

REVISITANDO O IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS NO BRASIL: ORIGENS, JUSTIFICATIVAS E MÉTODOS DE INTEGRAÇÃO

*REVISITING THE BRAZILIAN CORPORATE INCOME TAX:
ORIGINS, JUSTIFICATIONS, AND INTEGRATION METHODS*

Leonardo Thomaz Pignatari

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Especialista em Direito Tributário Brasileiro pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado em São Paulo. E-mail: lpignatari@rivittidias.com.br

Recebido em: 07-09-2020

Aprovado em: 15-10-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-46-12>

RESUMO

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ vem sendo objeto de diversas polêmicas ao longo de sua história, porém pouco se discutiu sobre as justificativas para sua instituição. Dessa forma, o presente estudo visa revisar a criação do IRPJ no Brasil, revolvendo a legislação tributária brasileira a fim de traçar uma linha evolutiva deste imposto, bem como a examinar as justificativas existentes para sua manutenção como um tributo praticamente inquestionável. Este objetivo demanda a análise da natureza das pessoas jurídicas e da atribuição de capacidade contributiva a estas entidades. Ademais, serão apresentados os métodos de integração mais discutidos na doutrina e aqueles já adotados pelo sistema tributário brasileiro. Ao cabo, algumas conclusões serão apresentadas de modo a delimitar um horizonte em torno do IRPJ e sua integração com a tributação no nível das pessoas físicas.

PALAVRAS-CHAVE: IMPOSTO DE RENDA, PESSOAS JURÍDICAS, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, ECONOMIA DIGITAL, MÉTODOS DE INTEGRAÇÃO

ABSTRACT

The Corporate Income Tax – IRPJ has been the subject of several controversies throughout its history, but little has been discussed about the justifications for its institution. Thus, the present study aims to revisit the creation of the IRPJ in Brazil, revolving the Brazilian tax legislation in order to trace an evolutionary line of this tax, as well as to examine the existing justifications for its maintenance as a practically unquestionable tax. This objective requires an analysis of the nature of legal entities and the attribution of ability to pay to these entities. In addition, the integration methods most discussed in the doctrine and those already adopted by the Brazilian tax system will be presented. After all, some conclusions will be presented to define a horizon around the IRPJ and its integration with taxation at the level of individuals.

KEYWORDS: INCOME TAX, LEGAL ENTITIES, ABILITY TO PAY, DIGITAL ECONOMY, INTEGRATION
METHODS

INTRODUÇÃO

O presente artigo pretende revisitar a instituição do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ no Brasil, analisando suas origens, justificativas e os métodos de integração entre a tributação corporativa e a tributação no nível dos sócios. Nesse sentido, é mister realizar um processo de digressão histórica de modo a verificar a evolução da legislação tributária brasileira no tocante à tributação da renda, traçando-se um horizonte mais claro para os debates sobre uma reforma tributária.

A fim de examinar o desenvolvimento da tributação corporativa no Brasil, este estudo está dividido em quatro partes. Sem perder de vista o presente e o futuro do IRPJ, objetiva-se dar alguns passos atrás nas discussões de reforma tributária, direcionando o foco para o passado da tributação das pessoas jurídicas e como ela foi inserida no sistema tributário nacional, objeto da primeira seção.

A partir do contexto histórico traçado, a segunda parte visa questionar uma premissa tida por imutável no Direito Tributário: quais fatores justificam a instituição de um IRPJ, ou melhor, sua manutenção? Para responder este questionamento, analisar-se-ão as teorias que justificariam a instituição deste imposto, bem como a (in)existência de capacidade contributiva das pessoas jurídicas e a natureza atribuída a estas entidades, vale dizer, teriam elas “vida própria” ou representariam apenas uma “máscara” utilizada pelos indivíduos.

Por fim, a terceira seção apresenta os principais métodos de integração entre a tributação das pessoas jurídicas e a tributação dos sócios como mecanismos de alívio da dupla tributação econômica envolvida. Nesta parte, o presente estudo mostrará quais métodos

já foram adotados pela legislação tributária brasileira ao longo da história, expondo, ao cabo, algumas conclusões acerca dos caminhos da tributação corporativa no Brasil.

1. DE VOLTA AO PASSADO: AS ORIGENS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL

A origem da tributação da renda no Brasil é objeto de duas correntes: (i) o Imposto de Renda, tal como conhecemos hoje, teria surgido em 1922 com o advento da Lei do Orçamento n. 4.625/1922; e (ii) no século XIX, já teríamos exemplos de tributação da renda no ordenamento jurídico brasileiro. De qualquer forma, a filiação a uma dessas correntes depende do conceito de renda que se adote, o qual já foi largamente debatido pela doutrina¹, não sendo, assim, objeto deste estudo analisá-lo.

A história da tributação brasileira apresenta alguns indícios do Imposto de Renda, anteriores ao clássico marco de 1922, em três exações: (i) Décima Urbana – Alvará de 1808 (rendimento de locação); (ii) imposto sobre indústria e profissões – Decreto n. 5.690/1874 (distribuição de rendimentos); e (iii) imposto sobre vencimentos de funcionários públicos, instituído pela Lei n. 317/1843, cujo modelo se aproximava de uma tributação exclusiva na fonte.

Ocorre que a criação deste imposto sobre vencimentos (rendimentos do trabalho) teve reação extremamente negativa, razão pela qual foi extinto em dois anos². Após quase trinta anos, este imposto reapareceu com a Lei n. 1.507/1867, resultado da necessidade de recursos diante da participação do Brasil na Guerra do Paraguai (1864-1870).

Durante o século XIX, verifica-se uma série de tentativas de instituição de impostos para fazer frente aos gastos com a guerra (por exemplo, a Guerra do Paraguai). Dessa forma, apesar de se atribuir historicamente a criação do Imposto de Renda brasileiro ao ano de 1922, o Brasil já havia instituído a tributação sobre rendimentos específicos (locação, vencimentos de funcionários públicos, entre outros) que serviu de inspiração para o Imposto de Renda como conhecemos hoje.

Este cenário provocou, ainda que de forma incipiente, discussões no Congresso sobre a instituição de um “verdadeiro” Imposto sobre a Renda. Um dos principais defensores do

1 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 19-32. PEDREIRA, José L. Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, vol. 1, p. 165-176; COSTA, Alcides J. *Conceito de renda tributável*. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 19-31; MACHADO, Brandão. *Breve exame crítico do art. 43 do CTN*. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 107-124.

2 Cf. AMED, Fernando J.; e NEGREIROS, Plínio J. L. C. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: SINAFRESP, 2000, p. 250.

Imposto de Renda era Rui Barbosa, cuja ideia começou a ser amadurecida no início da República, porém encontrou forte resistência no Congresso³.

A situação mudou, na primeira década do século XX, com as crises de endividamento do Erário público e os movimentos internacionais de tributação da renda⁴. Nos Estados Unidos, foi aprovada a 16ª Emenda, de 3 de fevereiro de 1913, que eliminou os óbices relativos à imposição, pela União, de tributos sobre a renda, tendo o *Tariff Act* de 1909 como precursor do atual imposto de renda americano, enquanto, na Inglaterra, o Imposto de Renda foi instituído, inicialmente, como forma de aumentar a arrecadação em tempos de guerra⁵.

