

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO DO BRASIL – EDIRB
MESTRADO PROFISSIONAL INTERDISCIPLINAR EM DIREITO, JUSTIÇA E
DESENVOLVIMENTO

FREDERICO POMPEO MARUCCI PARREIRA

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS E DIVIDENDOS FACE AO DIREITO
FUNDAMENTAL À TRIBUTAÇÃO JUSTA**

SÃO PAULO

2023

FREDERICO POMPEO MARUCCI PARREIRA

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS E DIVIDENDOS FACE AO DIREITO
FUNDAMENTAL À TRIBUTAÇÃO JUSTA**

Dissertação de mestrado, desenvolvida sob a orientação da professora Beatriz Kira, apresentada para obtenção de aprovação no mestrado profissional do IDP SP

SÃO PAULO

2023

FREDERICO POMPEO MARUCCI PARREIRA

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS E DIVIDENDOS FACE AO DIREITO
FUNDAMENTAL À TRIBUTAÇÃO JUSTA**

Apresentação de dissertação de mestrado junto
ao Programa de Pós-Graduação stricto sensu
em Direito do IDP SP, como requisito para
obtenção do título de mestre

4 de dezembro de 2023

BANCA EXAMINADORA

Prof. Orientadora – Beatriz Kira

Prof. Avaliador 1 – Rafael Silveira e Silva

Prof. Avaliador 2 – Pedro Júlio Sales D’Araújo

Parreira, Frederico Pompeo Marucci

Imposto de renda sobre lucros e dividendos face ao direito fundamental à tributação justa; Frederico Pompeo Marucci Parreira; orientador Beatriz Kira – São Paulo, 2023.

149.

Dissertação de mestrado – IDP SP (Instituto Brasileiro de Desenvolvimento e Pesquisa), 2023.

1. Direito tributário. 2. Imposto de renda. 3. Isenção. 4. Lucros e dividendos. 5. Princípios da isonomia e progressividade
Orientador – Kira, Beatriz.

RESUMO

A presente dissertação tem como objeto de análise a isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, prevista no artigo 10 da lei 9.249/1995 e sua compatibilidade com a Constituição Federal de 1988, especialmente com os princípios da isonomia e progressividade. Argumenta-se que o ordenamento jurídico brasileiro não tem obedecido aos fins para os quais foi proposto, sendo marcado pela predominância da tributação indireta sobre o consumo, onerando pesadamente os contribuintes mais pobres e não taxando altas rendas e patrimônio. Tal cenário é preocupante, considerando que as desigualdades sociais são elevadas no Brasil. A pesquisa sustenta a tese de que a tributação deveria atuar para debelar tal situação, cumprindo os objetivos fundamentais da República, tais como construir uma sociedade livre, justa e solidária, reduzir as desigualdades sociais e promover o bem de todos. Um ponto central argumentado é que há uma estreita relação entre tributação, Estado e democracia que deve ser averiguada e cultivada. Justiça tributária implica tratamento equânime, proteção ao mínimo existencial e não regressividade da incidência. Para se alcançar este desiderato, defende-se que o imposto de renda é um dos tributos mais indicados. Na quase totalidade dos países da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) a incidência dos impostos ocorre de maneira mais pronunciada nos altos rendimentos e patrimônio, e menos sobre o consumo, não havendo a isenção de que trata o artigo 10 em exame. No Brasil, a tributação tem sido branda sobre os rendimentos do capital, representados precipuamente pelos lucros e dividendos. Diante disso, a pesquisa propõe uma modificação da legislação, inclusive considerando o panorama internacional. Portanto, são necessárias medidas para reorganizar o sistema brasileiro com o imprescindível reforço da progressividade.

Palavras-chave: Direito tributário; Imposto de renda; Isenção; Lucros e dividendos; Princípio da isonomia; Progressividade do imposto.

