

REVISTA
TRIBUTÁRIA
E DE FINANÇAS PÚBLICAS
RTrib

ANO 32 • 161 • II TRIM • 2024

COORDENAÇÃO
MARCELO CAMPOS

PUBLICAÇÃO OFICIAL



Academia Brasileira de
Direito Tributário - ABDT®

PARECER

REFORMA TRIBUTÁRIA: REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS

VALTERLEI DA COSTA

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP e em Direito do Estado pela UFPR, com intercâmbio junto à *Universidad Autónoma de Madrid* pela CAPES. Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Ex-Técnico de Finanças e Controle lotado na Procuradoria da Fazenda Nacional. Membro-relator da Comissão de Direito Tributário e líder do Grupo de Trabalho Tributos Federais da OAB/PR. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Revisor de periódicos. Professor de cursos de Pós-graduação *lato sensu* em direito. Advogado no Paraná. valterlei@costaecoataadvocacia.com.br

Sumário: 1. Introdução - 2. Isenção - 3. Imposto de renda como gênero - 4. Capital e trabalho - 5. Capacidade contributiva - 6. Segurança jurídica - 7. Solução à consulta - 8. Referências.

Trata o presente Parecer da reforma tributária que visa a revogar a isenção tributária da obrigação de pagar imposto de renda sobre os valores distribuídos a título de lucros e dividendos.

Consulente: Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil do Paraná.

Consulta: De um ponto de vista jurídico, se e como poderia ser feita a revogação do Art. 10 da Lei Nº 9.249/1995?

Não se há de querer que o fisco aja como o pai do pródigo e que mimoseie o contribuinte confitente e reparador com boas roupas, sandálias novas e um anel para o dedo. Muito menos se reclamará da administração tributária que o acolha afavelmente em seus braços, que o obsequie com o melhor novilho e que o brinde com celebrações festivas. Não se trata de exigir ou esperar uma atitude paternal ou misericordiosa do fisco. Nada disso! É suficiente que, como contrapartida da boa-fé demonstrada, destine-lhe a compreensão na exata e precisa medida da lei bem interpretada! Em suma, *basta-lhe e basta-nos que, simplesmente ... cumpra a lei!*

José Roberto VIEIRA¹

¹ José Roberto VIERIA, Denúncia espontânea e multa de mora: confissão e crise na “jurisdição administrativa”, in Luiz Eduardo GUNTHER (coord.), *Jurisdição*, p. 419.

1. INTRODUÇÃO

Com a estabilização da moeda no Brasil (Plano Real), foi necessário um novo regramento para a tributação da renda. Pelo ângulo da pessoa jurídica, como regra geral, a tributação do lucro foi fixada, no limite, em 34% (IRPJ e CSLL). Já para a pessoa física, em 27,5%. E para evitar que houvesse uma dupla tributação quando a pessoa física recebesse lucros e dividendos que já teriam sido tributados na pessoa jurídica é que se estabeleceu, nos termos da Lei Nº 9.249/1995, a seguinte isenção:²⁻³

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.

Tudo, aliás, nos termos da “Exposição de Motivos” da citada Lei:

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.

Agora, ao se conjecturar sobre uma reforma tributária do imposto de renda, a revogação de tal dispositivo é sempre um dos pontos cogitados. Tópico que pode ser, aliás, questionado sob vários ângulos, como o dos efeitos econômicos que produzirá ou, ainda, de sua justiça. Todavia, neste Parecer, discorreremos apenas sobre as questões jurídicas envolvidas nessa possível revogação.⁴

2. ISENÇÃO

Não há na doutrina consenso sobre o que seja “isenção”, sendo enunciada com as mais distintas variações, tais como “dispensa legal de pagamento”,⁵ “regra não-

² Em verdade, a isenção é do sócio ou acionista que recebe, respectivamente, a distribuição de lucros ou dividendos, os quais podem ser pessoa física ou jurídica.

³ Sobre a evolução histórica da distribuição de lucros e dividendos no Brasil, bem como uma comparação com outros países, veja-se: Jules SILVA (coord.), *Tributação de lucros e dividendos no Brasil*, *passim*.

⁴ Nossa influência aqui é clara, qual seja, a *Teoria Pura do Direito*, a qual “[...] pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos”. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 1. Ou seja, uma coisa é se uma alteração na legislação do imposto de renda é justa ou injusta, eficaz ou ineficaz, outra é se é válida. Sobre o tema, veja: Valterlei da COSTA, Limitação à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ: esconsa, mas constitucional, *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 4, p. *passim*.