Dessa maneira, a instituição de um Imposto sobre a Renda no Brasil advém do déficit de arrecadação, acompanhado de um momento de maior desenvolvimento do capitalismo no século XX.

Após anos de discussões e enfrentamento das resistências impostas no Congresso, o imposto alcança os rendimentos globais por meio da Lei do Orçamento n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922. O art. 31 deste diploma legal estabelece que: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.”

Inicialmente, o imposto foi criticado por sua complexidade e pela exigência de uma estruturada máquina administrativa. Tais críticas desembocaram na Lei Orçamentária n. 4.728/1923, a qual, no intuito de facilitar a implantação do imposto no ano seguinte, classificou os rendimentos em quatro categorias: (i) comércio e indústria; (ii) capitais e valores mobiliários; (iii) salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração; e (iv) exercício de profissões não comerciais.

O imposto apresentava alíquotas entre 0,5% (meio por cento) e 8% (oito por cento), com uma faixa de isenção. Em 4 de setembro de 1924, foram publicados os Decretos n. 16.580/1924 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR) e n. 16.581/1924 (lançamento, arrecadação e fiscalização). Somente com a Constituição de 1934, este imposto foi integrado como fonte de receita da União⁶.

3 Cf. AMED, Fernando J.; e NEGREIROS, Plínio J. L. C. História dos tributos no Brasil. São Paulo: SINAFRESP, 2000, p. 251-253.

4 Cf. AMED, Fernando J.; e NEGREIROS, Plínio J. L. C. História dos tributos no Brasil. São Paulo: SINAFRESP, 2000, p. 251.

5 Cf. GROSSFELD, Bernhard; e BRYCE, James. A brief comparative history of the origins of the Income Tax in Great Britain, Germany and United States. *The American Journal of Tax Policy* vol. 2, p. 211-251.

6 CORREA, Walter B. Subsídios para o estudo da história legislativa do Imposto de Renda no Brasil. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 251.

Diante da necessidade de ajustes na legislação, a Lei n. 4.984/1925 adotou um modelo misto, por meio do qual segregou os rendimentos em cinco categorias: Cédula A – capitais aplicados em títulos públicos; Cédula B – capitais e valores mobiliários; Cédula C – trabalho assalariado com vínculo empregatício; Cédula D – trabalho autônomo; Cédula E – aluguéis; Cédula F – lucros e dividendos; Cédula G – exploração agrícola e das indústrias extrativas vegetal e animal; e Cédula H – outros rendimentos, não incluídos nas cédulas anteriores (esta cédula foi introduzida em 1947), submetidas a uma tributação cedular, com alíquotas entre 1% (um por cento) e 6% (seis por cento). Além de tais cédulas, as quais permaneceram até 1988 apesar da inexistência de alíquotas distintas para cada cédula (exceto a tributação exclusiva na fonte), este modelo continha uma tributação complementar sobre a renda total baseada em uma tabela progressiva (entre 0,5% e 10%).

Desde 1922, pessoas jurídicas e pessoas físicas eram contribuintes do Imposto de Renda, não sendo admitida a exclusão do ônus fiscal incorrido pela pessoa jurídica no nível da pessoa física. Tal fato levanta dúvidas sobre se a legislação brasileira se atentou, efetivamente, para a dupla tributação dos rendimentos gerados por pessoas jurídicas. Porém, Rubens Gomes de Sousa bem observa que “na Cédula F (Lucros e Dividendos) não existe alíquota; por conseguinte, os rendimentos nela declarados ficam sujeitos apenas ao imposto complementar” de modo que o imposto pago pela empresa corresponde àquele que seria devido pelo sócio, ao qual incumbe pagar somente o complementar⁷.

Nesse passo, a legislação tributária brasileira, ao instituir um modelo misto, preocupou-se, de fato, com os efeitos da dupla tributação dos rendimentos oriundos de pessoas jurídicas, entendendo-as como meros “agentes de arrecadação” do imposto devido pelos sócios. Nesse sentido, o sistema tributário enxergava a tributação das pessoas jurídicas como um meio indireto de se tributar os sócios, conforme a teoria agregadora que será aprofundada na próxima seção.

Com o advento da Lei n. 4.506/1964, o modelo misto foi abandonado, sendo que os mecanismos para evitar a bitributação dos rendimentos obtidos pelas pessoas jurídicas se tornaram esparsos. Dessa forma, até 1974, os lucros e dividendos auferidos de participações societárias em pessoas jurídicas eram integral e obrigatoriamente oferecidos à tributação na Cédula F, sem previsão de quaisquer deduções, sujeitando-se, pois, à alíquota progressiva do IRPF.

Posteriormente, o art. 9º do Decreto-lei n. 1.338/1974 autorizou que as pessoas físicas, optantes da inclusão dos dividendos pagos pelas sociedades anônimas de capital aberto na Cédula F de suas respectivas declarações, abatessem o IRRF por ocasião da distribuição dos dividendos. Concedia-se crédito correspondente a duas vezes e meia o imposto pago

7 SOUSA, Rubens Gomes de. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1955, p. 22.

quando da distribuição dos dividendos, constituindo uma imputação parcial do imposto pago no nível da sociedade. Tal mecanismo foi abolido em 1981⁸.

Outro modelo de integração diz respeito àquele introduzido pelo art. 10 do Decreto-lei n. 1.338/1974, segundo o qual os contribuintes tinham a possibilidade de incluir em suas declarações, enquanto rendimentos não tributáveis, os dividendos pagos por sociedades anônimas de capital aberto, desde que os montantes fossem reinvestidos, no mesmo exercício, na integralização de ações subscritas em pessoas jurídicas de mesma natureza. O aludido instrumento vigorou até 1979.

O Decreto-lei n. 2.397/1987 estabeleceu, a seu turno, a exclusão dos lucros apurados pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais, constituídas exclusivamente por pessoas físicas residentes no Brasil, da apuração do IRPJ. Consideravam-se tais sociedades como isentas, na medida que a tributação recaía no nível dos sócios quando da distribuição dos dividendos ou no final do ano-calendário (o saldo de lucros não distribuídos era tido como automaticamente pertencente aos sócios)⁹.

Deste modo, com exceções aplicáveis a casos específicos, o Brasil adotava um modelo clássico de tributação das pessoas jurídicas, uma vez que a legislação pátria carecia de instrumento abrangente para afastar a dupla tributação econômica da renda.

Com o advento do art. 10 da Lei n. 9.249/1995, a distribuição de lucros, apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, por pessoa jurídica brasileira não está sujeita à tributação. Por outro lado, os lucros auferidos por pessoas jurídicas estrangeiras são submetidos à tributação.

Essa digressão histórica demonstra o desenvolvimento da tributação da renda no Brasil, caracterizada por forte oscilação no tocante aos mecanismos de integração nos níveis das pessoas jurídicas e pessoas físicas até chegar à atual isenção total dos dividendos pagos por pessoas jurídicas brasileiras. Contudo, pouco se discutiu, desde 1922, sobre as razões que justificam a instituição de um Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, considerando que apenas os indivíduos efetivamente pagam tributos.

2. UMA DÚVIDA ATEMPORAL: O QUE JUSTIFICA A INSTITUIÇÃO DE UM IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS?

É inegável que os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas representam acréscimos patrimoniais, devendo, pois, ser tributados. Porém, subsiste dúvida quanto ao momento da tributação: quando auferidos pelas pessoas jurídicas, ou quando distribuídos aos sócios e acionistas. Nesse contexto, as justificativas para a tributação da renda das pessoas jurídicas

8 Cf. TILBERY, Henry. *Imposto de Renda Pessoas Jurídicas – integração entre sociedades e sócios*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 81.

