

# Considerações sobre a Justificação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

## *Considerations on the Justification of the Corporate Income Tax*

Helio de Mello

Mestrando em Direito Tributário Internacional e Comparado pelo IBDT (Instituto Brasileiro de Direito Tributário). Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP) e em Ciências Econômicas pela Universidade Cruzeiro do Sul. Auditor Fiscal da Receita Estadual do Estado de São Paulo. *E-mail*: heliomello.sp@gmail.com.

Recebido em: 25-3-2024 – Aprovado em: 25-11-2024  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.10.2024.2516>

### *Resumo*

O imposto de renda das pessoas jurídicas é adotado por praticamente todas as jurisdições tributárias do mundo, mas não há consenso acerca da justificação desse tributo. No presente artigo, são apresentadas as principais teorias da justificação tributária e é proposta uma sistematização geral das proposições relativas ao tema. Sob a perspectiva de tais concepções teóricas, são examinadas criticamente as atuais teorias que buscam justificar o imposto de renda das pessoas jurídicas. Conclui-se que o tributo possui finalidade fiscal e não está vinculado a qualquer prestação estatal, justificando-se, portanto, no princípio da capacidade contributiva, sendo uma forma indireta de tributação dos sócios.

*Palavras-chave*: justificação, imposto de renda, pessoas jurídicas, teoria do benefício, capacidade contributiva.

### *Abstract*

The corporate income tax is adopted by virtually all tax jurisdictions worldwide, yet a consensus on its justification remains elusive. This article outlines the main theories of tax justification and proposes a general systematization of propositions concerning the subject. From the perspective of this theoretical framework, current theories seeking to justify the corporate income tax are critically examined. It is concluded that the tax serves a fiscal purpose and is not tied to any state provision, thus finding justification in the ability to pay principle, constituting an indirect form of taxing shareholders.

*Keywords*: justification, corporate income tax, legal entities, benefit theory, ability to pay.

## **1. Introdução**

Embora praticamente todas as jurisdições tributárias do mundo cobrem imposto de renda das pessoas jurídicas, não há consenso na literatura acerca da

justificação para a existência de tal exação tributária. Essa falta de acordo acerca da razão de ser de uma forma de tributação tão difundida e relevante causa perplexidade, uma vez que – ao contrário do que alguns podem ser levados a crer – a justificação dos tributos está muito longe de ser uma abstração teórica desprovida de interesse prático.

A falta de clareza acerca da função de um tributo torna impossível que se examine em bases racionais a adequação do seu regramento. A compreensão da justificação dos tributos é essencial tanto para fins de formulação da política tributária quanto para a interpretação e aplicação das normas tributárias em conformidade com os princípios constitucionais e, eventualmente, para o afastamento dessas normas em controle de constitucionalidade.

Esclareça-se que, no presente trabalho, falamos em imposto de renda das pessoas jurídicas para fazer referência a qualquer tributo calculado com base no lucro das empresas e cobrado diretamente das pessoas jurídicas, independentemente de sua denominação em cada ordenamento jurídico. Assim, no sistema tributário brasileiro, estamos a tratar da justificação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e também da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL).

No Brasil, no ano de 2021, tramitou no Congresso Nacional o Projeto de Lei (PL) n. 2.337/2021, cujo teor envolvia significativas modificações das normas do imposto de renda das pessoas jurídicas (e também das pessoas físicas). O PL em questão não se tornou lei, mas chegou a ser aprovado no âmbito da Câmara dos Deputados. No atual momento, com a recente promulgação da reforma tributária do consumo, os debates sobre reforma da tributação da renda devem ganhar impulso<sup>1</sup>. Tanto em 2021 quanto agora, vê-se bastante confusão argumentativa no debate público sobre o melhoramento do imposto de renda e da CSL. A ausência de acordo acerca da justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas, certamente, é um dos fatores que mais prejudica a discussão.

Adicionalmente, há a agenda tributária internacional, promovida com protagonismo pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que pretende promover modificações nas normas tributárias domésticas e nos tratados internacionais tributários para, entre outras finalidades, combater a erosão da base tributável do imposto de renda das pessoas jurídicas<sup>2</sup>. Parte das controvérsias que tem surgido no debate concernente a essa agenda também está relacionada à falta de consenso sobre a justificação dessa forma de tributação.

Ante o exposto, entendemos que a justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas é um tema que merece maior atenção. Pretendemos, com o presente artigo, contribuir com reflexões que ajudem a lançar luz sobre o assunto, sem

<sup>1</sup> A Emenda Constitucional n. 132/2023, em seu art. 18, inciso I, prevê que o Poder Executivo Federal deve encaminhar ao Congresso Nacional projeto de lei que reforme a tributação da renda.

<sup>2</sup> Referimo-nos, em especial, ao Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

a pretensão de exauri-lo. Para esse mister, na primeira parte deste trabalho, serão abordadas as principais teorias existentes sobre a justificação tributária para que, a seguir, se formule uma proposta de sistematização principiológica da justificação. Na segunda parte, à luz do arcabouço teórico apresentado, serão examinadas criticamente as teorias correntes que buscam justificar o imposto de renda das pessoas jurídicas para que, ao final, se possa defender uma justificação plausível e racional para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

## 2. Afinal, o que se entende por justificação tributária?

### 2.1. Justificação, política tributária e dogmática jurídica: considerações epistemológicas

Se pretendemos perquirir qual a justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas, faz-se necessário, de início, expor a que nos referimos quanto falamos em justificação<sup>3</sup> tributária e qual a relevância dessa categoria para a política fiscal e para o Direito Tributário.

Klaus Vogel, em trabalho dedicado ao tema, assevera que a justificação tributária é uma questão de filosofia política, de forma que a busca por tal justificação se baseia em critérios morais<sup>4</sup>. Na mesma esteira, Luís Eduardo Schoueri, valendo-se dos ensinamentos de Michael Rodi, aduz que justificar significa mostrar ser justo, ou seja, buscar a legitimidade de algo. Assim, a teoria da justificação, em matéria tributária, constitui o reflexo, nesse campo jurídico, de uma questão jus-filosófica<sup>5</sup>.

Embora as questões morais sejam objeto de estudo da Filosofia – em especial da Ética ou Filosofia da Moral –, como bem aponta Klaus Tipke, os filósofos, inclusive os estudiosos de filosofia do Direito e do Estado, “na melhor das hipóteses, só dedicaram à tributação poucas frases abstratas, geralmente permanecendo na superficialidade, mais ou menos alheias à realidade”<sup>6</sup>. Tipke destaca que, ante a omissão dos filósofos – e, até recentemente, dos juristas – muitos dos principais estudos sobre a tributação justa foram desenvolvidos por economistas<sup>7</sup>, ainda que se trate de um tema normativo, e não de ciência positiva.

É de se observar que os estudos recentes de Direito Tributário, cada vez mais, têm dado a devida atenção ao tema da justificação dos tributos. Essa ten-

<sup>3</sup> Há variações terminológicas para se fazer referência a essa mesma definição. Não raro, encontram-se autores utilizando os termos “causa” e “justificativa”.

<sup>4</sup> VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence* v. 33, Issue 1, 1988, p. 23.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131.

<sup>6</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012, p. 9.

<sup>7</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012, p. 12.

dência doutrinária, bastante influenciada pelos trabalhos de Tipke e da Escola de Colônia, tem como base o reconhecimento de que “[a]s Constituições dos Estados de Direito não permitem que o Direito Positivo seja dissociado da Ética”, para citar as palavras do célebre professor alemão<sup>8</sup>.

Uma visão diametralmente oposta era sustentada por Antonio Berliri, que defendia a ideia de que, sendo a tributação um exercício do poder de império do Estado, seria descabido se falar em justificação ou causa de tributo outra, que não fosse a lei. Para o tributarista italiano, como a imposição tributária decorre de um ato de vontade do legislador, considerações sobre a justiça dos tributos seriam metajurídicas, podendo interessar aos filósofos e aos economistas, mas não aos juristas<sup>9</sup>. Entendemos que, na atualidade, tal concepção está superada.

Com efeito, os princípios trazidos, expressa ou tacitamente, nas Constituições hodiernas impõem diretrizes e limites para a atuação do legislador tributário. Não por outra razão, a justificação tributária passou a ser entendida não só como uma questão da Ética, mas também da dogmática jurídica. Sob essa perspectiva, como bem assinala Schoueri, a fundamentação constitucional da busca de uma justificação tributária está no princípio da igualdade, uma vez que tal princípio exige que toda diferenciação entre contribuintes seja justificada<sup>10</sup>.

Ademais, para além da importância dogmática da justificação dos tributos, não podemos deixar de destacar que os juristas, assim como os economistas, não raro, exercem atividades de consultoria e assessoramento para os legisladores. Nesse mister, como observa o mestre italiano Norberto Bobbio, o jurista age “como criador, ele mesmo, de regras que transformam – a ele integrando-se e inovando-o – o sistema dado, do qual não é mais apenas receptor, mas também colaborador ativo e, quando necessário, crítico”<sup>11</sup>. Nesse contexto, em qualquer processo legislativo que envolva a criação, a modificação ou a revogação de normas tributárias, a justificação ganha especial relevância.

