

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-032-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, Um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COMO UMA DAS MANIFESTAÇÕES
POSSÍVEIS DO ESTADO DE EXCEÇÃO.**

**BRAZILIAN TAX SYSTEM AS ONE OF THE POSSIBLE EXPRESSIONS OF THE
STATE OF EXCEPTION.**

**Carlos Augusto de Oliveira Diniz
Rogério Nogueira Guimarães
Ellem Cristinia Alves Ferreira**

Resumo

O objeto do trabalho é a ordem jurídica tributária e sua relação com o Estado de exceção. A hipótese é que no Brasil a carga tributária possui uma estrutura que trata os cidadãos de maneira desigual. Revisão bibliográfica estruturada no pensamento de Alysson Leandro Mascaro foi a metodologia escolhida. O objetivo geral é analisar as desonerações tributárias, o específico é saber qual o reflexo das desonerações dadas no Brasil para a ordem constitucional tributária. Optamos pelo método indutivo partindo de premissa específica (desonerações fiscais) para a geral de suspensão total da ordem jurídica tributária criando um Estado de exceção tributário.

Palavras-chave: Sistema tributário, Desonerações fiscais, Estado de exceção

Abstract/Resumen/Résumé

The object the work is the tax legal and its relationship with the State of exception. The hypothesis is that in Brazil the tax burden has a structure that treats citizens unevenly. Bibliographic review structured in the thinking of Alysson Leandro Mascaro was the chosen methodology. The general objective is to analyze the tax exemptions, the specific is to know what is the reflex of the exemptions in Brazil for constitutional tax order. We opted for the inductive method based on specific premise (tax exemptions) for general total suspension of the tax legal order creating a state of tax exception.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax system, Tax exemptions, Exception status

1. Introdução.

Este texto é fruto do trabalho desenvolvido no projeto de pesquisa “*Poder, Estado e Capitalismo: Impactos no Processo de Construção do Direito*” (projeto em andamento) do Curso de Direito da Universidade Federal de Goiás – UFG. Este artigo foi construído a partir de resultados parciais produzidos no projeto.

A proposta do presente trabalho centra-se na análise da ordem jurídica tributária no Brasil e sua eventual, ou possível, relação com o Estado de exceção. Neste sentido, analisando como o sistema capitalista se engendra na vida social e trabalha dentro de uma dicotomia entre *regra* e *exceção* conseguindo utilizar-se de modo ardiloso para garantir os interesses daqueles que detém os meios de produção.

Para tanto o desenvolvimento do raciocínio trazido neste texto se conduziu pelo seguinte roteiro: Inicialmente abordamos a importância da separação patrimonial e da personalidade jurídica no modo de produção capitalista, pois esses conceitos são fundamentais para as sociedades empresárias que se propõe a produzir em dado seguimento da economia.

Posteriormente abordou-se a questão da tributação de lucros e dividendos e sua relação direta com o Imposto de Renda procurando ressaltar as contradições que a legislação criou no Brasil. Num terceiro momento nos debruçamos na análise da bitributação e do *bis in idem* diante do quadro constatado diante da escolha do Brasil em não taxar os lucros e dividendos transferidos das sociedades empresárias para os sócios.

Por fim analisou-se a como as desonerações fiscais no Brasil produzem impactos na sociedade e como se estabeleceu no Brasil a suspensão do ordenamento jurídico tributário que funcionou com o manuseio habilidoso do direito com dois conceitos importantes que são *regra* e *exceção*. Ao final pode-se analisar a conclusão a que chegamos.

2. Separação Patrimonial e Personalidade Jurídica.

A Personalidade Jurídica é um conceito que está ligado ao contrato social ou ao estatuto, pois só se adquire personalidade jurídica e se torna sujeito de direito com a inscrição deste documento no órgão competente. Adquirida a personalidade jurídica há a respectiva separação dos respectivos patrimônios da sociedade e dos sócios.

Essa separação dos respectivos patrimônios é uma construção legal com a qual se possibilita que as responsabilidades pelas obrigações fiquem adstritas ao patrimônio da Sociedade protegendo de certo modo o patrimônio particular de cada sócio. Na lei 6.404 de 1976 é possível extrair entendimento neste sentido: “*Art. 1º A companhia ou sociedade*

anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas”.

Por sua vez o Código Civil dispôs em seu Art. 1.024 o seguinte conteúdo: “*Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais*”. A discussão reaparece no artigo 1.052 do mesmo Código Civil: “*Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social*”.

No Código de Processo Civil temos o “*Art. 795. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei. § 1º O sócio réu, quando responsável pelo pagamento da dívida da sociedade, tem o direito de exigir que primeiro sejam executados os bens da sociedade. § 2º Incumbe ao sócio que alegar o benefício do § 1º nomear quantos bens da sociedade situados na mesma comarca, livres e desembargados, bastem para pagar o débito. § 3º O sócio que pagar a dívida poderá executar a sociedade nos autos do mesmo processo*”.

Nos quatro dispositivos citados encontramos o princípio da *autonomia patrimonial*. E de acordo com tal postulado os direitos e obrigações da empresa são distintos e não se comunicam imediata ou necessariamente com os direitos e obrigações pessoais de seus sócios, administradores e representantes. (SALAMA, 2020, sp).

Logo, é fundamental que se diga que a única forma de se promover a união patrimonial da sociedade com seus sócios é mediante a desconsideração da personalidade jurídica,

[...] a “teoria da desconsideração da pessoa jurídica”, pela qual se autoriza o Poder Judiciário a ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, sempre que ela tiver sido utilizada como expediente para a realização de fraude. Ignorando a autonomia patrimonial, será possível responsabilizar-se, direta, pessoal e ilimitadamente, o sócio por obrigação que, originariamente, cabia a sociedade. (ULHOA, 2013, p. 156).

Dessa forma, são elementos norteadores da desconsideração da personalidade jurídica o **desvio de finalidade** e/ou a **confusão patrimonial** que caracterizam o abuso de personalidade.

Em julgado recente o Superior Tribunal de Justiça – STJ firmou entendimento que a desconsideração da personalidade jurídica não se condiciona a inexistência de bens do devedor, basta que seja confirmado o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, caracterizadores do abuso de personalidade.

RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CPC/2015. PROCEDIMENTO PARA DECLARAÇÃO. REQUISITOS PARA A INSTAURAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS REGRAS

DE DIREITO MATERIAL. DESCONSIDERAÇÃO COM BASE NO ART. 50 DO CC/2002. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESVIO DE FINALIDADE. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSOLVÊNCIA DO DEVEDOR. DESNECESSIDADE DE SUA COMPROVAÇÃO. 1. A desconsideração da personalidade jurídica não visa à sua anulação, mas somente objetiva desconsiderar, no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens que atrás dela se escondem, com a declaração de sua ineficácia para determinados efeitos, prosseguindo, todavia, incólume para seus outros fins legítimos. 2. O CPC/2015 inovou no assunto prevendo e regulamentando procedimento próprio para a operacionalização do instituto de inquestionável relevância social e instrumental, que colabora com a recuperação de crédito, combate à fraude, fortalecendo a segurança do mercado, em razão do acréscimo de garantias aos credores, apresentando como modalidade de intervenção de terceiros (arts. 133 a 137). 3. Nos termos do novo regramento, o pedido de desconsideração não inaugura ação autônoma, mas se instaura incidentalmente, podendo ter início nas fases de conhecimento, cumprimento de sentença e executiva, opção, inclusive, há muito admitida pela jurisprudência, tendo a normatização empreendida pelo novo diploma o mérito de revestir de segurança jurídica a questão. 4. Os pressupostos da desconsideração da personalidade jurídica continuam a ser estabelecidos por normas de direito material, cuidando o diploma processual tão somente da disciplina do procedimento. Assim, os requisitos da desconsideração variarão de acordo com a natureza da causa, seguindo-se, entretanto, em todos os casos, o rito procedimental proposto pelo diploma processual. **6. Nas causas em que a relação jurídica subjacente ao processo for cível-empresarial, a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica será regulada pelo art. 50 do Código Civil, nos casos de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial.** 7. A inexistência ou não localização de bens da pessoa jurídica não é condição para a instauração do procedimento que objetiva a desconsideração, por não ser sequer requisito para aquela declaração, já que imprescindível a demonstração específica da prática objetiva de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial. 8. Recurso especial provido. (STJ – RECURSO ESPECIAL Nº 1.729.554 - SP (2017/0306831-0), Relator: MINISTRO LUIS FELIPE SALOMÃO, Data de Julgamento: 08/05/2018, T4 – QUARTA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/06/2018).

A desconsideração da personalidade jurídica possui respaldo legal em vários diplomas legais do ordenamento jurídico brasileiro. Com isso o que se quer dizer é que o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial poderão ser configurados/justificados nos mais variados ramos do direito.

No direito tributário a Lei nº 5.172 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) a possibilidade legislativa para a desconsideração da personalidade jurídica pode ser encontrada no artigo **Art. 134**. *Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...] VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. **Parágrafo único.** O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.*

Já no Código de Defesa do Consumidor - CDC Lei nº. 8.078 de 11 de Setembro de 1990 de maneira mais clara e contundente o legislador dispôs o seguinte: “**Art. 28.** O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do

consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração”.

Por fim no Código Civil a previsão fica por conta do Art. 50: *“Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso”.*

O desvio de finalidade trata-se da utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. Ocorre quando um banqueiro utiliza o *Banco Ladrão S/A* para lesar correntistas e repassar o produto do ilícito para seu patrimônio pessoal, por exemplo.

Por outro lado a confusão patrimonial é a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada pelo cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa. Ocorre, quando se utiliza cheque da sociedade para pagar as despesas do sócio com lazer, luxo, viagens, etc.

A confusão patrimonial ainda se configura pela transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações. Imagine um sócio que promove uma retirada de capital para a aquisição de obras de arte para compor seu acervo particular. Essas transferências somente não serão consideradas como confusão patrimonial se forem transferências insignificantes.

Aproveitando o ensejo deixado pelo exemplo de confusão patrimonial por intermédio de transferências de ativos passaremos ao próximo tópico para discutir a possibilidade de transferências de Lucros e Dividendos segundo a lei brasileira.

3. Lucros e Dividendos no Brasil

No Brasil o tratamento tributário dado às sociedades empresárias no tocante a Imposto de Renda pode ser percebido na Lei nº 8.849 de 28/01/1994 (Altera a legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e dá outras providências).

Art. 3º Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do imposto sobre a renda. [...] § 2º A isenção estabelecida neste artigo se estende aos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiárias de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento do capital social, e ao titular da firma ou empresa individual. [...] § 4º Se a pessoa jurídica, dentro dos cinco anos subsequentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir

capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído, sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte e na declaração de rendimentos, quando for o caso, como rendimento dos sócios, dos acionistas ou do titular.

Importante então é dar o devido destaque ao fato de que a Lei 8.849/1994 definiu de modo claro e direto que se a pessoa jurídica, dentro dos cinco anos subsequentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios mediante redução do capital social, o montante restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído. E uma vez considerado lucro ou dividendo o capital restituído será regido pela legislação em vigor.

Então, em 1995 durante o primeiro mandato, primeiro ano de governo, de Fernando Henrique Cardoso foi posta em vigência a Lei nº 9.249 de 26 de Dezembro de 1995. Tal diploma alterou a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Agora analisaremos seus reflexos e impactos sobre a sociedade brasileira.

Desse modo, é importante que se apresente trecho da Exposição de Motivos da Lei nº 9.249/1995 para que possamos subsidiar a discussão. *“12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas”*.

Esse fragmento se refere especificamente ao Art. 10 da Lei nº 9.249/1995 cuja citação é ato que se impõe para um bom debate:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados **a partir do mês de janeiro de 1996**, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, **não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.**

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

§ 2º A não incidência prevista no *caput* inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 3º Não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.

Analisando a norma acima descrita é impossível que não se chegue a certa confusão, ou até indignação. A confusão surge do confronto do Art. 10 com o discurso de que no Brasil as Sociedades Empresárias pagam elevadíssima carga tributária.

Em verdade veremos que no Brasil existe uma tributação perversa e disforme, pois o sistema tributário nacional onera o consumo e não a propriedade, isso promove um anacronismo que esvazia o papel do Estado como ente promotor de bem estar social, pois essa estrutura aprofunda a desigualdade social porque dilacera o princípio da capacidade contributiva que gera a situação, por exemplo, em que a carga tributária seja maior sobre quem compra alimentos e menor sobre quem compra um iate, jatinho, ferrari.

Antes, porém, deve-se chamar a atenção para a exposição de motivos da Lei nº 9.249/1995 especialmente quando menciona que o objetivo é *a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários*. Ocorre, que em rigor conceitual isso representa formal e materialmente a quebra absoluta da autonomia patrimonial, pois trata dois patrimônios como sendo um só, optando por taxar aquele patrimônio em que as alíquotas são menores, no caso a Pessoa Jurídica.