9 Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e BIANCO, João Francisco. *Imposto de Renda: Lei nº 8.383/91 – questões principais*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 133.

acompanham a própria problemática em torno da natureza jurídica destas entidades, bem como a atribuição de capacidade contributiva a elas.

2.1. As pessoas jurídicas e o princípio da capacidade contributiva: base para o exame das justificativas de um IRPJ

A doutrina apresenta algumas teorias acerca da natureza da pessoa jurídica, as quais foram acompanhadas, em certa medida, pela seara tributária: (i) ficção (ser fictício e dotado de capacidade artificial); (ii) realidade (existência real do ente coletivo, sendo que o Direito apenas reconhece algo já existente); (iii) propriedade coletiva (pessoas jurídicas como conjuntos de bens pertencentes aos indivíduos que se associam com base em uma finalidade comum); e (iv) teoria institucional¹⁰.

De toda sorte, sem a pretensão de analisar a fundo cada teoria, verifica-se que a polêmica se estende para os debates acerca da (in)existência de capacidade contributiva das pessoas jurídicas, a qual depende da corrente adotada pelo intérprete do Direito.

O presente estudo segue a linha de que apenas os indivíduos pagam tributos e possuem capacidade contributiva, tendo em vista que a pessoa jurídica e a pessoa física (“persona”) consistem apenas em instrumentos pelos quais os indivíduos interagem no mundo jurídico. Para o Direito, não existe personalidade física, toda personalidade é jurídica.

A pessoa jurídica, na qualidade de entidade desprovida de capacidade contributiva, constituiria mera união moral de pessoas naturais (indivíduos), cuja manifestação no mundo jurídico se dá por meio desta “máscara”, a fim de alcançar um fim comum. Não se pode confundir pessoas jurídicas e pessoas físicas, como criações do Direito, com indivíduos.

No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri e Matheus Calicchio Barbosa sustentam que a existência “real”, no plano material, é exclusiva dos seres humanos, que se apresentam, no mundo jurídico, ora sob a máscara (“persona”) da pessoa física, ora sob a máscara da pessoa jurídica¹¹. Em outras palavras, pessoas físicas e pessoas jurídicas constituem meros centros de imputação de direitos e obrigações, representando formas (máscaras) pelas quais os indivíduos se manifestam no campo do Direito.

A Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, apresenta o princípio da capacidade contributiva sob uma perspectiva pessoal e de respeito aos “direitos individuais”¹²,

10 PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2009, vol. 1, p. 259.

11 SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). Revista Direito Tributário Atual vol. 30. São Paulo: IBDT/Dialética, 2014, p. 261.

12 Art. 145 da CF: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

tratando-se de limitação à atuação do legislador que deverá estabelecer situações correspondentes a manifestações de riqueza disponível dos contribuintes. Ao se examinar o texto constitucional, os direitos individuais são tratados em parte específica – o “Capítulo I – Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, inserido no “Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais”.

Assim, é possível depreender do texto constitucional que apenas o indivíduo é quem possui direitos, deveres e capacidade contributiva, a qual pode ser manifestada, pelo próprio indivíduo, através das criações do Direito denominadas pessoas físicas e pessoas jurídicas. Nesse sentido, ao se referir especificamente a “direitos individuais”, a Constituição Federal atribuiu capacidade contributiva aos indivíduos, sendo que pessoas físicas e jurídicas representam tão somente veículos por meio dos quais essa capacidade é manifestada no Direito.

Por outro lado, um argumento contrário ao reconhecimento de capacidade contributiva apenas nos indivíduos, que merece ser abordado neste artigo, consiste na transferência do ônus econômico do tributo a consumidores, trabalhadores e fornecedores, o que demonstraria que os acionistas e sócios não suportam, sozinhos, o imposto pago pela pessoa jurídica. Tal fato seria observado, com maior profundidade, em empresas multinacionais, as quais são marcadas por negócios pulverizados e baixa pessoalidade no exercício de suas atividades, em contraposição às sociedades de pessoas¹³.

No entanto, levando em conta a realidade brasileira atual, verifica-se que mais de 85% (oitenta e cinco por cento) das empresas brasileiras foram constituídas sob a forma de MEI (microempreendedor individual) e de microempresas¹⁴, o que demonstra a enorme importância dos negócios pessoais para a economia brasileira. Além disso, como observado por Raphael Assef Lavez¹⁵, a suposta repercussão econômica do tributo pago pela sociedade é de difícil mensuração, englobando um plexo enorme de situações possíveis, cujos efeitos estão amparados em um incontável número de fatores.

Em verdade, a transferência do ônus econômico do tributo apenas demonstra que há mais indivíduos suportando a carga tributária, para além dos acionistas. Nessa linha, a transferência do ônus econômico, bem como o impacto socioeconômico das empresas, não deve interferir na imposição tributária, sendo irrelevante para o Direito Tributário a forma de organização, a pujança econômica e os impactos sociais da empresa, conforme se

13 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 86-89.

14 SEBRAE. *Painel de empresas*. Atualizado em 11 de maio de 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>. Acesso em: 13 jun. 2020.

15 LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto de Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT – Série Doutrinária, 2020, p. 221-225.

depreende dos arts. 118 e 126 do próprio Código Tributário Nacional¹⁶, segundo os quais a interpretação do fato gerador abstrai a natureza do objeto dos atos praticados pelos contribuintes, e a capacidade tributária passiva independe de a pessoa jurídica estar regularmente constituída e da existência de limitação ou restrição ao exercício das atividades comerciais.

A complexidade da organização das pessoas jurídicas não é relevante para o Direito Tributário nem impacta na verificação do fato gerador. A mensuração de capacidade contributiva ocorre, com maior precisão, no nível do indivíduo, fato que coloca em xeque uma máxima pouco questionada ao longo da história da tributação da renda no Brasil, qual seja, a necessidade de tributação das pessoas jurídicas.

Outro argumento, extraído da legislação tributária brasileira, favorável ao reconhecimento de capacidade contributiva nas pessoas jurídicas, que merece atenção deste artigo, diz respeito à tributação majorada das instituições financeiras, cuja legalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral¹⁷.

Em recentíssimo julgamento, relativamente às ADIs n. 4.104, proposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF, e n. 5.485, ajuizada pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSEG, a Suprema Corte assentou, por unanimidade, a constitucionalidade das alterações normativas que majoraram a Contribuição Social Sobre o Lucro – CSL devida pelos bancos.

Nestas ações, discutiu-se a constitucionalidade de dois dispositivos da Lei n. 11.727/2008, oriunda da Medida Provisória n. 413/2007, que aumentou a alíquota da CSL de instituições financeiras e equiparadas de 9% (nove por cento) para 15% (quinze por cento). Além disso, questionaram o art. 1º da Lei n. 13.169/2015, decorrente da conversão da MP n. 675/2015, que majorou provisoriamente a CSLL de 15% (quinze por cento) para 17% (dezessete por cento) ou 20% (vinte por cento), dependendo da atividade econômica exercida pela pessoa jurídica.

