

Ponderações para uma reforma da tributação da renda

Luís Cesar Souza de Queiroz¹

1. Considerações iniciais

Após ser promovida uma alteração no sistema tributário brasileiro quanto à tributação relacionada ao consumo, avizinha-se uma reforma relativa à tributação da renda. Vale esclarecer desde já que ao se falar em tributação da renda englobam-se o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (doravante, simplesmente imposto sobre a renda) e a contribuição social sobre o lucro). O objetivo deste artigo é apreciar algumas sugestões de alteração desta tributação que têm sido aventadas e que podem vir a ser introduzidas no ordenamento nacional.

A Emenda Constitucional 132/2023, que promoveu alterações no sistema tributário nacional, determinou no inciso I de seu artigo 18 que o Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional no prazo de 90 dias após a promulgação desta Emenda, um projeto de lei que “reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros”. Até o momento, o Poder Executivo Federal não enviou esse projeto de lei.

Algumas possíveis mudanças na legislação do imposto sobre a renda têm sido objeto de especulação. Uma das que mais suscita debates é a atinente ao retorno da tributação de dividendos. Essa última possível mudança demanda importantes considerações. Em primeiro lugar, saber se é constitucionalmente possível e tecnicamente conveniente estabelecer uma distinção entre a tributação da “renda” (em rigor, rendimento, receita ou ganho) como produto do capital e como produto do trabalho. Em segundo lugar, definir, independentemente do que

¹ Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Procurador Regional da República. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-Doutor em Filosofia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ.

prescreve atualmente a Constituição brasileira e o Código Tributário Nacional, se o sistema de tributação da renda mais adequado é o amplo (*comprehensive income tax*) ou o dual (*dual income tax*). E por fim, avaliar se é conveniente que se proceda à tributação dos dividendos (espécie de rendimento do capital) da mesma forma que a tributação dos rendimentos do trabalho.

2. O sistema da Constituição e da legislação complementar relativo ao imposto sobre a renda

Em termos mundiais, há duas grandes e tradicionais teorias sobre renda como base tributável:

a) teoria da renda-acréscimo – segundo a qual **renda** é o acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio.

b) teoria da renda-produto – pela qual renda é o acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto ou da ocorrência de fluxo de riqueza, em função do exercício de uma atividade produtiva.

O Código Tributário Nacional (CTN), no art. 43, acaba por revelar a influência dessas duas correntes, como é possível constatar:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A grande diferença entre essas correntes teóricas está na exigência estabelecida pelos partidários da teoria da renda-produto de que o acréscimo patrimonial deve ser proveniente de uma atividade produtiva, o que não é necessário para os adeptos da teoria da renda-acréscimo, que apenas exigem a presença de acréscimo patrimonial ou mesmo, para alguns, esse acréscimo pode decorrer do simples aumento no valor do patrimônio.

Essa aceção mais ampla de renda (que entende que a mera valorização do patrimônio pode informar o fato renda) é defendida de longa data: desde 1803, por Jean Say (1983); desde 1890, por Alfred Marshall (1996); e desde 1906, por Irving Fisher (1906). Esta vertente da teoria da renda-acréscimo, cuja extensão é criticada por parcela da doutrina, é a que informa o

campo mais amplo do conceito de renda, que, por sua vez, servirá de limite (máximo) para a construção do conceito constitucional de renda.²

A partir dessa concepção mais ampla de renda, a qual aponta para os limites máximos desse conceito, é mister considerar os valores especialmente previstos na Constituição brasileira de 1988 relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), os quais são relevantes por informarem mais diretamente o conceito de renda (sentido mais amplo), em especial, os relativos aos princípios constitucionais da igualdade (art. 5º, *caput* e inciso I, e art. 150, inciso II), da universalidade (art. 153, §2º, inciso I), do mínimo existencial (art. 1º, inciso III, c/c art. 6º, *caput*), da capacidade contributiva objetiva e subjetiva (art. 145, §2º) da vedação do uso de tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV), da proteção à propriedade privada (art. 5º, incisos XXII, XXIII, XXV, XXIX, e art. 170, incisos II e III), da valorização do trabalho, da livre iniciativa e da liberdade econômica (art. 1º, inciso IV, e 170, *caput*, incisos II e III e parágrafo único), dos quais também decorre o da preservação da empresa³. Esses princípios podem ser assim concebidos:

a) princípio da igualdade é o complemento, necessário (sempre presente) e condicionante (pois limita o conteúdo), do aspecto declaração prescritiva do antecedente de toda norma constitucional de produção normativa, portador de elevada carga axiológica, o qual determina que norma jurídica (válida, constitucional) poderá ser produzida, tratando igual ou desigualmente pessoas e coisas, desde que o critério de classificação eleito para igualar ou desigualar e a medida da igualdade ou da desigualdade no tratamento normativo estejam informados pelos valores presentes na Constituição da República, e que tal medida seja direta e racionalmente proporcional ao critério de classificação eleito;

b) princípio da universalidade é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente das normas constitucionais de produção normativa relativas ao ir, portador de elevada carga axiológica, o qual exige que, ao se produzir a norma complementar de produção normativa relativa ao IR ou a norma ordinária do IR, seja, respectivamente, determinado ou incluído como critério material do antecedente e como base de cálculo (no critério material quantitativo do consequente) o conceito “renda e proventos de

² Sobre o tema relativo às peculiaridades das teorias mundiais sobre renda, vale consultar, entre outros, os estudos de Rubens Gomes de Souza (1952, 1957, 1963, 1967, 1970, 1975, 1976, 1981, 1991), Horacio Belsunce (1967), Bulhões Pedreira (1971, 1979), Ricardo Mariz de Oliveira (2008) e Luís Queiroz (2020-b).

³ A alusão a esses diferentes dispositivos constitucionais é meramente ilustrativa, à medida que se compreende que a construção desses princípios demanda, ao menos, a interpretação da integralidade da Constituição brasileira.

qualquer natureza”, o qual deve ser informado por todos os fatos (positivos e negativos) que contribuam para a sua identificação, não importando quais sejam suas fontes, origens ou natureza;

c) princípio do mínimo existencial é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa, portador de elevada carga axiológica, que estabelece, como requisito de validade das normas jurídicas, que estas possuam um conteúdo que seja consonante com a finalidade de se garantir ou de se proporcionar a cada pessoa um mínimo de riqueza que lhe permita atender as necessidades vitais básicas ou preservar a existência, tanto as próprias quanto as de sua família, com dignidade;

d) princípio da capacidade contributiva objetiva é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa (que dispõe sobre a criação de normas impositivas de imposto), portador de elevada carga axiológica, o qual exige que o antecedente da norma impositiva de imposto descreva um fato que ostente sinal de riqueza pessoal, e que o seu consequente prescreva a conduta (obrigatória) de o titular desta riqueza de entregar parte dela ao estado;

