

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO
ITAJAÍ – UNIDAVI**

GUSTAVO HENRIQUE TONET

**A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E
DIVIDENDOS À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**Rio do Sul
2021**

GUSTAVO HENRIQUE TONET

**A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E
DIVIDENDOS À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito, pelo
Centro Universitário para o Desenvolvimento do
Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI

Orientador: Prof. Dr. Joacir Sevegnani

Rio do Sul

2021

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO
ITAJAÍ – UNIDAVI**

A monografia intitulada “**A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**”, elaborada pelo acadêmico GUSTAVO HENRIQUE TONET, foi considerada

() APROVADA

() REPROVADA

por todos os membros da banca examinadora para a obtenção do título de BACHAREL EM DIREITO, merecendo nota _____.

_____, ____ de _____ de _____.

Prof. Mickhael Erik Alexander Bachmann
Coordenador do Curso de Direito

Apresentação realizada na presença dos seguintes membros da banca:

Presidente:

Membro:

Membro:

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando o Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Rio do Sul, ____ de _____ de _____.

GUSTAVO HENRIQUE TONET

Acadêmico

Dedico este trabalho à minha família, que, com palavras de apoio, sustentou minha força de vontade na confecção deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que, de alguma forma, contribuíram para o estudo realizado neste trabalho de conclusão de curso, principalmente ao meu pai, Dionisio, mãe, Lara, e irmã, Gabrielle, que sempre me estimularam a continuar me dedicando nesta grande empreitada.

Em especial, dispendo grande agradecimento ao Professor Joacir, orientador do trabalho ora produzido, pelo grande empenho, dedicação, zelo e paciência nesta caminhada.

Também, não poderia deixar de agradecer aos meus amigos que, com muita alegria e humor, acudiam em todos os momentos de fraqueza. Aliás, definitivamente, se não fosse por você, Estéfani, minha mais que amiga, iria galgar mais um semestre de faculdade (risos).

RESUMO

A isenção da distribuição dos lucros e dividendos é concedida pelo artigo 10 da Lei nº 9.249/95 aos sócios e acionistas das pessoas jurídicas. Esta renúncia tem como paradigma central a integralização da tributação na pessoa jurídica, deixando de incidir o Imposto de Renda sobre os lucros e dividendos distribuídos. Desta feita, surgem debates, principalmente na ótica econômica e política atual, sobre nova reforma tributária e a imposição desta contribuição aos lucros e dividendos pelos contribuintes. Nesta toada, através do procedimento monográfico e abordagem indutiva, ocorrendo o levantamento dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica, objetivou-se no trabalho expor as finalidades do legislador quando da aprovação desta isenção, essencialmente sob o prisma da extrafiscalidade, e pela plena análise desta renúncia na perspectiva da Constituição Federal de 1988 enquanto delineadora da tributação nacional, comparando-a às diretrizes principiológicas, em especial ao da capacidade contributiva. Outrossim, pretendeu-se esclarecer as hipóteses levantadas quanto a não caracterização de bitributação, em caso de tributação destes lucros, e pela justa isenção, confirmando-se àquela e negando-se essa, visto clara injustiça no tocante à isonomia e progressividade tributária, principalmente diante da capacidade econômica demonstrada pelos receptores dos valores positivos distribuídos pelas sociedades, fundamentando tais posicionamentos na medida do que o Sistema Tributário Nacional delimita.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Capacidade Contributiva. Lucros e dividendos. Isenção.

ABSTRACT

Exemption from the distribution of profits and dividends is granted by article 10 of Law 9,249/95 to partners and shareholders of legal entities. This waiver has as its central paradigm the payment of taxation in the legal entity, with the income tax no longer being levied on profits and dividends distributed. This time, debates arise, mainly from the current economic and political perspective, about new tax reform and the imposition of this contribution to profits and dividends by taxpayers. In this vein, through the monographic procedure and inductive approach, with the collection of data through the bibliographic research technique, the aim of the work was to expose the purposes of the legislator when approving this exemption, essentially under the prism of extrafiscality, and for the full analysis of this waiver from the perspective of the 1988 Federal Constitution as a delineator of national taxation, comparing it to the principle guidelines, especially to the contributory capacity. Furthermore, it was intended to clarify the hypotheses raised regarding the non-characterization of double taxation, in the case of taxation of these profits, and for the fair exemption, confirming that and denying this, given clear injustice regarding tax equality and progressiveness, especially given the economic capacity shown by the recipients of the positive values distributed by the societies, supporting such positions as defined by the National Tax System.

Palavras-chave: Income tax. Contributing Capacity. Profits and dividends. Exemption.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 O IMPOSTO DE RENDA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	13
2.1 DOS TRIBUTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	13
2.1.1 Do Sistema tributário Nacional	13
2.1.2 Tributos e espécies	17
2.2 O IMPOSTO DE RENDA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	20
2.2.1 Aspectos estruturais relativos ao Imposto de Renda	23
2.2.2 Função Social do Tributo	25
3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO NORTEADOR DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	28
3.1 OS PRINCÍPIOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	28
3.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	34
3.2.1 Conceito e conteúdo do princípio da capacidade contributiva	35
3.2.2 Subprincípios derivadores da capacidade contributiva	40
4 A ISENÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS NA PERSPECTIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	45
4.1 OS LUCROS E DIVIDENDOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	45
4.1.1 Noção de lucro e dividendo	45
4.1.2 Isenção do Imposto de Renda (Lei nº 9.249/95)	50
4.2 A ISENÇÃO SOBRE LUCROS E DIVIDENDOS DIANTE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

O Brasil optou pela isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição dos lucros e dividendos, conforme o artigo 10 da lei nº 9.249/95. A partir deste fato, o objetivo geral do trabalho é analisar, pormenorizadamente, esta isenção, possuindo como objetivos específicos sua correlação, ou não, a princípios constitucionais tributários, em especial ao da capacidade contributiva e seus subprincípios derivadores.

No tocante a isto, discorre o trabalho a respeito do problema de haver, ou não, bitributação, quando da análise de uma contribuição mediante esta distribuição, e, posteriormente, da existência de (in) justa tributação destes resultados, dissertando acerca da isenção, sob o prisma da capacidade contributiva e demais princípios relacionados ao tema.

Antes do mais, na elaboração deste trabalho, no que tange ao método de abordagem, fora utilizado o indutivo, e como método de procedimento, o monográfico. Ademais, o levantamento de dados foi por meio da técnica da pesquisa bibliográfica.

Delimita-se o estudo realizado à avaliação das diretrizes elencadas pelo ordenamento jurídico pátrio, versando sobre suas definições e conceitos na medida em que importe à plena compreensão e conclusão do tema, sem maiores divagações no que concerne a matérias de ordem ideológica ou política.

Portanto, define-se como problema desta pesquisa: “O imposto de renda sobre os lucros e dividendos configuraria bitributação?”; “Há injustiça na isenção da tributação dos lucros e dividendos?”.

Destarte, para apreciação, levanta-se como hipótese: supõe-se que a tributação dos lucros e dividendos não configuraria bitributação; supõe-se que seja justa a isenção da tributação dos lucros e dividendos.

Há de se observar que o alcance de uma “solução”, do ponto de vista daquilo que é justo e legítimo, aplicável à realidade brasileira, é conquistado através da análise do atual Sistema Tributário Nacional. Assim, havendo, na seara dos lucros e dividendos e conforme Exposição de Motivos da Lei nº 9.249/95, uma incidência tributária integralizada na Pessoa Jurídica que propõe facilitar a contribuição e fiscalização, deve o quadro da tributação pátria no tocante àquela ser analisada sob aspectos não somente fiscais, mas também da sua implicação no mercado e nos cofres públicos.

É partindo dessa premissa que, em análise do primeiro capítulo, buscou-se no trabalho disciplinar sobre o Imposto de Renda no Sistema Tributário Nacional, conceituando este sistema, enquanto um conjunto harmônico de elementos que interagem entre si, dentro da seara tributária integrante, sistematicamente, do ordenamento jurídico, elencando a competência e limitações do poder de tributar, mais os tributos e espécies versados pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Além disso, trouxe-se os princípios da universalidade, generalidade e progressividade, delineadores do Imposto de Renda, bem como aspectos estruturantes desta espécie de tributo, como conceito de contribuinte, fato gerador e base de cálculo, além da função social do tributo como qualidade daquilo que sustenta as atividades estatais.

No segundo capítulo, realiza-se exame do princípio da capacidade contributiva enquanto norteador da tributação no Brasil. Para isso, investiga-se, antes do mais, os grandes princípios constitucionais versados no artigo 150 da Constituição Federal¹, a elencar: da legalidade; da isonomia; e do não-confisco.² Após, avalia-se o grande princípio da capacidade contributiva enquanto aquilo que impõe um ônus tributário e gênero do predomínio equitativo e progressivo da tributação dos contribuintes conforme sua capacidade econômica, sem comprometimento da riqueza ou do mínimo vital.

No terceiro e último capítulo, disserta-se a respeito da isenção dos lucros e dividendos, principalmente sob enfoque da capacidade contributiva. Portanto, conceituando o que é lucro e dividendo, diferenciando-os, perquirição dos sistemas clássico e integrado, aplicados aos resultados positivos que serão distribuídos, é medida adequada para estimar o valor desta isenção, tanto na sua validação extrafiscal quanto do comprometimento na arrecadação dos cofres públicos pela renúncia a esta tributação, respondendo, finalmente, às hipóteses delimitadas, consubstanciadas às conclusões finais.

A tempo, é de grande valia este trabalho de curso na medida em que, tecendo, especificando e elucidando pontuais problemas e incongruências referentes ao tema, vislumbrar-se-á uma conclusão, mediante plena análise tributária pátria, que aclara

¹ Elencado genericamente “Constituição Federal”, leia-se como a Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 1988.

² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 06 out. 2021.

eventuais dúvidas na avaliação desta isenção concedida e seu impacto no mercado e ao erário.

Ainda, há motivos para crer que, diante da realidade política e econômica brasileira, possam ocorrer mudanças que interfiram drasticamente na realidade fática do tema, qual seja a Reforma Tributária através do Projeto de Lei nº 2.337/2021, que, atualmente, aguarda apreciação pelo Senado Federal.³ Todavia, não afetaria os problemas formulados, porquanto são de ordem doutrinária, objetivando-se puramente a validação ou não das hipóteses levantadas. Logo, cabe reafirmar que o tema independe dos possíveis acontecimentos futuros no ordenamento tributário.

Ao fim, existe o intuito, com o presente estudo, de ofertar aos acadêmicos do curso de Direito, aos profissionais do Direito Tributário e aos indivíduos que se interessam pelo tema, contribuições que agregam conhecimento a respeito da distribuição dos lucros e dividendos e de sua atual isenção.

³ BRASIL. Projeto de Lei nº 2.337, de 25 de junho de 2021. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. **Câmara**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>>. Acesso em: 06 out. 2021.

2 O IMPOSTO DE RENDA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 DOS TRIBUTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1.1 Do Sistema tributário Nacional

A princípio, deve-se contextualizar o leitor de que, quando se fala em Sistema Tributário Nacional, estar-se-á aludindo à Competência Tributária e as Limitações ao Poder de Tributar. Sendo assim, no decorrer desta subseção, será verificado tanto o conceito de sistema propriamente dito, quanto o que se entende por àqueles termos alhures descritos, visando melhorar à compreensão do tema objeto do trabalho.

Sendo assim, de modo a aclarar eventuais ambiguidades e visando dirigir o trabalho a um relevante percurso quando da análise do Sistema Tributário e o que este representa, mister se faz a explanação do conceito de **sistema**.

Ainda que a noção do termo acima elucidado seja mais aplicado, difundido e elencado entre estudiosos da lógica e suas operações⁴, sua fundamentação se adequa a inúmeras áreas do conhecimento. Segundo Carvalho, “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”.⁵

Assim, vislumbra-se que a noção de sistema, enquanto um conglomerado de elementos que estabelecem uma relação entre si, definitivamente traduz uma harmonia de assuntos, de qualquer tema, que possua uma referenciação, tanto interna quanto externa, a qualquer informe lógico e coerente para a ideia proposta, formando uma espécie de ciclo/cadeia de informações.

Partindo desta premissa, pode-se trazer à baila sistemas que compõem e se desdobram do ordenamento jurídico brasileiro, o qual se destaca por ser “um sistema

⁴ “[...] alguns lógicos reivindicam ser ele o sentido primitivo, a significação de base, refutando, em linguagens com pretensão de univocidade (como as científicas), todas aquelas acepções que escapam do plano formal, aplicando-se ao mundo dos bens meramente físicos ou da região ôntica dos objetos culturais.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 138.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 137-138.

de normas, algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade”.⁶

No tocante a isto, imperiosa é a elucidação da realidade jurídica brasileira quanto à existência de subsistemas que fazem parte deste todo sistematizado, o formando, e que possuem níveis hierárquicos – ainda que horizontais -, sendo que “se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil”.⁷

Portanto, se a Constituição⁸ é o texto que, *a priori*, elenca a organização do Estado, conclui-se que o Sistema Tributário Nacional, ou Sistema Constitucional Tributário, não só é um subsistema pertencente a este todo (ordenamento jurídico), como também deve estar adequado, em todas as formas e níveis, a este código fundamentador geral (Constituição Federal), atingindo sua finalidade reguladora da atividade tributária.

Coadunando a esta ideia, assim descreve Carvalho:

Atribuem-lhe unidade duas circunstâncias: estarem todas elas legitimadas pela mesma fonte – a norma hipotética fundamental – e consubstanciarem o ponto de confluência do direito positivo, no que concerne à matéria que lhes dá conteúdo. Mantêm, entre si, relações de coordenação horizontal, situadas que estão no mesmo plano da escala hierárquica, tecendo, com idêntico *status* de juridicidade.⁹

É partindo desta primordial contextualização que será possível debruçar sobre temas mais específicos dentre os poderes capitais do Estado, principalmente no quesito “lucros e dividendos”, objeto do trabalho.