Na esteira do exposto, depreende-se que a justificação tributária é uma questão de importância capital para jurista, tanto para fins de considerações *de lege lata*, para que se possa interpretar e aplicar as normas tributárias em conformidade com os princípios constitucionais e, eventualmente, afastar essas normas em sede de controle de constitucionalidade<sup>12</sup>, quanto para a elaboração de propo-

<sup>8</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 21.

<sup>9</sup> BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. 2. ed. revista. Milano: Giuffrè, 1967. v. 1, p. 183-184.

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 193.

<sup>11</sup> BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007, p. 37-38.

<sup>12</sup> ENGLISCH, Joachim. VAT/GST and direct taxes: different purposes. In: LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON. *Value Added Tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdam: IBFD, 2009, p. 3-6.

sições *de lege ferenda*, hipótese em que a justificação constitui a principal diretriz normativa para a formulação da política tributária.

Isto posto, convém tecer algumas considerações adicionais, de ordem epistemológica. Vogel aduz que a teorização sobre a justificação dos tributos tem como premissa a ideia de que seria possível se alcançar um consenso científico sobre questões morais<sup>13</sup>. Filósofos adeptos da metafísica ética kantiana, assim como jusnaturalistas em geral, concordariam sem ressalvas com essa premissa. Contudo, entendemos que a teoria da justificação tributária não depende da aceitação da ideia de que questões de justiça são cognoscíveis por meio da razão. Aliás, registre-se que o próprio Tipke rejeitava a existência de um Direito Tributário Natural<sup>14</sup>.

O argumento filosófico de que juízos de valor não pertencem à esfera do conhecimento é bastante persuasivo<sup>15</sup>. Contudo, mesmo que rejeitemos a ideia transcendentalista de que existem verdades morais universais, é de se reconhecer que, na atualidade, a ordem social e estatal de grande parte das nações do mundo é, sob determinada perspectiva, bastante similar. Predominam as economias de mercado, no qual o Estado obtém suas receitas precipuamente por meio de tributos e atua – em maior ou menor grau – como mantenedor e regulador da ordem econômica e social, prestador de serviços públicos e distribuidor de renda. A expressão “Estado Fiscal Social” tem sido utilizada, com frequência, para fazer referência a esse modelo.

Este trabalho considera que não compete aos estudos sobre a justificação tributária conceber uma teoria metafísica da justiça tributária universal – ou revelar um suposto Direito Tributário Natural. O objetivo da disciplina, no arcabouço conceitual kantiano, não é formular imperativos categóricos tributários, mas sim imperativos hipotéticos. É dizer, a teoria da justificação tributária deve ter como premissa um determinado modelo de organização social e estatal, como o Estado Fiscal Social. Assim, havendo um relativo consenso acerca das finalidades a serem buscadas nessa ordem social, é possível se conceber uma teoria que sirva como diretriz normativa para o diagnóstico de patologias e disfuncionalidades de normas tributárias, assim como para a formulação de soluções que otimizem a concretização das finalidades sociais pretendidas.

A justificação tributária é, em essência, um tema de Teoria Geral do Direito Tributário. Este é o campo de estudo que tem por objeto a estrutura e a função

---

<sup>13</sup> VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence* v. 33, Issue 1, 1988, p. 23.

<sup>14</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 20.

<sup>15</sup> A versão mais conhecida deste argumento foi formulada, originalmente, por David Hume (cf. HUME, David. *The essential philosophical works. An enquiry concerning the principles of morals. Appendix I: Concerning Moral Sentiments*. Hertfordshire: Wordsworth Editions, 2011, p. 801-808).

das normas tributárias, abstraindo-se as especificidades de cada ordenamento jurídico<sup>16</sup>. Quanto aos aspectos funcionais das normas tributárias, podemos dizer que as questões normativas envolvidas correspondem, precisamente, à justificação dos tributos. Quando nos questionamos para que serve uma norma tributária, não estamos buscando outra coisa senão a justificação dessa norma.

Isto posto, passamos a tratar das principais formulações teóricas sobre a justificação dos tributos. Como aponta Vogel, tradicionalmente, as ideias sobre o tema vão em duas direções fundamentais: de um lado, temos a teoria do benefício ou da equivalência; e de outro, a teoria do sacrifício ou da capacidade contributiva<sup>17</sup>. As duas próximas subseções deste trabalho são dedicadas a essas teorias.

## 2.2. *A teoria do benefício ou da equivalência*

As primeiras explicações racionais baseadas em argumentos de justiça para se justificar a cobrança de tributos foram concebidas a partir dos séculos XVI e XVII. Entre as concepções do período, destaca-se a teoria do benefício. Essa antiga doutrina, que, até hoje, encontra adeptos na academia, procura vincular o tributo a ser pago por cada indivíduo aos benefícios que o Estado lhe proporciona.

Originalmente, a teoria do benefício estava atrelada à ideia hobbesiana de que a principal função do Estado é garantir proteção aos súditos. Nesse diapasão, o tributo pode ser entendido como o preço a ser pago por cada indivíduo para se comprar a paz, que interessa a toda a sociedade. Assim, a gradação da tributação também deveria ser justificada dentro dessa lógica. Como explica o economista Edwin Seligman, a visão predominante era a de que, quanto maior o patrimônio ou a renda de um indivíduo, maiores seriam os benefícios auferidos por ele pela proteção do Estado, sendo legítima uma exação tributária proporcional à riqueza de cada contribuinte<sup>18</sup>.

Conforme o ilustre professor de Colúmbia, autores como Thiers e McCulloch sustentaram que os tributos seriam comparáveis a prêmios securitários. Nessa concepção teórica, o Estado era encarado como uma companhia de seguros garantidora de paz e segurança, de forma que as contribuições de cada indivíduo para tal entidade deveriam ser proporcionais ao patrimônio a ser protegido (ou segurado)<sup>19</sup>.

Schoueri destaca que essa visão teórica trata a atividade estatal como se fosse privada, sendo o tributo a remuneração ou contraprestação por certas prestações

<sup>16</sup> BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 36-37.

<sup>17</sup> VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence* v. 33, Issue 1, 1988, p. 24.

<sup>18</sup> SELIGMAN, Edwin. Progressive taxation in theory and practice. *American Economic Association Quarterly* 3rd Series, v. 9, No. 4, 1908, p. 150.

<sup>19</sup> SELIGMAN, Edwin. Progressive taxation in theory and practice. *American Economic Association Quarterly* 3rd Series, v. 9, No. 4, 1908, p. 165-166.

realizadas pelo Estado, em uma relação sinalagmática. Assim, a gradação tributária deveria ser o “preço justo”, que poderia ser determinado de duas formas: (i) conforme a teoria da equivalência, o tributo deveria corresponder à despesa incorrida pelo Estado na atividade que beneficia o contribuinte; (ii) de acordo com a teoria do benefício, a medição do tributo devido deveria se basear na vantagem auferida por cada indivíduo em face da prestação estatal<sup>20</sup>.

A teoria da equivalência (ou do benefício) justifica, de forma bastante satisfatória, os tributos vinculados a prestações estatais – a exemplo das taxas e contribuições de melhoria, no ordenamento jurídico brasileiro. Havendo uma relação sinalagmática entre o tributo e a atividade do Estado, o tributo deve ser graduado de acordo com a prestação pública correspondente, seja com base nos seus custos ou no benefício fruído pelo particular. Por outro lado, tal teoria parece pouco apta a justificar exações tributárias utilizadas para financiar despesas públicas desvinculadas de um interesse especial do contribuinte.

Alguns autores, como Ernst Blumenstein, sustentaram a existência de tributos causais e não causais. Os primeiros seriam aqueles de caráter sinalagmático, devidos em face de uma atuação estatal que beneficia, em particular, o seu contribuinte. Já os últimos – que seriam aqueles não vinculados a qualquer prestação estatal – não possuiriam justificação outra que não o poder de coerção do Estado (na linha do argumento de Berliri). Outros autores, como Benvenuto Griziotti, chegaram a defender que o princípio capacidade contributiva seria decorrência da teoria do benefício. Segundo o economista italiano, como o enriquecimento do contribuinte é viabilizado pela atividade estatal em geral, a capacidade contributiva seria uma mensuração adequada do benefício auferido por cada contribuinte pelo conjunto de prestações estatais<sup>21</sup>.

A formulação teórica de Griziotti é pouco convincente. Como destaca, com precisão, Ezio Vanoni, parte significativa da arrecadação estatal destina-se a fazer frente a despesas que não contribuem, de forma importante, para o enriquecimento daqueles que manifestam capacidade contributiva, a exemplo dos seguros públicos destinados aos necessitados, do fomento artístico, entre muitas outras<sup>22</sup>. O argumento do mestre italiano também demonstra a falha das já mencionadas teorias que, para justificar a tributação com base no princípio do benefício, comparam o Estado a uma companhia seguradora e os tributos a prêmios securitários.

<sup>20</sup> SCHOUBERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 138. Tipke chama a primeira teoria de princípio da equivalência de custos e a segunda de princípio da equivalência de desfrute (TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012, p. 19).

<sup>21</sup> SCHOUBERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 144-148.

<sup>22</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., s.d., p. 71.