⁵ Rubens Gomes de SOUSA, *Compêndio de legislação tributária*, p. 97.

juridicizante”,⁶ “fato impeditivo”,⁷ “hipótese de não-incidência qualificada”⁸ ou mesmo “regra mutiladora”.⁹ De nossa parte, parece uma boa forma de compreender o tema tomando os dispositivos legais de modo não autônomos e, assim, não há de se referir à regra ou norma de isenção em sentido estrito, mas sim considerar que “[a] mesma norma jurídica que tributa é a mesma que isenta. Afinal, quando descreve a situação que instaurará a relação jurídica, por consequência, põe qual não instaurará”.¹⁰ E se temos isso em conta, então, em verdade, uma revogação do Artigo 10 da Lei Nº 9.249/1995 não significará uma alteração, senão a própria substituição da norma de tributação do imposto de renda.¹¹

De qualquer sorte, seja como alteração de uma norma, seja com a substituição de uma por outra, a questão é que, em um primeiro momento, isso pareceria ser um ato perfeitamente possível e mesmo normal no mundo do direito. Afinal, se fosse para falarmos de algo perene, seria ele o direito natural e não o direito positivo, especialmente lembrando que a melhor forma de tributação, se é que isso existe, é cambiante ao longo da história. Desse modo, se há um dispositivo bem identificado que faz um recorte na norma de tributação e, por questão de conveniência, entende-se que ele não mais deve subsistir, então não haveria maiores impedimentos para sua revogação (Art. 178 do CTN).

Contudo, essa é a regra geral, pois não se pode dizer, automaticamente e em qualquer caso, que a revogação de uma isenção seja uma questão exclusivamente política, particularmente no caso do direito brasileiro que contém, na Constituição, um verdadeiro “Estatuto do Contribuinte”.¹² Logo, eventual revogação do Artigo 10 da Lei Nº 9.249/1995 deve também observar, além da própria estrutura do imposto de renda no Brasil, outros comandos, sendo que, quanto à isenção, “[...] modificações inovadoras poderão ter os seus efeitos atenuados por força, exatamente de outros princípios de origem constitucional [...]”.¹³

É o que passaremos a ver com mais detalhes abaixo.

⁶ Alfredo BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 303-306.

⁷ Alberto XAVIER, *Do lançamento tributário no Direito Tributário Brasileiro*, p. 112.

⁸ José Souto Maior BORGES, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 201.

⁹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 504.

¹⁰ Valterlei da COSTA, Norma jurídica de isenção: não incidência *tout court*, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 139, p. 236.

¹¹ “[...] a modificação do conteúdo de uma norma não se realiza de modo que a norma jurídica, com conteúdo modificado, continue a valer apenas como norma parcialmente abolida, mas de modo que a validade de uma norma é abolida [...] e que, no lugar da norma, cuja validade é abolida, entra uma outra norma, cujo conteúdo, comparado com o da primeira, deste é parcialmente diferente”. Hans Kelsen, *Teoria Geral das Normas*, p. 142.

¹² “O ‘estatuto do contribuinte’ exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a idéia (*sic*) de Estado de Direito. [...] Quanto mais gravosa a intervenção tributária, tanto mais cuidadosamente deverá ser protegida a esfera de interesse dos indivíduos”. Roque CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 378.

¹³ Misabel DERZI, Nota de atualização, in Aliomar BALEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 1379.

3. IMPOSTO DE RENDA COMO GÊNERO

Uma grande dificuldade é entender se determinados tributos podem ser tomados em uma linha de gênero e suas espécies ou se seria melhor estudá-los a partir do instrumental “semelhança de família”.¹⁴ No primeiro caso, teríamos o gênero *A* cujas espécies seriam *a'* e *a''*; na segunda hipótese, mesmo *a'* e *a''* tendo algo em comum entre si, não haveria um gênero *A* em que estivessem contidas. Agora, aplicamos essas ideias ao “imposto de renda”, então toda questão gira em torno de saber se seria ele um gênero a conter o “imposto de renda pessoa física” e o “imposto de renda pessoa jurídica” ou se o que teríamos seriam dois impostos que guardam pontos em comum, mas, apesar disso, autônomos.

