



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

AO CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL.

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), na pessoa do seu presidente Felipe Santa Cruz, consulta esta Comissão Especial de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil acerca dos principais reflexos decorrentes da incidência de imposto de renda sobre lucros distribuídos por sociedades de advogados, bem como das principais propostas legislativas destinadas à tributação de dividendos e lucros distribuídos que estão em tramitação no Congresso Nacional.

1. O artigo 10 da Lei nº 9.249/95.

Até o ano de 1995, lucros e dividendos distribuídos por pessoas jurídicas aos seus sócios sofriam a incidência de imposto de renda retido na fonte (IRRF) à alíquota de 15% por ocasião do seu pagamento e imposto sobre a renda na pessoa do seu beneficiário (sócio pessoa física ou jurídica), conforme art. 2º da Lei 8.849/1994:

“Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será:

a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva;

b) considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses;

c) definitivo, nos demais casos.”

Segundo a sistemática então vigente, o IRRF incidente sobre dividendos poderia representar tributar exclusiva e definitiva de tais rendimentos, ou antecipação do IRPF apurado pela pessoa física na declaração de ajuste anual, conforme opção do contribuinte.

Contudo, a tributação dos dividendos estimulava os contribuintes a sonegarem este imposto mediante pagamento de despesas pessoais em nome da pessoa jurídica, ou operações subfaturadas e superfaturadas da pessoa jurídica com seus sócios.



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

Além disso, é importante destacar que, desde a década de 1980, as econômicas mais desenvolvidas do mundo iniciaram um movimento de redução das alíquotas marginais do imposto sobre a renda¹.

Neste contexto, em 1995, foi publicada a Lei nº 9.249/95, que introduziu, no seu artigo 10, a regra de isenção de dividendos e lucros distribuídos de pessoa jurídica residente para sócio pessoa jurídica ou física residente ou não, *in verbis*:

“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.”

Assim, o país passou a isentar dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas estabelecidas no País, independentemente do regime de tributação da renda a que se sujeitam.

À época, a referida medida teve como finalidades principais: (i) a “completa integração das pessoas do sócio” e da sociedade investida para fins de tributação da renda; (ii) inibir a evasão fiscal (por exemplo, da distribuição disfarçada de lucros); e (iii) estimular o investimento em atividades produtivas.

Confira-se, abaixo, trecho da exposição de motivos:

“12. Com relação à tributação de lucros e dividendos, estabelece-se completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os 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.”

Observa-se, pela leitura do trecho reproduzido acima, que a integração entre a pessoa do sócio e da sociedade investida seria alcançada mediante a tributação da renda auferida exclusivamente sobre a pessoa jurídica.

¹ POLIZZELI, Victor. "Tributação de Dividendos no Brasil: propostas e questões para sua implementação" in *Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios no direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018, p. 417 e 421.



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

Por outro lado, também está claro, na exposição de motivos, que a indução ao investimento em atividades produtivas se dá mediante a tributação integral da renda conforme o regime aplicável à pessoa jurídica, que pode acarretar uma alíquota efetiva inferior à tributação que normalmente recairia sobre o sócio segundo o IRPF (tabela progressiva de 27,5%).

2. Efeitos positivos decorrentes da isenção de dividendos adotada pelo Brasil.

Do ponto de vista econômico, a eliminação da dupla tributação da renda das pessoas da sociedade investida e do sócio investidor é vista como um requisito fundamental para a garantia da neutralidade da tributação sobre as escolhas dos agentes econômicos. É dizer: a escolha sobre a gestão da empresa (onde e como investir, constituir ou não uma pessoa jurídica, distribuir ou não dividendos, etc.) não deve ser influenciada pela tributação, mas pela maior eficiência do modelo de negócios.

Economicamente, o dividendo nada mais é do que o estágio posterior do lucro empresarial. Desse modo, tributar o dividendo no ato da distribuição e na pessoa do seu beneficiário representa dupla tributação econômica sobre o mesmo rendimento, que já foi tributado enquanto lucro empresarial pelo IRPJ e pela CSLL.

Há, ainda, o chamado “paradoxo do dividendo”, apontado pelo economista JOSEPH STIGLITZ², que pode ser formulado sob a seguinte pergunta: por que as empresas continuariam a pagar dividendos se for muito mais vantajoso pagar rendimentos sujeitos a tratamento tributário mais favorável (como os juros)?