As Confederações alegaram, principalmente, que as alíquotas de CSL não poderiam ter sido modificadas por Medidas Provisórias, bem como a violação aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Com base no art. 195, § 9º, da Constituição Federal, o Ministro

16 Art. 118 do CTN: “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.” Art. 126 do CTN: “A capacidade tributária passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”

17 STF. RE n. 656.089/MG, relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgamento em 06.06.2018 – tese de repercussão geral: “É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis.” RE n. 598.572/SP, relatoria do Ministro Edson Fachin, julgamento em 30.03.2016 – tese de repercussão geral: “é constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da EC nº 20/98”.

Relator Luiz Fux considerou regular a tributação diferenciada de companhias pertencentes a setores distintos. “Tributar de maneira diferenciada o lucro do segmento financeiro nada mais é do que escolher o signo representativo daquele segmento econômico para ser objeto de incidência da tributação.”

Deste modo, a referida decisão tomou como fundamento principal a existência de autorização constitucional expressa para modificar as alíquotas da CSL em razão da atividade econômica, suportada pelo dever de solidariedade inerente ao sistema de seguridade social, asseverando que “significa a maximização dos efeitos da participação do seguimento no financiamento da coletividade sem desestimular o exercício da atividade”.

Observa-se a preocupação com o financiamento da seguridade social, justamente o objeto de destinação da CSL, e a atenção ao princípio da capacidade contributiva em conjunto com autorização constitucional expressa, prevista no art. 195, § 9º, para modificar as alíquotas de acordo com a atividade econômica.

Esse entendimento, em primeira análise, parece atribuir às pessoas jurídicas uma capacidade contributiva autônoma; porém, ao se examinar a natureza destas entidades, pode se afirmar que a capacidade econômica permanece nos indivíduos, distinguindo-se apenas a forma de manifestação (por meio de instituições financeiras) que, de acordo com o texto constitucional, pode estar sujeita a tratamento diferenciado, o qual deve ser ponderado com o princípio da igualdade tributária, previsto no art. 150, II, corolário da capacidade contributiva. O aludido tratamento diferenciado é autorizado, no caso específico das contribuições à seguridade social, como mecanismo de intervenção da União na área social, desde que haja correlação entre o critério de comparação (atividade econômica), o elemento de comparação (lucratividade) e a finalidade constitucional (seguridade social)¹⁸, sustentado pela visão da capacidade contributiva “não como fundamento, em si, da tributação, mas como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade”¹⁹.

Como já apontado neste estudo, a pessoa jurídica representa, em verdade, mero veículo de manifestação das vontades e da capacidade contributiva/econômica dos indivíduos no mundo jurídico. Não há que se falar em vida própria ou capacidade contributiva autônoma das pessoas jurídicas.

Sempre haverá um conjunto de indivíduos que suportarão a carga tributária; a diferença é que eles apenas optaram por se manifestar no mundo jurídico através da “máscara” de pessoas jurídicas, sendo irrelevante, neste diapasão, o tipo de atividade econômica exercida. A mera majoração de alíquota para instituições financeiras não é mostra de que pessoas

18 Cf. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 39-150.

19 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 222.

jurídicas detêm capacidade contributiva autônoma, sem levar em conta, ainda, a conhecida alta concentração do mercado financeiro nacional que justificaria o *discrîmen* realizado.

No tocante à *justificativa do IRPJ*, argumenta-se que a tributação corporativa distorce o nível de investimentos, os tipos de investimentos realizados e a forma de financiamento (“debt x equity”)²⁰. Os fatores expostos acima levam alguns autores a proporem a eliminação da tributação corporativa como a melhor alternativa para afastar a dupla tributação econômica²¹.

Por outro lado, sem a tributação corporativa, os contribuintes teriam um incentivo a manter os rendimentos na empresa o máximo possível, diferindo ou até eliminando a tributação (“lock in effect”). Além disso, há uma vantagem da concentração de arrecadação e da fiscalização nas pessoas jurídicas em comparação com as pessoas físicas, na medida em que existem menos pessoas jurídicas que pessoas físicas, e aquelas possuem a obrigação legal de manter escrituração fiscal, o que facilita a cobrança e fiscalização do tributo.

Octavio Gouvêa de Bulhões identifica essa maior facilidade na aferição do montante tributável e na arrecadação como elementos que justificariam a instituição de um Imposto de Renda das pessoas jurídicas, apesar de entender que tais entidades deveriam ser consideradas fontes pagadoras, e não contribuintes²².

Outro ponto interessante diz respeito à maior aceitação política de uma tributação das pessoas jurídicas do que da tributação das pessoas físicas. Este fator deriva da falsa crença dos cidadãos, motivada pela incerteza quanto à sua incidência, de que o IRPJ seria mais justo, fugindo a eles, contudo, a possível (em verdade, provável) transferência do ônus econômico do imposto aos consumidores e trabalhadores²³.

Esse conjunto de vantagens e desvantagens da tributação das pessoas jurídicas desemboca em três teorias para a instituição de um IRPJ: (i) teoria agregadora; (ii) ficção legal; e (iii) realidade objetiva. Dessa forma, antes de verificar a (in)conveniência de um Imposto de Renda das pessoas jurídicas atualmente, serão analisadas estas teorias que buscam justificar a existência de um IRPJ.

2.2. A teoria agregadora como justificativa para a tributação das pessoas jurídicas

20 Cf. STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3. ed. Nova York/Londres: WW. Norton, 2000, p. 669.

21 Cf. BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007.

22 BULHÕES, Octavio Gouvêa. *Dois conceitos de lucro*. Rio de Janeiro: Apec, 1969, p. 111.

23 Cf. LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; e ARVATE, Paulo (org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 212-213. STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3. ed. Nova York/Londres: WW. Norton, 2000, p. 648.

Segundo a teoria agregadora, o IRPJ seria um expediente de gestão para coletar informações dos sócios, consistindo em um meio indireto de tributá-los sob a ideia de que seria muito difícil identificá-los, principalmente, em empresas de capital aberto. Vale dizer: trata-se de um mecanismo facilitador da tributação dos indivíduos.

Richard e Peggy Musgrave, filiando-se a esta teoria, afirmam que “todos os impostos no final das contas devem recair sobre alguém, isto é, sobre pessoas físicas. Os lucros das pessoas jurídicas são parte da renda dos acionistas e, no espírito da abordagem incremental do imposto de renda, devem ser tributados como parte da renda dos mesmos.”²⁴

No Brasil, identificam-se as lições de José Luiz Bulhões Pedreira²⁵ e Rubens Gomes de Sousa²⁶, segundo os quais as pessoas jurídicas, na condição de entidades carecedoras de capacidade contributiva, seriam meras agentes arrecadoras do imposto devido pelos sócios e acionistas.

Essa teoria agregadora, ancorada na visão ora defendida de que apenas os indivíduos pagam tributos e detêm capacidade contributiva, justificou a instituição do imposto de renda nos Estados Unidos em 1894 quando ainda se podia enxergar tal motivação, sendo que, na prática, permitia-se a integração do IRPJ com o IRPF através da exclusão dos rendimentos tributados na pessoa jurídica da base de cálculo do IRPF²⁷. Da mesma forma, o Brasil, como visto anteriormente, adotava um sistema misto, no qual os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas não eram submetidos ao imposto cedular no nível dos sócios.