ABSTRACT

This dissertation analyzes the income tax exemption on the distribution of profits and dividends, present in article 10 of Law 9.249/1995 and its compatibility with the Federal Constitution, especially with the principles of isonomy and progressivity. The legal system is not obeying its main purposes and currently is marked by the predominance of indirect taxation on consumption, heavily burdening the poorest taxpayers and not taxing high incomes and assets. This scenario is not auspicious, considering that social inequalities are high in Brazil. Taxation should act to combat this situation, fulfilling the fundamental objectives of the Republic, such as building a free, fair and supportive society, reducing social inequalities and promoting the good of all. There is a close relationship between taxation, the State and democracy that must be investigated and cultivated. Tax justice implies equitable treatment, protection to the existential minimum and non-regressive incidence. To achieve this goal, income tax is one of the most recommended taxes. In almost all OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) countries, the incidence of taxes is more pronounced on high income and wealth, and less on consumption, with no exemption like the one studied in article 10 of Law 9.249/1995. In Brazil, taxation has been lenient on capital income, mainly represented by profits and dividends. So, a modification of the legislation is proposed, also considering the international scenario. Therefore, measures are necessary to reorganize the Brazilian tax system with the essential reinforcement of progressiveness.

Keywords: Tax law; Income tax; Tax exemption; Profits and dividends; Principle of equality; Personal income tax; Tax progressivity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
Delimitação do tema, hipótese de pesquisa e justificativas.....	10
Metodologia e marco teórico.....	11
Roteiro da dissertação.....	14
CAPÍTULO I – MARCO TEÓRICO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	16
1.1 Marco teórico – tese de José Casalta Nabais	16
1.1.1 O dever de pagar tributos na jurisprudência brasileira.....	22
1.2 Dos princípios constitucionais e direitos fundamentais.....	24
1.2.1. O Estado fiscal na Constituição de 1988.....	27
1.3 Dos princípios constitucionais propriamente ditos.....	29
1.3.1 Princípio da igualdade.....	29
<i>1.3.1.1 Justiça comutativa e justiça distributiva.....</i>	<i>32</i>
1.3.2 Princípio da capacidade contributiva.....	34
<i>1.3.2.1 Capacidade econômica versus capacidade contributiva.....</i>	<i>38</i>
1.3.3 Princípio da generalidade.....	40
1.3.4 Princípio da universalidade.....	41
1.3.5 Princípio da progressividade.....	43
<i>1.3.5.1 Progressividade – regra ou princípio.....</i>	<i>46</i>
<i>1.3.5.2 Teoria do benefício, do sacrifício e da capacidade contributiva....</i>	<i>48</i>
<i>1.3.5.3 Progressividade na ótica de Thomas Piketty.....</i>	<i>50</i>
<i>1.3.5.4 Progressividade e os gastos públicos.....</i>	<i>55</i>
1.3.6 Princípio da vedação de confisco.....	59
CAPÍTULO II – DESIGUALDADES E MODELO DE TRIBUTAÇÃO ATUAL NO BRASIL.....	62
2.1 Desigualdades no mundo e na América Latina.....	62
2.2 Grandes desigualdades de renda e riqueza no Brasil.....	67
2.3 Histórico da tributação no Brasil.....	75

2.4 Da regressividade do sistema tributário.....	78
2.5 Tributo fiscal ou extrafiscal, imposto real ou pessoal, imposto direto ou indireto.....	82
2.6 Do imposto de renda.....	84
2.7 Do conceito de renda.....	88
2.8 Isenção tributária.....	93
CAPÍTULO III – REGRA BRASILEIRA SOBRE TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS E JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.....	98
3.1 Objeções às mudanças que estão sendo propostas na taxação dos dividendos.....	102
3.2 Motivos para alterar a atual sistemática de cobrança de impostos sobre lucros e dividendos.....	111
CAPÍTULO IV – PROPOSTAS DE MUDANÇAS NA REGRA ATUAL.....	121
4.1 Reforma tributária geral.....	121
4.2 Reforma na regra dos dividendos.....	126
4.3 Os desafios de uma reforma da tributação diante da concorrência internacional.....	128
4.4 Sugestões de alteração na regra dos dividendos.....	132
CONCLUSÃO.....	141
BIBLIOGRAFIA.....	146

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa analisa o sistema tributário brasileiro, mais especificamente a tributação da renda, visando encontrar maneiras de tornar esse sistema mais congruente com os princípios constitucionais, especialmente no que se refere à isonomia e à redução das desigualdades.

O Brasil está entre as dez maiores economias do mundo, mas também ocupa as primeiras posições em termos de iniquidades, padecendo de inúmeras chagas sociais, como fome, falta de educação e saúde de qualidades.¹ Diante deste quadro, é impropelável que o país, além de potência econômica, seja mais justo e sustentável.