A questão formulada encontra razão de ser no tratamento jurídico mais vantajoso conferido ao investimento em capital oneroso de terceiros (empréstimos com juros que são dedutíveis) quando comparado ao capital próprio dos sócios (investimento direto em capital social):

- (i) Por um lado, empréstimos oferecem ao investidor remuneração certa e periódica, e permitem, ainda, que as respectivas despesas incorridas com juros sejam deduzidas da base de cálculo do imposto de renda;
- (ii) Por outro lado, o investimento em capital próprio não dá ensejo a qualquer despesa dedutível da base de cálculo dos tributos incidentes sobre

² STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3rd edition. New York: WW. Norton, 2000, pp. 662-663.



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

a renda corporativa e, ainda, sujeitam o investidor ao risco do negócio, tornando a remuneração imprevisível.

E foi justamente com a finalidade de atenuar esta natural indução ao financiamento via capital oneroso que o legislador tributário houve por bem isentar os dividendos e lucros distribuídos do imposto de renda, bem como introduzir outras medidas com finalidade equivalente, como é o caso da dedutibilidade de juros sobre o capital próprio (previsto no artigo 9º do mesmo diploma normativo).

A economista ANDREA LEMGRUBER³ destaca, neste contexto, os efeitos econômicos negativos oriundos da manutenção de um sistema clássico de bitributação da renda entre sociedade investida e sócio investidor:

- (i) o desincentivo à poupança e aos investimentos, o que impacta o crescimento de longo prazo da economia;
- (ii) a criação de distorções na gestão financeira das empresas em razão do incentivo perverso à não distribuição de dividendos, bem como a indução à escolha pelo financiamento mediante capital oneroso de terceiros ao invés de capital próprio;
- (iii) o estímulo a esquemas de distribuição disfarçada de lucros; e
- (iv) a ineficiência alocativa de recursos, uma vez que a manutenção dos lucros na pessoa jurídica inibe a sua alocação, pelo sócio, em outros investimentos que seriam mais vantajosos.

Como resultado do estímulo ao investimento em capital próprio em pessoas jurídicas, a isenção de dividendos e lucros distribuídos induz a formalização de pessoas jurídicas, sobretudo quando se leva em consideração que empresas de menor porte têm a prerrogativa de optar pelo Simples Nacional e Lucro Presumido que, conseqüentemente, ensejam a apuração de menor carga tributária (menor alíquota efetiva) e, também, de menores custos de conformidade (obrigações acessórias simplificadas).

³ LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeira. In BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2004, p. 221-223.



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

Destaque-se, ainda, que, até o presente momento, a isenção de dividendos e lucros distribuídos igualmente teve por efeito assegurar competitividade ao Brasil na atração de investimentos internacionais.

3. A proposta de revogação da isenção pelo Projeto de Lei 2.337/2021.

No congresso tramitam diversos projetos de leis que têm por objeto alterar a regra de isenção de dividendos. O mais recente deles foi encaminhado pelo Poder Executivo Federal, e promove diversas alterações no art. 10 da Lei 9.249/1995, que encerrariam a isenção de dividendos para todas as pessoas jurídicas a partir de 2022.

Permite-se a transcrição dos trechos relevantes:

“Art. 10-A. A partir de 1º de janeiro de 2022, os lucros ou dividendos pagos ou creditados sob qualquer forma pelas pessoas jurídicas ficarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza retido na fonte à alíquota de vinte por cento na forma prevista neste artigo.

(...)

§ 3º O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de que trata o caput será considerado devido exclusivamente na fonte, observado o disposto nos § 4º a § 8º.

§ 4º Os lucros recebidos por pessoas físicas residentes na República Federativa do Brasil pagos ou creditados por microempresas ou empresas de pequeno porte, de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, ficam isentos da incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza até o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês.

(...)

§ 17. Os rendimentos pagos ou creditados ao sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados com base na escrituração mercantil serão submetidos à tributação na forma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 18. O disposto neste artigo aplica-se a todas as pessoas jurídicas, inclusive àquelas tributadas com base no lucro presumido ou no lucro arbitrado e às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº 123, de 2006.

§ 19. A isenção da incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza a que se refere o art. 14 da Lei Complementar nº 123, de 2006, aplica-se aos lucros ou dividendos pagos ou creditados até 31 de dezembro de 2021.” (NR)



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

Em suma, a proposta de alteração legislativa pretende:

- (i) tributar dividendos e lucros, por ocasião da sua distribuição, pelo IR à alíquota de 20% na fonte **de forma exclusiva e definitiva**;
- (ii) estabelecer isenção para microempresas e empresas de pequeno porte, até o limite de R\$ 20 mil por mês;
- (iii) tributar os dividendos distribuídos que não tenham sido apurados na forma da legislação comercial como pagamentos a beneficiários não identificados, com alíquota de 35%.

