



**IX ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

ISSN: 2594-5688

secretaria@sbap.org.br

Sociedade Brasileira de Administração Pública

**ARTIGO**

## **REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

**JEFFERSON VALENTIN, MARCOS FERNANDES PASSOS, OSMANO FERREIRA SANCHES,**

**GRUPO TEMÁTICO: 11 Federalismo e Relações  
Intergovernamentais**

IX Encontro Brasileiro de Administração Pública, São Paulo/SP, 5 a 7 de outubro de 2022.  
Sociedade Brasileira de Administração Pública  
Brasil

Disponível em: <https://sbap.org.br/>

## REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

### Resumo:

Este artigo analisa a regressividade da matriz tributária brasileira naturalmente regressiva, uma vez que quanto menor a renda maior será o ser percentual revertido para o consumo e passa a discutir a regressividade encontrada em alguns impostos sobre renda ou patrimônio. Analisa, a partir de então, a regressividade tributária do Imposto de renda pessoa física, que ocorre, principalmente, em virtude de benefícios tributários concedidos como possibilidade de deduções ou isenção sobre lucros e dividendos distribuídos, a regressividade do IPVA, devido à não tributação de embarcações e aeronaves e de benefícios fiscais concedidos com objetivos extrafiscais, ocorrida em virtude da não publicação da lei complementar requerida pela Constituição Federal, para normas gerais em matéria tributária.

Palavras-chave: regressividade, tributação, IRPF, IPVA.

### Introdução:

A globalização eliminou as barreiras ao fluxo internacional de capitais, que hoje circulam livremente pelo globo à procura dos melhores níveis de rentabilidade, gerando riqueza e prosperidade. No entanto, a desigualdade social se apresenta como um dos mais desafiadores problemas do nosso século.

A liberdade desse fluxo de capitais gera uma concorrência entre os Estados Nacionais que, uma espécie de guerra fiscal internacional (race to the bottom), reduzindo impostos corporativos ou incidentes sobre o grande capital. O resultado, sentido em termos de conseqüente redução da arrecadação tributária, obriga à redução da prestação estatal de serviços públicos e/ou a intensificação da tributação incidente sobre a base da pirâmide social.

Assim, verifica-se mundo afora uma queda da progressividade tributária, representada pela redução das alíquotas máximas incidentes sobre a renda, assim como a redução de tributação sobre o patrimônio e, ao mesmo tempo, um aumento na tributação incidente sobre o consumo. Percebe-se, ainda, em muitos países, um aumento da desigualdade.

O Brasil, sétimo país mais desigual do mundo<sup>1</sup> apresenta-se como candidato a demonstrar que há uma relação causal nessa correlação, uma vez que possui uma matriz tributária regressiva tanto por basear sua arrecadação na tributação sobre o consumo (IPI, PIS, COFINS, CIDE, ICMS, ISS) quanto por conceder benefícios tributários injustificáveis do ponto de vista social, ou por pecar na construção do desenho normativo de vários tributos, permitindo a sonegação fiscal ou a estruturação de planejamentos tributários elisivos.

Neste trabalho, vamos analisar a regressividade da matriz tributária como um todo, mas também, a regressividade encontrada em impostos incidentes sobre renda e patrimônio que, em tese, seriam

<sup>1</sup> UOL. Brasil é o 7º país mais desigual do mundo, melhor apenas do que africanos. Disponível em <https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/2019/12/09/brasil-e-o-7-mais-desigual-do-mundo-melhor-apenas-do-que-africanos.htm>. Acesso em 19 fev 2022

utilizados para garantir uma tributação mais progressiva.

### Regressividade no IRPF

O imposto de renda sobre pessoa física é espécie de imposto que incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É um tributo de competência da União<sup>2</sup>, que pode recair tanto em pessoas jurídicas (IRPJ) quanto em pessoas físicas (IRPF). Conforme princípio da capacidade contributiva, o legislador deveria ter em conta a capacidade econômica do contribuinte. Importante se questionar, então, se há possibilidade de reforma do IRPF que permita melhor distribuição de renda no país.

A progressividade é princípio caro a qualquer sistema tributário que visa à justiça fiscal. Com isso, a alíquota sobe à medida que a base de cálculo aumenta. Alinhado, então, ao princípio da capacidade contributiva, busca-se cobrar mais de quem pode pagar mais.

