

FACULDADES INTEGRADAS DE BAURU - FIB
DIREITO

Gabriel de Sibia Gonçalves

**A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA NA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS DA
SOCIEDADE LIMITADA**

Bauru
2021

Gabriel de Sibia Gonçalves

**A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA NA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS DA
SOCIEDADE LIMITADA**

**Monografia apresentada às
Faculdades Integradas de Bauru - FIB
para obtenção do título de Bacharel
em Direito, sob a orientação do
Professor Ms. Ari Boemer Antunes da
Costa.**

**Bauru
2021**

Gonçalves, Gabriel de Sibia

A Incidência De Imposto De Renda Na Distribuição Dos
Lucros Da Sociedade Limitada. Gabriel de Sibia Gonçalves.
Bauru, FIB, 2021.

43f.

Monografia, Bacharel em Direito. Faculdades Integradas de
Bauru - Bauru

Orientador: Ari Boemer Antunes da Costa

1. Lucros. 2. Sociedade Limitada. 3. Economia. I. Título
II. Faculdades Integradas de Bauru.

CDD 340

Gabriel de Sibia Gonçalves

**A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA NA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS DA
SOCIEDADE LIMITADA**

**Monografia apresentada às
Faculdades Integradas de Bauru - FIB
para obtenção do título de Bacharel
em Direito, sob a orientação do
Professor Ms. Ari Boemer Antunes da
Costa.**

Bauru, 18 novembro de 2021.

Banca Examinadora:

Presidente/ Orientador: Me. Ari Boemer Antunes da Costa

Professor 1: Me. Bazilio Alvarenga Coutinho Junior

Professor 2: Ma. Claudia Fernanda De Aguiar Pereira

**Bauru
2021**

Dedico este trabalho

A minha família, minha base, pessoas que acreditaram em mim e que através de sua presença me trouxeram segurança e certeza de que não estou sozinho nesta caminhada chamada vida.

Aos meus amigos, Paulo Renato, Beatriz Canaver, Isabela Cardoso, Maria de Melo e Giovanna Rangel, que contribuíram com a realização da minha faculdade e nunca me deixaram fraquejar.

AGRADECIMENTOS

“Somos frutos de algum mestre, seja ele professor, pai ou mãe, pois todos são mediadores. Todo pai é um pouco mestre e todo professor é um pouco pai!”

(Autor desconhecido)

Obrigado Mestres!

Obrigado Professores!

Quer você acredite que consiga fazer uma
coisa ou não, você está certo.

(Henry Ford)

GONÇALVES, Gabriel de Sibia. **A incidência de imposto de renda na distribuição dos lucros da sociedade limitada** 2021 43f. Monografia apresentada às Faculdades Integradas de Bauru, para obtenção do título de Bacharel em Direito. Bauru, 2021.

RESUMO

A pesquisa apresenta as definições sobre as sociedades limitadas, atividades empresariais e imposto de renda de pessoa física, demonstrando que as alíquotas do IRPF podem ferir o princípio da capacidade contributiva, visto que a carga tributária possui maior concentração em tributos indiretos, deste modo onerando parcela considerável da população brasileira, que possui renda suficiente apenas para subsidiar gastos atrelados às primeiras necessidades. Ademais, é abordado o fenômeno chamado “pjotização”, posto que muitas vezes um serviço é prestado como pessoa jurídica, mas é realizado por uma pessoa física, usando esse fenômeno como uma forma de burlar o sistema tributário, tornando possível que uma pessoa física que contribuiria a alíquota máxima do imposto de renda, tenha um imposto a pagar menor quando recolhido por uma pessoa jurídica. Considerando que, atualmente, os lucros e dividendos não são tributados, as sociedades limitadas auferem pouca renda tributável como, por exemplo, o pró-labore e aglomeram assim o maior montante em rendas não tributáveis, como é o caso da distribuição de lucros e dividendos. Ocorre que isso pode ser mudado com o advento do projeto de lei 2337/2021, chamado de reforma tributária, que determina a tributação destes lucros e dividendos por meio de imposto de renda.

Palavras-chave: Distribuição de Lucros. IRPF. Sociedade Limitada.

GONÇALVES, Gabriel de Sibia. **The incidence of income tax on the distribution of profits of the limited partnerships.** 2021 43f. Monography presented to Faculdades Integradas de Bauru, to obtain the Bachelor in Law title. Bauru, 2021.

ABSTRACT

The research presents the definitions of limited liability companies, business activities and individual income tax, demonstrating that the IRPF rates may violate the principle of contributory capacity, since the tax burden is more concentrated in indirect taxes, thus encumbering a portion of the Brazilian population that only has enough income to subsidize expenses related to the first necessities. In addition, the phenomenon called "pjetização" is addressed, since often a service is provided as a legal entity, but is performed by an individual, using this phenomenon as a way to circumvent the tax system, making it possible for an individual who would contribute the maximum rate of income tax, e to have a lower when collected by a legal entity. Considering that currently profits and dividends are not taxed, limited partnerships companies earn little taxable income such as pro-labore and aggregate the largest amount in non-taxable income such as the distribution of profits and dividends. It turns out that this can be changed with the advent of bill 2337/2021, called tax reform, which determines the taxation of these profits and dividends through income tax.

Keywords: Distribution of Profits. Individual Income Taxes. Limited Partnerships.

SIGLAS

- CF – Constituição Federal
- CSLL – Contribuição Social Sobre Lucro Líquido
- DIEESE - Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos
- FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
- FPE - Fundo de Participação dos Estados
- FPM - Fundo de Participação dos Municípios
- IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física
- IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
- OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- ONU - Organização das Nações Unidas
- SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
- SINDIFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	TEORIA DA EMPRESA	13
2.1	Sociedades Limitadas	13
2.2	Capital Social	14
2.3	Atividade Empresarial	16
2.4	Estabelecimento Empresarial	18
2.5	Resultados Sociais	19
3	DIREITO TRIBUTÁRIO	21
3.2	Surgimento Da Legislação Sobre Imposto De Renda No Brasil	23
3.3	Cálculo Do Imposto De Renda Pessoa Física No Brasil	25
3.4	Renda Não Tributável	29
3.5	Capacidade Contributiva	30
4	PROJETO DE LEI N. 2337/2021 – REFORMA TRIBUTÁRIA	34
4.1	Cenário Pré e Pós Reforma Tributária – Distribuição de Lucros	35
4.2	Cenário Pré e Pós Reforma Tributária – “Pjotização e Tabela IRPF”	36
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	38

REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

É notório que o Brasil tem uma das mais altas cargas tributárias do mundo, principalmente por se tratar de um país subdesenvolvido que não devolve com qualidade, para a grande maioria da população, os direitos básicos garantidos constitucionalmente. Entretanto, a carga brasileira é fortemente concentrada em tributos indiretos e regressivos, e não em tributos diretos, sobre a renda, o lucro e o patrimônio. Desta forma preservam o grave índice de desigualdade social e fiscal no país.

O Art. 145, §1º da Constituição Federal discorre sobre o princípio da capacidade contributiva, alertando que os impostos devem ter caráter pessoal, observando a capacidade econômica do contribuinte, respeitados os direitos individuais.

De acordo com informações da Receita Federal, a tributação média dos países membros da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) no que tange à renda, lucros e ganhos de capital é de 12,2 %, enquanto no Brasil esse percentual é de apenas 6,4 % do PIB.

Todavia a excentricidade brasileira não se limita ao fato mencionado acima. Dentre os 193 países reconhecidos pela ONU (Organização das Nações Unidas), apenas o Brasil e a Estónia não tributam no imposto de renda os lucros e dividendos distribuídos aos acionistas de empresas. No ano de 1995, com aparente interesse em atrair capitais e incentivar aplicações, o governo inseriu mudanças na legislação que regia a tributação dos lucros e dividendos por meio da Lei 9249/1995.