E tornado essas considerações abstratas mais tangíveis, pensemos no sistema tributário espanhol: uma coisa é o “*impuesto sobre la renta de las personas físicas*”; outra é o “*impuesto sobre sociedades*”. A começar por suas nomenclaturas, a qual já nos dá um bom norte, em verdade são impostos estudados separadamente na academia, não havendo uma disciplina como “imposto de renda”, bem como a doutrina, ao tratar dos temas, faz isso apartadamente, escrevendo livros e artigos separadamente. Por isso, no regime espanhol, não é difícil apresentar esses tributos como diferentes, apesar de terem algo em comum, em uma linha de semelhança de família.¹⁵

No Brasil, apesar de haver, claro, obras que tratem só de um ou de outro, bem como, a depender do nível de especialização que se cursa, módulos voltados à tributação da pessoa física ou à da jurídica, não há como negar a existência de um guarda-chuva a amparar ambas as figuras, um autêntico gênero “imposto de renda”. E muito disso se deve a nossa legislação que, desde o início com a Lei Nº 4.625/1922, estabeleceu que o imposto de renda seria devido tanto pelas pessoas físicas como pelas jurídicas.¹⁶ Ademais, quando a questão se tornou constitucional em 1934, também foi isso feito de forma ampla, sem distinguir os contribuintes.¹⁷

Por isso, no estudo da tributação dos lucros e dividendos no Brasil, faz-se necessário tomar em conta que nossa tradição é no sentido de termos um único tributo sobre a

¹⁴ Ao analisar “os processos a que chamamos ‘jogos’”, concluiu Ludwig WITTGENSTEIN que “[...] vemos uma complicada rede de semelhança que se sobrepõem umas às outras e se entrecruzam. Semelhanças em grande e em pequena escala”. *Investigações filosóficas*, p. 52 (66).

¹⁵ “La primera diferenciación de tributación tiene que ver con la personalidad del perceptor de la renta: si es persona física residente en territorio español tributará por el IRPF, mientras que se es persona jurídica residente en territorio español tributará por el IS”. Diego MARÍN-BARNUEVO FABO, *Fundamentos de imposición directa*, in Rafael GARCÍA LLANEZA y Diego MARÍN-BARNUEVO FABO (coord.), *Fundamentos de fiscalidad empresarial en esquemas*, p. 26

¹⁶ “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”. Todavia, não é tão simples apontar a Lei Nº 4.625/1922 como a primeira a instituir o imposto de renda no Brasil, “[i]sso porque, como premissa para determinar a primazia, há de se encontrar o conceito de renda”. Walter Barbosa CORRÊA, *Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil*, in Ives Gandra MARTINS (coord.), *Imposto de renda*, p. 215.

¹⁷ “Art. 6º - Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: [...] c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; [...]”. Antes disso, “[...] a Constituição de 1891, não o contemplando na discriminação das receitas [...], deixou-o no campo da competência concorrente e cumulativa”. Aliomar BALEIRO, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 418.

renda, o qual comporta, por sua vez, duas espécies a depender do contribuinte, quais sejam pessoa física ou pessoa jurídica.

4. CAPITAL E TRABALHO

A tributação da renda atinge tanto o produto do trabalho como o do capital.¹⁸ Não há dúvida que “capital” é termo extremamente amplo, mas não seria errado adotarmos aqui “[...] que o capital abrange os recursos usados na produção de bens e serviços destinados à venda [...]”.¹⁹ E, como produto do emprego do capital, temos os lucros, os quais podem ser tributados pelo imposto de renda, mas, veja-se bem, não o próprio capital. Ademais, é possível isolar-se o capital criando regras próprias para sua tributação, independentemente de a quem pertença, o que nos permite, um passo adiante, falar em “patrimônio”, isto é, “[...] conjunto de bens, direitos e obrigações da empresa”.²⁰ Em consequência, a tributação dos resultados do capital pode ser feita tanto na pessoa física como na pessoa jurídica (entidade).

Por sua vez, em um sentido já bem específico, “trabalho” é atividade voltada à produção de riquezas ou utilidades que possam ser mensuradas economicamente, sendo que, quem trabalha, tem direito à remuneração nos termos contratados.²¹ Agora, uma vez que receba o produto de seu trabalho, qual seja, a remuneração, então se está sujeito ao imposto de renda. Contudo, prestar serviço não é obrigação que possa ser assumida apenas por pessoas físicas, uma vez que também as pessoas jurídicas podem aceitar tal incumbência, mesmo que a atividade seja prestada diretamente pelo sócio da empresa em questão.²² Isso porque, não há como negar, é possível desenvolver a atividade empresarial de prestação de serviço mesmo sem capital.²³

