

AVI-YONAH, INTEGRAÇÃO E CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

AVI-YONAH, INTEGRATION AND INCOME CONSTITUCIONAL CONCEPT

Artigo submetido em 19 de janeiro de 2026

Artigo aprovado em 28 de janeiro de 2026

Artigo publicado em 28 de janeiro de 2026

Scientia et Ratio

Volume 6 – Número 10 – 2026

ISSN 2525-8532

Autor:

Francisco Magno Mairink^[1]

Resumo: O estudo indaga se é possível, no sistema jurídico brasileiro, considerar-se como apenas uma decisão política a escolha entre integrar ou não integrar o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas com o imposto sobre a renda das pessoas físicas. Constatada uma posição da doutrina estrangeira, o trabalho parte de uma hipótese positiva, com fundamento na atual legislação interna. Contudo, o entendimento preliminar é testado à luz do conceito constitucional de renda. Ao fim, concluiu-se que, no Brasil, integrar não é uma escolha política, mas o cumprimento de uma determinação jurídico-constitucional, ao amparo de duas notas irrenunciáveis do conceito de renda. Para tanto, o trabalho se filia à vertente metodológica jurídico-dogmática do tipo jurídico-compreensivo, pertencendo, ademais, ao

gênero teórico com fontes primárias e secundárias.

Palavras-Chave: Imposto sobre a renda. Pessoa jurídica. Integração. Conceito constitucional de renda.

Abstract: The study questions whether it is possible, within Brazilian legal system, to consider the choice between integrating or not integrating the corporate income tax with the individual income tax solely as a political decision. After examining the position of foreign legal doctrine, the study begins with a positive hypothesis grounded in current domestic legislation. However, the preliminary understanding is tested in light of the constitutional concept of income. Ultimately, it is concluded that in Brazil integration is not merely a political choice but rather a constitutional determination, supported by two indispensable features of the income concept. To this end, the study aligns itself with the legal-dogmatic methodological approach of legal-comprehensive type, additionally belonging to the theoretical genre with primary and secondary sources.

Keywords: Income tax. Legal entity. Integration. Income constitutional concept.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.

No Brasil, é conhecida a defesa do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas formulada por Reuven Avi-Yonah (2007). Em síntese, o autor sustenta que o tributo não deve ser revogado, pois atua como meio para a mitigação do poder das administrações das entidades e, por conseguinte, de supervisão das empresas pelo Fisco.

Como consequência dessa defesa, Avi-Yonah (2007) sustenta que o imposto em questão não precisaria ser integrado com o imposto sobre a renda das pessoas físicas. A escolha entre a integração e a não integração seria de política tributária, sem nenhuma obrigação legal ou constitucional de se instituir métodos para promovê-la.

No contexto atual, o tema recebeu notória relevância, haja vista as mudanças promovidas

pela Lei Federal nº 15.270, de 26 de novembro de 2025 na Lei Federal nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Instituiu-se a chamada tributação mensal de altas rendas, por meio da qual se retêm em fonte, a título de imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), 10% dos dividendos distribuídos por uma mesma pessoa jurídica em favor de uma mesma pessoa física em valor mensal superior a R\$ 50.000,00. A mudança é importante, principalmente por motivos de justiça tributária, mas convida para uma reflexão acerca da importância da manutenção, mesmo que parcial, da isenção dos dividendos, como mecanismo de integração com o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ).

Diante disso, a pergunta que orienta o trabalho é se, no sistema jurídico brasileiro, a escolha entre integrar ou não integrar o IRPJ com o IRPF também pode ser feita apenas por motivos políticos. A hipótese é positiva, pois a Lei Federal nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, que opera a integração ao isentar o IRPF sobre dividendos, foi promulgada sob justificativas político-econômicas, como se percebe em sua exposição de motivos (BRASIL, 1995). Esse entendimento preliminar será, porém, testado à luz do conceito constitucional de renda formulado por Fernando Daniel de Moura Fonseca.

Para tanto, a investigação se adequa à grande vertente metodológica jurídico-dogmática, porque a hipótese será testada com fundamento em elementos internos ao Direito. Já entre os tipos genéricos, o trabalho é jurídico-compreensivo, na medida em que procurará uma explicação jurídica para a integração. Pertence, ademais, ao gênero teórico e utilizará fontes de informação primárias e secundárias (GUSTIN; DIAS; NICÁCIO, 2020).

De início, pretende-se analisar criticamente a posição de Avi-Yonah sobre a conveniência de um imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Em seguida, busca-se apresentar as notas irrenunciáveis que, no Brasil, compõem o conceito jurídico-constitucional de renda, para, ao final, verificar se alguma dessas características conceituais implica a integração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica com o imposto sobre a renda da pessoa física.

2 A DEFESA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS FORMULADA POR AVI-YONAH[2].

2.1 Por que discutir a existência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas?

Nas páginas iniciais do seu artigo, Avi-Yonah (2007, p. 18-27) apresenta as justificativas para o imposto de renda das pessoas jurídicas que existiam ao tempo em que o trabalho foi elaborado, quais sejam: a teoria agregadora, a teoria dos benefícios e a teoria da realidade objetiva. Por meio dessa introdução, o autor pretende conferir importância ao seu trabalho, pois, para ele, nenhuma dessas defesas preliminares é persuasiva.

Em primeiro lugar, a teoria agregadora propõe que a justificativa para a existência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica é sua utilidade como meio indireto de tributação das pessoas físicas que compõem a entidade. As vantagens dessa cobrança seriam: (i) evitar a retenção dos lucros na pessoa jurídica, o que, na hipótese de o imposto ser exigido apenas das pessoas físicas, poderia resultar em diferimento *ad aeternum* da tributação; (ii) facilitar a arrecadação, pois (ii.i) haveria menos pessoas jurídicas e (ii.ii) elas seriam menos difíceis de alcançar, em comparação com certas pessoas físicas (sócios isentos e estrangeiros).

