

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DIR04 - DEPARTAMENTO DE DIREITO

LUCAS CUSTODIO DE SOUZA

**TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS: UMA ALTERNATIVA DE
ARRECADAÇÃO PARA A SUPERAÇÃO DOS EFEITOS ECONOMICOS DA
PANDEMIA DE COVID-19**

PORTO ALEGRE
2023

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DIR0_ - DEPARTAMENTO DE DIREITO

LUCAS CUSTODIO DE SOUZA

**TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS: UMA ALTERNATIVA DE
ARRECADAÇÃO PARA A SUPERAÇÃO DOS EFEITOS ECONOMICOS DA
PANDEMIA DE COVID-19**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a aprovação na disciplina “Metodologia do Trabalho Científico em Direito”, graduação em Ciências Jurídicas e Sociais na Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Maria Cristina
Cereser Pezzella

Porto Alegre
Março de 2023

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DIR0_ - DEPARTAMENTO DE DIREITO

LUCAS CUSTODIO DE SOUZA

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS: UMA ALTERNATIVA DE ARRECADAÇÃO PARA A SUPERAÇÃO DOS EFEITOS ECONOMICOS DA PANDEMIA DE COVID-19

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado - para a obtenção dos créditos da Disciplina de TCC do curso *Ciências jurídicas e sociais* e aprovado em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Maria Cristina Cereser Pezzella, UFRGS, Mestre pela UFRGS e Doutora pela UFPR, Curitiba, Brasil.

BANCA EXAMINADORA

Profª Orientadora: Drª. Maria Cristina Cereser Pezzella

Prof. Dr. Cassiano Menke

Prof. Dr. Domingos Savio Dresch da Silveira

Profª. Valdete Souto Severo
Coordenadora de Curso
Ciências Jurídicas e Sociais

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho, em primeiro lugar, a minha mãe, pois ela foi a primeira pessoa a me despertar esse grande gosto e fascínio pelos estudos, mesmo sendo empregadadoméstica com um baixo nível de escolaridade, sempre buscou me estimular ainda quando criança a ter uma mente curiosa sem limites, a ter um desejo incansável de entender o porquê de as coisas serem como elas são, graças a esses ensinamentosé que consegui chegar aonde estou hoje em dia.

Gostaria de dedicar este trabalho também ao meu irmão, que sempre foi o meu mentor, e em razão da sua influência acabei escolhendo por seguir os seus mesmos,ou seja, entrando para o mundo jurídico.

Ao meu pai e a minha irmã, por todos os ensinamentos ao longo da vida.

Ainda, de extrema importância gostaria de dedicar a minha esposa, que sempre esteve ao meu lado em praticamente durante toda essa trajetória árdua, e a sua família, que ao longo do tempo se tornou a minha família também aqui no Rio Grande do Sul.

RESUMO

A partir da pandemia de Sars-cov-2 (coronavírus) que se iniciou em 2020, surgiram diversas dificuldades financeiras para o governo brasileiro arcar com todos os custos extraordinários decorrentes para a manutenção não só do sistema de saúde, mas também, de toda a economia nacional, evitando assim, que o país viesse sofrer um grande colapso humanitário e econômico em razão das restrições de aglomeração com a finalidade de evitar uma propagação ainda maior do vírus. Em razão deste cenário totalmente atípico e extraordinário que o mundo vivera, o Brasil acabou sofrendo diversos retrocessos econômicos, com o aumento da dívida pública, no qual ocasionou em um efeito avalanche em quase todos os segmentos econômicos, com o aumento generalizado no custo de vida, alimentação e dos demais produtos consumíveis, além de um recorde no índice da inflação. Todos esses fatores ocasionando em um aumento extremamente significativo de pessoas na margem da pobreza e extrema pobreza. Partindo desta premissa, ressurgiu a necessidade de se discutir a revogação da isenção da tributação sobre os lucros e dividendos dos acionistas de empresas com a finalidade de obtenção de uma nova fonte de arrecadação, principalmente, com o objetivo de superar os efeitos da pandemia de covid-19 e a manutenção dos benefícios sociais para aquelas pessoas que se encontram na linha da fome.

Palavras-chave: tributação; lucros e dividendos; tributação na pandemia; insegurança alimentar

ABSTRACT – RESUMO EM INGLÊS

Since the Sars-cov-2 (coronavirus) pandemic that began in early 2020, the Brazilian government has faced several financial difficulties to bear all the extraordinary costs incurred in maintaining not only the health system, but also the entire national economy, thus preventing the country from suffering a major humanitarian and economic collapse, due to agglomeration restrictions in order to avoid even greater prevention of the virus. Due to this totally atypical and extraordinary scenario that the world had experienced, Brazil ended up suffering several medical setbacks, with the increase in the public debt, which caused an avalanche effect in almost all medical segments, with the general increase in the cost of living, food and other consumable products, in addition to a record in the coexistence index, all these factors resulting in an extremely significant increase in people on the edge of poverty and extreme poverty. Based on this premise, the need arises to discuss the repeal of the exemption from participation in the profits and dividends of company shareholders, with the aim of obtaining a new source of revenue, mainly with the aim of overcoming the effects of the coronavirus pandemic. covid-19 and the maintenance of social benefits for those people who are on the line of hunger.

LISTA DE TABELAS E FIGURAS

Tabela 1 – Pesquisa FGV – 2019 – 2021 – linha da pobreza

Tabela 2 – Pesquisa FGV – 2022 – pandemia – linha da

pobreza Tabela 3 – PIB de 1996 a 2022

Tabela 4 – IPCA – 2022 – FGV

Tabela 5 – Inflação FGV – 2022

Tabela 6 – Inflação diversos segmentos – FGV –

2022 Tabela 7 – Tabela IRPF – 2014 a 2015

Tabela 8 – Tabela IRPF – 2015 a

2023 Tabela 9 – Lucro e

Tributação

Tabela 10 – Gráfico – OCDE

Tabela 11 – Gráfico alíquotas OCDE

Tabela 12 – Receita Federal – Valores não tributados 2021

Tabela 13 – Carga tributária Bruta – Governo Geral – 2010 a
2021

SIGLAS UTILIZADAS

IRPF - Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ Imposto de Renda de Pessoa Física
IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas
STN – Sistema Tributário Nacional
CTN – Código Tributário Nacional
IPCA - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IGMP - Indicador Geral de Preços do Mercado
INCC - Índice Nacional de Custo de Construção.
PNAD – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

LEGISLAÇÃO UTILIZADA

CF/88 – Constituição Federal
Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional
Lei 9.249/95 - Lei que trouxe a isenção da tributação de lucros e dividendos
Lei 7.713/88 – Instaurou o imposto de renda
Lei 9.430 - Dispõe sobre os Regimes de Tributação
Lei 9.718/98 – Dispõe sobre PIS/PASEP e COFINS
Lei 10.627/2002 - Creditamento PIS
Lei 10.833/2003 - Creditamento COFINS
Lei 12.814/13 – Dispõe sobre faturamento
Lei 8981/95 - Tributação Lucro Presumido
Lei complementar 123 - Instaurou o Simples Nacional
Lei nº 7.689/98 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
Lei nº 4.625/1922 – Criação do Imposto de Renda antes da CF/88.
Decreto-lei 1.598/1977 - Apuração contábil do Lucro Real
Projeto de Lei 2337/21n – Criar a tributação de Lucros e Dividendos
Projeto Legislativo 9.636/2018 - Criar a tributação de Lucros e Dividendos
Projeto de Lei 307/21 - Criar a tributação de Lucros e Dividendos

SUMÁRIO

1. Introdução.....	11
2. Desenvolvimento	13
3- Necessidade de Reforma Tributária.....	19
4. Contexto Histórico da Tributação.....	25
5. Imposto de Renda.....	28
5.1. Tributação da Pessoa Física.....	34
5.2 Tributação da Pessoa Jurídica	34
6. Tributação dos Lucros e Dividendos	35
7. Análise em relação a outros países (OCDE).....	38
8. Projetos de Lei de Tributação	41
9. Estimativa de arrecadação.....	43
10. Bitributação e Bis in idem	45
11. Conclusão.....	49
12. Referencial bibliográfico.....	51

1- INTRODUÇÃO

Com o surgimento da primeira crise financeira mundial do século XXI, que se iniciou-se em 2006, diversos países começaram a sentir os reflexos desse fenômeno econômico em suas economias, principalmente com o aumento da inflação, acompanhado o aumento generalizado do custo de vida. O Brasil, assim como a grande parte de todos os países do mundo, desde então vem suportando os efeitos que a respectiva crise causara, ganhando ainda maior dimensão, com o agravamento em razão da pandemia de 2020-2022.

O povo brasileiro passou a sentir os efeitos deste retrocesso no seu dia a dia com o aumento generalizado do custo de vida, o que culminou em um avanço extremamente significativo de pessoas na margem da pobreza e da extrema pobreza, conforme demonstram os dados oficiais do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A partir desta premissa, surgiu novamente o debate acerca da possibilidade de tributação dos lucros e dividendos dos sócios de empresas, como uma alternativa de captação de novos recursos financeiros para o Estado, dado a sua isenção na década de noventa. A revogação do dispositivo legal, com o consequente arrecadação, poderia possibilitar um enfrentamento melhor da respectiva crise, e, conjuntamente, atenuar a regressividade do sistema tributário brasileiro.

Além disso, foi demonstrado o cenário da tributação dos lucros e dividendos no Brasil, comparado com os países da OCDE, com a finalidade de demonstrar se o Brasil está, ou não, no caminho certo ao adotarmos o sistema tributário vigente, ou se faz necessário uma grande no sistema. Vários foram os projetos de lei apresentados no Congresso Nacional com a finalidade de alterar a Lei 9.249/95 (que regula sobre o imposto de renda sobre as pessoas jurídicas), para haja a cobrança do Imposto de Renda sobre os Lucros e Dividendos. Podemos citar alguns exemplos, como, o Projeto de Lei 307/21 (propõe uma alíquota de 10%); o PL 9.636/2018 (propõe uma alíquota de 15%) entre outras propostas legislativas.

- **METODOLOGIA DE PESQUISA**

O presente trabalho trata-se de uma revisão bibliográfica sobre o respectivo tema problema dos anos de 2008 até 2023, nas plataformas Lume, Scielo, Capes e Google Acadêmico. Foram utilizados livros, artigos científicos, trabalhos acadêmicos, documentos legais e informações de grandes veículos de comunicação, para que fosse possível analisar a atual realidade do assunto.

O processo de pesquisa se baseou na análise desse conjunto bibliográfico e a relação com o atual cenário político econômico do país. Desse modo, podendo concluir que tem caráter exploratório e descritivo, com apresentação de análises qualitativas e quantitativas.

Em relação a apresentação dos resultados, este trabalho tem como objetivo a análise de dados pertinentes aos benefícios financeiros que poderiam ocorrer com a revogação da isenção da tributação de lucros e dividendos, bem como as questões jurídicas pertinentes a sua implementação.

2. DESENVOLVIMENTO

No começo do ano de 2020, no segundo ano do mandato do presidente Jair Bolsonaro, começava a surgir um evento que iria desestabilizar a economia das nações ao redor do mundo, e que testaria a capacidade de governo de todos os países: o surgimento de um novo tipo de vírus que passou a afetar a espécie humana. O sars-cov-2-, mais conhecido popularmente como Covid19-, esse patógeno se espalhou por todos os continentes ao redor do mundo, provocando mudanças inesperadas e repentinas nas relações humanas, e, principalmente, econômicas.

