

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

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

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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

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

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

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Ednilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D598

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

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Yuri Nathan da Costa Lannes – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-312-1

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

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

O XXXII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado entre os dias 26 e 28 de novembro de 2025, na cidade de São Paulo, contou com a acolhida da Universidade Presbiteriana Mackenzie como instituição anfitriã. O evento reafirmou a relevância do debate jurídico qualificado diante dos desafios econômicos, sociais e tecnológicos do século XXI.

O Grupo de Trabalho 79 – Direito Tributário e Financeiro III, ocorrido no dia 28 de novembro de 2025, foi espaço de encontro de pesquisadores e pesquisadoras de diversas instituições que se dedicam à análise crítica do sistema tributário brasileiro e das políticas fiscais em seus múltiplos aspectos. Com trabalhos selecionados por dupla avaliação cega por pares, a sessão destacou contribuições teóricas e aplicadas sobre financiamento de direitos fundamentais, função extrafiscal da tributação, justiça fiscal, regulação de novas tecnologias e reforma tributária.

Para melhor organização dos debates e aprofundamento temático, os artigos foram agrupados em seis eixos principais, que permitem ao leitor compreender os diversos enfoques jurídicos apresentados:

Tributação, Justiça Fiscal e Direitos Fundamentais - Este eixo reuniu trabalhos que discutiram os limites democráticos da tributação, a função social dos tributos e a necessidade de equilíbrio entre arrecadação, justiça distributiva e proteção dos direitos fundamentais.

1 - O apagão fiscal e os limites democráticos do financiamento dos direitos fundamentais sociais no Brasil

2 - O perfil do contribuinte do imposto sobre grandes fortunas em uma realidade desigual

3 - Tributação do consumo e desigualdade em contexto de crise institucional: perspectivas à luz dos direitos fundamentais

4 - A aplicação da dignidade da pessoa humana como limite para o agir do Estado na área tributária: uma análise através da hermenêutica

Reforma Tributária, Federalismo e Constituição - Explora temas estruturais do sistema constitucional tributário e os entraves federativos que sustentam a urgência por reformas.

5 - Sistema constitucional tributário de 1988 e guerra fiscal: análise sobre como o modelo do ICMS alavancou a necessidade de reforma tributária

6 - Desvinculação de receitas e flexibilização do orçamento: o conflito entre autonomia federativa e centralização

7 - Revisitando a principiologia do direito constitucional tributário

Tributação da Renda, do Trabalho e das Pequenas Empresas - Estudos voltados à análise crítica da regressividade do sistema, dos benefícios fiscais e das distorções na tributação de diferentes rendas.

8 - O mito do tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas: a subversão da tributação dos rendimentos do trabalho e a regressividade na tributação da renda da pessoa física

9 - Análise da constitucionalidade da majoração do imposto sobre operações financeiras à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Função Extrafiscal, Impacto Social e Novas Finalidades Tributárias - Neste eixo, os autores analisam o papel promocional da tributação em áreas como meio ambiente, saúde, trabalho e condutas de risco, propondo novas interpretações funcionais do tributo.

10 - Imposto seletivo e função promocional do Direito: contribuições da teoria funcionalista de Norberto Bobbio

11 - Imposto do pecado: entre incidência, destinação e os limites da não-afetação do imposto seletivo pós LC 214/25

12 - Proteção do trabalho face à automação e taxação de robôs: tributação como instrumento de promoção do direito fundamental discutido na ADO nº 73

Litígios, Soluções Negociadas e Eficiência Fiscal - Reúne trabalhos que investigam mecanismos de resolução de conflitos tributários, como a transação, e sua repercussão sobre o contencioso fiscal.

13 - Transação tributária: limites jurídicos e impactos econômicos na redução da litigiosidade fiscal

14 - A imunidade tributária do ITBI e o fisco municipal: as controvérsias na fixação da base de cálculo do ITBI diante da jurisprudência do STF e do STJ

15 - O ISSQN na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: a adoção da dicotomia entre as obrigações de dar e de fazer na análise dos serviços tributáveis

Tecnologia, Novos Mercados e Tributação Digital - Estudos que abordam os desafios impostos pelas novas tecnologias digitais ao Direito Tributário, como apostas on-line, digitalização de serviços e transformação do mercado.

16 - O uso das novas tecnologias digitais, a incidência no Direito Tributário e a lacuna legislativa das apostas esportivas on-line

17 - Direito e políticas públicas em contextos de crise: a arena política do PERSE e os desafios da governança democrática

Os trabalhos aqui publicados revelam a vitalidade da pesquisa tributária no Brasil e o esforço coletivo de compreender os desafios de um sistema tributário mais justo, eficiente e adequado às transformações sociais. A todos(as) os(as) autores(as), coordenadores(as) e avaliadores(as), registramos nossa gratidão pela relevante contribuição acadêmica.

Desejamos uma leitura crítica, reflexiva e transformadora.

Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marilia

Yuri Nathan da Costa Lannes - Faculdade de Direito de Franca

O MITO DO TRATAMENTO DIFERENCIADO E FAVORECIDO ÀS PEQUENAS EMPRESAS: A SUBVERSÃO DA TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DO TRABALHO E A REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA FÍSICA

THE MYTH OF DIFFERENTIATED AND FAVORABLE TREATMENT FOR SMALL ENTERPRISES: THE SUBVERSION OF LABOR INCOME TAXATION AND THE REGRESSIVITY OF PERSONAL INCOME TAXATION

Tiago Lucena Figueiredo ¹

Resumo

O artigo analisa criticamente os efeitos da política tributária brasileira sobre a renda da pessoa física, com ênfase no papel do regime do Simples Nacional na intensificação da regressividade tributária. Demonstra-se que, embora a Constituição Federal de 1988 tenha instituído o tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas como instrumento de promoção da livre iniciativa, da concorrência e da justiça social, esse princípio vem sendo desvirtuado para atender a interesses econômicos específicos. A crítica central recai sobre a facilidade de transfiguração de rendimentos propriamente do trabalho (tributáveis pela tabela progressiva do IRPF) em rendimentos do capital (isentos). Tal prática ocorre, por exemplo, quando sócios de empresas atribuem a si mesmos pró-labores subdimensionados e recebem a maior parte de sua remuneração sob a forma de lucros. As sucessivas alterações legislativas que ampliaram o alcance do Simples Nacional intensificaram esse fenômeno, ao incluir no regime especial atividades que, historicamente, seriam exercidas e tributadas na pessoa física. Como consequência, observa-se a erosão da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física e o aprofundamento da regressividade tributária. Conclui-se que o Simples Nacional pode estar sendo utilizado como instrumento de conversão de rendimentos do trabalho em lucros isentos, em desacordo com o objetivo constitucional de fortalecimento das pequenas empresas.

Palavras-chave: Simples nacional, Regressividade tributária, Rendimentos do trabalho, Lucros e dividendos, Planejamento tributário

Abstract/Resumen/Résumé

The article critically analyzes the effects of Brazilian tax policy on personal income, with an emphasis on the role of the Simples Nacional regime in intensifying tax regressivity. It demonstrates that, although the 1988 Federal Constitution established differentiated and favorable treatment for micro and small enterprises as an instrument for promoting free enterprise, competition, and social justice, this principle has been distorted to serve specific economic interests. The central critique lies in the ease with which labor income (taxable

¹ Doutorando em Direito pela FD/USP. Mestre em Direito pela FDRP/USP. Advogado.

under the progressive personal income tax schedule) can be recharacterized as capital income (tax-exempt). This practice occurs, for example, when company partners assign themselves disproportionately low *pro labore* payments and receive most of their compensation in the form of profits. Successive legislative changes that have expanded the scope of the Simples Nacional have intensified this phenomenon by including under the special regime activities that historically would have been carried out and taxed under personal income. As a result, the personal income tax base has been eroded and tax regressivity has deepened. The article concludes that the Simples Nacional may be serving as an instrument for converting labor income into tax-exempt profits, in contradiction to the constitutional objective of strengthening small businesses.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Simples nacional, Tax regressivity, Labor income, Profits and dividends, Tax planning

1 Introdução

Não há dúvidas que a tributação no Brasil é regressiva e, proporcionalmente, onera mais aqueles que possuem menor capacidade contributiva (Gomes, 2016). Diante deste entrave, muito tem se pesquisado nos últimos anos sobre a influência da tributação para o aumento exponencial dos níveis de desigualdade no País.

A tributação não é a causa primária da desigualdade no Brasil, mas é um instrumento importante de política econômica para reduzi-la, mantê-la ou aumentá-la. Isto porque, o Brasil adota o modelo de financiamento do Estado pela arrecadação de tributos, de tal forma que elege determinados sujeitos para pagar a conta do Estado Fiscal (Nabais, 2015, p. 185-187)¹. Na prática, o custo do Estado existe, remanescendo a seguinte dúvida: quem irá pagar esta conta? Se forem os menos abastados financeiramente, a tributação será utilizada para aumentar a desigualdade. Se forem os mais abastados, possivelmente, será constatada a redução da desigualdade, especialmente num Estado com políticas de redistribuição de renda. Neste contexto é que a tributação dialoga com a política econômica e pode favorecer ou arrefecer a desigualdade.

No caso do Brasil, desde a promulgação da Constituição de 1988, o que se viu foram grupos se organizando politicamente (Carazza, 2024) para não ser o sujeito que pagaria a conta deste Estado Fiscal. A conta é transferida paulatinamente para os que não estão devidamente representados no meio político ou não questionam determinadas cobranças judicialmente.

Os que estão devidamente representados no Congresso Nacional e tem voz no meio político (incluindo a participação judicial ativa) passaram a ficar à margem da tributação, ocupando verdadeiras franjas que não são atingidas por esta na proporção de sua capacidade contributiva. Consequentemente, verifica-se que há uma relação direta entre política econômica, tributação e desigualdade, materializada em boa parte pelo fenômeno da regressividade tributária.

Todavia, este não é o mote da Carta Constitucional de 1988, que possui como objetivos claros a serem perseguidos, elencados no artigo 3º: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos. Neste substrato, não há espaço para um sistema tributário que privilegia uns poucos em detrimento de muitos.

¹ Assim como a maioria dos Países.

O presente artigo irá analisar um destes privilégios usufruídos por uma parcela da sociedade, que acaba ensejando a regressividade na tributação da renda no País: a isenção do imposto de renda da pessoa física na distribuição de lucros e dividendos. De acordo com os dados das declarações de imposto de renda da pessoa física (IRPF) do exercício de 2022, o SINDIFISCO (2023) pôde apurar que a alíquota efetiva do imposto reduz conforme aumenta a renda do indivíduo. Na prática, o imposto somente é progressivo até as faixas de renda mensais entre 15 e 20 salários-mínimos, chegando a uma alíquota efetiva média de 11,25%. A partir desta faixa, a alíquota efetiva média começa a decrescer, chegando a 5,31% para os indivíduos com renda mensal entre 240 e 320 salários-mínimos.

Isto ocorre, em grande medida, porque a maior parcela dos rendimentos das pessoas situadas nas maiores faixas de renda corresponde a lucros e dividendos, que são isentos de tributação no Brasil desde 1996. E, da parcela que se sujeita à tributação, parte significativa (ganhos de capital, rendimentos de aplicação financeira) sujeita-se à tributação exclusiva e definitiva por uma alíquota menor que a da tabela progressiva do IRPF. Somente a parte remanescente do total da renda auferida (em geral, decorrente dos rendimentos do trabalho) é que irá se sujeitar à alíquota progressiva do IRPF, a qual pode chegar até a 27,5%.

Com este deslocamento da maior parte dos rendimentos para o campo de isenção, a alíquota efetiva do imposto de renda da pessoa física cai regressivamente. Logo, o que se presume é que esta parcela da população possui a maior parte de sua renda atrelada aos rendimentos do capital (retorno do capital investido) e não aos rendimentos do próprio trabalho (esforço humano empenhado para geração de renda).

Na maior parte das vezes em que este tema é analisado por pesquisadores, o que se questiona é justamente o tratamento tributário desigual que é dado entre a renda e o trabalho. Com toda a certeza esta discussão é válida e necessária, mas, neste artigo não se avaliará a legitimidade ou não da isenção dos rendimentos do capital. O que se analisará é se, de fato, o que se tem intitulado como rendimento do capital é mesmo um “rendimento do capital”. Ou, melhor dizendo, o estudo analisará se, na prática, a isenção está abarcando apenas os rendimentos do capital ou também rendimentos próprios do trabalho transfigurados em rendimento do capital.

O presente artigo toma como hipótese que parte da renda declarada como lucro auferido por esta parcela da população é, na verdade, um rendimento advindo do trabalho. Mesmo que, contabilmente, a renda auferida seja decorrente do pagamento de lucros, em muitos casos, efetivamente, trata-se de pagamento pelo trabalho desenvolvido em favor da pessoa jurídica.

Imagine-se, uma pessoa física que é sócia de uma empresa, exerce função financeira, administrativa e operacional, passa mais de doze horas por dia desenvolvendo atividades em favor da pessoa jurídica, mas, quando da definição da remuneração por este trabalho (pró-labore), estima que esta será de um salário-mínimo. Inclusive, a remuneração do trabalho do sócio é menor do que de muitos funcionários desta empresa hipotética. Por outro lado, não é que o sócio irá auferir renda menor do que a de seus funcionários, pois aquele, além do pró-labore, irá receber distribuição de lucros. Com isto, percebe-se que a remuneração pelo trabalho do sócio está mal dimensionada sob a rubrica “rendimento do trabalho”, sendo paga, em parte, como se fosse rendimento do capital, na forma de lucros.

Ou seja, será que, no Brasil, a isenção na distribuição de lucros não acabou metamorfoseando o conceito de rendimento do trabalho, a fim de que este se apresentasse como um rendimento do capital e, portanto, ficasse à margem da tributação? Ainda que, aparentemente, mostre-se como um rendimento do capital, essencialmente, não seria um rendimento do trabalho? Pode-se dizer, a partir do exemplo do parágrafo anterior, que parcela significativa dos rendimentos do capital auferidos atualmente no Brasil compreendem, além do retorno do capital investido (lucros e dividendos), uma parcela subestimada de rendimentos do trabalho com o escopo exclusivo de furtar-se ao pagamento do imposto de renda da pessoa física.

Esta hipótese surge a partir da ponderação das sucessivas alterações na lei do Simples Nacional (Lei Complementar 123/06)², que alteraram: o conceito de pequena empresa, as pessoas que podem optar pelo regime especial e os anexos com as alíquotas de tributação. Nestas alterações, verifica-se uma política econômica clara para alargar a base de atividades que podem optar pelo regime especial, viabilizando o recolhimento de tributos de forma simplificada por mais empresas.

Mas, como consequência, em parte, tem se estimulado a pejotização do trabalho outrora prestado pela pessoa física do sócio, pelo simples objetivo deste converter a nomenclatura de seus rendimentos do trabalho em rendimentos do capital e furtar-se aos tributos da pessoa física. Outra consequência, é a facilitação do processo de uberização (Antunes, 2019), já que o sujeito passa a considerar viável gerar seu próprio emprego (SEBRAE, 2020)³ e se render aos trabalhos

² Esta hipótese também poderia ter surgido a partir da análise de empresas optantes pelo lucro presumido, que tenham sido constituídas com o fito exclusivo de converter rendimentos do trabalho do sócio em rendimentos do capital. Mas, optou-se pelo recorte temático, especialmente pelo possível desvirtuamento do princípio Constitucional do tratamento diferenciado e favorecido.

³ No Brasil, vê-se que o dito “empreendedorismo”, em boa parte, é uma alternativa ao próprio desemprego. Do total de postos de trabalho ocupados no país, 33% são ocupados em virtude do “autoemprego”, que corresponde a

por aplicativos ao perceber uma vantagem financeira⁴ (isenção dos seus rendimentos via distribuição de lucros).

O Simples Nacional é produto de uma norma-objetivo (Grau, 2015, p. 161-162) da Ordem Econômica Constitucional que prevê o dever de se dispensar tratamento diferenciado e favorecido para pequenas empresas, viabilizando que estas possam iniciar e desenvolver suas atividades econômicas no mercado em condições de igualdade quando comparadas às grandes empresas. Trata-se de comando Constitucional que visa equilibrar as diferenças inerentes a estes dois tipos empresariais de portes distintos (pequenas e grandes) por meio de norma jurídica.

Então, o escopo Constitucional não é privilegiar aqueles que convertem deliberadamente seus rendimentos do trabalho em lucros mediante pejotização das atividades para simplesmente reduzir a carga tributária. E, também, não é estimular a uberização, pois a Constituição garante a todos o pleno emprego e não o precário emprego (Braga, 2012). Neste último caso, inclusive, temos uma confissão que, atualmente, o Estado não consegue prover (direta e indiretamente) emprego formal a todos, lançando os cidadãos a sua própria sorte para criarem o próprio emprego e, para isto, dá-lhes uma ajuda tributária.

Porém, pela redação atual da Lei Complementar 123/06, decorrente das alterações avaliadas mais adiante neste artigo, parece estar se instituindo política econômica deliberada que visa estimular a regressividade na tributação da renda das pessoas físicas, aumentando a desigualdade no país⁵. No fundo, as verdadeiras pequenas empresas, que necessitam do tratamento tributário benéfico para operar no mercado, acabam perdendo, pois saem do foco da política econômica para dar espaço a certos grupos politicamente organizados que apresentam interesses desalinhados com o princípio Constitucional.

Neste contexto, o objetivo principal do artigo será avaliar se, em alguns casos, o Simples Nacional não está sendo utilizado para subverter a tributação dos rendimentos do trabalho, acarretando a regressividade na tributação da renda da pessoa física, em detrimento do programa Constitucional voltado às pequenas empresas.

Para conclusão desta análise, será ponderada a diferença entre a tributação dos rendimentos do trabalho e aqueles do capital, o tratamento diferenciado e favorecido dispensado

parcela da população cuja renda depende dos lucros daquilo que produz (basicamente, população responsável por gerar o próprio emprego).

⁴ Certamente, a isenção na distribuição de lucros e dividendos não é a causa primária da precarização do trabalho, porém contribui consolidando as novas relações de trabalho.

⁵ Isto se aplica também aos casos de uberização, pois, ainda que o sujeito se encontre em situação de vulnerabilidade, já não tendo sido acolhido pelo Estado com emprego formal, no fim, também irá auferir o benefício na tributação de sua renda do trabalho, ora transfigurada em rendimento do capital deliberadamente pela legislação vigente. Não será foco deste artigo o estímulo fiscal para a precarização do trabalho, mas apenas os seus efeitos para a arrecadação.

às pequenas empresas pela Constituição e a forma como este vem sendo manejado pelo legislador complementar para favorecer os interesses de um pequeno grupo que visa erodir a base de tributação dos rendimentos do trabalho, acarretando a regressividade da tributação da renda da pessoa física.

2 A tributação da renda da pessoa física: os rendimentos do trabalho e os rendimentos do capital (lucros e dividendos)

Atualmente, o Código Tributário Nacional define que o imposto de renda da pessoa física incide sobre todos os rendimentos auferidos, sejam estes, produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e ainda sobre os proventos de qualquer natureza. Então, a princípio, todo o rendimento auferido, independentemente de sua categoria, é tributável, conforme artigo 3º da Lei 7.713/88.

Por isto, em tese, tendo a pessoa física recebido rendimentos de seu trabalho, retorno de seu capital investido ou proventos de qualquer natureza, esta deverá somar todos os rendimentos e sobre estes calcular o imposto na forma da tabela progressiva vigente, prevista, atualmente, na Lei 11.482/07. Operacionalmente, o valor a pagar de imposto seria produto da multiplicação da alíquota progressiva (0% até 27,5%) pelo total de rendimentos auferidos, o que possibilitaria a exata compreensão da capacidade contributiva do contribuinte para aplicação da técnica da progressividade.

Na prática, o cálculo não é efetivado desta forma, já que nem todos os rendimentos da pessoa física se sujeitam às alíquotas progressivas do imposto. Ao definir a base de cálculo do imposto, no artigo 8º da Lei 9.250/95, o legislador acabou excluindo desta os rendimentos “sujeitos à tributação exclusiva/definitiva” e “isentos e não tributáveis”. Portanto, são rendimentos “tributáveis” (compõe a base de cálculo do imposto) aqueles que a lei não tiver definido como “sujeitos à tributação exclusiva/definitiva” e “isentos e não tributáveis”. Trata-se de definição por exclusão.

Com isto, o legislador acabou estabelecendo três tipos de tratamento tributário para os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas: “tributáveis”, “sujeitos à tributação exclusiva/definitiva” e “isentos e não tributáveis”. Como dito, os “tributáveis” ficam sujeitos às alíquotas progressivas do imposto. Os “sujeitos à tributação exclusiva/definitiva” são tributados definitivamente quando são auferidos, por alíquotas diferenciadas, não integrarão novamente a base de cálculo do imposto quando do ajuste anual e, em regra, a tributação ocorre

mediante retenção na fonte. Já os “isentos e não tributáveis” não sofrem a incidência do imposto.

Apesar da lógica por trás desta categorização, esta acaba inviabilizando a constatação da real capacidade contributiva do contribuinte. Imagine-se um contribuinte que não tenha auferido rendimentos “tributáveis”, mas que, no mesmo ano, tenha auferido muitos rendimentos “sujeitos à tributação exclusiva/definitiva” e “isentos e não tributáveis”. Ainda que este contribuinte apresente capacidade contributiva, quando do ajuste anual, não pagará um centavo de imposto de renda. Constatase, então, que a base de cálculo do imposto vigente é míope, pois só olha para uma parte dos rendimentos da pessoa física, aqueles ditos como “tributáveis”.

Para os especialistas em planejamento tributário este é o cenário ideal, pois vão orientar seus clientes a empreenderem esforços e a alocarem seus recursos (trabalho ou capital) de modo que colham rendimentos “sujeitos à tributação exclusiva/definitiva”⁶ e “isentos e não tributáveis” e, portanto, fiquem fora do campo de incidência do imposto de renda da pessoa física⁷.

Neste artigo, serão analisados dois rendimentos auferidos por sócios gestores de empresas: aqueles advindos do trabalho (pró-labore) e os lucros e dividendos. Conforme os tipos de tratamento tributário expostos acima, pela legislação vigente, os rendimentos do trabalho são “tributáveis” e os lucros e dividendos são “isentos e não tributáveis”⁸. Logo, estas duas rubricas (“rendimentos do trabalho” e “lucros e dividendos”) precisam ser corretamente identificadas para que recebam o tratamento tributário previsto pelo legislador.

Não obstante, no cotidiano, desde que entrou em vigor a isenção dos lucros e dividendos (Nóbrega, 2014, p. 120)⁹, o que se presenciou foi um reenquadramento dos rendimentos advindos do trabalho por aqueles que podiam fazê-lo para convertê-los em lucros e dividendos. Se o sócio gestor de uma empresa recebia um pró-labore de 15 salários-mínimos pelo seu trabalho e mais os lucros, quando ambos eram tributados igualmente antes da Lei 9.249/95; após a isenção, passou a remunerar seu trabalho com 1 salário-mínimo, que será tributável, e todo o restante receberá na forma de distribuição de lucros, que será isento. No exemplo, o

⁶ Claro, quando a alíquota dos “rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva” for menor do que a alíquota progressiva do imposto, como ocorre, por exemplo, com os ganhos de capital (15% a 22,5%) e com os rendimentos de aplicação financeira (alíquotas regressivas até o patamar de 15%).

⁷ Este artigo não irá se debruçar sobre a validade ou a legitimidade das alíquotas diferenciadas do imposto e nem sobre as isenções, bem como não irá explorar o caráter extrafiscal do imposto.

⁸ Cf. Art. 10 da Lei 9.249/95.

⁹ Lembrando que os lucros e dividendos não eram isentos até 1996 e sujeitavam-se, a depender da legislação vigente no período, a uma alíquota definitiva na fonte ou a tabela progressiva.

sócio continua desenvolvendo o mesmo trabalho para a empresa, mas o valor deste trabalho foi redimensionado para se ajustar a nova realidade tributária.

Pode-se dizer que não há neutralidade para se definir a remuneração pelo trabalho dos sócios gestores de uma empresa, pois há um incentivo tributário muito discrepante que induz o pagamento de lucros e dividendos a despeito de se remunerar o trabalho. Neste contexto, surge no Brasil um tipo de rendimento *sui generis*, que são os “rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital” (Gobetti, 2019). Na essência, são a remuneração pelo trabalho do sócio gestor da empresa, no entanto, contabilmente, para todos os efeitos tributários são lucros e dividendos.

Não bastasse a reorganização da nomenclatura de rendimentos por sócios gestores de empresas já em atividade, pessoas físicas passaram a constituir pessoas jurídicas para prestar serviços e auferir os ditos “rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital” ao invés de rendimentos do trabalho. Isto é, o rendimento do trabalho (tributável pelas alíquotas progressivas do imposto de renda da pessoa física) passou a ser recebido, contabilmente, pela mesma pessoa física na forma de lucros e dividendos, estando, assim, isento do imposto, mediante constituição de uma pessoa jurídica.

Com a isenção na distribuição de lucros, os tributos cobrados da pessoa jurídica constituída acabam sendo a única tributação efetiva da renda auferida pela pessoa física (Ribeiro, 2019, p. 222-223). Como o custo tributário na pessoa jurídica optante pelo lucro presumido ou pelo Simples Nacional acaba sendo, em regra, menor que as alíquotas da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física, vale a pena, financeiramente, o movimento de pejotização das atividades.

Em que pese o movimento estar calcado quase exclusivamente na redução da carga tributária, mediante obtenção dos isentos “rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital”, o legislador trouxe segurança jurídica positivando-o no artigo 129 da Lei 11.196/05, que foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal na ADC 66/DF. Inclusive, o efeito tributário não passou despercebido pela Corte e, mesmo assim, foi chancelado no voto do Ministro Dias Toffoli (Brasil, 2021):

“Com essa medida, de um lado, a parte contratante desses serviços tem relevante diminuição de ônus não só tributários, mas também trabalhistas. De outro lado, os serviços contratados não mais ficam sujeitos, inclusive para fins previdenciários, às regras de tributação aplicáveis às pessoas físicas, como aquelas atinentes ao imposto de renda devido por pessoa física.

Para além dos incentivos previdenciários e tributários, a presente ação direta se insere no contexto da conjugação da livre iniciativa com a valorização do trabalho humano, as quais fundamentam a ordem econômica e com as quais se busca atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, inscritos no art. 3º da Magna Carta.”

Em última análise, legalizou-se a erosão da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física¹⁰, deixando sujeito ao imposto somente aqueles contribuintes desavisados ou que não podem converter seus rendimentos do trabalho em lucros “isentos e não tributáveis”. Por isto, pode-se dizer que o imposto de maior caráter pessoal, como é o imposto de renda da pessoa física, no Brasil, não atinge a capacidade contributiva dos contribuintes e estimula a regressividade descrita no tópico inicial.

A partir desta brecha, passou a ser atrativo converter rendimentos do trabalho em rendimentos do capital. E, ao que parece, nos últimos anos, o Simples Nacional (tratamento diferenciado e favorecido às micro e às pequenas empresas) tem sido utilizado massivamente como ferramenta para esta conversão dos rendimentos. Desta forma, no próximo tópico será analisado o contexto Constitucional que deu origem ao Simples Nacional para que, então, possa-se avaliar se o objetivo deste regime era estimular a competição de empresas no mercado ou a geração de “rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital”.

3 O tratamento diferenciado e favorecido às micro e às pequenas empresas: princípio da Ordem Econômica

A Constituição Federal de 1988 elegeu como princípio o tratamento diferenciado e favorecimento às micro e pequenas empresas (inciso IX, do artigo 170, e art. 179 da CF), emanando comando aos Entes Federativos o dever de dispensar tratamento jurídico diferenciado a estas empresas com o fito de incentivá-las pela simplificação, eliminação ou redução de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Ao avaliar o princípio Constitucional (Figueiredo, 2021), a dúvida que surge é: tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas em relação a quem (Carrazza, 1975)? A questão é necessária, já que este princípio Constitucional se desdobra de um outro: o princípio da igualdade, o qual pode ser definido como a relação entre dois sujeitos em razão de uma medida de comparação que serve a uma finalidade (Ávila, 2015, p. 43). Então, quem são os outros sujeitos com os quais as micro e pequenas empresas estão sendo comparadas, a partir de determinada medida, para se atingir à finalidade constitucional?

¹⁰ Isto sem contar a erosão da base de cálculo das contribuições previdenciárias que incidem sobre os rendimentos do trabalho da pessoa física, mas não sobre o lucro auferido pela pessoa física.

Este questionamento é imprescindível para não se entender o princípio do tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas como um privilégio, o que poderia gerar desequilíbrio ao próprio mercado. Em suma, se não houver motivos justos e necessários, que diferenciem as micro e pequenas empresas em alguma medida com alguma finalidade, estar-se-ia afrontando o próprio princípio da igualdade.

E, para responder à pergunta posta, deve-se contextualizar o princípio do tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas dentro do título “Da ordem econômica e financeira” da Constituição Federal. Conforme artigo 170 do texto Constitucional, a Ordem Econômica está fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por finalidade assegurar existência digna a todos, conforme os ditames de justiça social, devendo observar, dentre outros, o princípio da livre concorrência e o tratamento favorecido às pequenas empresas.

Na prática, os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência só se efetivam se dispensado um tratamento favorecido para as micro e pequenas empresas, porque os postulados liberais-capitalistas, vigentes em economias como a brasileira, não são suficientes para garantir que estas empresas iniciem livremente suas atividades e disputem o mercado em nível de igualdade. A atividade privada sozinha poderia inviabilizar o surgimento de novos negócios ou aumentar excessivamente os níveis de concentração, o que afrontaria a ordem econômica prevista na Constituição Federal de 1988 (Karkache, 2009, p. 112-140).

A ausência de tratamento favorecido às micro e pequenas empresas poderia gerar resultados ineficientes e disparidades na economia de mercado vigente, liquidando os próprios postulados liberais-capitalistas. No fundo, chega a ser redundante o princípio do tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, já que sem a efetivação deste, possivelmente, também não se efetivariam os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

E, como se sabe, estes dois princípios são a essência do sistema Capitalista, que foi adotado pela Constituição Brasileira (Grau, 2015, p. 345). Este sistema busca se perpetuar no tempo (não é transitório) por meio de transformação econômica, dependendo do surgimento de novos negócios, novas mercadorias e novas tecnologias, novos métodos de produção ou transporte e novas formas de organização industrial. Caso não seja garantido o surgimento de novas empresas, que concorram no mercado, a máquina capitalista fica sujeita a monopólios ou

a oligopólios (Schumpeter, 2017, p. 119-122)¹¹. Por isto, as micro e pequenas empresas precisam encontrar, no mercado, um ambiente viável ou “mínimo vital” para se desenvolverem (Costa, 2012, p. 107), sob pena de colar em risco o sistema econômico vigente no Brasil.

Em outras palavras, a ordem econômica do Estado deve garantir a concorrência, combater as situações monopolísticas e reprimir as situações de abuso de poder dominante, o que não pode deixar de passar pela permanência das micro e pequenas empresas no mercado (Canotilho, 2007, p. 1013).

Sedimentadas estas premissas, já é possível responder à pergunta formulada inicialmente. Os sujeitos com os quais as micro e pequenas empresas são comparadas, na medida de seu porte empresarial, para efetivação do escopo Constitucional são justamente aqueles que prejudicam a livre iniciativa e a livre concorrência: as grandes empresas. Estas possuem estrutura para monopolizar ou oligopolizar o mercado. Logo, o princípio constitucional examinado objetiva estimular as micro e pequenas empresas, dispensando-lhes tratamento diferenciado e favorecido em relação às grandes empresas.

Sem a promoção de política econômica pelo Estado, a concorrência entre pequenas e grandes empresas não acontece, já que estas empresas partem de diferentes níveis de oportunidade. Naturalmente, as micro e pequenas empresas são lançadas no mercado em posição desvantajosa, já que arcaram com custos atrelados à atividade empresarial em maiores proporções. Por isto, é imprescindível um mecanismo de proteção que objetive assegurar a liberdade de concorrência em condições justas e igualitárias com grandes empresas (Tavares, 2006, p. 215-216).

Foi justamente neste contexto de efetivação do princípio da igualdade que o Constituinte inaugurou o princípio do tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas e estabeleceu um norte a ser seguido pelo legislador (Mendes, 2009, p. 292). Por isto, ao legislar, cabe sempre verificar se o princípio está sendo efetivado para garantir condições igualitárias¹² de competição no mercado.

Se a essência do texto legal não considerar as micro e pequenas empresas, mantendo-as em patamares diversos e abissais de competição com as grandes, este não estará conforme a Constituição. Por outro lado, também não estará conforme a Constituição, o texto legal que

¹¹ Em mercados monopolistas ou oligopolistas, que impõem restrições ao surgimento de novas empresas, inviabiliza-se o “processo de mutação industrial que revoluciona incessantemente a estrutura econômica de dentro para fora, destruindo incessantemente a antiga, criando incessantemente a nova”.

¹² Sob o aspecto tributário, por exemplo, o legislador deve avaliar se as obrigações acessórias são condizentes com a realidade da empresa; se a carga tributária está alinhada com a capacidade contributiva, etc.

prevê benefícios fiscais para as micro e pequenas empresas fora deste contexto de livre iniciativa e livre concorrência.

Não cabe ao legislador estabelecer benefícios para toda e qualquer micro e pequena empresa simplesmente pelo seu porte econômico, desconsiderando a premissa e a racionalidade da Constituição. Não obstante, como se verá no próximo tópico, a partir deste permissivo Constitucional apelativo, o legislador complementar passou a deturpar e a alargar o conceito de micro e pequena empresa para atender interesses escusos e oblíquos, não alinhados exatamente com o texto da Constituição.

4 O Simples Nacional e a subversão da tributação dos rendimentos do trabalho

Dentro do contexto narrado no tópico anterior, a redação original da Constituição previu dever ao legislador de instituir tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, inclusive na seara tributária. Com a edição da Emenda Constitucional 42/2003, possibilitou-se ainda a criação de um regime unificado de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Assim, foi instituído o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte pela Lei Complementar 123/06, que previu uma série de benesses para este nicho empresarial, como: redução da burocracia para abertura e encerramento de empresas, flexibilização de registros previstos na legislação comercial, a simplificação ou a eliminação de obrigações tributárias acessórias (Carrazza, 2015, p. 361-362), a redução do custo da obrigação tributária principal, dentre outras.

A partir desta lei ficou mais fácil constituir uma empresa e dar início a uma atividade econômica (Paes, 2015), não só pela redução das burocracias, mas porque o legislador deu concretude ao comando Constitucional e instituiu um regime especial para arrecadação de tributos: o Simples Nacional. Na linha do quanto já dito, implementou-se instrumento tributário para reduzir as distorções do modelo liberal em prol das próprias bases capitalistas, possibilitando o surgimento de novas empresas (Mendes, 2009, p. 294-295).

O Simples Nacional é um regime especial de tributação pelo qual as micro e pequenas empresas podem optar para apurar e quitar os principais tributos incidentes sobre a atividade empresarial (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, CPP, IPI, ICMS e ISS) de maneira unificada. Se a empresa optar pelo regime, recolherá seus tributos mediante a aplicação da alíquota progressiva prevista em uma das tabelas anexas à Lei Complementar 123/06 (conforme a atividade da

empresa) sobre a receita bruta mensal e, assim, encontrará o valor total devido, o qual será indicado em guia única para quitação automática de todos aqueles (Pêgas, 2017, p. 467-469).

No fundo, o Simples Nacional não deixa de ser um mecanismo de tributação presumida (Hidalgo; Maranca, 2013, p. 44) com alíquota calibrada para atender os interesses de cada ente político participante da arrecadação. Além da facilidade no pagamento, o regime possui alíquotas efetivas sensivelmente menores do que aquelas previstas nos regimes gerais de cada um dos tributos, variando entre 4% e 21%, a depender do faturamento da empresa e da atividade desenvolvida.

No início da vigência do Estatuto, estabeleceu-se como microempresa aquela que aufera receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e pequena empresa aquela que aufera receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). No entanto, naquela época, mesmo que a empresa se enquadrasse no conceito de micro ou de pequeno porte, as vezes não poderia optar pelo Simples Nacional, já que um número significativo de atividades econômicas (em especial, alguns tipos serviços) não estava abarcado pelo regime especial.

Por exemplo, na origem do Estatuto, não poderiam optar pelo Simples Nacional aquelas empresas que prestassem serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios, que realizasse a atividade de consultoria. Ou seja, as atividades que são a base do conhecido processo de pejotização não faziam jus à opção pelo Simples Nacional.

Desde então, o Estatuto inaugurado em 2006 já foi alterado ao menos onze vezes (Leis Complementares 127/07, 128/07, 133/09, 139/11, 147/14, 155/2016, 167/2019, 169/2019, 182/2021, 188/2021 e 214/2025). A maior parte das alterações buscou redefinir o conceito de pequena empresa, aumentando o teto da receita bruta que a define, maximizar o número de atividades econômicas que podem optar pelo regime, incluindo-se aquelas tipicamente desenvolvidas por pessoas físicas, e reduzir as alíquotas de segmentos econômicos bem representados no Congresso Nacional.

Atualmente, o conceito de pequena empresa avançou para aquela que aufera receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), aumentando o espectro de empresas que podem optar pelo Simples Nacional. Dentre as atividades que podem optar pelo regime hoje, vale citar algumas que não podiam inicialmente, como: produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas,

audiovisuais, fisioterapia, corretagem de seguros, arquitetura e urbanismo, medicina, enfermagem, odontologia e prótese dentária, psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite, serviços advocatícios, medicina veterinária, serviços de comissaria, de despachantes, de tradução e de interpretação, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho, agronomia, representação comercial, atividades de intermediação de negócios em geral, perícia, leilão, avaliação, auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle, administração, jornalismo, publicidade e agenciamento.

Isso sem contar que o Estatuto criou a figura do Microempreendedor Individual (MEI), que são aqueles empresários individuais que tenham auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais)¹³. Esta figura, que pode auferir um rendimento médio mensal de R\$ 6.750,00 (seis mil setecentos e cinquenta reais), tem um regime tributário ainda mais benéfico (SIMEI), sendo devido um valor fixo mensal de tributos que varia entre R\$ 71,60 e R\$ 76,60. Sobre esta receita auferida, não é devido mais nenhum tributo, e o MEI poderá distribuir para sua pessoa física o resultado na forma de lucros, os quais são isentos atualmente.

E, ainda, durante todas estas alterações, vimos as alíquotas de segmentos econômicos bem representados no Congresso Nacional ficarem menores. As alíquotas do Simples Nacional estão dispostas em anexos da Lei Complementar 123/06, sendo os dois primeiros anexos (I e II), respectivamente, de tributação do comércio e da indústria. Já os demais anexos dividem-se para tributação de diferentes tipos de serviços, sendo que se chegou a ter quatro anexos diferentes para tributar serviços (III, IV, V e VI). Em suma, as alíquotas dos anexos incidentes sobre serviços variam de acordo com a especificidade deste e aparentavam, originalmente, ser maiores ou menores a depender do grau de rentabilidade daquela atividade. Mas, atualmente, alguns serviços tipicamente intelectuais (não geram despesas significativas para serem prestados) que eram apurados pelo Anexo VI (que tinha a maior carga tributária para serviços e não existe mais) foram parar no Anexo III (que tem a menor carga tributária), quebrando qualquer lógica da legislação na distribuição dos tipos de serviços dentre os Anexos vigentes (III, IV e V) a não ser o *lobby* político.

Diante da facilidade para abertura de empresas e para apuração dos tributos, bem como pela significativa redução da carga tributária, desde que o Simples Nacional entrou em vigor

¹³ Originalmente, o teto desta categoria era de R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais).

explodiu o número de CNPJs inscritos no Brasil e de optantes pelo regime especial. Nos primeiros 15 anos de vigência, o número de empresas no Simples Nacional aumentou de 2,5 milhões em 2007 para 21 milhões em 2022, sendo 14 milhões de MEIs e 7 milhões de micro e pequenas empresas (SEBRAE, 2023).

Seguramente, o regime especial é um sucesso em números de optantes. Mas, será que a grande maioria destes optantes necessitavam de uma política econômica para mitigar as disparidades naturais na competição no mercado com grandes empresas? Isto é, a opção pelo regime busca assegurar a liberdade de iniciativa destas empresas e a concorrência em condições justas e igualitárias com grandes empresas, conforme exposto no tópico anterior?

Se todas estas empresas optantes necessitavam de um auxílio para iniciar e manter suas atividades e não conseguiram fazê-lo se não fosse o regime especial, pode-se dizer que o escopo Constitucional foi atingido e, em virtude da política econômica, o Brasil é um sucesso de empreendedores. Consequentemente, estar-se-ia colhendo relatos no país de *cases* de sucesso de empresas que começaram pequenas e que decolaram: pequenas indústrias que desenvolveram produtos inovadores; pequenos comércios e distribuidoras que revolucionaram a forma de entregar o produto ao cliente; serviços de alta tecnologia que mudaram a vida das pessoas. No entanto, infelizmente, o que se está colhendo da política econômica não é o desenvolvimento da indústria nacional e nem a revolução dos meios de produção.

A maior parte destes milhões de CNPJs acoberta uma única pessoa física, outrora trabalhadora e recebedora de rendimentos do seu trabalho (seja assalariado ou não assalariado), que agora é empresária e sócia de uma empresa, fazendo jus ao recebimento de lucros e dividendos. Neste grupo se incluem tanto os profissionais liberais, prestadores de serviços intelectuais, quanto aqueles que geram seu próprio emprego, como alternativa à escassez ao pleno emprego.

A parte destes CNPJs que realmente reúne capital humano e os meios de produção para o desenvolvimento de uma atividade economicamente organizada é bem menor. E, ainda no caso destas empresas, pelas suas próprias características, tem-se muito mais trabalho do que retorno de capital ao sócio, que acaba realizando grande parte dos papéis: financeiro, administrativo, operacional (Montaño, 2001, p. 15). Em outras palavras, ao avaliar o pró-labore pago aos sócios destas empresas (remuneração pelo trabalho), este deveria ser muito maior que os lucros distribuídos (retorno do capital investido). No entanto, diante da isenção dos rendimentos do capital vigente, tem-se um péssimo dimensionamento da remuneração pelo trabalho destes sócios, que também recebem os rendimentos de seu trabalho na forma de lucros e dividendos.

No fundo, o que se nota é uma reorganização contábil do que um dia se chamou de rendimento do trabalho auferido pela pessoa física, aumentando o número de pessoas que recebe “rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital” para fins de se beneficiar da isenção do imposto de renda da pessoa física. Esta subversão dos rendimentos do trabalho tem acarretado a erosão da base de cálculo do imposto, deixando a conta deste tributo para aqueles trabalhadores que não podem converter seus rendimentos em lucros e dividendos.

Assim, em que pese a relevância do Simples Nacional para o país, pode-se dizer que, em boa medida, ao invés desta política econômica estar fomentando a livre iniciativa e a livre concorrência, está, na verdade, estimulando a regressividade na tributação da renda da pessoa física.

5 Conclusão

Antes de concluir, vale um esclarecimento. Este artigo não pretende, de maneira alguma, colocar os MEIs e sócios de micro e pequenas empresas como vilões da desigualdade no país. Bem se sabe a realidade e as dificuldades que são enfrentadas para se obter renda e estabilidade financeira no Brasil, sendo que muitos destes são empreendedores por necessidade, em decorrência de uma ausência Estatal na promoção do pleno emprego. Também, em nenhuma hipótese, buscou-se deslegitimar o tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às micro e pequenas empresas, já que este é um instrumento imprescindível para manutenção destas no mercado e deve sempre ser aprimorado.

Porém, não há como negar que, ao se avaliar a tributação da renda da pessoa física, estes que auferem rendimentos propriamente do trabalho via distribuição de lucros possuem uma vantagem econômica e é sobre isto que se buscou refletir. Ou seja, o artigo ponderou se o programa Constitucional está sendo perseguido para atender às pequenas empresas ou para atingir interesses oblíquos como a regressividade da tributação da renda da pessoa física.

Muitas pessoas físicas passaram a constituir pequenas empresas para prestar os serviços que outrora desenvolviam em nome próprio, exclusivamente para furtar-se à tributação do imposto de renda da pessoa física. A isenção na distribuição de lucros metamorfoseou o conceito de rendimento do trabalho no Brasil, dando lugar a um tipo único de renda: os “rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital”. Estes são justamente aqueles rendimentos que, na essência, são decorrentes do esforço humano (trabalho)

empreendido para auferir renda, mas que, contabilmente, são registrados como um rendimento do capital (lucros e dividendos) para não dar ensejo ao imposto devido pela pessoa física.

Apesar da erosão da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, como visto, esta parece ser uma política deliberada e intencional, já que foi facilitada pela legislação e chancelada pelo Supremo Tribunal Federal. E, atualmente, considerando que há um regime especial de tributação vigente para micro e pequenas empresas (Simples Nacional), pelo qual estas podem optar indiscriminadamente (independente da atividade desenvolvida), este processo de conversão dos rendimentos do trabalho em lucros e dividendos foi potencializado.

Entretanto, como se pôde apurar, na redação original da lei do Simples Nacional, em atenção ao princípio Constitucional do tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, as atividades tipicamente pejotizáveis não poderiam ser tributadas pelo regime especial. Nos últimos anos, a legislação ficou mais branda, autorizando a opção destas empresas pelo regime e reduzindo gradativamente as alíquotas para algumas atividades. Portanto, há mais uma evidência que se instituiu uma política econômica deliberada para estimular os “rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital”.

Consequentemente, instaurou-se um cenário de regressividade na tributação da renda das pessoas físicas no país, de modo que somente os contribuintes desavisados ou os que não podem converter seus rendimentos do trabalho em lucros “isentos e não tributáveis” pagam este imposto. Todavia, o princípio Constitucional do tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas não objetiva fomentar a regressividade na tributação da renda da pessoa física.

Neste contexto, observa-se que o legislador está dirigindo política econômica em desarranjo com o princípio Constitucional, não considerando propriamente garantir condições igualitárias de competição no mercado entre pequenas e grandes empresas. Em verdade, pelas recentes alterações legislativas no Simples Nacional, mostra-se plausível a hipótese de que o programa Constitucional está sendo utilizado para dificultar que o imposto de renda da pessoa física atinja a capacidade contributiva dos contribuintes, aumentando a regressividade e a desigualdade no país, em detrimento dos interesses das pequenas empresas.

Referências

ANTUNES, Ricardo. Trabalho intermitente e uberização do trabalho no limiar da indústria 4.0. In: _____. **Uberização, trabalho digital e indústria 4.0.** 1. ed. São Paulo: Boitempo, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRAGA, Ruy. **A política do precariado: do populismo à hegemonia lulista**. São Paulo: Boitempo, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF**. Relatora: Ministra Cármem Lúcia, 19 de março de 2021.

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007.

CARAZZA, Bruno. Com quase 20 anos de atraso, Lula se assusta com volume de renúncias fiscais. **Valor Econômico**, 18 jun. 2024. Disponível em: <<https://valor.globo.com/opiniao/bruno-carazza/post/2024/06/com-quase-20-anos-de-atraso-lula-se-assusta-com-volume-de-renuncias-fiscais.ghhtml>>. Acesso em: 28 jun. 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. O princípio da igualdade. In: **Revista Justitia**, São Paulo, v. 90, pp. 337-341, 1975.

_____. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

FIGUEIREDO, Tiago Lucena. **O lucro real como instrumento de emancipação fiscal das pequenas empresas**. 2021. 183 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2021.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do capital: teoria e prática (e o caso brasileiro). In: **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 28, n. 3, p. 761-789, set.-dez. 2019.

GOMES, Marcel. As distorções de uma carga tributária regressiva. **IPEA**, 28 mar. 2016. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233>. Acesso em: 20 jun. 2025.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

HIDALGO, Mauro; MARANCA, Alfredo Portinari. **Regulamento do Simples Nacional comentado: resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011**. 2. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

KARKACHE, Sergio. **Princípio do Tratamento Favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. 296 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na era da globalização**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

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

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014, p. 120. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2025.

PAES, Nelson Leitão. Reflexos do SIMPLES nacional no emprego e na formalização do mercado de trabalho no Brasil. In: **Economía, sociedad y territorio**, Toluca, v. 15, n. 49, p. 639-663, dez. 2015. Disponível em: <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 28 jun. 2025.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da austeridade seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SEBRAE. **O autoemprego no mundo**. Boletim nº 30, 15 de dezembro de 2020. Disponível em: <<https://bis.sebrae.com.br/bis/download.zhtml?t=D&uid=4f39480e0084d54de09af4dfcdd8ea55>>. Acesso em: 02 jun. 2025.

_____. **Simples Nacional - 15 anos**, 15 de abril de 2023. Disponível em: <<https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/simples-nacional-15-anos,ed271fe78c9ec510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: 07 jun. 2025.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Capitalismo, socialismo e democracia**. Tradução de Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora da Unesp, 2017.

SINDIFISCO. **Análise dos Dados das Declarações do IRPF no Brasil**. Brasília: SINDIFISCO, 2023. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/wp-content/uploads/2023/09/Analise_dos_Dados_das_Declaracoes_do_IRPF_no_Brasil.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2025.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2. ed. São Paulo: Editora Método, 2006.