e) princípio da capacidade contributiva subjetiva é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa (que dispõe sobre a criação de normas tributárias), portador de elevada carga axiológica, segundo o qual, ao se determinar a carga de tributos a ser suportada por alguém, devem-se levar em consideração as respectivas características pessoais (nível de riqueza, estado civil, encargos de família, estado de saúde pessoal e familiar etc.), com o propósito de fazer com que cada um participe, segundo sua capacidade econômico-financeira, no financiamento do Estado;

f) princípio da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa, portador de elevada carga axiológica, que estabelece, como requisito de validade de normas jurídicas tributárias, a proibição de se instituir tributo que, por si só ou em conjunto, ofenda o direito de propriedade em sentido amplo (isto é, qualquer direito subjetivo patrimonial avaliável em moeda) ou viole a liberdade de se exercer uma atividade produtiva lícita, por inviabilizar a prática da mesma;

g) além dos referidos princípios, informam o conceito de renda (sentido amplo) os princípios da proteção à propriedade privada, valorização do trabalho, livre iniciativa, liberdade econômica, sendo que cada um deles se apresenta como complemento, necessário e

condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa, em especial a relativa à produção da norma complementar e da ordinária do IR, portador de elevada carga axiológica, conformando, por consequência, o sentido de renda como base tributável, tanto para a pessoa física quanto para a pessoa jurídica, a esta aplicando-se como corolário destes princípios e com semelhante apresentação, o da preservação da empresa.

A partir do sentido possível das palavras que integram nossa linguagem, socio-culturalmente formada (formada pela *tradição*, no sentido atribuído por Hans Gadamer (2013)), pode-se construir o conceito (que apresenta razoável grau de indeterminação) constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza” como base tributável do IR (QUEIROZ, 2020-b, p. 206) nos seguintes termos:

renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, no caso das pessoas físicas, ou estando relacionados ao que é necessário para o alcance dos propósitos e para a preservação da empresa, no caso de pessoa jurídica, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos).

O conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza” (ou simplesmente, renda), em linha com o antes construído, tem merecido acolhida em decisões nos Tribunais Superiores brasileiros, como exemplificam essas duas passagens:

a) Superior Tribunal de Justiça - REsp 851677

A melhor exegese do dispositivo, em confronto com a situação descrita nos autos, impõe a conclusão inafastável de que o denominado "auxílio-condução" não revela renda ou acréscimo patrimonial que justifique a incidência do Imposto de Renda. É que, nitidamente, percebe-se que a finalidade da referida verba é recompor, de certa forma, o patrimônio (no caso, o veículo) do Oficial de Justiça utilizado para o exercício de funções públicas.

A doutrina, quanto ao ponto, expõe que:

"Renda e proventos de qualquer natureza (ou **renda** em sentido amplo ou simplesmente **renda**) **é conceito que está contido em normas constitucionais** relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo ou da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos)" (LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, in Imposto sobre a Renda - Requisitos para uma tributação constitucional, Editora Forense, 1ª Edição, pág. 239).⁴

b) Supremo Tribunal Federal - RE 208.526

7. Na doutrina, encontram-se, de igual modo, inteligentes propostas com só base em elementos da própria carta constitucional, como, dentre outros, a de LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ:

“Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos)”.⁵

⁴ Inteiro teor do acórdão, p. 4-5. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP 851677. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=642523&num_registro=200601352923&data=20060925&formato=PDF>. Acesso em 20.08.2015.

⁵ Inteiro teor do acórdão, p. 33-34. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 208.526. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630110>>. Acesso em 20.08.2015.

Reitera-se que ao se falar em acréscimo patrimonial dois importantes aspectos não podem ser ignorados:

- i) a necessidade de se levar em conta tanto fatos que informam o acréscimo (fatos-acréscimos) quanto certos fatos que, por serem relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, no caso das pessoas físicas, quanto à preservação da existência da empresa e ao alcançamento de seu objetivo social, no caso das pessoas jurídicas, informam o decréscimo (fatos-decréscimos) de valor do patrimônio, os quais são especialmente informados pelos princípios do mínimo existencial, da capacidade contributiva objetiva e subjetiva, da vedação do uso de tributo com efeito de confisco, da proteção à propriedade privada, da valorização do trabalho, da livre iniciativa e da liberdade econômica, dos quais também decorre o da preservação da empresa;
- ii) que o conjunto desses fatos-acréscimos e fatos-decréscimos informadores da renda sejam apurados em certo período de tempo, com o que o fato renda se torna inconfundível com fatos que isoladamente informam positivamente o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos).

Esses fatos que isoladamente informam positivamente o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) são normalmente designados *rendimento*, *receita*, *ganho* ou *espécies de renda*, o que suscita a relevante questão de se determinar, ante o que estabelece a Constituição brasileira acerca da noção de renda, se é possível que o legislador prescreva que estes fatos sejam *fatos geradores* do IR. Para evitar mal-entendidos terminológicos, quando o objetivo for exclusivamente a referência à “renda e proventos de qualquer natureza” como base tributável do IR no sentido de acréscimo patrimonial (resultado positivo da combinação de fatos-acréscimos com fatos-decréscimos), doravante, será usada a expressão *renda*, com o que se indica ser conceito distinto de *rendimento*, *receita*, *ganho* ou *espécies de renda*.

3. A distinção entre a tributação da “renda” como produto do capital e como produto do trabalho

Como demonstrado anteriormente, a Constituição brasileira, impõe que não se confunda o conceito de renda com os conceitos de *rendimento*, *receita*, *ganho* e, principalmente, com os de “espécies de renda” ou de “renda isolada”, expressões usadas de forma inadequada e contraditória para se referir a fatos-acréscimos isolados.

Ressalta-se que, além dos diferentes princípios antes mencionados que informam o conceito de renda, a Constituição prescreve expressamente que o imposto sobre a renda será informado pela progressividade (inciso I do §2º do art. 153). Este princípio igualmente informa a construção do conceito constitucional de renda. O princípio da progressividade, no sentido aplicável ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa, portador de elevada carga axiológica, que exige como requisito de validade das normas jurídicas referentes a esse imposto que haja uma variação ascendente da alíquota, à medida que a base de cálculo aumenta. A determinação constitucional de o IR ser progressivo reforça a ideia de não se confundir renda com fatos-acrêscimos, pois a consideração isolada de cada um destes fatos poderia distorcer a progressividade, à medida que informassem uma base de cálculo menor que aquela correspondente à renda (somatório dos diversos fatos-acrêscimos menos certos fatos-decrêscimos).

Nesse contexto, salvo as situações expressa e excepcionalmente previstas pela própria Constituição (art. 157, inciso I; art. 158, inciso II; e art. 72, inciso I do ADCT), atualmente, carece de fundamento constitucional a tributação de *fatos-acrêscimos* como se *renda* fossem.