As comunidades humanas inventam regras e instituições para distribuir as riquezas e os poderes. E isto sempre decorre de escolhas políticas. Em tese, o Estado de Direito deveria proteger o mais fraco diante do mais forte.²

O capitalismo, adotado pelas democracias liberais, é o melhor sistema de produção econômica. Entretanto, é sabido que ele gera muitas instabilidades e distribuição falha de riquezas. Nesse sentido, a regulação estatal desempenha um papel crucial, auxiliando no funcionamento da economia e na distribuição de bens. Neste contexto, um sistema tributário bem desenhado pode não apenas assegurar eficiência econômica, mas também contribuir para reduzir desigualdades.³

¹ COUTINHO, Diogo Rosenthal. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013, Edição do Kindle. Posição 1192. Nas posições 1192, 1215, 1224, COUTINHO traz dados e explicações pormenorizadas da desigualdade brasileira: “Segundo um estudo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) divulgado em 2008, 61,4 milhões de brasileiros foram considerados pobres – isso corresponde a cerca de 36% da população. A região Nordeste ainda é a mais pobre do país, com 76,8% dos municípios com níveis de pobreza afetando pelo menos metade de suas populações. É fundamental compreender, porém, que a pobreza brasileira não é, como em vários outros países, resultado da escassez de recursos, seja relativa, seja absoluta. O Brasil é um país rico com muitos pobres. A explicação para a pobreza brasileira está diretamente relacionada aos inaceitáveis níveis de desigualdade que o país ostenta. De fato, o Brasil é um dos países que pertencem ao grupo dos 10% mais desiguais no mundo: a renda apropriada pelo 1% mais rico da população é igual à renda apropriada pelos 50% mais pobres (IPEA, 2006:8) e enquanto a renda média dos 20% mais ricos é 25 vezes maior do que a dos 20% mais pobres, tanto na Holanda como na Índia essa razão não ultrapassa 5.”

² PIKETTY, Thomas. **Uma breve história da igualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2021, Edição do Kindle. p.20.

³ STIGLITZ, Joseph. **The Great Divide**. Penguin Books Ltd. Edição do Kindle. 2015, p. 61 e127.

Contudo, a realidade atual do ordenamento jurídico brasileiro e do direito tributário faz justamente o contrário disto.

Outras democracias liberais, que também adotam um sistema de produção capitalista, fornecem exemplos de desenhos alternativos de tributação, que privilegiam a isonomia, por meio de escolhas políticas e de organização institucional. Na Suécia, por exemplo, a partir de 1920, começou-se a impor aos mais abastados o pagamento de impostos progressivos, a fim de financiar serviços públicos que permitissem um acesso relativamente igualitário à saúde e à educação. O caso sueco demonstra que não há nenhum povo que, por natureza, tende à igualdade ou à desigualdade, sendo, na verdade, uma questão de política, de escolhas, dependendo das instituições e das regras que cada comunidade cria para si.⁴

No transcorrer da história, observa-se um movimento contínuo, embora não linear, para implementar mais isonomia social, econômica e política. As revoltas e as revoluções, as lutas sociais e as crises de todas as naturezas contribuíram para este processo, pelo menos, desde o fim do século XVIII. Estudar estes processos históricos permite compreender melhor os sistemas jurídicos, sociais, tributários, educacionais e eleitorais que viabilizaram uma igualdade mais palpável.⁵

A tributação desempenha papel fundamental na distribuição de riquezas. Conforme as pesquisas de Thomas Piketty, a queda da desigualdade no mundo ocidental, no século XX, tem como uma das principais justificativas o surgimento do Estado social e do imposto progressivo sobre a renda e a herança, que propiciou a redução, de maneira substancial, da concentração das riquezas e do poder político, favorecendo uma maior prosperidade geral na sociedade.⁶

⁴ PIKETTY, Thomas. **Uma breve história da igualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2021, Edição do Kindle. p. 122 e 123.

⁵ PIKETTY, Thomas. **Uma breve história da igualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2021, Edição do Kindle. p.12 e 13.