E como já vimos à mistura de patrimônios, ou a ausência de separação de fato entre os patrimônios da sociedade e dos sócios é a chamada confusão patrimonial que por sua vez está na base da configuração do cabimento da desconsideração da personalidade jurídica. Feita essa consignação agora retornaremos ao conceito de imposto de renda.

[...] o Imposto de Renda é o tributo que possui o maior potencial progressivo, com aplicação da equidade horizontal e vertical. Por este mesmo motivo, esse imposto recebe maior atenção na literatura, com maior disponibilidade de comparações de dados e estimações para uma análise interpaíses. Seu princípio parte da tributação da renda auferida pelo indivíduo (no Brasil, a *pessoa física*) durante um período determinado. Ao fim do período, o indivíduo é requerido a declarar toda essa renda, discriminando-a entre tipos específicos, caso haja tratamentos diferenciados na tributação de cada uma. (CAMPOLINA, FERNANDES, SILVEIRA, 2019, p. 8.)¹

Tributar a renda é fundamental para que se possa realmente realizar a própria distribuição de renda. Tributando a renda de modo equânime, proporcional, é um modo inteligente de garantir que o Estado por intermédio dos tributos não esteja atuando para aumentar o abismo entre os detentores dos meios de produção e a massa de assalariados que é vasta maioria em qualquer sociedade.

¹ Este texto é resultado da dissertação de mestrado em economia de Rodrigo Cardoso Fernandes, realizada no Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional da Universidade Federal de Minas Gerais (Cedeplar/UFMG), tendo sido agraciada com o 2o lugar no prêmio BNDES de Economia 2016.

Segundo o Código Tributário Nacional – CTN, 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.* Dessa forma, é importante ressaltar que a essência do tributo não está relacionada a sanção de ato ilícito.

Ademais, cada tributo terá um fato gerador da obrigação principal (no caso pagar impostos), ou seja, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e conseqüentemente pagamento do tributo. No Imposto de Renda o fato gerador é “auferir renda”. Logo, quem auferiu renda em 2019 configurou o tipo legal/fato gerador e por isso tem que pagar Imposto de Renda.

Neste sentido o Código Tributário Nacional – CTN apresenta o dispositivo seguinte: “*Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos*”.

Neste sentido o Superior Tribunal de Justiça – STJ em vários momentos já se posicionou sobre a possibilidade de tributação de atividades ilícitas:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REPERCUSSÃO DA DECISÃO DE ABSOLVIÇÃO CRIMINAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. VERBAS OBTIDAS EM DECORRÊNCIA DE ATIVIDADE ILÍCITA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, DESDE QUE RECONHECIDA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. AGRAVO INTERNO DO PARTICULAR DESPROVIDO. 1. Em que pese a independência dos processos que correm na seara penal em relação à cível ou administrativa, a jurisprudência desta Corte admite a excepcional repercussão da absolvição da esfera criminal nos demais âmbitos, quando esta é baseada na negativa da autoria ou na inexistência do fato. Não é a hipótese dos autos. In casu, a absolvição na Ação Penal se deu por força do reconhecimento da atipicidade da conduta, circunstância diversa da constatação de sua inexistência, pelo que o resultado do processo criminal, a princípio, não teria reflexos ou repercussão na seara administrativo-tributária. 2. **A jurisprudência desta Corte é firme no reconhecimento da legitimidade da tributação sobre operações ou atividades ilícitas, decorrente da interpretação com abstração da validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, de seu objeto ou de seus efeitos, na definição legal do fato gerador (art. 118 do CTN).** Precedentes: REsp. 1.050.408/PR, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 2.6.2008; HC 68.244/MG, Rel. Min. MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, DJe 18.5.2009; HC 83.292/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ 18.2.2008; REsp. 182.563/RJ, Rel. Min. JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, DJ 23.11.1998. 3. Agravo Interno do Particular desprovido. (STJ – AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1328837 - RR (2012/0122309-6), Relator: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 18/02/2019, T1 – PRIMEIRA TURMA).

Portanto, até aqui o que temos é o seguinte: 1) Confusão patrimonial entre pessoa jurídica e Pessoa Física desconfigurando a Separação/Autonomia Patrimonial; 2) No Brasil o

crime paga tributos e quem recebe lucros e dividendos (renda) não são tributados nesses valores. Esse quadro minimamente apresentado demonstra como são as escolhas políticas e econômicas do Brasil. Neste diapasão:

No que se refere à tributação sobre os lucros e os dividendos no nível pessoal, no entanto, reside a maior discrepância entre a legislação brasileira e o quadro internacional, e uma das fontes manifestas de injustiça tributária no IR brasileiro. Ocorre que o lucro, por ser a renda extraída na atividade empresarial, é taxado como IR sobre as empresas – no Brasil, via Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) –, e, após a distribuição aos sócios, pode sofrer tributação no nível pessoal, sendo necessário analisar esse processo dual para compreender qual a tributação total sobre essa fonte. No Brasil, a tributação sobre lucros e dividendos na pessoa física precedeu a criação do IRPF, já havendo formas de sua tributação ainda em 1891, e, desde a instituição daquele, a tributação sobre esse tipo de rendimento ocorreu ininterruptamente, ainda que o tratamento dispensado tenha variado ao longo dos anos (Nóbrega, 2014). (CAMPOLINA, FERNANDES, SILVEIRA, 2019, p. 12).

Na República Velha o Brasil inicia a tributação dos lucros e dividendos, logicamente muito se alterou desde então, seja no direito comercial/empresarial, ou seja, no direito tributário, ainda que se possa dizer que se tratou até então de uma taxação módica o fato é que ela existia e foi extirpada do ordenamento brasileiro sem um motivo plausível. Porém, os anacronismos não param aí:

[...] a partir da edição da Lei nº 9.249/1995, para o ano-exercício de 1996, os rendimentos de lucros e dividendos, que, à época, eram taxados sob a alíquota linear de 15%, passaram a ser considerados rendimentos isentos de IRPF, ou seja, não pagariam mais tributos na pessoa física. Aliado à isenção dos ganhos sobre lucros e dividendos, essa lei também introduziu a figura dos juros sobre capital próprio (JSCP), que constitui uma forma de a empresa distribuir seus lucros aos acionistas (sendo a outra os dividendos), registrando esse repasse como uma despesa, o que reduz o lucro total da empresa a ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL. Combinando a isenção dos dividendos com a possibilidade de aplicação dos JSCP (com um valor hipotético de 10% do lucro bruto), tem-se que o lucro do acionista aumenta em cerca de 21%, sendo essa lucratividade maior quanto maior a parcela distribuída por meio do JSCP. (CAMPOLINA, FERNANDES, SILVEIRA, 2019, p. 13).

É importante traduzir a Lei nº 9.249/1995. Segundo o que já vimos até aqui a tributação de lucros e dividendos no Brasil surge na República Velha, antes mesmo do Imposto de Renda, e vigora ininterruptamente até o governo Fernando Henrique Cardoso quando a transferência de lucros e dividendos para a pessoa física deixou de ser tributada no Brasil.

Não obstante, aliado à isenção dos ganhos sobre lucros e dividendos, a Lei nº 9.249/1995 também introduziu a figura dos juros sobre capital próprio (JSCP), que constitui uma forma de a empresa distribuir seus lucros aos acionistas (sendo a outra os dividendos), registrando esse repasse como uma despesa, o que reduz o lucro total da empresa a ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL (CAMPOLINA, FERNANDES, SILVEIRA, 2019, p. 12).

Portanto, além da não incidência de Imposta de Renda Pessoa Física foi dado à Empresa o poder de “*definir o que é o seu lucro*”.

Como panorama geral, a tributação sobre lucros e dividendos praticada no Brasil encontra poucos paralelos entre os países participantes da OCDE. Entre eles, apenas a Eslováquia e a Estônia se juntam ao Brasil no grupo dos países que não tributam essa fonte de renda no IR em nível pessoal. A Eslováquia, entretanto, taxa os lucros e os dividendos em 14% por meio de contribuição social para o financiamento da saúde (Gobetti e Orair, 2015), de forma que restam de fato Brasil e Estônia neste singelo dueto. (CAMPOLINA, FERNANDES, SILVEIRA, 2019, p. 13).

Aqui resta evidente que a ideia propagada de que no Brasil paga-se alta carga tributária é uma falácia, ou melhor, essa carga é em certa medida desumana na medida em que se concentra sobre os não proprietários e libera quem mais tem capacidade econômico financeira perpetuando em nossa sociedade uma real escravidão pela tributação.

Sendo a carga tributária brasileira com incidência tão regressiva entre os estratos de renda, a pergunta que segue é o que poderia ser feito para reverter este quadro? Para tanto, é necessária uma mudança na ênfase dos tributos indiretos para os diretos, que carregam em si a possibilidade de aferir a capacidade contributiva de cada indivíduo, o que contribui para uma maior equidade no lado da arrecadação do Estado. A rigor, o fórum privilegiado para empreender tal modificação reside no imposto sobre a renda brasileiro, o IRPF, em vista de sua capacidade de calibrar a tributação sobre o contribuinte de acordo com sua capacidade e de sua estrutura francamente leniente com as rendas de capital, como exposto anteriormente. (CAMPOLINA, FERNANDES, SILVEIRA, 2019, p. 13).

Incidência regressiva significa que a carga tributária proporcionalmente, aumenta na medida em que a faixa de renda diminui e alterar esse quadro requer que a tributação deixe de se estruturar nos tributos indiretos, como Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Imposto Sobre Serviços - ISS e Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, e passe a centrar fogo nos tributos diretos como o Imposto de Renda - IR e Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU, por exemplo.

Afinal, os tributos indiretos são repassados ao consumidor final, pois se as empresas não o repassarem não terão condição econômico financeira de se manter na atividade. Logo, o ICMS não é pago pelo dono do mercado e sim pelo consumidor que paga o preço do óleo de soja, feijão, arroz, ovos, etc.

4. Bitributação, *bis in idem*, Imposto de Renda.

Apesar do que já vimos até agora o ordenamento jurídico brasileiro estabeleceu um conjunto de dispositivos que construiram uma lógica não só jurídica, mas de pensamento, no que tange aos tributos. Esta estrutura pode ser resumida em alguns artigos do texto constitucional:

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. [...]

Art. 155. Compete aos **Estados e ao Distrito Federal** instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.

Art. 156. Compete aos **Municípios** instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Entendemos que a citação dos três artigos acima é fundamental para demonstrar como é a estrutura do ordenamento jurídico no que se refere a competência tributária no Brasil, pois como dito essa estrutura expressa não só os pilares legais, mas também uma forma de pensamento.

Dessa maneira, no Brasil a carga tributária é distribuída mediante a competência tributária dos entes federados (União, Estados, Distrito Federal, Municípios) de modo bastante claro. Cada um tem competência para legislar sobre um tipo de tributo o que implica ainda na arrecadação de tais tributos.

Dito isso existem dois conceitos que deve-se abordar quando se fala em competência tributária que são os conceitos são de *bitributação e bis in idem*, porém aqui a abordagem será breve, pois apesar de necessários não são propriamente o objeto do debate proposto no presente texto.

A bitributação é o fato, ou caso, em que duas pessoas jurídicas de direito público interno cobram de um mesmo contribuinte dois tributos diferentes com fundamento num único/mesmo fato gerador. Necessariamente para a configuração da bitributação é importante que sejam cobrados dois tributos diferentes, pois como se sabe cada tributo está inserido em uma competência diferente, ou seja, na atual estrutura tributária brasileira não há possibilidade de que a renda seja cobrada por outro ente que não a União.

Exemplificando: 1º) Imagine uma propriedade localizada em lugar de impasse entre o perímetro urbano e a zona rural de um município qualquer. O impasse se deve a dúvida em saber se o imóvel está no espaço urbano ou no espaço rural. 2º) Compete ao Município cobrar o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU; não obstante compete a União cobrar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. 3º) O fato gerador do IPTU é possuir em seu nome (matrícula no cartório de registro de imóveis) Propriedade Predial e Territorial Urbana; por sua vez o fato gerador do ITR é possuir em seu nome

(matrícula no cartório de registro de imóveis) Propriedade Territorial Rural. 4º) A União cobra o proprietário pelo ITR da propriedade e paralelamente o Município cobra o mesmo proprietário pelo IPTU. 5º) O proprietário paga pela propriedade do mesmo imóvel tanto o ITR quanto o IPTU. Estamos diante de uma bitributação.

No caso da Sociedade Empresária que repassa lucros e dividendos a seus sócios não ocorre bitributação, pois estaremos diante de dois contribuintes diferentes a Pessoa Jurídica (Sociedade com CNPJ) e a Pessoa Física (Sócio com CPF). A pessoa jurídica auferir renda após o balanço contábil cujo saldo resta positivo, e a Pessoa Física auferir renda quando recebe os lucros e dividendos.

Se na bitributação existem duas pessoas jurídicas de direito público interno cobrando um único contribuinte. No repasse de lucros e dividendos temos dois contribuintes diferentes (Pessoa Jurídica e Pessoa Física) e apenas uma pessoa jurídica de direito público interno (União) efetuando a cobrança, isso no caso ideal de que os lucros e dividendos fossem tributados no Brasil. Logo, não é possível utilizar o argumento de que a cobrança de imposto de renda da pessoa física que recebe lucros e dividendos é inviável porque ensejaria bitributação.

Ademais, é fundamental explicar sobre a diferença entre bitributação e *bis in idem* (que em latim significa: a mesma coisa duas vezes), pois o *bis in idem* se configura quando a mesma pessoa jurídica de direito público interno cobra dois tributos por um mesmo fato gerador. Isso ocorre, quando a União cobra Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre o lucro de uma sociedade.

Portanto, se a União decidir cobrar de uma mesma pessoa jurídica o IRPJ e a CSLL teremos um caso de *bis in idem*. Destaque para os fatos geradores de ambos os tributos: O Imposto de Renda cujo fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou de proventos de qualquer natureza (assim entendidos os acréscimos patrimoniais); por sua vez a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido possui como fato gerador a geração de lucro líquido.

Logo, no *bis in idem* uma única pessoa jurídica de direito público interno cobra dois tributos distintos de uma mesma sociedade empresária. No repasse de lucros e dividendos não há que se falar em *bis in idem*, assim como na bitributação, pois ratifica-se que na transmissão de Lucros e Dividendos teremos dois contribuintes diferentes (Pessoa Jurídica e Pessoa Física) e apenas uma pessoa jurídica de direito público interno (União) efetuando a cobrança,

porém, repita-se, isso no caso ideal em que os lucros e dividendos fossem tributados no Brasil.

Logo, aqui também ratificamos que eventual utilização do argumento contrário a tributação de lucros e dividendos fundado na alegação que isso incorreria em *bis in idem* também não merece prosperar, mesmo porque o *bis in idem* é uma possibilidade legal. Por fim é importante que se faça uma abordagem sobre o potencial de redução da desigualdade se forem exploradas as potencialidades do Imposto de Renda no Brasil. Potencialidade que como já vimos até aqui não são adequadamente utilizadas devido a uma opção política que levou a edição da Lei nº 9.249/1995.

Neste sentido, para que tenhamos noção do potencial de redistribuição de renda que o Imposto de Renda pode conseguir apresentaremos uma estimativa do referido potencial distributivo do IRPF. É uma projeção que foi encontrada em dissertação de mestrado intitulada “*Imposto de Renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*”.

No referido trabalho o autor faz uma estimativa para o ano de 2012 com cinco hipóteses de alteração do paradigma de tributação sobre lucros e dividendos: 1) tributação de 15% dos lucros e dividendos; 2) tributação dos lucros e dividendos a 20%; 3) tributação progressiva dos lucros e dividendos, utilizando faixas de renda diferenciadas das rendas do trabalho; 4) criação de uma alíquota adicional de 35% para os rendimentos do trabalho; e 5) criação de duas alíquotas adicionais, de 35% e 40%, para os rendimentos do trabalho. (CASTRO, 2014).

CENÁRIO	Receita em bilhões	Gini pré-tributação	Gini pós-tributação	Redução no Gini (%)
Vigente	-	0,491	0,458	-6,72
1ª Hipótese	31,0	0,491	0,449	-8,55
2ª Hipótese	41,5	0,491	0,446	-9,16
3ª Hipótese	29,0	0,491	0,443	-9,78
4ª Hipótese	18,5	0,491	0,453	-7,74
5ª Hipótese	50,0	0,491	0,450	-8,35

É possível constatar que a adoção de uma alíquota linear de 15% gera uma redução no índice de Gini maior do que a introdução de alíquotas superiores sobre a renda tributável, de 35% e 40%. Logo, a adequada utilização dos potenciais do Imposto de Renda podem contribuir para aumento da arrecadação e consequente redução de desigualdade ao contrário do quadro constatado hoje.

A situação tributária gerada pela não tributação das transferências de lucros e dividendos recomenda que se faça uma abordagem acerca do conceito de paraíso fiscal.

Vejamos:

Paraísos fiscais são Estados nacionais ou regiões autônomas que, por diferentes razões, possuem uma legislação favorável à movimentação e refúgio de capitais estrangeiros. Oferecem baixas alíquotas tributárias, proteção sob o sigilo bancário e/ou composição societária e, em alguns casos, frágeis mecanismos de supervisão e de regulamentação das transações financeiras. [...] A Secretaria da Receita Federal considera paraísos fiscais países ou dependências que tributam a renda com alíquota inferior a 20%. Também classifica como refúgios fiscais (tecnicamente, praças com tributação favorecida) os países cuja legislação permite manter em sigilo a composição societária das empresas (Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010). Esse instrumento relaciona 65 países ou dependências com tributação favorecida, tais como Suíça, Mônaco, Hong Kong, Cingapura, Ilhas Cayman, Ilhas Virgens Americanas; Ilhas Virgens Britânicas, Panamá, Luxemburgo e Uruguai.

Logicamente o Brasil não está entre os países que a Receita Federal considera paraísos fiscais, afinal *o inferno são os outros*. Se quem tributa a renda com alíquota inferior a 20% tem o requisito técnico, segundo a Receita Federal do Brasil, para ser definido/conhecido como paraíso fiscal, então, é preciso refletir sobre como a Receita Federal do Brasil definiria um Estado que não tributa a renda proveniente de lucros e dividendos (Lei nº 9.249/1995, Art. 10.)? Reflita-se.

5. Tributação, Regra e Exceção.

A não tributação de lucros e dividendos no Brasil não é um caso isolado, ela precisa ser analisada em conjunto com outros quatro casos, não menos significativos que o Art. 10 da Lei nº 9.249/1995, para demonstrarmos uma opção política feita pelo Estado brasileiro.

Dessa forma, é preciso explicitar tais casos: **1º)** Em 1988 o constituinte inseriu no texto constitucional o **imposto sobre grandes fortunas** (Art. 153, inciso VII). Ocorre, que para a cobrança de tal imposto é necessária a sua regulamentação mediante a edição de Lei Complementar, porém o imposto nunca foi regulamentado no Brasil.

2º) Desonerações tributárias para Agrotóxicos de Imposto de Importação - II, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Programa de Integração Social – PIS sobre as atividades de importação, produção e comercialização de agrotóxicos. Tais desonerações tiveram a inconstitucionalidade argumentada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade – ADI nº 5553 que está em trâmite no Supremo Tribunal Federal – STF.

As empresas que produzem e vendem agrotóxicos no Brasil operam embaladas por um pacote de benefícios que, somente com isenções e reduções de impostos, soma quase R\$ 10 bilhões por ano. O estudo que revela essa cifra foi produzido pela

Associação Brasileira de Saúde Coletiva (Abrasco), por pesquisadores da Fiocruz e da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). O valor que o governo federal e os estados deixam de arrecadar com a isenção fiscal aos pesticidas é equivalente a quase quatro vezes o orçamento total previsto para o Ministério do Meio Ambiente neste ano (R\$ 2,7 bilhões) e mais que o dobro do que o SUS gastou em 2017 para tratar pacientes com câncer (R\$ 4,7 bilhões). (BARBA, GRIGORI, JUNQUEIRA, 2020, sp).

O Tribunal de Contas da União – TCU (Processo nº TC 029.427/2017-7; Acórdão nº 709/2018; Data da aprovação: 11 de abril de 2018) recomendou que o Governo Federal adote providências para a fiscalização e acompanhamento de resultados das desonerações tributárias de II, IPI, Cofins e PIS ligadas a agrotóxicos.

3º) Lei nº 13.606 de 9 de Janeiro de 2018 que Instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) teve todos os seus vetos presidenciais derrubados o que significa que as dívidas de produtores com o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural - FUNRURAL terão 100% de desconto de Juros e Multas. O Ministério da Fazenda calculou que com o desconto integral em multas e juros o **governo abre mão de R\$ 15 bilhões dos R\$ 17 bilhões** devidos pelos produtores pessoas físicas ao FUNRURAL.

Segundo o Ministério da Fazenda a estimativa é que só em 2018 o impacto negativo ao erário público foi na casa de R\$ 10 bilhões. O reflexo dessa isenção é que fatalmente impactará prejudicialmente no direito de aposentadoria dos trabalhadores rurais brasileiros.

Esses quatro casos acima citados somados a não tributação de lucros e dividendos (Art. 10, da Lei nº 9.249/1995) deixam claro que o Estado brasileiro fez uma opção por não cobrar impostos da classe dominante, ou seja, uma opção em não tributar a propriedade.

4º) Desvinculação das Receitas da União – DRU é o nome atual, mas já teve várias denominações desde a sua criação ainda durante o Governo Itamar Franco. A história relata que a equipe econômica que conduziu o Plano Real pensou em uma lei orçamentária que pudesse facilitar/desvincular/liberar a gestão dos recursos na mão do governo Federal.

Então se criou o Fundo Social de Emergência - FSE que tinha o objetivo de obter a liberação para que a União utilizasse 20% das receitas constitucionalmente vinculadas a despesas com educação e seguridade social, e daquelas transferidas automaticamente a Estados e Municípios.

O FSE foi aprovado com pequenas emendas e foi prorrogado sucessivas vezes com nomes diferentes, como Fundo de Estabilização Fiscal – FEF e depois de Desvinculação de Receitas da União - DRU. O nome de Fundo Social de Emergência na verdade nada tinha de social, o “social” foi posto com o intuito de garantir ou pelo menos facilitar sua aprovação no Congresso Nacional. Conforme declara FHC:

Houve críticas à designação Fundo “Social” de Emergência, quando seu objetivo na verdade nada teria de social: tratava-se simplesmente de desengessar um pouco o Orçamento para o governo poder dirigir mais recursos para seus programas, fossem eles sociais ou não. A verdade, admito, é que o denominamos “Social” para facilitar sua aprovação pelo Congresso. (CARDOSO, 2006, p.152/153).

Com esse relato do Ministro da Fazenda (Fernando Henrique Cardoso) do governo Itamar Franco já é possível vislumbrar qual é a opção política do Estado brasileiro, pois a ideia iniciada em 1993 que seria provisória tornou-se permanente até os dias atuais. Logo, o que foi criado para ser *exceção* passou a ser *regra* no Brasil, ou seja, a suspensão da ordem jurídica tributária (FSE, DRU, FEF) fez-se regra no Brasil.

Segundo Giorgio Agamben “*O estado de exceção fica no limite entre a política e o direito. Estar no limite entre a política e o direito entende-se aqui como um lugar, ou posição, de algo que esteja entre o mundo real representado pela política (ser) e o mundo virtual representado pelo direito (dever ser). Logo, o estado de exceção apresenta-se como a forma legal do que não pode ter forma legal*”. (AGAMBEN, 2004, p. 11/12).

O estado de exceção volta-se para o espaço interno do Estado, para seus elementos constituidores povo, território e poder. E é o que se define como *guerra civil legal*. Cite-se Adolf Hitler que promulgou o “*Decreto para a proteção do povo e do Estado*” que suspendeu direitos relativos às liberdades

O decreto nunca foi revogado, de modo que todo o Terceiro Reich pode ser considerado, do ponto de vista jurídico, como um estado de exceção que durou doze anos. O totalitarismo moderno pode ser definido, nesse sentido, como a instauração, por meio do estado de exceção, de uma guerra civil legal que permite a eliminação física não só dos adversários políticos, mas também de categorias inteiras de cidadãos que, por qualquer razão, pareçam não integráveis ao sistema político. Desde então, a criação voluntária de um estado de emergência permanente (ainda que, eventualmente, não declarado no sentido técnico) tornou-se uma das práticas essenciais dos Estados contemporâneos, inclusive dos chamados democráticos. Diante do incessante avanço do que foi definido como uma “guerra civil mundial”, o estado de exceção tende cada vez mais a se apresentar como o paradigma de governo dominante na política contemporânea. Esse deslocamento de uma medida provisória e excepcional para uma técnica de governo ameaça transformar radicalmente – e, de fato, já transformou de modo muito perceptível – a estrutura e o sentido da distinção tradicional entre os diversos tipos de constituição. O estado de exceção apresenta-se nessa perspectiva, como um patamar de indeterminação entre democracia e absolutismo. (AGAMBEN, 2004. p. 12/13).

Giorgio Agamben se empenha para estabelecer que o estado de exceção situa-se em um limbo, um espaço entre o direito e a política, ou entre a democracia e o absolutismo. Neste sentido, resta claro o entendimento de que o estado de exceção é a ação no sentido de “*dar forma legal ao que não tem forma legal*”.

Portanto, é preciso entender que o estado de exceção não se reflete apenas em sua vertente bélica/militar, mas também a toda e qualquer ação em que a humanidade seja proibida de acessar direitos sociais, individuais, políticos.

Sendo assim Alysson Leandro Mascaro apresenta uma compreensão do que seja esse quadro político e econômico no qual o direito se insere, ou está inserido. Segundo o autor existe uma cultura disseminada de que o direito e o Poder Judiciário, ou o direito via Poder Judiciário, irá(ão) construir saídas para garantir vida plena ao povo. Vejamos:

Todo direito é um golpe. É a forma do engendramento da exploração do capital e da correspondente dominação de seres humanos sobre seres humanos. Tal golpismo jurídico se faz mediante instituições estatais, sustentando-se numa ideologia jurídica que é espelho da própria ideologia capitalista. Sendo o direito sempre golpe, a legalidade é uma moldura para a reprodução do capital e para a miríade de opressões que constituem a sociabilidade. Todo o direito e toda a política se fazem a partir de graus variados de composição entre regra e exceção. (MASCARO, 2020, sp).

Imaginemos o rol de direitos que se conhece, mas que nunca saíram do plano ideal/formal. A população foi alienada ao ponto de acreditar que formalizar direitos é garantia de que efetivamente se gozará deles, como seria possível gozar do Estado de bem estar social diante de tantas “licenças poéticas tributárias” como a do art. 10 da Lei nº 9.249/1995? Simplesmente impossível que o Estado garanta direitos sem que tenha de onde provenham as receitas.

Neste sentido a construção em torno de *regra e exceção* consegue explicar de modo explícito o golpismo do direito positivo, por exemplo. Neste sentido o papel do Poder Judiciário é justificar a regra ou a exceção conforme o momento.

O direito é forma social capitalista. Sua materialidade se funda nas relações entre portadores de mercadorias que se equivalem juridicamente na troca. A forma jurídica é constituinte da sociabilidade capitalista. O mesmo quanto à forma política estatal, terceira necessária em face dos agentes da exploração capitalista. O Estado, mesmo quando governado por agentes e classes não-burguesas, é capitalista pela forma. (MASCARO, 2020, sp).

O Estado é capitalista pela forma. Esta afirmação diz muito, ou quase tudo, para a compreensão da ideia proposta neste texto. Para contribuir com o entendimento e com a reflexão precisamos percorrer o seguinte raciocínio: mas como pode o Poder Judiciário ser capitalista pela forma se existem leis visivelmente benéficas garantindo direitos irrenunciáveis/inegociáveis? Explica-se:

A vitória das leis sobre o arbítrio dos homens acompanhou a vitória do capitalismo sobre as formas econômicas que lhe eram anteriores. A liberdade dentro das leis, princípio da legalidade, era irmã da liberdade no mercado, no qual se compra ou se vende a partir da própria vontade. A igualdade formal, que serviu de lema das revoluções liberais, é o espelho de um mundo feito de um grande mercado, no qual todos se igualam na condição de compradores e de vendedores, no qual até a exploração deixa de ser um mando direto de um senhor sobre um escravo e passa a ser a igual vontade jurídica de patrão e proletário. A vitória da legalidade é a vitória

de um mundo feito grande mercado. Por mais diversos sejam os homens, por mais egoístas seus interesses, todos num passe de mágica são formalmente iguais aos outros, exploradores e explorados, e, perante a imparcialidade da lei, a igualdade e a vontade sem coerção cobrem todos os atos jurídicos com o manto da justiça formal. (MASCARO, 2003, p. 22/23).

Uma das consequências nefastas da legalidade, dentre várias, é que a legalidade restringe, delimita, o espaço para a discussão e conseqüentemente para a luta do povo. E isso só ocorre porque criados os direitos o povo automaticamente vira os olhos para a lei e se desconecta da realidade concreta, ou seja, sem atenção não vê que a leis não são cumpridas quando isso pode confrontar interesses da classe dominante.

Neste linha corroborando com o raciocínio até aqui defendido temos uma pesquisa realizada em parceria entre Conselho Nacional de Justiça e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea cujo destaque de alguns pontos entendemos pertinente.

3. Perfil da execução fiscal Autor: A União aparece como autora, direta ou indiretamente, de apenas 59,2% do total de ações de execução fiscal, na Justiça Federal. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) representa somente 50,3% do volume de processos baixados. Ao lado da União, os conselhos de fiscalização das profissões liberais aparecem como os grandes usuários dos procedimentos de execução fiscal na Justiça Federal, representando 36,4% do volume de baixas. Esse resultado é bastante surpreendente, uma vez que o procedimento de execução fiscal existe, fundamentalmente, para permitir a cobrança de créditos da União. Réu: Existe uma quantidade expressiva de executivos fiscais movidos inicialmente contra pessoas físicas (39,5%), em relação ao total patrocinado contra pessoas jurídicas (60,5%). Objeto: As taxas de fiscalização, mensalidades e anuidades cobradas pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais são o principal objeto da ação de execução fiscal (37,3%), seguido de impostos federais (27,1%), contribuições sociais federais (25,3%) e outras verbas destinadas à União, como multas, aforamentos, laudêmios e obrigações contratuais diversas (10,1%). Valor cobrado: O valor médio cobrado nas ações de execução fiscal é de R\$ 22.507,51 (para uma mediana de R\$ 1.377,60). Enquanto os executivos fiscais de autoria da PGFN apresentam um valor médio de R\$ 26.303,81 (para uma mediana de R\$ 3.154,39), os conselhos de fiscalização das profissões liberais movimentam o aparato jurisdicional do Estado em busca de somente R\$ 1.540,74, em média (para uma mediana de R\$ 705,67). (IPEA, 2011, p. 3/4)

É necessário que façamos algumas considerações sobre as informações apresentadas. De maneira que a execução fiscal é uma procedimento regulamentado pela Lei nº 6.830 de 22/09/1980, mas que proporcionalmente não está sendo utilizado adequadamente para a cobrança das dívidas da união.

Neste sentido, se refletirmos em especial sobre o valor médio das execuções é de R\$ 26.303,81 o que nos mostra realmente uma má utilização do instrumento, sobretudo porque a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional divulga valores inscritos na Dívida Ativa da União a cada ano e as cifras são muito superiores a média demonstrada pela pesquisa. Prosseguindo, os estudos apontaram para os seguintes aspectos:

1- Existe baixo grau de cooperação entre os atores intervenientes no processamento da execução fiscal (poderes Judiciário, Legislativo e Executivo e advocacia, pública

ou privada). 2- A execução fiscal vem sendo utilizada pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais como instrumento primeiro de cobrança das anuidades. 3 - A organização e a gestão administrativa da Justiça Federal de Primeiro Grau são ineficientes. 4 - A política de digitalização e virtualização dos processos judiciais não será bem-sucedida se não vier precedida de treinamento adequado e de uma profunda revisão do modelo de organização e gestão administrativa. 5 - O combate aos problemas de morosidade e acúmulo de processos em estoque a partir de metas produtivistas não é o mais adequado. 6 - Uma gestão com foco em resultados preocupar-se-ia mais com estratégias de localização do executado e de seus bens do que com o mero cumprimento formal das atividades cartorárias que lhes são subjacentes. 7 - Os mecanismos disponíveis para defesa são pouco acionados pelo devedor. Em regra, este prefere efetuar o pagamento, ou aguardar a prescrição do crédito. Logo, a simplificação dos procedimentos e o aumento da celeridade do processo de execução fiscal não comprometeriam as garantias de defesa do executado, mas resultariam em melhoria na recuperação dos valores devidos. (IPEA, 2011, p. 11)

O quadro fiscal que se pode vislumbrar até aqui é demonstrativo, indicativo de que se faça uma pergunta: como essa situação ainda não explodiu? Em nenhum estado minimamente preocupado em garantir direitos a sua população isso estaria em prática sem gerar uma brutal diferença social. O que conseqüentemente é visível no Brasil.

Somos Estado mínimo quando abrimos mão de receitas consideráveis sem nenhuma contrapartida para o povo e, somos Estado ineficiente quando sequer damos conta de cobrar/receber as receitas tributárias a que o estado faz jus.

Possuímos uma burocracia, necessária é fato, porém extremamente contraditória na medida e que parece existir como um fim em si mesmo e permite que se jogue com a análise econômica do direito na medida em que o devedor percebendo o modo de proceder do Estado opte por não efetuar o pagamento e aguardar a prescrição do crédito.

6. Conclusão

A Constituição Federal do Brasil marcou no Brasil o fim da ditadura empresarial militar e a garantia de uma séria de direitos a população brasileira. Insta frisar que no próprio texto constitucional é possível perceber que o constituinte fez uma opção pelo modo de produção capitalista, por exemplo, quando reconhece o direito de propriedade como garantia individual e cláusula pétrea.

Não obstante os direitos garantidos no texto constitucional brasileiro revelam mais, revelam que apesar da opção pelo capitalismo também se fez uma opção pelo Estado de bem estar social. Ocorre, que em um sistema capitalista o Estado necessariamente precisa de receitas advindas, sobretudo, dos impostos pagos pelos detentores dos meios de produção, pois assim efetiva-se a capacidade contributiva e evita-se o aprofundamento da desigualdade social.

Porém, no transcorrer do trabalho constatou-se que o texto constitucional nada mais é do que um documento formal que, portanto pertence ao mundo do *dever ser* (mundo do direito). Isso se percebeu na medida em que o ordenamento jurídico tributário é expressão do Estado de exceção, pois garante uma série de desonerações fiscais àqueles que têm maior capacidade contributiva (proprietários dos meios de produção) e oprime/sobrecarrega o trabalhador que tem menor capacidade contributiva, haja vista que temos uma carga tributária fundada no consumo e não na propriedade.

Essa situação agrava-se na medida em que os direitos sociais, e as receitas necessárias para efetivá-los, garantidos no texto constitucional deixam de ser a regra vigente passando a ser a exceção. Isso ocorre devido a um conjunto de desonerações fiscais como a não taxação de lucros e dividendos; desregulamentação do imposto sobre as grandes fortunas; perdão de dívidas dos fazendeiros com o FUNRURAL; desoneração da importação e produção de agrotóxicos; mas principalmente pela hoje chamada Desvinculação de Receitas da União – DRU.

Esse quadro fiscal brasileiro é expressão do Estado de exceção no seu aspecto tributário, pois a DRU nasceu para ser temporária dentro do ordenamento jurídico tributário e desde então foi constantemente renovada deixando de ser exceção e vertendo-se em regra. Com isso ocorreu suspensão da ordem jurídica tributária dando forma jurídica ao que não pode ter forma jurídica.

Portanto, o trabalho ampliou a compreensão do conceito de Estado de exceção na medida em que restou claro que com a suspensão da ordem jurídica tributária, cujo marco é a DRU, o direito ao Estado de bem estar social passou a ser negado a todos os cidadãos de menor capacidade contributiva gerando uma espécie de escravidão pela tributação.

7. Referências

AGAMBEN, Giorgio. **Estado de exceção**. Tradução de Iraci D. Poleti. São Paulo: Boitempo, 2004.

BARBA, Mariana Della. GRIGORI, Pedro. JUNQUEIRA, Diego. **Isenção a agrotóxico é quase 4 vezes a verba do Ministério do Meio Ambiente**. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/meio-ambiente/ultimas-noticias/reporter-brasil/2020/02/12/isencao-a-pesticidas-e-quase-4-vezes-a-verba-do-ministerio-do-meio-ambiente.htm>>. Acesso em: 20 de FEV. de 2020.

CAMPOLINA, Bernardo. FERNANDES, Rodrigo Cardoso. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil**. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada- Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 2019.

CASTRO, F. A. **Imposto de Renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. 2014. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CARDOSO, Fernando Henrique. **A arte da política: a história que vivi**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.

IPEA. **Relatório final da pesquisa Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União**, sob a responsabilidade técnica dos pesquisadores Alexandre dos Santos Cunha (coordenador), Bernardo Abreu de Medeiros, Elisa Sardão Colares, Luseni Cordeiro de Aquino e Paulo Eduardo Alves da Silva.. Brasília: Ipea, 2011.

_____. **Gestão e jurisdição: o caso da execução fiscal da União** / Organizadores: Alexandre dos Santos Cunha, Paulo Eduardo Alves da Silva. – Brasília: Ipea, 2013.

MASCARO, Alysson Leandro. **Crítica da legalidade e do direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Todo direito é um golpe**. Disponível em: <<https://blogdaboitempo.com.br/2016/05/25/alysson-mascaro-todo-direito-e-um-golpe/>>. Acesso em 28 de FEV. de 2020.

SALAMA, Bruno Meyerhof. **Menos do que o dono, mais do que o parceiro de truco: contra a desconsideração da PJ para responsabilização de procurador de sócio de empresa**. (Rev. direito GV vol.8 no.1 São Paulo Jan./June 2012). Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322012000100013> Acesso em: 06 de FEV. de 2020.

STJ – **RECURSO ESPECIAL Nº 1.729.554 - SP (2017/0306831-0)**, Relator: MINISTRO LUIS FELIPE SALOMÃO, Data de Julgamento: 08/05/2018, T4 – QUARTA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/06/2018).

TESOURO NACIONAL. **O que é a Dívida Pública Federal?** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/conceitos-basicos-faq>>. Acesso em 20 de FEV. de 2020.