Graças a introdução da Lei 9.249/1.995 no nosso ordenamento jurídico, a não incidência tributária vem provocando aos cofres públicos desfalque de 50 bilhões de reais por ano, deste modo prejudicando assim diretamente os Estados e Municípios que são dependentes da receita advinda do FPM (Fundo de Participação dos Municípios) e FPE (Fundo de Participação dos Estados), os quais são baseados na receita do imposto de renda.

Por consequência dos fatores expostos e passados quase 25 anos desde que a medida de não incidência foi instituída, é necessário fazer um balanço dos efeitos

fiscais, sociais e econômicos, buscando, desse modo, notabilizar as propostas que tenham objetivo de alterar a situação para auxiliar no alcance do equilíbrio fiscal.

2 TEORIA DA EMPRESA

2.1 Sociedades Limitadas

Devido ao pequeno espaço de tempo como república federativa, o Brasil é considerado um país jovem para com os demais, principalmente quando comparado aos países do velho continente, desta forma muito do que foi ou ainda é aplicado em diversas áreas de nosso país remete-se a procedimentos semelhantes de países europeus. No que tange a sociedade limitada, não é diferente.

Em 1.892 a Alemanha, que ainda possuía regime imperialista, foi o primeiro país a trabalhar com sociedades de responsabilidades limitadas, pois as sociedades anônimas, que eram mais utilizadas na época, eram extremamente complicadas e de difícil alcance para pequenos comerciantes. Assim nos explica Manoel de Queiroz Pereira Calças:

[...] Os pequenos e médios empresários não tinham condições de submeter – se ao rigoroso sistema legal exigido para a limitação de suas responsabilidades pelas obrigações sociais, razão pela qual pleitearam e obtiveram do Parlamento alemão a instituição de uma sociedade de responsabilidade limitada com características próprias e desvinculadas do modelo legal das anônimas, podendo ser constituída de maneira simples, somente por dois sócios, os quais teriam responsabilidade apenas pela importância com que cada um contribuísse para a formação do capital social. (CALÇAS, 2003, p. 16)

Nos anos seguintes, países como Itália e França também aderiram ao modelo de sociedades com responsabilidade limitada, em razão de que investidores/comerciantes demonstravam excessivo receio em aplicar recursos, ao pensar na possibilidade de o patrimônio de família, constituído em outros tempos, se esvair em virtude da insegurança que as naturezas jurídicas das empresas da época apresentavam.

No Brasil, a história se repetiu, afinal o tipo jurídico empresarial só veio à tona pela economia estagnada em vista dos mesmos receios apresentados no parágrafo anterior. Nas terras canarinhas já existiam as sociedades anônimas, que possuíam um paralelo entre o patrimônio do ente jurídico e o dos acionistas. Mas tornou-se inviável esse modelo societário, extremamente complexo, sendo ele composto por três, quatro ou até mesmo cinco sócios.

Observado o cenário econômico da época, Joaquim Luiz Osório, em 1.918, então deputado, encaminhou a câmara federal o projeto de lei formulado por Inglez de Souza, que foi aprovado somente em 10 de janeiro de 1.919 com a promulgação do decreto n. 3.708, regulamentando o tema até a origem do Código Civil, em 2002 (LEITE, 2014).

Em linhas gerais, podemos dizer que a Sociedade Limitada consiste em um tipo de sociedade empresarial caracterizada pela participação dos sócios através dos investimentos feitos proporcionalmente às cotas do capital social da empresa.

A limitação da responsabilidade dos sócios é um mecanismo de socialização, entre os agentes econômicos, do risco de insucesso, presente em qualquer empresa. Trata-se de condição necessária ao desenvolvimento de atividades empresárias, no regime capitalista, pois a responsabilidade ilimitada desencorajaria investimentos em empresas menos conservadoras. Por fim, como direito-custo, a limitação possibilita a redução do preço de bens e serviços oferecidos no mercado. (COELHO, 2013, P. 132).

Neste tipo de sociedade, as responsabilidades dos sócios ficam limitadas apenas às cotas que possuem da empresa, ou seja, na participação que possuem mediante a sua contribuição. Assim, os seus lucros, por exemplo, serão proporcionais ao valor total das cotas que possuem.

Entretanto, em casos particulares, apesar da responsabilidade ser restrita a sua cota contribuída para integralização do capital social, todos os sócios devem responder pelo capital social de forma solidária. Por exemplo: Determinada empresa com capital social de R\$ 155.000,00, formada pelos sócios A, B e C que, respectivamente, possuem em quotas R\$ 100.000,00, R\$ 50.000,00 e R\$ 5.000,00, em caso de dívidas, todos devem responder solidariamente pelos R\$ 155.000,00.

Em função disto, é de suma importância que o sócio não só pague o valor referente às suas quotas, como exija que os demais sócios também o façam, sob risco de responder solidariamente por todo o capital social da empresa, colocando seu patrimônio pessoal em risco.

2.2 Capital Social

O contrato empresarial que é registrado na JUNTA COMERCIAL é a certidão de nascimento de uma sociedade limitada. Nele estão descritos seus contratantes, sede e ramo de atuação do empreendimento, além de todos os direitos, deveres e responsabilidades dos sócios.

A obrigação elementar que o sócio adquire ao assinar o contrato social é de aplicar recursos pessoais na sociedade, o que acontece geralmente de forma pecuniária, contudo havendo a possibilidade também de disponibilizar bens ou créditos.

Traduzindo para os termos do Direito Societário, após a assinatura do contrato, cada sócio tem o dever de integralizar a quota do capital social que subscreveu. Neste mesmo diapasão nos afirma Fabio Ulhôa Coelho:

O Sócio tem, perante a sociedade, o dever de integralizar a quota subscrita, ou seja, de transferir do seu patrimônio para o social dinheiro, bens ou créditos, nos termos do compromisso contratual assumido junto aos demais sócios (COELHO, 2009, P. 411).

Para maior entendimento das quotas sociais é fundamental entendermos a diferença de conceitos de capital subscrito e integralizado. Quando o capital possui somente status de subscrito, trata-se de um compromisso de determinado cotista/acionista em investir na formulação da sociedade, ou seja, isso significa que por meio de contrato social, houve promessa de integralização. A partir do momento que o capital realmente é investido na empresa, ele passa a ter caráter de capital subscrito e integralizado, ou seja, houve promessa e quitação da mesma.

No caso de o sócio não integralizar o capital subscrito no prazo estipulado pelo contrato social, estará sujeito a indenizar a sociedade pelo inadimplemento em que incorreu. Caso a promessa de integralização for em dinheiro, o remisso responde pelos prejuízos causados à sociedade por sua mora, além das eventuais multas estipuladas no contrato social. Neste caso, a multa é devida sem prejuízo da indenização por perdas e danos, conforme artigo 404 do Código Civil.

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais

regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional. (BRASIL, 2002)

Se por ventura a integralização ocorreu através de créditos ou bens, o sócio remisso fará reposição dos prejuízos sofridos pela sociedade em consequência da mora, entretanto, a multa constante no contrato social substituirá a indenização. Conforme nos expõe o artigo 406 do Código Civil:

Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional.

I - por parte do devedor, oferecendo este a prestação mais a importância dos prejuízos decorrentes do dia da oferta;

II - por parte do credor, oferecendo-se este a receber o pagamento e sujeitando-se aos efeitos da mora até a mesma data. (BRASIL, 2002)

A problemática causada pela não integralização permite que os demais sócios executem algumas medidas para com o sócio remisso, de maneira punitiva nos termos dos artigos 1.004 e 1.031, § 1º do Código Civil (BRASIL, 2002), são:

- A) A cobrança (amigável ou judicial) do valor prometido juntamente do dano emergente da mora
- B) Exclusão;
- C) Redução proporcional do capital social;
- D) A tomada das quotas do sócio remisso pelos demais sócios ou cessão para terceiros estranhos ao quadro social da sociedade.