⁶ PIKETTY, Thomas. **Uma breve história da igualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2021, Edição do Kindle. p.136. Nas palavras de Piketty nas páginas 137 e 138: “Entre 1914 e 1980, o peso do Estado tributário e social teve uma expansão sem precedentes em todos os países ocidentais. Entre 1914 e 1980, esse peso vai triplicar nos Estados Unidos e mais que quadruplicar na Europa. No Reino Unido, na Alemanha, na França e na Suécia, as receitas tributárias se situam, desde os anos 1980-1990, entre 40% e 50% da renda nacional. Com efeito, as novas receitas permitiram financiar despesas que se confirmaram indispensáveis não apenas para reduzir as desigualdades, mas igualmente para encorajar o crescimento — em especial com um investimento massivo e relativamente igualitário na educação e na saúde.”

No Brasil, de acordo com a Constituição Federal de 1988, no artigo 145, §1º, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados consoante a capacidade econômica do contribuinte. A capacidade contributiva decorre do próprio princípio da igualdade, que está previsto no artigo 5º da Constituição de 1988. A igualdade formal é aquela perante a lei, devendo existir também igualdade material, de modo que todos tenham acesso efetivo a direitos. Em matéria tributária, a igualdade encontra inclusive previsão específica no artigo 150, II, da Constituição Federal, de modo que o legislador não pode estipular tratamentos discriminatórios, salvo se tiverem evidente fundamento constitucional.⁷

Por sua vez, o artigo 153, §2º, I, da Constituição preconiza a progressividade do imposto de renda, sendo que, até o presente momento, a maior alíquota aplicada ao IRPF (imposto de renda pessoa física) é baixa (de apenas 27,5%), se comparado com países europeus, nos quais ela alcança até 50%.⁸

Tais dispositivos constitucionais destacam a possibilidade de mitigar iniquidades sociais através da tributação, por meio da progressividade, pela qual aplicam-se alíquotas e bases de cálculo variáveis, conforme os rendimentos das pessoas.⁹

No entanto, a atual carga tributária brasileira pesa de maneira mais pronunciada sobre os mais pobres, já que incide a maior parte sobre o consumo e não sobre a renda ou propriedade. Portanto, o ordenamento atual não cumpre os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da progressividade e da igualdade. Nos países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ao contrário do Brasil, a principal fonte de tributação é a renda pessoal e o patrimônio. Nessas nações, o imposto sobre herança costuma ser bem elevado.¹⁰

⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, 13. ed, p. 140.

⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda – princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 240-241.

⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda – princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 253.

¹⁰ OLIVEIRA, Antonio Furtado de. **A progressividade do imposto de renda – um instrumento de redistribuição de rendas e redução das desigualdades sociais**. São Paulo: Editora Dialética, 2020. Edição do Kindle. posição 1193.

Nesse contexto, a presente pesquisa visa examinar o imposto de renda da pessoa física no Brasil, explorando a hipótese de que o desenho atual desse tributo não tem respeitado adequadamente o disposto no artigo 145, § 1, artigo 3º, artigo 1º, inciso III e artigo 170, inciso VII, do texto constitucional.¹¹

Delimitação do tema, hipótese de pesquisa e justificativas

No Brasil, a Lei 9.249/1995 entrou em vigor em 1 de janeiro de 1996 e fixa uma isenção abrangente sobre os lucros distribuídos por pessoas jurídicas aos sócios. Trata-se de uma regra não adotada pelos países da OCDE, salvo a Estônia. Desta forma, qualquer lucro gerado por uma firma pode ser aquinhoadado ao sócio, sem imposto de renda adicional, até mesmo para o não residente no território brasileiro. A norma do artigo 10 gera a sensação de um certo “privilégio fiscal” aos acionistas, que são isentos, enquanto a maioria dos trabalhadores comuns é tributada em até 27,5% ao receber o salário.¹²

A dissertação se dedicará a examinar se a isenção do artigo 10 da Lei 9.249 é condizente com o sistema constitucional em vigor, especialmente com o princípio da isonomia, considerando que o imposto de renda deve ser informado pela capacidade contributiva e pela progressividade, conforme a redação dos artigos 145 e 153 da Constituição de 1988. Uma premissa da pesquisa é que o Brasil, como uma das nações mais desiguais do mundo, não pode se abster de debater a taxaço da renda. Outrossim, com base no artigo 3º da Constituição Federal, o Direito Tributário deve atender aos valores fundamentais da justiça social.