Poderiam argumentar que, além dessas reduzidas disposições constitucionais, o Código Tributário Nacional (CTN), nos arts. 43 e 45, possibilita a tributação por meio do imposto sobre a renda (IR) de fatos-acrêscimos isolados, à medida que enuncia:

- a) nos incisos I e II do art. 43, que o fato gerador desse imposto é “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”
- b) No § 1º do art. 43 do CTN, inserido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, que “A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.”
- c) No § 2º do art. 43 do CTN, também inserido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, que “Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”;

- d) No caput do art. 45 do CTN, que “Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.”; e
- e) No parágrafo único do art. 45 do CTN, que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

Ainda seria possível que alguém argumentasse que, na história da legislação ordinária do IR no Brasil, há diferentes exemplos de tributação tendo em conta apenas os fatos-acrécimos, tendo havido, inclusive a tributação separada em cédulas, que congregavam diferentes espécies de fatos-acrécimos (rendimentos cedulares), o qual foi extinto com o advento da Lei nº 7.713/1988.

Esses argumentos não procedem.

Preliminarmente, há que se lembrar que o CTN foi produzido sob a égide da Constituição de 1946, cujo sistema tributário, fora reorganizado pela Emenda Constitucional nº 18/65. À época, não havia no plano constitucional a exigência de o imposto sobre a renda ser “informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”, o que se deu apenas com o advento da Constituição de 1988 (inciso I do §2º do art. 153). Ante as expressas exigências decorrentes dos princípios constitucionais da universalidade e da progressividade, bem como por força dos princípios constitucionais da igualdade, mínimo existencial, da capacidade contributiva objetiva e subjetiva, da vedação do uso de tributo com efeito de confisco, da valorização do trabalho, da proteção à propriedade privada, da livre iniciativa e da liberdade econômica, dos quais também decorre o da preservação da empresa, salvo as exceções constitucionais expressamente previstas, não se pode por meio do imposto sobre a renda tributar fatos-acrécimos isolados (receitas, rendimentos, ganhos, etc.).

Essa pretensão de tributação de fatos-acrécimos isolados não pode sequer ser fundamentada na expressão – “na forma da lei” – constante no final do inciso I do §2º do art. 153, de que o imposto sobre a renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

Em primeiro lugar, em razão de a Constituição determinar que o imposto sobre a renda será informado pelos princípios da universalidade e da progressividade, o que implica concluir

que cabe à lei cumprir o que exige a Constituição, o que não ocorre quando se pretende tributar por meio do imposto sobre a renda fatos-acrécimos isolados.

Como visto, por força do princípio da universalidade, o conceito de renda (“renda e proventos de qualquer natureza”) enquanto acréscimo patrimonial, deve ser informado por todos os fatos que contribuam para o acréscimo (fatos-acrécimos), não importando quais sejam as fontes, origens ou natureza desses, e por certos fatos que contribuam para o decréscimo (fatos-decrécimos) do patrimônio, ocorridos em certo período de tempo. É inerente à ideia de acréscimo patrimonial a consideração tanto de fatos-acrécimos quanto de certos fatos-decrécimos. Acaso apenas se olhasse para o fato-acréscimo isolado – obtenção de bem ou novo direito subjetivo patrimonial –, o mero e isolado recebimento de um bem decorrente de uma operação de troca, com desprezo para o efeito no patrimônio da entrega de outro bem, seria considerado *acrécimo patrimonial*. Pior que isso, a simples e isolada obtenção de uma quantia em dinheiro em decorrência de uma operação de venda por um valor abaixo do contabilizado (perda de capital) igualmente seria considerada acréscimo patrimonial. Tal entendimento contrariaria o sentido de *patrimônio* como conjunto de direitos e obrigações economicamente apreciáveis, bem como desprezaria a ideia de *acrécimo patrimonial*. No primeiro caso, não houve variação no valor patrimonial. No segundo, houve decréscimo no valor patrimonial.

Por outro lado, afronta-se o princípio da progressividade à medida que a indevida suposição de existência de *diferentes patrimônios* de uma mesma pessoa, além de desprezar o princípio da universalidade determinante para a noção de renda, pode produzir o efeito de tributar com uma alíquota inferior que a cabível se fossem considerados todos os fatos-acrécimos. Esse fenômeno é facilmente percebido quando uma pessoa percebe rendimentos de diferentes fontes pagadoras (pagadoras de *rendimentos*, não de *renda*) e cada fonte pagadora realiza a retenção do IR com base nos rendimentos isoladamente pagos mediante a aplicação de uma alíquota mais baixa do que aquela que seria aplicável acaso todos os rendimentos fossem considerados.

Em segundo lugar, ainda que os princípios constitucionais da universalidade e da progressividade não fossem requisitos necessários para a tributação por meio do imposto sobre a renda, a tributação de fatos-acrécimos isolados continuaria não sendo constitucionalmente possível. Ora, se a tributação da renda desconsiderasse certos fatos-decrécimos necessariamente dedutíveis dos fatos-acrécimos – os fatos decréscimos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, no caso das pessoas físicas, ou

estando relacionados ao que é necessário para a preservação da empresa e ao alcance de seus propósitos, no caso de pessoa jurídica –, isso representaria a violação de outros relevantes princípios constitucionais, entre os quais, os do mínimo existencial, da capacidade contributiva objetiva e subjetiva (art. 145, §1º), da vedação do uso de tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV), da valorização do trabalho, da livre iniciativa, da liberdade econômica e da preservação da empresa (art. 1º, inciso IV, e 170, caput, incisos II e III e parágrafo único).

Uma vez demonstrada a necessidade de não se confundir os conceitos de renda e de fato-acrécimo, convém realizar uma interpretação consonante com a Constituição acerca do que dispõem os arts. 43 e 45 do CTN.

As expressões “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica” presentes no art. 43 do CTN parecem ser aplicáveis somente aos fatos-acrécimos (ingressos de recursos em geral: rendimentos, receitas, ganhos, etc.), não propriamente ao fato renda (resultado positivo da combinação de fatos-acrécimos com certos fatos-decrécimos). Fala-se que há disponibilidade econômica quando se dá o efetivo recebimento de dinheiro ou de outros bens, enquanto há disponibilidade jurídica quando é juridicamente reconhecido o direito de receber ou há um título jurídico para exigir ou representativo do direito ao recebimento do dinheiro ou de outros bens.⁶

Em rigor, não há como se ter título jurídico (“disponibilidade jurídica”) para se exigir um acréscimo patrimonial, ou como se realizar em dinheiro (“disponibilidade econômica”) um acréscimo patrimonial. O que se pode exigir com um título jurídico (“disponibilidade jurídica”) é o cumprimento de um dever jurídico patrimonial (fato-acrécimo isolado) correlato a um direito subjetivo patrimonial (QUEIROZ, 2020-a, p. 222). De igual modo, o que pode ser objeto de realização (transformação em dinheiro) é um direito subjetivo patrimonial (fato-acrécimo isolado).