3.1. A tributação confiscatória.

A exposição de motivos do projeto de Lei 2.337/2021 esclarece que a revogação da isenção de dividendos iria alinhar o sistema tributário brasileiro à prática adotada no resto do mundo (especialmente os países emergentes e da OCDE):

3. Observa-se que, na maior parte dos países, os lucros ou dividendos distribuídos pela pessoa jurídica são tributados, especialmente no caso de beneficiária pessoa física. Dentre os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico -OCDE, somente a Letônia adota o mesmo sistema que o Brasil, isto é, não tributa a distribuição de lucros ou dividendos nos sócios pessoas físicas. Ademais, países emergentes, como China, Índia, Argentina, África do Sul, Colômbia, membros e não-membros da OCDE, também adotam a tributação dos lucros distribuídos.

3.1. O art. 3º do Projeto de Lei acrescenta o art. 10-A à Lei nº 9.249, de 1995, em substituição ao art. 10, para estabelecer a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte -IRRF sobre os lucros e dividendos distribuídos, a uma alíquota geral de 20% (vinte por cento).

3.2. No caso de beneficiária pessoa física domiciliada no Brasil, o IRRF incidente sobre os lucros ou dividendos distribuídos será considerado devido exclusivamente na fonte. Adota-se, neste caso, um modelo de tributação definitiva, alinhado com a sistemática utilizada para a tributação dos demais rendimentos de capital auferidos por esses contribuintes. Esse modelo simplifica os procedimentos de apuração e recolhimento do tributo, facilitando, ainda, a sua administração.

Entretanto, a exposição de motivos olvida que, embora poucos países isentem os dividendos, quase todos promovem alguma forma de integração entre a tributação do lucro empresarial e a tributação dos dividendos.



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

Em outras palavras, **a prática internacional não adota a tributação dos dividendos simplesmente desconsiderando os tributos que já foram pagos pelas pessoas jurídicas.**

E isso se dá por um motivo muito simples: não há como desconsiderar que os dividendos já foram tributados no âmbito das pessoas jurídicas e, em suma, representam exatamente a mesma riqueza que é apenas transferida ao acionista.

Assim, ainda que se pretenda tributar os dividendos, é imprescindível modular as alíquotas do IRPJ para que a carga tributária global incidente sobre a renda do acionista seja semelhante àquela incidente ao tempo da isenção de dividendos (que, como será visto, já era elevada).

Contudo, e ao contrário da maior parte das propostas legislativa⁴ em tramitação no Congresso Nacional que tratam o IRRF incidente na distribuição dos lucros e dividendos como antecipação do imposto devido pelo sócio -, o PL 2.337/2021 pretende, pura e simplesmente, a cumulação da carga tributária da empresa e do acionista.

4

Projeto de Lei	Proposta de Alteração
1952/2019 e 3129/2019	IRRF de 15%, <u>com tributação definitiva do sócio PF e antecipação do imposto devido pelo sócio pessoa jurídica.</u>
5584/2020 e 307/2021	IRRF de 15%, com tributação definitiva <u>ou antecipação do imposto devido por sócio PF</u> (à opção deste) e antecipação do imposto devido pelo sócio pessoa jurídica.
6094/2013	IRRF cf. tabela progressiva, <u>como antecipação do imposto devido</u> (há previsão de faixa de isenção).
5308/2016	IRRF de 15%, <u>com tributação definitiva</u> do imposto devido por sócio pessoa jurídica e antecipação do imposto devido pelo sócio pessoa física.
1485/2015 e 2192/2020	Há a previsão de que “ <i>os lucros e dividendos (...) integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário (pessoa física ou jurídica)</i> ”, sem que haja a previsão da incidência de imposto de renda retido na fonte (salvo em remessas para o exterior cf. PL 1485/2015).
163/2019	Há a previsão de que “ <i>os lucros e dividendos (...) integrarão a base de cálculo do imposto de renda da pessoa física domiciliada no Brasil</i> ”, sem que haja a previsão da incidência de imposto de renda retido na fonte. Há regra de isenção do imposto para dividendos pagos a pessoas físicas.
3241/2015 e 6037/2019	IRRF de 15% como tributação exclusiva na fonte para sócio pessoa física ou jurídica (não há menção ao tratamento a ser conferido ao rendimento pelo seu beneficiário).
2015/2019, 3061/2019 e 256/2021	IRRF de 15% <u>como antecipação do imposto devido</u> na fonte para sócio pessoa física ou jurídica. Regras específicas para não residentes em países de tributação regular e não residentes em paraísos fiscais ou beneficiários de regimes fiscais privilegiados.
4242/2019	IRRF de 1% <u>como antecipação do imposto devido na fonte</u> para sócio pessoa física ou jurídica. Regras específicas para não residentes em países de tributação regular e não residentes em paraísos fiscais ou beneficiários de regimes fiscais privilegiados.