Por fim, o parágrafo único do Art. 1.085 do Código Civil ressalta que caso haja apenas dois sócios na sociedade, a exclusão de um sócio somente poderá ser determinada em reunião ou assembleia, especialmente convocada para esse fim, ciente o acusado em tempo hábil para permitir seu comparecimento e o exercício do direito de defesa.

2.3 Atividade Empresarial

É sabido por todos a importância que o comércio detém no mundo globalizado em que vivemos, possuindo papel fundamental para o desenvolvimento econômico. Mas a importância desta atividade para a humanidade não se resume

aos dias atuais, pois desde a idade média, quando surgiu efetivamente a profissão e posteriormente com as corporações de ofício, a mencionada atividade comercial vem contribuindo para a prosperidade de diversas nações.

Nestes primeiros momentos da profissão, os doutrinadores consideram essa fase como “subjéitiva”, dado que se resumia na prática de atividade mercantil vinculada a uma corporação de ofício mercantil. Por consequência, sujeitas às decisões tomadas, esta fase foi assim definida, nas palavras da Dra. Letícia Pavezzi:

A primeira fase, conhecida como subjéitivo-corporativista, era caracterizada por uma tônica subjéitiva que ligava o mercador a uma corporação de ofício mercantil. Em seu conceito, o comerciante era aquele que praticava a mercancia, subordinando-se à corporação de mercadores e sujeitando-se às decisões dos cônsules dessas corporações (PAVEZZI, 2008).

Este período consiste no fato de que mesmo que uma pessoa empreendesse com a atividade de comerciante e preenchesse todas suas características, mas não fosse vinculado a uma corporação de ofício mercantil, suas atitudes não estariam defendidas pela legislação vigente.

Devido à dependência do comerciante para com a corporação de ofício mercantil, a França, logo após a publicação do Código Napoleônico de 1.807 nos apresenta a Teoria dos Atos do Comércio, a qual, objetivamente, consistia no fato de que qualquer mercador, ligado ou não ao órgão, desde que praticasse comércio previsto com habitualidade, era considerado comerciante.

No ordenamento jurídico brasileiro, por influência francesa, somente em 1.850 foi promulgado o Código Comercial Brasileiro que, independentemente de suas limitações, enumerava os atos comerciais estabelecidos por sua natureza ou profissão. Entretanto, sua vigência perdurou até o ano de 2.002, quando a partir da Lei 10.406/2002, o Código Civil brasileiro adotou a Teoria da Empresa.

No Código Civil, mais precisamente no artigo 966, o legislador nos aponta a definição de atividade empresarial e suas características e também no seu próprio parágrafo único, excepciona algumas atividades que, mesmo exercidas com objetivo de lucro e habitualidade, não são caracterizadas como empresariais, vejamos:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. (BRASIL, 2002)

Neste mesmo diapasão, Fábio Ulhôa Coelho nos apresenta que o elemento empresa não é constituído através do exercício da atividade intelectual, de forma pessoal e sim, quando passa a ser exercida de forma indireta, como, por exemplo, do Médico, quando este deixa de atender seus clientes em seu consultório e contrata outros médicos/enfermeiros para prestar os serviços em local que ele seja o ADMINISTRADOR, ou seja, quem apenas gerencia o estabelecimento.

2.4 Estabelecimento Empresarial

Para entender o conceito técnico de estabelecimento empresarial, se faz necessário deixar de lado a ideia de que estamos tratando aqui apenas do local onde a empresa está instalada, ou seja, do estabelecimento mercantil, pois como bem define o Artigo 1.142 do Código Civil o estabelecimento empresarial é todo um complexo de bens organizados, para exercício da empresa.

Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária. (BRASIL, 2002)

Desta forma, tudo aquilo que o empresário utiliza para exercer sua atividade vai ser considerado parte do estabelecimento empresarial (Mesas, cadeiras, computadores, automóveis e afins), convém destacar que os bens imateriais também fazem parte do estabelecimento (Patentes, marca, nome empresarial, “ponto comercial”).

Após a reunião do complexo de bens e organização deles, o resultado esperado é a lucratividade. Por consequência, surge o denominado aviamento, que

é justamente o valor atribuído ao estabelecimento em razão da articulação dos bens que o compõem.

2.5 Resultados Sociais

No tocante ao mundo dos negócios, uma das maiores motivações para que pessoas se juntem a outras em uma sociedade, são os resultados sociais angariados através da atividade empresarial, desta forma possibilitando retorno financeiro através do capital nela empregado, em nível superior ou ao menos igual ao oferecido em outras alternativas presentes no mercado.

Vale ressaltar que a remuneração dos resultados dos sócios depende da forma de contribuição do mesmo em relação à empresa, pois os lucros remuneram o investimento feito proporcionalmente através das quotas sociais, sendo nula estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros.

Já o pró-labore, devido ao gerenciamento da empresa, o pagamento só ocorrerá caso o direito esteja descrito expressamente no contrato social. Vejamos o que diz o artigo 1.007 do Código Civil sobre os lucros e perdas:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas. (BRASIL, 2002)

No que diz respeito à remuneração, é primordial uma boa negociação entre as partes para que não ocorra exercício abusivo de um único sócio majoritário. Vejamos o que diz Fábio Ulhoa Coelho a respeito:

Imagine uma sociedade limitada em que o majoritário é o único sócio que, pelo contrato social, tem direito à retirada mensal do pró-labore. Como os pagamentos efetuados pela sociedade a esse título são contabilizados como despesas, cada real pago ao majoritário reduz o valor correspondente, nos lucros sociais. Se nada for estabelecido a respeito no contrato social ou num instrumento apartado caberá a fixação do valor do pró-labore aos sócios. Ora, em caso de divergência, prevalece a vontade do majoritário, que pode acabar atribuindo a si mesmo uma remuneração elevada. Não tendo os sócios acordado sobre os critérios de fixação do pró-labore, a maioria pode, simplesmente, apropriar-se de parte significativo dos sucessos da empresa, em detrimentos dos interesses dos minoritários.

A adequada negociação dos sócios no tocante à política de distribuição de lucros não exclui a possibilidade da apropriação aqui em foco. A maioria pode garantir-se remuneração elevada, a título de pró-labore, mesmo que o contrato social estabeleça, por exemplo, a distribuição obrigatória de metade dos lucros. Acompanhe: o resultado do exercício corresponde, em síntese, à diferença entre o faturamento e as despesas da limitada. Quando positiva, diz-se que foram gerados lucros. Ora, como os pagamentos a título de pró-labore são contabilizados nas despesas, o seu valor guarda relação indireta com o do resultado social positivo (COELHO, 2009, P. 435).

Em virtude do eventual exercício abusivo, os sócios minoritários têm a possibilidade de responsabilizar os demais pelos danos, mas sem dúvida, uma negociação para fixação expressa dos critérios de proventos através do contrato social, resguarda de modo muito mais seguro.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO

Para conceituar o que, é tributo é necessário retroceder até a antiguidade, e de lá até os dias atuais, pontuar com brevidade a evolução mencionada do encargo.