A aplicação desta teoria ainda possui relevância, dada a proximidade entre a capacidade econômica dos indivíduos e as atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas. Sendo assim, a tributação das pessoas jurídicas no Brasil permanece, aparentemente, justificada como um meio indireto de tributação dos sócios.

2.3. A teoria da ficção legal como justificativa para a tributação das pessoas jurídicas

Outra justificativa para a instituição de um Imposto de Renda das pessoas jurídicas diz respeito aos benefícios oriundos da personificação. Nesta visão, a pessoa jurídica é uma ficção legal, representando mera criação artificial do Estado de forma que as supostas e indefinidas vantagens decorrentes desta personificação justificariam a tributação.

24 MUSGRAVE, Richard A.; e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas. Teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus e São Paulo: EDUSP, 1980, p. 249.

25 PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec, 1969, p. 1-30.

26 SOUSA, Rubens Gomes de. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Financieiras, 1955, p. 44.

27 Cf. CAVALCANTI, Flavia. *A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: uma análise calcada na neutralidade, equidade e eficiência*. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 261-262.

Nos debates realizados pelo Congresso estadunidense sobre o imposto de 1909, identifica-se esta justificativa no discurso do Presidente Taft, o qual, influenciado pela dita teoria do benefício, afirmou que o tributo incidiria “sobre o privilégio de realizar negócios como uma entidade artificial”²⁸.

Todavia, além da premissa equivocada de que a pessoa jurídica consiste em uma “criação artificial do Estado”, é problemática a mensuração de eventuais benefícios recebidos pelos indivíduos ao optarem pela “máscara” das pessoas jurídicas, se é que eles realmente existem. As sociedades com prejuízos, as quais são aquelas que mais se beneficiam da personificação para proteção de seus sócios, não pagam Imposto de Renda.

Ademais, os benefícios não guardam qualquer relação com a base de cálculo do imposto, o que demonstra a incongruência desta teoria com a própria sistemática do Imposto de Renda.

2.4. A teoria da realidade objetiva como justificativa para a tributação das pessoas jurídicas

Esta última justificativa se baseia na ideia de que as pessoas jurídicas possuem um papel socioeconômico significativo, razão pela qual não constituiriam mero veículo por meio do qual os indivíduos obtêm rendimentos. Ou seja, as pessoas jurídicas representariam muito mais do que a vontade coletiva de seus sócios, gozando de existência própria, independente dos indivíduos que se reuniram em prol de um objetivo comum.

Observa-se que, de acordo com esta visão, as pessoas jurídicas possuiriam capacidade contributiva própria, autônoma, ponto já rebatido por este estudo. A força econômica da pessoa jurídica seria superior à soma das forças econômicas dos sócios e acionistas, tendo existência e finalidades próprias. Assim, a posterior distribuição dos lucros se tornaria irrelevante.

Ao entender pela inexistência de capacidade contributiva nas pessoas jurídicas, as quais não representam “criações artificiais do Direito”, o presente estudo sustenta que a teoria da realidade objetiva também não justifica a instituição de um Imposto de Renda das pessoas jurídicas.

2.5. Enfim, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas ainda possui alguma justificativa?

Em uma análise sobre a relação entre o IRPJ, o Estado e a sociedade²⁹, Reuven Avi-Yonah, ao propor nova aproximação da teoria da realidade objetiva, defende que o IRPJ é justificado como um meio de controlar a excessiva acumulação de poder nas mãos da

28 TAFT, William Howard. June 16, 1909: message regarding Income Tax. Disponível em: <https://millercenter.org/the-presidency/presidential-speeches/june-16-1909-message-regarding-income-tax>. Acesso em: 13 jun. 2020.

29 AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. Revista Direito Tributário Atual vol. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, p. 12.

administração das empresas (função limitadora), e de regular através de incentivos e desincentivos (função regulatória); para tanto, menciona a diminuição do poder regulatório estatal em comparação com o crescimento das multinacionais.

Avi-Yonah coloca grande atenção no impacto da tributação das pessoas jurídicas na gestão empresarial e no controle do poder político, econômico e de mercado das empresas, como se a tributação fosse um mecanismo de intervenção estatal direta ou indireta na economia para fins de justiça redistributiva. Contudo, foge ao autor estadunidense qualquer relação comprovada entre a tributação e essa suposta função primordial na governança corporativa, sendo que a justiça distributiva não pode ser alcançada por meio de uma tributação corporativa.

O próprio clássico problema da integração entre a tributação da pessoa jurídica e a tributação da pessoa física, qual seja, a dupla tributação econômica demonstra que o ônus do tributo, muitas vezes, é repassado aos consumidores e trabalhadores, não atingindo os donos do capital. Tal fato explicita a irrelevância do IRPJ para fins redistributivos.

Como defendido neste estudo, quem paga o tributo e detém capacidade contributiva é o indivíduo, o qual se manifesta, no mundo jurídico, por meio de uma *persona* (pessoa física ou pessoa jurídica). Tributa-se a renda dos sócios e acionistas, e não dos administradores da empresa, motivo pelo qual o presente estudo não enxerga, pelo menos para o Direito Tributário, a preocupação do professor Avi-Yonah com a acumulação de poder nas mãos da administração das empresas.

Na mesma linha, Yariv Brauner, que propõe a eliminação do IRPJ, aduz que o acúmulo de poder não é, *per se*, um evento tributável³⁰. O sistema tributário é muito deficiente para combater o acúmulo de poder político, econômico e de mercado, sendo que a complexidade do comportamento empresarial e os efeitos da globalização tornam impossível controlar a justiça do imposto.

Em outras palavras, a tributação não serve, como leva a crer Reuven Avi-Yonah, para consertar o jogo político ou as deficiências do regime democrático vigente, o qual depende de outros conjuntos de regras, principalmente de cunho regulatório. Este entendimento está alinhado com a própria neutralidade esperada dos sistemas tributários.

Dessa forma, a escolha política pela tributação das pessoas jurídicas é justificada pela inegável praticabilidade administrativa. É mais fácil fiscalizar, cobrar e arrecadar tributos das pessoas jurídicas do que das pessoas físicas, afora a maior aceitação política de uma

30 BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Revista Direito Tributário Atual vol. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, p. 61.

tributação corporativa frente aos cidadãos. Seria o IRPJ, assim, mera “cédula” do Imposto de renda dos indivíduos que se manifestam, no mundo jurídico, por meio de “máscaras”.

3. DE OLHO NO FUTURO: OS MÉTODOS DE INTEGRAÇÃO ENTRE A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS E A TRIBUTAÇÃO NO NÍVEL DOS SÓCIOS

Com a reforma tributária implementada pela administração do Presidente estadunidense Donald Trump, verifica-se uma tendência à redução das alíquotas do Imposto de Renda das pessoas jurídicas³¹. Esse movimento é objeto das propostas de reforma tributária no Brasil, as quais discutem, principalmente, a redução da alíquota corporativa, associada da tributação de dividendos³².

Um aspecto obrigatório das discussões sobre reforma tributária envolve a forma de integração da tributação no nível das pessoas jurídicas e no nível das pessoas físicas. Sobre este ponto, ainda que sob a perspectiva europeia, vale mencionar o estudo de Sebastian Lazar, intitulado “Double Dividend taxation relief: a new view from the corporate income tax perspective”, no qual são identificados sete modos de redução da carga tributária sobre os dividendos (clássico; clássico modificado; imputação integral; imputação parcial; isenção total; isenção parcial; e dedução parcial)³³.