É de se notar, desde logo, que a teoria agregadora não traz uma justificativa ontológica para a existência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Em outras palavras, o tributo não se justifica *per se*; ele só faz sentido na estreita medida em que facilitar o recolhimento de outro (o imposto sobre a renda das pessoas físicas). A essa crítica, pode-se acrescentar os comentários feitos pelo autor em análise: (i) é necessário confrontar a facilidade de recolhimento com os custos da existência de um imposto das pessoas jurídicas; (ii) não se sabe o motivo pelo qual os sócios isentos poderiam ser tributados no âmbito das pessoas jurídicas; (iii) nos EUA, a minoria das pessoas jurídicas é composta por sócios estrangeiros.

Em segundo lugar, a teoria dos benefícios afirma que a justificativa para o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas são as benesses decorrentes da personificação (por exemplo, a

responsabilidade limitada e a liquidez do mercado de ações). O tributo assumiria, então, um caráter sinalagmático, pois seu pagamento é feito em contraprestação à criação da pessoa jurídica pelo Estado.

Para além de partir da premissa refutada pelo Direito Privado de que a pessoa jurídica seria uma ficção legal (MIRANDA, 2012, p. 453-455), a teoria dos benefícios peca, segundo o autor, por pressupor três ligações equivocadas. Em síntese, não existe correlação: (i) entre a personalidade e os benefícios, pois alguns entes não personalizados fruem das benesses; (ii) entre o Fisco Federal e a personalidade, porque, nos EUA, são os entes subnacionais que personificam as pessoas jurídicas; (iii) entre os benefícios e o auferimento de renda, como é o caso, por exemplo, da responsabilidade limitada, que é ainda mais relevante para as pessoas jurídicas que operam em prejuízo.

Em terceiro lugar, a teoria da realidade objetiva preconiza que a justificativa para o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas é a existência real da entidade. Sob esta perspectiva, a tributação seria importante para evitar problemas gerenciais presentes em algumas empresas com quotas negociadas em bolsa de valores (como o custo de agência e o desvio de recursos financeiros).

Observa-se que tal linha de pensamento se limita a uma única subespécie de pessoa jurídica (a sociedade por ações), não oferecendo nenhum motivo para que outros tipos de entidade se sujeitem à tributação da renda – a exemplo, no Brasil, das demais modalidades de sociedade, assim como das associações e fundações não enquadradas no artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Em adição, como pondera o autor, a tributação não parece ser o meio adequado para combater problemas societários e gerenciais.

Como se percebe, nenhuma das três teorias então existentes convence Avi-Yonah de que a manutenção do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas é medida necessária. A isso e à

erosão das bases tributárias, o professor atribui a existência de vozes favoráveis à revogação do tributo, como a do ex-Secretário do Tesouro dos EUA Paul O'Neill (CORPORATE, 2003). Coube ao autor, então, propor a sua defesa da exação. Para tanto, ele remete aos motivos que levaram os congressistas estadunidenses a instituírem o imposto (AVI-YONAH, 2007, p. 27-37), sobre o que tratará o próximo tópico.

2.2 Por que o legislador estadunidense instituiu o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas?

O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas atualmente vigente nos EUA foi instituído em 1909, por um ato conhecido como Lei Tarifária Payne-Aldrich, em homenagem aos congressistas que, conjuntamente com o então Presidente dos EUA, foram fundamentais para promulgação do diploma.

Sereno Payne foi quem redigiu e apresentou a primeira minuta do projeto, na qualidade de Presidente da *House Ways of Means Committee* da Câmara dos Representantes (PAYNE-ALDRICH, 2018). Já o Senador Nelson Aldrich, que se opunha ao imposto, chegou a um acordo com o Presidente dos EUA William Howard Taft para apoiar a aprovação do projeto pelo Senado, em troca da inclusão de emendas majorando diversas tarifas aduaneiras (AVI-YONAH, 2007; PAYNE-ALDRICH, 2018)[3]. Logo, o tributo foi instituído nos seguintes termos:

Toda corporação, sociedade por ações, associação com fins lucrativos e companhia de seguros deverá pagar anualmente um imposto especial^[4] pelo exercício das suas atividades comerciais por meio dessas entidades no valor de 1% de sua renda líquida total, desde que superior a cinco mil dólares, excluindo os dividendos já tributados recebidos de outras entidades (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1909, tradução livre).

A alíquota de apenas 1% sugere que o tributo teria pouca serventia fiscal. Essa percepção, associada ao fato de que, à época, as declarações eram públicas, aponta, segundo Avi-Yonah para uma justificativa regulatória ao imposto. Contudo, mais importantes que os termos em

que foi instituído são, para o autor, os motivos pelos quais a Câmara dos Representantes e o Senado deliberaram pela aprovação do tributo. Tais motivos foram buscados na mensagem que o Presidente dos EUA William Howard Taft enviou ao Congresso e nos registros dos debates ocorridos nas casas legislativas.

Desde já, cabe perquirir se o método de interpretação seguido no ensaio de Avi-Yonah é apropriado. Ao se pautar imediatamente pela vontade do legislador contida em atas e documentos congressuais e presidenciais, a posição do professor deixa de considerar os dizeres da própria Lei Tarifária Payne-Aldrich. Esse salto hermenêutico é relevante, porque o texto legal, por si, já elucida uma possível justificativa para a exação. Logo em seu início, o dispositivo afirma que o imposto é pago pelo exercício de atividade comercial por intermédio de corporação, sociedade por ações, associação com fins lucrativos e companhia de seguros (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1909). Assim, numa interpretação estrita desse texto, pode-se afirmar que é a teoria da ficção legal que melhor justificaria o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas de 1909.