A cobrança de tributos tem seus primeiros indícios cerca de dez mil anos antes de cristo no Egito antigo. Nesta época, os tributos eram julgados com caráter enfadonho, pois as cobranças e pagamentos eram determinadas entre países vencedores e perdedores de guerras. Além disso, o tributo demorou a adquirir função social estabelecida, uma vez que não eram pagos ao Estado/Governo e sim ao governante, como nos apresenta Ubaldo Cesar Balthazar: “Na idade Média, os tributos não eram pagos a um Estado, mas sim a uma pessoa, o senhor feudal, perdendo, desta maneira, o caráter fiscal.” (BALTHAZAR, 2005, P. 17).

Mais adiante, com a aparição dos Estados Nacionais, é que começamos a ter uma noção mais aproximada dos tributos da atualidade. Todavia, ainda neste momento não havia uma separação de riquezas, pois os tributos ainda eram cobrados em detrimento dos interesses dos governantes e não do Estado, afinal os reis usufruíam de forma insaciável dos tributos arrecadados.

Somente após a Revolução Francesa, que se consolidou a ideia de separação das riquezas dos governantes e do próprio Estado, assim surgindo a concepção de finanças públicas. No ordenamento jurídico brasileiro, a definição exata de tributo está no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que diz:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Inúmeros doutrinadores entendem como redundante o trecho “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela que se possa exprimir”, mas alguns alegam que a forma descrita constitui permissão para instituição de impostos em bens ou em serviços, tendo em vista que bens ou serviços são sujeitos a avaliações em moeda. No entanto, a argumentação cai por

terra quando tentamos imaginar a aplicação da tese, conforme nos exhibe Ricardo Alexandre:

Segundo esse raciocínio, se a alíquota do imposto de importação incidente sobre determinada bebida fosse de 50%, o importador, ao adquirir mil garrafas, poderia deixar quinhentas na alfândega a título de tributos (ALEXANDRE, 2012, P.45).

Todavia, apesar de o mencionado argumento encontrar-se sem força mediante a doutrina, ainda existe uma minoria que sustenta tal possibilidade.

3.1 Competência Tributária

Por consequência da maior organização financeira pública, o Estado começou, através do ordenamento jurídico, a apresentar os entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) competentes para instituir, modificar ou extinguir um tributo, desta forma deixando clara a competência de cada ente sobre os mais variados temas.

As principais características da competência tributária são:

- **Indelegabilidade/Intransferibilidade:** Os princípios da Indelegabilidade e Intransferibilidade não permitem que os entes deleguem para terceiros ou transmitam entre si suas competências.
- **Incaducabilidade:** O direito que o ente federado tem de exercer sua competência tributária é incaducável, ou seja, imprescritível. A competência não tem prazo, assim não se extinguirá pelo não exercício.
- **Irrenunciabilidade:** Por fim, o princípio da irrenunciabilidade não permite que o ente renuncie ao poder da competência delegada pela constituição.

Especificadamente o artigo 153, inciso III da constituição federal discorre sobre a competência do tema em análise, ou seja, sobre renda e proventos de qualquer natureza:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;

- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Para facilitar a compreensão, podemos concluir afirmando que o gerenciamento do IRPF e a competência tributária para instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza está sob tutela da união federal.

3.2 Surgimento Da Legislação Sobre Imposto De Renda No Brasil

A história do imposto de renda no Brasil não é tão nítida quanto a quem efetivamente trouxe à tona o assunto para fixação e debate do tema. Entretanto, em seus principais relatos históricos, é evidente que as principais preocupações dos legisladores da época convergiam, ou seja, passava da hora de analisarem e tomarem medidas para constituição do mencionado imposto.

Para alguns, foi Visconde de Jequitinhonha quem introduziu as indagações a respeito do imposto de renda, em sessão do Conselho do Estado Pleno, no Senado Federal, realizada em 26 de Abril de 1.867, onde argumentou:

[...] passarei a tratar do imposto sobre a renda [...] Sustenta-se que o imposto pessoal não é injusto, porque o imposto é devido pela proteção dada tanto às pessoas, como às causas. [...] sobre que base deve assentar para torná-lo proporcional, como deve ser todo o imposto, e como sobretudo este deveria sê-lo, sendo destinado a garantir pessoas colocadas em situações tão diversas? Por esta dificuldade, sem dúvida existe ele autorizado na nossa lei fundamental, sob o título Copilação, sem que até hoje se haja cobrado. (RODRIGUES, 1978, p. 144)

Nas palavras do Visconde de Jequitinhonha, pronunciadas há mais de 150 anos, já era explícito a inquietude no que toca à progressividade e à proporcionalidade do imposto, buscando assim, desde seu princípio, torná-lo o mais justo possível, todavia, em pleno século XXI ainda encontramos dificuldades para identificar as situações econômicas das pessoas, devido a diversos fatores que complicam esta verificação.

Outra parte dos relatos históricos afirmam que o primeiro debate sobre a conveniência de introduzir o imposto no Brasil seja devido a Afonso Celso em 1.879

e citam a entrevista realizada por este, na qual colheu opinião de diversas personalidades. Por ele foram apontadas discussões sobre a possível inconstitucionalidade do imposto sobre a renda, o que realmente barrou por diversas vezes a aprovação do tal tributo.

Ainda que com muitas discordâncias, em 31 de dezembro de 1.922, criou-se o imposto geral sobre renda através da Lei n. 4.625. Lei esta que dispunha a respeito do orçamento da República dos Estados Unidos do Brasil (BRASIL, 1923), referente ao ano de 1.923. Cabe aqui reproduzir o artigo da referida lei, a título de conhecimento histórico, permitindo comparações com o presente:

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

I. As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II. É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III. Será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

a. impostos e taxas;

b. juros de dívidas, por que responda o contribuinte;

c. perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e accidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;

d. as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.

IV. Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão dedução de 2% (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

V. O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatorios do montante de renda e da taxa devida.

VI. A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno imediatamente anterior.

VII. O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessarias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924.

VIII. Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).

Já em 1.934 o imposto sobre a renda passou a integrar a Constituição Federal:

Art. 6º – Compete privativamente a União:

I – decretar impostos:

c) Sobre de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis” (BRASIL, 1934)

Com a redação genérica sobre renda, as divergências não demoraram a aparecer, pois não se resume em saber e conhecer quem auferiu a renda, mas tão importante quanto, é definir exatamente o que vem a ser renda.

Existe ainda uma discussão igualmente acalorada, visto que se faz necessário destacar o quanto desta renda pode ser tributável, pois parte desta renda deve ser preservada para o sustento e manutenção deste e de sua família. Portanto, carecendo serem estabelecidos os limites e conceitos de renda tributável.

3.3 Cálculo Do Imposto De Renda Pessoa Física No Brasil

Uma vez que o presente trabalho objetiva mostrar como o imposto de renda se insere na renda de diferentes famílias, com diferentes rendimentos, não serão foco de estudo as minúcias da legislação.

A apuração do IRPF é realizada de forma progressiva, ou seja, as alíquotas vão aumentando conforme a renda e proventos do contribuinte. A concepção central é de que as alíquotas mais altas sejam aplicadas conforme a capacidade financeira dos contribuintes mais abastados.

Como é possível notar na tabela a seguir, até R\$ 1.903,98/mês a pessoa fica isenta do imposto de renda e, quando ganha acima de R\$ 4.664,68/mês, paga a alíquota de R\$ 27,50 %:

Renda mensal	Alíquota do IR	Parcela a deduzir
Até R\$ 1.903,98	isento	0
De R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 142,80
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15,0%	R\$ 354,80
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 636,13
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 869,36

Cabe ressaltar a importância da terceira coluna que trata da parcela a deduzir, pois ela é utilizada para adequar o imposto a ser pago de forma que a pessoa que ganha R\$ 8.000,00/mês, por exemplo, não pague a alíquota de 27,50 % de IRPF sobre o valor total.