Esse entendimento é corroborado pelo enunciado dos parágrafos 1º e 2º do art. 43 do CTN, quando aludem expressamente aos termos “receita ou rendimento”, que simbolizam espécies de fato-acrécimo. O art. 45 do CTN também corrobora esse entendimento. O *caput* refere-se “ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis”, enquanto o parágrafo único, a “fonte pagadora da renda ou dos proventos

⁶ Em linhas gerais, a doutrina compartilha esse entendimento. Entre outros: Rubens Gomes de Souza (1976, p. 277); Gilberto de Ulhôa Canto, Antonio Carlos Garcia de Souza e Ian de Porto Alegre Muniz (1986, p. 5); Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 603); Henry Tilbery (1978, p. 24-27).

tributáveis”. Os bens podem ser produtores de *fato-acréscimo*, não de *renda* enquanto acréscimo patrimonial. Da mesma forma, o que a fonte pode ser *pagadora* é de *fato-acréscimo*, não de *renda* enquanto acréscimo patrimonial.

Os mesmos argumentos que foram apresentados com relação ao disposto nos arts. 43 e 45 do CTN são aplicáveis ao uso indevido por parte do legislador ordinário da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” como sendo mero *fato-acréscimo*.

Insiste-se que conceber que o núcleo do conceito de *renda* corresponde a *acrécimo patrimonial* demanda que se leve em conta que:

- a) para a apuração do fato *renda* das pessoas físicas, são relevantes tanto os fatos que informam o acréscimo (fatos-acréscimos) quanto certos fatos que, por estarem relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrécimos);
- b) para a apuração do fato *renda* das pessoas jurídicas, são relevantes tanto os fatos que informam o acréscimo (fatos-acréscimos) quanto certos fatos que, por serem necessários à preservação da existência da empresa e ao alcanceamento de seu objetivo social, informam o decréscimo (fatos-decrécimos) de valor do patrimônio, os quais são especialmente informados pelos princípios do mínimo existencial (*por extensão analógica*), da livre iniciativa, da liberdade econômica, da proteção à propriedade privada e da vedação do uso de tributo com efeito de confisco;
- c) o conjunto desses fatos-acréscimos e fatos-decrécimos informadores da renda sejam apurados *em certo período de tempo*, o que reforça o entendimento de que o fato renda é inconfundível com o fato-acréscimo isoladamente considerado, pois este independe de período de apuração para ser identificado.

Antes essas considerações, parece acertado conceber que acaso se pretenda tributar por meio do imposto sobre a renda fatos-acréscimos isolados, ainda que sejam rendimentos líquidos ou receitas líquidas, demandar-se-ia uma alteração constitucional. Com relação a essa necessidade, seria possível imaginar que alguém suscitasse o argumento de que uma emenda constitucional com tal objetivo afrontaria os princípios constitucionais da igualdade, mínimo existencial, universalidade, progressividade, capacidade contributiva objetiva e subjetiva, vedação do uso de tributo com efeito de confisco, valorização do trabalho, livre iniciativa, liberdade econômica e preservação da empresa, o que seria inconstitucional, desde que tais princípios sejam considerados cláusula pétrea. Trata-se de questão importante, mas que extrapola o âmbito desse trabalho.

Mais delicada seria a caracterização de inconstitucionalidade de uma emenda constitucional que previsse a possibilidade de haver novas situações de tributação pelo IR mediante retenção na fonte com base em fatos acréscimos – rendimentos, receitas, ganhos, etc. –, o que funcionaria como uma substituição tributária para frente, que foi admitida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento de RE 213.396, mesmo sem considerar a inclusão do §7º do art. 150 da Constituição. Insta observar que este julgado tratou de ICMS, considerado um imposto “indireto”, diversamente do IR que é considerado um imposto “direto”, pelo que o então relator, Ministro Ilmar Galvão, entendeu ser irrelevante debater sobre a ofensa à capacidade contributiva do contribuinte, pleonasticamente chamado de *contribuinte de direito*, pois o contribuinte “de fato” é que suportaria o ônus econômico⁷. Caso se entenda que isso é constitucionalmente possível, a tributação por meio do imposto sobre a renda de fatos-acréscimos, funcionaria como uma antecipação, sujeita à verificação posterior (ajuste) e à necessidade de devolver o que eventualmente tenha sido pago a maior ou de recolher a diferença caso tenha sido pago a menor.

4. O embate em matéria de tributação da renda entre o sistema amplo (*comprehensive income tax*) e o sistema dual (*dual income tax*) – a conveniência de se retomar a tributação dos dividendos

Preliminarmente, é preciso salientar que a tributação da base econômica *lucro* das pessoas jurídicas no Brasil é feita por meio de dois tributos distintos: o imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Em rigor, há pequenas diferenças entre a base de cálculo desses tributos. Ambas têm como ponto de partida o lucro contábil-societário, conforme prescrito na Lei n.º 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações. A diferença decorre, basicamente, de previsões diferentes prescritas pelo legislador ordinário acerca de ajustes a serem realizados no lucro contábil-societário (adições e exclusões), de modo a resultar no lucro real, base de cálculo do IRPJ, e no lucro líquido, base de cálculo da CSLL.

Dessarte, a identificação da carga tributária relativa à grandeza econômica *lucro* deve levar em conta as alíquotas dessas duas exações: a do IRPJ, que, em geral, é de, praticamente,

⁷ Essa classificação parece carecer de rigor científico-jurídico, como demonstrado em outra oportunidade (QUEIROZ, 2020-a, p. 185-188).

25% (em rigor, 15% para o lucro até R\$ 20.000,00 por mês e 25% para todo lucro que passar desse limite); e a da CSLL, que, em geral, é de 9%. É por essa razão que se costuma dizer que a tributação do lucro das empresas no Brasil não sujeitas a regimes especiais é de 34%.

Feito esse destaque, o que será adiante desenvolvido adotará a ideia de que a referência à tributação da renda ou por meio do imposto sobre a renda apontam para a mesma grandeza, como se fosse realizada a consolidação deste imposto com a contribuição social sobre o lucro.

A tributação por meio do imposto sobre a renda pelos países se perfaz, basicamente, com base em dois grandes sistemas:

- a) Sistema Amplo de Tributação (*comprehensive income tax*), que leva em consideração que todos os fatos-acrécimos (rendimentos, receitas, ganhos, etc.) informam positivamente a apuração da renda (acrécimo patrimonial), que normalmente é tributada mediante a aplicação de alíquotas progressivas;
- b) Sistema Dual de Tributação (*dual income tax*), que distingue diferentes “espécies de renda”, em termos mais corretos, diferentes espécies de fatos que informam o acréscimo do patrimônio (fatos-acrécimos, sejam eles rendimentos, receitas ou ganhos), tributando separadamente a denominada “renda” proveniente do trabalho da “renda” proveniente do capital, podendo ser adotadas alíquotas progressivas para umas (mais comumente, para a “renda” do trabalho) e, para outras, alíquotas proporcionais, alíquotas fixas (mais comumente, para a “renda” do capital).

Em rigor, conforme anteriormente exposto, o atual sistema constitucional brasileiro opta pelo sistema amplo de tributação (*comprehensive income tax*). Todavia, esse sistema constitucional tem sido ignorado pelo legislador infraconstitucional, que vem adotando o sistema dual (*dual income tax*). Essa contradição precisa ser enfrentada e resolvida, com transparência, consistência, coerência e responsabilidade.