De toda sorte, o professor prefere se dirigir diretamente para os trabalhos preparatórios que precederam à promulgação da Lei Tarifária Payne-Aldrich. Ao interpretá-los, sustenta haver passagens representativas das três teorias trazidas no tópico anterior, com a prevalência da teoria da realidade objetiva.

Veja-se, a título de exemplo, a mensagem presidencial. Nela, a referência – de fato, existente – à teoria da ficção legal está no seguinte trecho: “este é um imposto especial sobre o privilégio de negociar como uma entidade artificial” (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1909, tradução adaptada de MADEIRA; SANTOS; RODRIGUES, 2007).

Já a menção à teoria agregadora estaria neste excerto: “ele [o imposto] impõe um encargo na fonte da renda no momento em que a pessoa jurídica é capaz de pagá-la e quando o recolhimento é fácil” (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1909, tradução adaptada de MADEIRA;

SANTOS; RODRIGUES, 2007). O argumento do autor é que o manejo da expressão “em fonte” indicaria que “(...) tal imposto foi visto como um imposto retido na fonte sobre os sócios” (AVI-YONAH, 2007, p. 32). Não há, entretanto, certeza sobre a utilização da expressão em seu sentido estrito e atualmente consagrado. Em verdade, como percebe o próprio professor, a frase analisada por inteiro sugere que a capacidade de pagamento levada em conta é a da pessoa jurídica e, não, a dos sócios, o que destoaria da teoria agregadora.

Por fim, a teoria da realidade objetiva teria sido abordada no seguinte parágrafo da mensagem presidencial:

Outro mérito deste imposto é a supervisão federal, a qual deve ser exercida a fim de tornar a lei eficaz sobre a contabilidade e os negócios de todas as pessoas jurídicas. Embora a faculdade de assumir a forma de uma pessoa jurídica tem sido de grande utilidade no mundo dos negócios, também é verdade que todos os abusos e todas as maldades levaram a público a necessidade de que fosse feita alguma possível reforma no uso desta faculdade. Se agora, por meio de um perfeitamente legítimo e efetivo sistema de tributação, nós somos incidentalmente capazes de munir o Governo, os sócios e o público do conhecimento das reais transações, ganhos e lucros de cada pessoa jurídica do país, nós teremos dado um longo passo em direção à supervisão das pessoas jurídicas, o que pode nos prevenir de mais abusos de poder (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1909, tradução adaptada de MADEIRA; SANTOS; RODRIGUES, 2007).

É possível, de fato, afirmar que o trecho da mensagem presidencial acima guarda conexão com a teoria da realidade objetiva, no sentido de que o combate ao abuso de poder pela tributação pressupõe, implicitamente, a legitimidade do exercício desse poder em alguma medida. Esse uso abusivo da personalidade das entidades consistiria nas estruturas societárias de *trusts* e de *holdings* resultantes de operações de fusão e de aquisição, que, para o professor, tendiam ao monopólio e ao oligopólio e, portanto, deveriam ser rechaçadas. O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas estadunidense teria sido instituído, então, na

esteira de uma série de medidas antitruste (*verbi gratia*, o *Scherman Antitrust Act*, a *Hepburn Bill*, o *Clayton Antitrust Act* e a criação da *Federal Trade Commission*). Todas elas, na concepção do professor, compartilhariam de um mesmo propósito: delimitar o poder das pessoas jurídicas.

Em contrapartida, carece de fundamento a afirmação do autor de que a teoria da realidade objetiva seria a principal razão dada pela Presidência. Afinal, o simples fato de se ter dedicado um parágrafo inteiro a ela não a torna mais importante que as demais. Em verdade, sua localização topográfica na mensagem sugere estar-se apenas diante de um pretexto adicional à exação. Sendo ou não sendo a principal razão, a consideração da pessoa jurídica como uma entidade existente e objetivamente separada das pessoas físicas que a compõem foi importante para a instituição do tributo. Por isso, o professor passa a investigar se, atualmente, essa motivação ainda faz sentido (2007, p. 37-55),

2.3 A justificativa utilizada em 1909 ainda é atual?

Avi-Yonah (2007, p. 45) define o poder das pessoas jurídicas como a capacidade munida por sua administração de “[...] influenciar o comportamento de outros [...], em virtude de sua posição no topo da hierarquia corporativa e dos recursos financeiros que controla”.

Na contemporaneidade, tendo em vista o crescimento das multinacionais, o autor divide o poder das entidades em três categorias: (i) o poder político, que é exercido por meio do *lobby* corporativo e do financiamento privado de campanhas eleitorais; (ii) o poder econômico, que é concretizado, diretamente, pela condição de empregador de pessoas físicas e, indiretamente, pelas externalidades positivas causadas à localidade onde o estabelecimento se situa; (iii) o poder mercadológico, que é operado por intermédio da potencial formação de monopólios e oligopólios. Dessa forma, em comparação com 1909, teria havido uma ampliação do poder das pessoas jurídicas.

Não basta, todavia, constatar o agravamento da situação observada na primeira década do

Século XX. É preciso, em adição, investigar se ainda há interesse em delimitar esse poder. Avi-Yonah sustenta ainda ser interessante fazê-lo, ao amparo de dois argumentos: (i) a democracia, segundo a qual todo poder deve emanar e prestar contas ao povo – o que não seria o caso do poder ostentado pelas pessoas jurídicas de direito de privado; (ii) a igualdade complexa, que, na teoria das esferas da justiça, vedaria a dominação das esferas sociais pelas entidades possuidoras de sobejantes recursos econômicos.

Tendo compreendido que o abuso de poder pelas pessoas jurídicas persistiria e que ainda haveria motivos legítimos para contê-lo, o autor descarta diversos outros meios existentes para atingimento deste fim. Assim o faz com a limitação do financiamento privado de campanha, com as leis antitruste, com a regulação direta das atividades econômicas e com a reforma da governança corporativa. Os três primeiros seriam pouco eficazes; ao passo que o último só produziria efeitos internamente.