Vamos ao exemplo, se o contribuinte ganha R\$ 8.000,00/mês de salário, ele no IRPF ele pagaria 27,50 % sobre o valor dos proventos, resultando em R\$ 2.200,00. Sem considerar outras deduções como dependentes, gastos com médicos/dentistas, escolaridades e afins, ou seja, apenas utilizando a dedução proposta pela terceira coluna, o valor devido passaria a ser R\$ 1.330,64. Neste caso, sua alíquota efetiva foi de um pouco mais de 16,00 %, conforme tabela abaixo:

DESCRIÇÃO	VALOR
Salário	R\$8.000,00
Alíquota desta faixa	27,50%
Valor do imposto	R\$2.200,00
Parcela a deduzir	R\$ 869,36
Imposto Final	R\$1.330,64
Alíquota efetiva	16,63%

Inclusive, a partir do ano de 2018, o próprio programa da RFB – Receita Federal Brasileira passou a fazer o cálculo da alíquota efetiva.

Além das deduções previstas na tabela do IRPF, existe a possibilidade de abater o imposto retido na fonte, dado que, se o trabalhador for assalariado, o imposto é calculado e recolhido mensalmente pelo empregador, de forma antecipada. Outro caso de retenção na fonte são os profissionais liberais que devem calcular sempre até o último dia útil do mês seguinte do recebimento da renda através do carnê leão.

O que muitos contribuintes não compreendem é que quando dispõem de mais de uma fonte de proventos, podem estar sendo tributadas na fonte por uma alíquota menor do que deveria, visto que os pagadores dos rendimentos tributados não possuem acesso aos demais recursos do contribuinte, deste modo recolhem na fonte pela alíquota da faixa que o valor pago por ele se encontra.

Por exemplo, um indivíduo que tenha um salário de R\$ 1.250,00 e esteja isento de tributação de IR, mas que também recebe um aluguel de R\$ 1.250,00, ficou isento do recolhimento na fonte, entretanto, ao fazer a declaração, as duas fontes de renda serão somadas, deste modo passando a serem tributadas em 7,50 %. Já se o valor apurado for menor que o já pago, o contribuinte tem direito à restituição desta diferença.

Esta é a conhecida Restituição do Imposto de Renda. A RFB devolve estes valores em lotes, reajustados de acordo com a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic).

Enfim, as últimas possibilidades de dedução estão diretamente ligadas ao cunho de gastos pessoais (dependentes, filhos, escolhas, plano de saúde, escolaridade e afins), as três principais são:

Dependentes: Pode se descontar até R\$ 2.275,08 por dependente, mas caso o valor passe de R\$ 28.559,70 ao ano, os dependentes precisarão fazer declarações à parte. São considerados como dependentes:

01. Filho(a) ou enteado(a) com até 21 anos de idade;
02. Filho(a) ou enteado(a) com até 24 anos de idade que está cursando universidade ou escola técnica de segundo grau;
03. Filho(a) ou enteado(a) de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente;
04. Irmã(o), neto(a) ou bisneto(a) com até 21 anos de idade de quem o contribuinte detenha guarda judicial (qualquer idade se for incapacitado física ou mentalmente);
05. Irmã(o), neto(a) ou bisneto(a) com até 24 anos de idade se ainda estiver cursando universidade ou escola técnica de segundo grau;
06. Menor pobre de até 21 anos no qual o contribuinte detém guarda judicial;

07. Pessoa absolutamente incapaz (da qual o contribuinte seja curador ou tutor);
08. Companheiro(a) com quem o contribuinte tenha um filho(a);
09. Companheiro(a) com quem o contribuinte vive há mais de 5 anos;
10. Cônjuge;
11. Pais, avós e bisavós que tenham recebido rendimentos (tributáveis ou não) até R\$ 22.847,76 ao ano;
12. Sogros e sogras, desde que o casal faça a declaração em conjunto.

Educação: Os gastos relacionados à natureza educacional do contribuinte, dependentes ou até mesmo daqueles que recebem pensão podem ser descontadas em até R\$ 3.561,50 por pessoa no ano. As despesas consideradas dedutíveis são: pré-escolas, creches, instituições de ensino infantil, fundamental, médio, superior, além de cursos técnicos ou profissionalizantes.

Despesas Médicas: Os gastos próprios ou com dependentes inerentes a tratamento médico de qualquer particularidade, assim como planos de saúde, dentistas, fisioterapeutas e afins podem ser descontados. Importante ressaltar que as cirurgias plásticas podem ser deduzidas desde que possuam a finalidade de preservar a saúde mental ou física do paciente, portanto, na grande maioria das vezes, os gastos com silicones, por exemplo, são descartados, pois não possuem características necessárias que preencham o requisito da dedução.

Para maior clareza, de forma ilustrativa e simplificada o cálculo do imposto de renda de pessoa física acontece da seguinte maneira:

Como é calculado o imposto e a restituição

$$\begin{array}{rclclcl}
 \text{Imposto a pagar ou a restituir} & = & \text{Total de rendimentos tributáveis} & \times & \text{Alíquota de IR} & - & \text{Desconto de deduções (Médicos, Educação, dependentes e afins).} & - & \text{Parcela a deduzir indicada na tabela do IR} & = & \text{Imposto retido na fonte}
 \end{array}$$

Alíquota de IR: zero, 7,5%, 15%, 22,5% ou 27,5%

Após esta explicação, passaremos a analisar as rendas não tributáveis.

3.4 Renda Não Tributável

A relevância da correta explicação do que é renda tributável ocorre devido ao correspondente reflexo na apuração do imposto a pagar. O que na atualidade é tributado, nem sempre pertenceu à concepção renda, assim como rendimentos foram retirados da base cálculo para incidência do imposto. Para findar a discussão o Código Tributário Nacional hoje tributa, em regra, sobre renda e proventos de qualquer natureza, deste modo possuindo larga abrangência.

Pontes de Miranda frisa ainda que a causa da renda não interessa, inclusive se a procedência da renda é ilícita, ou seja, a ilicitude da renda não torna ilegítima a cobrança de imposto de renda. Desta forma, aquele que auferir renda ilícita sofrerá com o pagamento de encargos tributários, além de sofrer as sanções cabíveis quanto à ilegalidade das ações. (MIRANDA, 1960)

Entre os rendimentos isentos e não tributáveis, o que atualmente tem sido mais contestado é o de lucros e dividendos aos sócios de empresas, pois quando a isenção foi concedida através da Lei 9.249/1.995, o país passava por um cenário econômico divergente do presente, desta forma introduziu-se a lei no ordenamento jurídico pretendendo angariar possíveis investimentos.

Devido à distribuição dos lucros e dividendos aos sócios de uma empresa não estarem submetidas a incidência do IRPF, estão sendo realizados planejamentos tributários com o objetivo de evitar o pagamento do imposto mencionado. Por exemplo, os empresários declaram valores irrisórios/mínimos de pró-labore que são sujeitos à tributação pela tabela do IRPF e milhões de reais de lucros e dividendos pela empresa como rendimentos isentos.

Em fevereiro de 2019 o site VALOR GLOBO anunciou que os três maiores bancos privados do Brasil bateram o recorde na distribuição de lucros e dividendos aos seus acionistas. Na oportunidade, o repasse fora de **TRINTA E SEIS BILHÕES E OITOCENTOS MILHÕES DE REAIS** e acreditem se quiser, sem pagar um único centavo na declaração de IRPF, pois não se trata de renda tributável.

A isenção dos lucros e dividendos também tem sido responsável por acentuar o problema denominado “pejotização”, pois através da contratação de firmas individuais que, na realidade, são pessoas físicas transformadas em jurídicas, torna-se possível burlar a legislação brasileira, não contribuindo com as obrigações previdenciárias e o dito FGTS, além de, no caso, o prestador de serviços pagar menos imposto do que na pessoa física.