Essas breves considerações servem para demonstrar que não há uma relação entre a tributação da pessoa física e o resultado do trabalho, e da pessoa jurídica e o resultado do capital, pois pessoas físicas podem ser tributadas por auferirem renda decorrente de seu capital bem como pessoas jurídicas podem ficar baixo tal exação pelo resultado dos serviços prestados. Assim, importa-nos fixar que as pessoas físicas podem prestar serviços ou explorar seu capital diretamente ou, ainda, fazer isso por

¹⁸ CTN: “Art. 43. O impôsto, 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; [...]”. Sobre a tributação do imposto de renda ocorrer sobre o lucro (pessoa jurídica) ou rendimento líquido (pessoa física), veja-se: Valterlei da COSTA e Rosicléia LINHARES, Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências, *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 3, *passim*. Já sobre a tributação dos acréscimos patrimoniais, veja-se: Valterlei da COSTA, Imposto sobre proventos de qualquer natureza, *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 10, *passim*.

¹⁹ Paulo SANDRONI (org. e super.), *Novíssimo dicionário de economia*: verbete “capital”, p. 78.

²⁰ Sérgio de IUDÍCIBUS e José Carlos MARION, *Dicionário de termos de contabilidade*: verbete “patrimônio”, p. 148.

²¹ “[...] são remunerações os salários, as diárias, os vencimentos, as comissões, os honorários, os soldos, as corretagens etc.”. De Plácido e SILVA, *Vocabulário jurídico*: verbete “remuneração”, p. 699.

²² “[...] uma sociedade pode constituir-se de modo que um dos sócios entre com dinheiro e o outro não, dividindo-se, entretanto, os lucros, entre eles, realmente, porque muitas vezes o trabalho de alguém vale tanto quanto o dinheiro”. GAUJUS, *Institutas do jurisconsulto Caio*, p.163.

²³ Como toda empresa deve ter capital social, então, para atender formalmente tal exigência, é possível constituir-la com R\$ 1,00. Ademais, não custa lembrar que a exigência de integralizado de 100 salários-mínimos como capital social para a constituição de uma EIRELI foi revogada pela Lei Nº 14.382/2022.

meio de uma pessoa jurídica. Agora, no Brasil, se o imposto sobre a renda é um gênero, sendo as cobranças sobre as pessoas física e jurídica espécies suas e não dois tributos diferentes, então isso deve ser considerado.

Especialmente no caso da tributação, na pessoa jurídica, dos resultados por uma prestação de serviço, não se pode desconsiderar que também os tributá-los na pessoa física seria uma dupla imposição, extrapolando, assim, a capacidade contributiva.²⁴

5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A graduação dos impostos, no Brasil, deve-se dar segundo a “capacidade econômica do contribuinte” (Art. 145, § 1º, da CF/88).²⁵ Ponto que poderia deixar alguém tentado a dizer que, como temos o contribuinte “pessoa física” e o “pessoa jurídica”, então haveria duas capacidades econômicas a serem graduadas. Todavia, tal posição deve ser mitigada nos casos em que os resultados de pessoa física sejam decorrências de sua participação em pessoa jurídica.

Imaginemos uma relação sinalagmática qualquer, v.g., uma compra e venda. Sem maiores complicações, até mesmo intuitivamente, fácil perceber que não há duas capacidades econômicas envolvidas, uma do comprador e outra do vendedor, pois estamos diante de um mesmo fato econômico. Em tal situação, as possibilidades para cobrar o valor do tributo devido são sobre: o vendedor, o comprador ou uma parte de cada um deles.²⁶ Contudo, de modo algum seria possível tributar duas vezes, uma sobre o vendedor e outra sobre o comprador, por ausência de capacidade contributiva.

E, sem maiores complicações, podemos estender tal ideia ao imposto de renda, o qual pode ser cobrado das pessoas jurídicas quando auferem lucro, ou das pessoas físicas quando tal lucro é distribuído ou, ainda, um pouco de cada uma delas. Contudo, seria ir além da capacidade contributiva, uma verdadeira extrapolação, cobrar de forma cheia o mesmo tributo de ambos, pois se trata do mesmo fato econômico, qual seja, o lucro, o qual só está, primeiramente, sendo obtido para, depois, ser distribuído.

Não há dúvidas de que, por um lado, obter, adquirir ou auferir renda configuram signos presuntivos de riqueza, atendendo, assim, os ditames da capacidade contributiva objetiva, mas, por outro lado, não se pode olvidar que a tributação não pode ser de

²⁴ Misabel DERZI e Fernando FONSECA vão além e reforçam também a necessidade de uma distinção não só entre as sociedades de serviço, mas também entre as próprias sociedades de capital, “[...] na medida em que a grande maioria delas está longe de ser uma sociedade anônima de capital aberto. Tais sociedades acabam funcionando como uma espécie intermediária entre as sociedades de pessoas e as companhias abertas”. *Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos*, p. 87-88.