No entender de Sérgio Gobetti, a regra do artigo 10 está distorcendo o IRPF (imposto de renda sobre pessoa física), não se justificando mais pelo argumento de incentivar investimentos. Por causa dela, nota-se também uma erosão da base tributária do IRPF, já que os rendimentos obtidos pela prestação de serviços de natureza

¹¹ O art. 145, § 1º, da Constituição Federal, dispõe que: § 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.

¹² BOTELHO, Cristiane Miranda. **O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas – tributação dos lucros e dividendos e transferências fiscais**. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020. p.231.

personalíssima são submetidos apenas ao IRPJ (imposto de renda pessoa jurídica). Trata-se do fenômeno da “pejotização”, pelo qual converte-se renda do trabalho em renda corporativa, tão-somente com o intuito de não pagar impostos.¹³

No direito brasileiro, o legislador não goza de liberdade plena para estabelecer isenções. Deve fazê-lo respeitando os princípios constitucionais e a referida norma isentiva parece configurar uma inversão da lógica da capacidade contributiva, ao conferir tratamento privilegiado àqueles que detêm uma maior capacidade econômica. Como a presente dissertação examinará, já há projetos de lei em tramitação no Legislativo para reformar a regra atual.

É plausível questionar se a isenção em exame possui fundamentos extrafiscais, que estejam em conformidade com a Constituição. A própria exposição de motivos da Lei 9.249 de 1995 exprime o propósito de induzir o investimento nas atividades produtivas, o que atenderia o artigo 3º, II, da Constituição Federal, que apresenta, como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, “garantir o desenvolvimento nacional”. No entanto, tal justificativa deve ser ponderada em relação a outros objetivos de política pública e princípios constitucionais afetados.

Metodologia e marco teórico

Além da Constituição Federal, são estudados autores da área jurídica e obras de economistas, que explanam o perfil da tributação e da desigualdade no Brasil e no mundo, explorando temas como justiça fiscal, equidade e progressividade. As análises histórico-econômicas servem como elementos complementares, sendo o trabalho essencialmente jurídico.

Tangencia-se, ainda que de maneira auxiliar, a questão da justiça fiscal e o uso da tributação para um melhor crescimento e desenvolvimento econômicos, com distribuição

¹³ GOBETTI, Sérgio Wulff. Novas tendências para uma boa reforma da tributação da renda. *In*: PIRES, Manoel (Org. et al.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 37.

de renda. É feita uma revisão bibliográfica de doutrina especializada, artigos científicos e jurisprudência dos tribunais brasileiros para análise da presente questão.

O referencial teórico adotado é o professor de Coimbra José Casalta Nabais. Em especial, a tese desenvolvida no seu livro “O dever fundamental de pagar impostos - contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo”, na qual o autor apresenta a tese de que pagar impostos é um dever fundamental dos cidadãos. Nabais inicia seu livro, lembrando que hoje em dia os deveres fundamentais têm sido escanteados devido à importância conferida apenas aos direitos fundamentais. Este é um fenômeno observado após a Segunda Guerra Mundial, em reação aos regimes totalitários que levaram a esta guerra. Os constituintes passaram a se preocupar muito mais com o rol de direitos fundamentais e limites aos poderes do Estado.¹⁴

Na teoria de Nabais, os deveres fundamentais são conectados diretamente aos valores comunitários, tendo por destinatários os nacionais, os estrangeiros e também os apátridas que residam ou se encontrem em território nacional, assim como as pessoas jurídicas.¹⁵

Os deveres fundamentais estão relacionados à igual repartição dos encargos comunitários, resultantes da existência do Estado. E, no tocante ao específico dever de pagar impostos, este nada mais é do que um pressuposto necessário da garantia do direito de propriedade.¹⁶

¹⁴ FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o dever fundamental de pagar impostos no sistema tributário brasileiro? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Org. et al.). **O dever fundamental de pagar impostos – o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2022, p.42.

¹⁵ FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o dever fundamental de pagar impostos no sistema tributário brasileiro? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Org. et al.). **O dever fundamental de pagar impostos – o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2022, p.44.

