

# **REVISTA CEJ**

ISSN 1414-008X  
Ano XXVIII  
n. 87, jan./jun. 2024

**Centro de Estudos Judiciários  
Conselho da Justiça Federal**

# **87**



**JUSTIÇA FEDERAL**  
Conselho da Justiça Federal  
Centro de Estudos Judiciários



# DA ISENÇÃO SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS E O APARTHEID FISCAL BRASILEIRO

## *EXEMPTION ON DIVIDEND DISTRIBUTION AND BRAZILIAN FISCAL APARTHEID*

Gilson Pacheco Bomfim

### **RESUMO**

Este artigo objetiva analisar a compatibilidade da isenção de IRPF sobre a distribuição de dividendos com a Constituição de 1988, bem como se o citado benefício fiscal tem contribuído ou se relaciona com um regime de segregação fiscal entre contribuintes.

### **PALAVRAS-CHAVE**

Direito Tributário; tributação; IRPF; dividendos; desigualdade.

### **ABSTRACT**

*The present article aims to analyze the compatibility of dividend distribution tax exemption with Federal Constitution of 1988, besides verifying if the mentioned tax benefit has contributed to a fiscal segregation system among taxpayers.*

### **KEYWORDS**

*Tax Law; taxation; income tax; dividends; inequality.*

## 1 INTRODUÇÃO

Muito embora exista um consenso quanto à falta de equidade e eficiência da tributação no Brasil, a Reforma Tributária recentemente aprovada pela Câmara dos Deputados (Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019) dedicou pouquíssima atenção à questão da justiça fiscal. De fato, além de não objetivar mudanças na carga tributária total sobre o consumo, sendo um dos seus pressupostos manter a arrecadação nos patamares atuais, o texto aprovado não modificará a taxação sobre a renda, segmento reconhecidamente pautado por privilégios e distorções que afetam o sistema tributário como um todo.

A isenção total de imposto de renda (IRPF) sobre a distribuição de lucros e dividendos é um dos mais ilustrativos exemplos de anomalia do modelo tributário brasileiro. Trata-se de benefício fiscal que foi instituído pela Lei n. 9.249/1995, que encontra paralelo em pouquíssimos países do mundo.

Com base na análise de dados divulgados pela Receita Federal do Brasil (RFB), além de revisão bibliográfica e documental, este artigo busca analisar (servindo-se de metodologia indutiva e explicativa, com abordagem quantitativa e qualitativa) a compatibilidade da citada exoneração com o desenho constitucional previsto para a tributação sobre os rendimentos da pessoa física (IRPF), em especial com o mandamento que impõe a progressividade para esse tipo de imposto. Além disso, este ensaio pretende verificar até que ponto essa isenção tem contribuído para a construção de um regime de verdadeira segregação (apartheid) entre os contribuintes.

Nesse contexto, a pesquisa busca, em um primeiro momento, explorar o histórico da tributação sobre a renda no mundo, sua origem e desenvolvimento, traçando os necessários paralelos com sua instituição e desenvolvimento desse tributo em solo brasileiro.

Após essa consideração histórica, a investigação se dedica a averiguar o regramento constitucional atual dessa espécie tributária, em exame conjunto com os comandos constitucionais que impõem universalidade, generalidade e progressividade para essa exação. Nessa passagem, dedica-se maior atenção à progressividade tributária, explorando seu conteúdo e natureza jurídica (regra e/ou princípio), assim como as consequências daí decorrentes.

Assentada a estrutura normativo-constitucional desse imposto, este escrutínio se propõe a avaliar a efetiva compatibilidade do benefício fiscal com a Constituição Federal (CF) de 1988, cotejando os resultados produzidos por essa isenção com o mandamento constitucional que prescreve que a tributação sobre os rendimentos seja progressiva, respeitando capacidade contributiva dos contribuintes.

Por último, este estudo se dedica a perquirir se o citado benefício fiscal tem colaborado de alguma forma para a construção de um regime de segregação entre contribuintes e para o aumento na concentração de riquezas, bem como sua compatibilidade com as escolhas feitas pelo Constituinte originário, em especial os fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º da CF/1988), objetivos e finalidades do Estado brasileiro (art. 3º c/c art. 170 da CF/1988).

Ao final, são apresentados resultados e breves conclusões.

## 2 HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E SEU DESENVOLVIMENTO NO BRASIL

O primeiro país a instituir um tributo sobre a renda foi o Reino Unido. O imposto de guerra de William de Pitt, instituído em 1799, era uma exação geral sobre os vencimentos, que levava em consideração o custo de aquisição dos bens e permitia algumas deduções (Grapperhaus, 2019, p. 52). Foi abolido em 1802, em razão do Tratado de Paz de Amiens, tendo sido reintroduzido no ano seguinte. Foi novamente extinto em 1815, após o Congresso de Viena. Sua nova instituição se deu em 1842 (Grapperhaus, 2019, p. 57).

Entre o final do século XIX e o início do século XX, diversos países instituíram seus respectivos impostos sobre a renda, cabendo destacar: Japão (1887), Prússia (1891), Holanda (1892, 1893 e 1914), Estados Unidos (1894) e França (1914/1917) (Castro, 2020, p. 32). No caso dos Estados Unidos, em 1895, a Suprema Corte acabou declarando inconstitucional essa imposição federal. O imbróglio só restou resolvido com o advento da Emenda Constitucional n. 16, que foi aprovada em 1913, justamente para contornar a decisão judicial (Gassen; Valadão, 2020, p. 29).

Os intensos acontecimentos históricos do século XX e a necessidade de elevação das receitas públicas, com a finalidade de atender às demandas por prestações sociais positivas decorrentes do Estado Social, transformaram esse tipo de tributo, que passa a figurar como principal espécie tributária com finalidade arrecadatória dos Estados Modernos (Ribeiro, 2013, p. 96)<sup>1</sup>.

Embora tenha sido objeto de diversas tentativas de implementação ainda durante o século XIX, o imposto de renda só foi efetivamente instituído no Brasil com o art. 31 da Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922. O IRPF brasileiro nasce com alíquotas moderadas (com uma alíquota máxima de 8%), mas abarcando uma base ampla de rendimentos (Gobetti; Orair, 2017b, p. 163).

Paulatinamente, as alíquotas marginais máximas foram sofrendo elevações, atingindo 20% em 1944, 50% em 1948 e 65% em 1964. Conquanto tenha sofrido relativa diminuição na alíquota máxima marginal, a estrutura do IRPF continuou bastante progressiva entre 1960 e 1988, não só pela alíquota máxima e pela existência de 12 faixas de tributação, mas também por incidir sobre um amplo espectro de valores oriundos de capital e do trabalho (Rebouças, 2020, p. 32).

Esse quadro perdurou até 1988-1989, quando o presidente Sarney reduziu o número de faixas para três e a alíquota máxima marginal para 25%. De forma paradoxal, conforme sublinham Sérgio Gobetti e Rodrigo Orair, a partir daí, à medida que o país avançava na construção de uma rede de direitos sociais através do gasto público, a taxação sobre a renda foi se tornando menos progressiva e com mais benefícios fiscais para os mais abastados (2017b, p. 163).

O sistema atual começa a ganhar corpo com a Lei n. 9.250/1995, que ampliou a alíquota marginal mínima para 15%. A Lei n. 9.887/1999, por sua vez, tratou de aumentar a alíquota marginal máxima para 27,5%. As demais faixas intermediárias (7,5% e 22,5%) foram criadas pela Lei n. 11.495/2009, como resposta à crise financeira internacional de 2008 (Goto; Pires, 2022, p. 121).