Para fins de análise de cada sistema e de suas vantagens e desvantagens, será desconsiderado o que determina o atual sistema constitucional brasileiro, sem olvidar que uma transparente e constitucionalmente fundamentada opção pelo sistema de tributação dual demandaria, em rigor, alterações constitucionais.

O sistema amplo de tributação (*comprehensive income tax*) tem suas raízes em teorias econômicas clássicas, com destaque para a obra *A riqueza das nações* de Adam Smith (1996 – a e b), originalmente publicada em 1776, sob o título *An Inquiry into the Nature and Causes of*

the Wealth of Nations. Adam Smith sustenta que “Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado.” (1996-b, p. 282).

A concepção de que as pessoas que possuem mais riqueza devem pagar mais do que as que possuem menos riqueza, sem que se estabeleça distinção entre rendimentos do trabalho e do capital, teve grande repercussão mundial, ao menos até o advento da denominada *teoria da tributação ótima*. Ao não se estabelecer essa distinção, considera-se globalmente a realidade patrimonial das pessoas e, por consequência, o acréscimo que esse patrimônio, uno e universal, experimenta, revelando de forma mais equânime a renda efetivamente obtida, independentemente de os fatos que informaram o acréscimo (e os que informaram o decréscimo) decorrerem do capital ou do trabalho. A progressividade na tributação da renda leva a termo a ideia de que aquele que revela mais riqueza deve pagar percentualmente mais do que aquele que revela menos riqueza. A progressividade, considerada a renda global, realizaria mais adequadamente o princípio da capacidade contributiva, tanto sob uma ótica de *equidade vertical* (tributa-se da mesma forma duas pessoas que apuram o mesmo montante de renda, independentemente de os rendimentos provirem do trabalho ou do capital) quanto sob uma ótica de equidade horizontal (tributa-se mais aquele que revelou condição econômico-financeira mais elevada). O valor *equidade* na tributação da renda é o que prevalece.

Por outro lado, o sistema de tributação dual da renda (*dual income tax*), que considera de forma separada os rendimentos que decorrem do trabalho e os que decorrem do capital é mais adequado para aqueles que não privilegiam a tributação progressiva, à medida que lidam com a tributação isolada de rendimentos, receitas ou ganhos a título de imposto sobre a renda. Esse sistema foi inicialmente implementado nos países nórdicos, tendo por base a *teoria da tributação ótima* decorrente de trabalhos produzidos a partir dos anos 70 do século XX, com destaque para os de Mirrlees (1971), Atkinson e Stiglitz (1976), Judd (1985) e Chamley (1986). Em linhas gerais, como aponta Sérgio Gobetti (2018, p. 11), defendeu-se que medidas tributárias voltadas à redistribuição de riqueza, como ocorre com a tributação progressiva da “renda” do capital ou do trabalho, provoca distorções econômicas e produzem efeitos econômicos indesejados, tais como, o desestímulo ao trabalho mais qualificado, a fuga de capitais, a redução da poupança e a diminuição do investimento produtivo, com reflexos em decisões temporais atinentes ao consumo e ao trabalho das pessoas, punindo mais o consumo futuro que o consumo presente. Ademais, a tributação com alíquotas progressivas e elevadas

pode desestimular a atividade produtiva das pessoas mais qualificadas e provocar uma perda econômica para a sociedade, o que implicaria menor receita arrecadada pelo Estado e, por conseguinte, menos recurso disponível para ser empregado em políticas distributivas (GOBETTI, 2018, p. 13).

Além dessa influência acadêmica, houve também um movimento político liberal nos EUA, com Reagan, e no Reino Unido, com Thatcher, que levou à defesa da tese de que a redução de impostos dos mais ricos produziria o efeito positivo de estimular os investimentos e o empreendedorismo, o que acabaria por beneficiar toda a sociedade. Desse modo, ter-se-ia um privilégio da eficiência econômica em detrimento da equidade tributária.

Em suma, o que propõe a *teoria ótima da tributação* é não tributar ou tributar de modo mais reduzido e não progressivo – proporcional (*flat tax*) – os rendimentos do capital, a fim de não afugentar esse capital, de incrementar a poupança, de gerar investimento produtivo e, por consequência, de obter maior arrecadação, que permitiria uma adequada implementação de políticas distributivas de riqueza pelos governos. Ideias mais recentes, como a defendida por James Mirrlees, ganhador do Prêmio Nobel de Economia de 1996, e outros, no *Tax by design* (2011), já defendem que a tributação dos rendimentos financeiros possa ocorrer, admitida alguma progressividade, todavia, só envolvendo o rendimento que exceder a inflação, o rendimento real. Peter Sorensen (2010, p. 7-8) resume os argumentos no sentido das vantagens atribuídas ao sistema dual, em especial as relacionadas à não tributação ou à tributação reduzida e não progressiva dos rendimentos do capital:

- i) Reduz a distorção provocada pela tributação de ganhos nominais decorrentes apenas da inflação – a tributação do que corresponde somente à correção da erosão do valor real dos ativos provocada pela inflação representaria uma indevida sobrecarga dos rendimentos do capital;
- ii) Evita a fuga de capitais (e de pessoas) – ante a reconhecida e crescente mobilidade do capital (e de pessoas), há relevante risco de os possuidores de capital buscarem a mudança para jurisdições onde a tributação dos rendimentos do capital é menor ou inexistente;
- iii) Promove neutralidade tributária – os rendimentos do capital são obtidos de diversas formas, sendo que algumas, por razões práticas ou políticas, é difícil tributar, pelo que a redução da tributação desses rendimentos diminui as distorções que decorrem da exclusão de alguns desses rendimentos da base tributária, promovendo, assim, o alargamento dessa base;

- iv) Reduz o aprisionamento de capital (*lock-in*) – a tributação dos rendimentos ou ganhos do capital provoca o efeito de as pessoas adiarem a realização desses ganhos, o que gera a menor disponibilidade de capital a ser usado para a produção;
- v) Reduz a arbitragem tributária – o alinhamento da tributação da renda das empresas com a renda do capital das pessoas físicas elimina a busca pela menor tributação;
- vi) Reduz distorções alocativas – um imposto progressivo sobre rendimentos do capital tende a estimular a busca por parte dos grandes investidores de aplicações que sejam tributariamente menos oneradas, o que ocorreria em menor medida acaso tal tributação fosse com alíquota fixa (*flat tax*);
- vii) Facilita a Administração Tributária – a tributação proporcional, com alíquota fixa, sem progressividade, torna mais simples a atividade da Administração Tributária, à medida que possibilita que o imposto sobre rendimentos do capital (juros e dividendos) seja objeto de retenção pela fonte pagadora.

Destaca-se que esse breve esboço acerca desses dois grandes sistemas de tributação da renda – o sistema amplo de tributação (*comprehensive income tax*) e o sistema dual de tributação (*dual income tax*) – permite identificar dois diferentes vetores axiológicos. O vetor equidade na tributação da renda a informar um sistema amplo e progressivo de tributação. O vetor eficiência econômica na tributação da renda a informar o sistema dual de tributação, que se apresenta como mais compatível com a tributação isolada e diferenciada de “espécies de renda”, em rigor, de rendimentos, receitas ou ganhos. Os países precisam responsavelmente lidar com esse dilema (*trade-off*).