¹⁶ FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o dever fundamental de pagar impostos no sistema tributário brasileiro? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Org. et al.). **O dever fundamental de pagar impostos – o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2022, p.45.

Para Nabais, o imposto não é um mero poder para o Estado, nem simplesmente um mero sacrifício para os cidadãos. Ele é “o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada.”¹⁷

No contexto brasileiro, o dever de pagar impostos também deve ser considerado um dever fundamental daqueles que detêm capacidade contributiva. Nesta ótica, o tributo não é uma penalidade, nem invasão da propriedade privada, mas sim dever de cidadania.

A tese de Nabais passou a fazer parte do discurso jurídico-tributário no Brasil. O termo “dever fundamental de pagar tributos” tem sido empregado pelo Supremo Tribunal Federal, como argumento para decidir litígios tributários.¹⁸

O segundo referencial teórico é o economista francês Thomas Piketty, que escreveu vários livros, alertando que o mundo está regredindo para uma era de “capitalismo patrimonial”, na qual enormes desigualdades de riqueza são mantidas e nutridas pelos governos. Em suas obras, ele demonstra que a desigualdade é ideológica, política e não econômica ou tecnológica, muito menos natural. Ela é permitida pelo sistema legal, fiscal e político das várias nações. Para combater este fenômeno, Piketty propõe a adoção de regimes de tributação progressivos e o aumento dos impostos sobre herança. Todos os dados colhidos por este autor sugerem que as altas taxas dos impostos, no século XX, foram eficientes, permitindo reduzir de maneira expressiva as disparidades de renda, melhorando a situação das classes médias e populares, desenvolvendo o Estado social e propiciando um melhor desempenho econômico.¹⁹

Por outras palavras, o Estado social e o imposto progressivo constituem ferramentas poderosas que permitem transformar o capitalismo para melhor. Hoje em dia, com o contínuo desaparecimento da progressividade real, os mais ricos pagam menos tributos que as classes médias e populares. Isto afeta até mesmo a legitimidade do ordenamento jurídico e o funcionamento das democracias.²⁰ Nesse contexto, a obra de

¹⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015. p.185.

¹⁸ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O dever fundamental de pagar tributos na Constituição de 1988. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Org. et al.). **O dever fundamental de pagar impostos – o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2022, p.164.

¹⁹ PIKETTY, Thomas. **Uma breve história da igualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2021, Edição do Kindle. p.155.

²⁰ PIKETTY, Thomas. **Uma breve história da igualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2021, Edição do Kindle. p.152 e 166. Nas páginas 167 e 168, Piketty expõe os seguintes dados para corroborar tal afirmativa:

Piketty serve como referência para a presente pesquisa, destacando a natureza política da tributação e sua relação intrínseca com a desigualdade: a tributação pode ser utilizada tanto para manter privilégios, quanto para transformar a realidade social.

Com base nesse arcabouço teórico, o presente estudo explora os fundamentos constitucionais no Brasil referentes ao dever de pagar impostos e os limites estabelecidos pela própria Constituição ao poder de tributar.

Roteiro da dissertação

O trabalho foi desenvolvido da seguinte forma: no capítulo I, examinar-se-á o marco teórico, que é a tese de José Casalta Nabais e sua aplicação ao sistema tributário brasileiro. Pretende-se tratar da importância da tributação no Estado Democrático de Direito. Também serão analisados os princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva, generalidade, universalidade, progressividade e vedação de confisco. Em matéria de impostos, sempre há um embate entre eficiência e equidade na tributação. Por isso, no primeiro capítulo da dissertação serão analisados os paradigmas do Estado Democrático de Direito, previstos na Constituição de 1988.

No capítulo II, são estudadas as desigualdades no mundo, na América Latina e no Brasil; o histórico da tributação no país; a regressividade do sistema tributário; a definição de tributo fiscal ou extrafiscal, imposto real ou pessoal, direto ou indireto; a análise do imposto de renda, o conceito de renda e o exame da isenção tributária.