Se na primeira metade do século XX – época dos escritos de Vanoni – a tese de que a teoria do benefício poderia fundamentar o princípio da capacidade contributiva já não se sustentava, a inadequação dessa teoria ficou ainda mais evidente com o significativo aumento da carga tributária que se deu nos países correspondentes às maiores economias mundiais a partir da Segunda Guerra<sup>23</sup>. Isso porque tal elevação do nível de tributação foi demandada, em um primeiro momento, por despesas públicas de guerra e, nas décadas seguintes, por um crescimento expressivo do Estado de Bem-Estar Social, ou seja, da atuação distributiva do Estado em geral. Assim, na atualidade, a ideia de que os gastos estatais geram mais benefícios para os mais ricos é bastante implausível<sup>24</sup>.

Ante o exposto, conclui-se que a teoria do benefício ou da equivalência é capaz de justificar apenas os tributos vinculados, que são aqueles cobrados em face de uma determinada prestação estatal e graduados conforme os custos dessa atividade ou na medida dos benefícios gerados para o contribuinte. Sendo uma prestação estatal destinada a determinado(s) particular(es), passíveis de identificação, pode o legislador optar por financiar tal atividade cobrando os seus destinatários, resguardando o resto da sociedade de arcar com tais despesas. Trata-se de uma solução análoga a uma troca de mercado, que prestigia a neutralidade.

Quanto aos tributos que constituem fonte dos demais gastos do Estado, ou aceitamos que tais exações são desprovidas de justificação (como sustentavam Blumenstein e Berliri), ou precisamos buscar outra explicação para justificar sua cobrança.

### **2.3. A teoria do sacrifício ou da capacidade contributiva**

Como aponta Seligman, desde a Idade Média era difundida a ideia de que a tributação deveria ser graduada conforme a capacidade (“faculty”) de cada pessoa. Originalmente, o termo se referia à propriedade, mas, ao longo do tempo, passou-se a enfatizar a renda como indicativo de capacidade (contributiva)<sup>25</sup>. Adam Smith, nessa esteira, defendeu que “os súditos de cada estado deveriam contribuir para a manutenção do governo tanto quanto possível em proporção às suas capacidades, ou seja, em proporção à renda a qual respectivamente usufruem sobre a proteção do Estado [...]”<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> BESLEY, Timothy; PERSSON, Besley. Why do developing countries tax so little? *Journal of Economic Perspectives* v. 28, Number 4, 2014, p. 101.

<sup>24</sup> ENGLISCH, Joachim. VAT/GST and direct taxes: different purposes. In: LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON. *Value Added Tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdam: IBFD, 2009, p. 10-11.

<sup>25</sup> SELIGMAN, Edwin. Progressive taxation in theory and practice. *American Economic Association Quarterly* 3rd Series, v. 9, No. 4, 1908, p. 205-206.

<sup>26</sup> SMITH, Adam. *Pesquisa sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1950, p. 753.

Ainda na literatura da Economia Política clássica, a justificação do princípio da capacidade e sua ruptura com a teoria do benefício ficam evidentes na formulação de John Stuart Mill. O célebre autor britânico sustenta que o Estado deve ser considerado como uma preocupação de todos, sendo irrelevante se determinar quem tem mais ou menos interesse nele. Para Mill, uma tributação justa exige que a exação tributária imponha a todos os cidadãos igual sacrifício<sup>27</sup>. No entendimento do autor, a melhor aproximação desse ideal poderia ser alcançada por meio de uma tributação proporcional à renda de cada contribuinte, mas com isenção de uma faixa mínima de renda, necessária para a subsistência<sup>28</sup>.

Diversos autores propuseram outros critérios para tributação da renda que seriam, por hipótese, capazes de proporcionar igualdade de sacrifício<sup>29</sup>. A própria multiplicidade de proposições – e a ausência de acordo sobre o tema – sugere que o sacrifício corresponde a uma experiência subjetiva, não sendo passível de mensuração, muito menos de determinação pelo legislador tributário. Destarte, embora, no geral, seja aceito que a capacidade contributiva é o critério mais apropriado para servir como diretriz para a tributação com função fiscal, o termo “sacrifício” foi sendo abandonado.

Parece evidente que, em um primeiro nível de análise, a justificação dos tributos com função fiscal é a própria necessidade financeira do Estado. Como bem assinala Rodi, como os Estados Fiscais abdicam do exercício da atividade econômica, que seria outra forma de obtenção de receitas públicas, é legítima a cobrança de tributos para o financiamento estatal<sup>30</sup>. Contudo, em face do princípio da igualdade, presente nas Constituições de todos os Estados Democráticos de Direito, não se pode admitir que a repartição do encargo correspondente aos gastos gerais do Estado possa ser feita arbitrariamente pelo legislador tributário, sem a observância de qualquer critério.

Atualmente, é amplamente reconhecido que a capacidade contributiva é o critério, por excelência, que deve orientar a repartição do encargo dos tributos com finalidade arrecadatória. Tipke define o conteúdo essencial do princípio da capacidade contributiva da seguinte forma: cada qual deve pagar impostos na conformidade com o montante de sua renda, desde que esta ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregada para obrigações privadas inevitáveis. O mestre de Colônia esclarece, ainda, que tal princípio possui conteúdo indeterminado, embora determinável. Assim, havendo diversas soluções normativas cuja

<sup>27</sup> VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence* v. 33, Issue 1, 1988, p. 28.

<sup>28</sup> SELIGMAN, Edwin. Progressive taxation in theory and practice. *American Economic Association Quarterly* 3rd Series, v. 9, No. 4, 1908, p. 233-235.

<sup>29</sup> SELIGMAN, Edwin. Progressive taxation in theory and practice. *American Economic Association Quarterly* 3rd Series, v. 9, No. 4, 1908, p. 229-289.

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 151.

compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva seja defensável, é legítimo que o legislador escolha livremente entre elas<sup>31</sup>.

#### **2.4. Justificação das normas tributárias com função extrafiscal**

As teorias acima expostas pretendem justificar a tributação com função fiscal, ou seja, aquela que se destina a obter receitas para financiar os gastos estatais. Contudo, sabemos que as normas tributárias podem ser – e, com frequência, são – utilizadas para incentivar ou desincentivar determinados comportamentos por parte dos sujeitos passivos, sendo a arrecadação uma preocupação secundária. Trata-se da utilização, no âmbito tributário, da função promocional do Direito, na acepção de Bobbio<sup>32</sup>. Nessas situações, aceita-se um desvio do princípio da capacidade contributiva para que se prestigie outro princípio de mesma importância (defesa do meio ambiente, proteção à saúde, *inter alia*).

A teoria econômica aponta boas razões para que o Estado intervenha no domínio econômico por meio normas tributárias extrafiscais. Tais normas indutoras podem ser instrumentos valiosos para a correção de falhas de mercado – em especial, de externalidades, positivas e negativas<sup>33</sup>. Pode-se, por exemplo, instituir uma exação tributária adicional (“excise tax”) sobre determinadas atividades que prejudicam o meio ambiente para desincentivá-las. Da perspectiva econômica, um tributo capaz de internalizar os custos desta atividade impostos a terceiros em sua tomada de decisão tem o condão de maximizar a eficiência do mercado em questão.

Convém salientar que, na prática, todo tributo afeta as decisões dos agentes econômicos em alguma medida<sup>34</sup>. Ocorre que, em regra, tal alteração de comportamento é indesejável, pois gera redução de bem-estar social (essa perda de bem-estar, relacionada a mudanças de comportamento induzidas pela tributação, é chamada na literatura econômica de “peso morto”<sup>35</sup>). Portanto, ao passo que, no caso da tributação com função fiscal, a mudança de comportamento dos agentes é um efeito colateral inconveniente (que deve, na medida do possível, ser minimizado), para as medidas tributárias extrafiscais, a modificação das decisões dos particulares é o próprio objetivo da norma.

<sup>31</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012, p. 21.

<sup>32</sup> BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007, p. 1-21.

<sup>33</sup> Sobre o tema, confira-se, por exemplo, ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Finanças Públicas*. Porto Alegre: AMGH, 2015, p. 73-103.

<sup>34</sup> No âmbito teórico, há o conceito de “tributos de montante fixo” (“lump-sum taxes”) que seriam exações tributárias perfeitamente neutras, capazes de gerar receitas sem modificar o comportamento dos sujeitos passivos. Em que pese o interesse teórico de tal conceito, ele provou-se pouco útil para orientar o desenho de tributos no mundo real.

<sup>35</sup> ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Finanças Públicas*. Porto Alegre: AMGH, 2015, p. 321-338.

Nos Estados Fiscais Sociais, há boas razões para que o Estado regule a atividade econômica, podendo o tributo ser um instrumento para esse tipo de intervenção. A medida tributária indutora é um meio para se promover certa finalidade. A justificação das normas tributárias com função extrafiscal está, pois, no princípio que se pretende prestigiar com a sua instituição. Todavia, toda norma tributária indutora, por tratar-se de um desvio do princípio da capacidade contributiva, para ser justificada, precisa ser adequada, necessária e proporcional para a concretização dessa finalidade social, devendo ainda ser passível de controle jurisdicional, inclusive quanto aos efeitos efetivamente produzidos pela norma<sup>36</sup>.