²⁵ José Roberto VIERIA leciona que “[n]ão se trata [...] da simples disposição de riqueza, que indicaria mera capacidade econômica, mas do dispor de uma riqueza suficiente para a submissão ao tributo [...]”. A extrafiscalidade da lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro?, *Revista de Direito Tributário*, v. 118, p. 24. Todavia, neste Parecer, por não trazer prejuízos na argumentação, não precisamos distinguir entre capacidade econômica, contributiva e financeira.

²⁶ O ICMS-Difal é um bom exemplo de como a tributação pode-se dar em qualquer das pontas de uma operação. Sobre o tema, veja-se: Valterlei da COSTA, Diferencial de alíquota no imposto sobre circulação de mercadorias — ICM-Difal, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 157, *passim*.

tal monta, a ponto de ter efeitos confiscatórios, o que é um reclamo da capacidade contributiva relativa (Art. 150, IV, da CF/88).²⁷ Logo, por mais que seja, no Brasil, permitido o *bis in idem*, ou seja, uma tributação adicional sobre o mesmo fato, isso não pode ser feito à margem das disposições constitucionais.²⁸

Dado um mesmo fato econômico, o lucro, então não há como negar que uma dupla tributação tanto quando auferido como também em sua distribuição enceta um efeito confiscatório, mesmo que se queira argumentar que a pessoa física que o recebe tem em mão recursos para pagar o tributo novamente. Isso porque, nos termos de uma interpretação assim, somente uma tributação superior a 100% dos ganhos é que seria considerada confiscatória.²⁹ Consequentemente, em razão de nosso sistema de tributação trazer o imposto de renda como “gênero”, bem como por estabelecer uma série de disposições constitucionais, a cobrança pelo sistema clássico, sem nenhum mecanismo de integração entre as pessoas física e jurídica, seria inconstitucional.

O que cabe ao legislador, aplicando o método da integração, é escolher em que ponta o tributo vai ser cobrado, ou seja, na pessoa física, na jurídica, podendo haver, ainda, combinações, como imputações de pagamento ou concessões de créditos. Ou seja, nada impede que, em vez de um modelo de isenção da pessoa que recebe o lucro e dividendos, opte-se para que recaia a exação diretamente sobre as pessoas físicas, por exemplo, na modalidade *partnership* (entidades transparentes).³⁰ Também não haveria problemas se a isenção fosse condicionada a que o lucro tenha sido, de fato, tributado na pessoa jurídica, bem como que se exclua da isenção os não residentes.³¹

Agora, dado que só há uma renda a gravar, então não se é possível permitir, de modo algum, que a vedação de efeitos confiscatórios seja burlada sob a alegação de que, em verdade, seriam tributações diferentes aquelas dadas sob as pessoas físicas e as que recaiam sobre as jurídicas.

²⁷ José Roberto VIEIRA bem diferença entre a capacidade contributiva relativa da subjetiva: “Quando se estabelece o tributo, adequando o seu ‘quantum’ ao porte econômico do fato jurídico tributário, está-se atendendo à capacidade contributiva relativa; e quando se promove a adequação do tributo às circunstâncias pessoais do sujeito passivo, atenta-se para a capacidade contributiva subjetiva”. Prefácio, in Maurício do VALLE, *Princípios constitucionais e regras-matrizes do imposto sobre produtos industrializados — IPI*, p. XXXVI.

²⁸ “A nossa ordem jurídica permite o *bis in idem*, desde que observados os princípios magnos aplicáveis ao caso”. Eduardo JARDIM, *Dicionário jurídico tributário*: verbete “*bis in idem*”, p. 49-50.

²⁹ “Poderá até o indivíduo dispor de recursos com os quais tenha possibilidade de arcar com o ônus fiscal [...], no entanto não terá capacidade contributiva, em razão da ilegitimidade de que se revestirá a imposição, que atinge seu direito de propriedade”. José Maurício CONTI, *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, p. 55.