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

E isso se dá porque a redação pretendida para o art. 10-A, §3º, da Lei 9.249/1995 adota a tributação exclusiva e definitiva na fonte de 20% sobre os dividendos distribuídos:

*“Art. 10-A. A partir de 1º de janeiro de 2022, **os lucros ou dividendos pagos ou creditados sob qualquer forma pelas pessoas jurídicas** ficarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza **retido na fonte à alíquota de vinte por cento na forma prevista neste artigo.***

(...)

*§ 3º O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de que trata o **caput** será considerado **devido exclusivamente na fonte**, observado o disposto nos § 4º a § 8º.*

Ou seja, o acionista que tenha incorrido em vultuosas despesas médicas (para o tratamento de câncer, por exemplo), não poderá abater tais valores dos dividendos recebidos e, conseqüentemente, não será restituído do imposto pago.

Além disso, a proposta legislativa soma as já elevadas alíquotas de IRPJ (20%) e CSLL (9%) à tributação dos dividendos (20%), **totalizando inacreditáveis 49%**, ou seja, apenas o IR comprometerá metade da renda do acionista.

Em caso análogo – aumento da alíquota da contribuição previdenciária que, em conjunto com o imposto sobre a renda alcançava quase 50% do salário dos



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

servidores públicos -, o Supremo Tribunal Federal⁵ declarou a inconstitucionalidade da nova incidência por violação ao Princípio do Não Confisco (art. 150, IV, da CF/88)⁶.

3.2. Desvantagem competitiva na atração de investimentos.

A alíquota combinada de IRPJ e CSLL de 34% adotada pelo Brasil para a tributação da renda empresarial já é bastante **superior** às alíquotas que vêm sendo adotadas pelos demais países. Na verdade, atualmente a alíquota adotada pelo Brasil para a tributação da renda empresarial já é uma das mais altas do mundo conforme tabela abaixo:⁷

⁵ **“A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”** (STF, ADC 8 MC, Rel. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/1999, DJ 04-04-2003)

⁶ C.F.: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”.

⁷ Dados extraídos de: <https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/>



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

As mais altas		
Posição	Alíquota (%)	País
1	50	Comoros
2	37,5	Porto Rico
3	35	Malta, Guiné, Sudão, Chade, Zâmbia
4	34	Brasil, Venezuela
5	32	França, Colômbia, Moçambique, Namíbia
6	30	Austrália, Argentina, Angola, Índia, Alemanha, Japão
7	28	Mônaco, África do Sul, Nova Zelândia, Sri Lanka
8	25	EUA, Bolívia, Chile, Paquistão, China, Espanha
9	22	Dinamarca, Noruega, Suíça, Turquia
10	20	Rússia, Finlândia, Arábia Saudita, Vietnã
As mais baixas		
Posição	Alíquota (%)	País
1	0	Ilhas Virgens Britânicas, Bahamas
2	5,5	Barbados
3	7,5	Uzbequistão
4	9	Hungria, Montenegro
5	10	Bulgária, Macedônia, Paraguai, Kosovo
6	12	Irlanda, Liechtenstein
7	15	Iraque, Geórgia, Albânia
8	17	Singapura, Líbano, San Marino
9	18	Croácia, Ucrânia
10	19	Reino Unido, Polónia

Ocorre que a alíquota média na tributação da renda atualmente aplicada pelos países membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) – composta, majoritariamente, por economias desenvolvidas – gira em torno de 20%⁸.

Assim, a isenção de dividendos no Brasil acabava funcionando como uma compensação pela manutenção de alíquotas da tributação da renda empresarial superiores aos demais países emergentes (e muitos dos países desenvolvidos), o que poderia colocar o país em uma situação ainda pior de desvantagem concorrencial, no plano internacional, para a atração de investimentos.