Após alguns anos sem alteração ou reajuste na tabela, o cenário atual desse tributo, após a correção operada pela Lei n. 14.663/2023, é o seguinte:

| BASE DE CÁLCULO                  | ALÍQUOTA | DEDUÇÃO    |
|----------------------------------|----------|------------|
| Até R\$ 2.112,00                 | -----    | -----      |
| De R\$ 2.112,01 até R\$ 2.826,65 | 7,5%     | R\$ 158,40 |
| De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05 | 15%      | R\$ 370,40 |
| De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68 | 22,5%    | R\$ 651,73 |
| Acima de R\$ 4.664,68            | 27,5%    | R\$ 884,96 |

Tabela 1 – Fonte: Lei n. 14.663/2023 – Elaboração própria

**3 ESTRUTURA NORMATIVA DO IMPOSTO DE RENDA (IRPF) – IMPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E SUA NATUREZA DE REGRA E/OU PRINCÍPIO**

A Constituição Federal de 1988 prescreve que o IRPF será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, nos termos da lei<sup>2</sup>.

O princípio da generalidade prescreve que todos aqueles que auferirem vencimentos devem pagar a referida exação, afastando a previsão ou instituição de privilégios odiosos relacionados a sexo, domicílio, nacionalidade, profissão ou qualquer outra discriminação não fundada na manifestação de riqueza (Ribeiro, 2013, p. 99). Em suma, a Constituição Federal de 1988 veda que a lei faça distinção entre as pessoas que, percebendo renda, revelem a mesma capacidade contributiva (Paulsen; Pêgas, 2023, p. 105).

A universalidade impõe que o IRPF abarque quaisquer rendimentos e proventos auferidos pelo contribuinte, independentemente da natureza jurídica ou denominação, ou seja, o tributo deve alcançar as diversas espécies de ganhos, indistintamente (Paulsen; Pêgas, 2023, p. 106).

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, a tributação progressiva sobre a renda, que, até então, tinha respaldo apenas nas respectivas legislações infraconstitucionais, ganha contornos constitucionais expressos (Rebouças, 2020, p. 32). Essa regra/princípio tributário conduz à elevação da exigência tributária à medida que cresce a capacidade de contribuir para a coletividade. Operacionaliza-se através da incidência de alíquotas maiores, na medida que se aumenta a base impositiva (Buffon, 2003, p. 81).

Não obstante a proporcionalidade também possa levar a uma maior incidência tributária total, não deve ser confundida com a progressividade. Com efeito, conforme pontua Marcus Abraham, a proporcionalidade enseja uma taxação uniforme, com uma alíquota invariável, independentemente do aumento da base de cálculo, enquanto a incidência progressiva impõe que a carga fiscal (determinada em alíquotas variáveis) seja dimensionada conforme se aumenta a base de cálculo impositiva (2022, p. 119).

Importante parte da doutrina vê a tributação progressiva como consequência específica da igualdade ou da capacidade contributiva. Misabel Derzi, em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, parece seguir nessa linha, salientando que a ideia atual de igualdade obriga o legislador a escolher medidas que produzam alteração no status quo (algo que a mera proporcionalidade não é capaz de alcançar). Para a referida autora, a progressividade seria a única técnica que permite a personaliza-

ção dos tributos, como determina expressamente o art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 (Baleeiro, 2010, p. 871 e 1.165).

No mesmo sentido é o entendimento de José Mauricio Conti, que, embora reconheça a existência de diversas críticas quanto à incidência tributária de forma progressiva, entende que essa técnica ou princípio deve ser reconhecido como instrumento eficiente e até mesmo inerente ao princípio da capacidade contributiva e, por consequência, ao princípio da igualdade (1996, p. 78).

Ricardo Lobo Torres, contudo, não encara os impostos progressivos como uma decorrência lógica da isonomia ou da capacidade contributiva. Além de não enxergar razão ética ou jurídica na fixação progressiva de alíquotas, que, no seu entender, são problemas de política ou economia, o aludido autor adverte que a utilização de dessa técnica leva a um Estado Fiscal obeso, com altas taxas de elisão abusiva, queda na arrecadação e sobrecarga tributária sobre os assalariados (2005a, p. 314/317).

José Casalta Nabais aduz que o princípio da capacidade contributiva não implica necessariamente em exações progressivas. Na visão do autor português, o citado princípio impõe que a taxação se dê de forma meramente proporcional. Dentro desse contexto, a progressividade não teria por fundamento a capacidade contributiva, mas sim o princípio do estado social (2009, p. 493/494 e 577)<sup>3</sup>.

Tese alternativa é defendida por Andrei Pitten Velloso, que enxerga que a tributação progressiva, a depender de sua intensidade e finalidade, encontra justificações imediatas distintas. Nessa linha, o mencionado autor aduz que graus moderados de progressividade (caráter fiscal) se apoiam na capacidade contributiva, enquanto uma incidência tributária progressivamente mais aguda (caráter extrafiscal) não pretende realizar a adequada divisão da carga tributária, mas sim outros fins, como, por exemplo, fins redistributivos (2010, p. 175/178).

Esse parece ser o entendimento mais correto. A capacidade contributiva (em seu aspecto subjetivo) há de ser respeitada em toda e qualquer espécie tributária, podendo conduzir a uma tributação meramente proporcional ou suavemente progressiva. Por outro lado, as situações de uma incidência tributária progressivamente mais acentuada não buscam fundamento na capacidade contributiva, mas sim em outros fins, tais como a extrafiscalidade (redução de desigualdades, por exemplo).

Apesar de a questão tratada ter inegável relevância teórica e prática, especialmente quando se discute sua utilização para tributos em que não existe essa previsão constitucional específica<sup>4</sup>, no que tange ao IRPF, essa discussão parece ter menos

interesse, diante da previsão constitucional expressa que impõe que essa exação seja progressiva, conforme art. 153, inciso III, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Como se sabe, a distinção entre regras e princípios não é tarefa fácil. Sem embargo, definir a natureza jurídica da progressividade tributária no ordenamento jurídico nacional (regra ou princípio) é tarefa que está conectada com o ponto tratado anteriormente (decorrência lógica da capacidade contributiva, estado social ou extrafiscalidade), bem como tem influência primordial na linha argumentativa que será explorada nas seções seguintes.

Sem desconsiderar a importância de outros autores no desenvolvimento do tema, não se pode negar que as ideias de Robert Alexy (2008) e Ronald Dworkin (2011) foram essenciais para que a matéria pudesse atingir o estágio atual, especialmente para que se pudesse atribuir maior precisão e racionalidade na distinção entre as citadas normas jurídicas<sup>5</sup>.

Para Dworkin, a diferença entre regras e princípios é de natureza lógica e decorre de modelos de aplicação. As regras seriam aplicáveis em um modelo de “tudo-ou-nada”. Nessa conjuntura, se a hipótese fática de uma regra é preenchida, ou ela é considerada válida e deve ser aplicada, ou ela é considerada inválida e não contribui para solução do caso. Por outro lado, os princípios não enunciam consequências jurídicas que se seguem automaticamente às hipóteses de incidência, mas sim razões que conduzem o raciocínio em certa direção (2011, p. 39-42).

Alexy sustenta que a diferença entre princípios e regras seria de caráter qualitativo. As regras sempre seriam satisfeitas ou insatisfeitas, enquanto os princípios admitem graus variados de satisfação. Se uma regra tem aplicação ao caso, deve ser feito exatamente o que ela determina, nem mais, nem menos. Os princípios, por sua vez, determinam que algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas (2008, p. 90-91).

Dworkin e Alexy também destacam diferenças entre essas normas quanto à solução de eventuais conflitos. Dworkin sustenta que o conflito entre regras é resolvido mediante o afastamento de uma delas, que cede diante de outra. Já o conflito entre princípios, segundo o autor, deve ser resolvido de acordo com o peso ou a importância dos princípios envolvidos, de modo que aquele com maior peso relativo se sobrepõe ao outro, o qual não deixa de ter validade (2011, p. 39-42). Para Alexy, enquanto um conflito entre princípios deve ser resolvido por meio da ponderação, onde um deles tem precedência condicionada sobre o outro, o conflito entre regras deve ser resolvido mediante a inclusão, em uma das regras, de uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma delas for declarada inválida (2008, p. 92-94).

