rendas que hoje são isentas, como aquelas oriundas dos lucros e dividendos recebidos. Assim, teríamos alguns cenários possíveis:

- a) retomar uma tributação aos moldes vigentes antes da Lei 9.249/1995, com alíquota 15% tributada apenas na fonte, nesse caso não haveria progressão em relação da renda total recebida, estima-se que atingiria cerca de 2,1 milhões de contribuintes, resultaria num incremento da receita na ordem de R\$ 43 bilhões e reduziria a desigualdade em 3,67%;
- b) pode-se, diversamente, criar uma tributação sobre os dividendos que respeitasse a tabela de progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física, ou seja, com faixa de isenção e alíquotas entre 7,5% e 27,5%, isto geraria uma receita de R\$ 59 Bilhões, e atingiria 1,2 milhão de contribuintes, com um impacto na redução da desigualdade em 4,03%;
- c) por fim, pode-se, ainda, criar outra faixa de incidência para o Imposto de Renda Pessoa Física, que no caso incidiria sobre rendas elevadas, por exemplo acima de R\$ 325.000,00 anuais, e igualmente submeter os lucros e dividendos a esta nova tabela, tal iniciativa impactaria cerca de 1,2 milhão de contribuintes, e geraria uma receita de R\$ 72 Bilhões e reduziria a desigualdade em 4,31%.

Assim, percebe-se que tais benefícios tributários contribuem, decisivamente, para que o Brasil uma das piores distribuições de renda do mundo. Situação que, como visto, poderia ser decisivamente revertida por uma nova instituição da tributação sobre os dividendos.

Dessa forma, deveriam ser adotadas medidas voltadas para a implementação da progressividade tributária, não agravando as distorções existentes e orientadas para a ampliação da base tributável, incluindo, para tal, rendas isentas, como os dividendos. Tais ajustes, além de efetivar uma noção de justiça, faria com que o governo ampliasse sua receita, concentrando o ônus dessa tributação, nas camadas de cume de nossa pirâmide econômica.

Uma reforma nesses moldes, com tais características, teria a vantagem de combinar aspectos ligados à equidade e à eficiência, o que favoreceria toda a dinâmica de nossa economia. Ao indiscutíveis os ganhos em termos de progressividade, pois impactaria a tributação incidente sobre uma pequena parcela da população mais rica, não diretamente relacionada ao investimento.

Em suma, essas modificações apresentam-se como uma maneira viável de alterar a tributação vigente, pois apresenta características que favoreceriam um crescimento inclusivo e, caso trabalhado de maneira séria e inteligente, teria amplo apoio da sociedade. Ademais, estaria inserido na repercussão do debate internacional em torno da tributação e da desigualdade, que ganhou força, principalmente, após a obra de Piketty, insuflando novos ares à agenda da progressividade, há muito negligenciada no Brasil.

Bibliografia

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** – 17. Ed – São Paulo: Saraiva, 2011.
- AFONSO, J. R. **IRPF e desigualdade em debate no Brasil: o já revelado e o por revelar**. Rio de Janeiro: FGV-Ibre, 2014. (Texto para Discussão, n. 42).
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 1. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010.
- BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Malheiros, 33ª Edição, 2016
- CASTRO, Fábio Avila de. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2014.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- FREITAS, E. E.; COSTA, N. E. S.; MOREIRA, A. G. **Tributação da distribuição de lucros**. In: CONGRESSO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 1. Salvador: Conaf, 2012. Disponível em: <http://www.conaf2012.org.br/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=26:tributacao-da-distribuicao-de-lucros&id=3:justica-fiscal&Itemid=498>.
- GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. **Flexibilização fiscal: novas evidências e desafios**. Rio de Janeiro: Ipea, 2015a. (Texto para Discussão, n. 2132).
- _____. Distribuição e tributação da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações fiscais das pessoas físicas. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA, 38. Salvador: Anpec, 2015b.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 36. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo** – 7. Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Instrínseca, 2014.

SRFB – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. O imposto de Renda das pessoas físicas no Brasil. **Estudos Tributários**, n. 14, dez. 2004.

_____. **Grandes números das declarações de imposto de renda das pessoas físicas**. Brasília: Receita Federal - Ministério da Fazenda, (vários anos). Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa>>.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.