As alíquotas do IRPF estão definidas na lei nº 11.482/2007, alterada em 2015, conforme tabela abaixo:

Salários-Mínimos <sup>3</sup> (mensal)	Base de cálculo	Anual	Alíquota
de 0,00 a 1,90	de 0,00 até 1.903,98	Até 22.847,76	isento
de 1,91 a 2,83	de 1.903,99 até 2.826,65	De 22.847,77 até 33.919,80	7,5%
de 2,84 a 3,75	de 2.826,66 até 3.751,05	De 33.919,81 até 45.012,60	15%
de 3,76 a 4,67	de 3.751,06 até 4.664,68	De 45.012,61 até 55.976,16	22,5%
A partir de 4,68	a partir de 4.664,68	Acima de 55.976,16	27,50%

Figura 13 - Alíquota do IRPF

Conforme a calculadora de renda dos Brasileiros<sup>4</sup>, rendimentos mensais de R\$ 4.664,68 indicam que o contribuinte está entre os 10% mais ricos da população brasileira. O piso para o pagamento do IRPF estaria entre os 30% mais ricos do Brasil. Assim, presume-se, pela calculadora, que pelo menos 60% da população seria isenta de pagamento de IRPF.

Analisando-se os Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas<sup>5</sup>,

<sup>2</sup> BRASIL, Constituição Federal (1988). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 19 fev 2022:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

<sup>3</sup> Valor de R\$998 para 2019

<sup>4</sup>Calculadora de renda: 90% dos brasileiros ganham menos de R\$ 3,5 mil; confira sua posição na lista (13 dezembro 2021) – Dados PNAD 2019. Disponível em <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-57909632>. Acesso em 14/02/2022.

<sup>5</sup>BRASIL. Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Receita Federal. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados->

percebem-se indícios de elementos “regressivos” no IRPF, apesar de suas alíquotas serem progressivas. Para isso, faremos comparativo observando 3 variáveis: rendimento isento, deduções e lucros e dividendos distribuídos.

Antes disso, será feito comparativo em relação às alíquotas máximas de IRPF praticadas no mundo. Pode-se perceber, pela lista abaixo que a alíquota máxima brasileira está entre o 5º e o 6º decis. Comparando o Brasil na América, o país está entre o 6º e o 7º decis.

#	Country	% Máximo
1	Ivory Coast	60,00
2	Finland	56,95
3	Japan	55,97
4	Denmark	55,90
5	Austria	55,00
6	Sweden	52,90
7	Aruba	52,00
8	Belgium	50,00
9	Israel	50,00
10	Slovenia	50,00
...		
85	Peru	30,00
86	Rwanda	30,00
87	Tanzania	30,00
88	Barbados	28,50
<b>89</b>	<b>Brazil</b>	<b>27,50</b>
90	Samoa	27,00
91	Angola	25,00
92	Azerbaijan	25,00
93	Bangladesh	25,00
94	Botswana	25,00
95	Costa Rica	25,00
...		
148	Bahamas	0,00
149	Bahrain	0,00
150	Bermuda	0,00
151	Brunei	0,00
152	Cayman Islands	0,00

#	Country	% Máximo
1	Aruba	52,00
2	Chile	40,00
3	Colombia	39,00
4	Suriname	38,00
5	United States	37,00
6	Uruguay	36,00
7	Argentina	35,00
8	Ecuador	35,00
9	Mexico	35,00
10	Venezuela	34,00
11	Canada	33,00
12	Puerto Rico	33,00
13	El Salvador	30,00
14	Jamaica	30,00
15	Nicaragua	30,00
16	Peru	30,00
17	Barbados	28,50
<b>18</b>	<b>Brazil</b>	<b>27,50</b>
19	Costa Rica	25,00
20	DominicanRepublic	25,00
21	Honduras	25,00
22	Panama	25,00
23	Bolivia	13,00
24	Guatemala	7,00
25	Bahamas	0,00
26	Bermuda	0,00
27	Cayman Islands	0,00

[abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa](https://abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa). Acesso em 17.02.2022

153	Kuwait	0,00
154	Oman	0,00
155	Qatar	0,00
156	Saudi Arabia	0,00
157	United Arab Emirates	0,00

Figura 14 - % Alíquota máxima países para 2021<sup>6</sup>

Sugere-se, em estudo posterior, que se analise haver correlação entre índices de desenvolvimento, índices de concentração de renda e % máxima de IRPF. Em breve comparação, essa correlação é hipótese interessante de se analisar, mas foge ao escopo desse trabalho.

Para avaliar concentração de renda pela análise da DIRPF (2019)<sup>7</sup>, foram selecionadas 3 (três) variáveis: rendimento isento, deduções e lucros e dividendos. Com isso, busca-se perceber se há relação entre o percentual de declarantes e percentual de rendimentos isentos, deduções e de lucros e dividendos.