Dessa forma, esta seção pretende examinar os principais modelos de integração existentes entre a tributação das pessoas jurídicas e a tributação das pessoas físicas, bem como os métodos adotados pela legislação tributária brasileira ao longo da história, de forma a traçar um horizonte mais claro sobre o futuro do Imposto de Renda no Brasil.

3.1. Métodos de Integração Total

Os métodos de integração total envolvem a eliminação integral da dupla tributação econômica dos rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em relação àqueles distribuídos aos sócios, e àqueles retidos pela sociedade.

3.1.1. Método da Sociedade de Pessoas – “Partnership Method”

A despeito de este modelo reconhecer as sociedades como entes dotados de personalidade jurídica, considera as pessoas jurídicas como meros veículos para os lucros auferidos pelos sócios e acionistas. Dessa forma, tem-se que os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas

31 DELOITTE. Corporate tax rates 2020. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2020.

32 Veja-se: PLS n. 1.952/2019; PL n. 1.289/2020; e PLS n. 2.015/2019.

33 LAZAR, Sebastian. Double dividend taxation relief: a new view from the corporate income tax perspective. Faculty of Economics and Business Administration. “Al. I. Cuza” University. Iasi, Romênia.

seriam submetidos à tributação apenas no nível dos sócios, o que se daria pela alocação dos resultados gerados pela sociedade à base de cálculo do IRPF.

A partir do histórico traçado no primeiro capítulo deste artigo, verifica-se que o Decreto-lei n. 2.397/1987 adotou o chamado “partnership method” para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais legalmente regulamentados, inscritas na Junta Comercial, e compostas exclusivamente por pessoas físicas residentes no Brasil. Uma justificativa interessante para a adoção deste modelo relativamente às sociedades profissionais diz respeito ao caráter pessoal destas entidades, cujas atividades são exercidas diretamente por seus sócios, dependendo diretamente da *expertise* deles.

Ocorre que tal método de integração parece contrariar o conceito de renda inculpido no art. 43 do Código Tributário Nacional, na medida em que a tributação ocorreria independente da “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”.

3.1.2. Método Carter – distribuição e alocação

Tal modelo foi concebido, originariamente, no âmbito da reforma tributária no Canadá em 1966, proposta através do denominado “Relatório Carter”. Consoante este modelo, a integração estaria amparada por três pilares: (i) dividendos tributados no nível da pessoa física, acrescidos pela parte proporcional do imposto devido no nível das pessoas jurídicas sobre os respectivos lucros; (ii) faculdade de atribuição aos sócios dos lucros não distribuídos; e (iii) manutenção da tributação na pessoa jurídica, com crédito integral do imposto pago sobre os lucros distribuídos ou atribuídos aos sócios para fins de abatimento no IRPF.

O Relatório identificou algumas vantagens na adoção deste método³⁴: (i) equiparação da carga tributária a outras formas de organização; (ii) inexistência de interferência na decisão sobre o tipo de financiamento (“debt x equity”); (iii) ausência de distorções quanto à distribuição ou não de dividendos.

No entanto, a implementação deste modelo é bastante dificultosa, estando associada a elevados custos, problemas de fiscalização e *enforcement*, e dependência de uma série de obrigações acessórias. Em um sistema marcado por um infinito número de obrigações acessórias, este modelo pode maximizar a já existente violação à limitação na imposição de deveres instrumentais disposta no art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional.

3.2. Métodos de Integração Parcial

34 CARTER, Kenneth LeMesurier. Report of the Royal Commission on Taxation 1966 vol. 4. Disponível em: <https://epe.lac-bac.gc.ca/100/200/301/pco-bcp/commissions-ef/carter1966-eng/carter1966-v4-eng/carter1966-v4-part1-eng.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2020, p. 8-9.

Os métodos de integração parcial não eliminam a dupla tributação econômica por completo, empregando mecanismos de alívio ora no nível das pessoas jurídicas, ora no nível das pessoas físicas.

3.2.1. Exclusão dos dividendos recebidos

Consoante este método, após a distribuição, os lucros são excluídos, total ou parcialmente, da base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas. Assim, a tributação no nível da pessoa jurídica se mantém, porém, no momento de tributação no nível dos sócios, concede-se uma isenção total ou parcial em relação aos dividendos distribuídos.

Tal modelo foi adotado pelo Brasil em dois momentos: de forma específica no Decreto-lei n. 1.338/1974, e, de forma geral, no atual art. 10 da Lei n. 9.249/1995.

O Decreto-lei n. 1.338/1974 instituiu dois tipos de modelos de integração entre a tributação das pessoas jurídicas e a tributação das pessoas físicas. De acordo com este diploma legal, os dividendos estavam sujeitos a um IRRF de 15% (quinze por cento), quando distribuídos por sociedades de capital aberto, e de 25% (vinte e cinco por cento), quando distribuídos pelas demais sociedades anônimas.

Segundo o art. 10 do Decreto-lei n. 1.338/1974, os contribuintes tinham a possibilidade de incluir em suas declarações, enquanto rendimentos não tributáveis, os dividendos pagos por sociedades anônimas de capital aberto, desde que os montantes fossem reinvestidos, no mesmo exercício, na subscrição de ações de pessoas jurídicas da mesma natureza.

Como bem apontado por Natalie Silva³⁵, o dispositivo dá a impressão de que o legislador pretendia se referir à integralização, e não à subscrição, considerando sua clara intenção de fomentar o mercado de capitais nacional e a capitalização das empresas brasileiras.

Este método foi ampliado cerca de trinta anos depois com o art. 10 da Lei n. 9.249/1995, modelo empregado até os presentes dias, o qual dispõe que a distribuição de lucros, apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, por pessoa jurídica brasileira não está sujeita à tributação. Por outro lado, os lucros auferidos por pessoas jurídicas estrangeiras se submetem à tributação.

A própria Exposição de Motivos demonstra a preocupação do legislador com a integração entre pessoa física e pessoa jurídica. Confira-se:

“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

35 SILVA, Natalie M. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. Revista Direito Tributário Atual vol. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, p. 373.

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.

13. As regras para a tributação dos rendimentos auferidos fora do País constam dos arts. 24 a 27. O Projeto alcança unicamente os lucros, permitindo a compensação do imposto de renda que sobre eles houver incidido no exterior, e determinando a obrigatoriedade de apuração do imposto com base no lucro real, para as pessoas jurídicas que obtiverem lucros no exterior.”

Nesse contexto, a isenção de dividendos representaria, na visão do legislador tributário, um estímulo ao investimento nas atividades produtivas, além de conferir maior praticabilidade administrativa na gestão, fiscalização e cobrança do imposto, sem apresentar, todavia, maiores explicações sobre este entendimento. Na mesma linha, Gileno Barreto destaca a inexistência de quaisquer estudos ou pesquisas que justifiquem tais conclusões³⁶.

O modelo eleito pelo legislador brasileiro é prejudicial tanto à equidade vertical, na medida em que os rendimentos provenientes das pessoas jurídicas são tributados da mesma forma, desconsiderando a capacidade contributiva dos beneficiários finais, quanto à equidade horizontal, haja vista que os rendimentos obtidos por meio de pessoas jurídicas se submetem a tratamento diferenciado em relação a rendimentos oriundos de outras fontes.