Partindo, visto o encaixe do Sistema Tributário Nacional dentro do Sistema Constitucional Brasileiro e sabendo de sua natureza, como então se dará esta arrecadação dos tributos e a quem pertence esta atribuição? O ponto central do quadro de imposições tributárias elencadas na Constituição é a previsão de prerrogativas para instituir determinados tributos, conhecido como **Competência Tributária**.

Pelo termo “competência tributária”, entende-se como sendo a aptidão para

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.155-156.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 156.

⁸ Elencado, no decorrer do trabalho, apenas o termo “Constituição”, leia-se Constituição Federal de 1988.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 157.

criar tributos. Ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem o poder de criar e definir o alcance de tributos, desde que dentro das limitações impostas.¹⁰

Nesta seara tributária, optou o Poder Constituinte Originário por um sistema misto de partilha de competência e produto da arrecadação, onde o mecanismo de partilha é quando o “[...] poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos¹¹, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”,¹² e o produto da arrecadação “[...] instituídos por certo ente político, não é por este apropriado, ou não é por ele totalmente apropriado, mas partilhado com outros entes políticos”.¹³

Assim, objetivando cumprir sua função social e arcar com eventuais dispêndios, busca o Estado arrecadar recursos através dos tributos na medida em que a este ente político (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) seja compelida e permitida a tributação.

Ao cabo, analisada a competência tributária enquanto aptidão para constituir tributos, faz-se imprescindível enumerar, ainda que de forma simplista, as **Limitações ao Poder de Tributar** impostas aos entes políticos supramencionados no exercício deste poder.

Estes “limitadores” estão descritos no artigo 150 a 152, seção II sob título “Das Limitações do Poder de Tributar”, do Capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, título VI da Constituição Federal.¹⁴ Todavia, tal limitação não se extingue na norma elencada, trazendo a Constituição outros limites tanto principiológicos quanto imunitários. Ademais, há atuação de outros tipos normativos que exercem a mesma finalidade, diga-se “infraconstitucionais”.¹⁵

Assim:

O exercício do poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 93.

¹¹ União, Estado, Distrito Federal e Municípios.

¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 93.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 94.

¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 21 abr. 2021.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 108.

demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder.¹⁶

Portanto, são em essência norteadores dos entes políticos ao poder de tributar, não caracterizando restrições, mas sim demarcações do exercício deste poder.

Dentre estes limitadores, pode-se assentar sobre a **imunidade tributária**, definida por Carvalho, como:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹⁷

Ante tal conceito, conclui-se o termo “imunidade” como a situação, devidamente expressa na Constituição, que impossibilita a tributação. Tal impossibilidade se fundamenta em valores reputados como relevantes, desconsiderando, inclusive, eventuais ou efetivas capacidades econômicas,¹⁸ conceitos estes estudados mais à frente.

Outro grande espectro limitador são o conjunto de **princípios**, muitos expressos no âmbito constitucional, que são assim entendidos por Meyer-pflug:

[...] a ideia de começo, ponto de partida, fundamento. Eles são as vigas mestras do ordenamento jurídico, são polos informadores que permeiam toda a Constituição, conferindo unidade ao sistema. Os princípios são abstratos e vagos, e em razão dessa qualidade não incidem diretamente sobre um caso concreto específico, já que encampam um sem-número de hipóteses.¹⁹

Estes princípios norteiam toda uma interpretação dentro da esfera jurídica, os quais declaram como guia diversos pontos importantes dentro da seara tributária - a exemplo da capacidade contributiva -, tratados nas seções à frente.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 106.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 202.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 150.

¹⁹ MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 142.

2.1.2 Tributos e espécies

Observado que o Sistema Tributário Nacional, enquanto regulador do poder de tributar, é um conjunto de elementos que interagem harmonicamente entre si e em conformidade à Constituição Pátria, apresentando as competências tributárias dedicadas a cada ente político e as limitações a esse poder, incumbe agora versar sobre os tributos, dada a necessidade de sua conceituação e de diferenciar as espécies que o Sistema Constitucional Tributário estrutura.

O conceito de tributo está elencado no art. 3º da Lei nº 5.172/1966 (CTN – Código Tributário Nacional): “Art. 3º 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.”²⁰

Da sua leitura, pode-se concluir pela exigência de inúmeros requisitos que, se cumpridos, restam por caracterizar uma prestação de natureza tributária. Para Amaro:

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo (como prestação “instituída em lei”), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão configurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.²¹

De pronto observa-se a necessidade de uma prestação pecuniária compulsória, aduzindo o termo “compulsória”, presente na definição de tributo, a uma obrigatoriedade pautada em norma jurídica, sendo elemento essencial a instituição desta por lei.

Assim, resta tal poder coercitivo que vincula o contribuinte (aquele que contribui ao erário – seção própria versando seu conceito à diante -) a pagar tributos

²⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 abr. 2021.

²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 18-19.

consubstanciado ao princípio da legalidade, conferido no art. 5º, II, da Constituição Federal: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.²²

Outrossim, a não tipificação do tributo como sanção é declarar a sua imagem de modo adverso da multa, a qual se vincula a um ato ilegal. Assim, “fixando o caráter ilícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários”.²³

Alfim, estabelece o artigo como último requisito à cobrança do tributo uma atividade administrativa plenamente vinculada. Isto significa que cabe ao Estado exercer seu poder-dever de cobrar o tributo, através de órgão criado com esta finalidade específica.

Perpassado o conceito de tributo, torna-se evidente a necessidade de aclarar quais espécies tributárias nosso Sistema Tributário Constitucional estrutura.

De pronto explana-se que estes tributos estão instituídos na Constituição Federal (atribuída a conceituação mediante Lei Complementar – leia-se Código Tributário Nacional - (art. 146, III, a, C.F.), quais sejam: **impostos, taxas, contribuição de melhora, empréstimo compulsório e contribuições sociais**.

O art. 145 da Constituição Federal assim versa:

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

I - **impostos**;

II - **taxas**, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - **contribuição de melhoria**, decorrente de obras públicas. (grifo nosso)

Os **Impostos** são o “[...] tributo cuja obrigação tem por fato gerador²⁴ uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16, CTN).

As **Taxas** são uma das espécies de tributo que “[...] têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (art.

²² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 23 abr. 2021.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 26.

²⁴ Conceito tratado em seção própria futuramente.

77, CTN).

Já a **Contribuição de Melhoria** “[...] é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado” (art. 81, CTN).

Quanto ao **Empréstimo Compulsório**, coube ao art. 148 da Constituição Federal trazer a sua aplicação, versando da seguinte maneira:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir **empréstimos compulsórios**:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". (grifo nosso)

Por fim, o art. 149 da Constituição Federal dispõe sobre as **Contribuições Sociais**:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (grifo nosso)

Coube aqui somente conhecer e diferenciar as figuras tributárias, porquanto apenas os impostos serão objeto de estudo mais aprofundado, abaixo minuciado, o qual fundamentará todo o fulcro do trabalho.

Assim, ao tratar de **impostos**, deve-se averbar de pronto que a obrigação tem início por um fato que se caracteriza como hipótese de incidência²⁵, delineado conforme o tipo de imposto, e que não dependa de uma atuação do Estado.²⁶

Tal evento descrito se coaduna a uma parte do conceito disposto no artigo 16 do Código Tributário Nacional (elencado anteriormente no conceito de imposto), expondo que o ente estatal possui a liberdade de alocar os valores arrecadados para as mais diversas finalidades, conforme entendimento próprio.

A outra parte relevante que se depreende do conceito dado pelo CTN é que o

²⁵ Também conhecido como fato gerador - estudado em seção à frente -.

²⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004, p. 475.

fato gerador, vinculado a um ato praticado pelo contribuinte, cria a obrigação de pagar tributos. Assim, definido pelo legislador situações materiais que criam uma hipótese de incidência ante a evidente capacidade aquisitiva do cidadão, passa este a assumir um dever jurídico de pagar o imposto.²⁷

Portanto, é dado poder ao Estado de cobrar tributos quando o contribuinte, na medida em que possua capacidade contributiva para tal, pratica um fato delimitado legalmente. Tal capacidade contributiva, princípio norteador na tributação, é o cerne do trabalho e possui capítulo próprio, posteriormente estudado.²⁸

Destarte, visualizando tal finalidade temática e não havendo necessidade de alongar, cabe elencar alfin a **competência legislativa**²⁹ e **privativa**³⁰ concedida aos entes políticos – União, Estado, Distrito Federal e Municípios – para a instituição dos impostos, repartindo tais competências em função do conteúdo material. Tal situação é a do Imposto de Renda, privativa da União.³¹

2.2 O IMPOSTO DE RENDA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Os temas abordados anteriormente trouxeram considerações necessárias para a compreensão futura da Isenção da Tributação dos Lucros e Dividendos, sendo a presente seção secundária igualmente importante sob o mesmo aspecto, porquanto é através do pleno entendimento do que seja o Imposto de Renda que será possível adentrar ao cerne do trabalho.

Assim, dando continuidade, cabe aqui verificar que a Constituição Federal delimita o Imposto de Renda como de competência da União, conforme artigo 153, III: “art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 30.

²⁸ Importa relatar que todos os temas delineados superficialmente serão tratados no decorrer do trabalho, porquanto são conceitos que se interlaçam e não podem estar totalmente isolados do todo – frisa-se o conceito de sistema neste ponto -. Desta feita, reitera-se que o estudo de todos os pormenores será realizado para a compreensão necessária.

²⁹ “[...] é a possibilidade conferida pela Constituição Federal aos entes federativos de instituírem em seus territórios determinados tributos. Diante dessa autorização constitucional, o ente pode, por meio de lei stricto sensu, instituir o tributo em seu território”. GOUVÊA, José Guilherme de Bem. Principais conceitos, características e espécies da Competência Tributária. **Aurum**, 2019. Disponível em: <<https://www.aurum.com.br/blog/competencia-tributaria/#:~:text=Compet%C3%A2ncia%20tribut%C3%A1ria%20%C3%A9%20a%20possibilidade,o%20tributo%20em%20seu%20territ%C3%B3rio.>>. Acesso em: 04 mai. 2021.

³⁰ Entende-se aqui como sendo a competência tributária una/exclusiva àquele ente político.

³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 36-37.

qualquer natureza; [...]”. Portanto, caberá a União instituir tal tributo de acordo com competência tributária elencada no subcapítulo anterior.

Já por Imposto de Renda, pode-se entendê-lo como sendo um desconto, com destino aos cofres públicos, dos rendimentos e proventos das pessoas físicas e jurídicas, de acordo com os critérios principiológicos da **generalidade, universalidade e progressividade**.³²

Tais critérios (princípios) estão elencados no §2º do artigo 153 da Constituição Federal, *in verbis*: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] § 2º - O Imposto previsto no inciso III: I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

Entende-se “**generalidade**” como uma extensão do princípio da isonomia, visto que todos que auferem **renda**³³ serão tributados nos termos da lei, não havendo outros critérios de análise que não o acréscimo patrimonial.³⁴

Já o princípio da **universalidade** aduz ao conceito de que todo provento ou renda será objeto de tributação, afastado qualquer privilégio ou exceção que não as desonerações tributárias elencadas no art. 150, IV, alíneas *a b, c, d e e*, da Constituição Pátria, abaixo elencadas:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

E por fim o princípio da **progressividade**, delimitando que, quanto maior a

³² RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de renda: pessoa física. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 420.

³³ “[...] podemos considerá-la como o acréscimo do valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos: é o resultado oriundo da fórmula receita menos despesas [...]”. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de renda: pessoa física. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 423.

³⁴ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de renda: pessoa física. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 420.

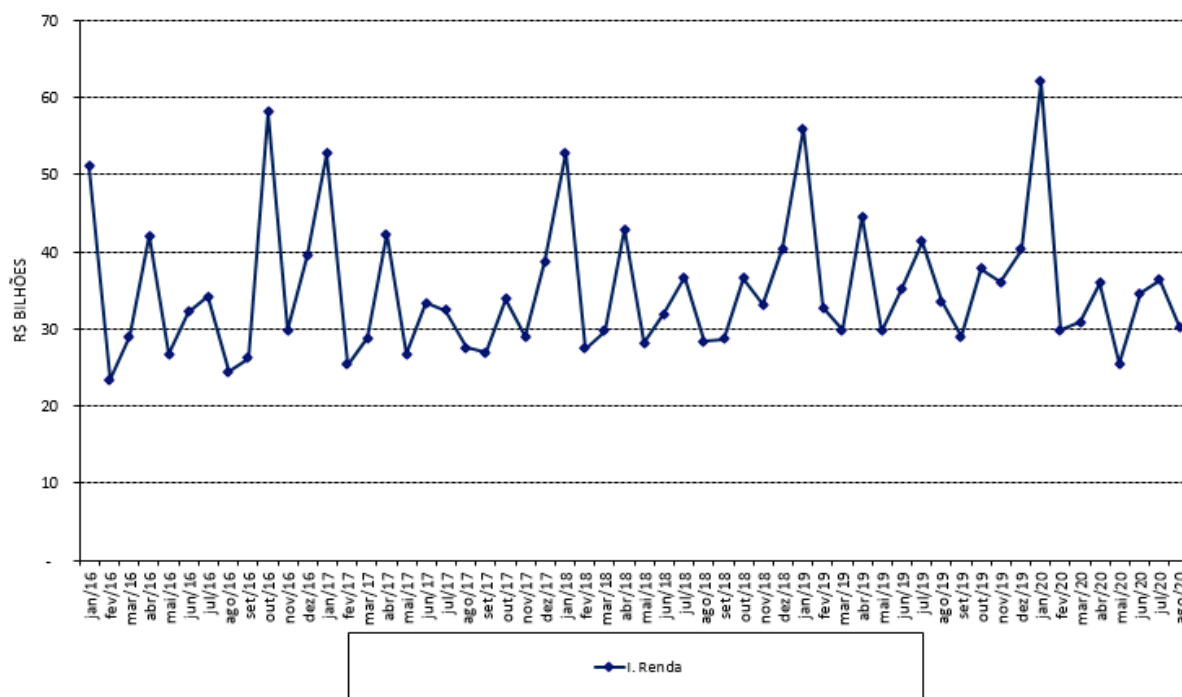
renda ou provento, maior a alíquota (*quantum*) tributária devida.³⁵

Este modelo progressivo do imposto é, em termos usuais, tributar a mais quem ganha mais. E o aumento se dará em conformidade a uma base previamente estabelecida legalmente, garantida pela aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Por tudo quanto exposto, nítida é a capacidade que tal tributo tem de arrecadar ao erário. Neste viés, cabe elencar o que diz Carrazza:

A Ciência das Finanças destaca que os impostos são os tributos economicamente mais importantes. De fato, as quantias em jogo na tributação por meio desta espécie tributária são, de regra, muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de taxas ou contribuição de melhoria. Juridicamente falando, porém, todos os tipos de tributo têm a mesma importância.³⁶

Assim, a fim de demonstrar sua importância enquanto hipótese de incidência, elenca-se tabela dos valores arrecadados pelo Estado Brasileiro somente de Impostos sobre a Renda obtida através do portal da Receita Federal do Brasil:³⁷



³⁵ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de renda: pessoa física. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 420.

³⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 474.

³⁷ Carga Tributária no Brasil – 2018. Análise por tributos e bases de incidência. **Receita Federal**. Brasília: DF. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/agosto2020/analise-mensal-ago-2020.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2021.

Gráfico 1.1: arrecadação do i. renda pela RFB (janeiro de 2016 a agosto de 2020).
Fonte: Receita Federal. Modificado.

	R\$ milhões				
Tributo	2014	2015	2016	2017	2018
Total da Receita Tributária	1.840.300,79	1.924.636,15	2.022.237,32	2.128.612,84	2.291.407,08
Tributos do Governo Federal	1.259.897,75	1.314.852,89	1.382.952,87	1.448.349,32	1.547.402,45
Orçamento Fiscal	446.679,89	475.618,92	507.061,20	515.557,34	562.793,88
Imposto de Renda	319.512,47	341.845,62	386.367,34	387.626,20	415.042,76
Pessoas Físicas	25.782,09	27.198,66	28.284,50	30.504,24	32.513,02
Pessoas Jurídicas	109.019,96	104.910,17	131.180,67	113.815,15	119.062,91
Retido na Fonte	184.710,42	209.736,80	226.902,18	243.306,81	263.466,83

Tabela 1.1³⁸: Receita Tributária por Tributo e Competência - 2014 a 2018 (em % da Arrecadação)
Fonte: Receita Federal.

Dos dados acima apresentados, é possível averiguar que a arrecadação apenas através do Imposto de Renda já representa uma porcentagem significativa da arrecadação tributária total.³⁹

2.2.1 Aspectos estruturais relativos ao Imposto de Renda

Visto o Imposto de Renda, seus critérios e o impacto de sua arrecadação tributária ao Estado, cabe abrenhar às hipóteses de sua incidência (ou fato gerador), destacando posteriormente os tipos de contribuintes e bases de cálculo.

O **fato gerador** do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza consta no artigo 43 do Código Tributário Nacional, descrevendo que:

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. (Negrito nosso)

A aquisição da disponibilidade econômica se dá através da percepção, de fato

³⁸ Cabe elencar que a análise completa da Carga Tributária no Brasil se encontra disponibilizada pelo portal da Receita Federal, na data de 03/05/2021, somente até o ano de 2018. Todavia, cabe asseverar que o intuito desta tabela é, apenas, de demonstrar a relevante quantia arrecadada de impostos pela via do Imposto de Renda. A tempo, importa informar que ocorrerá posterior análise deste imposto, dos anos 2019 e 2020 (mais recentes), sob uma finalidade diversa à proposta nesta seção.

³⁹ Apresenta aproximadamente 18,11% do Total da Receita Tributária arrecadada no ano de 2018.

ou já colhida, da *renda (cash basis)*. Já a disponibilidade jurídica é a renda não recebida ou não colhida (*accrual basis*), mas produzida.⁴⁰

Portanto, o fato gerador se realiza na prática quando há uma elevação patrimonial, tanto em bens quanto direitos. Todavia, nem todo rendimento será tributado, a exemplo daquele que tem como origem um acréscimo de caráter indenizatório, pois não se caracteriza como acréscimo quando configurado como renda ou provento, e sim de mera restauração do patrimônio lesado.⁴¹

Ademais, com a ocorrência do fato gerador supramencionado, sobrevirá obrigação tributária principal. Está, por vez, tem por propósito o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito que dela decorre (CTN, art. 113, § 1º, e 139).

Compreendido o fato gerador, dever-se-á conceitualizar a figura do **contribuinte**, que é todo aquele que, realizando ou praticando um fato gerador, irá contribuir aos cofres públicos através do pagamento dos tributos devidos e estabelecidos dentro dos ditames legais definidos. Propriamente, será contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária⁴², conforme prescreve o artigo 121 do Código Tributário Nacional: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Contribuindo à conceituação, assim descreve como “contribuinte” Amaro:

[...] a figura do contribuinte (como devedor de tributo) é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador. Assim, “auferir renda” conduz à pessoa que auferir renda; “prestar serviços” leva ao prestador de serviços; “importar” bens evidencia a figura do importador etc. Dado o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha “realizado” ou “praticado”. Essa pessoa, via de regra, é o contribuinte.⁴³

Neste diapasão, pode-se entender por contribuintes como sendo tanto pessoa física (pessoa natural), quanto pessoa jurídica (empresa, ente público, associação sem fins lucrativos), dotadas de Personalidade Jurídica, capacidade de adquirir

⁴⁰ CAMPOS, Fortunati Bassani; CAMPOS, José Maria. Imposto de renda: pessoas jurídicas. MARTIS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 406.

⁴¹ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de renda: pessoa física. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 426.

⁴² “Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação”. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 296.

⁴³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 299.

direitos ou contrair deveres na sociedade e possuidoras de patrimônio – donde se dará a incidência do Imposto de Renda -⁴⁴.

Desta feita, cabe verificar neste momento qual será a **base de cálculo** aplicável a estas pessoas dotadas de personalidade.

Ataliba define base de cálculo (ou base imponible) como a “dimensão do aspecto material da hipótese de incidência”,⁴⁵ cabendo ao Estado, quando da delimitação das alíquotas incidentes no Imposto de Renda, trazer aquele ao encontro do princípio da progressividade, anteriormente elucidado e futuramente minuciado.

Esta base de cálculo, na pessoa física, em regra, se dará sobre toda a renda/riqueza auferida pelo sujeito passivo, ressalvada as hipóteses de isenção. Já na pessoa jurídica, deve se ater ao definido no artigo 44 do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Todavia, não cabe neste momento a análise das características de cada espécie de base de cálculo definida na legislação, porquanto o objeto do trabalho é justamente a isenção da distribuição de lucros e dividendos. Ainda que, na avaliação do caso do lucro presumido, o valor que se sobrepuser ao teto definido não ser tributado na pessoa jurídica nem na pessoa física, gerando rendimentos que serão isentos de imposto de renda, nítida é a disrupção da finalidade do trabalho, não cabendo na presente avaliação de aspectos tão específicos, o qual, inclusive, poderia ser objeto de trabalho de curso próprio.

Ao fim, deve se assegurar que, tendo o contribuinte realizado fato gerador/hipótese de incidência, caberá avaliação e posterior aplicação de base de cálculo do devido ao erário tipificada àquela subespécie do tributo - Imposto de Renda -, tendo que consultar a lei ordinária vigente e definidora de tais parâmetros.

2.2.2 Função Social do Tributo

Analizado o Imposto de Renda, seus critérios principiológicos, sua relevância

⁴⁴ ARAGÃO, Diego Zanetti. A Personalidade Jurídica. **Jusbrasil**, 2018. Disponível em: <<https://diegozanettiaragao.jusbrasil.com.br/artigos/668360098/a-personalidade-juridica>>. Acesso em: 10 set. 2021.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 108.

na arrecadação do erário, o fato gerador que dá origem à obrigação de pagar o imposto alhures, quais seus contribuintes e a base de cálculo aplicável a eles, cabe neste momento exame da Função Social desta espécie de tributo, que também se expande a todas as suas espécies e inclusive aos demais tributos, ante a relação direta com o princípio da Capacidade Contributiva, tratado na seção primária subsequente.

Primeiramente, assim conceitua “**Função Social**” Romita, enquanto colaborador à obra “O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza”:

[...] Função social do tributo significa, em consequência, o papel a desempenhar pelo tributo, no que diz respeito ao interesse da sociedade, ao conjunto dos cidadãos. À luz deste conceito, a função social do tributo se explicita no papel a desempenhar quanto à realização dos direitos sociais, que são os direitos fundamentais do segundo grupo.⁴⁶

Desta feita, os recursos arrecadados pelo Estado possuem finalidade específica, tendo a incumbência de satisfazer necessidades sociais em sentido amplo.

Há aqui um dever fundamental de pagar tributos. Uma sujeição do indivíduo ao interesse coletivo, exercido pelo Estado, e subsidiado pelos tributos compulsoriamente cobrados. “Os tributos não devem ser analisados apenas como simples decorrência do poder de império do Estado, ou mero sacrifício para os cidadãos, mas como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera para todos [...]”.⁴⁷

Sendo assim, conclui Romita:

No desenvolvimento de sua atividade, o Estado assume, em consequência, responsabilidade social. O Estado democrático de Direito de coloração social é o Estado da responsabilidade social. Ele assume uma responsabilidade que o Estado liberal estava longe de querer assumir. Nos tempos atuais, **o Estado não pode declinar dessa responsabilidade, a qual justifica, de certa forma, sua própria existência.**⁴⁸ (grifo nosso)

É daí que surge a função social do tributo. Porquanto o Estado, no cumprimento das responsabilidades assumidas para bem-servir ao interesse coletivo, arrecada

⁴⁶ ROMITA, Arion Sayão. Função Social do Tributo. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 391.

⁴⁷ SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: Estado e Sociedade**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p. 130.

⁴⁸ ROMITA, Arion Sayão. Função Social do Tributo. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 400.

tributos no intuito de satisfazer estas necessidades sociais, através da prestação de serviços públicos ou realização de políticas públicas, bem como para o custeio das atividades essenciais e típicas dos Entes Políticos e seus órgãos desconcentrados.⁴⁹

Todavia, tal contribuição fiscal possui limitações, cumpridas pelo Estado, que interessam ao coletivo e satisfazem uma legítima manutenção da capacidade econômica do indivíduo, como do *não confisco*⁵⁰, tratados na próxima seção.

Assim, mister se faz um prelúdio do capítulo que se segue, o qual se interliga intimamente a Função Social exercida pelo Estado.

Para Amaro:

[...] à vista do princípio da **capacidade contributiva** [...]. Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Não de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.⁵¹ (grifo nosso)

Consubstanciando-se a este posicionamento, delimita Oliveira:

[...] surge o imposto pessoal como a tributação justa por excelência, pois é através dele que, preocupando-se a lei com as condições individuais do sujeito passivo, se enseja melhor pesquisa da efetiva idoneidade econômica do contribuinte para acudir à **despesa pública sem sacrifício do indispensável a sua manutenção**.⁵² (grifo nosso)

Assim, conclui-se que a capacidade contributiva é a base para implementar a função social do tributo, principalmente o Imposto de Renda, na medida em que, tendo o indivíduo mais capacidade de contribuir aos cofres públicos, maior será a alíquota contributiva - princípio da progressividade - e melhor será o atendimento do Estado aos preceitos normativos dos quais se encontra responsável.

⁴⁹ ROMITA, Arion Sayão. Função Social do Tributo. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Tributo**: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 400.

⁵⁰ “[...] impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo”. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 144.

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 136.

⁵² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário**: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 83-84.

3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO NORTEADOR DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Como dito anteriormente, o objeto deste trabalho é discutir a isenção do Imposto de Renda na distribuição de lucros e dividendos sob o prisma da capacidade contributiva, visto as divergências mundiais na imposição ou não desta tributação, da justa ou injusta tributação dos resultados distribuídos e da hipótese de haver, ou não, bitributação.

No capítulo anterior, apresentado os conceitos de sistema, competência tributária, limitação ao poder de tributar, dos tributos e suas espécies, e, de forma minuciosa, discorrido sobre o Imposto de Renda, averiguando os principais princípios deste, seu fato gerador e sua função social, torna-se necessário, nesse momento, apresentar aspectos acerca dos princípios norteadores do Sistema Tributário Nacional, principalmente no que tange ao da capacidade contributiva.

3.1 OS PRINCÍPIOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme definido na seção terciária “do Sistema Tributário Nacional”, os princípios são espécie de norma jurídica, abstratos, que delimitam, justificam e firmam a aplicação e compreensão não somente do Sistema Tributário Nacional, mas do Ordenamento Jurídico como um todo.

Nesta seara, convém trazer o posicionamento do notável professor Carrazza:

O princípio possui, pois, uma função especificadora dentro do ordenamento jurídico; ele é de grande valia [...] para a exegese e perfeita aplicação assim dos simples atos normativos, que dos próprios mandamentos constitucionais. O menoscabo por um princípio importa quebra de todo o **sistema jurídico**.⁵³ (grifo nosso)

Pode-se observar que, a respeito do delimitado na já mencionada seção anterior, sobre o conceito de sistema - enquanto conjunto de elementos⁵⁴ que estabelecem uma relação de harmonia -, torna-se nítida a importância dos princípios

⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 43.