Uma alíquota do imposto sobre a renda da empresa e do acionista no patamar de 49% colocaria o Brasil no mesmo patamar da carga tributária adotada no Reino Unido e Alemanha (49%) e um pouco abaixo da França (55%), mas bastante acima do que é cobrado na Espanha (42%), Turquia (37%), Polónia (34%) e Hungria (22%).

⁸ Confira-se: https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III



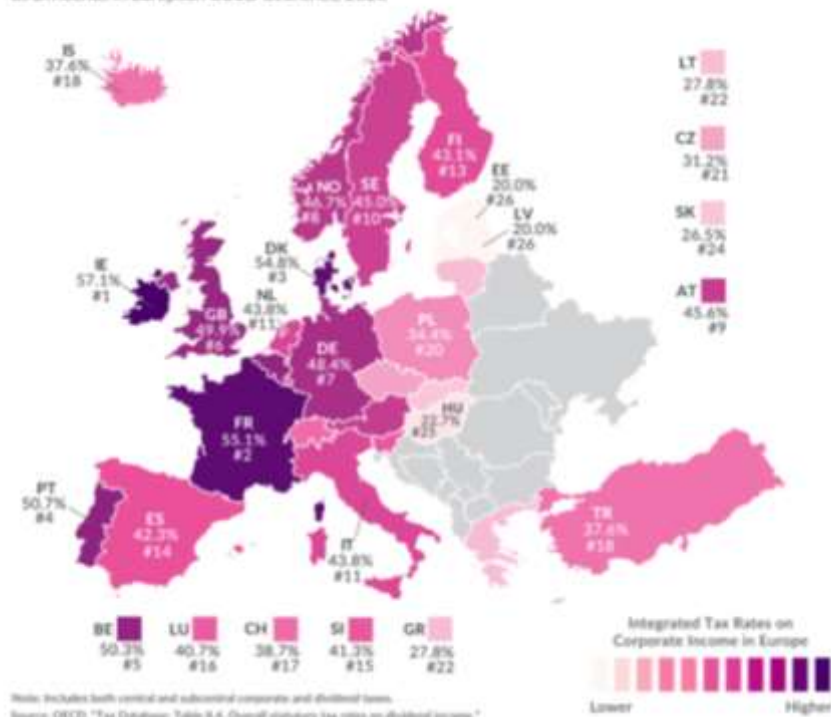
Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

Integrated Tax Rates on Corporate Income in Europe

Top Integrated Tax Rates on Corporate Income Distributed as Dividends in European OECD Countries, 2020



Embora se possa argumentar que o Brasil estaria em patamar semelhante ao que é cobrado na União Europeia, cumpre lembrar que nosso País apresenta enormes dificuldades para empreender como a complexidade da legislação tributária, baixa escolaridade, violência, litigiosidade trabalhista, insegurança jurídica, etc. Logo, a equiparação da carga tributária à exigida na Inglaterra ou na Alemanha pode estimular a fuga de investimentos para estes Países.

3.3. Grave violação à isonomia.

O projeto de lei 2.337 mantém a isenção de dividendos para acionistas de micro e pequenas empresas que recebam dividendos até o limite de R\$ 20 mil por mês:

“Art. 10-A (...).

§ 4º Os lucros recebidos por pessoas físicas residentes na República Federativa do Brasil pagos ou creditados por microempresas ou empresas de pequeno porte, de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, ficam isentos da incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza até o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês.

(...)



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

§ 19. A isenção da incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza a que se refere o art. 14 da Lei Complementar nº 123, de 2006, aplica-se aos lucros ou dividendos pagos ou creditados até 31 de dezembro de 2021.” (NR)

Contudo, não há razão para limitar a isenção dos dividendos distribuídos até o limite de R\$ 20 mil por mês às micro e pequenas empresas. Ora, o imposto sobre a renda incidente sobre os dividendos pretende elevar a carga tributária sobre o acionista, **e não sobre a pessoa jurídica** (embora, como visto, se trate da mesma riqueza).

Sendo assim, o critério de discrimen para exonerar os dividendos distribuídos deve ser relacionado com a própria renda auferida (ou seja, os dividendos recebidos) e não com a pessoa jurídica. De outro modo, a lei estaria tratando de maneira mais gravosa o pequeno acionista de uma pessoa jurídica de tamanho médio ou grande que receba dividendos mensais de R\$ 5 mil (situação muito comum em escritórios de advocacia), do que o dono de uma pequena empresa que recebe dividendos mensais de R\$ 20 mil.