³⁰ “[...] a tributação das pessoas jurídicas como decisão de política fiscal encontra justificativa exclusivamente na praticabilidade administrativa, na medida em que a fiscalização, cobranças e arrecadação do imposto é mais fácil nas pessoas jurídicas do que nas físicas, afora a maior aceitação política de uma tributação corporativa frente aos cidadãos”. Leonardo PIGNATARI, Revisitando o imposto de renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e método de integração, *Revista de Direito Tributária Atual*, n. 46, p. 303. Agora, a dificuldade de tributar-se a pessoa física pode ser contornada com a retenção na fonte pela pessoa jurídica, a qual pode ser exclusiva, situação em que não se pode, “[...] quem teve os valores retidos realizar qualquer forma de compensação com um eventual imposto a pagar no momento do ajuste”. Valterlei da COSTA, Rendimentos recebidos acumuladamente (RRA), *Revista de Estudos Tributários*, n. 147, p. 61.

³¹ A pessoa jurídica pode ter resultado positivo, distribuir o lucro e, mesmo assim, não pagar imposto de renda em razão de uma série de questões que tem sua origem na forma contábil de reconhecer as receitas, sendo um exemplo perfeito do caso a avaliação a valor justo da propriedade para investimento. Para mais detalhes, veja-se: Valterlei da COSTA, Propriedade para investimentos: aspectos contábeis e tributários, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 147, *passim*.

6. SEGURANÇA JURÍDICA

Uma vez posta a ideia de que as pessoas são livres para agir, então deve o direito estabelecer as consequências de seu comportamento, ponto que passa a ser considerado por elas para a eleição de uma prática ou outra. Dito isso, fácil entender o porquê de as disposições retroativas serem veementemente repudiadas, já que, no momento de optar-se por uma ação ou omissão, não eram conhecidos os passíveis efeitos jurídicos decorrentes.³² Por isso, a ordem jurídica brasileira repudia as leis retroativas (Art. 5º, XXXVI, da CF/88), especificamente em direito tributário (Art. 150, III, “a”, da CF/88). Todavia, a questão da irretroatividade das leis é apenas parte de um contexto maior, qual seja, o da segurança jurídica.

Em vez de estar-se sujeito ao arbítrio, o direito traz previsibilidade e, assim, é possível planejar dentro da margem de liberdade que cada um detém.³³ Todavia, não teremos previsibilidade se o direito vier a ser alterado de forma brusca ou drástica, mesmo que apenas para o futuro.³⁴ Verdade que até se tem, em matéria de tributação, quanto aos câmbios bruscos, a obrigação de respeitar-se uma anterioridade para a cobrança de exações (Art. 150, III, “b” e “c”, da CF/88), o que dispensaria, por ser mais específico, uma evocação da segurança jurídica. Mas as coisas, de fato, não se passam bem assim, uma vez que, em muitas situações, a anterioridade não tem efeitos práticos como em alguns casos de publicações de leis em 31 de dezembro. E mesmo nas hipóteses em que se aplique a noventena, pode isso ser insuficiente. Já quanto às mudanças drásticas, não estão elas acobertadas por nenhum dispositivo específico, o que não significa que não devem sujeitar-se às limitações do poder de tributar.³⁵

Que deva ocorrer um aumento da carga tributária, é questão, em sua essência, política, a qual não raro, ao longo da história, foi a causa de revoluções inclusive. Desse modo, cabe ao parlamento verificar se há motivos justos para tal aumento. Todavia, mesmo sendo uma questão política, em um estado de direito não pode ser feita de qualquer modo, ao sabor dos ventos, pois devem ser respeitados os mandamentos constitucionais. Um deles, expressamente, veda as práticas com efeitos confiscatórios, mas outro – que não está explícito, mas nem por isso é menos importante – diz respeito à segurança jurídica e à proteção contra as medidas drásticas, já que um estado de direito não é afeto a radicalismos.³⁶

³² “[...] leis retroativas são adequadas apenas para tiranos as criarem e escravos se submeterem”. Timothy WALKER, *Introduction to american law*, p. 196-197 (11.83). Tradução nossa de: “[...] retroactive laws are fit only for tyrants to make, and slaves to submit to”.

³³ A segurança jurídica tem por finalidade “[...] a implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”. Paulo de Barros CARVALHO, *Segurança jurídica e modulação dos efeitos, in Derivação e positivação no Direito Tributário*, v. III, p. 283.

³⁴ “Bruscas são aquelas alterações que não são, de modo algum, antecipáveis e que, por isso mesmo, surpreendem o destinatário, que com aquelas não contava, nem podia contar. Drásticas são aquelas mudanças que, embora antecipáveis quanto à ocorrência, são bastante intensas nos seus efeitos”. Humberto ÁVILA, *Teoria da Segurança Jurídica*, p. 646.

³⁵ “Una norma implícita no puede referirse a texto normativo alguno como su significado. Se extrae, en general, de una o más normas explícitas (formuladas mediante un razonamiento)”. Riccardo GUASTINI, *Interpretar y argumentar*, p. 165.