⁵⁴ Pode-se entender como normas, em sentido amplo, que compreendem o ordenamento jurídico.

no tocante à “[...] atividade cognoscitiva que visa a precisar o significado e alcance das normas jurídicas, possibilitando-lhes uma correta aplicação.”⁵⁵

Importa relatar que nem mesmo as normas constitucionais fogem desta exigência, como bem aduz Temer:

[...] a interpretação de uma norma constitucional levará em conta todo o sistema, tal como positivado, dando-se ênfase, porém, para os princípios que foram valorizados pelo constituinte. Também, não se pode deixar de verificar qual o sentido que o constituinte atribuiu às palavras do Texto Constitucional, perquirição que só é possível pelo exame do todo normativo, após a correta apreensão da principiologia que ampara aquelas palavras.⁵⁶

Nota-se, ao cabo, que o Sistema Tributário Nacional, enquanto subsistema que compõe a Constituição Federativa do Brasil, deverá se submeter aos princípios jurídico-constitucionais.

Portanto, o Imposto de Renda, enquanto espécie de tributo - e subsequente subespécie de imposto - e uma prestação que o Estado cobra dos seus contribuintes de forma compulsória, sofrerá limitações e seguirá um norte desenhado pelos princípios tributários quando da definição do poder de tributar dos Entes Políticos. Assim, para alcançar o objetivo do trabalho e compreender a isenção da tributação dos lucros e dividendos, convém abaixo um estudo aprofundado dos principais princípios que estão delineados e conformados à Constituição Federal de 1988, inclusive orientando a instituição do imposto supramencionado, em especial o da Legalidade, da Tipicidade, da Isonomia e da Não-confiscatoriedade Tributária, ante profunda relação com o a subespécie de tributo acima mencionado, não havendo necessidade de tratar de outros princípios que não tenha relevante ligação com o objeto de estudo deste trabalho.

Sendo assim, cabe início do estudo pelo primeiro grande princípio apresentado, o da **legalidade tributária**, que pode ser extraído do inciso I do artigo 150 da CF/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 38.

⁵⁶ TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 19. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 23.

sem lei que o estabeleça;⁵⁷

Conclui-se do referido princípio que a exigência de lei é condição de validade formal de todos os tributos, indo ao encontro do seu conceito definido no art. 3º do Código Tributário Nacional. Desta forma, somente após a devida instituição de lei que o Estado poderá cobrar o tributo do contribuinte.

Destarte, da leitura do referido inciso I do artigo 150, percebe-se que o legislador, além da instituição, proclamou pela necessidade de advir por lei também a majoração do tributo.

Deve-se entender “lei” como “o ato normativo que inaugura a ordem jurídica e oriundo de um processo legislativo previsto no próprio Texto Constitucional.”⁵⁸

Para Meyer-pflug, “o princípio da legalidade, como reserva formal, refere-se à indispensabilidade de lei para instituir ou majorar tributo. E o princípio da legalidade como reserva absoluta consiste na necessidade de a lei conter todos os elementos do tipo tributário.”⁵⁹

Portanto, para que o Estado possa exigir determinado tributo, deverá a lei cumprir diversos requisitos estabelecidos pelo artigo 97 do CTN, contendo as características essenciais do tributo que se pretende instituir:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.⁶⁰

⁵⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 14 set. 2021.

⁵⁸ MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 146.

⁵⁹ MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 146.

⁶⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 14 set. 2021.

Assim, além de sua instituição e majoração⁶¹, diversos outros aspectos devem estar previstos no ato normativo, limitando, assegurando e delineando fatores que definem as competências do tributo, tendo tais parâmetros alçados como consequência da aplicação do **princípio da Tipicidade**.

Pode-se observar no entendimento de Carrazza que “[...] o princípio da tipicidade tributária não passa de uma maneira especial de realização da legalidade tributária, que exige definição precisa dos fatos idôneos a, uma vez ocorridos, fazer nascer o dever de recolher tributos.”⁶²

Nesta seara, é possível relacionar este princípio ao da Legalidade Tributária na medida em que aquele, ainda que não expresso na Constituição Federal, exala sua importância quando se impõe como o próprio cumprimento deste, devendo estar totalmente descrito na lei os requisitos elencados no artigo 97 do CTN acima versado, a fim de que o contribuinte possa saber previamente o tributo a ser pago. Como bem observa Amaro:

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta* que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.⁶³ (grifos do autor)

Por fim, enfatiza-se a **segurança jurídica**⁶⁴ encabeçada à necessária tipicidade do tributo, porquanto é através da reserva de lei formal devidamente aprovada por representantes do povo que o Estado poderá cobrar determinado valor do contribuinte. Conforme consubstancia Martins, “pode-se afirmar que no Direito Tributário o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica assumem peculiar relevância, na medida em que se exige a reserva absoluta de lei formal para

⁶¹ “O Código Tributário Nacional equipara à majoração de tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe torná-lo mais oneroso (art. 97, § 1º). É o óbvio. Do mesmo modo, embora o Código não o diga, **equivale à redução de tributo** (matéria também reservada à lei) a modificação da base de cálculo que o torne menos oneroso”. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 113. (grifo nosso)

⁶² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 398.

⁶³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 112.

⁶⁴ Entende-se por plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

a criação e majoração dos tributos.”⁶⁵

Dando continuidade aos princípios norteadores dos tributos, cabe análise do princípio da **isonomia tributária**, extraído do inciso II do artigo 150 da CF/88:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;⁶⁶

Segundo Amaro:

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas.⁶⁷

Tal fundamento principiológico está intimamente ligado ao **direito fundamental à igualdade**, assegurado pelo *caput* do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”.⁶⁸

Neste diapasão, verifica-se que as ideias de igualdade e de isonomia tributária se interlaçam na medida em que vinculam o poder-dever do Estado de tratar de forma proporcional e razoável os indivíduos, visando o que é justo. Em outras palavras, devido ao princípio da isonomia tributária, não será permitido que o Estado estabeleça diferenças entre contribuintes que, quando comparados, encontram-se em situações equivalentes. Desta feita, evita-se discriminações indevidas – que tanto buscam privilegiar quanto prejudicar um indivíduo específico - contrárias ao princípio da

⁶⁵ MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 142.

⁶⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 14 set. 2021.

⁶⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 135.

⁶⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 14 set. 2021.

igualdade.

O princípio constitucional da igualdade, para Leão:

[...] significa, sobretudo, proibição de arbitrariedade, de excesso ou de desproporcionalidade. O conceito do princípio da igualdade confunde-se com as ideias de justiça, liberdade, legalidade, justamente porque tal princípio é vazio, recebendo o conteúdo emanado dos diversos valores. A igualdade, como princípio vazio, é medida de justiça; esta se torna impensável sem a igual repartição das cargas fiscais. A igualdade, porém, transcende à Justiça, já que penetra também em outros valores e **pode estar presente na própria injustiça**.⁶⁹ (grifo nosso)

Tal afirmativa grifada de Leão não poderia ser mais assertiva, visto que tratar de forma injusta pode, em certa medida, ser correta quando objetiva considerar peculiaridades que diferem determinados indivíduos, tratando-os desigualmente na medida das suas desigualdades.

Na visão de Carrazza:

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.⁷⁰

Conclui-se que a isonomia tributária não proíbe todo tipo de tratamento diferenciado entre contribuintes. Ao contrário, havendo justa fundamentação para a diferenciação, esta será válida, levando-se em conta critérios como da capacidade contributiva – logo mais elucidado -.⁷¹

Alfim, mas não menos importante, cumpre versar sobre o **princípio da não-confiscatoriedade**, ou da vedação ao confisco, expresso no artigo 150, inciso IV, da CF/88, *in verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”⁷²

O confisco, enquanto termo jurídico, pode ser entendido como a apropriação,

⁶⁹ LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário**: o princípio da capacidade contributiva. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999, p. 59.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 84.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 84.

⁷² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 14 set. 2021.

fundada em lei, por parte do governo ou outra autoridade pública, de bem particular. É “tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado”,⁷³ sem que haja a respectiva retribuição financeira.

Porém, para efeitos tributários, terá caráter confiscatório o tributo que, sob a ótica da transferência da riqueza do contribuinte ao Estado, tenha efeito de aniquilação total ou de parcela considerável da riqueza privada, restando comprometido a proteção à propriedade particular do indivíduo.⁷⁴ Assim, exige o princípio “[...] do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo”.⁷⁵

Carrazza vai mais além ao afirmar que os tributos devem respeitar a **livre iniciativa**⁷⁶ e o **mínimo vital**⁷⁷, não podendo, respectivamente, incidir – de forma a configurar confiscatoriedade - na liberdade das atividades produtivas lícitas desempenhadas e apreender recursos econômicos indispensáveis à satisfação básica das necessidades do contribuinte, elencadas na Constituição.⁷⁸

Ocorre que não há objetivamente no Ordenamento Jurídico linha que delimite a configuração ou não de confisco na cobrança dos tributos. Verificando-a da extração dos contornos gerais quando na aplicação dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

3.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Além dos critérios norteadores mais relevantes acima elencados, dos quais os

⁷³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 144.

⁷⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 144.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 94.

⁷⁶ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 set. 2021.

⁷⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 set. 2021.

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 94.

tributos devem respeito, cabe neste momento avaliação do **princípio da capacidade contributiva**, componente chave do sistema principiológico tributário para a análise da isenção da tributação de lucros e dividendos, principalmente na ótica do Imposto sobre a Renda.

Nesta toada, tratar-se-á inicialmente do conceito e conteúdo deste princípio, versando-se sobre sua definição e relacionando-o à princípios já mencionados na seção secundária acima, bem como do teor dado a este pela Constituição Federal.

Após, versar-se-á sobre “subprincípios” que possuem ligação direta à Capacidade Contributiva, quais sejam: equidade, proporcionalidade, progressividade e seletividade. Cabe verificar de antemão que estes se diferem dos princípios tratados na seção secundária anterior pelo simples fato de não serem tão genéricos e porque, ainda que tais “subprincípios” não se apliquem somente ao Princípio da Capacidade Contributiva, estão mais relacionados a este porquanto delimitam como se concretizará sua aplicação.

3.2.1 Conceito e conteúdo do princípio da capacidade contributiva

À frente, visando-se uma compreensão de todos os pormenores suficientemente relevantes da capacidade contributiva que levarão à plena compreensão e fundamentação do objetivo proposto no trabalho, cabe, de pronto, versar sobre o conceito e o conteúdo que engendram o princípio.

Seguindo por esta linha, poder-se-á conceitua-lo, mas não somente, “[...] como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, para suportar a carga tributária, **sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.**”⁷⁹ (grifo nosso)

Fora observado alhures que o **princípio do não-confisco** orienta a aplicação dos tributos quando declara haver limites tais que, se ultrapassados, comprometem o patrimônio do contribuinte. Tal assertiva está em muito consubstanciada ao conceito da capacidade contributiva acima elencado, porquanto é na análise desta - capacidade contributiva do indivíduo - que se averiguará o ponto confluyente entre a

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 101.

existência ou não de confiscatoriedade.

Destarte, importa revelar que quando o contribuinte não demonstra tal capacidade, não deverá ser compelido a pagar o tributo. Este aspecto se extrai da aplicação do princípio da capacidade contributiva, porquanto também poderia caracterizar um desacato à regra do não-confisco.

Ademais, nas palavras de Helena Costa:

Há que se conciliar o direito de propriedade com o dever-poder do Estado de tributar. Aquele, na verdade, serve de pressuposto deste, pois a tributação só é legítima onde existir capacidade contributiva e a propriedade, em regra, é autêntica manifestação dela.⁸⁰

Observa-se que, mesmo legítima, a tributação constitui forma compulsória de absorção de parcela do patrimônio do contribuinte, violando-o em certa medida.⁸¹ Sendo assim, mister se faz a observância de direitos inerentes a propriedade quando da análise da capacidade contributiva na cobrança do imposto devido, principalmente no que tange ao princípio prescrito no título VII da C.F., da Ordem Econômica e Financeira: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] II - propriedade privada;”⁸²

Portanto, “não pode o Estado, por via da tributação, desrespeitar este primado fundamental do Estado de Direito, sob pena de praticar confisco, vedado expressamente pelo texto constitucional”.

Destarte, é fundamento da Ordem Econômica a **livre iniciativa**, restando inaceitável sua tolhida pela atividade de tributação. Ademais, influirá sobre esta liberdade – inclusive a de profissão⁸³ - o princípio da capacidade contributiva,

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 99-100.

⁸¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 101.

⁸² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 set. 2021.

⁸³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em:

impossibilitando o legislador de cercear o direito deste indivíduo.⁸⁴

No tocante a isto, dever-se-á compreender que, indo o Estado de encontro à neutralidade⁸⁵, promoverá desigualdade e influenciará a livre concorrência, podendo interferir neste equilíbrio e determinar comportamentos no mercado e na atividade laborativa dos indivíduos – inclusive de escolha -, fato este que deve ser rechaçado, salvo fins de política fiscal.

Conforme esclarece Ávila, “a neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal”.⁸⁶

Na mesma toada conceitual/igualitária, delimita Oliveira:

A capacidade contributiva, enquanto princípio, é um daqueles juízos fundamentais de valor que informam a ordem jurídica. Tutela, efetivamente, a **igualdade material** no tributo, a liberdade de iniciativa e a propriedade privada em face do Estado, direitos esses elevados ao nível de garantias constitucionais no Estado de Direito.⁸⁷ (grifo nosso)

Deste conceito, verifica-se que a capacidade contributiva deverá reunir as ideias vinculadas ao **princípio da isonomia tributária**, versado anteriormente, porquanto segurarão tratamento igualitário aos contribuintes quinhando desigualmente os desiguais, na medida das suas desigualdades.