Na sequência, no capítulo III, será apresentado o atual modelo de tributação no Brasil, com o estudo da norma jurídica isentiva do artigo 10 da Lei 9.249./1995. De maneira breve, inspeciona-se também a regra dos juros sobre capital próprio, igualmente prevista na lei 9.249. Isto ajuda na compreensão das excentricidades do sistema tributário

“Entre 1914 e 1980 observa-se, tanto na Europa quanto nos Estados Unidos, uma forte queda da participação dos 10% mais ricos no total das propriedades privadas (ativos imobiliários, profissionais e financeiros, reduzidas as dívidas) em benefício principalmente dos 40% compreendidos entre os 10% mais ricos e os 50% mais pobres. Esse movimento inverteu-se parcialmente entre 1980 e 2020, em especial nos Estados Unidos.”

brasileiro. Depois serão apreciadas as objeções às propostas de mudanças que têm sido anunciadas e os motivos para mudar a regra vigente.

No capítulo IV, será feito um apanhado das reformas tributárias que estão tramitando no Congresso Nacional, inclusive alguns projetos de lei para alterar a regra dos dividendos. O exame das reformas será feito ainda dentro da perspectiva da competição tributária internacional. Por fim, serão formuladas algumas sugestões de alteração na regra da distribuição dos dividendos.

É possível adiantar que as reformas que tramitam, atualmente, no Congresso, não se empenham em mudar o perfil da carga tributária incidente sobre a sociedade, de forma a melhorar a sua distribuição. São propostas ainda muito voltadas para a tributação indireta, focadas em reduzir a cumulatividade da tributação e coibir a guerra fiscal entre os entes federativos. Nenhuma delas se atenta para mudanças mais profundas no imposto de renda e no imposto sobre o patrimônio, visando tornar o sistema mais progressivo.²¹

Especificamente em relação à regra dos dividendos, tramitam no Congresso vários projetos de lei, pelos quais passaria a ocorrer a incidência também na pessoa física. Entre os projetos, podem ser citados os de número 1952/2019 e 2015/2019.²²

Ao final da dissertação, serão oferecidas as conclusões, sintetizando os principais pontos da pesquisa.

²¹ DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto; BIASOTO JR, Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. *In*: AFONSO, José Roberto (Org. et al.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p.763.

²² PIRES, Manoel. Impacto econômico e alternativas para a dedução de juros sobre capital próprio. *In*: PIRES, Manoel (Org. et al.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 163.

BIBLIOGRAFIA

ABRAHAM, Marcus. Reforma na tributação do IR: sustentabilidade financeira e algumas obviedades. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/reforma-na-tributacao-do-ir-sustentabilidade-financeira-e-algumas-obviedades-15072021>>. Acesso em 2 maio. 2023.

ABUHAB, Miguel; HAULY, Luiz Carlos. **Não dá mais para postergar! Reforma Tributária (PEC n. 110, de 2019), para destravar o Brasil, retomar o crescimento sustentado e a inclusão social.** São Paulo: Afigitís, 2020. Edição Kindle.

AFONSO, José Roberto (Org. et al.). **Tributação e desigualdade.** Belo Horizonte: Letramento, 2017.

ALEXY, Robert. **Teoria Dos Direitos Fundamentais.** São Paulo: Malheiros Editores, 2015

ANDRADE, Ramá Lucas. **Construção democrática da Justiça tributária no Brasil.** Curitiba: Editora Appris, 2022.

A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas/ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

ARAUJO, Carlos Ruas de. **A Justiça Social Através do Imposto de Renda.** Florianópolis: Edição do autor, 2018, Edição do Kindle.

BAPTISTA, Hélio Daniel. **Justiça tributária e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva.** Mauá: Editora Letras Jurídicas, 2019.

BOTELHO, Cristiane Miranda. **O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas – tributação dos lucros e dividendos e transferências fiscais.** Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020.

BRIGAGÃO, Gustavo. Reforma tributária: Estado deve chegar a um tamanho satisfatório antes dela. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/reforma-tributaria-estado-deve-chegar-tamanho-satisfatorio-antes-06122021>>. Acesso em 2 maio. 2023.

BRIGANTI, Leonardo e DEGELO, Gustavo. Alteração legislativa sobre a tributação de lucros e dividendos. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-de-lucros-e-dividendos-alteracao-legislativa-19122022>>. Acesso em 2 maio. 2023.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros, 2017, 31 edição.

CATELLANI, Fernando Ferreira. **O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional.** São Paulo: Editora Noeses, 2015.

COUTINHO, Diogo Rosenthal. **Direito, desigualdade e desenvolvimento.** São Paulo: Saraiva, 2013, Edição do Kindle.