Esse fenômeno sanitário assustou todas as nações com a possibilidade de afetar a população, podendo dizimar milhares ou milhões de pessoas diretamente ao redor do mundo, mas também, indiretamente, com a grande saturação do sistema de saúde, econômico e alimentar terrestre. Com isto, fazendo com que os todos os governos se adaptassem a nova realidade, adotando medidas de restrições de aglomerações de pessoas, e fechamento de serviços não essenciais (comércios, bares, lanchonetes, shoppings e entre outros).

No Brasil o cenário não foi diferente, o governo federal e governos estaduais tiveram que adotar estratégias para evitar que as pessoas se aglomerassem, com a finalidade de conter a propagação do vírus, e também de equilibrar a realidade econômica do país. Assim, possibilitando àqueles que não condições financeiras, um modo para sua subsistência.

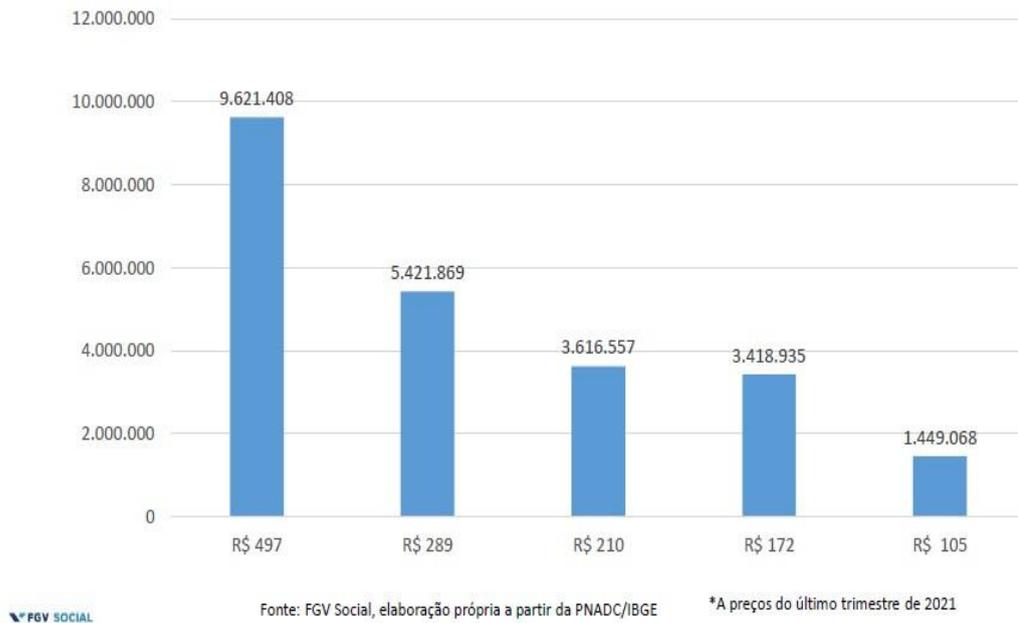
Segundo uma pesquisa realizada em 2022, pelo pesquisador Marcelo Neri, economista da Fundação Getúlio Vargas (FGV)¹, foram analisados dados produzidos pela PNAD (Pesquisa Nacional de Amostragem de Domicílios Continuada 2021), no qual foi constatado que houve um aumento generalizado de pessoas que se encontram em vulnerabilidade extrema no ano de 2021, ou seja, que vivem com uma renda familiar per capita inferior a 500 reais mensais no

¹ <https://cps.fgv.br/MapaNovaPobreza>

ano de 2021, vejamos o gráfico publicado pela recente pesquisa.

Figura 1- Linha da pobreza Brasil (2019-2021)

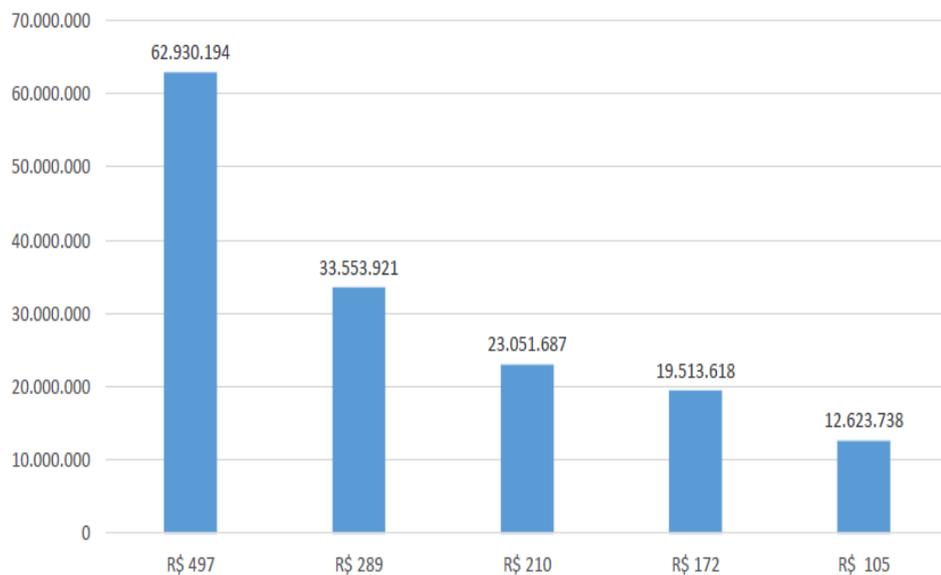
Mudança da População Pobre 2019-2021 segundo várias Linhas de Pobreza Mensais*



Fonte: FGV (2022)

Figura 2 - Linha da pobreza Brasil (2021 -2022)

População Pobre 2021 segundo várias Linhas de Pobreza Mensais*



Fonte: FGV (2022)

A pesquisa demonstra um aumento de 9,6 milhões para mais de 62 milhões de pessoas na faixa da extrema pobreza, cerca de 29,6% da população de todo o país, ou seja, quase 30% da população brasileira encontra-se na linha da fome.²

Outro fator muito importante para verificar a econômica do país é o PIB (Produto Interno Bruto), na qual, demonstra o crescimento econômico de uma nação, tomando como base o seu índice de produção.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), realizou uma pesquisa recente, que demonstra a diminuição do PIB brasileiro, no qual houve uma queda drástica no período da pandemia entre 2020 a 2022.³

Figura 3 - Análise do PIB brasileiro desde 1996 até o final de 2022

PIB a preços de mercado - Taxa acumulada em 4 trimestres (%), 1º trimestre 1996 - 3º trimestre 2022



Fonte: IBGE (2022)

Como demonstra o gráfico retirado do site do IBGE, no 1º trimestre ao 4º de 2020, o PIB teve o seu pior desempenho desde 1996, atingindo a sua maior

² <https://cps.fgv.br/MapaNovaPobreza>

³ https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=serieshistoricas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa

retração da história dentro deste período, recuo de mais de 2,5% negativo.

Em razão de vivermos em uma sociedade capitalista - cujo o desempenho econômico é o segmento mais importante de todos -, a realidade fática de uma queda drástica desse indicador afeta profundamente a saúde econômica de um país, principalmente uma nação em desenvolvimento.

Além disso, ressalta-se a importância de mencionar a inflação, pois ela é o fenômeno econômico que demonstra as mudanças significativas em relação aos preços no país. Conjuntamente com a perda do poder de compra da moeda, fato esse que ocasiona em um aumento generalizado nos preços dos produtos, e, desse modo, elevando diretamente o custo de vida, o bem-estar e a sustentabilidade das pessoas, principalmente aquelas que não dispõem de grande recursos financeiros.

A Fundação Getúlio Vargas (FGV) realiza mensalmente e anualmente a medição do índice de inflação em diversos segmentos por meio dos indicadores abaixo, com o objetivo de poder acompanhar as mudanças no mercado e auxiliar o governo e empresas privadas com a adoção de políticas públicas, privadas e de mercado, os índices são:

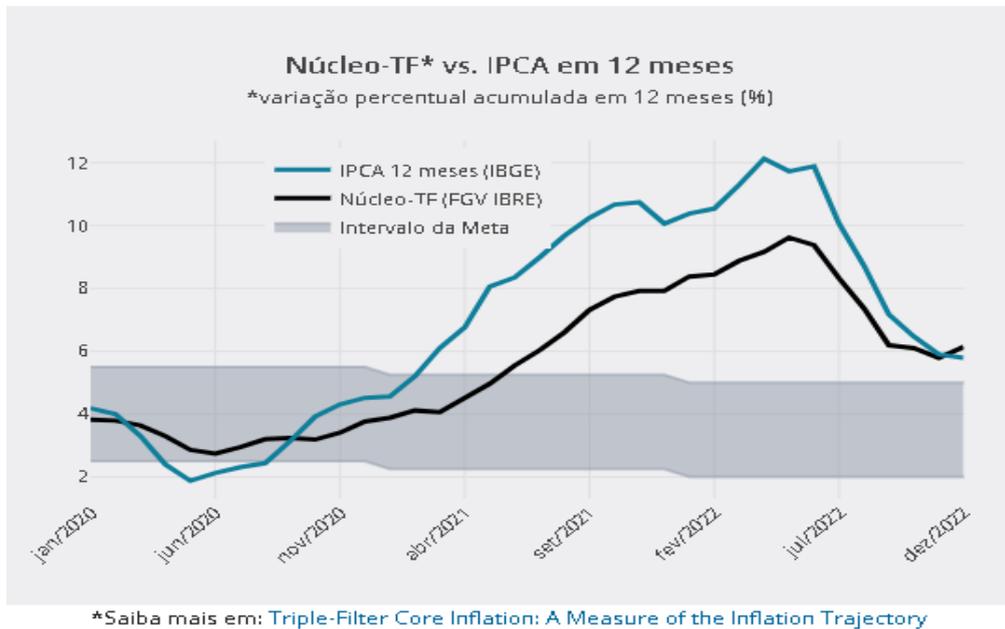
- a) IPC (Índice de Preços ao Consumidor);
- b) IPA (Índice de Preços ao Produtor Amplo);
- c) INCC (Índice Nacional de Custo da Construção);
- d) IGP-M (Índice Geral de Preços – Mercado)

Todos esses índices são indicadores confiáveis e precisos acerca da variação dos preços no país, e indicam precisamente a realidade econômica dos segmentos que resumem, podendo serem encontrados facilmente através do site da FGV.⁴

Ao se depararmos com os dados disponíveis no site, é possível constatar um crescimento exponencial da inflação em razão da pandemia, vejamos:

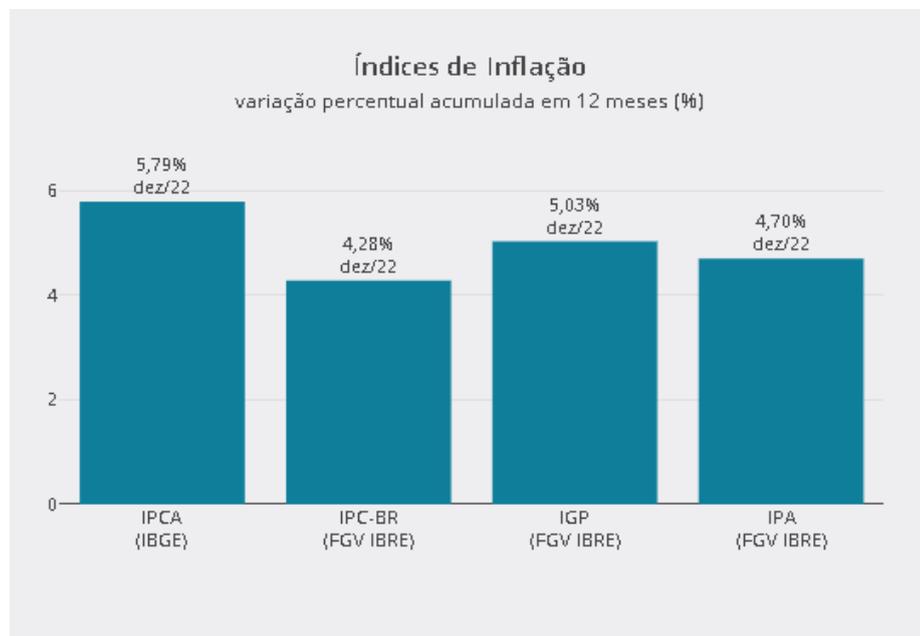
⁴ <https://portal-da-inflacao-ibre.fgv.br/#!/inicio>

Figura 4 - IPCA últimos 12 meses



Fonte: FGV (2023)

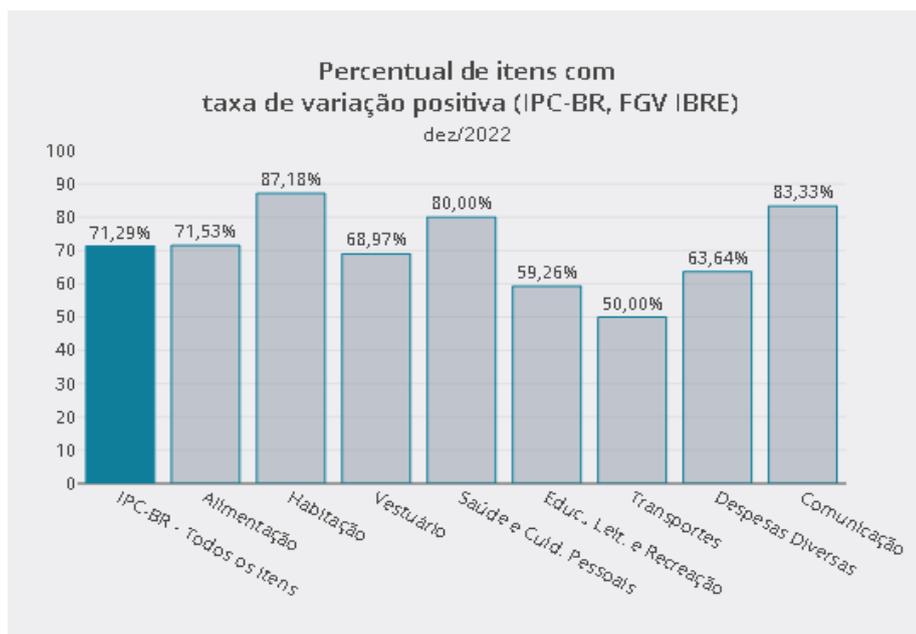
Figura 5 - Índice Inflação nos últimos 12 meses



Fonte: FGV (2023)

Nota-se o grande aumento nos preços dos produtos em diversos segmentos que continuam até hoje, conforme o gráfico:

Figura 6 - Variação preços diversos segmentos



Fonte: FGV (2023)

Com este cenário, criou-se uma nova realidade econômica no Brasil, através do avanço extremamente agressivo da inflação, o aumento generalizado no preço dos alimentos ⁵, em todos os demais segmentos, aliado com uma grande taxa de desemprego. Conseqüentemente foram os fatores responsáveis pelo aumento generalizado de pessoas na margem da pobreza e da extrema pobreza, que já vinham da antiga crise econômica e apenas se acentuou severamente na crise sanitária de Sars-covd-2.

Portanto, o cenário pandêmico que o Brasil enfrentou deixou diversas marcas na sociedade, e, principalmente, no setor econômico e humanitário, trazendo severos retrocessos, nos quais, culminaram em milhões de pessoas em situação de extrema vulnerabilidade alimentar, e assim, mergulhando profundamente o país no mapa da fome, conforme os dados da ONU e os ressaltados expostos acima.

⁵ “CARESTIA, MAPA DA FOME E O AGRAVAMENTO DA INSEGURANÇA ALIMENTAR E NUTRICIONAL EM TEMPOS DE PANDEMIA: O RETROCESSO BRASILEIRO NA POLÍTICA DE COMBATE À FOME.” Machado Alberto Lima; França Alice Bartholazi, Rangek Tauã Lima Verdan. Boletim Conjuntura. Volume.8. São Paulo.2021.p.3-11.”

3. NECESSIDADE DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Já vem sendo discutido ao longo de muitos anos a necessidade de uma reformatributária no sistema tributário brasileiro, com a finalidade de diminuir a regressividade do sistema e trazer uma maior equidade fiscal entre todos os contribuintes.

O sistema tributário brasileiro é conhecido pela sua grande regressividade (ORAIR, GOBETTI, 2016) em função da maioria dos impostos serem cobrados de maneira indireta, ou seja, estão incluídos dentro dos valores do produto final. Desse modo, acaba por não fazer uma diferenciação da capacidade colaborativa de cada contribuinte que esta adquirindo o produto ou serviço.

Os autores Oliveira e Biasoto Junior (2017), em sua obra “A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação”, também discursão sobre os problemas do sistema tributário nacional, vejamos:

“O maior problema da carga tributária no Brasil reside não tanto na sua dimensão que, pelos motivos apontados, não deixa de ter efeitos nocivos para a competitividade da produção nacional e para a oferta de políticas sociais, mas principalmente na sua composição.

A estrutura tributária brasileira conta com um peso muito elevado de impostos indiretos, sabidamente regressivos, e que respondem por algo em torno de 75% (incluídos os incidentes sobre a folha de salários) da arrecadação total. Entre estes, incluem-se impostos de má qualidade, de incidência cumulativa, prejudiciais para a competitividade por onerar excessivamente a produção devido à tributação em cascata.”

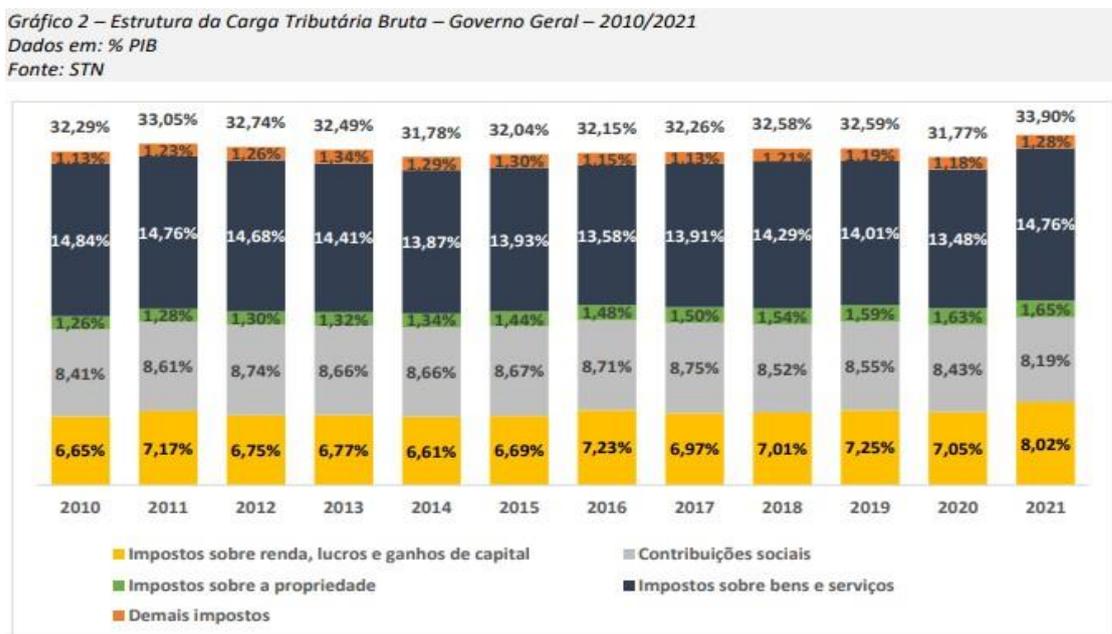
Impostos indiretos são reconhecidamente regressivos, porque sua incidência não tem como referência a renda do consumidor, mas apenas o seu consumo, não diferenciando, portanto, seus diferentes níveis de poder aquisitivo. Quando muito, podem ter sua regressividade atenuada, ao se estabelecerem alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade do produto. (OLIVEIRA, BIASOTO JUNIOR. 2017. p.7).”

Ou seja, defendem os doutrinadores, a criação de uma alíquota mais baixa para os produtos considerados essenciais, e mais elevadas para os bens de luxo, desse modo, seria uma maneira mais fácil e prática de trazer uma melhor justiça fiscal.

Cumprido destacar que, de acordo com dados publicados pelo Portal da Transparência do Governo Federal⁶, os pontos que mais destacam o peso da carga tributária no Brasil são: a) consumo; b) a folha salarial; c) bens e serviços.

Já em contrapartida a renda possui uma baixa tributação quando nos referimos, por exemplo, a herança e tributação de lucros e dividendos, vejamos os dados publicados abaixo pelo portal da transparência do Tesouro Nacional:

Figura 7 - Carga Tributária Brasil



Fonte: Tesouro Nacional- Portal da Transparência (2021)

Ainda, de maneira mais detalhada, por ente federado.