³⁶ “[...] ainda que a lei não extrapasse a materialidade constitucionalmente traçada do IR, a abrupta e excessiva majoração de sua base de cálculo, a ponto de dar ao contribuinte a impressão de que está sendo sancionado, agride o princípio da não-confiscatoriedade [...]”. Roque CARRAZZA, *Imposto sobre a renda*, p. 125.

Se há quase 20 anos os contribuintes pagam sua tributação sobre a renda em um determinado patamar, não se pode, sem mais, quase dobrá-la, e pontuar que a cobrança só se iniciará no exercício seguinte não é suficiente, pois até pode afastar que a mudança seja brusca, mas não impede que seja extremamente drástica. Até porque a segurança jurídica não permite tal tipo de coisa mesmo que o fisco tivesse razão em seu argumento de que tudo estaria sendo feito não para arrecadar-se mais, senão para corrigir distorções.³⁷ Os meios no direito importam tanto quanto os fins, e se mudanças devem ser promovidas, o que é uma decisão política, nem por isso podem ocorrer ao arrepio da constituição, sendo esta uma questão jurídica.

Dito tudo isso, já é possível antecipar que a mera e simples revogação da isenção da distribuição de lucros e dividendos pela pessoa jurídica provocaria um aumento *drástico* da carga tributária, o que não é permitido em um estado de direito em que há “limitações ao poder de tributar”.

Ademais, os efeitos práticos de tal revogação seriam imprevisíveis, podendo até nem ocorrer o almejado aumento da carga tributária, uma vez que, naquilo que for possível, serão evitadas as distribuições de lucros e dividendos e, no limite, surgirão tentativas de dissimulá-la.³⁸ Logo, o que se pode estar fazendo, deveras, é incentivando o retorno da velha prática da “distribuição disfarçada”.³⁹ Além disso, é possível que as empresas, em vez de se capitalizarem, caminhem na direção do endividamento, tornando-se subcapitalizadas (*thin capitalization*), já que o pagamento de juros, em vez da distribuição de lucros e dividendos, pode trazer vantagens do ponto de vista tributário.⁴⁰

7. SOLUÇÃO À CONSULTA

Ressaltando o caráter consultivo deste Parecer,⁴¹ o qual foi elaborado conforme a convicção deste subscritor, as bases para a adequada solução à consulta que nos foi formulada estão dadas, sendo possível concluir que:

³⁷ Contra a ideia de que haveria benefício odiosos com a tributação exclusivamente na pessoa jurídica, veja-se: Gustavo BRIGAGÃO: “O lucro distribuído ao sócio ou ao acionista é antecipado e pesadamente tributado na pessoa jurídica que o auferir e, diversamente do que ocorre com a remuneração paga a empregados, não gera qualquer valor a ser deduzido na apuração dos resultados tributáveis na empresa”. Reforma da tributação da distribuição de lucros e dividendos, in Marcelo PEIXOTO e Alexandre PINTO (coord.), *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*, p. 850.

³⁸ “Um imposto pouco judicioso oferece uma grande tentação para a fraude. Mas as sanções para a fraude devem aumentar na proporção da tentativa. A lei, contrária a todos os princípios da justiça, cria primeiro a tentação e depois pune aqueles que a ela cedem”. Adam SMITH, *Riqueza das nações*, v. II, p. 488.

³⁹ A distribuição disfarçada de lucros, por ser uma dissimulação visando a ocultar algo que existe, está sujeita tanto à exigência do tributo (se ele for devido) como à multa em razão do ilícito, lembrando que, nesse caso, “[a] própria designação do fato gerador da incidência tributária pressupõe a existência de uma fraude”. Fábio FANUCCI, *Imposto de renda das empresas*, p. 136. Todavia, cabe o registro de que nem todos consideram a “distribuição disfarçada de lucros” um ato ilícito: “[...] a teoria do ato anormal de gestão se presta para caracterizar a natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros, servindo de parâmetro confiável para sua configuração”. Luís Eduardo SCHOUERI, *Distribuição disfarçada de lucros*, p. 163.

⁴⁰ “A vantagem da subcapitalização é que as despesas da sociedade com o pagamento dos juros decorrentes de tais empréstimos são despesas dedutíveis, ao passo que os dividendos distribuídos não”. Luís Eduardo SCHOUERI e Roberto Quiroga MOSQUERA, *Manual da tributação direta da renda*, p. 105.