No que tange especificamente à progressividade tributária relacionada ao IRPF (art. 153, inciso III, § 2º, inciso I, da CF/1988), a norma constitucional tem inegável caráter de regra (Colares, 2023, p. 120), tendo em vista seu conteúdo imediatamente descritivo, que impõe a adoção da conduta descrita no texto constitucional ao legislador ordinário, quando da instituição dessa exação tributária (Lavez, 2020, p. 147/148).

Nesse contexto, embora a instituição ou não da tributação progressiva possa ser fruto de intensos debates nos campos econômicos e jurídicos, no caso da taxaço sobre a renda, no

Brasil, a norma jurídica que impõe sua incidência progressiva aponta para uma opção feita pelo próprio poder constituinte originário. Não há que se falar, dessa forma, em possibilidade de instituição desse tributo de forma proporcional ou regressiva pelo legislador infraconstitucional.

Não obstante seu inegável caráter de regra, outrossim, é viável trabalhar a progressividade tributária relacionada ao IRPF como um princípio (Colares, 2023, p. 120/122), através do qual se busca atingir um estado ideal de coisas, para além da mera utilização de alíquotas progressivas. Nesse campo, é possível relacionar o referido princípio a uma concepção mais moderna de Justiça Fiscal, a qual se encontra atrelada ao princípio do Estado Social (Lavez, 2020, p. 147).

Tratar progressividade sobre a renda também como princípio têm, pelo menos, três outras notáveis consequências.

Em primeiro lugar, porque a eficácia definitiva dos princípios atua de forma a delimitar ou concretizar, com maior especificidade, comandos mais amplos estabelecidos em sobreprincípios axiologicamente superiores (Ávila, 2013, p. 105). Dentro desse ambiente, o mencionado princípio atua de forma a conferir maior concretude a outros relevantíssimos princípios e valores constitucionais, tais como: Estado Social e Democrático de Direito (art. 1º, CF/1988); construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I, CF/1988); erradicação da pobreza e marginalização, bem como redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inciso III, c/c art. 170, inciso VII, da CF/1988) (Lavez, 2020, p. 148)<sup>6</sup>.

Em segundo lugar, não se pode olvidar da função bloqueadora dos princípios, que afasta elementos incompatíveis com o estado de coisas ideal a ser buscado (Ávila, 2013, p. 106). Nesse tópico, o caráter principiológico da norma impede que se adotem medidas que importem em regressividade do IRPF ou mesmo mitiguem seu caráter progressivo. Desse modo, a função de bloqueio serve, por exemplo, para bloquear uma situação absurda de diminuição de alíquotas conforme se aumentasse os ganhos auferidos (Lavez, 2020, p. 149).

Em terceiro lugar, a eficácia argumentativa dos princípios impõe que, quanto maior for a restrição à realização ou alcance dos fins ou objetivos relacionados ao estado ideal de coisas buscado pelo princípio, maior deverá ser a justificação ou exposição de razões à essa restrição (Ávila, 2013, p. 108). Assim, restrições ou eventuais mitigações à incidência progressiva desse tributo exigem um elevado ônus argumentativo para justificar medidas desse jaez (Lavez, 2020, p. 152).

Dessa forma, ao se atribuir o caráter de regra e de princípio à progressividade no IRPF, potencializa-se sua utilização e seu controle, permitindo, assim, que se avalie até onde pode ir o legislador infraconstitucional na utilização da tributação progressiva, bem como até que ponto mitigações ou restrições infraconstitucionais podem ser toleradas a esse comando constitucional, assim como os ônus argumentativos daí decorrentes (Lavez, 2020, p. 152).

#### 4 A ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE DIVIDENDOS E SUA INCOMPATIBILIDADE COM A CF/1988

No momento em que a Lei n. 9.249/1995 estabelece que a distribuição de dividendos está isenta de IRPF, é de se concluir



que o legislador reconheceu a ocorrência do fato gerador desse tributo (Tavares, 2017, p. 99/100), tendo optado por sua não tributação através da concessão de um incentivo fiscal.

Em boa parte dos países do mundo, a taxação dessa operação ocorre tanto no nível da empresa (incidência corporativa) quanto no nível da pessoa física (tributação do indivíduo), com alguma integração entre os modelos (Borges, 2022, p. 110). O Brasil, seguindo linha que somente é adotada por Estônia e Letônia, optou por um regime que isenta totalmente esse fato jurídico tributário (Orair, 2022, p. 72).

De fato, após diversas alterações legislativas ao longo do tempo na disciplina da tributação de lucros e dividendos, foi aprovada, em 1995, a Lei n. 9.249, que estabeleceu, em seu art. 10<sup>7</sup>, a exoneração total da distribuição de tais valores aos sócios (Tavares, 2017, p. 98).

Nesse campo, é interessante observar, na linha destacada por Sérgio Gobetti, que a estratégia de desonerar esse negócio

jurídico foi adotada também por outros países, como República Eslováquia, Grécia e México. Tais países, contudo, voltaram atrás e, nos dias de hoje, tributam esses rendimentos de capital (2017a, p. 728/729).

Estudo publicado pelo Ipea traz as alíquotas que oneram os proventos distribuídos aos sócios e o lucro das pessoas jurídicas, detalhando de forma comparativa a situação do Brasil e de alguns outros países (Carvalho Júnior, 2022, p. 6).

Conforme se constata da citada pesquisa, as principais economias do mundo, embora adotem mecanismos para integrar a tributação da pessoa física e da pessoa jurídica, praticam um sistema de dupla taxação. Alguns países tributam mais na pessoa jurídica, outros na pessoa física, mas o relevante é que não existe isenção total e, na média, o montante absorvido pelo Estado na forma de tributos é bem mais elevado do que no Brasil (Gobetti; Orair, 2017b, p. 168). A esse respeito, veja-se uma elucidativa tabela:

| País                 | Lucro distribuído     |           | Lucro global           | Ganhos de capital <sup>a</sup> |
|----------------------|-----------------------|-----------|------------------------|--------------------------------|
|                      | IRPF Dividendos       |           | IRPJ + IRPF Dividendos |                                |
|                      | Alíquota <sup>b</sup> | Ded. IRPJ | Alíquota               | Alíquota                       |
| Austrália            | 24,3                  | x         | 47,0                   | 11,8                           |
| Bélgica              | 30,0                  | -         | 47,5                   | 0,0                            |
| Canadá               | 39,3                  | x         | 55,2                   | 13,4                           |
| França               | 34,0                  | -         | 55,1                   | 34,0                           |
| Alemanha             | 26,4                  | -         | 48,4                   | 26,4                           |
| Itália               | 26,0                  | -         | 43,8                   | 26,0                           |
| Japão                | 20,3                  | -         | 44,0                   | 20,3                           |
| Coréia               | 40,3                  | x         | 56,7                   | 22,0                           |
| Holanda              | 26,3                  | -         | 45,6                   | 31,0                           |
| Portugal             | 28,0                  | -         | 50,7                   | 28,0                           |
| Espanha              | 23,0                  | -         | 42,3                   | 23,0                           |
| Suécia               | 30,0                  | -         | 45,0                   | 30,0                           |
| Reino Unido          | 38,1                  | -         | 49,9                   | 20,0                           |
| Estados Unidos       | 28,9                  | -         | 47,2                   | 29,2                           |
| Colômbia             | 0,0                   | x         | 37,0                   | 10,0                           |
| Chile                | 33,3                  | x         | 40,0                   | 40,0                           |
| México               | 17,1                  | x         | 42,0                   | 10,0                           |
| Brasil <sup>c</sup>  | 0,0                   | -         | 34,0                   | 15,0                           |
| <b>Média OCDE-14</b> | <b>29,6</b>           |           | <b>48,5</b>            | <b>22,5</b>                    |
| <b>Média AL-4</b>    | <b>12,6</b>           |           | <b>38,3</b>            | <b>18,8</b>                    |

Fonte: OCDE, elaboração IPEA.

a- Para ativos retidos em período superior a dois anos.

b- A alíquota efetiva leva em consideração o impacto da dedução total ou parcial do IRPJ pago pela empresa sobre o lucro distribuído na Austrália, Canadá, Coréia, Colômbia, Chile e México.

c- Brasil: ganho de capital até R\$ 5 milhões.

Tabela 2 – Fonte e elaboração Ipea, 2022.

É muito importante enfatizar que, conquanto o Brasil tenha, em tese, uma carga maior sobre a pessoa jurídica (IRPJ + CSLL = 34% – no caso de empresas sujeitas ao lucro real), tal fato não compensa a desoneração completa concedida pelo sistema brasileiro (Carvalho Júnior, 2022, p. 6)<sup>8</sup>.

Realmente, para atingir a média das economias avançadas da OCDE, com uma tributação marginal global do lucro de 48,5%, o Brasil precisaria instituir uma tributação sobre dividendos de 15%, mantendo a atual alíquota do IRPJ em 34%, ou reduzir o IRPJ para 25% e tributar a distribuição dos citados proventos com uma alíquota ao redor de 25% (Carvalho Júnior, 2022, p. 6).

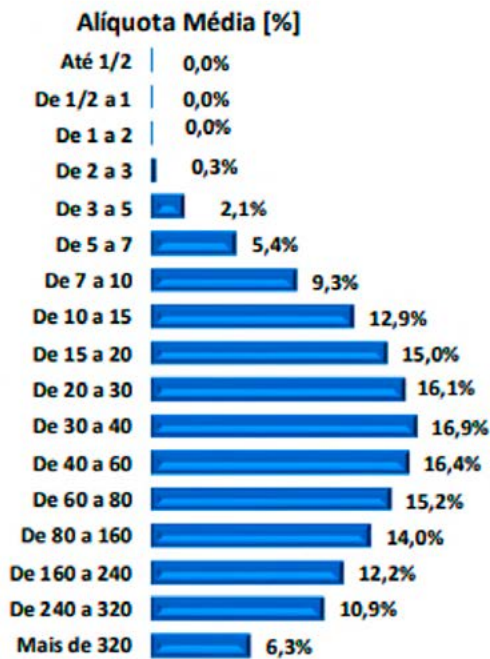
A desoneração total sobre os valores distribuídos aos sócios cria ainda algumas graves distorções comportamentais, estimulando, por exemplo, que indivíduos transformem rendimentos de trabalho (salário) em renda de capital (dividendos), de maneira a buscar uma imposição tributária menos onerosa.

Tal fenômeno (pejotização) impacta substancialmente na arrecadação e na equidade do sistema tributário como um todo, tornando essa exação no Brasil absurdamente regressiva.

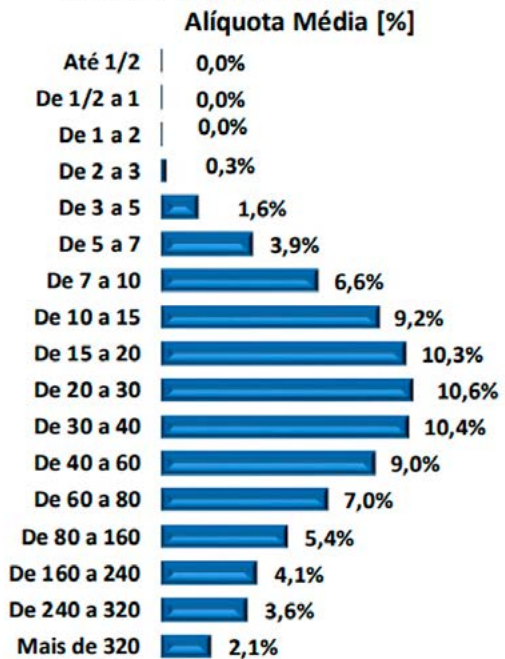
Dados extraídos dos Grandes Números do IRPF evidenciam que, quando são levados em consideração, para efeitos de cálculo da alíquota efetiva, além grandeza tributável, os vencimentos isentos (incluídos, os dividendos), há uma absurda modificação na estrutura do imposto de renda, que se torna exponencialmente mais regressivo.

Nessa linha, gráficos produzidos com base nos Grandes Números do IRPF 2021 (ano calendário 2020 – produzidos e disponibilizados pela RFB), são fotografias do quadro atual desse tributo. Enquanto o gráfico “A-1” aponta a alíquota efetiva média, somando-se aos ganhos tributáveis àqueles sujeitos à taxação exclusiva, o gráfico “A-2” expõe a alíquota média efetiva, reunindo os valores isentos, tributáveis e aqueles sujeitos à tributação exclusiva (RFB, 2021, p. 8 e 9):

**Gráfico “A-1”:** Rendimentos tributáveis + rendimentos sujeitos à tributação exclusiva



**Gráfico “A-2”:** Rendimentos tributáveis + rendimentos sujeitos à tributação exclusiva + rendimentos isentos



Fonte e elaboração RFB, 2021.

Os dois gráficos trazem dados impactantes que comprovam a absurda regressividade do imposto de renda brasileiro. Nos dois casos, percebe-se um aumento da alíquota efetiva até o patamar mensal de 40 salários mínimos nacionais (zona até onde predominam rendas oriundas de trabalho assalariado). A partir de então, subindo-se às faixas mais altas, percebe-se um recuo expressivo nas alíquotas efetivas. Mas não é só! O Gráfico “A-2”, que traz também os vencimentos isentos, indica que os ganhos acima de 320 salários mínimos mensais estão sujeitos, em média, a uma alíquota de 2% de imposto de renda pessoa física.

Deve ser realçado que essa extrema regressividade não é algo episódico ou um evento isolado para o ano calendário

2020. Consulta aos grandes números do IRPF dos últimos anos (entre 2008 e 2022), revela que a regressividade narrada tem sido uma constante durante todos esses anos, com pequenas variações, mas com as mesmas tendências, inclusive, com alíquotas extremamente baixas no topo das rendas (Brasil, 2023).

Provavelmente, essa conjuntura tem relação direta com a exoneração sobre a distribuição de proventos aos sócios. Em primeiro lugar, porque, segundo dados da própria Receita Federal, em torno de 50% dos valores isentos, constantes das declarações referentes ao ano base 2020, estão relacionados ao recebimento de lucros, rendimentos de sócio de microempresa e/ou empresa de pequeno porte optante pelo simples nacional

(Brasil, 2021, p. 26). Em segundo lugar, porque esse benefício fiscal tem levado a um crescimento exponencial no número de contribuintes recebedores de dividendos, assim como na soma total dos recursos distribuídos a esse título nos últimos anos.

Paulo Henrique Pêgas e Leandro Paulsen salientam que, entre 2006 e 2020, enquanto a quantia total declarada aumentou 273%, houve um acréscimo de 280% no número de contribuintes que recebem dividendos e um incremento de 487% no montante total distribuído sob essa rubrica, que saltou de R\$ 83 bilhões em 2006 para R\$ 384 bilhões em 2020 (2023, p. 123)<sup>9</sup>.

Tais dados demonstram que esse incentivo tributário tem produzido resultados totalmente contrários à regra que impõe a progressividade na taxação sobre a renda e veda sua incidência de forma regressiva (art. 153, inciso III, § 2º, inciso I, CF/1988).

Por outro lado, há também evidente colisão com o princípio da progressividade, o qual, como já dito, deve direcionar a atividade legislativa e administrativa para um estado ideal de coisas ligado à justiça distributiva e maior equidade na tributação. Nesse contexto, o princípio mencionado atua de forma definir ou concretizar sobreprincípios ou valores constitucionais, tais como os fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º da CF/1988), suas finalidades e objetivos (art. 3º c/c art. 170 da CF/1988), além de bloquear resultados evidentemente regressivos no campo tributário e exigir um maior ônus argumentativo para justificar mitigações na progressividade da tributação sobre a renda.

É de clareza solar, portanto, que o benefício fiscal concedido sobre a distribuição de dividendos é violador da regra e do prin-

cípio que impõem que a tributação sobre os rendimentos ocorra de forma progressiva.

Inegável, outrossim, que o quadro narrado importa, também, violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988<sup>10</sup>), pois permite que cidadãos com maior capacidade econômica ou financeira paguem menos tributo (ou até mesmo não paguem nada), enquanto cidadãos de menor capacidade econômica ou financeira arquem com ônus mais pesado referente ao IRPF.

Mas existe ainda um outro problema ou violação constitucional: essa desoneração faz com que pessoas com o mesmo nível de remuneração sejam tributadas de forma totalmente distinta (Goto; Pires, 2022, p. 123). Tal situação caracteriza ruptura óbvia com os princípios da generalidade e da universalidade, que impõem que todos aqueles que auferirem renda devem pagar o citado imposto, que deve incidir sobre todos os recursos auferidos, independentemente da sua natureza jurídica ou nome dos valores (Ribeiro, 2013, p. 99).

Uma simulação realizada por Fábio Goto e Manoel Pires apresenta com bastante didática três situações em que a mesma grandeza auferida resulta em carga tributária completamente diferente (2022, p. 123/124). Nessa simulação, os ganhos ou salários de todos os indivíduos são idênticos: dez mil reais por mês.

O servidor público possui carga tributária de 38,1%, enquanto um trabalhador contratado pela CLT possui carga de 42,3%<sup>11</sup>. Já o sócio que presta serviços a partir de uma empresa do lucro presumido possui uma carga tributária de 16,3% dos seus vencimentos, já incluído ISS e PIS/COFINS (2022, p. 123).

|  | Servidor     | CLT          | Lucro presumido |
|--|--------------|--------------|-----------------|
| Salário                                | 10.000       | 10.000       | 10.000          |
| – Contribuição previdenciária          | 3.278        | 2.752        | 0               |
| – Patronal (20%)                       | 2.000        | 2.000        | 0               |
| – Trabalhador (alíquotas progressivas) | 1.278        | 752          | 0               |
| – FGTS (8%)                            | 0            | 800          | 0               |
| – Contribuições sociais (1,5%)         | 0            | 150          | 0               |
| – IR                                   | 527,6        | 527,6        | 480             |
| – CSLL                                 | 0            | 0            | 288             |
| – ISS + PIS/Cofins                     | 0            | 0            | 865             |
| <b>Carga tributária</b>                | <b>3.806</b> | <b>4.230</b> | <b>1.633</b>    |
| – % do salário/faturamento             | 38,1%        | 42,3%        | 16,33%          |

Tabela 3 – Fonte Fábio Goto e Manoel Pires (2022, p. 124).

Segundo os autores, existem três razões principais que explicam essa enorme diferença em favor dos sócios das empresas. A primeira é que, nesse tipo de organização, não há tributação sobre folha porque o funcionário é também sócio da

empresa. A segunda razão é que para as empresas que prestam serviços, o fator de presunção de lucro de 32% do faturamento é baixo<sup>12</sup>, resultando em subtributação. A terceira, e mais importante, razão é que os valores auferidos pelos sócios são distri-



búidos na forma de dividendos, que são isentos de IRPF (Goto; Pires, 2022, p. 124).

**5 O APARTHEID FISCAL BRASILEIRO NA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS RENDAS DO TRABALHO E A NECESSIDADE DE RETIRADA DO MUNDO JURÍDICO DA ISENÇÃO SOBRE DIVIDENDOS**

A palavra “apartheid” tem origem no Africâner e significa separação ou segregação (Ângelis, 2019). A expressão ficou conhecida por representar um regime de segregação racial, com repercussões nas esferas públicas, políticas e jurídicas. Esse regime vigorou na África do Sul entre 1948 e 1994. A ascensão de Nelson Mandela à presidência do país, em 1994, marca formalmente o fim do regime.

A expressão acabou por transcender seu conteúdo político-histórico e tem sido utilizada para fazer menção a situações de grave separação ou discriminação (não exclusivamente racial), de forma a demonstrar o acentuado caráter de segregação de determinadas políticas públicas.

Conforme observa José Casalta Nabais, a proliferação de regimes fiscais diferenciados, especialmente através da concessão de benefícios fiscais, tem servido a construção de um verdadeiro *apartheid fiscal*. Para o citado autor, essa espécie de apartheid segregava informalmente dois tipos de contribuintes: aqueles que pagam os impostos devidos e aqueles que, se valendo de regimes fiscais favorecidos, acabam por pagar menos tributo (2010, p. 509).

O autor chama a atenção para o fato de que, em Portugal, no que tange à tributação sobre a renda, trabalhadores independentes (sem vínculo empregatício ou autônomos) e empresas têm conseguido, através de isenções ou falta de fiscalização, não pagar o imposto devido ou pagar muito menos do que seria devido. Por outro lado, os trabalhadores dependentes/subordinados (com vínculo empregatício) e pensionistas (aposentados), que não têm como se furtar ao pagamento dessa exação sobre seus ganhos, acabam suportando o excesso da carga fiscal que decorre do não pagamento dos tributos por parte dos favorecidos (2010, p. 509/510).

A desoneração total sobre a distribuição de dividendos criou situação similar no Brasil, onde existe um grupo de con-

tribuintes que, em virtude desse benefício fiscal, tem recolhido muito pouco ou nada a título de IRPF, embora efetivamente tenha capacidade contributiva elevada. Por outro lado, contribuintes menos abastados acabam sofrendo com uma carga tributária mais pesada, proporcionalmente aos seus vencimentos (Tavares, 2017, p. 115).

Como visto, com base nas estatísticas da Receita Federal, identificou-se um forte aumento no número de recebedores desses proventos e nos valores distribuídos sob essa rubrica, entre os anos de 2006 e 2020 (Paulsen; Pêgas, 2023, p. 123). Tal fato é um forte indício de uma grande migração de profissionais prestadores de serviço da tributação da pessoa física para a tributação da pessoa jurídica, com a transfiguração da remuneração decorrente do trabalho em renda de capital, de maneira a buscar um menor ônus fiscal.

Esse movimento tem repercutido na organização de empresas constituídas apenas para a busca de uma menor tributação, através do regime do lucro presumido ou mesmo através regime do simples nacional. Na mesma linha, Marcus Vinicius Parente Rebouças sublinha que esse processo tem se traduzido em um enorme contingente de pessoas se declarando proprietários de empresas, que acaba repercutindo na saída dessas pessoas da base do IRPF (2020, p. 45).

Contudo, como em toda espécie de apartheid ou regime de segregação, nem todos os cidadãos conseguem usufruir dos mesmos direitos, no caso, da isenção sobre dividendos. Em regra, as atividades que se beneficiam desse tipo de “planejamento tributário” envolvem profissionais liberais com altos vencimentos, realçando a regressividade IRPF no Brasil e a concentração de riqueza entre os mais abastados.

Fábio Goto e Manoel Pires, com base em dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, que apresenta a distribuição de lucros e dividendos para as pessoas físicas em 2019 por faixa de renda, apontam que esses recursos responderam, no período, por 58,1% dos rendimentos declarados do 0,1% mais rico do país, fato que indica que 58,1% do total auferido pelas pessoas mais ricas não se submeteu à taxação, em razão do incentivo fiscal (2022, p. 125).

Nesse sentido, veja-se a seguinte tabela:

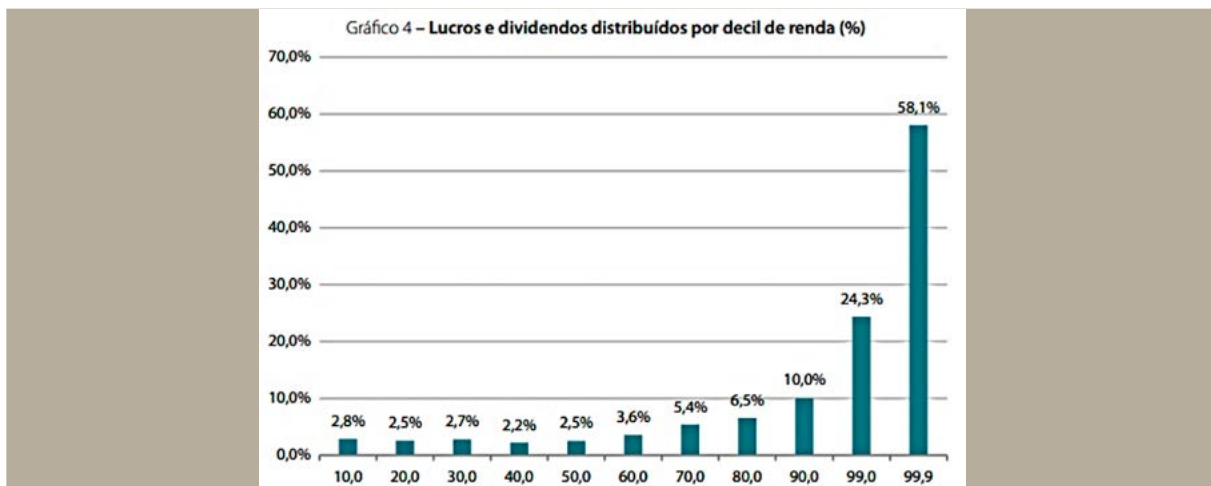


Gráfico 4 – Fonte e elaboração Fábio Goto e Manoel Pires (2022, p. 12)

Esse regime tributário, que favorece os ganhos oriundos de capital, cujo perfil dos detentores se concentra entre os contribuintes com maiores rendas ou patrimônio, gera um cenário paradoxal: apesar de a Constituição Federal prescrever que o IRPF deve ser progressivo, as alíquotas efetivas decrescem à medida que se aumentam os vencimentos ou patrimônio, tendo em vista os benefícios fiscais que favorecem justamente os contribuintes mais abastados (Rebouças, 2020, p. 59).

Além da evidente violação à progressividade e à equidade no plano vertical, também existe uma clara violação à isonomia tributária (proibição de tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram na mesma situação – art. 150, inciso II, CF/1988<sup>13</sup>) e equidade no plano horizontal (art. 145, § 1º, CF/1988), eis que contribuintes que estão no mesmo patamar financeiro ou ostentam a mesma capacidade contributiva acabam sendo tributados de forma diferente em razão da grandeza auferida ser classificada como dividendo ou salário (considerando-se que, como visto, os dividendos são, em sua grande maioria, valores recebidos decorrentes de trabalho e não de capital).

Com base em tudo que foi exposto até agora, não se pode deixar de concordar com as conclusões do relatório Oxfam Brasil, que qualifica o sistema tributário brasileiro como “amigo dos super-ricos”, que reforça desigualdades e aumenta a concentração de riquezas, porque, entre outros motivos, possui a exoneração total de IRPF sobre a distribuição de lucros aos sócios como uma grave distorção na estrutura do desse tributo (2017, p. 44/45).

Leandro Paulsen e Paulo Henrique Pêgas chegam à conclusão semelhante, afirmando que o modelo tributário brasileiro é concentrador de riquezas. Segundo os autores, é razoável afirmar que o sistema tributário nacional colaborou para que os contribuintes mais abastados tenham aumentado, entre 2006 e 2020, sua participação nos ganhos totais auferidos e no patrimônio declarado, de forma a acentuar a enorme desigualdade de renda e patrimônio que tem o país (2023, p. 127).

Vive-se, então, no Brasil, no que tange à tributação sobre os rendimentos da pessoa física, um verdadeiro apartheid fiscal.

Ora, não se pode perder de vista que a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito com fundamentos (art. 1º da CF/1988)<sup>14</sup>, objetivos e finalidades bem definidos (art. 3º c/c art. 170 da CF/1988)<sup>15</sup>, condiciona a legitimidade de todo o sistema tributário ao atingimento desses fundamentos, objetivos e finalidades constitucionais (Greco, 2005, p. 177).

De fato, não se pode admitir a permanência em vigor de um benefício fiscal que produza resultados diametralmente opostos aos mandamentos constitucionais. Ademais, além de contribuir para um agravamento da desigualdade econômica ou social (por potencializar a concentração de riqueza entre os mais ricos), a finalidade ou objetivo que justificou a concessão da isenção sobre lucros e dividendos não se verificou na prática. Realmente, conforme bem pontuado por Marcus Vinicius Parente Rebouças, não há evidências conclusivas empíricas no sentido de que essa desoneração teve êxito na ampliação de investimentos no país ou no incremento da eficiência econômica, sendo possível afirmar, pelo contrário, que o nível de investimento permaneceu estagnado por mais de uma década (2020, p. 58).

Parece que o caso se amolda, então, àquelas situações que justificam a retirada do benefício fiscal do mundo jurídico, em virtude da constatação, de forma irrefutável, de sua ineficiência ou ineficácia para o fim pretendido, bem como por produzir efeitos contrários aos mandamentos constitucionais previstos pelo art. 1º c/c art. 3º, incisos I e III c/c art. 170, caput, e art. 170, inciso VII, da CF/1988).

Nessas situações, não obstante a exoneração possa ter sido concedida (em sua gênese) de forma legítima e constitucional, o transcurso do tempo acabou demonstrando sua ineficiência, ineficácia e a produção de efeitos contrários a princípios, deveres e objetivos previstos pelo Texto Constitucional. Por isso, impõe-se sua retirada do mundo jurídico (pois sua manutenção consagraria verdadeiro privilégio fiscal odioso), seja por intermédio de lei, seja por meio de decisão judicial (Bomfim, 2017., p. 12 e 13)<sup>16</sup>.

Não se pode encerrar este artigo sem alguns comentários sobre a proposta de reforma do imposto de renda encaminhada pelo governo do presidente Bolsonaro ao Congresso Nacional. O Projeto de Lei recebeu o número 2.337/2021, tendo sido acrescido de algumas mudanças em seu texto original, durante a tramitação nas casas legislativas (o projeto está atualmente no Senado Federal).

Embora contenha dispositivos capazes de gerar receita para o governo federal, o projeto fica muito aquém em termos de possibilidade de arrecadação e aumento da equidade. Com efeito, não obstante o retorno da taxa sobre dividendos seja impositiva, a alíquota de 15% e a previsão de exceções, para as quais se mantém (na prática) a isenção atual<sup>17</sup>, esvaziam bastante a possibilidade do projeto de aumentar as receitas tributárias<sup>18</sup> e conferir maior justiça fiscal ao sistema tributário<sup>19</sup>.

Ademais, a brutal redução das alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) previstas no projeto, sob a justificativa de que a distribuição dos lucros passará a ser tributada, é uma medida questionável, que praticamente anula a receita que iria ser gerada com o retorno da tributação sobre esses rendimentos.

Em primeiro lugar, porque já foi visto linhas acima, com base em dados comparativos das principais economias do mundo, que o retorno da tributação sobre os dividendos, com uma eventual alíquota de 15%, somada a taxa sobre o lucro das pessoas jurídicas nos patamares atuais, colocaria o Brasil no mesmo patamar da média das principais economias do mundo, quando se trata da tributação da grandeza auferida (nível corporativo + pessoa física) (Carvalho Júnior, 2022, p. 5/7).

Em segundo lugar, a substancial redução de alíquotas para as pessoas jurídicas não se justifica como benefício fiscal para estímulo econômico, sendo muito provável que produza os mesmos efeitos econômicos e sociais causados pela redução de tributos para pessoas jurídicas implementadas no governo Trump<sup>20</sup>, onde não se verificou crescimento econômico compatível com o gasto tributário envolvido com a medida.

Interessante anotar que a proposta aprovada sofreu críticas e foi objeto de ressalvas por diversos setores e economistas, inclusive por economistas do Centro de Pesquisa em Macroeconomia das desigualdades da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

(FEA/USP), através de nota técnica específica (Nota de Política Econômica n. 15, 2021).

Alertando para a timidez da proposta quanto à alíquota de 15% para taxaço dos dividendos e, por conseguinte, seu potencial baixo efeito distributivo e redutor de desigualdades, os pesquisadores destacaram expressamente que a redução na tributação da pessoa jurídica, aliada à possibilidade de planejamentos tributários, decorrentes dos privilégios e exceções estabelecidas no projeto, pode gerar até mesmo um efeito regressivo, razão pela qual recomendaram mudanças no projeto no âmbito do Senado Federal, entre as quais, por exemplo, a exclusão das isenções acrescentadas pelo relator do projeto e o retorno da alíquota única de 20% sobre a distribuição de lucros aos sócios (Nota de Política Econômica n. 15, 2021, p. 2/16).

## 6 CONCLUSÕES

Ao final desta investigação, é possível apresentar as seguintes conclusões:

(I) Apesar de embrionariamente ter surgido no final do século XVIII, a taxaço sobre a renda ganha corpo e se fortalece entre o final do século XIX e o início do século XX. No Brasil, após sua instituição definitiva em 1922 (Lei n. 4.625/2022), o IRPF se desenvolve com um formato consideravelmente progressivo durante quase todo século XX. A partir de 1988, contudo, nota-se um substancial refluxo do caráter progressivo desse tipo de tributo;

(II) A Constituição Federal de 1988 tornou a progressividade na tributação sobre a renda um mandamento constitucional (art. 153, inciso III, § 2º, inciso I, CF/1988), que tem natureza de regra e princípio. Seu conteúdo de regra obriga o legislador infraconstitucional a instituir um IRPF progressivo. Sua natureza principiológica impõe a busca pela concretização de outros fundamentos e princípios constitucionais (arts. 1º, 3º e 170 da CF/1988), o bloqueio de medidas que contrariem a incidência tributária progressiva, além de impor maior ônus argumentativo para políticas públicas que mitiguem a progressividade dessa espécie tributária;

(III) A Lei n. 9.249/1995 estabeleceu desoneração total sobre a distribuição de lucros e dividendos, incentivo fiscal que tem paralelo em pouquíssimos países do mundo. Estudos da RFB e outros trabalhos demonstram que a tributação dos ganhos da pessoa física se desenvolve de forma progressiva até a faixa de 40 salários mínimos por mês, quando inicia uma trajetória de queda nas alíquotas efetivas, as quais se aproximam de zero para os maiores vencimentos. Tal situação tem relação direta com a isenção total concedida pela Lei n. 9.249/1995;

(IV) Esse cenário de extrema regressividade acarreta evidente violação à *regra* constitucional que impõe progressividade ao IRPF. Além disso, o citado benefício fiscal também colide frontalmente com o *princípio* constitucional da progressividade, tendo em vista dificultar a concretização de relevantes valores, princípios, objetivos e fundamentos constitucionais (art. 1º c/c art. 3º c/c art. 170 da CF/1988). Igualmente não se pode negar que esse quadro provoca violações ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988), pois permite que cidadãos com maior capacidade econômica ou financeira paguem menos tributo (ou até mesmo deixem de pagar), enquanto ci-

dadãos de menor capacidade econômica ou financeira arquem com ônus mais pesado referente ao aludido imposto;

(V) É sintomático constatar um crescimento substancial no número de recebedores de dividendos e no montante total distribuído sob essa rubrica, entre os anos de 2006 e 2020. A imensa maioria dos recebedores desses recursos se concentra entre aqueles contribuintes que recebem os maiores rendimentos ou possuem maior patrimônio, razão pela qual é razoável afirmar que essa desoneração tem contribuído para a construção de um estado de verdadeiro apartheid fiscal, com contribuintes segregados entre aqueles que se submetem à taxaço sobre a renda e aqueles (com maior capacidade econômica) que adotam subterfúgios (como a constituição de uma pessoa jurídica) para pagar menos impostos sobre sua remuneração (ou mesmo nada pagar); e

(VI) Além de violação à progressividade e à equidade no plano vertical, esses fatos também importam em transgressão à isonomia tributária (proibição de tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram na mesma situação – art. 150, inciso II, CF/1988), à equidade no plano horizontal (art. 145, § 1º, CF/1988), bem como contribuem para acirrar a grave condição de desigualdade econômica e social brasileira. A conjuntura atual aponta, então, para uma isenção tributária em evidente descompasso com os fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º) e com os objetivos e finalidades do Estado Democrático de Direito desenhado pelo Constituinte de 1988 (arts. 3º e 170 da CF/1988). Essa ordem de coisas impõe, dessa forma, a imediata retirada do aludido benefício fiscal do mundo jurídico, através da via legislativa ou judicial.

## NOTAS

- 1 Além de sua importância arrecadatória, é indispensável ressaltar a relevância extrafiscal dos impostos sobre a renda durante o século XX. Nessa linha, Thomas Piketty destaca que um dos principais fatores para a redução da desigualdade entre os cidadãos, a partir de 1914 e ao longo de maior parte do século XX, foi a criação de impostos fiscais significativos sobre o capital e seus rendimentos (2014, p. 364).
- 2 "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III – renda e proventos de qualquer natureza; § 2º O imposto previsto no inciso III: I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei."
- 3 Esse também é o entendimento de Klaus Tipke, o qual afirma expressamente que não se deduz da capacidade contributiva que as alíquotas devam variar progressivamente. As alíquotas progressivas, segundo o referido autor, são admissíveis e compatíveis com a capacidade contributiva, mas decorrem do princípio do estado social (2002, p. 35). Tipke chega a afirmar que a progressividade rompe com a igualdade, mas que esse rompimento é justificado pelo princípio do Estado Social, que tem por objetivo, entre outros, a distribuição da renda e do patrimônio (1984, p. 527).
- 4 É relevante sublinhar que o STF, no bojo do RE n. 562.045-RS, sinalizou uma mudança de entendimento quanto à progressividade tributária. Alterando entendimento anterior, que via a distinção entre impostos reais e pessoais como requisito fundamental para autorizar a incidência tributária progressiva, o aludido Tribunal passou a enxergar a progressividade como ferramenta capaz de concretizar a capacidade contributiva, autorizando, dessa forma, a incidência de alíquotas progressivas no ITCMD, muito embora a Constituição não tenha previsto a incidência progressiva para esse tributo.
- 5 No âmbito do exame do tema no Brasil, o estudo de Humberto Ávila tem inegável substância, sendo de leitura obrigatória (Teoria do Princípios, 14ª ed., 2013).
- 6 "Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
 I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;  
 III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:  
 VII – redução das desigualdades regionais e sociais;"
- 7 "Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do IRPF do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior."
  - 8 Não se pode desconsiderar, outrossim, que a carga tributária efetiva das corporações (IRPJ) acaba sendo, em regra, menor, como bem salienta Bráulio Borges. Em primeiro lugar, porque no Brasil existem diversas espécies de deduções legais maiores que em outros países, como por exemplo, ágio em aquisições e juros sobre capital próprio. Em segundo lugar, porque a maior parte das empresas brasileiras não está no regime de tributação do lucro real, mas sim em regimes especiais que diminuem bastante a carga efetiva, tais como lucro presumido e simples/microempreendedor individual (MEI) (Borges, 2022, p. 103). A OCDE estima que a carga tributária corporativa no Brasil varie entre 21% e 27%, a depender do cenário macroeconômico utilizado (Borges, 2022, p. 103/108).
  - 9 Na verdade, a esse número devem ser acrescidos aqueles recebidos a título de rendimentos de sócios de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo simples nacional, com exceção de pró-labore. Nesse cenário, segundo dados da RFB, a soma total de isenções dessas espécies, para o ano de 2020, gira em torno de R\$ 513 bilhões (2021, p. 26 de 29).
  - 10 "Art. 145. 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."
  - 11 A diferença de taxação entre um servidor público e um trabalhador da iniciativa privada pode ser explicada pelas distintas formas de incidência previdenciária, já que, no caso dos servidores, a última reforma introduziu alíquotas progressivas em comparação com as alíquotas flat do setor privado. Além disso, deve ser citado o fato que o setor privado possui encargos que não existem no setor público, como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e contribuições sociais (Goto; Pires, 2022, p. 123).
  - 12 Gobetti e Orair destacam que, no setor de serviços, a tributação total das empresas varia de 16,33% a 19,53% do faturamento se a pessoa jurídica estiver inserida no regime do lucro presumido ou 4,5% a 16,58% se estiver enquadrada no regime do simples. Isso gera vantagens para a pessoa física constituir uma pessoa jurídica prestadora de serviços e não ser tributada em 27,5% no IRPF (2017b, p. 166).
  - 13 "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;"
  - 14 "Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:  
 II – a cidadania;  
 III – a dignidade da pessoa humana;  
 IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;"
  - 15 "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
 I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;  
 II – garantir o desenvolvimento nacional;  
 III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;  
 IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.  
 Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:  
 VII – redução das desigualdades regionais e sociais;"
  - 16 Segundo Ricardo Lobo Torres, privilégio fiscal odioso é a autorização, des-tituída de razoabilidade, para pagar tributo menor ou não pagar tributo (através de benefícios ou incentivos tributários) ou obter subvenções ou subsídios (benefícios e incentivos financeiros e creditícios), sem amparo nos princípios da segurança, justiça ou liberdade (2005b, p. 355/357). Nos casos de privilégios fiscais odiosos, o aludido autor energe plena possibilidade de seu controle (e retirada do mundo jurídico) pelo judiciário, através da via da ação direta de inconstitucionalidade (art. 103 da CF/1988) ou através de controle incidental (2005b, p. 386/387).
  - 17 Conforme consta da Nota de Política Econômica n. 15 (Universidade de São Paulo), o projeto inicial continha previsão de uma alíquota única de 20%, com limite de isenção de R\$ 20 mil para micro e pequenas empresas. O relator, contudo, diminuiu a alíquota para 15% e concedeu desoneração integral para acionistas ou proprietários de empresas do simples e isenção para empresas do lucro presumido com faturamento de até R\$ 4,8 milhões ao ano (2021, p. 3/4).
  - 18 Fábio Goto e Manoel Pires estimam ser possível arrecadar somente com o retorno da tributação sobre esses rendimentos (com alíquota linear de 20% e sem a dedução de R\$ 20 mil para micro e pequenas empresas), algo entre R\$ 50 e R\$ 70 bilhões por ano de IRPF (2022, p. 130/131).
  - 19 Alguns estudos, que têm simulado o retorno dessa imposição tributária com a ampliação de gastos sociais utilizando-se o incremento de receitas decorrentes do fim incentivo tributário, revelam uma melhora significativo no índice GINI e na renda dos 50% mais pobres (Fernandes; Campolina; Silveira, 2017, p. 321/326).
  - 20 Conforme advertem Palma Joy Strand e Nicholas Mirkay, estudos recentes dão conta que o corte de tributos para corporações nos Estados Unidos, durante a reforma operada pelo governo Trump (TAX CUTS AND JOBS ACT), produziu pouco crescimento econômico, importando, na verdade, em benefícios para os mais ricos e manutenção do cenário de grande desigualdade social e econômica (Strand; Mirkay, 2020).