Dessa maneira, o método de isenção, atualmente empregado pelo Brasil, tinha sido adotado anos antes, ainda que de forma condicionada e específica, não constituindo uma novidade introduzida pela Lei n. 9.249/1995. Com a isenção total, há um claro incentivo à subcapitalização.

De toda sorte, a alteração deste método é necessária a fim de conferir maior equidade ao sistema e reduzir as distorções no financiamento das empresas (“debt x equity”), papel exercido, em parte, pelo Juros sobre Capital Próprio. Um caminho interessante seria aquele proposto na Ação n. 4 do Projeto BEPS³⁷, segundo o qual se adotaria uma regra de indedutibilidade com base no EBITDA, acompanhada de redução da alíquota do IRPJ.

3.2.2. Crédito dos dividendos recebidos

36 BARRETO, Gileno G. A tributação dos dividendos: análise comparativa da incidência do Imposto de Renda das empresas no Brasil com os países membros da OCDE. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 458.

37 OCDE. *Limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments, Action 4 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>. Acesso em: 14 jun. 2020.

Trata-se da concessão de crédito relativo ao imposto pago pelas pessoas jurídicas sobre os lucros por ela auferidos. Assim, há uma compensação do imposto recolhido no nível da pessoa jurídica com o imposto devido na pessoa física.

Além do método da exclusão dos dividendos, o Decreto-lei n. 1.338/1974 também estabeleceu, em seu art. 9º, o modelo do crédito. Este dispositivo autorizava as pessoas físicas, optantes da inclusão dos dividendos pagos pelas sociedades anônimas de capital aberto na Cédula F de suas respectivas declarações, a abater o IRRF por ocasião da distribuição dos dividendos. O crédito correspondia a duas vezes e meia o imposto pago quando da distribuição dos dividendos, constituindo uma imputação parcial do imposto pago no nível da sociedade.

A previsão de um crédito de 250% (duzentos e cinquenta por cento) do imposto retido na fonte, fato que levava, a depender da faixa de alíquota progressiva que se enquadrasse o acionista, ao recebimento de um montante líquido a título de dividendos maior do que aquele recebido no caso de não inclusão dos dividendos na cédula F da DIRPF, demonstra uma clara intenção do legislador tributário. Pode-se dizer que o art. 9º do Decreto-lei n. 1.338/1974 visava incentivar a distribuição de dividendos, acarretando, inclusive, uma pressão, por parte dos próprios acionistas, para que os dividendos fossem distribuídos, dada a aparente menor carga tributária sobre as quantias recebidas.

3.2.3. Dedução dos dividendos pagos

Este modelo visa promover a mitigação da dupla tributação econômica no nível das pessoas jurídicas através da caracterização dos dividendos pagos como despesas dedutíveis para fins de apuração do IRPJ. Os dividendos distribuídos são, assim, tributados apenas no nível da pessoa física.

A problemática deste método envolve a existência de uma possível violação à neutralidade, porquanto haveria um forte estímulo à distribuição de dividendos pelas empresas a fim de reduzirem a base de cálculo de seu Imposto de Renda.

3.2.4. “Split-rate” – alíquotas diferenciadas

Este método contempla a atribuição de carga tributária elevada para os lucros retidos, e mais branda aos dividendos distribuídos. Haveria, desse modo, mero alívio parcial da dupla tributação econômica.

Caso a diferença entre as alíquotas seja muito pequena, certamente este modelo se aproximará do método clássico, pelo qual não há qualquer integração entre a tributação

das pessoas jurídicas e a tributação das pessoas físicas. Em situação contrária, pode se afirmar que o IRPJ se tornaria um Imposto de Renda sobre lucros não distribuídos³⁸.

A Lei n. 4.506/1964 marcou o abandono do modelo misto, sendo que os mecanismos para evitar a bitributação dos rendimentos obtidos pelas pessoas jurídicas se tornaram esparsos. Dessa forma, até 1974, os lucros e dividendos auferidos de participações societárias em pessoas jurídicas eram integral e obrigatoriamente oferecidos à tributação na Cédula F, sem previsão de quaisquer deduções, sujeitando-se, pois, à alíquota progressiva do IRPF.

O art. 38 deste diploma legal estabeleceu a aplicação de alíquota de 7% (sete por cento) sobre os lucros distribuídos, mantendo a tributação da renda das pessoas jurídicas. Assim, ao contrário do método tradicional de “split-rate”, a legislação brasileira fixou uma carga tributária mais pesada sobre os dividendos como forma de estimular a manutenção dos lucros nas empresas³⁹ e, por conseguinte, intensificou a dupla tributação econômica.

Este imposto sobre lucros distribuídos foi extinto pelo Decreto-lei n. 1.598/1977.

3.3. A Lei n. 7.713/1988: o ILL e a tributação de dividendos

Em 1988, por meio da Lei n. 7.713/1988, foi instituído o malfadado Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL, o qual incidia à alíquota de 8% (oito por cento) sobre o lucro líquido comercial ajustado por certas adições, exclusões e compensação de prejuízos, a despeito da inexistência de qualquer distribuição.

Diante desta sistemática violadora do conceito de renda previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 172.58/SC, declarou a inconstitucionalidade do ILL quanto ao acionista de sociedade anônima. Ato contínuo, a Resolução do Senado Federal n. 82/1996 suspendeu a execução do imposto na forma decidida pela Suprema Corte.

De toda sorte, o ILL já havia sido extinto pelo art. 75 da Lei n. 8.383/1991, que determinou sua não incidência em relação aos lucros formados a partir de 1º de janeiro de 1993, isto é, os lucros distribuídos não sofriam tributação. Todavia, com a Lei n. 8.849/1994, foi reinstituída a tributação na fonte sobre os dividendos distribuídos aos sócios, permitindo-se a dedução do imposto descontado na declaração de ajuste anual.

Atualmente, temos a isenção total dos dividendos pagos pelas pessoas jurídicas residentes no Brasil, nos termos do art. 10 da Lei n. 9.249/1995. Contudo, pensar em novas formas de

38 Cf. SILVA, Natalie M. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. Revista Direito Tributário Atual vol. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, p. 394.

39 Cf. TILBERY, Henry. Imposto de Renda Pessoas Jurídicas – integração entre sociedades e sócios. São Paulo: Atlas, 1995, p. 82.

tributação corporativa e de integração com a tributação da pessoa física parece um caminho mandatário para qualquer reforma de tributação da renda.

4. CONCLUSÃO

No Brasil, a criação do Imposto de Renda, tal como conhecemos hoje, remonta ao ano de 1922, porém indícios de uma tributação da renda já eram vistos no século XIX com a Décima Urbana – Alvará de 1808 (rendimento de locação); o imposto sobre indústria e profissões – Decreto n. 5.690/1874 (distribuição de rendimentos); e o imposto sobre vencimentos de funcionários públicos, instituído pela Lei n. 317/1843.

Contudo, a razão de se instituir um Imposto de Renda das pessoas jurídicas nos sistemas tributários foi pouco questionada ao longo da história. Três teorias foram desenvolvidas para justificar a criação deste imposto: (i) agregadora; (ii) ficção legal; e (iii) realidade objetiva, as quais foram acompanhadas pela própria discussão acerca da natureza das pessoas jurídicas.