Portanto, contribuirá mais aos cofres públicos aquele com maior riqueza, dentro das suas condições individuais, cumprindo com o que legitima a tributação progressiva – objeto de estudo mais à frente -.⁸⁸

Tratado o conceito e conteúdo que caracterizam este juízo principiológico fundamentador da aplicação dos impostos, interligando a si ideias da não-confiscatoriedade, da livre iniciativa e da isonomia, calha, nesta hora, análise dissecante do que expressa este princípio, mesmo que implícito, na Constituição da República Federativa do Brasil, haja vista que a sua aplicação e proteção não se

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 14 set. 2021.

⁸⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 100-104.

⁸⁵ Entende-se como condição daquele que permanece neutro.

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 1 ed. São Paulo: PC Editorial Ltda. 2008, p. 99

⁸⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 41.

⁸⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57-59.

extingue ao tratado até o momento nesta seção, dado que, até o momento, objetivou-se uma mera apreciação, de caráter introdutório, da capacidade contributiva.

Assim, dando continuidade, impende revelar que a capacidade contributiva está prevista no § 1º do artigo 145 da C.F.:

Art. 145.

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁸⁹

De antemão, importa apresentar o conceito de Oliveira à capacidade contributiva. O qual declara que este se dividirá em um sentido objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo.

No primeiro caso, capacidade contributiva significa a **existência de uma riqueza apta a ser tributada** (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de **condições individuais** (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).⁹⁰ (grifo nosso)

No que concerne ao sentido objetivo, a Lei Maior delimita os fatos indicadores de aptidão e que ocasionam a obrigação para contribuir nos artigos 153, 155 e 156, definindo, inclusive, a quais Entes Políticos fica compelido. Em outras palavras, “são aqueles fatos escolhidos por representarem manifestações de riqueza”.⁹¹

Ao sentido subjetivo, quanto à capacidade contributiva, dedica a Constituição Federal seu artigo 145, § 1º, já exibido. Nesta ocasião, convite à completa decomposição deste parágrafo é medida apropriada para uma exata compreensão do que preceitua.

A cláusula “sempre que possível”, presente no texto do § 1º, define que, quanto ao caráter pessoal, “a personificação dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada

⁸⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 set. 2021.

⁹⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57.

⁹¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 72.

hipótese de incidência tributária”.⁹²

Expôs-se que o imposto, enquanto espécie de tributo, possui como hipótese de incidência um fato que não depende de uma atuação do Estado.⁹³ Assim, resta, pela lógica, a capacidade contributiva como fundante da tributação do sujeito passivo - contribuinte -, considerando o caráter pessoal dos indivíduos - personificação⁹⁴ - sempre que a estrutura do imposto criou o comportamento, tendo a riqueza como diretriz desta modalidade.⁹⁵

Quanto a “capacidade econômica” descrita no § 1º, afirma Martins que se deve distinguir da “capacidade contributiva”, embora se refiram à capacidade do contribuinte de pagar tributos. Para o Jurista:

Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder.⁹⁶

Desta ilustre discriminação, conclui-se que a capacidade econômica é inerente a personificação do imposto, alhures tratado, porquanto é puramente a averiguação da riqueza real do indivíduo, diferindo da capacidade contributiva no tocante a contribuição ao erário.

Neste diapasão, vislumbra-se a isenção do Imposto de Renda na distribuição de lucros e dividendos como exemplo. Haja vista que, mesmo possuindo capacidade econômica, não contribui o receptor aos cofres públicos.

Sendo assim, ao afirmar “sempre que possível”, o artigo 145, § 1º, está garantindo ressalva ao conceito de personalização e à capacidade contributiva, a depender das características de cada imposto ou visando finalidades extrafiscais, coadunando ao princípio da igualdade.⁹⁷

Ainda, no mesmo dispositivo, fica “facultado à administração tributária,

⁹² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 88.

⁹³ Ver p. 15 deste trabalho.

⁹⁴ Conjunto de dados vinculados ao patrimônio e à renda do contribuinte.

⁹⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 52.

⁹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Contributiva: Igualdade e Justiça**. Revista Brasileira de Direito Constitucional, n. 2., jul./dez. – 2003, p. 2.

⁹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 139.

especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Os objetivos são àqueles do caráter pessoal e da graduação dos impostos, já desenhados, restando a Administração Pública, a fim de trazer eficácia a eles, “facultada” a definir os reais indicadores de capacidade contributiva aos impostos, respeitados os direitos e garantias definidos no linear de toda a constituição e demais normas infraconstitucionais, como os tratados ao longo deste trabalho, e condicionada à viabilidade jurídica ou afastada diante da finalidade extrafiscal.⁹⁸

3.2.2 Subprincípios derivadores da capacidade contributiva

Decifrado o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, resta necessário definir alguns outros princípios que, na conjuntura da capacidade contributiva, e de todo o Sistema Tributário Nacional, importa ressaltar.

Demarca Leão que “os princípios da proporcionalidade, da equidade e da igualdade conduzem ao raciocínio da justa medida do ônus tributário, tendo o princípio da capacidade contributiva como contorno e limite”.⁹⁹ Desta opinião, extrai-se a importância e relevância do estudo dos princípios da proporcionalidade e equidade, com exceção do princípio da igualdade¹⁰⁰, já devidamente estudado, quando da análise do princípio da capacidade contributiva.

No **princípio da equidade**, predomina-se a ideia do justo, eficiente e razoável, tendo o tratamento equitativo distinção entre **equidade vertical** - exigindo tratamento tributário desigual quando o contribuinte possuir capacidade econômica diversa - e **equidade horizontal** - exigindo tratamento tributário igualitário quando o contribuinte apresentar a mesma capacidade econômica, conforme critérios tradicionais na distribuição dos ônus fiscais -.¹⁰¹

⁹⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 89 e 104.

⁹⁹ LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário: o princípio da capacidade contributiva**. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999, p. 83.

¹⁰⁰ Ver p. 28-29 deste trabalho.

¹⁰¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 18.

De uma análise crítica, observa-se maior importância e relevância ao princípio da equidade quando emente à perspectiva da distinção vertical. Vez que se avizinha ao direito fundamental à igualdade mormente a tratativa desigual dada aos contribuintes tanto quanto sua capacidade, não ignorando suas diferenças patrimoniais e se justificando uma abordagem equitativa, ainda que discriminatória.

Já na análise do **princípio da proporcionalidade**, precisa-se resgatar as ideias da graduação, do crescimento, do aumento, na contribuição quanto maior a capacidade econômica do contribuinte.

Para Amaro, na compatibilidade proporcional do imposto à riqueza gerada pelo indivíduo, estar-se-á aferindo justiça, pois “o princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos a proporcionalidade [...]”.¹⁰²

Ao fim, conclui-se que o princípio da equidade e proporcionalidade nos tributos, em especial impostos, interligam-se na medida em que esse trata da incidência enquanto garantia e aquele, na análise da generalidade e igualdade exigidas, da cobrança.¹⁰³

Visando a continuidade na tratativa dos subprincípios, frisa-se inicialmente que fora abordado o conceito objetivo e subjetivo da capacidade contributiva, tendo aquele relação com fatos legalmente definidos como manifestações de riqueza e este como a capacidade de suporta ônus tributário conforme sua capacidade econômica, nos ditames do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

O levante desses conceitos é relevante porquanto é da análise e aplicação do **princípio da progressividade**¹⁰⁴ que será avaliado diversos critérios orientadores da definição dos impostos, principalmente pelo fato de este princípio se relacionar muito mais aos ideais da capacidade contributiva, conforme abaixo delineado.

Tendo o conceito do princípio da progressividade em mente, cabe trazer à baila o que Helena Costa declara sobre a avaliação do valor a ser cobrado pelo erário, onde “[...] o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, revelador do *quantum* a ser desembolsado pelo sujeito passivo, é o resultado da conjugação de duas grandezas: **a base de cálculo e a alíquota**.”¹⁰⁵ (grifo nosso).

¹⁰² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 141.

¹⁰³ LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário: o princípio da capacidade contributiva**. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999, p. 79.

¹⁰⁴ Ver p. 17-18 deste trabalho.

¹⁰⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 72.

É sabido que “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”, conforme define o artigo 44 do Código Tributário Nacional, já estudado.

Desta feita, conforme declara Helena Costa, a base de cálculo “deverá reportar-se àquele fato de conteúdo econômico inserto na hipótese de incidência tributária, ou seja, deverá guardar pertinência com a capacidade absoluta ou objetiva apreendida pelo legislador”.¹⁰⁶ Tal afirmação consiste em asseverar que só existirá base de cálculo quando correlata à uma hipótese de incidência, dita também como fato gerador, devendo tal circunstância demonstrar uma efetiva riqueza por parte do contribuinte.

Tendo isso definido, torna-se possível análise da grandeza “alíquota”, visto que “é uma fração da base de cálculo que [...] conduz à determinação do *quantum* objeto da prestação pecuniária”.¹⁰⁷

Fora vislumbrado que a capacidade contributiva existe quando manifestado riqueza em fato imponible¹⁰⁸, devendo esta ser delimitada por diversas regras e princípios. Um destes é a proporcionalidade tributária, de aplicação subsidiária ao princípio da progressividade, sendo comumente confundidos como sinônimos, mas não o são, tendo que para Amaro a proporcionalidade implicaria em riquezas maiores gerando impostos igualmente maiores e a progressividade uma alíquota superior quanto maior a demonstração de abastança.¹⁰⁹

Quando se fala em aplicação subsidiária do princípio da proporcionalidade ao da progressividade, deve-se análise ao fato de que se aplica, via de regra, maior alíquota àquele que possui maior capacidade econômica. Servir-se apenas da proporcionalidade significa, em tese, mesma alíquota independente da personalização da riqueza.

Sob a ótica do impacto deste aumento ao bem-estar do indivíduo, pesando os efeitos de um sistema econômico progressivo sob àqueles com vultoso poder aquisitivo e de um padrão de vida alto na sociedade, visa-se, na majoração desta alíquota, agregar uma tributação distributiva mais justiça, tendo, inversamente, um

¹⁰⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 72-73.

¹⁰⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 73.

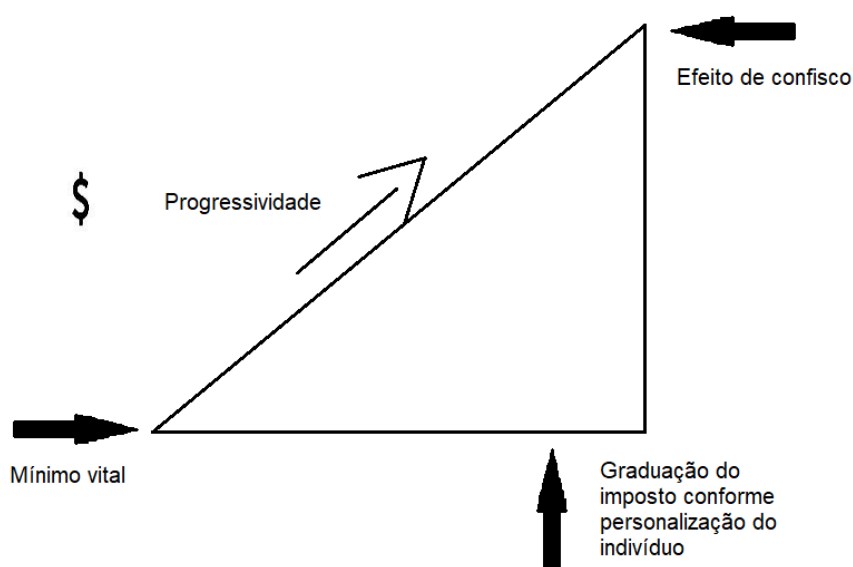
¹⁰⁸ O mesmo que hipótese de incidência.

¹⁰⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 142.

quantum menor aqueles menos favorecidos economicamente.¹¹⁰

Sendo assim, a simples aplicação de exações fixas¹¹¹ implicaria em um não atendimento à capacidade contributiva, e efetivamente estaria em desacordo ao princípio da igualdade, podendo ocasionar na infringência ao mínimo vital ou em um “legítimo” confisco. Portanto, a graduação do imposto dentro da real capacidade econômica do contribuinte é, acima de tudo, cumprir com o conceito da capacidade contributiva relativa ou subjetiva, já vislumbrada.

É possível reduzir à miúdos o princípio da progressividade conforme esquema abaixo:



Esquema 1.1: Eficácia do princípio da capacidade contributiva.¹¹²

Fonte: COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 81. Elaboração própria.

Visto o princípio da progressividade e sua diferenciação do princípio da proporcionalidade, cabe continuidade na análise dos subprincípios norteadores, sendo agora o **princípio da seletividade**. Para este, é necessário, primeiramente, tecer a diferença, ainda não comentada no presente trabalho, entre impostos diretos e indiretos.

¹¹⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. 1 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 183-185.

¹¹¹ O mesmo que alíquota única.

¹¹² Entende-se “personalização do indivíduo” como a medição da capacidade econômica do contribuinte à incidência de impostos.

Por impostos diretos, entende-se como incidente diretamente na renda da pessoa, e por indiretos, os impostos sobre os serviços ou produtos, vez que não considera a renda de uma pessoa, como no direto, mas sim o quanto ela consome.¹¹³

Seguindo esta linha, é válido frisar, previamente ao conceito propriamente dito, que a aplicação do princípio, para Amaro, deverá ser avaliado quando na criação de impostos indiretos, porquanto a seletividade nada mais é que elevar ou diminuir a carga tributária, por meio da alíquota, proporcionalmente à essencialidade do bem.¹¹⁴ Assim, é em atenção ao contribuinte “de fato”, ou seja, aquele que suporta o ônus econômico, que será analisado a situação material do bem ou serviço e, diante de considerações pessoais dos contribuintes e conforme critérios de essencialidade, superficialidade, prejudicialidade, e afins,¹¹⁵ aumentar ou diminuir a alíquota a ele atribuído. Ainda que, reitera-se, seja imposto indireto.¹¹⁶

Cabe apresentar, ao fim, que é exemplo de aplicação do princípio da seletividade a alteração de alíquotas sobre as espécies de impostos IPI (imposto sobre produtos industrializados) e ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços), onde, introduzindo a ideia de capacidade contributiva, considerar-se-á aplicação da pessoalização dos impostos já conferida no estudo.