⁶ “GOVERNO FEDERAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral.2021. p.7”

Figura 8 - Carga Tributária União

Tabela 3 - Carga Tributária Bruta por esfera de governo e espécie tributária – Brasil – 2020/2021
 Dados em: R\$ Milhões - Valores corrente; Pontos percentuais do PIB
 Fonte: STN

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2020	2021	2020	2021
Carga Tributária Bruta Total - Governo Geral	2.372.127	2.942.470	31,77%	33,90%
Carga Tributária Bruta Total - Governo Central ^{1/}	1.564.488	1.951.103	20,95%	22,48%
Impostos	986.865	1.295.006	13,22%	14,92%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	526.576	696.007	7,05%	8,02%
Imposto sobre a renda da pessoa física - IRPF	39.701	53.788	0,53%	0,62%
Imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ	122.679	210.058	1,64%	2,42%
Imposto sobre a renda retido na fonte - IRRF ^{2/}	286.824	319.669	3,84%	3,68%
Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL	77.352	112.469	1,04%	1,30%
Outros impostos sobre a renda, lucros e ganhos de capital	20	23	0,00%	0,00%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	42.239	49.325	0,57%	0,57%
Contribuição social do salário-educação	21.086	23.833	0,28%	0,27%
Contribuições para o Sistema S ^{3/}	18.970	23.103	0,25%	0,27%
Outros impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	2.183	2.389	0,03%	0,03%
Impostos sobre a propriedade	1.785	2.187	0,02%	0,03%
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR	1.761	2.167	0,02%	0,02%
Outros impostos sobre a propriedade	24	20	0,00%	0,00%
Impostos sobre bens e serviços	370.550	485.451	4,96%	5,59%
Contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS	218.602	269.705	2,93%	3,11%
Contribuição para o PIS	46.626	57.614	0,62%	0,66%
Imposto sobre produto industrializado	55.894	70.414	0,75%	0,81%
Impostos sobre transações financeiras - IOF	21.949	49.024	0,29%	0,56%
CIDE-Combustíveis	1.986	1.924	0,03%	0,02%
Contribuição sobre Concursos de Prognósticos e Sorteios	2.903	3.084	0,04%	0,04%
Prêmio do Seguro Obrigatório de Danos Pessoais - DPVAT	173	13	0,00%	0,00%
Contrib. pela Lic. de Uso, Aqu. ou Transf. de Tecn. - CIDE - Remessas ao Exterior	5.900	7.585	0,08%	0,09%
Taxas administrativas	4.431	5.315	0,06%	0,06%
Outros impostos sobre bens e serviços	12.085	20.774	0,16%	0,24%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	45.722	62.036	0,61%	0,71%
Imposto sobre a Importação	45.671	61.876	0,61%	0,71%
Imposto sobre a Exportação	51	160	0,00%	0,00%
Outros impostos	-8	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	577.624	656.098	7,74%	7,56%
Contribuições para o RGPS	387.405	450.809	5,19%	5,19%
Contribuições para o RPPS	47.993	51.190	0,64%	0,59%
Contribuições para o FGTS ^{4/}	127.539	137.227	1,71%	1,58%
Contribuição para o PASEP	14.686	16.871	0,20%	0,19%

Fonte: Tesouro Nacional- Portal da Transparência (2021)

E por fim, dos Estados e Municípios:

Figura 12 - Carga Tributária Estado e Municípios

Carga Tributária Bruta Total - Governos Estaduais ^{4/}	638.133	789.024	8,55%	9,09%
Impostos	602.213	751.234	8,06%	8,66%
Impostos sobre a propriedade	58.332	66.302	0,78%	0,76%
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU	1.105	1.221	0,01%	0,01%
Imposto sobre Trans. "Inter Vivos" de Bens e de Dir. Reais sobre Imóveis - ITBI	530	649	0,01%	0,01%
Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Bens e Direitos - ITCD	8.582	12.396	0,11%	0,14%
Imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA	48.114	52.036	0,64%	0,60%
Impostos sobre bens e serviços	543.881	684.932	7,28%	7,89%
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	523.111	658.997	7,01%	7,59%
Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	1.892	2.206	0,03%	0,03%
Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública	230	232	0,00%	0,00%
Taxas administrativas	18.646	23.493	0,25%	0,27%
Outros impostos sobre bens e serviços	2	4	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	35.919	37.790	0,48%	0,44%
Contribuições para o RPPS	35.919	37.790	0,48%	0,44%
Carga Tributária Bruta Total - Governos Municipais ^{4/}	169.506	202.343	2,27%	2,33%
Impostos	153.521	185.534	2,06%	2,14%
Impostos sobre a propriedade	61.605	75.016	0,82%	0,86%
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU	47.536	54.895	0,64%	0,63%
Imposto sobre Trans. "Inter Vivos" de Bens e de Dir. Reais sobre Imóveis - ITBI	14.069	20.121	0,19%	0,23%
Impostos sobre bens e serviços	91.916	110.519	1,23%	1,27%
Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	69.966	86.853	0,94%	1,00%
Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública	10.357	11.410	0,14%	0,13%
Taxas administrativas	7.092	7.204	0,09%	0,08%
Outros impostos sobre bens e serviços	4.501	5.052	0,06%	0,06%
Contribuições sociais	15.985	16.808	0,21%	0,19%
Contribuições para o RPPS	15.985	16.808	0,21%	0,19%

Portal da Transparência (2021)

Conforme pode-se observar nos gráficos acima, a grande concentração da tributação no Brasil está nos segmentos já supracitados, reforçando a regressividade que impera no sistema tributário brasileiro, desse modo, defendem os autores, uma grande necessidade de mudança na tributação.

Ainda, os autores elucidam que para haver uma reforma "ideal" do sistema tributário, com a finalidade de ao menos atenuar a extrema complexidade do sistema, deveria começar com os diversos tributos indiretos (PIS, CONFINS, ICMS, IPI, ISS) e outras contribuições sociais e econômicas, serem

fundidos em em um único imposto sobre o valor agregado (IVA) ⁷, além de uma reforma na tributação direta, vejamos as palavras dos respectivos autores:

“A reforma tributária “ideal”, visando remover de vez, pelo menos no atual contexto histórico, as imperfeições e mazelas do sistema, deveria ser abrangente, enfrentando todas essas questões simultaneamente, o que poderia facilitar as mudanças, à medida que os agentes com ela envolvidos poderiam perceber mais claramente que perdas de um lado poderiam ser compensadas por ganhos de outro.

Assim, a complexidade do sistema, dado pelo excessivo número de impostos e de normas tributárias, poderia ser resolvido, ou pelo menos atenuado, com a modernização dos tributos, fundindo vários impostos indiretos que incidem sobre as mesmas bases – COFINS, PIS, ICMS, IPI, ISS e outras contribuições sociais e econômicas -, transformando-os em um grande imposto sobre o valor agregado (IVA), mudança que tem figurado em várias propostas de reforma. Da mesma forma, a tributação direta, atualmente incidente de forma muito camaráda sobre as rendas mais altas e sobre os ganhos de capital, pulverizada entre vários itens da riqueza acumulada, que compõem o patrimônio, suavemente taxado, deveria ter sua progressividade ampliada.

Do lado da renda, com a ampliação da alíquota-teto do imposto de renda das pessoas físicas, hoje limitada a 27,5%, e com a extensão de um tratamento mais isonômico para outras fontes de renda que atualmente se beneficiam, em relação ao trabalho, de uma taxa mais suave, caso dos ganhos de capital, aplicações financeiras e em bolsas de valores etc.

Do lado do patrimônio, com a criação de um imposto mais amplo e poderoso do que os existentes, capaz de contribuir, efetivamente, para que este cumpra o seu principal papel que é o de frear a concentração de riqueza no país e evitar que a riqueza futura seja criada já estejando previamente reservada para seus detentores.” (OLIVEIRA, BIASOTO JUNIOR. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. São Paulo. 2015. p.11-12).”

⁷ (OLIVEIRA, BIASOTO JUNIOR. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. São Paulo. 2015. p.11)

Em relação aos entraves e necessidades de mudanças no Imposto de renda da Pessoa Física, entendem os autores:

Até há pouco tempo, os estudos sobre essa questão confirmavam essa progressividade, mas o grande senão foi que levaram em conta, nessa análise, apenas os *rendimentos tributáveis*, que se encontravam disponíveis, ou seja, parcela da renda sujeita ao pagamento de impostos. A publicação da Receita Federal dos dados relativos às outras fatias da renda dos contribuintes, que são ou mais suavemente taxadas ou completamente isentas, modifica completamente essa visão que se tinha deste imposto. De repente, descobre-se que a parcela que é tributável representa a menor parcela da renda dos que se encontram no topo da pirâmide (meros 13%), que recebem uma renda média anual de R\$ 4,2 milhões, e de apenas 28% para os que vêm logo em seguida, ganhando, em média, R\$ 886 mil anuais. Somando-se, portanto, à renda tributável dos contribuintes, os ganhos que são taxados exclusivamente na fonte, à alíquota reduzida de 15%, e os que são isentos da incidência do imposto, torna-se possível conhecer a carga tributária efetiva que sobre eles incide, em função de seu nível de renda. Este resultado, apresentado na Tabela 4, impressiona por contrariar qualquer lógica que nele se queira encontrar sobre sua progressividade.

Como se percebe de sua análise, quando considerados os rendimentos totais dos contribuintes, os que recebem, em média, R\$ 4,2 milhões por ano, que detém 14% da renda gerada e representam 0,27% de seu total (71.440 privilegiados), arcam com uma carga tributária (excluída a retenção do imposto sobre ganhos de capital e de aplicações financeiras taxados exclusivamente na fonte), de apenas 2,6%, inferior, até mesmo, à dos que ganham entre 5 e 10 salários (renda média anual de R\$ 57,3 mil e carga de 2,89%), com estes, inclusive, dando uma maior contribuição para a arrecadação deste imposto, de 10,6%, contra 6,8% dos mais ricos. Os que se situam na faixa de 80 a 160 salários (renda média anual de R\$ 886 mil), com uma carga de 5,83%, apresentam uma situação bem mais favorável dos que vêm em seguida (faixa de 40 a 80 salários, com renda média de R\$ 440 mil no ano). Já os que recebem entre 20 e 40 salários (renda média de R\$ 226 mil), que podem ser classificados como “classe média alta”, aparecem como os mais penalizados com a cobrança deste imposto, embora com uma carga que não vai além de 10,2% de seus rendimentos

totais(OLIVEIRA, BIASOTO JUNIOR. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. São Paulo.2015.p.20-21)

Contudo, os autores ressaltam a desigualdade na tributação das pessoas físicas, na qual não há uma progressividade do sistema, pois não cumpre o princípio da capacidade contributiva de cada.

Ademais, relatam sobre a realidade da tributação não cumulativa e cumulativa, nos quais esta última por não ser possível de recuperação fiscal, acaba onerando ainda mais alguns segmentos do setor econômico, dificultando a competitividade e impossibilitando a equidade fiscal. Como é o caso, por exemplo, das Contribuições Sociais inseridas pela União no faturamento das empresas, receita bruta e folha salarial que se encaixam nos regimes cumulativos.

Desse modo, após a elucidação de todos os pontos que devem ser mudados no sistema tributário brasileiro, podemos concluir que, é totalmente necessário uma reforma tributária que vise não agravar ainda mais atribuição sobre a IRPJ, ou seja, que não dificulte ainda mais os diversos entraves competitivos que as empresas já possuem, em razão da grande complexividade do sistema, conforme relatado pelos doutrinadores. Além disso, uma simplificação nos tributos indiretos e uma regulamentação melhor na tributação direta do patrimônio, principalmente no IRPF e sobre os lucros e dividendos, na qual, trariam grandes arrecadações aos cofres públicos, e, conseqüentemente, uma grande diminuição na regressividade do sistema, grandes estímulos competitivos a indústria, e uma maior justiça fiscal a toda a sociedade.

• **4. CONTEXTO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO**

A tributação não é um fato novo na história da humanidade que adveio da criação da figura do Estado Democrática, muito pelo contrário, sempre foi uma ferramenta utilizada por governos para o seu próprio financiamento e

manutenção do poder.⁸

A cobrança de tributos sempre foi inerente a figura do poder, pois ela é essencial para que o poder (hoje em dia chamado de Estado Democrático de Direito), pudesse realizar as suas atividades de governança, todavia, essas cobranças eram realizadas através de extorsões de outros povos, massacres e entre outras atividades.

Aliomar Baleeiro, em sua obra “Direito Tributário Brasileiro – Completo – edição 2008, que foi atualizado pela jurista Misabel Abreu Machado Derzi, nos traz o respectivo conhecimento:

“para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais”, quais sejam, “a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos”. (BALEIRO ALIOMAR, DERZI MISABEL. Direito Tributário Brasileiro – Completo – ed.2008.p.50).”