Estas entidades devem ser vistas como “máscaras”, ou melhor, veículos por meio dos quais os indivíduos se manifestam no mundo jurídico, não havendo que se falar em “vida própria” das pessoas jurídicas. Da mesma forma, o presente estudo adota a posição de que apenas os indivíduos detêm capacidade contributiva, a qual pode ser manifestada pelos “avatares” da pessoa física ou da pessoa jurídica.

Nesse passo, a tributação das pessoas jurídicas, como decisão de política fiscal, encontra justificativa exclusivamente na praticabilidade administrativa, na medida em que a fiscalização, cobrança e arrecadação do imposto é mais fácil nas pessoas jurídicas do que nas pessoas físicas, afora a maior aceitação política de uma tributação corporativa frente aos cidadãos. Seria o IRPJ, assim, mera “cédula” do Imposto de renda dos indivíduos que se manifestam, no mundo jurídico, por meio de “máscaras”.

Dessa forma, a reforma da tributação da renda deve ir além da clássica proposta de redução da alíquota corporativa associada à tributação de dividendos como forma de substituir o método de integração eleito pelo legislador brasileiro na Lei n. 9.249/1995, o qual, de fato, apresenta problemas de equidade vertical e horizontal. Não acredito que grandes revoluções, como a extinção do IRPJ, sejam necessárias, mas sim que alterações sistêmicas pontuais e a compatibilização com a economia digital são caminhos imprescindíveis, tomadas, sem dúvidas, as particularidades, positivas e negativas, do sistema brasileiro.

5. BIBLIOGRAFIA

AMED, Fernando J.; e NEGREIROS, Plínio J. L. C. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: SINAFFRESP, 2000.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007.

BARRETO, Gileno G. A tributação dos dividendos: análise comparativa da incidência do Imposto de Renda das Empresas no Brasil com os países membros da OCDE. *Revista de Direito Tributário Atual* vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018.

BRAUNER, Yariv. *Integration in an integrating world*. Disponível em: <http://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1010&context=facultypub>.

_____. Revisitando a (in)sensatez do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007.

_____; e MORENO, Andrés Baéz. Withholding taxes in the service of BEPS action 1: address the tax challenges of the digital economy. *WU International Taxation Research Paper Series*. Vienne: Wirtschafts Universitat, 2015.

BULHÕES, Octavio Gouvêa. *Dois conceitos de lucro*. Rio de Janeiro: Apec, 1969.

CARTER, Kenneth LeMesurier. *Report of the Royal Commission on Taxation 1966* vol. 4. Disponível em: <https://epe.lac-bac.gc.ca/100/200/301/pco-bcp/commissions-ef/carter1966-eng/carter1966-v4-eng/carter1966-v4-part1-eng.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2020.

CAVALCANTI, Flavia. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: uma análise calcada na neutralidade, equidade e eficiência. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010.

CORREA, Walter B. Subsídios para o estudo da história legislativa do Imposto de Renda no Brasil. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Alcides J. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

DELOITTE. *Corporate tax rates 2020*. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2020.

DEVEREUX, Michael P.; e VELLA, John. Implications of digitalization for international corporate tax reform. *Intertax* vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018.

EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*.

Brussels, 2018/0073. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf. Acesso em: 14 jun. 2020.

GRECO, Marco Aurélio. A crise do Imposto sobre a Renda na sua feição tradicional. In: REZENDE, Condorcet (org.). *Estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

GROSSFELD, Bernhard; e BRYCE, James. A brief comparative history of the origins of the Income Tax in Great Britain, Germany and United States. *The American Journal of Tax Policy* vol. 2.

GUNN, Alan. *The case for an Income Tax*, 46 U. Chi. L. Rev. 370 (1979), reproduzido em CARON, Paul L.; Burke, Karen C.; e MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2. tiragem.

HARRIS, Peter Andrew. *Corporate/shareholder Income Taxation and allocating taxing rights between countries*. A Comparison of Imputation Systems. Amsterdam: 1996.

HERBAIN, C. A.; e PIERRÉ, S. Chapter 13: the one-stop shop for VAT and digital services tax in taxing the digital economy: the EU proposals and other insights. In: PISTONE, Pasquale; e WEBER, Dennis (ed.). *Taxing the digital economy*. IBFD, 2019, Online Books.

ISENBERG, Joseph. *The end of income taxation*, 45 Tax L. Rev. 283 (1990), reproduzido em CARON, Paul L.; Burke, Karen C.; e MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2. tiragem.

JEFFREY-COOK, John. William Pitt and his Taxes. *British Tax Review* vol. 4. Londres: Sweet & Maxwell, 2010.

KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; e SCHLAGER, Christoph. Taxation of the digital economy: “quick fixes” or long-term solution? *European Taxation*. Journals IBFD, 2017.

LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto de Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT – Série Doutrinária, 2020.

LAZAR, Sebastian. *Double dividend taxation relief: a new view from the corporate income tax perspective*. Faculty of Economics and Business Administration. “Al. I. Cuza” University. Iasi, Romênia.

LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; e ARVATE, Paulo (org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LEONETTI, Carlos A. *Imposto sobre a Renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MNE TAX. *OECD officials note disagreement over digital tax update, reveal plans for tax and transfer pricing guidance*. Disponível em: <https://mnetax.com/oecd-tax-officials-provide-update-on-digital-tax-effort-new-tax-transfer-pricing-work-38484>. Acesso em: 14 jun. 2020.

MUSGRAVE, Richard A.; e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas. Teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus e São Paulo: EDUSP, 1980.

OCDE. *Ação nº 1 – BEPS (addressing the tax challenges of the digital economy)*. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page2. Acesso em: 13 jun. 2020.

_____. *Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018*. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1. Acesso em: 13 jun. 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e BIANCO, João Francisco. *Imposto de Renda: Lei nº 8.383/91 – questões principais*. São Paulo: Malheiros, 1992.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec, 1969.

_____. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, vol. 1.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, vol. 1.

POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* vol. VII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012.

_____. Tributação de dividendos no Brasil: propostas e questões para sua implementação. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; e MARTINS, Rafael Lara. *Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios no campo do direito tributário e financeiro*.

SCHIZER, David M. Between scylla and charybdis: taxing corporations or shareholders (or both). *Columbia Law Review*, [s. l.], vol. 116, n. 7, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro

Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

_____. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____; e BARBOSA, Mateus Calicchio. A *persona* e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Revista Direito Tributário Atual* vol. 30. São Paulo: IBDT/Dialética, 2014.

SEBRAE. *Painel de empresas*. Atualizado em 11 de maio de 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>. Acesso em: 13 jun. 2020.

SILVA, Natalie M. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009.

SLEMROD, Joel. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. 4. ed. Cambridge: MIT Press, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

_____. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1955.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3. ed. Nova York/Londres: WW. Norton, 2000.

TAFT, William Howard. *June 16, 1909: message regarding Income Tax*. Disponível em: <https://millercenter.org/the-presidency/presidential-speeches/june-16-1909-message-regarding-income-tax>. Acesso em: 13 jun. 2020.

TILBERY, Henry. *Imposto de Renda Pessoas Jurídicas – integração entre sociedades e sócios*. São Paulo: Atlas, 1995.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Imposto de Renda: indagações acerca do nascimento do tributo no Reino Unido. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 29. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013.