¹¹³ GUERRA, Felipe. Tributos diretos e indiretos: qual a melhor forma de trabalhar com tributação e impostos?. **Ipog**, 2020. Disponível em: < <https://blog.ipog.edu.br/contabilidade/tributos-diretos-e-indiretos/>>. Acesso em: 24 set. 2021.

¹¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 141.

¹¹⁵ Estes critérios são simbólicos, não descritos ou definidos por qualquer doutrinador, servindo apenas de exemplo para fatos inerentes à aplicação do princípio da seletividade.

¹¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996, p. 54-55.

4 A ISENÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS NA PERSPECTIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Na seção primária do primeiro capítulo deste trabalho fora apresentado alguns conceitos referentes ao Sistema Tributário Nacional, tratando da competência tributária e do poder de tributar dos Entes Políticos, além dos tributos e suas espécies, com especial atenção ao Imposto de Renda.

Em seguida, trouxe-se o conceito de princípio e, seguidamente, suas espécies, limitando-se a elencar somente aqueles relativamente mais importantes à tributação, principalmente quando envolvidos a demonstrada capacidade contributiva do contribuinte, levantando explicações relevantes à sua existência, implemento e justiça social.

Neste momento, pretende-se estudar a tributação da distribuição de lucros e dividendos sob a ótica da Lei nº 9.249/1995, que concede a isenção destes valores. Ainda, realizar-se-á análise desta isenção perante o princípio da capacidade contributiva, avaliando as consequências e razões de ser injusta.

4.1 OS LUCROS E DIVIDENDOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

4.1.1 Noção de lucro e dividendo

De antemão, visando discorrer a respeito da isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, impera necessidade da definição do que é propriamente lucros e dividendos, diferenciando-os. Assim, em estudo realizado pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, poder-se-á conceituá-los como:

[...] o **lucro** é o resultado positivo do exercício apurado pelas pessoas jurídicas, o qual, após alguns ajustes previstos na legislação, sofre incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Parte desse resultado pode ser distribuído para os sócios e acionistas da empresa na forma de dividendos ou lucros distribuídos. [...] **Dividendo** é a distribuição de lucros efetuada por sociedades anônimas a seus acionistas. Lucro

distribuído é a denominação usada para a distribuição efetuada pelas sociedades limitadas.¹¹⁷ (grifo nosso)

Verifica-se que toda distribuição é lucro, possuindo nomenclatura diversa àquela que se dará nas sociedades¹¹⁸ anônimas. Em outras palavras, acionistas percebem a distribuição de lucros sob a termo “dividendos”, e aos sócios se denomina como “lucros distribuídos” estes resultados positivos compartilhados, com a exceção de que seu advento se dá por meio das sociedades limitadas.

Cabe delimitar que esta distribuição se difere do chamado “**pró-labore**”, termo empregado como referência:

a remuneração mensal paga ao(s) sócio(s) que desempenha(m) atividades administrativas dentro da empresa, ou seja, uma espécie de “salário dos sócios”. É com o pró-labore que estes sócios, que se enquadram no requisito básico, podem, por exemplo, contribuir para a previdência.¹¹⁹

Dito isto, e dando continuidade à distribuição, é imprescindível elucidar, de forma preliminar à isenção propriamente dita, as diferentes tratativas possíveis à tributação destes resultados que, mesmo isentos no Brasil - conforme visualizado posteriormente -, possuem diversas variações genéricas e específicas que delimitam qual sistema, atualmente, o país utiliza.

Importa versar sobre tais sistemas porquanto, a depender do contexto histórico, econômico, social ou político, delimitam as bases tributárias aplicáveis àquela sociedade e moldam à tratativa dada pelo fisco não somente ao lucro distribuído, mas também à evasão fiscal¹²⁰ - sonegação fiscal -.

¹¹⁷ QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira (Coord.). **Tributação de lucros e dividendos no brasil:** uma perspectiva comparada. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015, p. 3.

¹¹⁸ “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.” BRASIL. Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Planalto**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 01 out. 2021.

¹¹⁹ Distribuição de lucros x pró-labore: entenda o que é e qual opção escolher. **Comece com o pé direito**. Disponível em: <<https://www.comececomopedireito.com.br/blog/distribuicao-de-lucros-x-prolabore-entenda-o-que-e-e-qual-opcao-escolher/>>. Acesso em: 06 out. 2021.

¹²⁰ “Em linha com o declarado na Exposição de Motivos da Lei nº 9.249/95 – integração e combate à evasão fiscal -, a exclusão dos lucros e dividendos da tributação no nível das pessoas físicas era a única alternativa possível. Do contrário, duas seriam as consequências imediatas. A incidência do IRPF sobre lucros e dividendos levaria a dois níveis de tributação, o que contrariaria a integração, e o combate à evasão restaria dificultado pela necessidade de fiscalização de todo um universo de pessoas físicas.” DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos:** uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 80.

Destes sistemas, extrai-se o grupo **clássico** e o **integrado**:

[...] de um lado, tem-se o sistema clássico, em que o rendimento pode vir a ser tributado em duas diferentes oportunidades, ainda que não integralmente e não necessariamente por meio de alíquotas; de outro lado, tem-se o sistema integrado, para o qual a legislação efetivamente atua no sentido de uma única incidência efetiva, sendo as formas mais comuns a imputação e a isenção.¹²¹

Conforme o conceito acima, averba-se que o **sistema clássico** admite a tributação destes resultados, por meio do Imposto de Renda, em duas situações diversas. Uma sobre a Pessoa Jurídica, e outra sobre a Pessoa Física.¹²²

Nas palavras de Derzi e Fonseca, “Admite-se a dupla oneração do resultado ao pressuposto de que a sua entrega aos titulares das participações societárias revelaria a existência de nova manifestação de **capacidade contributiva**”.

Destaca-se o termo capacidade contributiva neste trecho. É importante rememorar o conceito desta capacidade outrora trabalhada porquanto ela define não somente a possibilidade concreta de se tributar um indivíduo que apresente capacidade econômica, sem o perecimento de sua riqueza e conforme princípios norteadores de sua aplicação, mas também a diferenciação entre os contribuintes - leia-se pessoa física da pessoa jurídica -.

Nesta toada, visando aclarar um dos problemas da pesquisa elencados - qual seja a possível bitributação -, cabe findar que diferir a capacidade contributiva da pessoa física da jurídica, principalmente no tocante a imposição do Imposto de Renda sobre os resultados distribuídos, tributando-os diante do mesmo fato gerador, **não caracteriza bitributação**. Para corroborar ao até aqui exposto, cabe elencar o que diz o art. 49-A do Código Civil Brasileiro: “Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores”.

Portanto, deve-se assentir à diferença entre as pessoas físicas e jurídicas, principalmente no tocante a sua capacidade contributiva. Destarte, “Bitributação ocorre quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito

¹²¹ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 42.

¹²² DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 42.

público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador.”¹²³, o que, se bem observado, não é o caso em tela, dado que são contribuintes diversos.

A tempo, importa relatar que há duas situações onde a bitributação será permitida. A primeira está descrita no art. 154, inciso II, da Constituição Federal: “Art. 154. A União poderá instituir: [...] II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

Além da iminência de guerra, ou em guerra externa, também é exceção na seguinte situação:

[...] nos casos em que um tributo é recolhido em um Estado, mas poderá também ser cobrado noutro. Por exemplo, o contribuinte recebe rendimento de um trabalho realizado em País, poderá ser cobrada sua renda em ambos os Países, claro que dependendo das regulações internas e externas, respeitando a soberania em cada nação.¹²⁴

Pode-se observar que as exceções são bem pontuais, uma vez que a regra, impedindo o instituto da bitributação, é clara e justa. Porém, importa clarear a diferença entre esta e o termo em latim “*bis in idem*”, muito confundidos, mas distintos, já que, em tradução direta, o termo diverso significa: duas vezes sobre a mesma coisa.

Em outros dizeres, *bis in idem* ocorre quando um ente político tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico. “Por exemplo, o fato de uma empresa auferir lucro dá margem à exigência de Imposto sobre a Renda, como também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ambos os tributos de competência da União Federal.”¹²⁵

Assim, difere-se ambos os institutos na medida em que a bitributação é tributar duas vezes o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, sob pretexto de serem Pessoas Jurídicas de Direito Público diversas o tributando, e *bis in idem* quando um mesmo fato jurídico possui dois tributos incidentes, devendo este ser expressamente

¹²³ MONTEIRO, José Carlos Braga. A diferença entre Bitributação e *bis in idem*. **Portal Tributário**, *sine loco*, 07 out. 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>>. Acesso em: 01 out. 2021.

¹²⁴ MONTEIRO, José Carlos Braga. A diferença entre Bitributação e *bis in idem*. **Portal Tributário**, *sine loco*, 07 out. 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>>. Acesso em: 01 out. 2021.

¹²⁵ MONTEIRO, José Carlos Braga. A diferença entre Bitributação e *bis in idem*. **Portal Tributário**, *sine loco*, 07 out. 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>>. Acesso em: 01 out. 2021.

autorizado pela Carta Magna – ante previsão exaustiva da aplicação do Sistema Tributário Nacional neste dispositivo -.

Feita as devidas considerações sobre o sistema clássico e prezando pela continuidade lógica na tratativa dos assuntos até aqui narrados, doravante examinar o **sistema integrado**.

Como já descrito sobre este modelo, há na sua aplicação a finalidade de unificar a tributação, buscando por um único nível de incidência do Imposto de Renda, e trazer “maior eficiência na arrecadação e minimizar a interferência do tributo sobre a atividade econômica”.¹²⁶

Diante de tal sistemática, nítido é o intuito de tanto simplificar a contribuição quanto facilitar a fiscalização pelo erário. A modalidade é tão coerente que o Brasil adotou este mecanismo na tributação de lucros e dividendos, o isentando na pessoa física e concentrando a tributação da renda na pessoa jurídica.

Ao cabo, “há quem sustente que a integração levaria a uma tributação mais justa, por reunir em um mesmo regime de apuração todo o universo de rendimentos e submetê-los a um único conjunto de alíquotas, em linha com o critério da progressividade.”¹²⁷

É fato que a afirmativa acima se sustenta, desde que levado em conta todos os princípios inerentes à finalidade do tributo, não havendo objeção ou preferência na aplicação de um sistema sobre o outro porquanto ambos possuem seus defeitos e vantagens.¹²⁸ Todavia, há uma questão que deve intrigar o leitor: diante da realidade econômica e social no Brasil, e não somente sob as linhas criteriosas do princípio da progressividade como delineado acima, esta isenção concedida atinge os fins jurídico-tributários perseguidos pela Constituição Federal? E ainda mais importante: a isenção – finalidade extrafiscal – é justa? É o que se verá a seguir.

¹²⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 53.

¹²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 53.

¹²⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 41-53.

4.1.2 Isenção do Imposto de Renda (Lei nº 9.249/95)

Primeiramente, assenta-se que o art. 150, § 6º, da C.F., determina que a concessão, de qualquer isenção, deverá ocorrer por meio de lei que verse estritamente sobre o assunto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.¹²⁹

A necessidade por Lei Formal à concessão da isenção existe na medida em que, por um lado, a instituição de tributos depende de Lei Complementar, aprovada em dois turnos com quórum diferenciado, do outro se conclui que qualquer modalidade envolta deste sistema tributário, seja isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, deve cumprir as tratativas legais exigidas àqueles, sem devaneios.

Dito isso, e antes do mais, deve-se trazer à baila a definição de isenção, que nas palavras de Carrazza é:

[...] uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de moto mitigado (*isenção parcial*). Se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá a norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo surja *in concreto* (naquela hipótese descrita na lei isentiva).¹³⁰ (grifo do autor)

Observa-se que a isenção é modalidade que surge como exceção a tributação da hipótese de incidência praticada. Traduzindo, é quando, praticado um fato gerador, como a distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas – configurando

¹²⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2021.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 796.

hipótese de incidência do Imposto de Renda –, o contribuinte, por escolha do legislador, estará isento do pagamento do tributo.

Coadunando a esta, eis conceito da técnica de isenção elencado por Amaro:

O que há aqui é uma técnica peculiar utilizada no processo de definição do campo de incidência. Suponhamos que o legislador possa, num universo de cem espécies, tributar noventa [...] pretendendo tributar parte das noventa espécies, decida, em vez de relacionar as espécies que efetivamente queira gravar, optar pela técnica da isenção, que consiste em estabelecer, *em regra*, a tributação do universo, e, *por exceção*, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão *não tributáveis*.¹³¹ (grifos do autor)

Conclui-se que “A isenção atua geralmente num sistema de par de normas, em que uma é regra, a outra é exceção; uma é gênero (regra), a outra é espécie (excepcionada).”¹³², consistindo em elencar uma hipótese de incidência (fato gerador), dentre várias elencadas no mesmo ato normativo, geralmente, como isenta.

Por tudo quanto exposto, cabe trazer o artigo 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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.¹³³

Em rápida leitura, infere-se pela concessão da isenção do Imposto de Renda à distribuição de lucros e dividendos, o que, ademais, é objeto de estudo do trabalho. Em uma perspectiva mais apurada, face os argumentos até aqui tratados, constata-se que, ante alguma motivação, preferiu o legislador à época isentar estas distribuições.

Estas motivações não são discricionárias, devendo estar pautadas em “situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não quer onerar com o tributo.”¹³⁴

¹³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 280.

¹³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 281.

¹³³ BRASIL. Lei n. 9.249, 26 de dezembro de 1995. **Planalto**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/9249.htm>. Acesso em: 02 out. 2021.

¹³⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 281.