Uma pessoa jurídica prestadora de serviços enquadrada no regime tributário SIMPLES NACIONAL, por exemplo, está sujeita à tributação mínima inicial de apenas 06,00% sobre sua receita bruta. Dado que os lucros não enfrentam tributação, fica clara a vantagem fiscal em relação à prestação do mesmo serviço na condição de pessoa física, afinal estão sujeitas a alíquotas de até 27,5 %, conforme tabela progressiva do IRPF.

Analisaremos a tabela abaixo:

RENDA COMO PJ	
REMUNERAÇÃO/MÊS	R\$ 15.000,00
ALÍQUOTA APLICADA	6,00%
IMPOSTO FINAL	R\$ 900,00

RENDA COMO PF	
REMUNERAÇÃO/MÊS	R\$ 15.000,00
ALÍQUOTA APLICADA	27,50%
IMPOSTO A PAGAR	R\$ 4.125,00
PARCELA A DEDUZIR	R\$ 869,36
IMPOSTO FINAL	R\$ 3.255,64

A tabela demonstra o fenômeno chamado de “pejotização”, tendo em vista que uma pessoa física suporta um pagamento mais oneroso a título de imposto de renda, considerando que a remuneração ao mês fosse a mesma, mas a alíquota aplicada seria 06,00%, assim, é necessário observar-se a capacidade contributiva.

3.5 Capacidade Contributiva

Encontrada a definição de renda suscetível de tributação, independente de fatores alheios, em relação ao fato gerador, incidirá o imposto de renda. Apesar disso, o legislador, ao redigir o princípio da capacidade contributiva descrita no artigo 145, §1º da Constituição Federal, deixa clara a necessidade de verificar a real capacidade contributiva, desta forma verificando as possibilidades de pagamento do contribuinte, considerando suas necessidades substanciais.

Art. 145 [...]

§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, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ou seja, é fundamental ponderar não somente a situação financeira do contribuinte, mas também o cenário social, pois diferentes contribuintes, com o mesmo rendimento, não necessariamente apresentam a mesma capacidade de contribuição.

O impasse da concentração social é notadamente um problema social por todo o planeta, isto é, má distribuição de renda não é uma problemática exclusiva brasileira. Cupertino observa que o fator determinante para essa desigualdade é o desenvolvimento da sociedade. (CUPERTINO, 1977).

Pelo que se conhece da história da humanidade, aliás, somente as comunidades primitivas praticam uma distribuição mais ou menos igualitária da riqueza material produzida entre seus membros, na medida mesmo em que as classes sociais ou não existem ou são pouco diferenciadas. A partir do aparecimento e desenvolvimento das sociedades de classe, a riqueza produzida pelas 'classes inferiores' necessariamente se concentra nas mãos das 'classes superiores'.

A resolução do tema torna-se complexa, pois as classes que detém concentração de renda são as que detém o poder, portanto o quadro tende a piorar, afinal a aglomeração de capital fica mais fácil quanto mais capital se tem. Todos os seres humanos possuem necessidades básicas que precisam ser saciadas (Alimentação, Educação, Moradia, Saúde e etc). Fica explícito, desta maneira, que quanto maior a renda, menor será a parcela destinada para as necessidades básicas.

Teoricamente, o salário mínimo definido pelo governo federal deveria satisfazer as mencionadas necessidades básicas dos trabalhadores rurais e urbanos, conforme descreve o artigo 7º da CF/1988:

Art. 7º [...]

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim. (BRASIL, 1988)

No dia 01 de janeiro de 2021, o salário mínimo para o presente ano foi estipulado em R\$ 1.100,00 (Um mil e cem reais). Não precisamos realizar cálculo algum para evidenciar a ineficácia no cumprimento do ideal real do artigo 7º da CF/88. De forma mais aprofundada, o (DIEESE) Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos calcula mensalmente o salário mínimo necessário para suprimento de quatro membros de uma família. Segue planilha referente ao ano de 2021:

Salário mínimo nominal e necessário:

Período	Salário mínimo nominal	Salário mínimo necessário
2021		
Setembro	R\$ 1.100,00	R\$ 5.657,66
Agosto	R\$ 1.100,00	R\$ 5.583,90
Julho	R\$ 1.100,00	R\$ 5.518,79
Junho	R\$ 1.100,00	R\$ 5.421,84
Maiο	R\$ 1.100,00	R\$ 5.351,11
Abril	R\$ 1.100,00	R\$ 5.330,69
Março	R\$ 1.100,00	R\$ 5.315,74
Fevereiro	R\$ 1.100,00	R\$ 5.375,05
Janeiro	R\$ 1.100,00	R\$ 5.495,52

Fonte: DIEESE, 2021.

A proximidade entre salário mínimo e IRPF está no fato de que apenas a renda considerada extra, isto é, aquela que não foi gasta para sanar as necessidades básicas, deveria ser tributada. Entretanto, de acordo com o quadro 01, no mês de Setembro de 2021, o salário mínimo vigente correspondeu a apenas 19,44 % (Dezenove virgula quarenta e quatro por cento) do salário mínimo necessário. Cabendo ressaltar ainda que caso hoje o mesmo fosse de R\$ 5.657,66, conforme análise do DIEESE, o contribuinte cairia na maior faixa de incidência do imposto de renda de pessoa física, ou seja, deixaria deficitário novamente sua

condição financeira, assim, através da análise do cenário econômico brasileiro, fica demonstrado também a ineficiência do governo ao atualizar a tabela do IRPF.

O SINDIFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal apurou que a tabela do IRPF está deficitária em 88,40 %, além de não ser corrigida desde 2015. Para melhor ilustração o gráfico abaixo demonstra que caso fosse ajustada a tabela, o contribuinte isento subiria de R\$ 1.903,98 para R\$ 3.556,56.

LEÃO

Veja como é a tabela hoje e como seria se fosse corrigida pela inflação

Aliquota	Hoje (R\$)		Corrigido desde 1996 (R\$)	
	Até 1.903,98	0 Dedução (R\$)	Até 3.556,56	0 Dedução (R\$)
7,5%	De 1.093,99 a 2.826,66	142,80	De 3.556,57 a 5.280,09	266,74
15%	De 2.826,67 a 3.751,05	354,80	De 5.280,10 a 7.073,23	662,75
22,5%	De 3.751,06 a 4.664,68	636,13	De 7.073,24 a 8.837,92	1.193,24
27,5%	Acima de 4.664,68	869,36	Acima de 8.837,92	1.635,14

Fonte: Sindifisco

Folha Arte

(SINDIFISCO, 2021)

Aqueles com rendimento de R\$ 4.000,00, a não correção da tabela impõe um recolhimento mensal a mais de R\$ 230,61, valor este 693,40% maior do que deveria ser. Já o contribuinte com renda mensal tributável de R\$ 10.000,00 paga a mais 68,69% do que deveria. Percebe-se aqui, em números, o que já foi colocado acima: o ônus da não correção da tabela é maior para os que ganham menos, ofendendo os princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

O próprio SINDIFISCO também apontou o déficit de algumas deduções. Dois exemplos notórios foram as deduções por dependentes que subiriam de R\$ 2.275,08 para R\$ 4.286,28 por ano e as deduções com educação que passariam a ter limite de R\$ 6.709,90 reais por ano e não R\$ 3.561,50.

Destarte, constata-se apenas prejuízos para a população brasileira, afinal se a tabela fosse atualizada da maneira apropriada alguns estariam livres de pagar o IRPF devido a isenção e quem fosse obrigado teria o benefício das deduções corrigidas conforme o real cenário econômico do país.