⁴¹ “Parecer [...] é a manifestação ou a declaração de uma opinião, ou modo de pensar, acerca de um fato ou negócio”. De Plácido e SILVA, *Vocabulário jurídico*: verbete “parecer”, p. 588.

1) a revogação pura e simples do Art. 10 da Lei Nº 9.249/1995, especialmente no caso de sociedade de pessoas, seria inconstitucional, pois iria de encontro aos ditames constitucionais da capacidade contributiva, vedação de confisco e segurança jurídica;

2) mas poderiam ser feitas mudanças no regime de integração da tributação do lucro, especialmente quanto à forma de dispor o ônus entre as pessoas jurídica e física, afastando, ademais, a isenção dos casos em que não houvesse efetiva tributação na pessoa jurídica, bem como quando a distribuição seja feita aos não residentes.

Isso é, s.m.j., o que me parece.

8. REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualização de: Hugo de Brito Machado Segundo. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007 [2001].

BRIGAGÃO, Gustavo. Reforma da tributação da distribuição de lucros e dividendos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022, p. 841-858.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Segurança jurídica e modulação dos efeitos. In: *Derivação e positivação no Direito Tributário*, v. 3. São Paulo: Noeses, 2016, p. 275-293.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

CORRÊA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto*

de renda: conceitos, princípios e comentários: homenagem a Henry Tilbery. São Paulo: Atlas, 1996, p. 204-215.

COSTA, Valterlei da. Diferencial de alíquota no imposto sobre circulação de mercadorias — ICM-DifAl: a LC 190/2022 e o tema da anterioridade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 31, v. 157, p. 255-286, II trim. 2023.

_____. Imposto sobre proventos de qualquer natureza. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário — RAFDT*, Belo Horizonte: Fórum, ano 05, n. 10, p. 91-115, jul./dez. 2021.

_____. Limitação à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ: esconça, mas constitucional. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário — RAFDT*, Belo Horizonte: Fórum, ano 02, n. 04, p. 267-287, jul./dez. 2018.

_____. Natureza jurídica da isenção: não incidência *tout court*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 26, v. 139, p. 221-244, IV trim. 2018.

_____. Propriedade para investimentos: aspectos contábeis e tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 28, v. 147, p. 287-304, IV trim. 2020.

_____. Rendimentos recebidos acumuladamente (RRA). *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre: Síntese, n. 147, p. 59-70, set./out. 2022.

COSTA, Valterlei da; LINHARES, Rosicléia Macedo. Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências. *Revista ABRADT Fórum de direito tributário — RAFDT*, Belo Horizonte: Fórum, ano 02, n. 03, p. 221-237, jan./jun. 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos*. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

FANUCCHI, Fábio. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Resenha tributária, 1968.

GAIUS. *Institutas do jurisconsulto Gaio*. Tradução de: José Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. (RT – textos fundamentais; 9).

GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. 2. ed. 1. reimpr. Traducción de: Silvina Álvares Medina. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales (CEPC), 2021.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Dicionário de termos de contabilidade*. Colaboração de: Elias Pereira e Valmor Slomski. São Paulo: Atlas, 2001.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução de: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, 1986 [1979].

_____. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de: João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 [2.ed., 1960].

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. Fundamentos de imposición directa. In: GARCÍA LLANEZA, Rafael; MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego (coord.). *Fundamentos de fiscalidad empresarial en esquemas*. 2. ed. Madrid: Instituto de derecho local. Universidad Autónoma de Madrid, 2022, p. 25-49.

PIAGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o imposto de renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, n. 46, p. 283-307, 3º quadrimestre 2020.

SANDRONI, Paulo (org. e super.). *Novíssimo dicionário de economia*. São Paulo: Beste Seller, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*. São Paulo: IBDT, 2020.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 13. ed. Revisto e atualizado por: Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (coord.). *Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada*. Consultoria legislativa da câmara dos deputados: Brasília, 2015.

SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e a causa da riqueza das nações*, v. II. 6.ed. Tradução de: Luíz Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2010.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 118, p. 18-42, [2013].

_____. Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição administrativa”. In: GUNTHER, Luiz Eduardo (coord.). *Jurisdição: crise, efetividade e plenitude institucional*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 367-429.

_____. Prefácio: Em busca da verdade sobre o IPI: dos voos com instrutor aos voos solos ousados. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. XXV-XLIII.

WALKER, Timothy. *Introduction to american law*. 2. ed. Cincinnati: Derby, Bradley & Co, 1846.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Tradução de: Marcos G. Montagnoli. 9. ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 2014.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