Visando responder às suscitadas dúvidas na seção secundária acima, doravante perseguição à Exposição de Motivos da referida Lei que “Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.” (Lei 9.249/95) é a medida mais adequada.

Destas motivações, cabe elencar à de número 2 e 12:

[...] 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. [...] 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.¹³⁵ (grifo nosso)

Nota-se a aplicação do já tratado sistema integrado do Imposto de Renda, onde “houve a escolha por um sistema de tributação assentado na ideia de que a renda gerada no âmbito de pessoas jurídicas deve ser submetida apenas ao imposto corporativo, de tal sorte a se evitar uma dupla oneração das riquezas produzidas.”¹³⁶ Optou-se “pela **integração como sistema e pela isenção como método**”.¹³⁷

Ainda que a medida tomada pelo legislador à época tenha salutar motivações, é necessário elencar que esta isenção concede uma tratativa mais branda à geração de riqueza proveniente do capital quando comparada a do trabalho, porquanto, mesmo querendo eliminar uma dupla incidência do tributo, gera uma alíquota, no geral, menor - tratada na próxima seção secundária -. Nesta perspectiva, nítido é o confronto a diversos princípios consagrados pela Constituição Federal, como o da generalidade, da universalidade e da progressividade, visto que, buscando apenas justificar a isenção sob aspectos puramente simplificadores e integralistas, deixaram

¹³⁵ BRASIL. Diário do Congresso Nacional (Seção I). Exposição de motivos. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Câmara**, de 7 de setembro de 1995. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 05 out. 2021, p. 21485.

¹³⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 66.

¹³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 66.

de observar o impacto assimétrico que causaria quando relacionado a todo espectro do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.¹³⁸

Tendo como norte os argumentos acima versados, deve-se avaliar ainda, além das motivações do legislador, o impacto quando da aprovação desta lei tributária. Mesmo que desconhecido ou tratado de forma superficial pelos representantes quando da formulação e aprovação da lei ora em comento (9.249/95), tais ocorrem no mundo fático da economia e devem ser considerados, quais sejam: as funções extrafiscais.

Nas palavras de Carvalho, a extrafiscalidade se caracteriza como:

[...] inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. [...] forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios [...].¹³⁹

Como observado, podem existir normas tributárias cujo principal objetivo não é arrecadatório, mas incentivar ou enfraquecer determinadas situações tidas como impactantes no mundo jurídico, econômico ou social. Neste diapasão, pode-se analisar a isenção concedida à distribuição dos lucros sob a ótica da extrafiscalidade, explicando Carrazza que:

A isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende venham alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar a contribuintes (ou a classes de contribuintes) que reúnem todas as condições para suportar a tributação.¹⁴⁰

Preliminarmente, em uma análise mais globalizada, é cediço a grande concorrência pelos meios de produção e prestação de serviços dentro da seara econômica/capitalista. O mundo tende a se organizar sob à luz da relação entre oferta

¹³⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 66, apud BOTELHO, Cristiane Miranda. **O princípio da Capacidade Econômica e a Redistribuição de Renda**: Tributação dos lucros e dividendos, transferências fiscais e redução da desigualdade social. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018.

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 255.

¹⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 782.

e demanda, realizando, na medida dos recursos disponíveis, as necessidades ilimitadas humanas.

Portanto, “Contrapõe-se a essa crítica¹⁴¹ a ideia de que a isenção estimula o investimento produtivo na criação de empresas e, em decorrência disso, o aumento da oferta de vagas de trabalho”.¹⁴²

Em miúdos, identifica-se uma clara distinção não somente na isenção ou não da distribuição dos lucros e dividendos, mas também do seu impacto tanto na arrecadação do erário quanto no mercado de trabalho. A vista disso, torna-se necessário definir qual é a prioridade/missão/objetivo do Estado, enquanto competente para instituir tributos e, por óbvio, suas isenções, no estabelecer da prevalência dos princípios constitucionais ou das finalidades extrafiscais.

Ao fim, deve prevalecer a continuidade da análise do objeto fulcro do trabalho, não cabendo aprofundar estudo do aspecto da extrafiscalidade enquanto justificativa da isenção tributária concedida. Deve-se somente ater aos fatos de que esta isenção vai de encontro às finalidades defendidas pela Constituição Federal, e, do ponto de vista da equidade e progressividade, é injusta, conforme argumentos já delineados e abaixo consubstanciados.

4.2 A ISENÇÃO SOBRE LUCROS E DIVIDENDOS DIANTE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Averiguou-se no até aqui exposto que a ideia conjurada pela legislação brasileira é pela distinção entre pessoas físicas e jurídicas - conforme art. 49-A do Código Civil -. Assim, como bem observado, distribuído de fato os lucros conquistados pela sociedade aos sócios ou acionistas, estar-se-á diante de nova manifestação de capacidade contributiva e, incorporando-se ao patrimônio jurídico destes

¹⁴¹ Crítica a isenção: “a diferença de tratamento tributário entre a remuneração do trabalho (os salários) e do capital (os dividendos)”. QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira (Coord.). **Tributação de lucros e dividendos no brasil: uma perspectiva comparada**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015, p. 4-5.

¹⁴² QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira (Coord.). **Tributação de lucros e dividendos no brasil: uma perspectiva comparada**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015, p. 4-5.

disponibilidade de renda e, por óbvio, riqueza, a imposição de novo Imposto de Renda à estas pessoas seria medida logicamente aplicada.¹⁴³

Conforme Derzi e Fonseca, a legislação brasileira conduz a 4 distintas deduções:

[...] **(i)** pessoas físicas e jurídicas são entidades distintas e plenamente capazes de gerar riqueza; **(ii)** a opção pela constituição de uma pessoa jurídica, seja ela simples ou empresária, reclama a submissão seu resultado à tributação pelo IRPJ; **(iii)** o lucro pertence à sociedade até que haja deliberação no sentido de sua distribuição; **(iv)** o pagamento de dividendos aos sócios sugere nova e distinta manifestação de capacidade contributiva, fruto da aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de uma renda que deriva da titularidade de uma participação societária (renda-produto).¹⁴⁴ (grifo nosso)

Porém, há muita divergência pela manutenção ou não desta isenção, restando extrema polarização entorno do tema. Eis, à exemplo, grandes veículos de informação se posicionando sobre o assunto, como jornais O Globo, Folha de São Paulo e Estadão, onde, de um apanhado geral e de acordo com dados levantados por Rita, nos primeiros 6 meses de 2019, “54% das matérias que expressam um posicionamento são a favor da tributação de lucros e dividendos”.¹⁴⁵

Ainda que, do ponto de vista factual, poucos países não tributam a distribuição dos lucros e dividendos - junto ao Brasil estão a Estônia e Letônia¹⁴⁶ -, há pessoas de renome defendendo a continuidade desta isenção, como é o caso do Advogado Gustavo Brigagão. O Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) argumenta que “em relação às sociedades profissionais, a revogação da isenção sobre a distribuição de dividendos causará efeitos ainda mais drásticos, tendo

¹⁴³ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 79.

¹⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 80.

¹⁴⁵ RITA, Deborah Wollmann. **Tributação de lucros e dividendos no Brasil**: uma análise da doutrina jurídica e do debate público na mídia. Restinga Sêca: 2019, p. 29.

¹⁴⁶ LOTT, Diana. Por que o Brasil é um dos poucos países do mundo que não tributa dividendos. **Forbes**, 28 jul. 2021. Disponível em: <<https://forbes.com.br/forbes-money/2021/07/por-que-o-brasil-e-um-dos-poucos-paises-do-mundo-que-nao-tributa-dividendos/>>. Acesso em: 06 out. 2021.

em vista que toda a renda por elas produzida deriva do trabalho pessoal dos sócios”.¹⁴⁷

Destarte, além deste, estão entre os principais argumentos pela manutenção da isenção a hipótese de bitributação - já desmentida no transcorrer do trabalho -; tributação da distribuição com caráter meramente arrecadatário; ou que as Empresas do Brasil, em sua maioria de pequeno porte, já contribuem e muito ao país na medida em que garantem maior empregabilidade e renda aos cidadãos.¹⁴⁸

Todavia, os estudos empregados no contexto do presente trabalho visam a conclusão pela validade, ou não, de hipóteses levantadas. Uma delas é a (in) justa isenção da tributação do Imposto de Renda dos lucros e dividendos, à luz do princípio da capacidade contributiva.

Ante toda análise realizada, observando-se conceitos importantes do Sistema Tributário Nacional, visando sua compreensão, e principalmente àqueles que levariam a conclusão desta hipótese alhures, teve a função extrafiscal um papel ímpar quando na averiguação da motivação da isenção.

Diante da norma brasileira e seu prestígio, no âmbito constitucional e tributário, à isonomia, equidade, progressividade e proporcionalidade, somente sob condições eminentemente extrafiscais restaria por justificado o não ingresso, ou referência imediatamente aplicada, da capacidade contributiva - principalmente quando da análise da isenção destes lucros e dividendos distribuídos -.

Não cabe, como já explicitado, a análise detalhada da extrafiscalidade - ou de sua preferência -, mas apenas seu desafeto a princípios eminentemente democráticos, cabendo referenciar apenas que, através da aplicação do sistema integrado – unificação da incidência do imposto de renda -, houve de fato uma simplificação tanto do ponto de vista fiscal quanto contributivo, facilitando a fiscalização e o pagamento ao erário do devido, bem como aumento da concorrência tributária mundial.

Todavia, pretende-se averbar pela existência de **injustiça** na isenção concedida aos sócios e acionistas quando da análise dos princípios tributários, bem como sob a ótica da unificação da tributação de duas pessoas distintas - onde cada

¹⁴⁷ BRIGAGÃO, Gustavo. A proposta de retorno à tributação de dividendos não pode prosperar. **Conjur**, 24 out. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-out-24/proposta-retorno-tributacao-dividendos-nao-prosperar>>. Acesso em: 06 out. 2021.

¹⁴⁸ RITA, Deborah Wollmann. **Tributação de lucros e dividendos no brasil**: uma análise da doutrina jurídica e do debate público na mídia. Restinga Sêca: 2019, p. 22-24.

qual apresenta capacidade jurídica e econômica própria -, visto não atender à determinados valores perseguidos pela Constituição Federal.¹⁴⁹

Uma tributação apartada¹⁵⁰ não sugere **bitributação**¹⁵¹, tendo, no caso da distribuição dos lucros e dividendos, existência de dois momentos distintos de manifestação econômica, incidindo-se necessária contribuição – caso não houvesse isenção -. Alfim, declaram Derzi e Fonseca que:

O que se defende é a obrigação genérica, de que os dividendos recebidos sejam oferecidos à tributação pelas pessoas físicas, em conjunto com os demais rendimentos, e submetidos à **tabela progressiva**, desde que, obviamente, haja previsão legal no sentido de que o imposto anteriormente recolhido pelas pessoas jurídicas - que, na essência, gravaram a mesma riqueza – seja compensando de alguma forma.¹⁵² (grifo nosso)

Percebe-se acima uma nítida referência ao princípio da progressividade, definidor da aplicação da capacidade contributiva. Nesta toada, visto preferência pela unificação da tributação, antepondo finalidades extrafiscais à tributação nas distintas manifestações de riqueza – pessoa jurídica e, após distribuição, física -, ocorre uma desatenção a essa imposição progressista.

Desta feita, ao se desvalorizar princípios norteadores da capacidade contributiva, haverá não somente uma menor contribuição das pessoas ao Estado como também **fomento exagerado ao acúmulo de riqueza e agravamento da desigualdade**.

Fora observado que aproximadamente um quinto da arrecadação total tributária provém da tributação do Imposto de Renda¹⁵³, não ocorrendo maiores alterações nas análises atuais dos anos posteriores ao avaliado – ano de 2018 -, conforme tabela abaixo:

¹⁴⁹ O legislador à época da isenção preferiu atender finalidades extrafiscais ao invés destes valores constitucionais – ou privilegiar uns a outros -. Todavia, referencia-se novamente o ideal já explicitado de que, neste trabalho, não se pretende analisar a fundo a extrafiscalidade preferida na distribuição, mas sim o impacto que esta preferência custa à realidade tributária brasileira.

¹⁵⁰ Tributar a pessoa jurídica e, após a distribuição, o sócio ou acionista.

¹⁵¹ Ver p. 43 deste trabalho.

¹⁵² DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 87.

¹⁵³ Ver p. 19 deste trabalho.

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2019	2020	2019	2020
Carga Tributária Bruta Total - Governo Geral	2.408.353	2.356.842	32,51%	31,64%
Carga Tributária Bruta Total - Governo Central ^{1/}	1.619.104	1.563.542	21,86%	20,99%
Impostos	1.037.990	985.935	14,01%	13,24%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	537.922	525.647	7,26%	7,06%

Tabela 1.2: Secretaria do Tesouro Nacional – Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral – 2020

Fonte: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233>, p. 8.
Acesso em: 05 out. 2021.

Da leitura desta, averigua-se uma carga tributária bruta total, proveniente de impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital, de aproximadamente 22,30%, não muito discrepante do percentual encontrado na tabela explorada na seção primária deste trabalho. Verifica-se também que, em termos de Produto Interno Bruto, representa uma porcentagem de 7,06%, valor deveras considerável.

Ainda, apreciando o ano-calendário de 2020, exercício de 2021, apura-se grande quantia isenta e não-tributável, conforme tabela abaixo:

Tabela 16 - Rendimentos

		R\$ bilhões
Tributáveis		1.975,43
Isentos e Não-Tributáveis		1.096,11
Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva		331,60
Total Rendimentos		3.403,14

Tabela 1.3: GRANDES NÚMEROS DIRPF 2021 - ANO-CALENDÁRIO 2020.

Fonte: Receita Federal, p. 21.

Estes números surpreendem na medida em que, de todos os rendimentos auferidos naquele ano, cerca de 32% não esteve sujeito à dedução do imposto de renda e, por consequência, a arrecadação do erário foi significativamente menor.