4 PROJETO DE LEI N. 2337/2021 – REFORMA TRIBUTÁRIA

Antes de discorrer sobre o projeto de Lei nº 2337/2021, intitulado como reforma tributária, é necessário pontuar que os principais objetivos deste instrumento legislativo devem ser a simplificação, facilitação e melhora do sistema tributário brasileiro, visando, desta forma, impactos positivos na produtividade econômica e social do país, visto que as alterações propostas devem estar em consonância com a realidade que enfrentamos atualmente.

Nas regras atuais, ou seja, antes da reforma tributária entrar em vigor, não há tributação de lucros e dividendos, considerando que tal incidência é inadequada, pois a distribuição somente ocorre após a redução das despesas, inclusive impostos da pessoa jurídica, chegando-se ao lucro líquido, o qual é partilhado.

O dito projeto de Lei nº 2337/2021 abrange o tema tratado por este estudo, trazendo a possibilidade de incidência de imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre a divisão de lucros e dividendos, inclusive nas sociedades limitadas.

A seção II do referido projeto, determina alterações no artigo 3º da Lei nº 9.249/1995, bem como inclui os artigos 10-A, 10-B e 10-C nesta mesma lei.

O artigo 10-A determina especificamente a possibilidade de incidência do imposto de renda sobre os lucros e dividendos, estabelecendo a alíquota de 20% e a possibilidade de isenção nos lucros distribuídos até o valor de R\$ 20.000,00 por mês, caso a empresa seja considerada de pequeno porte ou microempresa, nos termos da Lei complementar 123/2006.

O ponto mais polêmico da proposta da reforma está na tributação dos lucros e dividendos das demais empresas, em outras palavras, as empresas de grande porte, visto que a sugestão é de que ocorra tributação de 15,00 % (Quinze por cento) sobre o valor distribuído.

Em contrapartida, o governo federal prevê a redução da alíquota do IRPJ hoje em 15,00 (Quinze por cento) mais um adicional de 10,00 % (dez por cento) para 08,00 % (Oito por cento) e adicional mantido em 10,00 %, além de redução da alíquota da CSLL de 09,00 (Nove por cento) para 08,00 (Oito por cento). Dessarte,

as alíquotas de IRPJ e CSLL passariam de 34,00 % (Trinta e quatro por cento) para 26,00 % (Vinte e seis por cento).

Neste mesmo viés, uma das intenções deste projeto é deter o fenômeno da “pjetização”, o qual mira burlar o IRPF no momento que é constituída uma pessoa jurídica para realizar distribuição de lucros e, por consequência, isentar-se do desembolso pecuniário como pessoa física.

Existe também sugestão para correção monetária das faixas da tabela progressiva do imposto sobre as rendas e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas, conforme demonstrado abaixo:

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	PARCELA A DEDUZIR DO IR (R\$)
Até 2.500,00	0,00%	R\$ -
De 2.501,00 até 3.200,00	7,50%	R\$ 187,50
De 3.201 até 4.250,00	15,00%	R\$ 427,50
De 4.251,00 até 5.300,00	22,50%	R\$ 746,25
Acima de 5.300,00	27,50%	R\$ 1.011,25

Por fim, concluo como importante a apresentação da proposta de Lei nº 2337/2021, pois a questão da distribuição de lucros não era revisada desde 1995 e a tabela de IRPF desde 2015, o que torna as aplicações em vigor retrogradadas quando comparadas com a realidade atual.

4.1 Cenário Pré e Pós Reforma Tributária – Distribuição de Lucros

Nesse tópico buscarei elaborar um comparativo hipotético de um cenário pré e pós reforma tributária, objetivando demonstrar parte do impacto que será ocasionado no dia a dia dos contribuintes. Para a comparação serão utilizados dados contábeis, tais como: faturamento, tributação imposta, gastos com folha de pagamento, dentre outros. Dessa forma, o presente estudo contempla uma pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, desenvolvida por meio de um estudo de caso.

Analisando a tabela a seguir, na qual fora analisado um cenário hipotético pré e pós reforma tributária de uma sociedade limitada optante pelo lucro presumido verificou-se aumento de 0,68 % (Zero vírgula sessenta e oito por cento) de margem de contribuição, isto é, nesse exemplo reduziu-se a carga tributária para a mencionada pessoa jurídica.

CENÁRIO PRÉ REFORMA (PESSOA JURÍDICA) - RELATÓRIO ANUAL		CENÁRIO PÓS REFORMA (PESSOA JURÍDICA) - RELATÓRIO ANUAL	
VENDAS NO PERÍODO	R\$ 50.000.000,00	VENDAS NO PERÍODO	R\$ 50.000.000,00
COFINS (3,00 %)	-R\$ 1.500.000,00	COFINS (3,00 %)	-R\$ 1.500.000,00
PIS (0,65%)	-R\$ 325.000,00	PIS (0,65%)	-R\$ 325.000,00
ICMS (18,00%)	-R\$ 9.000.000,00	ICMS (18,00%)	-R\$ 9.000.000,00
CSLL (Presunção de 12% e Tributação 09%)	-R\$ 540.000,00	CSLL (Presunção de 12% e Tributação 08%)	-R\$ 480.000,00
IRPJ (Presunção de 08 % e Tributação: 15%)	-R\$ 600.000,00	IRPJ (Presunção de 08 % e Tributação 08%)	-R\$ 320.000,00
Adicional IRPJ (10 %)	-R\$ 376.000,00	Adicional IRPJ (10 %)	-R\$ 376.000,00
Patronal (20%) + FAP (5,8%) + RAT (2,0%)		Patronal (20%) + FAP (5,8%) + RAT (2,0%)	
Folha de Pagamento com B.C de R\$ 1500.000,00	-R\$ 417.000,00	Folha de Pagamento com B.C de R\$ 1500.000,00	-R\$ 417.000,00
Custo operacionais	-R\$ 20.000.000,00	Custo operacionais	-R\$ 20.000.000,00
Geração de Caixa do Período	R\$ 17.242.000,00	Geração de Caixa do Período	R\$ 17.582.000,00

A discussão acalora-se quando após o exercício da operação da pessoa jurídica os sócios cotistas resolvem realizar a distribuição de lucros, pois com a legislação atual não é necessário realizar mais nenhum recolhimento ao fisco e no cenário pós reforma seria necessário recolher 15,00 % (quinze por cento) de forma exclusiva na fonte sobre o valor distribuído, conforme demonstra o exemplo:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - CENÁRIO PRÉ REFORMA		DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - CENÁRIO PÓS REFORMA	
VALOR DISTRIBUIDO	R\$ 1.000.000,00	VALOR DISTRIBUIDO	R\$ 1.000.000,00
TRIBUTAÇÃO APLICADA	0,00%	RENDA NÃO TRIBUTÁVEL (NDA)	15,00%
IMPOSTO PARA PAGAR	R\$ -	IMPOSTO PARA PAGAR	R\$ 150.000,00

Os empresários observam com muita desaprovação a proposta, pois entendem que estão sendo vítimas de uma bitributação, além do aumento expressivo da carga tributária a ser paga.

4.2 Cenário Pré e Pós Reforma Tributária – “Pjotização e Tabela IRPF”

No tocante a problemática da correção da tabela do IRPF pouca coisa mudou, pois como demonstram as tabelas a seguir houve uma correção pífia e que não espelha a realidade financeira do nosso país.