Ora, não há qualquer justificativa para que os dividendos do segundo sejam isentos do IR, ao passo que os dividendos do primeiro sejam tributados em 20%. É evidente que o segundo acionista dispõe de capacidade contributiva muito superior ao primeiro. Tal proposta cria tratamento discriminatório sem qualquer justificativa, o que é vedado pelo art. 150, inc. II, da CF/88.⁹

3.4. Inconstitucionalidade da revogação da isenção de dividendos para empresas do SIMPLES.

Como visto, o projeto de lei 2.337/2021 pretende tributar os rendimentos auferidos por acionistas de MEs e EPPs que superem o patamar de R\$ 20 mil reais por mês.

Ocorre que a isenção dos dividendos para MEs e EPPs está prevista no art. 14 da Lei Complementar nº 123/2006:

⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

“Art. 14. Consideram-se isentos do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.”

De acordo com a exposição de motivos do projeto de lei 2.337/2021, o art. 14 da LC 123 seria apenas formalmente uma lei complementar, mas materialmente uma lei ordinária porque a legislação sobre a tributação da renda não seria matéria reservada pela CF/88 à lei complementar:

“3.3. Os lucros distribuídos por microempresas e empresas de pequeno porte de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a pessoas físicas domiciliadas no Brasil serão isentos do imposto sobre a renda até o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês. No caso de recebimento de lucros de mais de uma microempresa ou empresa de pequeno porte, a pessoa física deverá recolher o imposto sobre a renda incidente sobre a parcela excedente, não tributada, até o último dia útil do mês subseqüente ao do recebimento.

(...)

3.7. O dispositivo prevê a extinção da isenção da distribuição de lucros por empresas sujeita ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), prevista no art. 14 da Lei Complementar nº 123, de 2006. Em que pese a disposição esteja formalmente na lei complementar que dispõe sobre o Simples Nacional, a norma não é materialmente complementar, uma vez que, não se tratando da tributação da renda do optante pelo regime especial, mas sim do seu sócio, não está sujeita àquela espécie normativa, conforme prescrição da alínea “d”, inciso III do art. 146 da Constituição Federal.”

Embora não se advogue qualquer hierarquia entre lei complementar e lei ordinária (matéria há muito decidida pelo STF¹⁰), a exposição de motivos trouxe uma visão parcial da questão. É que, de acordo com o art. 146, inc. III, alínea *d*, da CF/88, cabe à lei complementar definir tratamento tributário privilegiado para microempresas e empresas de pequeno porte:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

¹⁰ “Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.” (RE 377457, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008)



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

d) **definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.**

E o tratamento diferenciado a que alude o Texto Constitucional foi instituído justamente pela Lei Complementar nº 123/2006. Logo, a alteração deste tratamento diferenciado também é matéria reservada à disciplina da lei complementar de modo que a alteração do art. 14 da LC 123 padece de inconstitucionalidade formal.

3.5. Maior complexidade da legislação tributária.

Sob a perspectiva da Administração Tributária, tributar a renda apenas na pessoa jurídica facilita o exercício das funções de fiscalização e arrecadação tributária, reduzindo custos orçamentários. **Do contrário, a fiscalização demandaria maiores recursos humanos e de infraestrutura para auditar milhares de pessoas naturais que têm nos dividendos a principal fonte de renda.**

Este é um aspecto de particular importância para o Brasil que, sendo um país em desenvolvimento, sofre com déficit de servidores de fiscalização tributária¹¹ e restrições orçamentárias para a contratação de novos servidores (especialmente em função do teto de gastos). Estes fatores já geram dificuldades de aplicação eficiente da legislação tributária no contexto atual, o que apenas será agravado com a tributação de dividendos, com o inevitável aumento da base de contribuintes auditáveis.

Com efeito, uma forma eficiente de escapar à tributação dos dividendos é a manutenção dos lucros distribuídos no patrimônio da empresa, que passaria a pagar despesas pessoais dos sócios (distribuição disfarçada de lucros).