Os reflexos da *teoria da tributação ótima* foram objeto de estudo por parte do Fundo Monetário Internacional (FMI) intitulado *Tackling Inequality* (2017), o qual identificou, no período de 1981 a 2017, que a alíquota máxima do imposto sobre a renda nas economias avançadas caiu 40% e que os 10% mais ricos detêm em média 50% da riqueza dos países da OCDE. Esse estudo ainda adverte para o fato de que há pouca evidência de que o aumento da progressividade reduz o crescimento econômico (2017, p. 13).

Os argumentos dos partidários da *teoria da tributação ótima* têm provocado grande impacto nos sistemas tributários dos países mais desenvolvidos. De acordo com o levantamento da OCDE (OECD, 2018, p. 25) realizado com base em dados de 40 países coletados no ano de 2016, identificou-se quanto ao tratamento conferido aos rendimentos de capital que:

- a) 23 países⁸ adotam o sistema dual de tributação da renda, com alíquotas aplicáveis aos rendimentos do capital bem menores que a correspondente à alíquota mais elevada da tabela progressiva e com o ganho de capital tributado no momento da distribuição;
- b) 11 países⁹ adotam o sistema amplo de tributação, com alíquotas progressivas para os rendimentos do capital e do trabalho, mas, ainda assim, com os ganhos de capital submetidos a alíquotas mais baixas e no momento da realização;
- c) 3 países¹⁰ adotam um sistema misto, com alíquotas fixas e progressivas; e
- d) 3 países¹¹ adotam um sistema com regras especiais, tendo em conta os efeitos inflacionários.

As sérias discussões acerca do sistema ideal para a tributação da renda estão longe de acabar. Saber se é melhor tributar a renda de maneira ampla e global (renda uma e universal) ou se é mais vantajoso tributar os rendimentos do capital e do trabalho de forma diferenciada (diferentes alíquotas, de forma proporcional ou progressiva) tem merecido permanente reflexão. Em trabalho publicado em janeiro de 2021, intitulado *Taxing work and investment across legal forms: pathways to well-designed taxes*, Stuart Adam e Helen Miller advertem (p. 111):

However, caution is needed in making incremental changes. The taxation of employees versus the self-employed versus company owner-managers sits at the intersection between taxes on earnings, savings and profits. Changing any one element in isolation can be the policy equivalent of ‘whack-a-mole’: one problem is solved but another one pops up elsewhere in the system. There is plenty of precedent for tax policies that have worsened distortions.¹²

A situação destacada por Adam e Miller tem relação com o fenômeno da “pejotização”, pelo qual as pessoas físicas preferem estruturar as suas atividades econômicas por meio de uma pessoa jurídica, a fim de pagar menos tributo que pagariam acaso fossem tributadas como

⁸ Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Colômbia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Estônia, Grécia, Hungria, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Polônia, Portugal, República Tcheca, Suécia e Turquia. Estônia, Hungria e Lituânia tributam todas as rendas por alíquota fixa.

⁹ África do Sul, Austrália, Canadá, Chile, Espanha, Estados Unidos, França, Irlanda, Nova Zelândia e Reino Unido e Suíça.

¹⁰ Coreia do Sul, Finlândia e México.

¹¹ Argentina, Holanda e Noruega.

¹² Em tradução livre: No entanto, é necessário cautela ao realizar mudanças incrementais. A tributação dos empregados *versus* dos autônomos *versus* dos proprietários-gerentes de empresas situa-se na interseção entre os impostos sobre os ganhos, poupança e lucros. Alterar qualquer elemento isoladamente pode ser o equivalente político de “acerte a toupeira”: um problema é resolvido, mas outro aparece em outro lugar do sistema. Há muitos precedentes para políticas fiscais que agravaram as distorções.

pessoas físicas submetidas à tabela progressiva do imposto sobre a renda (IRPF), especialmente num contexto em que, como ocorre no Brasil, os dividendos não são tributados.

Não há solução fácil ou óbvia em termos de política econômico-tributária quanto ao melhor sistema de tributação da renda. Como destacam James Banks e Peter Diamond (2008, p. 106), o que se discute não é se os rendimentos do capital devem ou não ser tributados, mas sim o modo adequado de fazê-lo. Nas palavras dos autores:

The traditional tax base debate has been a competition between taxing total income and taxing consumption expenditures. We argue that a better question is how to tax capital income, given that earnings are subject to tax, a question allowing a wider set of answers.¹³

Banks e Diamond (2008) ainda assentam que:

We do not find any support in optimal tax considerations for the argument that annual capital income should be taxed exactly as annual labour income is taxed – a tax base of Haig-Simons income. We suspect that positively relating marginal tax rates on labour and capital incomes is better than having separate taxation of the two sources of income.¹⁴

Parece que o modo de realizar a tributação de rendimentos decorrentes das fontes capital e trabalho demanda enorme cuidado e responsabilidade ante os reflexos econômicos e sociais que essa tributação pode provocar. Há que se considerar não apenas as especificidades de cada país acerca do grau da distribuição de riqueza entre as pessoas, do nível de desenvolvimento humano, do grau de desenvolvimento econômico, da mobilidade do capital, da mobilidade das pessoas, da qualidade das despesas realizadas pelo Estado, em especial, da qualidade dos serviços prestados, mas também é preciso considerar que os países não se encontram isolados, pelo que é fundamental avaliar o sistema tributário adotado pelos países que concorrem na busca por capitais e por recursos humanos. Eis o problema da nociva concorrência tributária entre os países (*harmful tax competition*), que há bastante tempo vem sendo objeto de preocupação por parte da OCDE (OECD, 1998).

¹³ Em tradução livre: O debate tradicional sobre a base tributária tem sido uma competição entre tributar a renda total e tributar as despesas de consumo. Argumentamos que a melhor questão é como tributar os rendimentos do capital, dado que os rendimentos estão sujeitos à tributação, questão que permite um conjunto mais amplo de respostas.

¹⁴ Em tradução livre: Não encontramos nenhum suporte nas considerações da tributação ótima para o argumento de que a renda (rendimento) anual do capital deve ser tributada exatamente como a renda (rendimento) anual do trabalho é tributada – uma base tributária da renda de Haig-Simons. Suspeitamos que relacionando positivamente as alíquotas marginais de impostos sobre os rendimentos do trabalho e do capital é melhor do que ter tributação separada das duas fontes de renda (rendimentos).

Apesar dos inúmeros fatores envolvidos na busca por um sistema tributário ótimo, nota-se que há um movimento mundial no sentido de reduzir a tributação das pessoas jurídicas, compensando-se com uma tributação dos dividendos por estas distribuídos. Nessa linha e tendo em conta o fenômeno da concorrência tributária entre os países, é útil ressaltar o estudo de Pedro Carvalho Junior, intitulado *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*, publicado pelo IPEA (2022, p. 5), no qual, com relação ao imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) no ano de 2020, descreve que:

- a) o Brasil tributa com uma alíquota mínima de 7,5%, a partir de rendimento mensal superior a 810 dólares¹⁵, e com alíquota máxima de 27,5%, a partir do rendimento mensal de 1.980 dólares;
- b) a média das 14 economias avançadas da OCDE¹⁶ é de uma alíquota mínima de 17,4%, a partir de rendimento mensal superior a 1.190 dólares, e com alíquota máxima de 44,6%, a partir do rendimento mensal de 18.610 dólares; e
- c) a média de 4 países latino americanos¹⁷ é de uma alíquota mínima de 8,1%, a partir de rendimento mensal superior a 1.210 dólares, e com alíquota máxima de 34,1%, a partir do rendimento mensal de 28.820 dólares.

Por essa avaliação, tendo em conta o fenômeno da concorrência tributária e assumindo a premissa de que a tributação mais elevada de quem auferir mais renda é consonante com a equidade vertical e a horizontal, identifica-se que o Brasil pode aperfeiçoar a sua progressividade, por um lado, pela elevação da faixa máxima de isenção e das demais faixas da tabela progressiva, e, por outro lado, pela elevação da alíquota máxima aplicável.

O mesmo estudo de Carvalho Junior (2022, p. 6) aponta, com relação à tributação efetiva marginal em 2020 sobre dividendos, sobre o lucro corporativo global e sobre ganhos de capital (pela venda de ações ou quotas), que:

- a) o Brasil não tributa os dividendos, o lucro global (IRPJ mais IRPF sobre dividendos) é tributado em 34% e os ganhos de capital são tributados em 15%;

¹⁵ Dólares internacionais; 1 dólar correspondia a 2,36 reais em 2020.

¹⁶ Austrália, Bélgica, Canadá, França, Alemanha, Itália, Japão, Coreia, Holanda, Portugal, Espanha, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos.

¹⁷ Brasil, Chile, Colômbia e México.

- b) a média das 14 economias avançadas da OCDE é de uma alíquota efetiva de 29,6% sobre os dividendos, o lucro global (IRPJ mais IRPF sobre dividendos) é tributado em 48,5% e os ganhos de capital são tributados em 22,5%; e
- c) a média de 4 países latino americanos é de uma alíquota efetiva de 12,6% sobre os dividendos, o lucro global (IRPJ mais IRPF sobre dividendos) é tributado em 38,3% e os ganhos de capital são tributados em 18,8%.

Em síntese, na mesma linha da observação anterior, considerando o fenômeno da concorrência tributária entre os países e assumindo a premissa de que a tributação mais elevada de quem auferir renda maior é consonante com a equidade vertical e a horizontal, entende-se que o Brasil deveria seguir a tendência mundial de reduzir a tributação da renda das pessoas jurídicas e reintroduzir a tributação de dividendos, medida que exige elevados cuidados em termos de política econômico-tributária, em função dos relevantes efeitos sistêmicos que mudanças no sistema de tributação da renda podem provocar na economia.

5. Considerações finais

Segundo a Constituição brasileira de 1988, para fins tributários, mais especificamente, para fins de identificação da grandeza a ser usada como base de cálculo de um imposto, a grandeza *renda* na acepção *acréscimo patrimonial* designa o resultado positivo da combinação de fatos que informam o acréscimo (fatos-acréscimos – rendimentos, receitas, ganhos, etc.) com certos fatos que informam o decréscimo do valor patrimonial – fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, no caso das pessoas físicas, ou estando relacionados ao que é necessário para a preservação da empresa e ao alcance de seus propósitos, no caso de pessoa jurídica – (fatos-decréscimos).

Essa noção apresentada revela o porquê de a tributação da renda ser considerada a que melhor revela a capacidade de uma pessoa de contribuir com o financiamento do Estado. Isso decorre da circunstância de a base tributável renda ser informada tanto por fatos-acréscimos quanto por fatos-decréscimos necessariamente dedutíveis. Assim, são necessariamente dedutíveis os fatos-decréscimos informados pelos princípios do mínimo existencial, da capacidade contributiva objetiva e subjetiva, da vedação do uso de tributo com efeito de confisco, da proteção à propriedade privada, da valorização do trabalho, da livre iniciativa e da liberdade econômica, dos quais também decorre o da preservação da empresa.

Esse sentido de renda pressupõe a noção de patrimônio, que, ao menos para fins ,de tributação por meio do imposto sobre a renda, representa o conjunto de direitos e obrigações economicamente apreciáveis de que certa pessoa é titular. Essa noção de patrimônio é informada pelas ideias de unidade e universalidade. Unidade em função de cada pessoa ser titular de apenas um patrimônio, o qual se caracteriza por ter determinada pessoa como a titular de certo conjunto de direitos e obrigações economicamente apreciáveis. Universalidade por envolver todos os direitos e obrigações economicamente apreciáveis de que certa pessoa é titular.

A unidade e universalidade do patrimônio são essenciais para afastar distorções na identificação do acréscimo patrimonial que certa pessoa obtém. Acaso se analisasse, separadamente, diferentes subconjuntos de direitos ou de obrigações patrimoniais, as portas estariam abertas para tratamentos tributários anti-isonômicos e para privilégios odiosos, o que é totalmente ofensivo a elevados valores tributários consagrados pela Constituição brasileira.

A tributação por meio do imposto sobre a renda de fatos-acréscimos isolados, ainda que sejam rendimentos líquidos ou receitas líquidas, em rigor, demandaria uma alteração constitucional, a qual poderia suscitar relevantes questões atinentes à sua constitucionalidade.

Qualquer reforma que se pretenda fazer relacionada ao modo de se tributar as receitas, rendimentos ou ganhos como produtos do capital, a fim de se equiparar à tributação dos produtos do trabalho precisa considerar não apenas aspectos jurídicos, mas também aspectos econômicos. Uma reforma tributária que pretenda ser justa precisa avaliar questões fiscais e extrafiscais. As pessoas não ficam neutras à tributação. Se a neutralidade tributária for uma virtude, o que é discutível, é certo que ela é de difícil alcance. Num mundo globalizado, em que há liberdade de as pessoas e os capitais irem de um local para outro, é preciso avaliar o o fenômeno da concorrência tributária entre os países, o qual tem que ser apreciado tendo em conta a eficiência de cada país na utilização de seus recursos públicos.

A questão não é saber se a tributação da renda deve ser consonante com os valores constitucionais mais elevados, de modo a ser realizada para contribuir com a redução das desigualdades sociais e econômicas. Isso é inquestionável e insuperável. A grande questão é: como alcançar esse objetivo? Isso tem sido objeto de debate no mundo inteiro. A solução não parece ser óbvia, nem simples, pelo que demanda uma ampla e transparente discussão, na qual haja espaço para a fala dos diferentes segmentos da sociedade.

Em momentos de discussão acerca de reforma tributária, em especial a relativa à tributação da renda, que afeta diretamente a vida de todas as pessoas, é fundamental que se adote uma postura de humildade epistemológica, com de respeito aos princípios da tolerância e da responsabilidade.

Como sublinhei em outra oportunidade (QUEIROZ, 2024, pp. 384 e 398), como somos seres com experiências e valores próprios, divergir é algo mais natural do que se imagina e é preciso saber conviver com a divergência. A tolerância demanda uma postura de sincera abertura para compreender o que o outro quer dizer, o que não representa qualquer autoanulação, uma vez que é impossível que alguém se dispa de seus valores, conceitos, sentimentos, etc. O verdadeiro e franco diálogo é pressuposto para a mútua compreensão e efetivamente desenvolvê-lo é um ato de responsabilidade dos que vivem em sociedade, para que seja possível alcançar um convívio socialmente sustentável.

A tolerância há que se completar com a responsabilidade, pois a mera tolerância possibilita o agir irresponsável. A responsabilidade exige que se aja de modo que as consequências da nossa ação promovam, com a maior extensão possível, uma melhora na qualidade de vida das pessoas da atual e das futuras gerações, principalmente das mais fragilizadas economicamente.

Que tenhamos humildade, tolerância e responsabilidade ao discutir e ao implementar a reforma da tributação da renda.

Referências

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2005.

ADAM, Stuart; MILLER, Adam. *Taxing work and investment across legal forms: pathways to well-designed taxes*. The Institute for Fiscal Studies. 2021. Disponível em: <https://ifs.org.uk/publications/taxing-work-and-investment-across-legal-forms-pathways-well-designed-taxes>. Acesso em 23.10.2024.

ATKINSON, A.; STIGLITZ, J. E. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics*, v. 6, n. 1-2, p. 55-75, 1976.

BANKS, James, DIAMOND, Peter. *The base for direct taxation*. Oxford: Oxford University Press, 2008.

BELSUNCE, Horacio A. García. *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1967.

CANTO, Gilberto Ulhôa, MUNIZ, Ian de Porto Alegre e SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Caderno de pesquisas tributárias n.º 11*. São Paulo, Resenha Tributária, 1986, 1-44.

_____. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. São Paulo, Atlas, 1996.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). In: *Justiça tributária*. São Paulo, Max Limonad, 1998.

_____. *Direito Tributário: linguagem e método*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Publicação Preliminar – 2022 – Março. *Nota Técnica DINTE*. Brasília: IPEA, 2022. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=39017. Acesso em 23.10.2024.

CHAMLEY, C. Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives. *Econometrica*, v. 54, n. 3, p. 607-22, 1986.

CREMER, H.; PESTIEAU, P.; ROCHET, J-C. Direct versus indirect taxation: the design of the tax structure revisited. *International Economic Review*. v. 42, n. 3, p. 781-99, 2001.

FISHER, Irving. *The Nature of Capital and Income*. New York: Macmillan, 1906.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método – traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 13. ed. Petrópolis: Vozes, v. I, 2013.

_____. *Verdade e Método II – complementos e índice*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 6. ed. Petrópolis: Vozes, v. II, 2017.

GOBETTI, Sergio. Tributação do capital no Brasil e no mundo. *Texto para discussão*. Rio de Janeiro: IPEA. 2018.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo – Estudios de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: Editorial Gedisa, 1999.

HABERMAS, Jürgen. *A ética da discussão e a questão da verdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

International Monetary Fund – IMF. *Tackling Inequality. Fiscal Monitor*. October 2017. Disponível em <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>. Acesso em 23.10.2024.

JUDD, K. L. Redistributive taxation in a simple perfect foresight model. *Journal of Public Economics*, v. 28, n. 1, p. 59-83, 1985.

MacCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MARSHALL, Alfred. *Princípios de Economia*. São Paulo: Abril Cultural, 1996.

MIRRLEES, J. An exploration in the theory of optimal income taxation. *Review of Economic Studies*, v. 38, n. 2, p. 175-208, 1971.

MIRRLEES, J. et al. *Tax by design: the Mirrlees review*. Oxford: Oxford University Press, 2011. O relatório completo está disponível para acesso gratuito em <https://ifs.org.uk/books/tax-design>. Acesso em 23.10.2024.

OECD (1998), Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

OECD (2018). Taxation of Household Savings. OECD Tax Policy Studies. No. 25, OECD Publishing, Paris. Disponível para acesso online em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264289536-en>. Acesso em 23.10.2024.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

_____. *Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PERELMAN, Chaim. *Tratado da argumentação: a nova retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: GZ, 2024.

_____. *Sujeição passiva tributária*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: GZ, 2020-a.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: GZ, 2020-b.

_____. *Imposto sobre a renda e segurança jurídica*. In: AZEVEDO, Carlos Alexandre de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (Org.). *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. 1. ed. Salvador: JusPodivm, 2019, v. 1, pp. 441-467.

_____. *Imposto sobre a renda – o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF*. In: QUEIROZ, Luís C. S. de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento*. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, v. 1, pp. 231-262.

_____. *Imposto sobre a renda, os princípios da irretroatividade e da anterioridade e a súmula 584 do STF*. In: GOMES, Marcus Lívio. VELLOSO, Andrei Pitten (coord.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. *Tributação de controladas e coligadas no exterior*. In: Aires F. Barreto et al. *Direito tributário linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual*. São Paulo: Noeses, 2008.

Receita Federal – Centro de Estudos Tributários. *Estudos Tributários - Carga Tributária no Brasil – 2020 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. 2021.

SAY, Jean B. *Tratado de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1983.

SMITH, Adam. *A Riqueza das nações - investigação sobre sua natureza e suas causas*. Volume 1. São Paulo: Nova Cultural, 1996 - a.

SMITH, Adam. *A Riqueza das nações - investigação sobre sua natureza e suas causas*. Volume 2. São Paulo: Nova Cultural, 1996 - b.

SORENSEN, Peter Birch. Dual income taxes: a Nordic tax system. CLAUS, Iris et. al. *Tax Reform in Open Economies*. Edward Elgar: 2010. Disponível em: [http://web.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Publications%20\(English\)/DUAL%20INCOME%20TAXES%20A%20Nordic%20Tax%20System.pdf](http://web.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Publications%20(English)/DUAL%20INCOME%20TAXES%20A%20Nordic%20Tax%20System.pdf).

SOUZA, Rubens Gomes de. Imposto de renda e o seguro dotal. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1952, 27: 12-33.

_____. Imposto de renda – Amortização das ações das sociedades anônimas. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1957, 49: 475-493.

_____. O sistema tributário federal. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1963, 72: 1-22.

_____. As modernas tendências do direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1963, 74: 1-32.

_____. A reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, 87: 1-16.

_____. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, 339-346.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

_____. *Pareceres – 1 – Imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. *Pareceres – 2 – Imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. *Pareceres – 3 – Imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. O fato gerador do imposto de renda. *Revista de Direito Administrativo – Seleção Histórica*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, 167-187.

TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Saraiva, 1989.

WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. Volumes I e II. Rio de Janeiro: Forense, 1997.