CENÁRIO PRÉ - REFORMA TRIBUTÁRIA		
BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	PARCELA A DEDUZIR DO IR (R\$)
Até 1.903,98	0,00%	R\$ -
De 1.903,99 até 2.826,65	7,50%	R\$ 142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15,00%	R\$ 354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,50%	R\$ 636,13
Acima de 4.664,68	27,50%	R\$ 869,36

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	PARCELA A DEDUZIR DO IR (R\$)
Até 2.500,00	0,00%	R\$ -
De 2.501,00 até 3.200,00	7,50%	R\$ 187,50
De 3.201 até 4.250,00	15,00%	R\$ 427,50
De 4.251,00 até 5.300,00	22,50%	R\$ 746,25
Acima de 5.300,00	27,50%	R\$ 1.011,25

Conforme demonstrado anteriormente o (DIEESE) Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos afirma que o salário mínimo atual

deveria ser R\$ 5.657,66 (Cinco mil seiscentos e cinquenta e sete reais e sessenta e seis centavos), valor este que seria tributado em 27,50 % (Vinte e sete por cento e meio) mesmo com a atualização proposta pela reforma, sendo que o IRPF deveria tributar apenas o que é considerado renda extra, isto é, aquela que não fora gasta para sanar as necessidades primordiais. Deste modo podendo-se concluir que a ação auxilia na problemática, mas não se mostra totalmente eficaz.

Outro dissabor que não será resolvido com a proposta da reforma tributária é a chamada “Pjetização”, pois via de regra quem usufruiu destes artifícios são pessoas físicas que convertem seus recebimentos para pessoas jurídicas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES NACIONAL, ou seja, empresas que não terão suas distribuições de lucros impactadas com a reforma tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude de o presente trabalho de conclusão de curso ter como propósito fim a obtenção do título de bacharel em direito, a pesquisa acabou se restringindo em diversas perspectivas. Porém, nenhuma delas tornou-se embaraço suficiente para que não fosse possível fazermos um balanço sobre a má utilização do princípio da capacidade contributiva, no que tange ao imposto de renda de pessoa física às alíquotas aplicadas e a não taxaço sobre lucros e dividendos. Afinal, o objetivo era propiciar maior familiaridade com o impasse apresentado, e por consequência, torná-lo mais explícito, viabilizando assim estudos mais aprofundados no futuro.

Fica claro que a isenção dos lucros e dos dividendos, introduzida sob alegação e pretensão de corrigir deturpações econômicas, evitar a “bitributaço do lucro” e alavancar a economia, na realidade enraizou ainda mais as distorçoões do sistema tributário brasileiro, agravando sua regressividade e consolidando um quadro de sub-tributaço dos lucros no Brasil.

Cabe ressaltar também que a atual estrutura tributária do país só corrobora para que a concentração de renda nas mãos de poucos persista cada vez mais, pois a tributaço está quase que estritamente focada em tributos indiretos e não regressivos como bens e consumo, desta forma elevando o custo de vida dos mais pobres, que gastam essencialmente com necessidades básicas, ao invés de taxar grandes fortunas e patrimônios ou distribuiço de lucros e dividendos bilionários de bancos privados.

É necessário registrar que não há qualquer indício empírico, comprovado por pesquisa econômica fundamentada em dados e estatísticas, que anuncie que a isenção dos dividendos obteve fruto em ampliar os investimentos no país. Ao contrário, os investimentos no país continuaram estagnados por mais de uma década, desde que tais medidas tributárias de benefício aos detentores de capital foram implementadas.

O projeto de Lei 2337/2021 conforme demonstrado tem um único objetivo: aumentar a arrecadaço do fisco com a taxaço da distribuiço de lucros e dividendos, afinal a proposta não resolve de forma eficaz as problemáticas atreladas a correço monetária da tabela de IRPF e o fenômeno da “Pjotizaço”

Após a familiarização do tema, surgem outras indagações para estudos futuros e mais aprofundados como: Qual o melhor caminho para aumentar a faixa de isenção? Aumentar o número de faixas de alíquotas? Passar a tributar determinadas rendas e preventos?

Por fim, concluo que o sistema tributário falha em cumprir seu papel social e fiscal, portanto penalizando de maneira acentuada os brasileiros com menor renda, por cobrar tributos dos mais pobres e por não arrecadar montantes apropriados para garantir os direitos básicos a todos garantidos pela nossa constituição federal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6. ed. São Paulo: Métodos, 2012.

ANDRADE, Caroline A. Mota de. **Origens das LTDAS**, 2013. Disponível em <http://direitoilimitado.blogspot.com/2013/04/origem-das-ltdas.html>. Acessado em 02 de novembro de 2021.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis. Fundação Boiteux, 2005.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acessado em 12 junho 2021.

BRASIL, **Lei 9.249 de 26 de Dezembro de 1995**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acessado em 06 abril 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 03 de outubro de 2021.

BRASIL. **Lei 10.406 de 10 de Janeiro de 2002. Código Civil**. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acessado em 04 de outubro de 2021.

BRASIL. **Projeto de lei nº 2337,2021**. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acessado em 03 de outubro de 2021.

BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda**. Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>. Acesso em 03 de outubro de 2021.

CARDOSO, Ronaldo Sales. **O Estabelecimento Empresarial**, 2016. Disponível em <https://ronaldosalescardoso.jusbrasil.com.br/artigos/336871571/o-estabelecimento-empresarial>. Acessado em 02 de novembro de 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CAVALCANTI, Themistocles Brandao. **A Constituição Federal comentada**. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1959.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 25. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CUPERTINO, Fausto. **A concentração de renda no Brasil: o bolo está mal dividido**. 2. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1977.

DIEESE. **Salário Mínimo Necessário**. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em 03 de outubro de 2021.

G1, Globo. **IR 2021: Entenda como são calculados o imposto e a restituição, 2021**. Disponível em <https://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/2021/noticia/2021/04/14/ir-2019-entenda-como-e-calculado-o-imposto-e-a-restituicao.ghtml>. Acesso em 03 de outubro de 2021.

IBGE. **IBGE investigará as transformações no modo de viver e consumir da família brasileira**. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/?id_noticia=1144&id_pagina=1. Acessado em 03 de outubro de 2021.

LEITE, Paula. **Sociedade Limitada, aspecto histórico, deveres e direitos dos sócios e possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica**, 2014. Disponível em <https://paulaleite.jusbrasil.com.br/artigos/144381319/sociedade-limitada>. Acessado em 04 de outubro de 2021.

MAMEDE, Gladson. **Manual de Direito Empresarial**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960.

MOREIRA, Talita. **Bancos Distribuem R\$ 37 bi Em Dividendos**, 2019. Disponível em <https://valor.globo.com/financas/noticia/2019/02/06/bancos-distribuem-r-37-bi-em-dividendos.ghtml>. Acessado em 03 de outubro de 2021.

PAVEZZI, Leticia. **Teoria Dos Atos Do Comércio E Teoria Da Empresa**, 2008. Disponível em http://artigos.netsaber.com.br/resumo_artigo_7257/artigo_sobre_teorias-dos-atos-do-comercio-e-teoria-da-empresa. Acessado em 04 de outubro de 2021.

PERUCIO, Joaquim. **A Isenção Tributária Sobre a Distribuição de Lucros e Dividendos**, 2018. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/69265/a-isencao->

[tributaria-sobre-a-distribuicao-de-lucros-e-dividendos/](#). Acessado em 03 de outubro de 2021.

SOARES, Nádya Arrigo Pissinati. **Competência Tributária**, 2017. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/268312/competencia-tributaria>. Acessado em 01 de março de 2021.

SOUSA, Rubens Gomes de. **A evolução do conceito de rendimento tributável**. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 14, out./dez. 1970.

VEJA, Redação. **Defasagem da Tabela do IR sobe para 88,4%, diz Sindifisco**, 2018. Disponível em <https://veja.abril.com.br/economia/defasagem-da-tabela-de-ir-sobe-para-884-diz-sindifisco/>. Acesso em 03 de outubro de 2021.