Ou seja, os autores elucidam que a tarefa de tributar pelo Estado, no início, não era uma tarefa pacífica, democrática e com poder de contraditório por parte do contribuinte, muito pelo contrário.

Ao desenvolver da sociedade humana, o ato de tributar deixou-se de ser um ato totalmente impositivo, agressivo por parte da figura do poder, passando os contribuintes a terem direitos e deveres perante a tributação.

Com o advento da civilização moderna, a cobrança de impostos passou a ser “*o poder do Estado de buscar recursos no patrimônio privado*” (PAULSEN, LEANDRO, Curso de Direito Tributário Completo, 11 ed.p.23-33) com isso,

⁸ “Paulsen, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.p.22-33”.

passamos a figura moderna e vigente até hoje sobre o conceito de tributação.

- **FUNÇÃO DA TRIBUTAÇÃO E OS SEUS DEMAIS ASPECTOS**

Na Constituição Federal de 1988, foi atribuído ao Estado diversos deveres fundamentais previstos no art. 5 a 7 da Carta Magna, na qual, obrigam o Estado a prestar serviços essenciais a sociedade, como, por exemplo: Saúde, Segurança, Educação e entre outros.⁹

Desse modo, para que o governo Brasileiro conseguisse desempenhar esses deveres legais, o Estado teria que haver meios e modos de obtenção de fontes de renda para custear todo o maquinário Estatal.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional, traz a conceituação do que é tributo: *“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”*. Já o artigo 5º conceitua os tipos de tributos existentes, sendo eles impostos, taxas e contribuições de melhoria.¹⁰

Os tributos em relação a renda podem ser: progressivos, regressivos ou proporcionais.

Entende-se por tributo progressivo o aumento na alíquota quanto maior for o aumento da renda, como por exemplo, a tabela de IRPF. Já em relação a regressividade, podemos entende-las como o processo inverso da progressividade, ou seja, quanto maior a renda, menor tributo é pago. Por fim, temos a tributação proporcional, quando o valor da renda e da alíquota são justas em relação a capacidade colaborativa do contribuinte mediante a realidade econômico em que ele se insere. Além disso, a tributação possui uma relação extremamente direta com a economia, podendo onera-la demasiadamente ou incentiva-la, dado que, os tributos são um aspecto que implica em custos para o desempenho da atividade empresarial e logo, no preço final da produção, desse

⁹ “BRASIL.CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.”

¹⁰ “BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.”

modo, se a carga tributária for muito elevada em um determinado segmento, poderá vir a destruir todo aquele pequeno ecossistema econômico, se vier se a ser demasiadamente leve, poderá trazer vantagens para o respectivo segmento em detrimento de outros (PAULSEN, LEANDRO, Curso de Direito Tributário Completo, 11 ed.p.220-232).

Portanto, a tributação é um aspecto extremamente sensível no mundo contemporâneo, devendo ser estudado e adequado a realidade de cada caso, como, por exemplo, altas cargas tributárias no segmento de fumo e bebidas alcoólicas, como objetivo onerar pesadamente essa indústria, em razão dos grandes danos que eles causam na saúde das pessoas, e, conseqüentemente, no sistema de saúde pública (SUS), que é financiado pela arrecadação pública, e uma tributação leve em outros segmentos que não afetam a saúde das pessoas e o meio ambiente.

Essa é uma das principais funções da tributação, além da arrecadação para a manutenção do aparato Estatal.

• **5. IMPOSTO DE RENDA**

O Imposto sobre a renda Brasil, antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, foi primeiramente regido pela Lei 4.625/1922, embora muito desconexa com a realidade atual, em razão de diversas evoluções dos conceitos jurídicos, econômicos e sociais, possui um pilar que foi essencial para o devido imposto, na qual, é aplicado nos dias atuais.¹¹

Fazendo uma breve conceituação histórica, na inteligência do art. 31 do referido diploma legal, podemos extrair a conceituação legal da cobrança do tributo na época:

: Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

¹¹ "BRASIL. LEI No 4.625, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1922."

I. As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II. É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III. Será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

a) imposto e taxas;

b) juros de devedas, por que responda o contribuinte;

c) perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio ou acidentes semelhantes a esses, desde que a perda não sejam compensadas por seguros ou indenizações;

d) as despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar a renda

IV. Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de réis) e 20:000\$ (vinte contos de réis) terão dedução de 2 % (dois por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50 % (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

V. O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do contribuinte físico ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante da renda e da taxa devida.

VI. A cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior.

VII. O poder Executivo providenciará expedindo os necessários regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias ao lançamento e instruções, e executando as medidas necessárias ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva

em 1924.

VIII. Em o regulamento, que espedir o poder Executivo posará impor multas até o maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis)

O respectivo tributo recai somente sobre a renda líquida do contribuinte e de qualquer natureza.

Ao analisarmos a lei que institui o tributo na CF/88, a conceituação é a mesma.¹²

O primeiro ministro da Fazenda da República, Rui Barbosa, foi um grande defensor da criação de um imposto exclusivo da renda, como nos relata os livros de história da época disponível no próprio site do Supremo Tribunal Federal. Ele achava essencial a criação de um imposto para diminuir os níveis de desigualdade e promover uma melhor justiça equitativa econômica.¹³

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), possui previsão constitucional no art. 153, III da Constituição Federal de 1988, sendo que o §2 do mesmo artigo da Constituição Federal, antes da proclamação da Constituição Federal de 1988, já havia diversas leis esparsas que visavam estabelecer e regular atribuição sobre a renda, todavia, a primeira lei a partir de 1988 foi a lei 7.713/88, que trouxe as diretrizes gerais da cobrança do tributo, respeitando os institutos jurídicos previstos na nova Constituição.

Ao falar sobre o assunto em seu livro, Leandro Paulsen traz algumas características peculiares sobre o imposto de renda, na qual, ele relata que “*será este tributo regido pelos princípios da generalidade, seletividade e progressividade*”. Em relação princípio da generalidade, isso significa que o imposto abarcará todas as pessoas que se enquadrem nos critérios objetivos da lei – exceto os casos de imunidade, isenção e demais exceções-.

¹² “BRASIL. LEI Nº 9.250, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995”

¹³

“https://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/224/5345_V18_T3.pdf?sequence=1”

Já em relação ao princípio da seletividade, o autor nos relata que significa que o legislador tem o poder de alterar as alíquotas previstas no diploma legal, podendo elevá-las ou diminuí-las a qualquer momento.

Por último, o princípio da progressividade, isso significa que as alíquotas previstas no tributo são progressivas, ou seja, irão subindo gradativamente conforme a base de cálculo vai subindo do imposto também vai subindo.

Em relação aos aspectos constitucionais, na Carta Magna podemos encontrar apenas normas gerais e conceitos abertos sobre o tema, cabendo a Lei detalhar os demais aspectos, como, por exemplo: o seu fato gerador; base de cálculo e contribuintes e demais particularidades. Desse modo, cabe ressaltar que todos esses aspectos estão previstos no Código Tributário Nacional, entre os artigos 43 a 45 do respectivo texto legal.

Além disso, há diversas legislações separadas que também regulamentam o respectivo imposto.

O seu fato gerador, conforme prevê o art. 43 do Código Tributário Nacional é:

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.

§ 4º 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

Ou seja, para que incida a obrigatoriedade de pagamento do devido encargo tributário, é necessário que haja um acréscimo financeiro no patrimônio do contribuinte. Deve-se atentar a interpretação no que se refere a expressão

“acréscimo financeiro no patrimônio”, pois não é todo ganho econômico que poderá vir a ser tributado.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência pacificada no sentido de que o valor percebido a título de indenização não incidirá o imposto de renda, pois se tratam de uma reparação e não de acréscimo patrimonial (RECURSO ESPECIAL Nº 1.152.764 – CE).

Além disso, o respectivo tributo possui um aspecto que o distingue dos demais tributos em relação ao seu fato gerador, diferentemente dos demais impostos, o fato gerador do imposto de renda é chamado de complexo, dado que, ele abarca todo um período de tempo – normalmente todo o exercício anual –, para que então incida a respectiva alíquota sobre a base de cálculo, que será todos os proventos obtidos pelo contribuinte no respectivo exercício financeiro do ano. (PAULSEN, LEANDRO, Curso de Direito Tributário Completo, 11 ed.p.569-570).

Em relação as alíquotas progressivas, normalmente o Congresso Nacional edita uma lei atualizando a tabela do imposto de renda¹⁴, corrigindo conforme o índice da inflação acumulada no ano, mantendo os valores das alíquotas e apenas alterando a base de cálculo, ou seja, a faixa de isenção e os valores que incidiram as alíquotas de 7,5%; 15%; 22,5% e 27,5%. No ano letivo de 2023 foi editado novamente a tabela do imposto de renda, atualizando a tabela e elevando o valor de isenção de pagamento do imposto, todavia, a última edição foi no ano de 2015, vejamos a comparação.

Figura 7 - Tabela imposto de renda de 2014 a 2015

¹⁴ <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>

**Tabela de IRRF
de 01/2014 a 03/2015**

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
de 0,00 até 1.787,77	isento	0,00
de 1.787,78 até 2.679,29	7,50%	134,08
de 2.679,30 até 3.572,43	15,00%	335,03
de 3.572,44 até 4.463,81	22,50%	602,96
a partir de 4.463,82	27,50%	826,15
Valor de dependentes: 179,71		

Fonte: Receita Federal (2023)

Figura 8 - Tabela Imposto de Renda 2015-2023

Tabela do Imposto de Renda 2022 - alíquota e parcela dedutível

Descrição	Valor (%)	Dedução
Até 1.903,98	0,00	0,00
De 1.903,99 até 2.826,65	7,50	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15,00	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,50	636,13
Acima de 4.664,68	27,50	869,36
Dedução por dependente na determinação da base de cálculo do IRRF - 189,59		

Fonte: Receita Federal (2023)

Desse modo, nota-se que houve apenas uma correção nos valores da base de cálculo mediante os índices de correção monetária e inflação, todavia, conforme os parâmetros econômicos de 2015, sendo totalmente desconexo com a realidade financeiro do país nos moldes atuais.

Atualmente em 2023, os valores da tabela continuam os mesmos, não houve nenhum reajuste dos valores.

- **5.1 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF)**

O Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), além das previsões legais supracitadas, também possui regulamentações em lei ordinárias esparsas, como, porexemplo, a Lei nº 7.713/88¹⁵ e Lei nº 9.250¹⁶ entre outras.

As alíquotas são progressivas, sendo 7,50%;15%; 22,50% e 27,50%, na qual, incidem sobre uma base de cálculo também variável, quanto maior o valor, maior será a alíquota incidente.

- **5.2 O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

O Imposto de renda da Pessoa Jurídica, possui a mesma base constitucional do IRPF, com o mesmo fato gerador e as demais peculiaridades, inclusive o fato gerador complexivo, todavia, é de extrema importância destacar que ambas de incidência alíquota do IR é necessário saber qual o regime tributário em que a empresa se encontra.