Estratos SM/mês <sup>8</sup>	%Declarantes	%Deduções	%Rend Isento	% Lucros e dividendos recebidos	Alíquot a <sup>9</sup>
<b>A- de 1/2 a 2</b>	38,0588%	14,7997%	43,3291%	0,8724%	isento
<b>B- de 2 a 5</b>	41,3619%	38,4589%	21,2431%	2,2505%	Entre 7,5% e 22,5%
<b>C- de 5 a 20</b>	18,4255%	35,8708%	21,8641%	13,0339%	27,50%
<b>D- de 20 a 80</b>	2,0794%	9,0917%	10,0500%	26,4959%	27,50%
<b>E - de 80 a 320</b>	0,0597%	1,0729%	2,2901%	23,8884%	27,50%
<b>F- mais de 320</b>	0,0057%	0,6970%	1,2180%	33,4590%	27,50%

Figura 15 - Rendimentos isentos, deduções e lucros e dividendos

Recorda-se que o piso da alíquota de IRPF representa estar entre os 30% mais ricos do Brasil. Ainda assim, percebem-se distorções dentro do universo dos declarantes.

<sup>6</sup>Trading Economics. List of Countries by Personal Income Tax Rate. Disponível em <https://tradingeconomics.com/country-list/personal-income-tax-rate>. Acesso em 17.02.2022.

<sup>7</sup>Para isso, foram usadas as seguintes tabelas dos Grandes Números das Declarações: Tabela 6 - Resumo das Declarações Por Faixa de Base de Cálculo em Salários-Mínimos e Gênero e Tabela 21A - Rendimentos Isentos e Não Tributáveis por Faixa de Salários-Mínimos.

Há um número residual de "não declarantes" de gênero na Tabela 6 (0,0090%), sem classificação de renda (de 1/2 a acima de 320salários mínimos).

<sup>8</sup>Salários mínimos por mês.

<sup>9</sup>Aproximação com base na Tabela 1- Alíquota do IRPF

No que se refere às deduções<sup>10</sup>, percebe-se que o universo de 80% dos declarantes (A + B) detém cerca de 53% de todas as deduções. O grupo com a alíquota máxima de IR (27,5% - C + D + E + F), representam 20% dos declarantes, mas possuem cerca de 46% das deduções. Conclui-se que, em termos percentuais, a parcela mais rica da população tem a oportunidade de deduzir da sua base de cálculo rendimentos superiores que os dos mais pobres, contrariando o princípio da capacidade contributiva.

Em relação a rendimentos isentos<sup>11</sup>, percebe-se que o universo de 80% dos declarantes (A + B) detém cerca de 65% de todo rendimento isento. O grupo D + E + F, com ganhos superiores a 20 salários-

<sup>10</sup> Foram considerados como deduções as seguintes despesas: Despesas Médicas; Contrib. Prev. Oficial; Contrib. Prev. Oficial RRA; Contrib. Prev. Privada e FAPI; Dependentes; Despesas com Instrução; Livro-Caixa; Pensão Alimentícia Judicial; Pensão Alimentícia Judicial RRA; Pensão Alimentícia Escritura.

<sup>11</sup> Conforme programa de Declaração IRPF, são rendimentos isentos: 1. Bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, exceto médico-residente ou Pronatec, exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços; 2. Bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas, recebidas por médico-residente e por servidor da rede pública de educação profissional, científica e tecnológica que participe das atividades do Pronatec; 3. Capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte do segurado, prêmio de seguro restituído em qualquer caso e pecúlio recebido de entidades de previdência privada em decorrência de morte ou invalidez permanente; 4. Indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV, e por acidente de trabalho; e FGTS; 5 Ganho de capital na alienação de bem, direito ou conjunto de bens ou direitos da mesma natureza, alienados em um mesmo mês, de valor total de alienação até R\$ 20 mil, para ações alienadas no mercado de balcão, e de R\$ 35 mil, nos demais casos; 6. Ganho de capital na alienação do único imóvel por valor igual ou inferior a R\$ 440 mil e que, nos últimos 5 anos, não tenha efetuado nenhuma outra alienação de imóvel; 7. Ganho de capital na venda de imóveis residenciais para aquisição, no prazo de 180 dias, de imóveis residenciais localizados no Brasil e redução sobre o ganho de capital; 8. Ganho de capital na alienação de moeda estrangeira mantida em espécie cujo total de alienações, no ano-calendário, seja igual ou inferior ao equivalente a US\$ 5 mil; 9. Lucros e dividendos recebidos; 10. Parcela isenta de proventos de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão de declarante com 65 anos ou mais; 11. Pensão, proventos de aposentadoria ou reforma por moléstia grave ou aposentadoria ou reforma por acidente em serviço; 12. Rendimentos de cadernetas de poupança, letras hipotecárias, letras de crédito do agronegócio e imobiliário (LCA e LCI) e certificados de recebíveis do agronegócio e imobiliários (CRA e CRI); 13. Rendimento de sócio ou titular de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, exceto pro labore, aluguéis e serviços prestados; 14. Transferências patrimoniais – doações e heranças; 15. Parcela não tributável correspondente à atividade rural; 16. Imposto sobre a renda de anos-calendário anteriores compensado judicialmente neste ano-calendário; 17. 75% dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos em moeda estrangeira por servidores de autarquias ou repartições do governo brasileiro situadas no exterior, convertidos em reais; 18. Incorporação de reservas ao capital/bonificações em ações; 19. Transferências patrimoniais – meação e dissolução da sociedade conjugal e da unidade familiar; 20. Ganhos líquidos em operações no mercado à vista de ações negociadas em bolsas de valores nas alienações realizadas até R\$ 20 mil em cada mês, para o conjunto de ações; 21. Ganhos líquidos em operações com ouro, ativo financeiro, nas alienações realizadas até R\$ 20 mil em cada mês; 22. Recuperação de prejuízos em renda variável (bolsa de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados e fundos de investimento imobiliário); 23. Rendimento bruto, até o máximo de 90%, da prestação de serviços decorrente do transporte de carga e com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados; 24. Rendimento bruto, até o máximo de 40%, da prestação de serviços decorrente do transporte de passageiros; e 25. Restituição do imposto sobre a renda de anos-calendário anteriores