### **2.5. Premissas para uma teoria geral da justificação tributária**

Uma teoria geral da justificação tributária deve ser capaz de contemplar as diferentes políticas tributárias que afiguram como legítimas em um Estado Fiscal Social. Teorias por demais estreitas e restritivas podem refletir as preferências de alguma doutrina, mas serão pouco apropriadas para servir como critério geral para a formulação e a avaliação das normas tributárias<sup>37</sup>. Por outro lado, a principiologia tributária deve orientar as leis de forma a conduzir a um Direito Tributário coerente, racional e sistemático, assim como ser capaz de proteger as maiorias desorganizadas da sociedade dos privilégios que as minorias organizadas almejam levar o legislador tributário a conceder<sup>38</sup>.

Este estudo pretende, neste ponto, propor uma racionalização sistemática da teoria da justificação das normas tributárias com finalidade arrecadatória. Como já exposto, no tópico anterior, as normas tributárias podem ter outras finalidades, extrafiscais. Contudo, as normas tributárias indutoras, por encontrarem sua justificação em princípios estranhos ao Direito Tributário, constituem exceções à normalidade tributária.

Na ausência de uma finalidade extrafiscal devidamente justificada, a alteração de comportamento do contribuinte é um efeito colateral inevitável, mas indesejável, da norma tributária. A tributação da renda, por exemplo, consiste na imputação de uma consequência jurídica desagradável (pagar tributo) em face de

<sup>36</sup> LEÃO, Marthá Toribio. *Crítérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação (mestrado), Universidade de São Paulo, Programa de Pós-graduação em Direito, 2014.

<sup>37</sup> Como exemplo de teorias demasiadamente restritivas, podemos mencionar aquelas expostas por Seligman que sustentam que a capacidade contributiva obriga ou proíbe a progressividade (SELIGMAN, Edwin. *Progressive taxation in theory and practice*. *American Economic Association Quarterly* 3rd Series, v. 9, No. 4, 1908, p. 229-289). O mesmo pode se dizer da rejeição total do princípio da equivalência feita por Tipke, ao defender a capacidade contributiva como critério unitário para os tributos não dirigistas (TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012, p. 19-20).

<sup>38</sup> TIPKE, Klaus. *Princípio da igualdade e a idéia de sistema no direito tributário*. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). *Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 518.

uma conduta que não se pretende desestimular (auferir renda). Igualmente, a tributação do consumo finalidade fiscal, por óbvio, não tem como objetivo desincentivar o consumo. Pelo contrário: a mudança do comportamento do contribuinte, nesses casos, é uma desvantagem inevitável, mas que deve ser, na medida do possível, minimizada. Depreende-se, do exposto, o princípio da neutralidade.

A alteração do comportamento dos particulares em razão de tributos arrecadatórios causa distorções de mercado que reduzem o bem-estar agregado (geram “peso morto”) e prejudicam o desenvolvimento econômico. É uma premissa inconteste que os Estados Fiscais Sociais devem evitar tais efeitos. Portanto, um dos princípios que devem orientar a tributação fiscal é a neutralidade. Esclareça-se que, neste estudo, falamos em neutralidade no sentido que o termo possui na teoria econômica; não em sentidos outros estipulados pela doutrina tributária<sup>39</sup>. Nessa esteira, podemos definir o princípio da neutralidade como aquele segundo o qual as normas tributárias fiscais devem ser orientadas no sentido de, na medida do possível, minimizar os incentivos para mudança de comportamento por parte dos particulares (ou seja, minimizar o “peso morto”).

Os tributos de caráter sinalagmático, quando graduados de forma a refletir o preço que a prestação estatal, por hipótese, teria em condições de mercado, promovem a neutralidade. Atribuir parte da carga tributária a quem utiliza determinado serviço público ou dá causa a um gasto estatal identificável reduz a necessidade de financiamento geral do Estado, mitigando os efeitos indesejáveis produzidos pela tributação da renda, do consumo e do patrimônio (desincentivo à produção, ao consumo e à poupança).

Nesse diapasão, podemos afirmar que a teoria do benefício ou da equivalência, como justificção para os tributos vinculados, está em sincronia com o princípio da neutralidade. Portanto, sendo possível se identificar o destinatário e o valor de uma prestação estatal, é legítimo que o legislador decida por financiar essa atividade, total ou parcialmente, mediante a cobrança do próprio beneficiário, evitando que o restante dos contribuintes suporte esses gastos.

Isto posto, é importante se observar que, em que pesem as suas vantagens, os tributos vinculados não possuem aptidão para promover a função econômica distributiva, tão cara aos Estados Fiscais Sociais. Por hipótese, se os recursos para prestação dos serviços públicos – como educação e saúde – forem coletados dos seus próprios usuários, o efeito distributivo que tais atividades podem ter fica completamente esvaziado. A necessidade de arrecadação com base em outro princípio fica ainda mais evidente quando pensamos nas políticas públicas de trans-

---

<sup>39</sup> André Mendes Moreira, por exemplo, atribui ao termo “neutralidade vertical” o sentido de não cumulatividade e, à expressão “neutralidade horizontal”, o sentido de igualdade (MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 30-34). Embora tais definições guardem relação estreita com o conceito de neutralidade na teoria econômica, não há identidade de sentido.

ferência de renda, uma vez que, nesses casos, a atribuição do seu financiamento ao beneficiário não tem sentido, pois equivaleria à própria anulação da política.

O princípio reconhecido amplamente como apropriado para justificar a tributação não indutora e não vinculada é a capacidade contributiva. Contudo, caso se pretenda que tal princípio sirva como justificação com um escopo tão amplo, ele precisa ser compatível tanto com políticas tributárias mais distributivas, que contemplem maior progressividade, quanto com orientações tributárias mais eficientes, que enfatizem a neutralidade.

Como ensina Joseph Stiglitz, tributos mais progressivos implicam maior “peso morto” e, portanto, são menos neutros<sup>40</sup>. Há, portanto, um “trade off” entre progressividade e neutralidade. Frise-se que essa dicotomia não guarda qualquer relação com a função tributária extrafiscal. A neutralidade tributária é, por definição, a antítese da tributação indutora, uma vez que esta última pretende promover a alteração das decisões dos agentes, ao passo que a primeira quer, justamente, evitar esse efeito. Já a tributação progressiva gera, em alguma medida, alteração do comportamento dos particulares, porém esse não é o objetivo da norma, mas sim um efeito colateral desvantajoso, que se aceita para proporcionar um caráter distributivo à exação tributária.

Ante o exposto, o presente estudo propõe a seguinte sistematização principiológica: a tributação não indutora e não vinculada tem como justificação um princípio nuclear: a capacidade contributiva. Tal princípio, em face de sua indeterminação, é compatível com diversas soluções de política tributária. Para se verificar se determinada solução é justificável, há que se fazer uma ponderação entre dois princípios complementares em relação à capacidade contributiva, mas contrapostos entre si, a saber, a neutralidade e a progressividade.

Para ilustrar, convém a apresentação de quatro exemplos hipotéticos (os três primeiros correspondem a tributos amplamente adotados por Estados Fiscais Sociais).

A) Imposto sobre o consumo com alíquota uniforme. Tal tributo pende para a neutralidade, em especial, por não produzir incentivos para a distorção intertemporal das decisões de consumo/poupança<sup>41</sup>. Todavia, como, no geral, as famílias que auferem mais renda poupam uma parcela maior desta em comparação com as mais pobres, adotada a renda como parâmetro de avaliação, a tributação do consumo com alíquota única pode ser entendida como regressiva, em alguma medida. Trata-se, contudo, de uma solução adequada, necessária e proporcional para a promoção da neutralidade, não havendo violação da capacidade contributiva.

<sup>40</sup> STIGLITZ, Joseph. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York/London: W. W. Norton & Company, 2000, p. 553-562.

<sup>41</sup> CNOSSEN, Sijbren. *A VAT primer for lawyers, economists, and accountants*. Tax Analysts, 2011, p. 29-30. ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Finanças públicas*. Porto Alegre: AMGH, 2015, p. 466-467.

B) Imposto sobre o consumo com alíquotas seletivas em função da essencialidade. Trata-se de uma tentativa de tornar a tributação do consumo mais progressiva, ainda que em detrimento da neutralidade. Com efeito, a seletividade gera algum efeito distributivo, mas à custa de um prejuízo desproporcional de neutralidade, por constituir um critério diametralmente oposto à regra de Ramsey<sup>42</sup>. Ademais, um efeito distributivo mais efetivo poderia ser atingido com medidas viáveis e muito mais neutras, como isenções baseadas na renda do consumidor ou transferências diretas de renda<sup>43</sup>. Assim sendo, a seletividade na tributação do consumo não passa no teste da necessidade na ponderação entre neutralidade e progressividade, sendo, portanto, incompatível com a capacidade contributiva<sup>44</sup>.

C) Imposto de renda das pessoas físicas com alíquotas progressivas (mas não confiscatórias). Esse tributo tem caráter mais distributivo, em detrimento da eficiência alocativa. Aceita-se uma tributação menos neutra para se distribuir a carga tributária de forma a desonerar as famílias de menor renda. Trata-se de uma solução adequada, necessária e proporcional para prestigiar a progressividade, não havendo ofensa à capacidade contributiva.

D) Imposto de renda das pessoas físicas com alíquotas regressivas. Em comparação com um imposto de mesmo tipo, mas com alíquota única (*flat*), esse desenho tributário é, ao mesmo tempo, menos neutro e mais regressivo. Trata-se de uma solução que não passa no teste de adequação na ponderação entre neutralidade e progressividade, sendo, portanto, incompatível com o princípio da capacidade contributiva.