Em relação ao regime de tributação a empresa poderá se enquadrar no regime do lucro real, presumido ou arbitrado, tem a depender do seu porte e faturamento anual, conforme prevê a Lei 9.430 e as demais legislações pertinentes. Ainda a legislação prevê que a empresa poderá optar pela modalidade de realizar os pagamentos de maneira, trimestral ou anual (é possível para as empresas que tributam pelo lucro real a escolha do pagamento mensal).

No caso das empresas que escolheram o regime de tributação do lucro real, poderão ter um acréscimo de 10% no imposto dos valores caso a parcela do lucro real exceda a parcela de 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês.

O cálculo para a incidência do tributo é o mesmo do imposto de renda da pessoa física, dependendo da modalidade que a empresa escolheu para o

¹⁵ "BRASIL. LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988"

¹⁶ "BRASIL. LEI Nº 9.250, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995."

pagamento

– mensal, trimestral ou anual -, será somado todo o valor o lucro da empresa, na qual, será esse valor tomado como base de cálculo, para então incidir a alíquota de 15% sobre o valor.

• 6. TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS

Nos tópicos anteriores foi explicado como funciona a tributação da pessoa física e da pessoa jurídica, todavia, sabemos que por trás das pessoas jurídicas existem os sócios, que são pessoas físicas que exercem a atividade empresarial, e dividem os lucros obtidos das atividades, todavia, esses proventos obtidos não são tributados.

Em 1995, houve um projeto de lei que visou acabar com a tributação de lucros e dividendos, recaindo o imposto somente sobre as pessoas físicas e jurídicas. O projeto de lei promulgado foi o diploma legal nº 9.249, mais especificamente na inteligência do art. 10 do texto legal dispõe:

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.

Ainda, cabe estudarmos sobre o art. 9 da respectiva lei, que possui a seguinte redação:

“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 die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. [...]

Segundo os autores Gobetti e Orair, na obra, “*Progressividade Tributária, uma Agenda negligenciada.2016.p.15-34*”, trazem o conceito de juros sobre o capital próprio (JCP), vejamos o trecho da obra“

uma despesa fictícia que a empresa poderia deduzir do pagamento do seu imposto com o objetivo de equipará-la com outra empresa que estivesse endividada e que, nesse caso, abateria o gasto com juros do seu lucro para efeitos de cálculo do imposto. A despesa fictícia é calculada aplicando-se a TJLP sobre o capital próprio da empresa, sendo estes “juros” são pagos aos acionistas como uma espécie de dividendo. O efeito prático é que uma parcela do lucro, que seria tributada pelo IRPJ e pela contribuição social sobre lucro líquido (CSLL) à alíquota de 34%, passa a ser tributada a apenas 15%, quando paga ao acionista. Já o artigo 10 previu que os dividendos, antes tributados a 15% como os demais ganhos de capital, passariam a ser isentos. A tributação dos lucros foi reduzida pelos dois canais e seu efeito sobre o lucro líquido apropriado pelos acionistas da empresa está descrito na tabela 1. Antes da mudança, o lucro da pessoa jurídica era tributado a 34%. Uma vez distribuídos, os 66% de dividendos eram tributados por uma alíquota na fonte de 15%, o que reduzia o montante efetivamente recebido pelos acionistas para 56,1%, e os 43,9% restantes ficavam com o governo na forma de impostos” (GOBETTI, ORAIR, “Progressividade Tributária, uma Agenda negligenciada.2016.p.15-34”).

Ainda, os autores para melhor elucidarem o seu raciocínio trouxeram uma tabela ilustrativa para melhor explicar o caso, vejamos:

TABELA 1
Lucro e tributação no Brasil

Lucro e impostos	Antes da Lei nº 9.249	Depois da Lei nº 9.249	Diferença
Lucro bruto	100,0	100,0	0,0
Lucro tributável	100,0	70,0	-30,0
IRPJ=25%	25,0	17,5	-7,5
CSLL=9%	9,0	6,3	-2,7
JSCP	0,0	30,0	30,0
IRRF-Capital (15%)	0,0	4,5	4,5
Dividendos	66,0	46,2	-19,8
IRRF-Capital (15%-0%)	9,9	0,0	-9,9
Total de imposto	43,9	28,3	-15,6
Lucro Líquido acionista	56,1	71,7	15,6

Elaborado pelos autores.

Nota: ¹ Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Após as mudanças, a mesma empresa passou a poder deduzir os JSCP da base de cálculo do imposto sobre o lucro. Por hipótese, assumimos que essa parcela seja de 30%. A base de cálculo cai para 70%, e o imposto da pessoa jurídica, para 23,8%, o que é compensado parcialmente pelo recolhimento de 15% de imposto sobre os JSCP, num montante de 4,5%, resultando na queda do imposto de 34% para 28,3%. Além disso, a isenção sobre os dividendos reduz o imposto sobre esta parcela de 9,9% para zero. No final, os acionistas que antes ficavam com 56,1% do lucro passaram a ficar com 71,7% do lucro, e o governo com 28,3%. (GOBETTI, ORAIR “Progressividade Tributária, uma Agenda negligenciada.2016.p.15-34”).

Ou seja, o que os respectivos doutrinadores dizem é que o JCP, é uma despesa fictícia que a empresa deduz do seu IRPJ, calculada através da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre o capital da própria empresa. No efeito prático, as grandes empresas que deveriam pagar 34% a título de imposto de renda e CSLL, acabam pagando uma alíquota apenas de 15%.

Desse modo, os autores nos demonstram que na verdade as quantidades de tributos pagos pelas empresas são na verdade bem menores do que a alíquotas previstas na lei, em razão desta manobra elisiva legal utilizada pela grande maioria.

Por fim, resta mais do que claro que os fundamentos que levaram a isenção

distribuição dos lucros e dividendos são meramente políticos e econômicos, cabe destacar o respectivo argumento trazido pelo Relator acerca da necessidade da aprovação do projeto de lei que traria a isenção do imposto de renda sobre os lucros e dividendos, vejamos a fundamentação:¹⁷

2. 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 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.

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

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

Ao analisarmos os pensamentos da época que levou a promulgação da lei, resta mais do que claro que, na verdade, o que a isenção criou foi um favorecimento e desigualdade tributária em relação as pessoas físicas.

• 7. ANALISE EM RELAÇÃO AOS OUTROS PAÍSES

Com o processo de globalização mundial e as ideias neoliberais ao redor do mundo, houve uma transformação nos modelos de tributação, mudou-se o foco para os bens móveis. Com isso, passou-se a realizar uma tributação maior sobre os bens móveis e imóveis, como, por exemplo: imóveis, veículos e etc. pois

¹⁷ <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicao-demotivos-149781-pl.html>

conforme determina os moldes do sistema capitalista neoliberalista, o foco é a produção de riqueza e a supervalorização dos bens de consumo (ORAIR, GOBETTI, 2016).

É essencial para sabermos como anda o sistema tributário de um país sempre compara-lo com a realidade de outros países, principalmente, aqueles que tem êxito em seus deveres de Estado de bem-estar social e analisar quais são as políticas adotadas que estão resultando nesses indicadores positivos, esse aspecto é extremamente importante para o desenvolvimento do sistema e da doutrina que os regula (ORAIR, GOBETTI, 2016).

O sistema clássico de tributação prevê a tributação da pessoa jurídica, e posteriormente do sócio como pessoa física, ainda, os 34 países da OCDE, que são países democráticos desenvolvidos e em desenvolvimento, com alto índice de IDH, apenas Estônia, México e Eslováquia não adotavam esse sistema de tributação da PJ e, posteriormente da PF. Em 2011, a Estônia criou uma contribuição social para financiar a Saúde, enquanto o México voltou a tributar os dividendos em 2014, restando apenas a Estônia com o regime de tributação de dividendos total isento, conforme o Brasil. Ainda sustentam os autores “

Todos os demais países da OCDE, embora adotem mecanismos para integrar a taxação dos lucros na pessoa jurídica e na pessoa física e desonerar parcialmente os dividendos, praticam a dupla tributação. Alguns tributam mais na pessoa jurídica, outros na pessoa física, mas o que importa é que, em média, a parcela dos lucros absorvida pelo Estado sob a forma de tributos é bem mais alta do que no Brasil.” (GOBETTI, ORAIR. Progressividade Tributária. Agenda Negligenciada. 2016. p.15-34).

Desse modo, para podermos ter uma melhor compreensão da tributação dos lucros e dividendos no Brasil, se estão de acordo com padrões mundiais de países em desenvolvimento e desenvolvidos, podemos comparar a tabela da tributação brasileira com os dados da OCDE

GRÁFICO 3: Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE (2016)



Fonte: OCDE (2018)

TABELA 2
Alíquotas vigentes de tributação dos lucros e dividendos nos países da OCDE (2015)

País	Pessoa jurídica (corporativa)				Pessoa física (pessoal)			Imposto total (B+C)A	
	Lucro antes da tributação (A)	Imposto (B)	Imposto (%)	Lucro distribuído	Imposto exclusivo na fonte (%)	Imposto sobre dividendos extrapolados (%)	Crédito de imputação		Imposto (C)
Austrália	142,9	42,9	30,0	100,0	--	49,0	42,9	27,1	49,0
Áustria	133,3	33,3	25,0	100,0	25,0	25,0	--	25,0	43,8
Bélgica	151,5	51,5	34,0	100,0	--	25,0	--	25,0	50,5
Canadá	135,7	35,7	26,3	100,0	--	49,5	34,5	33,8	51,2
Chile	129,0	29,0	22,5	100,0	--	40,0	29,0	22,6	40,0
Rep. Tcheca	123,5	23,5	19,0	100,0	15,0	15,0	--	15,0	31,2
Dinamarca	130,7	30,7	23,5	100,0	--	42,0	--	42,0	55,6
Estônia	125,0	25,0	20,0	100,0	--	0,0	--	0,0	20,0
Finlândia	125,0	25,0	20,0	100,0	--	33,0	--	28,1	42,4
França	157,2	57,2	36,4	100,0	--	44,0	--	44,0	64,4
Alemanha	143,2	43,2	30,2	100,0	26,4	26,4	--	26,4	48,6
Grecia	135,1	35,1	26,0	100,0	10,0	10,0	--	10,0	33,4
Hungria	123,5	23,5	19,0	100,0	--	16,0	--	16,0	32,0
Islândia	125,0	25,0	20,0	100,0	--	20,0	--	20,0	36,0
Irlanda	114,3	14,3	12,5	100,0	--	51,0	--	51,0	57,1
Israel	136,1	36,1	26,5	100,0	--	30,0	--	30,0	48,6
Itália	137,9	37,9	27,5	100,0	26,0	26,0	--	26,0	46,4
Japão	147,3	47,3	32,1	100,0	20,3	20,3	--	20,3	45,9
Coreia do Sul	131,9	31,9	24,2	100,0	--	41,8	11,0	35,4	51,0
Luxemburgo	141,3	41,3	29,2	100,0	--	40,0	--	20,0	43,4
México	142,9	42,9	30,0	100,0	10,0	42,0	42,9	17,1	42,0
Holanda	133,3	33,3	25,0	100,0	--	25,0	--	25,0	43,8
Nova Zelândia	138,9	38,9	28,0	100,0	--	33,0	38,9	6,9	33,0
Noruega	137,0	37,0	27,0	100,0	--	27,0	--	27,0	46,7
Polônia	123,5	23,5	19,0	100,0	19,0	19,0	--	19,0	34,4
Portugal	146,0	46,0	31,5	100,0	25,0	28,0	--	28,0	50,7
Eslováquia	128,2	28,2	22,0	100,0	--	0,0	--	0,0	22,0
Eslovênia	120,5	20,5	17,0	100,0	25,0	25,0	--	25,0	37,8
Espanha	138,9	38,9	28,0	100,0	--	24,0	--	24,0	45,3
Suécia	128,2	28,2	22,0	100,0	--	30,0	--	30,0	45,4
Suíça	126,8	26,8	21,2	100,0	--	21,1	--	21,1	37,8
Turquia	125,0	25,0	20,0	100,0	--	35,0	--	17,5	34,0
Reino Unido	126,6	26,6	21,0	100,0	--	37,5	11,1	30,6	45,1
Estados Unidos	164,3	64,3	39,1	100,0	--	30,3	--	30,3	57,6

Fonte: OCDE Tax Database (Tabela 9.4).