mínimos, representam apenas pouco mais de 2% dos declarantes, mas possuem cerca de 13% dos rendimentos isentos. Conclui-se, novamente, que, em termos percentuais, a parcela mais rica da população tem mais rendimentos isentos de tributação do que os mais pobres, o que contraria, novamente a lógica da capacidade contributiva do IRPF.

“Lucros e Dividendos” são um tipo de rendimento isento de tributação, conforme a legislação brasileira. É nesse tipo que se evidencia grande distorção do IRPF no Brasil. Cerca de 80% dos declarantes de IRPF detêm pouco mais de 3%, conforme gráfico abaixo.

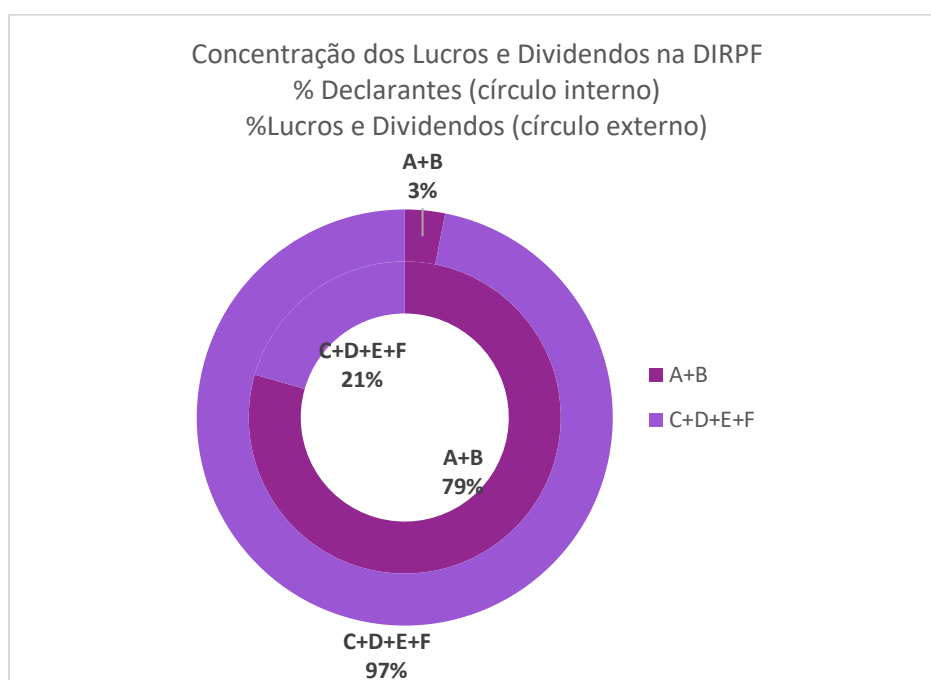


Figura 16 - Concentração dos Lucros e Dividendos na DIRPF

Observa-se que o grupo F, declarantes de acima de 320 salários-mínimos mensais e que representa apenas 0,0057% dos declarantes (menos de 2 mil pessoas) corresponde a 34% de todos os lucros e dividendos distribuídos (R\$ 2,9 bilhões). Se retirarmos o grupo F, ainda assim, há discrepância entre os grupos A e B (80% da população / 3 % dos lucros e dividendos) e os grupos C, D e E (20% da população / 63% dos lucros e dividendos).

Não por acaso, o debate sobre a tributação de lucros e dividendos ganhou espaço no cenário político-econômico recente. Em 2021, o governo enviou ao Congresso o PL 2337/2021<sup>12</sup>. O Brasil é um dos

<sup>12</sup>BRASIL. Poder Executivo. PL 2337/2021. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o

poucos do mundo que não tributa esse tipo de rendimento. Idealmente, o tema poderia ser discutido no bojo de uma reforma tributária mais ampla (no contexto das PECs 45 e 110/2019), mas o Governo optou por enviar esse projeto separadamente, dado impasses no Parlamento<sup>13</sup>.