Desse modo, só restaria a opção de tributar as pessoas jurídicas por meio de um imposto sobre a renda. Essa exação teria duas funções complementares, uma limitadora e outra regulatória – ou, entre nós, uma negativa e outra positiva. A função negativa é moderar o acúmulo de riqueza pela entidade; mas sem eliminá-lo, pois, do contrário, as pessoas jurídicas simplesmente deixariam de existir. O autor defende, então, a adoção de alíquotas baixas, mas “[...] suficientemente altas para que a administração as leve em consideração” (AVI-YONAH, 2007, p. 55). Em complemento, a função positiva promove incentivos e desincentivos a atividades e comportamentos específicos.

Interessante notar que a concepção defendida pelo professor não parece esclarecer em que medida o imposto sobre a renda seria mais eficaz que as outras medidas para delimitação do poder das entidades. Talvez por força do seu recorte metodológico, o trabalho se limita a apontar os defeitos das alternativas supracitadas, deixando de compará-los e de propor saídas detalhadas aos desafios da tributação do lucro das pessoas jurídicas que ele mesmo reconhece (como se verá abaixo). Sob tal perspectiva, é possível afirmar que, malgrado

categorica, a defesa proposta por Avi-Yonah é pouco operacional.

Contudo, ainda que teoricamente, o autor trouxe fundamentos regulatórios relevantes para a continuidade da exação. Coube-lhe, então, ao fim, diante dessa defesa, comentar as implicações políticas da manutenção do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (AVI-YONAH, 2007, p. 55-59).

2.4 A integração como escolha política em Avi-Yonah.

A primeira conclusão política do autor é que os planejamentos tributários e a concorrência fiscal internacional são problemáticos. Isso porque, ao reduzirem a tributação do lucro que seria arcada pela pessoa jurídica, acabam por fortalecer o poder das administrações, em detrimento da democracia e da igualdade complexa. Por tal razão, caberia aos agentes políticos tomar medidas de refreio a esses fenômenos. Como sugestão, o professor menciona, sem detalhar, uma proposta de aproximação entre as demonstrações tributárias e financeiras, que, para ele, seria uma maneira mais drástica de se enfrentar o problema.

De fato, harmonizar as apurações tributárias e as demonstrações contábeis pode ser uma ideia bastante drástica, haja vista a diferença entre os usuários delas. A despeito de ambas darem relevo à situação e à evolução patrimoniais da entidade, não se pode perder de vista que os padrões contábeis internacionais se originam de um modelo *shareholder-oriented* (isso é, direcionado ao mercado de capitais); enquanto, em países como o Brasil, a tributação é mais compatível com o modelo *stakeholder-oriented* (isso é, direcionado aos credores, como Fisco). Dessa distinção de público-alvo, resultam várias outras diferenças: (i) de objetivo – a primeira mensura rentabilidade do investimento e a segunda mensura a sua liquidez; (ii) de importância dada à realização – na primeira, diminuta e, na segunda, vultuosa; (iii) de importância dada à essência econômica – na primeira, considerável e, na segunda, diminuta; (iv) de direcionamento no tempo – a primeira se volta para o futuro e a segunda se volta para o passado; entre outras (FONSECA, 2020, p. 204-219). Sendo assim, a

proposta de aproximação seria desafiadora e, provavelmente, reduziria a utilidade específica de cada documento, ensejando sincretismo.

Como segunda conclusão política, Avi-Yonah infere que a integração entre o imposto sobre a renda da pessoa jurídica e o imposto sobre a renda da pessoa física não é obrigatória. Afinal, a razão de ser daquela exação (supervisionar as entidades) independe da existência da última. Nada impede, todavia, que certos métodos de integração sejam adotados, desde que (i) haja razões econômicas para tal e (ii) continue a existir tributação da renda das pessoas jurídicas. Em outras palavras, para o professor, a escolha entre integrar ou não integrar a tributação da renda da pessoa jurídica com a da pessoa física é uma escolha de política tributária que deve considerar aspectos econômicos, não havendo qualquer determinação normativa para a sua adoção.

3 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E INTEGRAÇÃO.

Analizada criticamente a posição de Reuven Avi-Yonah, cumpre retornar ao objetivo principal do trabalho. Muito embora a questão da conveniência ou não de se tributar a renda das pessoas jurídicas tenha sido objeto de debate teórico profícuo entre aquele autor e Yariv Brauner (2007), o presente ensaio opta por se abstrair dessa divergência para focalizar especificamente o problema da integração.

Em síntese, a integração é mecanismo de alívio à dupla tributação econômica gerada pela incidência de imposto de renda em dois momentos. Anteriormente, o tributo incide sobre o lucro auferido pela pessoa jurídica e, posteriormente, sobre a distribuição desse mesmo lucro à pessoa física. O exemplo de Richard Musgrave e Peggy Musgrave (1980, p. 249) é elucidativo:

[...] se um indivíduo auferir uma renda de \$ 100 originada de uma pessoa jurídica, tal renda se encontra sujeita em primeiro lugar a uma alíquota de 48 por cento sob o imposto sobre pessoas jurídicas. Se metade dos lucros após o imposto é distribuída, os seus dividendos

igualam \$ 26. Suponha que a sua alíquota marginal sob o imposto sobre a renda das pessoas físicas seja de 40 por cento. Nesse caso, ele paga um adicional de \$ 10,40 como imposto de renda. O seu imposto total iguala \$ 58,40. Se o imposto sobre a renda das pessoas físicas tivesse sido aplicado aos lucros totais, ele teria sido igual a \$ 40. Portanto, ele paga um “imposto extra” de \$ 18,40.

Nessa medida, o trabalho se centra em aspecto relevante do debate travado entre os professores nos EUA, dada a potencial oneração excessiva dos contribuintes pela dupla tributação. É o que se fará neste tópico, com estribo no conceito constitucional de renda formulado por Fernando Daniel de Moura Fonseca (2020).

3.1 Premissas teórico-metodológicas.

Antes de se dirigir especificamente à integração e à sua possível conexão com o conceito constitucional de renda, importa conhecer os pontos de partida de Fonseca (2020, p. 109-126) na interpretação do Texto Magno.

A começar pela constatação de que a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88) versa sobre a tributação de maneira minuciosa, com o estabelecimento de regras, princípios e garantias ao contribuinte. Trata-se de especificidade da CRFB/88 em comparação com as Cartas Constitucionais dos outros países (COÊLHO, 2020, p. 88). Esse conjunto normativo pode ser chamado, entre nós, de Sistema Constitucional Tributário (FONSECA, 2020, p. 109).

A essa constatação comparativa, o autor acresce que inexistente correspondência biunívoca entre os enunciados constitucionais em matéria tributária e as normas tributárias (ÁVILA, 2019, p. 50-51; COÊLHO, 2018, p. 78-84). Logo, a definição de renda, por exemplo, não pode ser construída por uma leitura exclusiva do artigo 153, inciso III, da CRFB/88. Para esse expediente, o intérprete deve, ao revés, conjugar e concatenar os dispositivos do sistema constitucional tributário de forma abrangente para, só então, definir o aspecto material do

fato gerador do tributo (FONSECA, 2020, p. 110). Além disso, o hermeneuta não pode perder de vista a característica mais marcante das normas tributárias, qual seja, a sua rigidez. Em virtude dela, o Sistema Constitucional Tributário assume um viés formal, que impossibilitaria, por exemplo, a instituição de tributos pelo legislador infraconstitucional sobre manifestações de capacidade econômica não previstas constitucionalmente, salvo se por meio da competência residual (FONSECA, 2020, p. 113-115).

Por fim, a mais importante premissa teórico-metodológica adotada pelo autor é sua posição no que tange à divergência, tão difundida desde a obra de Misabel de Abreu Machado Derzi (2018), sobre o modo de pensar as normas de competência tributária – se por tipos, ou se por conceitos. Em síntese, os tipos são operacionalmente abertos e, assim, possuem notas renunciáveis e inesgotáveis. O enquadramento do objeto ao tipo é feito em escala gradual, com transição fluida. Já os conceitos são operacionalmente fechados e, por isso, se caracterizam por notas esgotáveis e irrenunciáveis[5]. Ou o objeto se enquadra à conceituação, ou ele não se enquadra (MOREIRA; RIBEIRO, 2013).

Calha observar, porém, que não deveriam, em rigor, existir posições excludentes neste particular. Há espaço para que as metodologias coexistam dentro de cada ramo do sistema jurídico. No Direito Tributário, para exemplificar, o regime de tributação da renda pelo lucro presumido da Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 parece se estruturar sob o modo de pensar tipológico, haja vista sua apuração por meio de coeficientes de lucratividade estimada. Ao passo que a inexistência de norma geral disciplinando a graduação das multas tributárias – da qual, com efeito, a doutrina se ressentida (SILVA, 2007) – aponta para uma aplicação conceitual das normas tributárias sancionadoras. Como bem afirmam André Mendes Moreira e Jamir Calili Ribeiro (2013, p. 537), os modos de pensar em tela são distintos, mas se complementam. Sendo assim, a divergência explanada por Fonseca (2020) será interpretada apenas como uma discordância de grau.

Por um lado, há quem sustente que as normas de competência tributária devem ser

interpretadas por um modo de pensar majoritariamente tipológico. Sob esta perspectiva, a “[...] preocupação fundamental [do constituinte] teria sido apenas a de distribuir competências impositivas com a finalidade específica de assegurar a cada ente federado a sua autonomia financeira, por meio da cobrança de tributos” (FONSECA, 2020, p. 117). Nesse intuito, nem sempre o legislador constituinte teria sido coerente e minucioso. Por conseguinte, apenas alguns tributos tiveram seus fatos geradores conceituados na Carta da República. Especificamente, só aqueles cujas normas de competência contêm conceitos de Direito Privado, fazendo incidir o artigo 110 do CTN. Os demais teriam sido abordados na Lei Maior por uma aproximação tipológica, de sorte que a conceituação do seu fato gerador ficaria a cargo do legislador complementar, com fundamento no artigo 154, inciso I, da CRFB/88 (SCHOUERI, 2018, p. 256-267).

Por outro lado, entende-se que as normas de competência tributária devem ser interpretadas por um modo de pensar majoritariamente conceitual. Nesse propósito de conceituação dos fatos geradores, não seria admitida a participação do legislador infraconstitucional, mesmo que complementar, porque “a CF/88 fornece todos os elementos necessários para que o intérprete identifique os limites ao exercício da competência tributária relativa ao imposto de renda, cabendo ao legislador infraconstitucional apenas a sua concretização, dada a evidente complexidade da matéria” (FONSECA, 2020, p. 120). O autor se filia a esta última corrente de pensamento. Para ele, em se prevalecendo o entendimento oposto, as normas de competência tributária seriam esvaziadas e perderiam sua normatividade. Ademais, após estudar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), Fonseca (2020, p. 119-122) detecta uma prevalência histórica do método conceitual em causas tributárias. Esse histórico remontaria à década de 1990 e perduraria até os dias atuais, em que pese nem sempre de forma constante.

3.2 Delimitação constitucional do conceito de renda.

A despeito da sofisticação com que fixa suas premissas teórico-metodológicas, Fonseca

acredita que a solução de controvérsias em matéria da tributação da renda perpassa, em verdade, pela definição da normatividade, do conteúdo e dos limites da competência tributária da União Federal. Conforme seus dizeres:

O essencial é que os limites à atuação do legislador infraconstitucional estejam bem fixados, e com seu conteúdo normativo corretamente determinado, à luz do que dispõe a CF. Caso eles venham a ser desrespeitados, a definição será atípica ou não se subsumirá ao conceito, o que deverá levar ao mesmo resultado, que será sempre a inconstitucionalidade do enunciado normativo em questão (FONSECA, 2020, p. 122).

Nesse sentido, o autor identifica duas formas de se demarcar limites às normas de competência tributária. Sob certo aspecto, é possível traçar uma delimitação negativa, que impõe a consideração da renda “[...] como uma materialidade não coincidente com as demais previstas constitucionalmente para a atribuição de competências tributárias, especialmente no que diz respeito aos conceitos de patrimônio, capital, faturamento, além das transmissões *causa mortis* e doação” (FONSECA, 2020, p. 125). Entende-se que a delimitação negativa não é relevante ao presente trabalho.

Sob outro aspecto, existe a delimitação positiva, que determina a consideração dos atributos conferidos à renda ao longo do tempo pela doutrina, pela jurisprudência e, para aqueles que acreditam na aproximação tipológica, pelo legislador complementar. “Trata-se de um feixe de qualidades exigidas pelo sistema constitucional e que não pode ser negligenciado pelo intérprete” (FONSECA, 2020, p. 126).

A delimitação positiva do conceito de renda proposta pelo Fernando Daniel de Moura Fonseca é bastante minuciosa. Ao todo, são doze notas irrenunciáveis[6]. A abordagem segregada de cada uma delas extrapolaria o recorte temático deste trabalho, motivo pelo qual foram selecionados apenas os atributos que, potencialmente, obrigariam a integração entre IRPJ e IRPF. É sobre isso que o próximo tópico tratará.

3.2.1 *O acréscimo patrimonial e a progressividade como determinantes à integração.*

É possível afirmar que, entre os elementos conceituais da renda propostos por Fonseca, os dois que mais claramente demandam a adoção de métodos de integração entre IRPJ e IRPF são as exigências de acréscimo patrimonial e de progressividade. Explique-se.

O acréscimo patrimonial é pressuposto construído pela jurisprudência do STF ao longo de muitos anos. Apesar disso, em alguns julgados isolados, aceitou-se que a legislação infraconstitucional inobservasse essa nota conceitual, à alegação de que o termo “renda” não teria sido adjetivado pelo constituinte (por exemplo, o Recurso Extraordinário nº 201.456-6/MG). Com razão, Fonseca (2020, p. 130) se levanta contrariamente a tal argumento, lembrando a inexistência de biunivocidade entre enunciado e norma jurídica. Portanto, conforme o autor, no conceito de renda, prevalece a exigência de acréscimo patrimonial “[...] apurado mediante o ingresso de um elemento novo ao patrimônio do contribuinte, o que deve ocorrer a título oneroso, sem qualquer possibilidade de utilização de ficções legais, e que deve considerar a necessidade de manutenção da fonte produtora” (FONSECA, 2020, p. 129).

Muito embora possa ser tormentoso afirmar que o lucro distribuído pelas sociedades de capital não é elemento novo ao patrimônio dos sócios, o mesmo não se repete quanto às sociedades de pessoas. Algumas destas, com efeito, são criadas com o único propósito de ser a porta de entrada da riqueza produzida pela pessoa física (DERZI, FONSECA, 2020, p. 75). Por certo que, nesse caso, a verificação do acréscimo patrimonial no âmbito do sócio independe da distribuição do lucro pela pessoa jurídica. Razão pela qual, em discussão específica sobre a reforma da tributação da renda, Derzi e Fonseca (2020, p. 95) propuseram que o Brasil adotasse o regime de transparência tributária das sociedades de pessoas. Como explicam os autores,

Com essa medida, os lucros e dividendos recebidos dessas pessoas jurídicas, por ostentarem

natureza de rendimentos do trabalho, seriam tributados da mesma forma que outros de perfil idêntico, como seria o exemplo dos rendimentos do trabalho assalariado. Em síntese, o imposto de renda passaria a incidir sobre os reais titulares da capacidade contributiva.

E, quanto às sociedades de capital, os autores (2020, p. 99) disseram que uma eventual tributação dos lucros distribuídos até seria possível, com a condição de que alguma forma de integração fosse instituída em conjunto:

Retornando à questão envolvendo as sociedades de capital, é preciso discutir em que medida a legislação brasileira poderia prever duas incidências. Desde que mantida a premissa da integração e respeitado o limite do imposto cobrado das pessoas físicas, não há qualquer óbice a que os lucros e dividendos sejam tributados.

Já no que tangencia à progressividade, Fonseca (2020, p. 169-171), ensina que a progressividade deve ser a regra geral do imposto sobre a renda, aplicando-se sempre que o tributo tiver função fiscal (artigo 153, III, § 2º, inciso I, da CRFB/88). Quando, porém, houver motivos constitucionais relevantes para tanto, poderá a progressividade ceder espaço para uma alíquota proporcional ou regressiva. Contudo, essas situações devem ser excepcionais, para impedir que o imposto sobre a renda se transforme em tributo proporcional ou regressivo.

Nesse caminhar, a integração figura como meio relevante para garantir que a tributação da renda das pessoas físicas seja progressiva. Isso porque o recolhimento do imposto sobre a renda da pessoa jurídica naturalmente desconsidera a alíquota aplicável a cada sócio individualmente. A adoção de métodos de integração como o da imputação, em que o sócio se credita do IRPJ recolhido pela entidade (POLIZELLI, 2018), poderia oferecer uma solução para essa assimetria. Portanto, naquela mesma oportunidade em que opinaram sobre a reforma tributária, Fonseca e Derzi ponderaram o seguinte:

Em razão de todos os argumentos suscitados ao longo do trabalho, entende-se que a

integração deve ser uma premissa. Partindo-se desse pressuposto, a dúvida ficaria apenas integrar nas pessoas jurídicas – como é a opção brasileira – ou nas físicas. A primeira opção faz com que o sistema ganhe em eficiência, ao mesmo tempo em que segrega a tributação de parte dos rendimentos do capital, submetendo-os a uma incidência menos progressiva. A segunda opção tem como efeito a tributação dos dividendos em conjunto com os demais rendimentos das pessoas físicas, contribuindo para um maior prestígio aos critérios da generalidade e progressividade, especialmente caros ao imposto de renda. No caso brasileiro, tal questão inclusive encerra um mandamento constitucional (DERZI, FONSECA, 2020, p. 82).

Isso significa que ao menos duas notas do conceito de renda obrigam a integração do IRPJ com o IRPF, a saber, as exigências de acréscimo patrimonial e de progressividade. Por conseguinte, tal matéria é, no Brasil, uma exigência jurídico-constitucional e não pode se apegar à condição de escolha política do legislador.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Buscou-se, neste trabalho, investigar se, no Brasil, a decisão entre integrar ou não integrar o IRPJ com o IRPF pode ser tomada apenas por motivos políticos, a exemplo do que, para Reuven Avi-Yonah, deve suceder nos EUA.

Após analisar criticamente os argumentos formulados por Avi-Yonah para defesa do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, notou-se que o arrazoado do autor poderia ter proposto soluções mais detalhadas para os desafios dessa exação. Por não ter se aprofundado nesse ponto, a argumentação ali desenvolvida perde operacionalidade.

Em seguida, constatou-se que as normas de competência contidas no peculiar Sistema Constitucional Tributário brasileiro devem ser interpretadas pelo modo de pensar conceitual, isso é, com definições operacionalmente fechadas e, portanto, caracterizadas por notas esgotáveis e irrenunciáveis. Partindo-se da proposta de conceito constitucional de Fernando

Daniel Moura de Fonseca, é possível isolar duas características conceituais que fundamentam a integração entre IRPJ e IRPF: a exigência de acréscimo patrimonial e o critério da progressividade.

Por tudo isso, é possível refutar a hipótese do trabalho. Diferentemente do que Avi-Yonah percebeu para os EUA, no Brasil, a instituição de métodos de integração do IRPJ com o IRPF não pode ser considerada uma simples escolha política do legislador, mas o cumprimento de uma determinação do Sistema Constitucional Tributário. Mesmo que, eventualmente, a Lei Federal nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995 tenha sido promulgada apenas por motivos de política econômica, incumbe à doutrina e à jurisprudência interpretar esse diploma como o cumprimento de uma ordem constitucional originada do conceito de renda. Portanto, a manutenção, mesmo que parcial, da isenção de dividendos, se revela um acerto das autoridades, à luz do conceito constitucional de renda.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019. cap. 2, p. 49-162

AVI-YONAH, Reuven. Corporations, Society, and the State: A Defense of the Corporate Tax. **Virginia Law Review**. v. 90, n. 5, p. 1193-1255, setembro de 2004.

AVI-YONAH, Reuven. Pessoas Jurídicas, Sociedade e o Estado: uma Defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 21, p. 12-60, 2007, tradução de MADEIRA, Eduardo Arruda; SANTOS, João Victor Guedes; RODRIGUES, Ricardo Augusto Gil Reis.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 jul. 2024.

BRASIL. **Exposição de Motivos da Lei Federal nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995.**

Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em:

<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicao-demotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2024.

BRAUNER, Yariv. Revisitando a (In)sensatez do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Revista Direito Tributário Atual, n. 21, p. 61-102, 2007 tradução de VETTORI, Gustavo Gonçalves; SILVA, Natalie Mattos.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. 240 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CORPORATE income tax in O'Neill Sights. **The Washington Post**, 20 de maio de 2001.

Disponível em:

<https://www.washingtonpost.com/archive/politics/2001/05/20/corporate-income-tax-in-oneills-sights/1166093b-c974-411d-a013-fd043c2a50b8/>. Acesso em: 19 jul. 2024.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipos e Conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por Tipos e as regras de Competência Tributária Constitucionais (Federalismo, Separação de Poderes, Segurança Jurídica e Direitos e Garantias Fundamentais). *In*: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). (Org.). **Direito, razão e argumento** – a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do Direito Público com base na Teoria do Direito. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 176-200.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma**

Tributária, Imposto de Renda Mínimo e Tributação de Lucros e Dividendos: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

ESTUDOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Constitution of the United States.** Washington DC: Presidência dos Estados Unidos. Disponível em: https://www.senate.gov/about/origins-foundations/senate-and-constitution/constitution.htm#a1_sec7. Acesso em: 10 jul. 2024.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Payne-Aldrich Tariff Act.** Washington DC: Presidência dos Estados Unidos. Disponível em: <https://fraser.stlouisfed.org/title/tariff-1909-payne-aldrich-tariff-5874>. Acesso em: 01 jul. 2024.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Message to the Congress Concerning Tax on Net Income of Corporations. Washington DC: Presidência dos Estados Unidos. Disponível em: <https://www.presidency.ucsb.edu/documents/message-the-congress-concerning-tax-net-income-corporations>. Acesso em: 02 jul. 2024.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a Renda** – uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado:** Parte Geral – Tomo I – Pessoas Físicas e Jurídicas, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. Atualizado por Judith Martins-Costa, Gustavo Haical e Jorge Cesa Ferreira da Silva.

MOREIRA, André Mendes. **A Regra da Legalidade Tributária:** uma reconstrução à luz da evolução constitucional, legislativa e jurisprudencial. 2021. Tese (livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

MOREIRA, André Mendes; RIBEIRO, Jamir Calili. Metodologia do Direito Tributário e o Modo de

Raciocinar por Tipo e por Conceitos. In: Sacha Calmon Navarro Coelho. (Org.). **Segurança Jurídica**. Rio de Janeiro: GEN-Forense, 2013, v. 1, p. 517-538.

MUSGRAVE, Richard A.; e MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**. Teoria e Prática. Rio de Janeiro: Campus: São Paulo: EDUSP, 1980, p. 245-256.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin. 2007. 398 p.

PAYNE-ALDRICH Tariff Act. **Encyclopedia Britannica**, Belo Horizonte, 16 fev. 2018, Disponível em: <<https://www.britannica.com/topic/Payne-Aldrich-Tariff-Act>>. Acesso em: 09 jul. 2024.

POLIZELLI, Victor. Tributação de dividendos no brasil: propostas e questões para sua implementação. In. BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara. **Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição**: experiências e desafios no campo do direito tributário e financeiro. Florianópolis: Tirant la Blanch, p. 413-437.

[1] Mestrado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), em andamento. *Master of Business Administration* (MBA) em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Bacharelado em Direito pela Escola Superior Dom Hélder Câmara (ESDHC), modalidade integral. Advogado.

[2] Neste momento, cumpre fazer certos esclarecimentos metodológicos. Este tópico foi estruturado com vistas à reflexão crítica do ensaio elaborado por Reuven Avi-Yonah sob o título “Corporations, Society, and the State: a Defense of the Corporate Tax” (2004). Sendo assim, a ordem dos subtópicos espelha a ordem com que Avi-Yonah desenvolveu suas ideias naquele artigo. A segregação das páginas analisadas em cada momento é feita logo no início do subtópico ou no fim do subtópico anterior. Além disso, palavras genéricas, como “artigo”,

“ensaio”, “autor” e “professor”, devem aqui ser interpretadas como uma remissão ao artigo em comento ou à sua autoria. Priorizou-se a tradução elaborada por Eduardo Arruda Madeira, João Victor Guedes Santos e Ricardo Augusto Gil Reis Rodrigues (2007), inclusive ao se abordar as citações diretas feitas pelo autor (com algumas ressalvas expressas com a locução “tradução adaptada”). Não se fez citação de citação (*apud*) porque se teve acesso a todos os materiais trazidos na obra.

[3] Interessante observar a existência de um processo legislativo próprio para a instituição e majoração de tributos nos EUA. De acordo com a Seção 7 do Artigo I da Constituição dos Estados Unidos, “toda proposta que pretenda elevar a arrecadação tributária deve se originar da Câmara dos Representantes; mas, a exemplo do que acontece em outros temas, o Senado pode apresentar emendas” (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1787, tradução livre). Tal sistemática específica parece fortalece, ao menos teoricamente, a legalidade tributária nesse país, tendo em vista a diferença de composição entre a Câmara dos Representantes e o Senado. Naquela, a quantidade de integrantes por Estado varia conforme a quantidade de pessoas residentes em seu território (Seção 2 do Artigo I da Constituição), enquanto, nesta, a quantidade de integrantes é fixa por Estado (Seção 3 do Artigo I da Constituição). Isso significa que a casa representativa do povo estadunidense é a Câmara dos Representantes, ao contrário do Senado, que é representativo dos entes subnacionais em si. Sendo assim, e à luz da legalidade tributária (*no taxation without representation*), só pode caber à Câmara dos Representantes propor o aumento e a majoração de tributos. Esse fortalecimento da legalidade, porém, é apenas teórico, não produzindo efeitos práticos relevantes (MOREIRA, 2021).

[4] A expressão utilizada pelo original é *excise tax*, que também pode ser traduzida como imposto seletivo. Preferiu-se traduzir o termo como imposto especial para repelir confusões com o imposto recém-incorporado ao Sistema Constitucional Tributário pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

[5] Um aspecto nem sempre mencionado sobre os conceitos é que, atualmente, já se admite a sua mutabilidade. É o que ocorre com os conceitos enquanto significado da palavra, os quais se diferenciam dos conceitos clássicos (essência das coisas). O aprofundamento desse ponto, no entanto, vai bastante além do propósito da pesquisa, motivo pelo qual se sugere a leitura do ensaio elaborado por Derzi (2020).

[6] “Do exposto, propõe-se que o conceito jurídico de renda no Brasil seja definido como sendo um: (i) um conceito jurídico, que não se sobrepõe às demais materialidades objeto de discriminação constitucional; (ii) não subordinado às definições oriundas das ciências econômicas e contábeis, embora uma certa abertura seja conferida aos referidos sistemas; **(iii) indicativo da existência de um acréscimo de valor ao patrimônio do contribuinte, que deverá ter sido previamente adquirido;** (iv) oriundo de um fluxo, que não se confunde com o capital ou com o patrimônio; (v) apurado sob a perspectiva da manutenção do capital; (vi) mensurado em bases anuais; (vii) necessariamente realizado, o que pressupõe a ocorrência de um ato ou negócio jurídico representativo de uma manifestação de vontade do sujeito passivo; (viii) desde que considerados os gastos necessários à atividade empresarial ou aqueles que o contribuinte pessoa física incorre de forma compulsória, para a manutenção de uma existência digna ou para o custeio de gastos com tratamentos médicos; e (ix) desde que autorizada a compensação integral das perdas relacionadas aos períodos de apuração anteriores. Além disso: (x) deve-se partir de uma necessária apuração conjunta de todos os rendimentos; **(xi) por meio da aplicação de alíquotas progressivas;** (xii) ressalvada a existência de previsões legais que indiquem a utilização da norma de incidência com efeitos extrafiscais” (FONSECA, 2020, p. 192-193, grifo nosso).