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

ÂNGELIS, Rebeca. Você sabe o que foi o Apartheid? *Leialá*, [Belém], 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.unama.br/noticias/voce-sabe-o-que-foi-o-apartheid>. Acesso em: 17 ago. 2023.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

AVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo poder judiciário. *Revista Direito Tributário Atual*, IBDT, São Paulo, n. 37, p. 221-237, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/340/691>. Acesso em: 17 ago. 2023.

BORGES, Bráulio. Estimativas de alíquotas efetivas da tributação direta. In: PIRES, Manoel (org.); BORGES, Bráulio et al. *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022. Disponível em: [https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro\\_progressividade\\_tributaria\\_e\\_crescimento\\_economico1.pdf](https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro_progressividade_tributaria_e_crescimento_economico1.pdf). Acesso em: 17 ago. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 17 ago. 2023.

BRASIL. *Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Brasília, DF: Presidência da República, [1995]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm). Acesso em: 17 ago. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Grandes números do imposto de renda pessoa física 2020-2021. Brasília, DF: Receita Federal, set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/grandes-numeros-do-IRPF-2008-a-2022/gn-irpf-2021-2020.xlsx/view>. Acesso em: 17 ago. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Grandes números do imposto de renda pessoa física 2008-2022. Brasília, DF: Receita Federal, ago. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/grandes-numeros-do-IRPF-2008-a-2022>. Acesso em: 17 ago. 2023.



BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Brasília, DF: IPEA, 2022. (Nota técnica, n. 54). Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231>. Acesso em: 17 ago. 2023.

CASTRO, Fábio Ávila de. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. 2020. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2020. Disponível em: <http://icts.unb.br/jspui/handle/10482/40312>. Acesso em: 17 ago. 2023.

COLARES, Laís Gramacho. *Progressividade, redução da desigualdade e federação: caminhos para uma reforma tributária*. São Paulo: Dialética, 2023.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução, Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Impacto distributivo do imposto de renda no Brasil. In: AFONSO, José Roberto et al. (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2017.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump)*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: O que fazer? In: AFONSO, José Roberto et al. (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2017a.

GOBETTI, Sérgio Wulff; RODRIGO OCTÁVIO ORAIR. Tributação e desigualdade de renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. In: AFONSO, José Roberto et al. (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2017b.

GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. A proposta de reforma do imposto de renda: diagnóstico e análise. In: PIRES, Manoel (org.); BORGES, Bráulio et al. *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022. Disponível em: [https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro\\_progressividade\\_tributaria\\_e\\_crescimento\\_economico1.pdf](https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro_progressividade_tributaria_e_crescimento_economico1.pdf). Acesso em: 17 ago. 2023.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens: histórias tributárias do segundo milênio*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

LAVEZ, Raphael Asséf. *Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020. (Série Doutrinária Tributária, 29).

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

ORAIR, Rodrigo. Imposto sobre a renda corporativa: tendências internacionais e análise comparada do modelo brasileiro. In: PIRES, Manoel (org.); BORGES, Bráulio et al. *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022. Disponível em: [https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro\\_progressividade\\_tributaria\\_e\\_crescimento\\_economico1.pdf](https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro_progressividade_tributaria_e_crescimento_economico1.pdf). Acesso em: 17 ago. 2023.

OXFAM (Brasil). *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. OXFAM Brasil, São Paulo, 29 set. 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/publicacao/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/>. Acesso em: 17 ago. 2023.

PAULSEN, Leandro; PÊGAS, Paulo Henrique. Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*: RTrib, São Paulo, v. 154, n. 30, p. 99-134, maio 2023. Disponível em: <https://trib.abdt.org.br/index.php/rtf/issue/view/rttrib-154-30>. Acesso em: 17 ago. 2023.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e desigualdade econômica: elementos de tributação redistributiva para o Brasil do séc. XXI*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. v. II.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói, RJ: Ímpetus, 2013.

STRAND, Palma Joy; MIRKAY, Nicholas A. Racialized tax inequity: weath, racism, and The U.S. system of taxation. *Northwestern Journal of Law and Social Policy*, Chicago, IL, v. 15, n. 3, p. 265-304, 2020.

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *Desigualdades sociais patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão. *Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a. v. II: Valores e princípios constitucionais tributários.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b. v. III – Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades; BOTTEGA, Ana; CARDOMINGO, Matias; CARVALHO, Laura; FERNANDES, Rodrigo Cardoso; ORAIR, Rodrigo; RIBAS, Theo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *A proposta de reforma tributária para o imposto de renda de pessoa física e seus efeitos na desigualdade*. Made, Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades: São Paulo, 2021. (Nota de Política Econômica; n. 15). Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/a-proposta-de-reforma-tributaria-para-o-imposto-de-renda-da-pessoa-fisica-e-seus-efeitos-na-desigualdade/>. Acesso em: 17 ago. 2023.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

Artigo recebido em 12/9/2023.

Artigo aprovado em 29/5/2024.

---

**Gilson Pacheco Bomfim** é Procurador da Fazenda Nacional. Mestre e Doutorando em Finanças Públicas pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).