Por fim, registre-se que todas as justificações tributárias devem ser ponderadas em face da praticabilidade. Na avaliação de normas tributárias, deve-se ter em conta os custos de administração e conformidade, os riscos de sonegação e inadimplência, as dificuldades de classificação de mercadorias, entre outros fatores que, na prática, impactam significativamente na efetivação das finalidades pretendidas. É dizer, as normas tributárias justificadas são aquelas que maximizam os princípios tributários na realidade concreta; não em um cenário hipotético ideal.

---

<sup>42</sup> Frank Ramsey, em célebre artigo (RAMSEY, Frank P. A contribution to the theory of taxation. *Economic Journal* v. 37, 1927, p. 47-61), demonstrou as condições para a tributação ótima de bens e serviços. É corolário da proposição de Ramsey que o “peso morto” é minimizado se as alíquotas do tributo forem inversamente proporcionais às elasticidades-preço da demanda. A otimização da neutralidade, portanto, implica a tributação mais gravosa de bens essenciais e mais módica de bens supérfluos, em sentido oposto à seletividade.

<sup>43</sup> KANCZUK, Fabio. *Equilíbrio geral e avaliação de subsídios*. Ministério da Fazenda: Brasília, 2017.

<sup>44</sup> Registre-se que, para fins dogmáticos, de hermenêutica, havendo comando expresso de seletividade no texto constitucional – como ocorre no caso da Carta Magna brasileira – o intérprete não tem outra escolha senão aceitar a validade desse princípio.

### 3. Teorias para justificar o Imposto de Renda das pessoas jurídicas

#### 3.1. As teorias ontológicas da pessoa jurídica e sua irrelevância para a justificação dos tributos

O debate acadêmico acerca da justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas tem sido pautado, com frequência, pelas teorias acerca da natureza, ou da própria existência, dessas entidades. O tema é oriundo, no geral, da doutrina civilista e da metafísica. Diversos autores, como Savigny, entendem as pessoas jurídicas como entidades fictícias, criadas pelo Direito e dotadas de capacidade artificial. Em contraposição a essa posição, que podemos chamar de ficcionista, temos aqueles (os realistas) que, na linha de Otto Von Gierke, consideram as pessoas jurídicas como corpos sociais cuja existência seria meramente reconhecida ou confirmada pelo Direito<sup>45</sup>.

Como aponta Leonardo Pignatari, tais teorias foram trazidas para o campo tributário, mormente para se tirar conclusões acerca da existência (ou não) de capacidade contributiva por parte das pessoas jurídicas<sup>46</sup>. Não obstante, as teorias ontológicas da natureza das pessoas jurídicas também foram utilizadas para defender a tributação dessas entidades com base na teoria do benefício, entre outras argumentações mais originais, como aquela apresentada por Reuven Avi-Yonah<sup>47</sup>.

O aclamado professor de Michigan afirma que as principais tentativas de defesa do imposto de renda das pessoas jurídicas podem ser classificadas conforme três teorias sobre a natureza das pessoas jurídicas: a teoria agregadora (*aggregate*), a teoria da ficção legal (*artificial entity*) e a teoria da realidade objetiva (*real entity*)<sup>48</sup>.

Conforme expõe o autor, a teoria agregadora rejeita a existência das pessoas jurídicas e considera a cobrança de imposto de renda dessas entidades como um conveniente instrumento de administração para se tributar os sócios. O imposto de renda das pessoas jurídicas é entendido, pois, como uma retenção tributária na fonte sobre a renda dos sócios, exigida antes da sua distribuição.

A teoria da ficção legal, por sua vez, encara a pessoa jurídica como uma entidade artificial, que deve a sua existência ao Estado. O imposto de renda das

<sup>45</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 30. São Paulo: IBDT/Dialética, 2014, p. 256-260.

<sup>46</sup> PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o Imposto de Renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2020, p. 289.

<sup>47</sup> AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007.

<sup>48</sup> AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, p. 18. No mesmo sentido, PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o Imposto de Renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2020, p. 293-295.

pessoas jurídicas seria, nessa linha, justificável enquanto uma contrapartida por benefícios conferidos pelo Estado a essas entidades.

Por fim, a teoria da realidade objetiva vislumbra a pessoa jurídica como uma entidade com existência real, distinta de seus sócios e do Estado. Avi-Yonah relaciona essa teoria a formulações que pretendem justificar o imposto de renda das pessoas jurídicas como sendo um instrumento de regulação entre os sócios e os administradores dessas entidades. O autor, contudo, insatisfeito com as teorias até então concebidas, apresenta sua própria formulação, também associada à teoria da realidade objetiva, no sentido de que o imposto de renda das pessoas jurídicas se justificaria como um meio para controlar a excessiva acumulação de poder nas mãos das administrações das grandes empresas<sup>49</sup>.

Embora usual na literatura, essa vinculação entre a justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas e as teorias acerca da natureza dessas entidades parece despropositada. Como exposto anteriormente neste trabalho, a justificação tributária é uma questão moral. Justificar um tributo é, portanto, compreender a sua função em vista de critérios valorativos. Para tal mister, a questão da “existência real” das pessoas jurídicas – seja qual for o significado que se pretenda atribuir a essa expressão – não parece ter qualquer relevância. Debates acerca da existência da pessoa jurídica podem ser de interesse da Ontologia ou da Teoria Geral do Direito Civil (e Societário). Para a justificação das normas tributárias, contudo, tais questões geram mais confusão do que esclarecimento.

Para fins de consideração dogmática das relações jurídico-tributárias, não há qualquer dúvida que as pessoas jurídicas podem ser sujeitos de obrigações, pois sua existência no mundo jurídico (e a sua personalidade jurídica) é atribuída pelo próprio ordenamento. Contudo, a justificação tributária – e a aplicação dos princípios constitucionais correspondentes, como a capacidade contributiva – comporta uma análise de nível cognitivo diverso, em que se deve abstrair as figuras conceituais do direito obrigacional tributário.

Para se verificar se uma norma tributária atende sua função – e, destarte, se ela se justifica – deve-se verificar se a norma em questão constitui meio adequado para promover a finalidade pretendida. Trata-se de uma avaliação de adequação entre meios e fins – que não pode prescindir de juízos econômicos, uma vez que interessam os efeitos práticos da norma. Caso exigir tributo de uma figura sem “existência real” (ou deixar de tributar uma entidade com “existência real”) conduzir ao atingimento da finalidade pretendida, a norma está justificada. As figuras conceituais do ordenamento são meros instrumentos para que se alcancem os fins correspondentes à justificação tributária.

---

<sup>49</sup> AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, p. 18-25 e 41-55.

Em um escrutínio mais cuidadoso, aliás, observa-se que as próprias teorias existentes acerca da justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas, que passaremos a examinar a seguir, independentem, quanto à consistência de seus argumentos, das teorias ontológicas a que, supostamente, estariam vinculadas.

### 3.2. O imposto de renda das pessoas jurídicas e a teoria do benefício

Diversos autores buscaram justificar o imposto de renda das pessoas jurídicas a partir da teoria do benefício. Sob essa perspectiva, o imposto seria uma contraprestação em razão de vantagens proporcionadas pelo Estado especificamente às pessoas jurídicas.

Um benefício que, alegadamente, poderia servir como justificação para o imposto em tela é a responsabilidade limitada<sup>50</sup>. Contudo, uma avaliação elementar é capaz de revelar que essa tese não se sustenta. Tributos justificados pela teoria da equivalência ou do benefício devem ser graduados conforme: (i) o gasto do Estado com a atividade que beneficia o contribuinte (princípio da equivalência de custos); ou (ii) a vantagem conferida ao contribuinte pela atuação estatal (princípio da equivalência de desfrute ou do benefício em sentido estrito).

Sendo o imposto de renda das pessoas jurídicas uma tributação do lucro das empresas, fica evidente que a base de cálculo desse tributo não guarda correspondência com as vantagens da responsabilidade limitada. Pelo contrário: as pessoas jurídicas que podem vir a fruir das vantagens da responsabilidade limitada são aquelas que, ao menos durante algum período, tiverem resultados negativos (prejuízos).

Outro argumento baseado na teoria do benefício que tem sido utilizado para justificar o imposto de renda das pessoas jurídicas está relacionado à pretensão das jurisdições de tributar as pessoas jurídicas sediadas no exterior que realizam atividades em seu território. Trata-se de uma tentativa de justificar o princípio da fonte com base na teoria do benefício. O argumento, em linhas gerais, é o de que os lucros das empresas seriam auferidos em razão do ambiente de negócios, da infraestrutura, das instituições e das condições de mercado em geral oferecidas pelo Estado da fonte<sup>51</sup>.

Essa linha argumentativa, no essencial, resgata a já mencionada tese de Griziotti, aplicando-a à atividade empresarial. Pretende-se sustentar que, como o lucro da pessoa jurídica seria viabilizado pela atividade estatal em geral, ele seria

<sup>50</sup> Este argumento foi utilizado pelo presidente dos Estados Unidos William Taft para defender o *Payne-Aldrich Tariff Act* de 1909. Com o objetivo de evitar a alegação de inconstitucionalidade reconhecida no caso "*Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co*" pela Suprema Corte Americana, o presidente Taft argumentou que o tributo seria uma "excise tax", cobrada "sobre do privilégio de negociar como uma ficção legal e livre da responsabilidade geral da *partnership*".

<sup>51</sup> VOGEL, Klaus. *World-wide vs. source taxation of income – a review and reevaluation of arguments. Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989, p. 141-143 e 155-158.

uma medida adequada dos benefícios fruídos pela empresa em face do conjunto de atividades exercidas pelo Estado.

A formulação não escapa às já expostas críticas de Vanoni. Uma parcela considerável da receita tributária dos Estados, sobretudo na atualidade, é direcionada para cobrir gastos que contribuem de forma pouco significativa para o resultado das empresas, a exemplo das despesas com finalidade distributiva. Mesmo quanto aos gastos públicos com serviços públicos como saúde e educação, que, em alguma medida, favorecem a atividade empresarial, há que se reconhecer que os principais beneficiários de tais prestações são as famílias que as utilizam, não as empresas que atuam no território em que esses serviços são disponibilizados. Ademais, empresas que se beneficiam do Estado na mesma medida podem apresentar resultados bastante distintos, o que evidencia a imprestabilidade do lucro como métrica desses benefícios (ou dos custos das prestações públicas correspondentes).

Mesmo no âmbito agregado, é bastante difícil sustentar que as empresas atuantes em um território sejam, conjuntamente, beneficiadas pela atividade estatal na medida da totalidade dos seus lucros. O nível de gasto público de um país é uma decisão política, assim como a aplicação desses valores, que hão de financiar políticas que podem favorecer, em maior ou menor grau, a lucratividade da atividade empresarial – ou até mesmo prejudicá-la (pensemos na regulação ambiental, por exemplo). Adicionalmente, recorde-se que despesas estatais podem ser financiadas por fontes outras que não os tributos, a exemplo do endividamento público.

Por todo o exposto, a teoria do benefício não parece uma justificativa satisfatória para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

### ***3.3. O imposto de renda das pessoas jurídicas como tributo com função extrafiscal***

Avi-Yonah apresenta o original argumento de que o imposto de renda das pessoas jurídicas se justificaria como um meio para limitar a excessiva acumulação de poder nas mãos das administrações das empresas, em especial das grandes multinacionais (função limitadora), e para regular a atuação dessas entidades, incentivando e desincentivando condutas e atividades, em vista do interesse público (função regulatória). Trata-se de uma tentativa de justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas com base em supostas funções extrafiscais.

Sustenta o autor, para defender a função limitadora do imposto, que o excesso de poder econômico, por si só, seria incompatível com a ideia de uma democracia virtuosa, uma vez que tal poder privado não prestaria contas a ninguém. Adicionalmente, aduz que esse poder econômico pode se converter em um poder ilegítimo em outras searas, como a política. Em seguida, Avi-Yonah argumenta em favor da função regulatória do imposto, sustentando ser benéfico para a socie-

dade que o Estado possa discriminar as suas alíquotas para desestimular certas condutas – como o pagamento de subornos e planejamentos tributários internacionais evasivos – e incentivar outras – como atividades de pesquisa e desenvolvimento, em razão das externalidades positivas geradas<sup>52</sup>.

É de se destacar que Avi-Yonah não se posiciona contrariamente à integração do imposto de renda das pessoas jurídicas e de seus sócios. O autor afirma que “conquanto o imposto das pessoas jurídicas continue existindo, é bem possível isentar sócios da tributação de dividendos ou garantir um crédito por razões econômicas sem causar prejuízo às razões de existência do imposto [...]”. A seguir, Avi-Yonah afirma expressamente seu entendimento de que “não se deve afastar a integração se houver razões econômicas para adotá-la”<sup>53</sup>.

Dessas afirmações, depreende-se que o professor estadunidense não defende uma tributação maior dos rendimentos de capital próprio auferidos por meio de pessoas jurídicas em comparação com outros rendimentos. Noutro sentido, Avi-Yonah parece acreditar que cobrar o imposto da pessoa jurídica em substituição à pessoa física produz o efeito de reduzir a disponibilidade de recursos (e, portanto, de poder) nas mãos dos administradores. À luz da teoria econômica, essa hipótese não parece crível. Ante tal modificação de sujeição passiva do imposto, são esperadas mudanças de comportamento dos sócios no sentido de manter suas alocações de capital conforme suas preferências, demandando menos dividendos e/ou realizando maiores aportes de capital. O movimento contrário também é esperado, na hipótese de eventual supressão do imposto de renda das pessoas jurídicas para se cobrar o mesmo valor dos sócios, na pessoa física. Nesse caso, como afirma Yariv Brauner, “haveria maior pressão dos acionistas (sobre a administração) por uma maior transparência e distribuição dos lucros da empresa, pelo menos para cobrir o imposto adicional que deve ser pago por eles”<sup>54</sup>.

É verdade que a relação entre sócios e administradores de empresas de capital aberto envolve problemas de agência. Sabe-se que nem sempre as decisões dos gestores são tomadas no interesse dos acionistas, embora haja mecanismos de governança corporativa capazes de reduzir os incentivos para que isso ocorra<sup>55</sup>. Contudo, a tese de Avi-Yonah parece partir da premissa radical – e pouco convincente – de que os acionistas não exerceriam qualquer influência sobre as decisões das grandes empresas, que seriam geridas pelos administradores no seu interesse próprio de acumulação de poder.

<sup>52</sup> AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, p. 47-55.

<sup>53</sup> AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, p. 59.

<sup>54</sup> BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, p. 73.

<sup>55</sup> MCCOLGAN, Patrick. *Agency theory and corporate governance: a review of the literature from a UK perspective*. Glasgow, 2001.

No mais, ainda que se aceite que a tributação direta das pessoas jurídicas tenha o condão de produzir os efeitos concebidos por Avi-Yonah, o lucro constitui uma base de cálculo pouco adequada para as finalidades extrafiscais pretendidas. Como aponta, com razão, Yariv Brauner, a renda das pessoas jurídicas não é renda dos administradores<sup>56</sup>. O lucro das empresas, com efeito, constitui aumento patrimonial dos seus acionistas, não dos seus gestores (embora até possa repercutir, em alguma medida, na esfera patrimonial desses últimos – mediante remuneração variável).

Como já exposto, a justificação das normas tributárias extrafiscais depende da adequação, da necessidade e da proporcionalidade dos meios para o atingimento dos fins almejados. Essa função tributária demanda, portanto, base de cálculo própria, coerente com sua finalidade. O imposto de renda das pessoas jurídicas é um tributo sobre o lucro, que é, indubitavelmente, uma manifestação de capacidade contributiva. Como asseveram Tipke e Yamashita, “se a base de cálculo de um determinado tributo é justificável com ponderações de capacidade contributiva, tal tributo tem finalidade *fiscal*, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais”<sup>57</sup>.

### **3.4. O imposto de renda das pessoas jurídicas e a capacidade contributiva**

Neste ponto do presente trabalho, podemos concluir que o imposto de renda das pessoas jurídicas é um tributo não vinculado e não indutor e, portanto, encontra sua justificação no princípio da capacidade contributiva. O questionamento que se coloca, então, é se as pessoas jurídicas possuem capacidade contributiva própria, independente das pessoas físicas que detêm sua titularidade (sócios), ou não.

Entre economistas, a ideia de que tributos poderiam ser efetivamente suportados por pessoas jurídicas nunca foi considerada plausível. Richard e Peggy Musgrave, em seu aclamado manual de finanças públicas, afirmam que não há que se reconhecer uma capacidade de pagamento própria às pessoas jurídicas, já que, no final das contas, todos os impostos recaem sobre pessoas físicas<sup>58</sup>. Octávio Gouvêa de Bulhões, na mesma esteira, manifesta o entendimento de que, para fins tributários, as pessoas jurídicas não devem ser consideradas contribuintes, mas sim meras fontes pagadoras<sup>59</sup>.

<sup>56</sup> BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, p. 70.

<sup>57</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 64.

<sup>58</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. São Paulo: Campus/Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p. 259.

<sup>59</sup> BULHÕES, Octavio Gouvêa. *Dois conceitos de lucro*. Rio de Janeiro: Apec, 1969, p. 111.

Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa vão além, sustentando que tampouco as pessoas físicas teriam capacidade contributiva, uma vez que “pessoa física” e “pessoa jurídica” são meros centros de imputação de direitos e obrigações criados pelo Direito, que não se confundem com os indivíduos – ou seja, os serem humanos, com “existência real”. Nessa linha, a capacidade contributiva seria um atributo dos indivíduos, e não das “personas” que os representam no mundo jurídico (“pessoa física” e “pessoa jurídica”)<sup>60</sup>.

O argumento é bastante persuasivo e conduz a uma aplicação adequada do princípio da capacidade contributiva. Contudo, tal teoria pode ser objeto de contestação em dois sentidos. A primeira objeção decorre da rejeição da posição ficcionista. Tributaristas adeptos do realismo, que creem que a “pessoa física” é o próprio indivíduo e que “pessoas jurídicas” possuem “existência real”, não ficarão convencidos com a argumentação de Schoueri e Barbosa. A segunda objeção parte da concordância com a ideia de que “pessoa física” e “pessoa jurídica” são criações artificiais do Direito. Contudo, poder-se-ia argumentar que, dessa premissa, não seria decorrência necessária a conclusão de que a capacidade contributiva deveria ter como referência a entidade real (indivíduo) e não as figuras jurídicas fictícias (“pessoa física” e “pessoa jurídica”).

A resposta para ambas as objeções, na linha deste estudo, está na própria ideia de justificação tributária. Como já exposto (subseção 3.1 deste trabalho), justificar um tributo consiste em compreender a sua função à luz de princípios valorativos. Para avaliar se uma norma tributária se justifica, é preciso verificar se a norma em questão constitui um meio adequado para se alcançar a finalidade pretendida. Nesse exame, deve-se abstrair as figuras conceituais do direito obrigacional tributário – como “pessoa física” e “pessoa jurídica” –, uma vez que o que importa é verificar os efeitos práticos da norma e conferir se tais efeitos correspondem ao objetivo valorativo desejado.

Assim, considerações ontológicas sobre a “pessoa jurídica” – e também sobre a “pessoa física” – são irrelevantes para fins de aplicação do princípio da capacidade contributiva. Quer pessoas jurídicas e pessoas físicas existam ou não, há que se reconhecer que, quando uma pessoa jurídica tem um lucro como resultado e distribui esse lucro para seus sócios, não há “duas rendas”, mas uma só. A renda de capital próprio pode ser tributada na pessoa jurídica, na pessoa física ou em ambas. Contudo, nesse último caso, o princípio da capacidade contributiva exige que haja mecanismos de integração<sup>61</sup>, de forma a não sujeitar tais rendimentos a

<sup>60</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 30. São Paulo: IBDT/Dialética, 2014, p. 261.

<sup>61</sup> Sobre mecanismos de integração, conferir PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o Imposto de Renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2020, p. 297-303.

uma tributação mais elevada do que outras rendas de capital (juros, aluguéis, royalties), uma vez que não há justificativa para tal<sup>62</sup>.

Ademais, é uma tautologia contábil que a imposição de um tributo em face de uma pessoa jurídica afeta o patrimônio dos seus sócios na mesma medida. O surgimento da despesa tributária em face de uma empresa implica aumento do seu passivo e, por consequência, redução do patrimônio líquido (*equity*) detido pelos sócios. Portanto, tributar uma pessoa jurídica é uma forma indireta de tributar as pessoas físicas que detêm seu patrimônio líquido (sócios).

A falta de integração entre o imposto de renda das pessoas jurídicas e de seus sócios conduz à dupla tributação da renda do capital próprio, como ocorre nos Estados Unidos. Não por outra razão, o imposto de renda das pessoas jurídicas daquele país (*corporate income tax*) tem sido alvo de severas críticas. Brauner, por exemplo, sustenta que tal tributo não possui qualquer justificativa. Conforme o autor, a cobrança de imposto de renda das pessoas jurídicas só seria justificável como forma indireta de tributação dos sócios, por razões de praticabilidade administrativa<sup>63</sup>.

Com efeito, há boas razões de praticabilidade para se tributar os lucros no nível da pessoa jurídica (a exemplo de impedir o diferimento do imposto sobre os lucros não distribuídos por tempo indeterminado), mas não só. A opção por se cobrar o imposto de renda na pessoa física, na pessoa jurídica ou em ambas, mesmo havendo mecanismos de integração, envolve também aspectos importantes de neutralidade e progressividade. Exemplifica-se. A cobrança do imposto na pessoa física possui a vantagem de permitir a tributação progressiva, o que é impossível na esfera da entidade. Contudo, produz-se incentivos para a retenção de lucros na empresa<sup>64</sup>, o que pode levar a alocações de capital pouco eficientes, na contramão da neutralidade.

Em suma, a tributação da renda nas pessoas jurídicas, em substituição às pessoas físicas, envolve vantagens e desvantagens de praticabilidade, neutralidade e progressividade; e o desenho normativo dessas exações tributárias importa.

---

<sup>62</sup> Essa conclusão tem implicações dogmáticas. A isenção do imposto de renda em relação a dividendos no Brasil, por exemplo, é um mecanismo de integração (imperfeito, diga-se), fundamentado no princípio da capacidade contributiva, e não um benefício fiscal *stricto sensu*. Trata-se de uma “isenção imprópria ou técnica” e não de uma “isenção própria ou de subvenção”. Sobre tais definições, confira-se SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 262-266.

<sup>63</sup> Nas palavras do autor: “[...] o injustificável imposto separado sobre os ganhos das sociedades deve ser eliminado. Isso não significa que a tributação no nível da entidade, que é uma verdadeira substituição da tributação dos acionistas, não possa ser usada. Ela deve ser usada, contudo, somente como um efetivo mecanismo de arrecadação.” (BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, p. 63).

<sup>64</sup> SCHIZER, David M. Between Scylla and Charybdis: taxing corporations or shareholders (or both). *116 Colum. L. Rev.* 1849, 2016, p. 1876-1878.

Um exame mais aprofundado dessas questões foge ao escopo deste estudo<sup>65</sup>. Assinale-se, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não impõe uma solução única. Há várias soluções justificáveis à disposição do legislador – assim como outras injustificáveis, como a ausência total de integração. Não obstante, a normatização da tributação dos lucros deve ser orientada por uma ponderação entre neutralidade e progressividade, sempre tendo em conta os aspectos de praticabilidade envolvidos.

Por fim, impende que sejam feitas algumas considerações sobre a justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas relativas à tributação internacional. É bastante difundido o argumento de que a tributação da renda mundial (princípio da universalidade), com base no critério da residência, seria decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva<sup>66</sup>. Sustenta-se que tal princípio exigiria que a totalidade dos rendimentos de todos os residentes de um país, ainda que auferidos no exterior, deveria estar sujeita à mesma tributação. Em uma primeira aproximação, o argumento pode parecer irrepreensível. Todavia, uma avaliação mais cuidadosa revela que a opção pela residência como critério, em detrimento do local da atividade econômica, é arbitrária.

No sentido oposto, como já foi mencionado, a teoria do benefício tem sido invocada como justificação para o princípio da fonte. Como os lucros das pessoas jurídicas são auferidos nas condições de mercado proporcionadas pelo Estado da fonte, argumenta-se que a pretensão desse Estado de tributar tal lucro seria mais legítima e que o investimento em questão deveria sofrer a incidência da carga tributária da jurisdição de fonte – e não da de residência. Embora essa seja uma solução defensável, a justificação com base na teoria do benefício é insatisfatória, conforme as razões já expostas (subseção 3.2).

Quanto a esse tema, são relevantes as noções de “neutralidade de exportação (de capital)” e “neutralidade de importação (de capital)”<sup>67</sup>. A primeira corresponde à igualdade de carga tributária do investidor, independentemente do local de investimento, de modo que não haja incentivos tributários para que este opte por investir em um país em detrimento de outro. A neutralidade de exportação é alcançada por meio do princípio da universalidade – desde que garantido ao investidor o direito a crédito quanto ao imposto pago no exterior. A neutralidade de

---

<sup>65</sup> Sobre o tema, confira-se SCHIZER, David M. *Between Scylla and Charybdis: taxing corporations or shareholders (or both)*. 116 *Colum. L. Rev.* 1849, 2016.

<sup>66</sup> Confira-se, por exemplo, FLEMING JR., J. Clifton; PERONI, Robert J.; SHAY, Stephen E. *Fairness in international taxation: the ability-to-pay case for taxing worldwide income*. 5 *Fla. Tax Rev.* 299, 2001. Aliás, já decidiu nesse sentido a Corte Fiscal Federal da Alemanha (BFH) (decisão de 14 de abril de 1993 in *IstR* 1993, p. 272).

<sup>67</sup> Essa formulação teórica, hoje consagrada, parece ter sido introduzida por Richard e Peggy Musgrave (VOGEL, Klaus. *World-wide vs. source taxation of income – a review and reevaluation of arguments*. *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989, p. 138).

importação, por sua vez, é atingida por meio do princípio da fonte, conforme o qual cada jurisdição deve tributar os rendimentos auferidos em seu mercado e se abster de exigir qualquer diferença em relação a rendimentos auferidos em mercados estrangeiros, independentemente do local de residência do investidor. Assim, tributa-se igualmente (a renda de) todos os investimentos feitos no território da jurisdição tributante.

Para a coexistência da neutralidade de exportação e importação, seria necessário que todos os países do mundo impusessem tributação equivalente. Ante à impossibilidade fática desse cenário, para fins de neutralidade, há que se buscar uma solução “segunda melhor” (“second best”). Contudo, entre a neutralidade de exportação e a neutralidade de importação, não há consenso na literatura acerca de qual solução seria menos distorciva<sup>68</sup>.

Tendo como base a constatação deste trabalho, de que a justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas é a capacidade contributiva e que tal tributo constitui uma forma indireta de se tributar os sócios, as considerações de neutralidade feitas acima sugerem que também não há razões para se preferir o princípio da universalidade em relação ao princípio da fonte, ou vice-versa. O princípio da universalidade possui a vantagem de tratar igualmente todos os residentes de mesma renda, contudo cria uma distinção injustificável entre investidores que exercem atividades em um mesmo país – e, portanto, encontram-se, sob essa perspectiva, na mesma condição – e que serão tributados, em relação a esses negócios, em níveis díspares simplesmente por residirem em países distintos. O princípio da fonte previne esta iniquidade, ao tributar igualmente todos os investidores (residentes ou não residentes) em relação aos investimentos feitos no território do ente tributante, porém submete residentes do mesmo país a cargas tributárias distintas a depender da localização de seus investimentos, o que também constitui uma discriminação sem justificativa.

Ante à impossibilidade de uma solução melhor, tanto o princípio da fonte quanto o da universalidade são defensáveis e podem ser adotados para orientar as legislações domésticas e os tratados internacionais. Contudo, o mesmo não pode dito da dupla tributação. A tributação da mesma renda por duas jurisdições, sem crédito, viola frontalmente o princípio da capacidade contributiva e deve ser evitada, sempre que possível. É verdade que a prevenção à dupla tributação depende de mais de uma jurisdição, o que pode gerar impasses e disputas entre elas. Não obstante, é um dever dos Estados Fiscais Sociais empreender esforços para solucionar essas situações e impedir que a mesma renda seja tributada mais de uma vez.

---

<sup>68</sup> VOGEL, Klaus. VOGEL, Klaus. World-wide vs. source taxation of income – a review and reevaluation of arguments. *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989, p. 137-140.

#### 4. Conclusão

A justificação dos tributos é a questão essencial que permeia os aspectos funcionais das normas tributárias. Além de uma questão moral, hoje a justificação tributária é reconhecida também como um tópico da dogmática jurídica, uma vez que as Constituições atuais impõem diretrizes e limites para a atuação do legislador tributário. Nessa esteira, considerações de justificação tributária são necessárias para a verificação da compatibilidade de normas tributárias em face de princípios, seja para fins de controle de constitucionalidade, seja para formulação da política tributária. Em que pese a importância do tema, não há consenso na literatura acerca da justificação para a existência do imposto de renda das pessoas jurídicas, embora ele exista em praticamente todas as jurisdições do mundo.

Tradicionalmente, há duas linhas teóricas sobre a justificação dos tributos: a teoria do benefício ou da equivalência e a teoria do sacrifício ou da capacidade contributiva. A primeira busca a justificação dos tributos em vantagens proporcionadas pelo Estado ao contribuinte, ao passo que a segunda se preocupa com a distribuição igualitária dos encargos tributários, tendo em conta a capacidade de cada pessoa. A teoria do benefício justifica a contento os tributos vinculados a prestações estatais, enquanto os demais tributos com função fiscal são justificados com base na capacidade contributiva. Há também as normas tributárias com função extrafiscal, indutora, que se justificam em princípios não tributários.

O presente estudo sustenta que tributação não indutora e não vinculada tem como justificação a capacidade contributiva como princípio nuclear. Tal princípio, contudo, ante à sua indeterminação, é compatível com diversas soluções de política tributária. Para se verificar se determinada solução é justificável, há que se fazer uma ponderação entre dois princípios complementares em relação à capacidade contributiva, mas contrapostos entre si: a neutralidade e a progressividade. Adicionalmente, os aspectos de praticabilidade pertinentes também devem ser ponderados, seja qual for a natureza da norma tributária.

As principais tentativas de justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas podem ser classificadas conforme três teorias ontológicas sobre a natureza das pessoas jurídicas: a teoria agregadora, a teoria da ficção legal e a teoria da realidade objetiva. Essa vinculação entre a justificação do imposto e as teorias ontológicas da pessoa jurídica parece despropositada. Para se verificar se uma norma tributária possui justificativa, cabe averiguar se a norma em questão constitui meio adequado para promover a finalidade pretendida. Nessa avaliação, deve-se abstrair as figuras conceituais do direito obrigacional tributário. A “existência real” da pessoa jurídica é irrelevante para fins de justificação do imposto.

Diversos autores sustentaram que a justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas estaria na teoria do benefício. O imposto seria, nessa esteira, uma contraprestação em face de vantagens proporcionadas pelo Estado especificamente às pessoas jurídicas. Uma teoria aponta a responsabilidade limitada com a vantagem que justificaria a tributação. Outra formulação, mais sofisticada, bus-

ca justificar o princípio da fonte com base na teoria do benefício, sustentando que os lucros das empresas seriam auferidos em razão do ambiente de negócios, da infraestrutura, das instituições e das condições de mercado em geral oferecidas pelo Estado da fonte. Tais teorias, contudo, não são satisfatórias, já que o lucro das pessoas jurídicas não guarda correspondência com as indicadas vantagens fruídas por tais entidades, supostamente em razão da atuação estatal.

Reuven Avi-Yonah apresenta o original argumento de que o imposto de renda das pessoas jurídicas se justificaria como um meio para limitar a excessiva acumulação de poder nas mãos das administrações das empresas. A função do imposto seria, portanto, extrafiscal. A tese de que um imposto sobre o lucro – que atinge, portanto, o patrimônio dos sócios – teria o condão de controlar o poder dos administradores é pouco crível. Ainda, normas tributárias extrafiscais, para se justificarem, demandam base de cálculo própria, coerente com sua finalidade, o que não é o caso do lucro, que é uma manifestação de capacidade contributiva.

Aceitando-se que a capacidade contributiva constitui a justificação do imposto de renda das pessoas jurídicas, questiona-se se as pessoas jurídicas teriam capacidade contributiva própria, independente de seus sócios. A resposta para essa questão independe de considerações ontológicas. Quando uma pessoa jurídica auferir lucro e o distribuir para seus sócios, há uma única renda. Ainda, é uma tautologia contábil que a imposição de um tributo sobre uma pessoa jurídica afeta o patrimônio dos seus sócios no mesmo montante. Destarte, tributar uma pessoa jurídica é uma forma indireta de tributar as pessoas físicas que detêm seu patrimônio líquido (sócios).

A opção por se cobrar o imposto de renda na pessoa física, na pessoa jurídica ou em ambas envolve vantagens e desvantagens de praticabilidade, neutralidade e progressividade. A ponderação entre tais princípios não impõe uma solução única. Há várias soluções justificáveis, legítimas para o legislador. Contudo, o princípio da capacidade contributiva exige que haja, em alguma medida, integração entre a tributação da pessoa física e da pessoa jurídica, não sendo defensável submeter os rendimentos de capital próprio a dupla tributação.

Na dimensão da tributação internacional, a aceitação de que o imposto de renda das pessoas jurídicas é uma forma indireta de se tributar os sócios não implica a preferência pelo princípio da universalidade (residência) em relação ao princípio da fonte, ou vice-versa. Ambos os princípios geram iniquidades, mas são defensáveis e podem ser adotados para orientar as legislações domésticas e os tratados internacionais. A dupla tributação, por outro lado, constitui violação patente do princípio da capacidade contributiva, sendo dever das jurisdições tributárias empreender esforços para evitar a sua ocorrência.

## 5. Referências bibliográficas

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

- BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. 2. ed. revista. Milano: Giuffrè, 1967. v. 1.
- BESLEY, Timothy; PERSSON, Besley. Why do developing countries tax so little? *Journal of Economic Perspectives* v. 28, Number 4, 2014.
- BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT/Dialética, 2007.
- BULHÕES, Octavio Gouvêa. *Dois conceitos de lucro*. Rio de Janeiro: Apec, 1969.
- CNOSSSEN, Sijbren. *A VAT primer for lawyers, economists, and accountants*. Tax Analysts, 2011.
- ENGLISCH, Joachim. VAT/GST and direct taxes: different purposes. In: LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON. *Value Added Tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdam: IBFD, 2009.
- FLEMING JR., J. Clifton; PERONI, Robert J.; SHAY, Stephen E. Fairness in international taxation: the ability-to-pay case for taxing worldwide income, 5 *Fla. Tax Rev.* 299, 2001.
- HUME, David. *The essential philosophical works. An enquiry concerning the principles of morals. Appendix I: Concerning Moral Sentiments*. Hertfordshire: Wordsworth Editions, 2011.
- KANCZUK, Fabio. *Equilíbrio geral e avaliação de subsídios*. Ministério da Fazenda: Brasília, 2017.
- LEÃO, Martha Toribio. *Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação (mestrado), Universidade de São Paulo, Programa de Pós-graduação em Direito, 2014.
- MCCOLGAN, Patrick. *Agency theory and corporate governance: a review of the literature from a UK perspective*. Glasgow, 2001.
- MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. São Paulo: Campus/Editora da Universidade de São Paulo, 1980.
- PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o Imposto de Renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2020.
- RAMSEY, Frank P. A contribution to the theory of taxation. *Economic Journal* v. 37, 1927.
- ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Finanças públicas*. Porto Alegre: AMGH, 2015.
- SCHIZER, David M. Between Scylla and Charybdis: taxing corporations or shareholders (or both). *116 Colum. L. Rev.* 1849, 2016.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 30. São Paulo: IBDT/Dialética, 2014.
- SELIGMAN, Edwin. Progressive taxation in theory and practice. *American Economic Association Quarterly* 3rd Series, v. 9, No. 4, 1908.
- SMITH, Adam. *Pesquisa sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1950.
- STIGLITZ, Joseph. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York/London: W. W. Norton & Company, 2000.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012.
- TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a idéia de sistema no direito tributário. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 518.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2022.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., s.d.
- VOGEL, Klaus. World-wide vs. source taxation of income – a review and reevaluation of arguments. *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989.
- VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence* v. 33, Issue 1, 1988.