Desta quantia isenta ou não-tributável, 513,43 bilhões de reais, que é a soma dos lucros e dividendos recebidos e lucros distribuídos por empresas optantes pelo

Simples Nacional, não foi tributada.¹⁵⁴ Em outros dizeres, 46,84% dos rendimentos que são considerados isentos e não-tributáveis - aproximadamente meio trilhão de reais - foi distribuído aos sócios e acionistas, sem qualquer tipo de contribuição ao fisco - desconsiderando-se aqui a contribuição na pessoa jurídica -.

Claro que, do ponto de vista econômico, conforme já muito evidenciado no decorrer do trabalho, tal isenção tem o intuito de intensificar e estimular o mercado empreendedor, facilitando a arrecadação através do sistema integrado - tributando somente na pessoa jurídica - e aumentando a quantia dos lucros distribuídos e dividendos.

Todavia, do ponto de vista social, esta medida que concedeu incentivo trouxe consigo graves consequências. Destas, destaca-se o grande acúmulo de riqueza, proveniente desta isenção e, por consequência, a não incidência dos princípios norteadores da capacidade contributiva, aumentando ainda mais a desigualdade no Brasil.¹⁵⁵

Cabe findar que as análises percentuais até aqui realizadas têm o intuito de clarear a evidente **capacidade econômica** dos sócios e acionistas quando percebem estes valores provenientes dos lucros garantidos pela sociedade. Como analisado no decorrer do trabalho, e agora reafirmado, quando do recebimento de valores, há de fato um incremento na renda do indivíduo e, ainda que renunciado os respectivos impostos provenientes da renda através da Lei nº 9.249/95, ocorrerá a **hipótese de incidência**¹⁵⁶ quando da distribuição destes lucros e dividendos.

Caso houve-se a tributação destes valores distribuídos, na ótica do estudo de Gobetti e Orair, realizado em 2016 e com os valores de 2013, os resultados obtidos seriam estes:

- 1) Tributar dividendos nos moldes vigentes até 1995, com alíquota linear de 15% exclusiva na fonte, independentemente da renda total do seu recebedor, atingiria 2,1 milhões de pessoas, aumentaria a receita em **R\$ 43 bilhões** (valores de 2013) [...]
- 2) Tributar dividendos pela atual tabela progressiva do IRPF, com uma faixa de isenção e alíquotas variando de 7,5% a 27,5%, conforme a renda do

¹⁵⁴ Grandes Números IRPF: Ano-Calendário 2020, Exercício 2021. **Receita Federal**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/capa_indice_tabelas_ac2020_v2.pdf>. Acesso em: 05 out. 2021, p. 30.

¹⁵⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária**: a agenda negligenciada. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro: Ipea, 2016, p. 20.

¹⁵⁶ Ver p. 19 deste trabalho.

recebedor, geraria uma receita adicional de **R\$ 59 bilhões**, [...] ¹⁵⁷ (grifo nosso)

Observa-se que, mesmo sob exações fixas, não aplicando alíquotas progressivas, deixa o fisco de arrecadar valores substancialmente elevados, dos quais poderiam ser revertidos a favor da sociedade através do cumprimento da já elencada “função social do tributo”.

Portanto, ao desconsiderar o Estado a tributação destes valores em função da extrafiscalidade, deixa de cumprir com princípios constitucionalmente defendidos pela sociedade, principalmente no tocante a capacidade contributiva, haja vista a clara existência desta quando da distribuição dos lucros e dividendos.

Ao fim, a isenção não somente assevera uma injusta desigualdade de tratamento como acaba beneficiando uma parcela de contribuintes que evidenciam elevada capacidade econômica, ocasionando uma tratativa inversamente proporcional a capacidade contributiva por eles demonstrada, ante isenção declara.

¹⁵⁷ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária**: a agenda negligenciada. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro: Ipea, 2016, p. 26.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Chega-se, então, ao cabo do presente estudo, afirmando-se que, ante plena análise desta renúncia concedida pela Lei nº 9.249/95, em seu artigo 10, na perspectiva da Constituição Federal de 1988, enquanto delineadora da tributação nacional e reguladora desta atividade, comparando-a às diretrizes principiológicas, em especial ao da capacidade contributiva, as hipóteses levantadas da não caracterização de bitributação, em caso de tributação destes lucros, e da sua justa isenção, finalmente poderão ser confirmadas ou rejeitadas.

Tais objetivos perseguidos foram contraditados através da completa aplicação de metodologias fortemente definidas, e já descritas, resultando em respostas satisfatórias no tocante as suposições definidas preliminarmente ao desenvolvimento da pesquisa. Ainda que motivações possam alterar, suspender, ou reafirmar ideias e ideais tributários no decorrer dos anos e gerações, principalmente no panorama da distribuição dos lucros e dividendos, findou-se avaliação destes institutos à realidade atual, principalmente na ordem doutrinária e legal consubstanciadas à Constituição Federal vigente. Ainda que, de fato, a avaliação deste trabalho não dependa nem se indeferi diante de mudanças que modifiquem a efetiva renúncia de receita do Estado Brasileiro – leia-se Reforma Tributária -, deve-se avaliar o presente estudo sob enfoque do cenário contemporâneo, porquanto a inquirição do presente se dá em virtude das discussões nos dias que correm.

Primeiramente, face os conceitos apresentados no decorrer do trabalho, especialmente durante tratativa dos lucros e dividendos na seção terciária “noção de lucro e dividendo”, da seção primária “a isenção dos lucros e dividendos na perspectiva da capacidade contributiva”, ao supor a revogação da lei, ou mera alteração que promova a cobrança do imposto, que concede isenção à distribuição dos resultados positivos, e diferenciando bitributação do instituto “*bis in idem*”, restou possível a total confirmação da primeira hipótese levantada - de não ocorrer bitributação em caso de revogação da isenção -, porquanto a pessoa jurídica não se confunde com a dos sócios e acionistas, tendo por contribuintes diversos.

Confirmada a hipótese acima delineada, imperioso parecer a respeito da segunda suposição é medida que se impõe, tendo seu julgamento com volumoso e

rico fundamento inquerido pelo presente trabalho de curso, o qual é, em resumos, exposto a seguir.

À frente, a opção do legislador pela concessão da isenção do Imposto de Renda aos lucros e dividendos distribuídos, na ótica principiológica-constitucional - orientadora do poder de tributar do Estado -, desatende a valores defendidos pelo constituinte originário¹⁵⁸.

Observou-se que a concessão desta isenção, além de contrária a princípios gerais tributários, não tem por justificada na análise do seu objetivo extrafiscal. O impacto gerado por esta não se legitima diante dos motivos expostos na Lei concessora da isenção, porquanto uma tratativa diversa aos contribuintes apenas com intuitos de simplificação da contribuição e facilitação da fiscalização, desconsiderando a desigualdade e fomento ao acúmulo de riqueza, não são razoáveis.

Diante da indubitável tratativa desigual acima delineada, percebe-se que a tributação de fato desta distribuição dos dividendos e lucros seria uma medida que atenderia melhor aos anseios sociais, incidindo o Imposto de Renda sob pessoas que demonstram um patrimônio acrescido.

Percebe-se, ademais, a diferença entre a pessoa jurídica e física no que concerne à sua capacidade contributiva, não havendo genuíno argumento, que não extrafiscal, a favor da isenção. Ainda que a integração da tributação, concernente à extrafiscalidade, sobre a pessoa jurídica tenha motivações que, em rápida análise, parece ao leitor “convenientes”, averiguou-se neste estudo realizado que tal medida díspar entre os contribuintes é injusta, motivo pelo qual não se confirma, ou nega-se, a segunda hipótese levantada.

Considera-se não justa porque, sob avaliação da capacidade contributiva, aplicável à luz da isenção, delimita-se uma clara discrepância entre esta renúncia tributária e o princípio da progressividade. Verificou-se que, em última inspeção, as pessoas físicas perceptoras destes lucros que são distribuídos face os resultados positivos conquistados pela pessoa jurídica possuem uma capacidade econômica elevada, restando inadmissível uma tributação que, em resumos, é menor na medida que o contribuinte possua maior riqueza. Destarte, tal qualidade contraria convicções

¹⁵⁸ “O poder constituinte originário ou de primeiro grau é o poder de elaborar uma nova ordem constitucional, ou seja, de criar uma Constituição, [...]”. Poder Constituinte. **Direito net**. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/dicionario/exibir/1112/Poder-constituente>>. Acesso em: 07 out. 2021.

daquilo que seria o justo, o razoável, visto negligenciar aspectos referentes à uma tratativa mais igualitária.

Desta feita, indivíduos possuidores de cotas ou ações, independente do capital dispensado, ou investido em empresas com grande aptidão para produção e/ou geração de riqueza, com clara capacidade para contribuir ao erário sem o comprometimento de sua qualidade de vida, ficam, por força de Lei, isentados do Imposto de Renda.

Infere-se que, não incidindo este imposto, não haverá previsão de uma progressividade de contribuição, contrariando não somente princípios constitucionais como da capacidade contributiva, como também da isonomia tributária, na medida em que não aplica tratamento equitativo para estes contribuintes, tanto vertical, contribuindo a maior quem mais recebe, quanto horizontal, mesma contribuição quando percebimento do mesmo valor.

Assim, desprezando a pessoalização do imposto em função de uma ambição extrafiscal incompatível com a realidade factual brasileira, tratando diversamente os iguais e estimulando uma maior desigualdade econômica e social, importa que a isenção seja motivo de grande debate na medida em que, sua reforma, concederia maior justiça social e fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARAGÃO, Diego Zanetti. A Personalidade Jurídica. **Jusbrasil**, 2018. Disponível em: <<https://diegozanettiaragao.jusbrasil.com.br/artigos/668360098/a-personalidade-juridica>>. Acesso em: 10 set. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 1 ed. São Paulo: PC Editorial Ltda. 2008.

BRASIL. Projeto de Lei nº 2.337, de 25 junho de 2021. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. **Câmara**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>>. Acesso em: 06 out. 2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 14 set. 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Diário do Congresso Nacional (Seção I). Exposição de motivos. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Câmara**, de 7 de setembro de 1995. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 05 out. 2021. p. 21485.

BRASIL. Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Planalto**. Diário Oficial da União, Brasília: DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 01 out. 2021.

BRASIL. Lei n. 9.249, 26 de dezembro de 1995. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 02 out. 2021.

BRIGAGÃO, Gustavo. A proposta de retorno à tributação de dividendos não pode prosperar. **Conjur**, 24 out. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-out-24/proposta-retorno-tributacao-dividendos-nao-prosperar>>. Acesso em: 06 out. 2021.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004.

Carga Tributária no Brasil – 2018. Análise por tributos e bases de incidência. **Receita Federal**. Brasília: DF. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/agosto2020/analise-mensal-ago-2020.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAMPOS, Fortunati Bassani; CAMPOS, José Maria. Imposto de renda: pessoas jurídicas. MARTIS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 1996.

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

análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos.** Belo Horizonte: Fórum, 2020, apud BOTELHO, Cristiane Miranda. **O princípio da Capacidade Econômica e a Redistribuição de Renda: Tributação dos lucros e dividendos, transferências fiscais e redução da desigualdade social.** 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018.

Distribuição de lucros x pró-labore: entenda o que é e qual opção escolher. **Comece com o pé direito.** Disponível em: <<https://www.comececomopedireito.com.br/blog/distribuicao-de-lucros-x-prolabore-entenda-o-que-e-e-qual-opcao-escolher/>>. Acesso em: 06 out. 2021.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada.** Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro: Ipea, 2016.

GOUVÊA, José Guilherme de Bem. Principais conceitos, características e espécies da Competência Tributária. **Aurum**, 2019. Disponível em: <<https://www.aurum.com.br/blog/competencia-tributaria/#:~:text=Compet%C3%A2ncia%20tribut%C3%A1ria%20%C3%A9%20a%20possibilidade,o%20tributo%20em%20seu%20territ%C3%B3rio.>>. Acesso em: 04 mai. 2021.

Grandes Números IRPF: Ano-Calendário 2020, Exercício 2021. **Receita Federal.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/capa_indice_tabelas_ac2020_v2.pdf>. Acesso em: 05 out. 2021.

GUERRA, Felipe. Tributos diretos e indiretos: qual a melhor forma de trabalhar com tributação e impostos?. **Ipog**, 2020. Disponível em: <<https://blog.ipog.edu.br/contabilidade/tributos-diretos-e-indiretos/>>. Acesso em: 24 set. 2021.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário**: o princípio da capacidade contributiva. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999.

LOTT, Diana. Por que o Brasil é um dos poucos países do mundo que não tributa dividendos. **Forbes**, 28 jul. 2021. Disponível em: <<https://forbes.com.br/forbes-money/2021/07/por-que-o-brasil-e-um-dos-poucos-paises-do-mundo-que-nao-tributa-dividendos/>>. Acesso em: 06 out. 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Contributiva**: Igualdade e Justiça. Revista Brasileira de Direito Constitucional, n. 2., jul./dez. – 2003.

MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MONTEIRO, José Carlos Braga. A diferença entre Bitributação e *bis in idem*. **Portal Tributário**, *sine loco*, 07 out. 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>>. Acesso em: 01 out. 2021.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário**: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

Poder Constituinte. **Direito net.** Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/dicionario/exibir/1112/Poder-constituente>>. Acesso em: 07 out. 2021.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira (Coord.). **Tributação de lucros e dividendos no brasil:** uma perspectiva comparada. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.

RITA, Deborah Wollmann. **Tributação de lucros e dividendos no brasil:** uma análise da doutrina jurídica e do debate público na mídia. Restinga Sêca: 2019.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de renda: pessoa física. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Tributário Brasileiro.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ROMITA, Arion Sayão. Função Social do Tributo. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Tributo:** reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil:** Estado e Sociedade. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional.** 19. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.