Para compreender melhor a tabela acima, é necessário atentarmos a explicação dos autores Gobetti e Orair,

apesar de a alíquota máxima do IRPF ultrapassar 50% em alguns países, a taxa sobre dividendos é menor devido a créditos de imputação que se aplicam no cálculo do imposto ou pela incidência de alíquotas menores (retenções exclusivas na fonte, por exemplo). De qualquer forma, excluindo a Estônia, a tributação dos dividendos ao nível da pessoa física varia de 6,9% (Nova Zelândia) a 35,4% (Coreia do Sul), perfazendo uma média de 24,1%.

Outra questão importante é que, em termos históricos, são as menores médias das taxas sobre lucros e dividendos vigentes nos últimos 35 anos. Em 1981, de acordo com os dados da OCDE, a tributação média sobre os lucros e dividendos, integrando pessoas jurídicas e físicas, chegava a 75,2%. Ou seja, os países desenvolvidos já reduziram significativamente a taxa sobre os lucros e os dividendos, mas, comparativamente ao Brasil, ainda apresentam um nível bem superior.

Portanto, a partir dos dados dos autores, conclui-se que a política de tributação de lucros e dividendos no Brasil encontra-se totalmente desafiada e desatualizada em relação ao resto do mundo, sendo necessário que ela seja reformulada e adequada conforme a realidade atual.

• 8. PROJETO DE LEI DE TRIBUTAÇÃO.

Atualmente no Brasil existem alguns projetos legislativos que visam instaurar novamente a cobrança de impostos sobre lucros e dividendos, sendo os mais significativos deles o Projeto Legislativo 9.636/2018; Projeto de Lei 307/21 e o Projeto de Lei 2337/21, sendo este último de autoria do Poder Executivo, são os mais significativos já apresentados.

O Projeto de Legislativo 9.638/2018, possui uma previsão de incidência de uma alíquota de 15% sobre os lucros e dividendos, vejamos:

Art. 1º - O art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigor com a seguinte redação:

“Art. 10 - Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 2017, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, deverão:

I – estar sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) calculado à alíquota de 15% (quinze por cento) a título de antecipação e integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, no caso de o beneficiário ser pessoa física residente no País;

Já o Projeto de Lei 307/2021, que também está em tramitação na Câmara dos Deputados, possui a respectiva proposta legislativa de alteração do art. 10 da Lei a Lei nº 9.249, vejamos:

Art. 1º O art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

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

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

II – tributação definitiva, nos demais casos.

§ 1º No caso de o beneficiário ser pessoa física, o imposto será considerado, a critério do beneficiário:

I – tributação definitiva, ou

II – integrará a base de cálculo do imposto devido na Declaração

de Reajuste Anual.

Portanto, o projeto prevê a incidência de uma alíquota de 10% sobre os lucros da pessoa física, todavia, cabe ressaltar que as empresas pagantes serão somente aquelas que tributam sobre o regime do Lucro Presumido ou Real, ou seja, estão isentas as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Já o Projeto Legislativo o Projeto de Lei 2337/21, que é o projeto mais avançado entre os três, pois já foi aprovado pela Câmara dos Deputados e agora aguarda apreciação pelo Senado Federal, propõe uma alíquota de tributação de 15% nos lucros e dividendos, todavia, realizou uma diminuição na alíquota do IRPJ para 18% e da CSLL para 8%.

E ainda cabe ressaltar que o adicional de 10% previsto na legislação para lucros mensais acima de R\$ 20 mil continua valendo.

• **9. VALOR ESTIMADO DE POSSÍVEL ARRECADAÇÃO**

Anteriormente a edição da Lei 9.249, o Brasil realizava a tributação de lucros e dividendos com uma alíquota de 15% sobre o lucro líquido, conforme dados do pesquisador Odair Gobetti (2016), que realizou um estudo no ano de 2013 sobre o respectivo assunto, somente naquele ano, com a isenção da tributação de lucros e dividendos, o governo deixou de arrecadar cerca de 63,6 bilhões de reais, um valor totalmente relevante para o cenário das contas públicas.

Nos moldes dos anos atuais, a Receita Federal publicou um relatório oficial no ano de 2021, denominado “Grandes Números do IRPF 2021”, na qual, traz os dados de cerca da totalidade dos rendimentos não tributáveis no Brasil naquele determinado ano, onde consta um número de mais de 1 trilhão de reais, sendo 384 bilhões somente das receitas oriundas dos lucros e dividendos, vejamos:¹⁸

¹⁸ <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.pdf/view>

Figura 9 - Relatório Receita Federal - Lucros não tributados



Tabela 21 – Rendimentos Isentos e Não Tributáveis

	R\$ bilhões
Lucros e dividendos recebidos	384,27
Rendimento de sócio ou titular de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, exceto pro labore, aluguéis e serviços prestados	129,16
Transferências patrimoniais - doações e heranças	110,32
Parcela isenta de proventos de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão de declarante com 65 anos ou mais	84,99
Parcela isenta correspondente à atividade rural	71,31
Pensão, proventos de aposentadoria ou reforma por moléstia grave ou aposentadoria ou reforma por acidente, em serviço	65,26
Indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV, e por acidente de trabalho, e FGTS	38,41
Rendimentos de cadernetas de poupança, letras hipotecárias, letras de crédito do agronegócio e imobiliário (LCA e LCI) e certificados de recebíveis do agronegócio e imobiliários (CRA e CRI)	38,15
Incorporação de reservas ao capital / Bonificações em ações	18,05
Transferências patrimoniais - meação e dissolução da sociedade conjugal e da unidade familiar	10,39
Capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte do segurado, prêmio de seguro restituído em qualquer caso e pecúlio recebido de entidades de previdência privada em decorrência de morte ou invalidez permanente	7,95
Rendimento bruto, até o máximo de 90%, da prestação de serviços decorrente do transporte de carga e com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados	6,60
Ganho de capital na venda de imóveis residenciais para aquisição, no prazo de 180 dias, de imóveis residenciais localizados no Brasil e redução sobre o ganho de capital	2,36
Bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, exceto médico-residente ou Pronatec, exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços	2,14
Restituição de imposto sobre a renda de anos-calendário anteriores	2,03
Ganhos líquidos em operações no mercado à vista de ações negociadas em bolsas de valores nas alienações realizadas até R\$ 20.000,00 em cada mês, para o conjunto de ações	1,77
Ganho de capital na alienação do único imóvel por valor igual ou inferior a R\$ 440.000,00 e que, nos últimos 5 anos, não tenha efetuado nenhuma outra alienação de imóvel	1,74
Ganho de capital na alienação de bem, direito ou conjunto de bens ou direitos da mesma natureza, alienados em um mesmo mês, de valor total de alienação até R\$ 20.000,00, para ações alienadas no mercado de balcão, e R\$ 35.000,00, nos demais casos	1,73
Bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas, recebidas por médico-residente e por servidor da rede pública de educação profissional, científica e tecnológica que participe das atividades do Pronatec	1,46
75% (setenta e cinco por cento) dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos em moeda estrangeira por servidores de autarquias ou repartições do Governo Brasileiro situadas no exterior, convertidos em reais	1,15
Recuperação de prejuízos em Renda Variável (bolsa de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados e fundos de investimento imobiliário)	1,14
Rendimento bruto, até o máximo de 40%, da prestação de serviços decorrente do transporte de passageiros	0,41
Ganhos líquidos em operações com ouro, ativo financeiro, nas alienações realizadas até R\$ 20.000,00 em cada mês	0,14
Imposto sobre a renda de anos-calendário anteriores compensado judicialmente neste ano-calendário	0,05
Ganho de capital na alienação de moeda estrangeira mantida em espécie cujo total de alienações, no ano-calendário, seja igual ou inferior ao equivalente a US\$ 5.000,00	0,02
Outros	115,09
Não informado	0,01
Total Rendimentos Isentos e Não Tributáveis:	115,09

Fonte: Receita Federal (2023)

Desse modo, conclui-se que se incidisse uma alíquotade 10% sobre essa receita, o erário já contaria com cerca de 38 bilhões ao ano a mais para as contas públicas.

Ainda, se o texto legislativo realizasse a mesma tributação tendo como base a tabela de imposto de renda de pessoa física, ou seja, a maior alíquota sendo de 27,5%, mas realizando a incidência de uma alíquota de 20%, a arrecadação do Estado seria em torno de 76 bilhões de reais, tomando como referência a respectiva base de cálculo do relatório acima exposto.

Segundo os dados oficiais do 8º relatório oficial do TCU, o Governo Federal gastou mais de 600 bilhões de reais ao enfrentamento da pandemia de covid-19, sendo 68 bilhões de reais destinados exclusivamente a manutenção do auxílio emergencial de 400 (quatrocentos) reais durante o maior pico da crise sanitária, onde as políticas de não aglomeração estavam mais severas.¹⁹

Desse modo, todo esse orçamento arrecadado com a possível tributação dos lucros e dividendos, poderia ser aplicada para a manutenção de benefícios sociais, para aquelas pessoas que se encontram em situação de extrema vulnerabilidade, o valor poderia bancar todo o exercício anual da manutenção do auxílio e ainda sobraria quantias para ser investidas em outros segmentos ou abater os valores atinentes da dívida pública.

Por mais que não seja o mecanismo formalmente mais adequado para isso, tal prática poderia atenuar um pouco a extrema regressividade do sistema tributário brasileiro, dado ao fato de captar recursos daqueles que mais detém, e aplicando para aqueles que mais precisam.

• 10. BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM

Ao levantarmos sobre a possibilidade de tributação dos lucros e dividendos dos sócios, é muito comum ouvirmos arguições contra o respectivo tributo com a fundamentação de que caso haja a instauração a sua instauração, o Estado estaria realizando uma bitributação ou caso de bis in idem, todavia, essa argumentação está totalmente equivocada materialmente e conceitualmente.

Para melhor explicar o erro conceitualmente cometido pela maioria que sustenta essa respectiva tese, é necessário analisarmos conceitualmente o fenômeno da “bitributação” e o fenômeno do “bis in idem”.

Leandro Paulsen (2020) define a bitributação como “*a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador*”, por exemplo, quando a

¹⁹ “TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório de Acompanhamento. 2021. p.18.”

União e um Estado criam um tributo, na qual, ambos possuem o mesmo fato gerador.

Já em relação ao *Bis In Idem*, define também o doutrinador “*dupla tributação estabelecida por um único ente político sobre o mesmo fato gerador*”.

Desse modo, ao analisarmos a tributação de lucros e dividendos podemos notar que a sua incidência não configura “bitributação”, muito menos “bis in idem”, passaremos a análise acerca da competência para instituição do tributo, como o seu fato gerador.

A Constituição Federal de 1998, não trouxe um dispositivo legal devidamente exposto conceituando a bitributação e sua vedação, todavia, estipulou de maneira clara a competência de cada ente político na criação dos tributos, sendo tais previsões no art. 145 e diante da Carta Magna.

Ao analisar o IRPJ e a tributação de lucros e dividendos, nota-se que se tratam de tributos diferentes, com fatos geradores distintos e pessoas diferentes, dado que, o primeiro incide sobre os rendimentos da atividade empresarial, em contrapartida o outro está estritamente ligado com as quantias que os sócios receberam a título de renda, em razão da sociedade empresarial.

O art. 121, CTN, traz uma definição simplificada acerca de quem é o sujeito passivo da relação tributária “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, ou seja, o contribuinte é aquele que tem o dever de pagar o tributo (deixamos aqui de lado a técnica da substituição tributária, pois esta foi desenvolvida pela doutrina e não pelo código), além disso, vejamos o que entende o doutrinador Leandro Paulsen acerca da definição de contribuinte “*relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador*”.

Ou seja, a entrada dos dividendos para os acionistas se configura situação totalmente desconexa com o IRPJ, além dos fatos geradores serem totalmente distintos, portanto, não há como alegar ser bitributação.

O art. 43 do CTN dispõe “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”. Desse modo, a aquisição de renda pela sociedade empresária ocorre em momento diferente dos sócios (primeiro incide o imposto de renda, para somente depois os valores líquidos serem distribuídos conforme as cotas de cada sócio (ODAIR, GOBETTI, 2016).

Essa distinção torna-se totalmente necessária para que possamos entender que há uma grande separação jurídica entre ambos, não sendo possível a argumentação que o sócio que realiza os pagamentos pela pessoa jurídica, é o mesmo que irá receber os valores das dividendos, desse modo, se configurando bis in idem, embora a pessoa jurídica seja uma obra de ficção jurídica, não cabe o pensamento sobre o respectivo caso (ODAIR, GOBETTI, 2016).

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 85.241/SP elucidou a separação do patrimônio da pessoa jurídica com os dos sócios “*os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se o sócio praticou o ato com excesso de poderes ou infração da lei*”.

Além disso, cabe destacar que a separação não ocorre somente no âmbito patrimonial, mas também em relação as personalidades, a inteligência do art. 20 do Código Civil, possui a respectiva inteligência “*as pessoas jurídicas têm existência distinta de seus membros*”.

Desse modo, podemos notar claramente que o ordenamento jurídico sempre realizou a distinção entre a personalidade jurídica da empresa e a física do sócio, além da separação das obrigações patrimoniais e tributárias, portanto, realizar o pensamento que a tributação dos lucros e dividendos seria o caso de bis in idem, é expressamente dizer que, caso a empresa venha a sofrer qualquer tipo de cobrança, caberá aos sócios responderem com os valores recebidos desde a criação da personalidade jurídica, pois defender esse posicionamento é praticamente declarar que ambas as personificações estão diretamente ligadas,

sendo que na realidade, estão totalmente distintas.

11. CONCLUSÃO

A realidade ocasionada com a pandemia de sars-cov-2, afetou profundamente o Brasil e levou o país a sofrer profundos retrocessos sociais e econômicos, com um aumento generalizado do custo de vida. Com isto, foi possível chegar a conclusão que os efeitos econômicos da pandemia foram significativos e sendo necessários novas fontes de arrecadação para superação do retrocesso.

Os estudos apontados no presente projeto demonstram que o Brasil é um dos únicos países que não realiza a dupla tributação da renda (pessoa física e, posteriormente, jurídica). Anteriormente a publicação da CF/88 e alguns anos após a sua promulgação, o Brasil realizava a tributação de lucros e dividendos, todavia, em 1995, o tributo foi extinguido pelo diploma legal nº 9.249/95, conforme dispõe o art. 10 da respectiva lei.

Caso o país revogasse a lei que isentou a tributação dos lucros e dividendos, o erário poderia arrecadar bilhões de reais ao ano, sendo esses valores revertidos diretamente para a manutenção dos programas sociais. Além disso, os valores remanescentes poderiam ser aplicados em outros programas sociais ou até mesmo revertido para o SUS, que foi o principal sistema que suportou todo o ônus da pandemia.

A tributação de lucros e dividendos se mostra uma alternativa razoável e proporcional para que possam ser atenuados minimamente os efeitos econômicos e sociais da crise sanitária mundial.

Além disso, conforme foi demonstrado em toda a fundamentação do trabalho, a restauração do respectivo tributo, não viola nenhum princípio legal de “bitributação” ou “bis in idem”, conforme sustentam os indivíduos que são contrários a respectiva tese.

Cumpra informar também, que não basta apenas a restauração do respectivo tributo como mais um tipo de tributo em espécie, o Brasil através do seu sistema de tributação indireto, é um dos países que possuem a maior regressividade tributária do mundo. Não é aplicado o princípio da capacidade colaborativa, onde cada pessoa suporta o ônus tributário conforme a sua capacidade financeira, o sistema realiza a tributação por igual, sem nenhuma discriminação ou seletividade, o que acaba sendo totalmente injusto, pois o indivíduo com baixo poder aquisitivo, paga a mesma alíquota de imposto daquele que detém um alto poder aquisitivo.

Portanto, mudar essa realidade tributária e econômica do país é extremamente essencial para que a sociedade possa ter um sistema mais justo, visando proteger aqueles que são mais carentes, e, ao mesmo tempo, fomentar o desenvolvimento das atividades empresariais, fator essencial para o crescimento econômico, e, conseqüentemente, o aumento no nível de riqueza e IDH do país.

• 12. REFERÊNCIAL BIBLIOGRÁFICO

BORGES SILVA, J.; EDUARDO MONTES NETTO, C.; HENRIQUE GONÇALVES DOMINGOS, J. A tributação como instrumento de justiça social e de concreção de direitos fundamentais em tempos de pandemia e pós-pandemia. 2021.

Carga tributária no brasil e nos países da OCDE: Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en.>>.

CONCEIÇÃO, J. S.; AVILA, R. I. Tributação e desigualdade de rendimentos e de patrimônio no Brasil: Evidências nas declarações tributárias de pessoas físicas. 2020.

COSTA, S. DA S. Pandemia e desemprego no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 4, p. 969–978, ago. 2020.

DELLA VITTORIA, A. **Desigualdade e tributação: Quem paga a conta da pandemia?** Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/programas-e-acoes/acao/00S4->>.

FERREIRA, P. C.; DE MATTOS, D. M.; ARDEO, V. L. Triple filter core inflation: A measure of the inflation trajectory. **Revista Brasileira de Economia**, v. 71, n. 4, p. 397–411, dez. 2017.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade Tributária: Agenda negligenciada**. Rio de Janeiro.

GOBETTI, S. W. Tributação do capital: teoria e prática (e o caso brasileiro). **Economiae Societate**, v. 28, n. 3, p. 761–789, dez. 2019.

MACHADO, A. L.; FRANÇA, A. B.; RANGEL, T. L. V. Carestia, mapa da fome e o agravamento da insegurança alimentar e nutricional em tempos de Pandemia: o retrocesso brasileiro na política de combate à fome. **Boletim de Conjuntura**, v. 8, 2021.

NERI, M. **Mapa da nova pobreza**. Rio de Janeiro: [2022.]. Disponível em: <<https://cps.fgv.br/MapaNovaPobreza>>.

OLIVEIRA, F. A.; BIASOTO JR.; G. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e fortalecimento da federação. In: AFONSO, J. R.;

SALARDI, S.; SAPORITI, M.; ZAGANELLI, M. Diritti umani e tecnologie morali. **Direitos Humanos e tecnologias morais: Uma perspectiva comparada entre Itália e Brasil**. out.2022.

SILVA, J. I. A. DE O. et al. Planejamento e Desenvolvimento: uma realidade possível.2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **8º Relatório de acompanhamento acerca dos reflexos das mudanças nas regras orçamentárias e fiscais de 2022, relativas à pandemia de Covid-19**. Brasília:

VIEIRA, D. M.; GRASSANO DE GOUVÊA MELO, L. A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia. 2017.

BRASIL. Lei n 5.172/1966 - **Código Tributário Nacional (1966)**. Brasília, DF:

Diário Oficial da União (1988): Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.html. Acesso em 25 fev.2023.

BRASIL. Lei N 9.249/95 - **Iisenção dos Lucros e Dividendos (1995)**, Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.html. Acesso em 20 dez.2023.

BRASIL. Lei 7.713/88 - **Imposto de Renda Nacional (1988)**, Brasília, DF: Diário Oficial da União, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.html. Acesso em 14 jan.2023.

BRASIL. Lei nº 9.430/96 - **Regimes de Tributação (1996)**, Brasília, DF: Diário Oficial da União, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.html. Acesso em 12 dez.2022.

BRASIL. **Lei 9.718/98** - Dispõe sobre o PIS/PASEP e COFINS (1998), Brasília, DF: Diário Oficial da União. Disponível: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.html. Acesso em 18 dez de 2022.

BRASIL. **Lei 10.627/2002**. Dispõe sobre o **creditamento do PIS**, Brasília, DF: Diário Oficial da União. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l1062.html. Acesso em 19 dez.2022.

BRASIL. Lei 10.833/2003 - **Dispõe sobre o creditamento da COFINS**, Brasília, DF: Diário Oficial da União- https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10833.html. Acesso em 01 dez.2022.

BRASIL. Lei 12.814. **Dispõe sobre o limite de faturamento para o Lucro Presumido**, Brasília, DF: Diário Oficial da União. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20112014/2013/lei/l12814.html. Acesso em 04 jan.2023.

BRASIL. Lei Complementar 123. **Dispõe sobre o regime do Simples Nacional**, Brasília, DF: Diário Oficial da União. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.html. Acesso em 09 dez.2022.

BRASIL. Lei nº 7.689/98- **Dispõe sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**, Brasília, DF: Diário Oficial da União. Disponível em - https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.html. Acesso em 08 dez.2022

BRASIL. Lei nº 4.625/1922 – Criação do Imposto de Renda antes da CF/88, Disponível em – https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.html. Acesso em 14 dez.2022.

BRASIL. Decreto-lei 1.598/1977- **Apuração Contábil do Lucro Real**, Brasília, DF: Diário Oficial da União, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.html. Acesso em 15 dez.2022.

BRASIL. Projeto de Lei 2337/21- **Restauração da tributação sobre os Lucros e Dividendos**, Brasília, DF. Disponível em:h

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=228838>. Acesso em 04 dez.2022.

BRASIL. Projeto Legislativo 9.636/2018 – **Restauração da tributação sobre os Lucros e Dividendos**,Brasília,DF.<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2168476>. Acesso em 24 dez. 2022.

BRASIL. Projeto de Lei 307/21- **Restauração da tributação sobre os Lucros e Dividendos**, Brasília, DF. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2269697>. Acesso em 26 dez.2022.