D'Araújo, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

DE ARAUJO, Carlos Ruas. **A Justiça social através do imposto de renda**. Ebook Kindle, 2018.

DE MENDONÇA, Maria Luiza Vianna. **A igualdade e o dever fundamental de pagar impostos no Direito Constitucional brasileiro**. São Paulo: Editora D'Plácido, 2017.

DE OLIVEIRA, Antonio Furtado. **A progressividade do imposto de renda: um instrumento de redistribuição de rendas e redução das desigualdades sociais**. São Paulo: Editora Dialética, 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado e FONSECA, Fernando. **Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2020.

DOS SANTOS, Rafael Alves. Mitos sobre a tributação de dividendos. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/mitos-sobre-a-tributacao-de-dividendos-02052019>>. Acesso em 2 maio. 2023.

FACURY SCAFF, Fernando. **Da igualdade à liberdade: considerações sobre o princípio jurídico da igualdade**. São Paulo: Editora D'Plácido, 2022. Edição do Kindle

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Org. et al.). **O dever fundamental de pagar impostos – o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2022.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda – princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

LEITE PEREIRA, Roberto Codorniz. Faz sentido tributar dividendos? Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/faz-sentido-tributar-dividendos-29032020>>. Acesso em 2 maio. 2023.

LIMA, Marco Aurélio Ayres. **A progressividade como meio de realização da justiça fiscal e social e os empecilhos para sua inclusão na reforma tributária do Brasil**. São Paulo: Editora Dialética, 2022. Edição Kindle.

LIRA AGUIAR, Luciana. Tributação de dividendos: Brasil você não é todo mundo! Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-de-dividendos-brasil-voce-nao-e-todo-mundo-05082021>>. Acesso em 2 maio. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018

MENGARDO, Barbara e MAIA, Flávia. Fuga de investimentos ou fim da distorção? A polêmica tributação dos dividendos. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/fuga-de-investimentos-ou-fim-da-distorcao-a-polemica-tributacao-dos-dividendos-28062021>>. Acesso em 2 maio. 2023.

MURARO, Igor. Como a tributação de dividendos pode afetar as startups. Disponível em: <<https://www.jota.info/coberturas-especiais/nacao-inovadora/tributacao-de-dividendos-startups-26072021>>. Acesso em 2 maio. 2023.

MURPHY, Celia Maria de Souza. **Imposto sobre a renda à luz da Constituição**. São Paulo: Editora Noeses, 2020.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Editora Martins Fontes.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015.

OLIVEIRA, Antonio Furtado de. **A progressividade do imposto de renda – um instrumento de redistribuição de rendas e redução das desigualdades sociais**. São Paulo: Editora Dialética, 2020. Edição do Kindle

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020. Edição Kindle

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, 13. ed.

PIKETTY, Thomas. **Uma breve história da igualdade**. Editora Intrínseca, 2022.

PIRES, Manoel (Org. et al.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

PRADO, Arthur Cristóvão. **Herança, desigualdade e tributação: o que há de errado com a transmissão hereditária de grandes patrimônios?** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, Edição do Kindle.

SANDRI, Guilherme Sangalli. **Justiça distributiva fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SANTOS, Saulo Gonçalves. Desconstruindo o tabu da não tributação dos lucros e dividendos. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desconstruindo-o-tabu-da-nao-tributacao-dos-lucros-e-dividendos-06082019>>. Acesso em 2 maio. 2023.

SCHITTINI, Pedro. **A isenção tributária e a tutela dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A reforma tributária e a tributação dos dividendos. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/a-reforma-tributaria-e-a-tributacao-dos-dividendos-12072021>>. Acesso em 2 maio. 2023.

STIGLITZ, Joseph. **The Great Divide**. Penguin Books Ltd. Edição do Kindle. 2015.

SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos – por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2019. Edição do Kindle.

VALENTE, Fernanda e MENGARDO, Bárbara. Reforma pode trazer debate sobre distribuição disfarçada de lucros de volta ao Carf. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-distribuicao-disfarçada-lucros-carf-21072021>>. Acesso em 2 maio. 2023.

ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Capacidade contributiva: descompasso entre o princípio e a realidade tributária brasileira**. São Paulo: Editora Dialética, 2021.