Abaixo, como ilustração, segue o tratamento dado à tributação dividendos em países selecionados pela OCDE no mundo em 2021. O Brasil está isolado no grupo que não tributa esse rendimento, apenas junto com Estônia, Letônia e Colômbia<sup>14</sup>.

#	Country	Tx. Líquida <sup>15</sup>	#	Country	Tx. Líquida
1	Ireland	51,00	20	Spain	26,00
2	Korea	43,95	21	Australia	24,28
3	Denmark	42,00	22	Switzerland	22,29
4	Canada	39,34	23	Iceland	22,00
5	United Kingdom	38,10	24	Luxembourg	21,00
6	France	34,00	25	Japan	20,32
7	Chile	33,33	26	Turkey	20,00
8	Israel	33,00	27	Poland	19,00
9	Norway	31,68	28	Mexico	17,14
10	Belgium	30,00	29	New Zealand	15,28
11	Sweden	30,00	30	CzechRepublic	15,00
12	United States	28,91	31	Hungary	15,00
13	Finland	28,90	32	Lithuania	15,00
14	Portugal	28,00	33	SlovakRepublic	7,00
15	Austria	27,50	34	Greece	5,00
16	Slovenia	27,50	35	Colombia	0,00
17	Netherlands	26,90	36	Estonia	0,00

Lucro Líquido, entre outras providências. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em 17/02/2022.

<sup>13</sup>Não é objeto de estudo desse trabalho, mas é interessante debruçar-se sobre impactos desse PL. A exposição de motivos está disponível no sítio acima. Há, ainda, outros 2 estudos disponíveis do impacto da proposta e seus efeitos:

Bottega, Ana; Cardomingo, Matias; Carvalho, Laura; Fernandes, Rodrigo Cardoso; Orair, Rodrigo; Ribas, Theo; Silveira, Fernando Gaiger. A Proposta de Reforma Tributária para o Imposto de Renda de Pessoa Física e seus efeitos na desigualdade. (Nota de Política Econômica nº 015). MADE/USP. Disponível em <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/a-proposta-de-reforma-tributaria-para-o-imposto-de-renda-da-pessoa-fisica-e-seus-efeitos-na-desigualdade/>. Acesso em 17.02.2022 e IFI. Impactos fiscais da reforma da tributação sobre a Renda. Nota Técnica nº 49 (versão atualizada) de 29 de setembro de 2021. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/ifi/notas-tecnicas-ifi>. Acesso em 17/02/2022.

<sup>14</sup>OECD. Overall statutory tax rates on dividend income. Disponível em [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_I14](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I14). Acesso em 17/02/2022.

<sup>15</sup>Net personal tax - shows the net top statutory rate to be paid at the shareholder level, taking account of all types of reliefs and gross-up provisions at the shareholder level.



18	Germany	26,38	37	Latvia	0,00
19	Italy	26,00	38	Brazil	0,00

Tabela 17 - Tributação de Dividendos no Mundo

Assim, evidencia-se que, apesar da progressividade da alíquota de IRPF, há estruturas que indicam regressividade nesse imposto, como os casos das deduções e dos rendimentos isentos, especificamente. Em relação à alíquota, no comparativo mundial, percebe-se que há possibilidade de criação de alíquotas maiores para contribuintes com rendimentos maiores, acima da alíquota máxima atual de 27,5%. Há margem, ainda, para redução em deduções no IRPF, especialmente para as faixas de maior renda. Por fim, em relação a rendimentos isentos, sugere-se haver espaço para readequações reduzindo o universo de rendimentos isentos. Nesse caso, a tributação de “lucros e dividendos”, por exemplo, parece ser caminho a ser seguido pelos legisladores brasileiros, consoante o que ocorre em diversos países no mundo.

### Regressividade tributária no IPVA

Os impostos sobre o patrimônio são, tradicionalmente, proporcionais, ou seja, aplica-se uma alíquota única sobre a base de cálculo, representada pelo valor do patrimônio de cada indivíduo sujeito à tributação. Nada impede, no entanto, que sejam tributados de forma progressiva, como se faz praticamente em todo o mundo com a tributação sobre heranças, progressividade esta também utilizada no Brasil em virtude da Resolução do Senado nº 09/92. Na Constituição Federal Brasileira, ainda, há previsão de tributação progressiva para o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano)<sup>16</sup>. Embora esteja prevista na Constituição Federal a criação de um imposto sobre grandes fortunas<sup>17</sup> que, na prática, poderia incidir sobre todo o patrimônio dos contribuintes acima de determinado montante, o receio justificado de fuga de capitais em virtude da mobilidade internacional que este adquiriu com a globalização fez com que este imposto nunca saísse do papel. Efetivou-se, no entanto, a tributação

<sup>16</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

<sup>17</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

sobre a propriedade de determinados ativos: o ITR, incidente sobre a propriedade de Imóveis Rurais, o IPTU, sobre a propriedade de imóveis urbanos e o IPVA, sobre a propriedade de veículos automotores<sup>18</sup>.

Especificamente quanto ao IPVA, no passado recente, alguns estados, como Amazonas, São Paulo e Rio de Janeiro, tentaram utilizar a autorização constitucional para fazer incidir o IPVA sobre embarcações e aeronaves, além, é claro, dos veículos automotores terrestres e o Supremo Tribunal Federal, provocado, decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança<sup>19</sup>, pois, para a Suprema corte, aeronaves e embarcações não se enquadrariam no conceito jurídico de “veículos automotores”, disposto na Constituição Federal.

A decisão judicial, cujos méritos jurídicos não se questionam neste trabalho, demonstra uma falha estrutural no desenho normativo do tributo que vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva e acaba por provocar injustiça fiscal. Embora não se enquadrem no conceito jurídico de veículos automotores, as aeronaves e embarcações guardam estreita similaridade com aqueles no que se refere à manifestação de riqueza tributável.

Veículo automotor, segundo o Código Brasileiro de Trânsito, é o veículo a motor de propulsão, que circula por meios próprios e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas ou coisas<sup>20</sup>. Aeronaves, segundo o Código Brasileiro de Aeronáutica, é o aparelho manobrável em voo, apto a transportar pessoas ou coisas<sup>21</sup>. Embarcações, por sua vez, na Lei 2.180, de 05 de fevereiro de 1954, que dispõe sobre o Tribunal Marítimo, são definidas como toda construção utilizada como meio de transporte por água<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> Os outros tributos incidentes sobre o patrimônio, no Brasil, são o ITBI, que incide sobre a transmissão onerosa de bens imóveis e o ITCMD, que incide sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos.

<sup>19</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE: 379572 RJ, Relator: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 11/04/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-04 PP-00870

<sup>20</sup> BRASIL, Código de Trânsito Brasileiro (Lei 9.503, de 23 de setembro de 1997). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9503compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503compilado.htm), acesso em 08 fev. 2022:

VEÍCULO AUTOMOTOR - todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)

<sup>21</sup> BRASIL, Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei 7.565, de 19 de dezembro de 1986). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l7565compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7565compilado.htm). Acesso em 08 fev. 2022:

Art. 106. Considera-se aeronave todo aparelho manobrável em vôo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.

<sup>22</sup> BRASIL, Lei 2.180, de 05 de fevereiro de 1954. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l2180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l2180.htm). Acesso em 08 fev 2022:

Temos, diante das definições, três tipos de construções destinadas ao transporte de pessoas ou coisas. Neste sentido única distinção que se pode fazer é o meio pelo qual transitam.

Ressalva feita às pequenas embarcações destinadas como instrumento de trabalho na atividade pesqueira ou ao transporte em localidades remotas à margem de rios, a grande maioria das motocicletas e automóveis possuem valores de mercado substancialmente inferiores às embarcações (principalmente de recreio) e aeronaves. Aeronaves particulares, inclusive, são símbolos de altíssimo poder aquisitivo. Do ponto de vista tributário, portanto, as embarcações e aeronaves são manifestações de riqueza de mesma natureza que os veículos automotores, mas relacionadas aos estratos sociais mais altos da sociedade. A tributação do IPVA, desta forma, deixa de fora veículos de propriedade das pessoas mais ricas do país.

Em 2018 o Sindifisco Nacional apresentou proposta aos candidatos à Presidência da República para tributação de aeronaves e embarcações pelo IPVA, que seria viabilizada por meio de emenda constitucional. Considerando a tributação dos 1.681 helicópteros, 1.468 aviões e jatos e 131.544 embarcações registrados, a alteração constitucional teria o potencial de arrecadação de 4,6 bilhões de reais anuais<sup>23</sup>. Este valor representa um acréscimo de aproximadamente 11% na arrecadação total do IPVA de todo o Brasil, em relação ao ano da proposta<sup>24</sup>.

Outro ponto de regressividade na estrutura conceitual do IPVA pode ser encontrado quando algumas unidades da federação com a pretensão de utilizar o imposto para fins extrafiscais concedem benefício a determinados tipos de veículo. No estado de São Paulo, por exemplo, há uma alíquota reduzida de

---

Art. 11. Considera-se embarcação mercante toda construção utilizada como meio de transporte por água, e destinada à indústria da navegação, quaisquer que sejam as suas características e lugar de tráfego.

Parágrafo único. Ficam-lhe equiparados:

- a) os artefatos flutuantes de habitual locomoção em seu emprêgo;
- b) as embarcações utilizadas na praticagem, no transporte não remunerado e nas atividades religiosas, científicas, beneficentes, recreativas e desportivas;
- c) as empregadas no serviço público, exceto as da Marinha de Guerra;
- d) as da Marinha de Guerra, quando utilizadas total ou parcialmente no transporte remunerado de passageiros ou cargas;
- e) as aeronaves durante a flutuação ou em vôo, desde que colidam ou atentem de qualquer maneira contra embarcações mercantes.
- f) os navios de Estados estrangeiros utilizados para fins comerciais.

<sup>23</sup> R7.COM, Economia. Se cobrado, IPVA para helicópteros, barcos e jatos renderia R\$ 4,6 bi. Disponível em <https://noticias.r7.com/economia/se-cobrado-ipva-para-helicopteros-barcos-e-jatos-renderia-r-46-bi-12092018>. Acesso em 08 fev 2022.

<sup>24</sup> BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de arrecadação de tributos estaduais. Disponível em <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoieYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyYywidC16IjNIYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em 08 fev 2022.

2% para caminhonetes cabine simples<sup>25</sup> (a alíquota modal é de 4%), sem qualquer tipo de restrição quanto ao tipo de uso. Tais veículos, que possuem valor de mercado (base de cálculo), via de regra, muito maior do que os veículos populares, quando são adquiridos como veículos de passeio pagam proporcionalmente a metade do IPVA que os veículos de passeio comuns, adquiridos pela maioria da população.

Há, ainda, estados como Rio Grande do Sul, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Pernambuco, Piauí, Maranhão e Ceará, que concedem isenção de IPVA aos veículos elétricos<sup>26</sup>, com o objetivo de incentivar a utilização deste tipo de propulsão que traria efeitos benéficos do ponto de vista ecológico. Ocorre que o preço de um carro elétrico novo varia entre R\$ 150.000,00 e R\$ 1.000.000,00<sup>27</sup>, valor que inviabiliza a aquisição deste tipo de veículo pelas classes mais populares e faz com que o benefício tributário beneficie, mais uma vez, os setores mais abastados da sociedade.

### Conclusão

É lugar comum a argumentação de que o Brasil possui uma matriz tributária regressiva e que tal regressividade afeta negativamente um dos nossos principais problemas sociais: a desigualdade de renda.

A tributação poderia exercer um papel importante no combate à desconcentração de renda, na medida em que a captação de recursos junto a toda a população fosse destinada substancialmente à prestação de serviços públicos. Um sistema tributário proporcional, ou seja, que cobra impostos na mesma proporção de toda a população, independente do nível de renda, já poderia ajudar na redução da desigualdade se os recursos arrecadados fossem utilizados na prestação de serviços públicos à população mais pobre.

Um maior efeito no combate à desigualdade, no entanto, ocorreria com a implementação de um

<sup>25</sup> SÃO PAULO (Estado). Lei 13.296, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2008. Disponível em <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei13296.aspx>. Acesso em 08 fev 2022:  
Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de:

(...)

II - 2% (dois por cento) para:

(...)

b) caminhonetes cabine simples;

(...)

<sup>26</sup> ESTADÃO. Mercado. Carros elétricos e híbridos já recebem incentivos no Brasil; saiba quais. Disponível em <https://jornaldocarro.estadao.com.br/carros/carros-eletricos-e-hibridos-ja-recebem-incentivos-no-brasil-saiba-quais/>. Acesso em 08 fev 2022.

<sup>27</sup> WEBMOTORS. Carro elétrico: guia completo e modelos no Brasil. Disponível em <https://www.webmotors.com.br/wm1/comparativos/guia-todos-os-carros-eletricos-a-venda-no-brasil>. Acesso em 08 fev 2022.

sistema tributário progressivo, ou seja, que cobrasse mais tributos, em termos proporcionais, daqueles que possuem maior nível de renda.

A regressividade verificada no nosso sistema tributário, combinada com o fato de que os serviços públicos não são prestados exclusivamente aos mais pobres (há estudos, inclusive, que demonstram uma alocação de recursos orçamentários, no Brasil, bastante concentrada em camadas sociais mais altas, algo incomum no mundo) contribui, na contramão do que seria desejável, para um agravamento da desigualdade social.

Ocorre, no entanto, que a quase totalidade dos trabalhos e dos debates acerca da regressividade da matriz tributária se concentra no fato de que ela se baseia na tributação do consumo, o que não deixa de ser verdadeiro, conforme também demonstramos, mas o problema é substancialmente mais profundo, pois mesmo tributos incidentes sobre a renda e patrimônio, seja por falhas no desenho normativo dos tributos, seja por benesses injustificadas do ponto de vista social, apresentam regressividade, como demonstramos para o Imposto de Renda Pessoa Física, IPVA.

Thomas Piketty<sup>28</sup>, em seu trabalho: O Capital no século XXI, traz de volta o debate em nível internacional sobre a possibilidade de uma Wealth Tax, ao demonstrar que há um movimento de concentração de riqueza a nível mundial. Tal concentração, para o autor, precisa ser limitada, tendo os Estados que atuar com políticas públicas contrárias à concentração, por meio de uma tributação mais justa e progressiva. Ele defende a criação de um imposto mundial sobre a riqueza, com incidência progressiva nos patrimônios maiores, evitando assim, a possibilidade de fugas entre países com e sem uma Wealth Tax. Piketty defende ainda que a tributação sobre a riqueza atuaria de forma complementar à tributação de renda e propriedade, melhorando a arrecadação e desencorajando a acumulação de riqueza.

A proposta do economista francês apresenta-se utópica para os atuais níveis de cooperação internacional, restando-nos apenas clamar por uma reforma tributária que, em nome da justiça fiscal, elimine benefícios socialmente injustificáveis e melhore o desenho normativo dos nossos tributos, impedindo a utilização de planejamentos tributários evasivos e mesmo elisivos e, em nome da justiça social, acrescente progressividade a nossa matriz tributária para que seja um instrumento de combate à extrema pobreza e a todos os efeitos dela decorrentes.

<sup>28</sup> PIKETTY, Thomas. O Capital no Século XXI. Rio de Janeiro, Intrínseca, 2014

## Bibliografia

BRASIL, Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei 7.565, de 19 de dezembro de 1986). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/17565compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17565compilado.htm). Acesso em 08 fev. 2022

BRASIL, Código de Trânsito Brasileiro (Lei 9.503, de 23 de setembro de 1997). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19503compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19503compilado.htm), acesso em 08 fev. 2022

BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de arrecadação de tributos estaduais. Disponível em <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNIYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em 08 fev 2022

BRASIL, Constituição Federal (1988). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 19 fev 2022

BRASIL, Lei 2.180, de 05 de fevereiro de 1954. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/12180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/12180.htm). Acesso em 08 fev 2022

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE: 379572 RJ, Relator: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 11/04/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-04 PP-00870

BRASIL. Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Receita Federal. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa>. Acesso em 17.02.2022

BRASIL. Poder Executivo. PL 2337/2021. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, entre outras providências. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em 17/02/2022

ESPAÑA. Jefatura del Estado. Ley 29, de 18 de diciembre de 1987 del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Disponível em: <https://tinyurl.com/y3vpwv68>. Acesso em: 07 set. 2020

ESTADÃO. Mercado. Carros elétricos e híbridos já recebem incentivos no Brasil; saiba quais. Disponível em <https://jornaldocarro.estadao.com.br/carros/carros-eletricos-e-hibridos-ja-recebem-incentivos-no-brasil-saiba-quais/>. Acesso em 08 fev 2022

INTROINI, P. G. H.; MORETTO, A. J. A tributação sobre a renda no Brasil e suas implicações sobre os trabalhadores. In AFONSO, José Roberto et al. Tributação e Desigualdade. Belo Horizonte: Letramento, 2017

MILL, John Stuart. Princípios de Economia Política. Vol. II. São Paulo: Nova Cultural. 1986

OECD. Inheritance Taxation in OECD Countries. OECD Tax Policy Studies, OECD Publishing. Paris, <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>,

OECD. Overall statutory tax rates on dividend income. Disponível em [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_II4](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4). Acesso em 17/02/2022

OECD. Revenue Statistics 1965-2014, OECD Publishing, 2015

PIKETTY, Thomas. O Capital no Século XXI. Rio de Janeiro, Intrínseca, 2014

R7.COM, Economia. Se cobrado, IPVA para helicópteros, barcos e jatos renderia R\$ 4,6 bi. Disponível em <https://noticias.r7.com/economia/se-cobrado-ipva-para-helicopteros-barcos-e-jatos-renderia-r-46-bi-12092018>. Acesso em 08 fev 2022

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2019

SÃO PAULO (Estado). Lei 13.296, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2008. Disponível em <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei13296.aspx>. Acesso em 08 fev 2022

Trading Economics. List of Countries by Personal Income Tax Rate. Disponível em <https://tradingeconomics.com/country-list/personal-income-tax-rate> . Acesso em 17.02.2022

UOL. Brasil é o 7º país mais desigual do mundo, melhor apenas do que africanos. Disponível em <https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/2019/12/09/brasil-e-o-7-mais-desigual-do-mundo-melhor-apenas-do-que-africanos.htm>. Acesso em 19 fev 2022