Para combater esta prática (bastante usual no Brasil até a isenção de dividendos), o art. 60 do Decreto-lei 1.598/1977 previa diversos negócios jurídicos para os quais havia presunção legal (relativa) de distribuição disfarçada de lucros (DDL):

¹¹ “Falta de servidores ameaça fiscalização da Receita Federal: A Anfip (Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal) teme que o país possa enfrentar uma crise na Receita. De acordo com a entidade, atualmente são 16.908 servidores de carreira — e um terço do quadro operacional se perdeu em uma década.” <https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/falta-de-servidores-ameaca-fiscalizacao-da-receita-federal/>



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

“Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - a parte das variações monetárias ativas (art.18) que exceder as variações monetárias passivas (art. 18, parágrafo único).

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

VI - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado.

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros;”

Evidentemente, a fiscalização da chamada DDL era extremamente custosa, por envolver análise subjetivas como “valor notoriamente” inferior e superior ao de mercado do bem alienado, “negócio em condições de favorecimento” e “não exercício do direito”. Assim, a tributação de dividendos a um só tempo estimulava a evasão e adicionava maior complexidade e litigiosidade ao sistema tributário.

Isso é expressamente reconhecido pela exposição de motivos do próprio Projeto de Lei 2.337/2021, que se preocupou em atualizar as hipóteses legais de DDL, o que já prenuncia um aumento da litigiosidade tributária no País:

“3.7. A introdução de regras de tributação dos lucros ou dividendos distribuídos exige uma atualização e aperfeiçoamento das regras de distribuição disfarçada de lucros previstas nos arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Nessa linha, são introduzidas novas hipóteses em que se configura a distribuição disfarçada de lucros, as quais, se verificadas, ensejarão a tributação pelo IRRF sobre o lucro distribuído disfarçadamente e, no caso de pagamentos efetuados por pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, a não dedutibilidade de eventual despesa na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas -IRPJ e da CSLL.



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

Logo, é incontroverso que volta da tributação dos dividendos vai estimular a prática de DDL, aumentando o custo do aparato fiscalizatório (mais autuações fiscais, mais litígios e grande possibilidade de existirem injustiças em eventuais acusações que não se sustentam).

3.6. Ineficiência da tributação de dividendos no combate à “pejotização”.

Inúmeros projetos de lei que buscavam revogar a isenção de dividendos apontavam como justificativas a necessidade de combater planejamentos tributários abusivos¹², que tornavam injusta a tributação da renda no Brasil.

De fato, é uma prática bastante comum a ‘pejotização’ dos trabalhadores, isto é, ao invés de contratar um funcionário de acordo com as normas da CLT, estimular a criação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Contudo, a “pejotização” não tem por finalidade evitar apenas a incidência do IRPF à alíquota de 27,5%, mas, sobretudo, **a redução da tributação sobre a folha de salários**. Desse modo, a revogação da isenção de dividendos não é o meio adequado para solucionar este problema que persistirá, mesmo com a eventual aprovação da medida.

Além disso, ao permitir a manutenção da isenção para acionistas de MEs e EPPs que recebam dividendos no valor de até R\$ 20 mil, na prática, o projeto de lei estimula a manutenção da “pejotização” de trabalhadores.

¹² **Exposição de motivos do PL nº 2015/2019:** “Essa isenção deu ensejo a planejamentos tributários nos quais a pessoa física cria uma empresa para fugir à tributação da tabela progressiva do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), cuja alíquota máxima é de 27,5%. É o caso de uma pessoa jurídica que tenha por atividade principal a administração, locação ou cessão de bens imóveis. Se a única atividade for locação de imóveis próprios, a pessoa jurídica estará livre do pagamento do Imposto sobre Operações de Qualquer Natureza (ISS), por ser considerada não incidente. Como os aluguéis dos imóveis são considerados receitas da atividade principal da pessoa jurídica, no caso de opção pelo regime do lucro presumido, a maior tributação recairá sobre a empresa com lucro superior a R\$ 240.000,00 ao ano, hipótese em que incidirá o percentual de 14,53%¹ sobre a receita bruta, valor inferior à alíquota de 27,5% prevista na tabela progressiva do IRPF. Quando a pessoa jurídica distribuir lucros e dividendos, o titular, sócio ou acionista, por força do citado art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, perceberá-os como isentos de IRPF, desde que não excedam o valor do lucro presumido subtraído de todos os impostos e contribuições devidos pela pessoa jurídica (art. 141, § 2º, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014). Para infirmar esse planejamento tributário, é necessário voltar a fazer incidir o imposto de renda na distribuição de lucros e dividendos, tal como previsto no art. 2º da Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994, vigente antes do advento do citado art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.”



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

Com efeito, os verdadeiros acionistas de empresas costumam receber as distribuições de lucros que ensejam valores mais altos, incompatíveis com os salários que poderiam ser registrados na CLT.

4. A TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS POR SOCIEDADES DE ADVOGADOS.

De modo geral, as mesmas críticas que foram apresentadas acima relativamente aos efeitos provocados pela tributação de dividendos nas sociedades empresárias se aplicam também para as sociedades de advogados.

Entretanto, as sociedades de advogados (como a dos demais profissionais liberais) apresentam certas particularidades que tornam ainda mais desaconselhável a tributação dos dividendos.

Em primeiro lugar, quanto à falsa isonomia entre sócios de escritórios de advocacia e acionistas de empresas.

Os advogados, enquanto profissionais liberais, compõem sociedades simples uniprofissionais, ou seja, sociedades não empresárias, nos termos dos artigos 997 e seguintes do Código Civil. Assim, os advogados **não podem contar com sociedades de responsabilidade limitada para o desempenho da sua atividade econômica.**

Neste ponto, convém destacar que advogados, em virtude da forte regulação exercida pela OAB, possuem responsabilidade pessoal pelos seus atos. Ou seja: os advogados não apenas são impedidos de adotar um tipo societário que lhes possibilite limitar a sua responsabilidade patrimonial (*i.e.*, o seu risco) pelos atos cometidos na consecução da sua atividade profissional, como eventual proteção, ainda que possível, jamais poderia excluir a sua responsabilização pessoal.

Além disso, a tributação dos dividendos prejudica especialmente os profissionais liberais (médicos, advogados, dentistas, engenheiros, e outras profissões típicas da classe média), acarretando inaceitável injustiça tributária ao dar o mesmo tratamento aos acionistas de empresas (como organização dos fatores de produção e detentoras de capital) e as sociedades de profissionais liberais, que **vivem unicamente de seu esforço intelectual.**

Não procede a alegação de que a tributação dos dividendos seria justa pois equipararia a tributação das sociedades uniprofissionais com a dos profissionais



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

assalariados pessoa física. Ora, o assalariado possui uma série de garantias e direitos, tais como irredutibilidade de salário, fundo de garantia, 13º e férias.

O profissional liberal, sócio de pessoa jurídica, só usufrui de alguma remuneração se, após o pagamento dos tributos incidentes sobre a atividade da empresa, houver lucro a ser distribuído.

Em segundo lugar, sociedades de advogados não ensejam as mesmas preocupações quanto a condutas elisivas (planejamentos tributários) quando comparadas às sociedades empresárias de modo geral.

Neste ponto, cumpre destacar que sociedades de advogados têm um propósito econômico específico – a união de profissionais para a prestação conjunta de serviços de advocacia – e estão sujeitas à fiscalização constante pela OAB. Não se tem notícia de sociedades de advogados que sejam fictícias, “de papel”, ou tenham sido utilizadas no contexto de planejamentos destinadas a economizar tributos.

Em terceiro lugar, a tributação de dividendos, nos moldes propostos, implicará a dupla tributação econômica dos lucros auferidos pelas sociedades de advogados, e será um forte desincentivo à associação profissional.

Através da associação profissional, busca-se atrair os profissionais especializados e de alta qualidade técnica nas suas respectivas áreas de atuação, o que assume importância fundamental sobretudo em uma realidade caracterizada pela especialização de áreas jurídicas e a elevada necessidade de conhecimento técnico sobre cada uma delas.

O desincentivo à associação profissional fica bastante claro quando se constata que o valor dos honorários recebidos por advogados por intermédio de uma sociedade de advogados estará sujeito à alíquota efetiva de 52,65% (IRPJ + CSLL+PIS+COFINS), ao passo em que o valor dos honorários recebidos diretamente pelo profissional individual sofrerá a incidência de IRPF à alíquota de 27,5%.

A desformalização em massa das sociedades de advogados poderá colocar em xeque tanto a qualidade dos serviços advocatícios prestados à sociedade como a capacidade de fiscalização da atividade profissional por parte da OAB.

Diante de todo o exposto, entendemos que a revogação da isenção de dividendos **deveria ser excepcionada para os profissionais liberais organizados em**



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

forma de pessoa jurídica, que já sofrem com a carga tributária do IRPJ, CSLL, PIS/COFINS e ISS.

É o parecer, smj.

Brasília/DF, 28 de junho de 2021.

FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY

Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

EDUARDO MANEIRA

Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB

LUIZ GUSTAVO ANTÔNIO SILVA BICHARA

Procurador Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB