

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE SOBRE A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Ana Flávia Ramos 1 ¹

Gislaine Carpena 2 ²

RESUMO: O artigo examina o princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, previsto no art. 145, § 1.º da Constituição Federal, como parâmetro essencial de justiça fiscal. O objetivo foi analisar a efetividade da aplicação do princípio, especialmente diante da distinção entre impostos diretos e indiretos, bem como discutir desafios e perspectivas de reforma tributária. Quanto ao método adotado, foi a pesquisa bibliográfica e documental, fundamentada em doutrina, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e dados da Receita Federal. Como resultado, identificou-se que, apesar da previsão constitucional e da consagração jurisprudencial, a aplicação do princípio é limitada na prática. Impostos diretos, como o Imposto de Renda e o IPTU, permitem maior aproximação à progressividade, mas sofrem distorções decorrentes de deduções, isenções e desigualdades na fiscalização. Em contrapartida, a predominância de impostos indiretos, como ICMS, IPI e PIS/COFINS, gera regressividade, pois transfere a carga tributária de forma desproporcional para as camadas de menor renda. A jurisprudência do STF reforça a progressividade e a vedação ao confisco, mas reconhece a dificuldade em aplicar o princípio plenamente em tributos indiretos. Pode-se concluir que o sistema tributário brasileiro ainda se mostra regressivo e distante da plena concretização da capacidade contributiva. A reforma tributária em curso, com a adoção do IVA dual, representa um passo importante para reduzir distorções e simplificar a arrecadação. Contudo, a efetivação da justiça fiscal depende do fortalecimento da progressividade sobre renda e patrimônio, da redução da tributação regressiva e da implementação de políticas que garantam maior equidade social.

Palavras-chave: capacidade contributiva; justiça fiscal; progressividade.

ABSTRACT: *The article examines the principle of taxpaying ability in the Brazilian tax system, as outlined in Article 145, §1 of the Federal Constitution, as an essential parameter of tax justice. The aim is to analyze the effectiveness of the principle's application, especially in light of the distinction between direct and indirect taxes, as well as to discuss challenges and perspectives of tax reform. The method adopted was bibliographic and documentary research, based on legal doctrine, case law of the Federal Supreme Court, and data from the Federal Revenue Service. The results indicate that, despite its constitutional provision and jurisprudential recognition, the application of the principle remains limited in practice. Direct taxes, such as the Income*

¹ Graduando. Centro Universitário da Fundação Educacional de Brusque – UNIFE. E-mail: ana.amos@unifebe.edu.br

² Mestre. Centro Universitário da Fundação Educacional de Brusque – UNIFE. E-mail: gcarpena@unifebe.edu.br

Tax and the Urban Property Tax (IPTU), allow for greater approximation to progressivity, but are subject to distortions arising from deductions, exemptions, and unequal enforcement. Conversely, the predominance of indirect taxes, such as ICMS, IPI, and PIS/COFINS, generates regressivity, as the tax burden is disproportionately shifted to lower-income groups. The Supreme Court's case law has reinforced progressivity and the prohibition of confiscation, but acknowledges the difficulty of fully applying the principle to indirect taxation. It can be concluded that the Brazilian tax system remains regressive and far from the full realization of the taxpaying ability. The ongoing tax reform, with the adoption of a dual VAT, represents an important step toward reducing distortions and simplifying collection. However, the achievement of tax justice depends on strengthening progressivity in income and wealth taxation, reducing regressive taxation, and implementing policies that ensure greater social equity.

Keywords: *taxpaying ability; tax justice; progressivity.*

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo aborda o princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, previsto no artigo 145, § 1.º, da Constituição Federal de 1988, como critério fundamental de justiça fiscal. A pesquisa se delimita à análise da aplicação do princípio em impostos diretos e indiretos, destacando os desafios decorrentes da predominância da tributação sobre o consumo e seus impactos regressivos. A finalidade do trabalho é verificar em que medida o princípio da capacidade contributiva, embora consolidado constitucionalmente e reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é efetivamente aplicado na prática tributária brasileira.

O objetivo geral foi analisar a efetividade do princípio da capacidade contributiva no sistema tributário nacional. De forma mais específica, pretende-se: examinar os fundamentos constitucionais que sustentam o princípio; diferenciar a aplicação em impostos diretos e indiretos; avaliar a regressividade estrutural do sistema tributário brasileiro; investigar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema; e discutir as perspectivas trazidas pela reforma tributária em curso.

A justificativa da pesquisa reside na relevância de compreender como a estrutura tributária brasileira, marcada pela regressividade e pela alta dependência de tributos sobre o consumo, compromete a efetividade do princípio da capacidade contributiva. O estudo contribui para o debate acadêmico e institucional ao evidenciar a necessidade de maior progressividade na tributação sobre renda e patrimônio, apontando caminhos para a construção de um sistema fiscal mais justo e alinhado aos ideais constitucionais de igualdade, solidariedade e justiça social.

2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva constitui um dos pilares fundamentais do direito tributário brasileiro, encontrando previsão expressa no art. 145, § 1.º, da

Constituição Federal de 1988 (CF), segundo o qual os impostos “sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. A inserção desse princípio no texto constitucional representa não apenas uma diretriz técnica para a arrecadação, mas também a afirmação de um valor ético-jurídico que conecta o sistema tributário aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, vinculado à justiça social e à solidariedade.

O conteúdo do dispositivo constitucional revela duas dimensões centrais: de um lado, a necessidade de que os tributos sejam ajustados à aptidão econômica dos contribuintes; de outro, a afirmação de que a tributação deve respeitar a dignidade da pessoa humana, funcionando como limite ao poder de tributar. Nesse sentido, a capacidade contributiva apresenta-se como um critério de justiça fiscal, pois estabelece que a participação de cada cidadão no custeio das despesas públicas deve estar em consonância com sua possibilidade real de contribuir, evitando tanto a sobrecarga excessiva quanto a exclusão injustificada.

A capacidade contributiva não pode ser compreendida isoladamente. Ela se articula diretamente com o princípio da igualdade, cláusula fundamental prevista no art. 5.º da Constituição, que, no campo tributário, adquire um conteúdo específico: a isonomia tributária (art. 150, II, da CF). A igualdade em matéria fiscal não significa tratamento uniforme, mas sim tratamento proporcional, de modo que contribuintes em situações econômicas distintas não sejam onerados de forma equivalente.

Como bem observa Hugo de Brito Machado (2001), a capacidade contributiva representa a projeção da igualdade material na seara tributária, exigindo que o legislador e o aplicador do direito reconheçam as diferenças socioeconômicas entre os indivíduos. Assim sendo, cobrar o mesmo imposto de um cidadão de baixa renda e de um grande empresário, sem considerar suas condições econômicas, seria uma forma de violação da própria isonomia.

Outro ponto central na construção constitucional da capacidade contributiva é sua relação intrínseca com a vedação ao confisco, prevista no art. 150, IV, da Constituição. Esse dispositivo proíbe que os tributos se transformem em instrumentos de expropriação, ou seja, que tenham uma carga tão elevada a ponto de inviabilizar a subsistência digna ou a continuidade da atividade econômica do contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem reconhecido essa conexão em diversos julgados, destacando que a tributação deve respeitar o limite do razoável e da proporcionalidade. Em casos como o Recurso Extraordinário - RE 562.045 (Tema 21 da repercussão geral), o Tribunal consolidou o entendimento de que o respeito à capacidade contributiva não é uma escolha política, mas uma obrigação constitucional, cuja inobservância pode configurar confisco.

2.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO EXPRESSÃO DA JUSTIÇA FISCAL E DA SOLIDARIEDADE

O princípio em análise vai além da mera técnica de graduação tributária: ele expressa um verdadeiro compromisso do sistema fiscal com a justiça distributiva e com a solidariedade social. Isso porque, em sociedades marcadas por desigualdades profundas como a brasileira, o sistema tributário não deve servir apenas como

instrumento de arrecadação, mas também como mecanismo de redistribuição de riquezas.

A solidariedade, nesse contexto, não se limita ao campo moral, mas adquire densidade jurídica: todos contribuem para o financiamento do Estado, mas em proporções compatíveis com sua aptidão econômica. Dessa forma, a maior carga deve recair sobre aqueles que detêm maior riqueza, preservando-se o mínimo existencial e evitando-se a tributação regressiva, que agrava as desigualdades sociais.

Apesar disso, a realidade brasileira ainda apresenta um descompasso entre a teoria constitucional e a prática arrecadatória. O sistema tributário nacional é fortemente baseado em tributos indiretos sobre o consumo (como Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços - ICMS e Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI), que possuem efeito regressivo, pois oneram proporcionalmente mais as camadas de baixa renda. Isso demonstra uma aplicação insuficiente da capacidade contributiva como vetor de justiça fiscal.

A Constituição Federal buscou mitigar esse problema ao prever a seletividade nos tributos sobre o consumo, permitindo a aplicação de alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade dos bens e serviços. Todavia, a aplicação prática desse mecanismo ainda enfrenta desafios, seja pela complexidade do sistema, seja pela falta de critérios claros que assegurem efetivamente a redução da regressividade, que será abordado nos desafios e perspectivas da reforma tributária.

2.2 CRÍTICAS E DESAFIOS À EFETIVIDADE DO PRINCÍPIO

Embora consolidado no plano normativo, o princípio da capacidade contributiva enfrenta resistências e limites em sua aplicação. Parte da doutrina critica a formulação constitucional por utilizar a expressão “sempre que possível”, o que abre margem para flexibilizações e interpretações restritivas por parte do legislador. Essa abertura, muitas vezes, resulta em escolhas políticas que privilegiam a tributação indireta, em detrimento da tributação sobre a renda e o patrimônio, que melhor refletem a aptidão econômica do contribuinte.

Outro desafio relevante é a dificuldade de operacionalizar a capacidade contributiva no contexto da globalização econômica e da mobilidade de capitais. Grandes empresas transnacionais e pessoas físicas de alta renda frequentemente se utilizam de mecanismos de planejamento tributário agressivo, transferindo sua carga fiscal para sistemas mais vantajosos, enquanto os contribuintes de baixa e média renda ficam submetidos a uma tributação mais rígida e inescapável.

Por isso, parte da doutrina, como Tipke (2002), sustenta que a capacidade contributiva deve ser entendida não como uma mera opção política, mas como um imperativo constitucional de justiça fiscal, cuja eficácia depende da atuação conjunta do legislador, do administrador e do Judiciário. Somente assim, o sistema tributário brasileiro poderá cumprir sua função de financiar o Estado sem reproduzir as desigualdades que busca combater.

2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA E OBJETIVA

A doutrina distingue duas dimensões essenciais do princípio: a capacidade contributiva subjetiva e a capacidade contributiva objetiva.

A primeira refere-se às condições pessoais e concretas do contribuinte. Busca-se, nesse caso, garantir que a tributação não ultrapasse os limites do “mínimo existencial”, isto é, o conjunto de recursos indispensáveis para assegurar uma vida digna (Sarlet, 2002). Essa vertente funciona, assim, como um mecanismo de proteção do contribuinte contra a tributação confiscatória, preservando direitos fundamentais e evitando que o dever de contribuir se converta em um ônus insuportável.

Já a capacidade contributiva objetiva corresponde à aptidão revelada por manifestações de riqueza previamente definidas pelo legislador, como renda, patrimônio e consumo (Xavier, 1974). Esses signos de riqueza, também chamados índices de capacidade contributiva, explicam a multiplicidade de tributos no sistema brasileiro, uma vez que diferentes manifestações de riqueza demandam formas distintas de incidência tributária.

Como observa Sacha Coelho (2018), a distinção clássica entre impostos pessoais (que consideram a situação individual do contribuinte) e impostos reais (que se concentram no objeto tributado, independentemente da condição subjetiva do sujeito passivo) ainda possui relevância, apesar das críticas. Para o autor, essa diferenciação ajuda a compreender a aplicação prática da capacidade contributiva e os limites de sua concretização no sistema (Coelho, 2018). Assim, embora não seja uma classificação perfeita, ela permanece como instrumento analítico importante para avaliar até que ponto a tributação respeita a justiça fiscal.

2.4 A RELAÇÃO ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, IGUALDADE E VEDAÇÃO AO CONFISCO

A capacidade contributiva encontra fundamento imediato no princípio da isonomia tributária. Como sustenta Hugo de Brito Machado (2001), trata-se de uma projeção da igualdade material no campo fiscal, impondo ao Estado o dever de tratar desigualmente os desiguais, segundo suas condições econômicas. Em outras palavras, não basta que todos sejam igualmente obrigados a contribuir: é preciso que o *quantum* dessa contribuição seja calibrado pela situação econômica de cada um, sob pena de se perpetuarem desigualdades sociais.

Essa preocupação com a justiça fiscal também se articula com o princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que a carga tributária será considerada confiscatória sempre que inviabilizar a subsistência digna ou o exercício regular de atividades econômicas lícitas. Nesse sentido, o ministro Celso de Mello, em voto proferido no RE 582.461/SP, destacou que a tributação não pode ser transformada em instrumento de 'expropriação indireta', sob pena de violação ao direito de propriedade e à dignidade da pessoa humana. Assim, capacidade contributiva e vedação ao confisco operam de forma conjunta, funcionando como limites materiais ao poder de tributar e como garantias fundamentais dos contribuintes.

2.5 O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

A progressividade constitui a principal técnica de concretização da capacidade contributiva. Consiste na aplicação de alíquotas crescentes conforme o aumento da base de cálculo, permitindo que os contribuintes com maior disponibilidade econômica arquem com uma parcela mais elevada do financiamento estatal.

No Brasil, a progressividade encontra previsão expressa na Constituição, como no caso do Imposto de Renda (IR), previsto no art. 153, § 2.º, I, CF, cuja estrutura deve observar critérios de generalidade, universalidade e progressividade. A progressividade pode ainda assumir uma função extrafiscal, como no caso do Imposto Territorial Rural (ITR), utilizado como instrumento de política pública para estimular a função social da propriedade.

Por outro lado, a adoção de critérios inadequados pode deturpar o princípio, como ocorre quando a progressividade é calculada apenas pela área de um imóvel, desconsiderando a efetiva capacidade econômica do proprietário (Carrazza, 2001).

A jurisprudência do STF, por muito tempo, restringiu a progressividade nos impostos reais, admitindo-a apenas em situações expressamente previstas, como no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) para garantir a função social da propriedade (Súmula 668). Essa interpretação foi superada com a Emenda Constitucional n.º 29/2000, que autorizou a progressividade do IPTU também em razão do valor venal do imóvel. Em decisões posteriores, como no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral - RE-RG 562.045 (Tema 21), o Supremo ampliou a aplicação do princípio, reconhecendo a legitimidade da progressividade em impostos como o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

A tributação focada no consumo, segundo Misabel Derzi, cria um sistema de alta regressividade. Isso significa que, em vez de atenuar as diferenças sociais, ele acentua a concentração de renda, contrariando o ideal de uma sociedade mais justa previsto na Constituição Federal (artigo 3.º). O resultado é que os cidadãos com menor capacidade financeira acabam arcando com uma carga tributária proporcionalmente maior que a de aqueles com mais recursos.

2.6 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

A distinção entre tributos diretos e indiretos acrescenta uma camada de complexidade ao debate. Os tributos diretos, como o IR e o IPTU, recaem sobre o próprio contribuinte de direito, permitindo uma aplicação mais clara do princípio da capacidade contributiva. Já os tributos indiretos, como ICMS e IPI, são repassados ao consumidor final, o que implica uma transferência do ônus tributário.

Essa dinâmica produz efeitos regressivos, uma vez que a tributação sobre o consumo afeta proporcionalmente mais as camadas de baixa renda. Pesquisas empíricas demonstram que, no Brasil, o sistema tributário é fortemente regressivo, pois as famílias mais pobres comprometem parcela significativamente maior de sua renda com tributos incidentes sobre bens de consumo essenciais, enquanto os mais ricos se concentram em tributos sobre renda e patrimônio, cuja participação no sistema é menor. Em outras palavras, os mais pobres pagam proporcionalmente mais impostos do que os mais ricos, perpetuando desigualdades sociais e enfraquecendo a efetividade do princípio da capacidade contributiva.

A Constituição buscou mitigar esse efeito ao prever o princípio da seletividade, aplicável ao IPI e ao ICMS, segundo o qual produtos e serviços essenciais devem ser

gravados com alíquotas menores, enquanto itens supérfluos podem ser mais onerados (Costa, 1991). A seletividade, nesse contexto, atua como um mecanismo compensatório da ausência de progressividade nos impostos indiretos.

Contudo, como adverte Tipke (2002), a seletividade e a própria aplicação da capacidade contributiva não podem ser tratadas como meras opções políticas do legislador. Devem ser compreendidas como imperativos constitucionais de justiça fiscal, de modo que sua inobservância compromete a legitimidade do sistema tributário e fragiliza a própria noção de Estado de Direito.

2.7 IMPOSTOS DIRETOS E A APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Os impostos diretos são aqueles cujo ônus recai efetivamente sobre o contribuinte que suporta a obrigação legal de pagamento, sem possibilidade de repasse a terceiros. Essa característica os torna o instrumento mais adequado para a aplicação do princípio da capacidade contributiva, pois permite graduar a carga tributária de acordo com a aptidão econômica individual. Entre os principais impostos diretos no Brasil destacam-se: o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), o IPTU, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o ITR.

A progressividade e a personalização são mecanismos centrais para a efetivação do princípio nos impostos diretos. No IRPF, por exemplo, a legislação prevê faixas de renda com alíquotas crescentes, de modo que contribuintes com maior capacidade econômica contribuam proporcionalmente mais. Já no IPTU e no ITR, a progressividade pode ocorrer tanto em razão do valor venal do imóvel quanto de características adicionais, como o cumprimento da função social da propriedade.

Apesar de seu caráter teórico ideal, a efetividade da progressividade do Imposto de Renda ainda enfrenta desafios. A complexidade do sistema e a existência de diversas deduções, isenções e incentivos fiscais podem criar distorções, favorecendo contribuintes de maior renda que conseguem planejar e reduzir legalmente sua carga tributária. Além disso, o IRPF ainda sofre limitações quanto à fiscalização e à atualização das faixas de tributação, o que pode reduzir sua capacidade de redistribuição efetiva.

Ainda assim, os impostos diretos permanecem o principal instrumento para a concretização da justiça fiscal no sistema tributário brasileiro, por possibilitarem uma tributação graduada e individualizada, alinhada à noção de solidariedade prevista na Constituição Federal.

2.8 IMPOSTOS INDIRETOS E A DIFICULDADE DE APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em contraste com os impostos diretos, os impostos indiretos são aqueles cujo ônus financeiro pode ser transferido a terceiros, geralmente embutido no preço de bens e serviços. Entre os principais impostos indiretos brasileiros estão: o ICMS, o IPI, o Imposto sobre Serviços (ISS), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A principal característica dos impostos indiretos é a possibilidade de repercussão econômica, que permite que a carga tributária seja transferida para o consumidor final. Isso cria, no Brasil, um problema estrutural de regressividade, pois os contribuintes de baixa renda acabam arcando com uma proporção maior de seus rendimentos, dado que gastam a maior parte de sua renda em consumo de bens essenciais, enquanto os mais ricos podem destinar uma parcela menor de seus recursos ao consumo imediato.

A doutrina debate intensamente a compatibilidade entre impostos indiretos e o princípio da capacidade contributiva. Autores como Sacha Calmon e José Roberto Vieira Costa defendem que a seletividade dos tributos sobre o consumo (prevista, por exemplo, para ICMS e IPI) atua como um mecanismo atenuador da regressividade, privilegiando bens essenciais com alíquotas menores e penalizando produtos supérfluos com alíquotas maiores. Todavia, essa solução é parcial e não substitui a necessidade de tributação direta progressiva, que refletiria de forma mais fiel a aptidão econômica do contribuinte.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também reconhece a dificuldade de aplicação plena da capacidade contributiva em tributos indiretos. Em decisões recentes, o STF tem afirmado que, embora os tributos indiretos não possam ser graduados de maneira tão personalizada quanto os diretos, a Constituição Federal exige que a progressividade e a seletividade sejam consideradas sempre que possível, evitando impactos excessivos sobre a população economicamente vulnerável.

Em síntese, os impostos indiretos revelam uma tensão estrutural no sistema tributário brasileiro: eles são instrumentos eficientes para arrecadação, mas limitados para a aplicação plena do princípio da capacidade contributiva, exigindo a combinação de políticas fiscais complementares, progressividade em impostos diretos e critérios de seletividade para reduzir desigualdades. A consolidação de um sistema tributário mais justo depende, portanto, de equilíbrio entre esses instrumentos, garantindo que a solidariedade e a justiça fiscal orientem a tributação, em consonância com os objetivos fundamentais da Constituição.

2.9 A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro apresenta características marcadamente regressivas, resultado da predominância de tributos sobre o consumo em detrimento de impostos sobre patrimônio e renda. A estrutura tributária do país concentra a maior parte da arrecadação em impostos indiretos, como ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins, que incidem sobre bens e serviços e, portanto, são repassados aos consumidores finais. Essa configuração reflete um modelo típico de economias em desenvolvimento, em que a capacidade administrativa e política de tributar fortemente renda e patrimônio é limitada.

Segundo dados da Receita Federal, nos primeiros cinco meses de 2025, o governo federal arrecadou R\$ 1,19 trilhão, representando um crescimento real de 3,95% em relação ao mesmo período do ano anterior. O desempenho positivo foi impulsionado principalmente pelo aumento na arrecadação de tributos como PIS/Pasep e Cofins (5,52%) e pelo Imposto de Importação (29,79%) (Receita Federal, 2025). Essa concentração de tributos sobre o consumo evidencia a regressividade do

sistema: os contribuintes de baixa renda, que destinam maior proporção de seus rendimentos à aquisição de bens essenciais, acabam suportando um ônus fiscal desproporcional.

A regressividade tem impactos sociais significativos. Ao concentrar a tributação sobre os bens e serviços consumidos pelas camadas de menor renda, o sistema contribui para a ampliação da desigualdade social, limitando o acesso a bens e serviços essenciais e comprometendo a redistribuição de riqueza. Sob a ótica econômica, a elevada tributação sobre o consumo eleva os preços ao consumidor final, distorce os preços relativos dos produtos e afeta a demanda agregada, podendo desestimular investimentos e reduzir o crescimento econômico (Paz, 2008, p. 23).

A relação entre capacidade contributiva e desigualdade social torna-se evidente quando se observa que indivíduos de maior renda, que concentram patrimônio e renda mais elevados, contribuem proporcionalmente menos em relação aos seus ganhos. Estimativas indicam que a maior parte da população paga alíquotas efetivas de 45% a 50%, enquanto os contribuintes de alta renda, aqueles que recebem mais de US\$1 milhão por ano, pagam cerca de 20,6% de sua renda total em tributos. Este cenário viola frontalmente o princípio da capacidade contributiva, que preconiza que a carga tributária deve respeitar a aptidão econômica de cada contribuinte, e evidencia a necessidade de um modelo tributário mais justo e progressivo (Fleischacker, 2006, p. 91-92).

Comparações internacionais reforçam essa análise. Países com sistemas tributários mais equitativos, como os membros da União Europeia, apresentam maior progressividade na tributação sobre renda e patrimônio. Nesses modelos, a carga tributária sobre o consumo é significativamente menor, enquanto impostos diretos sobre renda, ganhos de capital e grandes fortunas garantem redistribuição e justiça fiscal. Por exemplo, na Suécia e na Dinamarca, a arrecadação de tributos sobre renda pessoal representa mais de 40% da receita tributária total, enquanto no Brasil os impostos sobre consumo representam aproximadamente 60% do total arrecadado (Ocd, 2024, p. 33). Essa diferença estrutural evidencia que o modelo brasileiro privilegia o consumo em detrimento da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

Além disso, a regressividade tributária influencia diretamente o comportamento econômico. A alta carga sobre insumos e bens de consumo induz empresas a estratégias de verticalização ou fragmentação da produção, a fim de minimizar a tributação incidente (Oliveira, 2020, p. 3). Tais práticas podem resultar em menor eficiência econômica e menor especialização produtiva. A cumulatividade de impostos como ISS e PIS/COFINS e a adoção de regimes simplificados (Simples Nacional e lucro presumido) reforçam essas distorções, encarecendo bens de capital e desestimulando investimentos (Paz, 2008, p. 54-56; Appy, 2017, p. 327-340).

Recentemente, a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional 132/2023 busca mitigar a regressividade e simplificar a tributação sobre bens e serviços por meio do modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que terá duas ramificações: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com arrecadação destinada aos Estados, Municípios e Distrito Federal, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), para a União, por isso tratado como IVA dual.

A adoção desse modelo visa reduzir distorções, garantir neutralidade fiscal e permitir a não cumulatividade plena, alinhando o país a práticas adotadas em economias avançadas (Appy, 2017, p. 327). Com a implementação de uma única

alíquota e a aplicação uniforme ao longo de toda a cadeia produtiva, o IVA diminui os incentivos à verticalização ou fragmentação das empresas, favorecendo eficiência econômica, redução de litígios fiscais e maior previsibilidade tributária.

Em síntese, a regressividade do sistema tributário brasileiro resulta da predominância de tributos sobre o consumo, da cumulatividade e da complexidade do sistema. Seus efeitos abrangem a desigualdade social, a distorção dos preços relativos, a fragmentação da produção e o desestímulo ao investimento. Comparações internacionais indicam que a adoção de um modelo mais progressivo, com maior peso de impostos diretos sobre renda e patrimônio, é crucial para a promoção da justiça fiscal e para o fortalecimento do princípio da capacidade contributiva no país. A Reforma Tributária em curso, ao propor o IVA dual e a simplificação da arrecadação sobre bens e serviços, representa um passo importante na correção dessas distorções, embora ainda seja necessário avançar em políticas que aumentem a progressividade e reduzam a desigualdade econômica.

2.10 A JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A concretização do princípio da capacidade contributiva no Brasil não se limita à legislação, sendo fortemente influenciada pela interpretação judicial, especialmente pelo Supremo Tribunal Federal (STF), guardião da Constituição Federal. Segundo observa Pessoa (2009), o Tribunal exerce papel central na harmonização entre a necessidade do Estado de arrecadar recursos e a proteção da justiça fiscal, atuando na defesa de direitos fundamentais e na limitação do poder de tributar.

Diversos entendimentos consolidados pelo STF refletem a importância da capacidade contributiva como vetor interpretativo da tributação. A Súmula 668 (2004) reconheceu a possibilidade de progressividade do IPTU em função da função social da propriedade, deslocando a análise de critérios puramente formais para elementos materiais ligados à justiça fiscal. No RE 562.045 (Tema 21), a Corte ampliou a aplicação da progressividade para tributos de caráter real, como IPTU e ITCMD, reforçando que a tributação deve ser proporcional à aptidão econômica do contribuinte e, portanto, mais alinhada à justiça distributiva. Já nos RE 566.303 e RE 593.849, reafirmou-se que tributos que inviabilizam a subsistência digna ou a atividade econômica configuram confisco, em violação ao art. 150, IV, da Constituição, o que evidencia a função da Corte na proteção de direitos fundamentais diante das exigências fiscais do Estado.

Além desses casos, o STF tem sido chamado a analisar situações envolvendo tributos indiretos, como ICMS e IPI, em que a capacidade contributiva é mais complexa de se aferir devido à repercussão econômica sobre o consumidor final. Nesses contextos, o referido tribunal atua ponderando os princípios constitucionais, buscando evitar que a arrecadação estadual e federal sobrecarregue de forma desproporcional as camadas de menor renda (Pessoa, 2009, p. 14-15).

A jurisprudência evidencia a tensão entre a necessidade de arrecadação do Estado e a observância da capacidade contributiva. O aumento de tributos, muitas vezes motivado por metas fiscais ou contingências econômicas, pode conflitar com a proporcionalidade exigida pelo princípio.

Por exemplo, a tributação de bens de consumo, especialmente de produtos essenciais, pode gerar efeitos regressivos, penalizando contribuintes de menor renda. Nesses casos, o STF tem atuado para equilibrar interesses, reconhecendo a necessidade de progressividade e de mecanismos compensatórios, como isenções e reduções para bens de primeira necessidade, reforçando a função social do tributo e protegendo direitos fundamentais (Pessôa, 2009, p. 12).

Outro conflito recorrente ocorre entre tributos estaduais e federais, em que decisões sobre substituição tributária, guerra fiscal e benefícios setoriais podem impactar a proporcionalidade da carga fiscal. O STF, ao julgar tais questões, frequentemente precisa avaliar se a legislação respeita o princípio da capacidade contributiva, mesmo que isso implique limitar a liberdade de iniciativa do Estado para estabelecer alíquotas e incentivos (STF, 2018).

Apesar do papel relevante, o STF enfrenta limites claros na concretização do princípio da capacidade contributiva. A Corte não pode criar tributos, definir políticas fiscais ou redistribuir renda, atribuições exclusivas do Legislativo. Sua função é assegurar que a lei vigente observe os princípios constitucionais, protegendo contribuintes de tributos confiscatórios ou desproporcionais.

O STF também reconhece que a interpretação do princípio deve considerar contextos econômicos e administrativos, evitando decisões que inviabilizem a arrecadação necessária ao funcionamento do Estado. Dessa forma, a atuação judicial se restringe à modulação do equilíbrio entre justiça fiscal e sustentabilidade financeira do Estado, evitando ingerência indevida na competência legislativa (Pessôa, 2019, p. 15).

A jurisprudência evidencia que a efetividade do princípio da capacidade contributiva depende da interação entre três elementos fundamentais: uma legislação adequada, uma interpretação judicial coerente e uma administração tributária eficiente. Os julgados recentes do Supremo Tribunal Federal indicam um movimento favorável à progressividade e à proteção do contribuinte, mas ainda revelam desafios significativos.

No que se refere aos tributos indiretos, a aplicação do princípio permanece limitada, demandando soluções legislativas que considerem critérios como seletividade, essencialidade e elasticidade da demanda, a fim de mitigar efeitos regressivos. A própria complexidade do sistema tributário nacional, marcada pela multiplicidade de tributos, regimes e benefícios fiscais, constitui obstáculo à plena concretização da capacidade contributiva. Somam-se a isso as pressões fiscais e econômicas, pois a necessidade de arrecadação em contextos de déficit ou crise frequentemente gera tensões com a justiça fiscal, impondo ao STF decisões de ponderação cuidadosa entre arrecadação estatal e direitos fundamentais.

Em síntese, a jurisprudência do STF mostra avanços significativos na proteção do princípio da capacidade contributiva, reconhecendo sua dimensão material e prática. No entanto, a efetividade plena depende de reformas estruturais, especialmente no campo legislativo, que promovam maior progressividade e reduzam a regressividade do sistema tributário brasileiro.

2.11 DESAFIOS E PERSPECTIVAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

O sistema tributário brasileiro apresenta desafios estruturais profundos que comprometem a justiça fiscal e a efetividade do princípio da capacidade contributiva. A predominância de tributos sobre o consumo em detrimento da tributação sobre renda e patrimônio gera uma matriz regressiva, penalizando desproporcionalmente os contribuintes de menor renda e ampliando a desigualdade social. Nesse contexto, a reforma tributária surge como instrumento crucial para promover maior progressividade, simplificação e equilíbrio fiscal (Receita Federal, 2025).

A progressividade tributária é essencial para assegurar que a carga fiscal seja proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte, evitando a concentração do ônus sobre as camadas mais vulneráveis. A atual estrutura brasileira apresenta forte regressividade, uma vez que impostos indiretos, como ICMS, IPI e PIS/COFINS, representam parcela significativa da arrecadação e incidem sobre bens e serviços consumidos majoritariamente por famílias de baixa renda (Legale, 2025).

A adoção de critérios de progressividade mais claros e eficientes é necessária não apenas para reduzir a desigualdade, mas também para garantir que o sistema tributário reflita princípios constitucionais, como a isonomia e a vedação ao confisco. Estudos comparativos com países que adotam sistemas tributários mais progressivos demonstram que a elevação da tributação sobre renda e patrimônio, associada à redução da carga sobre consumo, promove maior equidade sem comprometer a arrecadação estatal (Receita Federal, 2025).

No campo da tributação sobre o consumo, a proposta central da reforma consiste na criação de um IVA dual (Imposto sobre Valor Agregado), que substituiria diversos tributos cumulativos como PIS, COFINS e ISS, promovendo simplificação e redução da cumulatividade. Essa mudança permite que o imposto incida de forma uniforme ao longo da cadeia produtiva, minimizando distorções de preços relativos e incentivando uma alocação mais eficiente de recursos (Receita Federal, 2025).

A reforma tributária atualmente em tramitação busca alinhar-se ao princípio da capacidade contributiva ao promover: Simplificação da estrutura tributária: Redução da multiplicidade de tributos sobre o consumo, tornando a arrecadação mais transparente e previsível. Progressividade implícita e explícita: Maior carga sobre bens e serviços supérfluos, aliada a alíquotas mais elevadas sobre rendas e patrimônios elevados, promovendo justiça distributiva. Redução de distorções econômicas: Combate à cumulatividade e incentivo à eficiência produtiva, reduzindo a verticalização artificial da produção e a fragmentação de empresas para fins fiscais (Receita Federal, 2025).

Embora a reforma avance em diversos aspectos estruturais, seu êxito na efetivação da capacidade contributiva dependerá da implementação adequada de mecanismos que permitam progressividade real, evitando que a carga continue concentrada sobre contribuintes de baixa renda. A medida também demanda fiscalização eficaz e transparência administrativa para impedir evasão fiscal e práticas de planejamento tributário que corroem a justiça fiscal.

Um dos instrumentos mais discutidos para aumentar a progressividade do sistema tributário brasileiro é a implementação de impostos sobre grandes fortunas e heranças, inspirados em modelos internacionais que promovem redistribuição de renda e justiça fiscal (Legale, 2025). Esses tributos poderiam: taxar patrimônios de

alto valor de forma proporcional à riqueza do contribuinte, garantindo que aqueles com maior capacidade econômica contribuam mais significativamente para o financiamento do Estado. Incidir sobre heranças e doações de grande valor, prevenindo a concentração de riqueza intergeracional e ampliando o acesso a políticas públicas sociais. Gerar receita adicional sem aumentar a carga sobre o consumo, reforçando a equidade e alinhando-se aos princípios constitucionais de proporcionalidade e justiça fiscal.

Entretanto, a adoção desses tributos enfrenta desafios políticos e administrativos, incluindo resistência de grupos econômicos, necessidade de cadastro eficiente de patrimônios e risco de evasão fiscal. Para superar essas barreiras, a implementação deve ser acompanhada de legislação clara, sistemas de fiscalização robustos e cooperação internacional em casos de ativos no exterior (Receita Federal, 2025; Legale, 2025).

Em síntese, a reforma tributária brasileira representa uma oportunidade histórica para aproximar a estrutura fiscal do país aos princípios da capacidade contributiva, promovendo maior progressividade, justiça social e eficiência econômica. A consolidação de um sistema mais justo depende da conjugação de medidas estruturais, como o IVA dual, a progressividade sobre renda e patrimônio e a criação de tributos sobre grandes fortunas e heranças.

A efetividade dessas mudanças requer diálogo entre Legislativo, Executivo e Judiciário, fiscalização eficiente e conscientização da sociedade sobre a importância de um sistema tributário equitativo. A modernização fiscal, alinhada à capacidade contributiva, pode transformar a arrecadação em instrumento de desenvolvimento social, redução da desigualdade e promoção da solidariedade econômica, princípios centrais do Estado Democrático de Direito.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é organizada por sua natureza, básica. Quanto à abordagem do problema, é qualitativa e em relação ao objetivo é exploratória utilizando como procedimento a pesquisa bibliográfica e documental, com análise doutrinária, jurisprudencial e de dados oficiais da Receita Federal.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A pesquisa demonstrou que, embora o princípio da capacidade contributiva esteja expressamente previsto na Constituição Federal e amplamente reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sua aplicação prática ainda se mostra limitada. O estudo indicou que os impostos diretos, como o Imposto de Renda e o IPTU, permitem aproximação à progressividade e, portanto, à justiça fiscal. Contudo, esses tributos sofrem distorções em virtude da complexidade normativa, da existência de isenções e deduções que beneficiam determinados grupos e da dificuldade de fiscalização, o que compromete a efetividade do princípio.

Por outro lado, verificou-se que a predominância de impostos indiretos, como ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, confere ao sistema tributário brasileiro um caráter marcadamente regressivo. Como esses tributos incidem sobre o consumo, acabam onerando de forma desproporcional as camadas de baixa renda, que destinam a maior

parte de seus rendimentos à aquisição de bens essenciais. Essa configuração contraria a lógica do princípio da capacidade contributiva e amplia a desigualdade social.

A análise também apontou avanços na interpretação constitucional, especialmente na atuação do STF, que tem reforçado a importância da progressividade e da vedação ao confisco. Entretanto, esses avanços jurisprudenciais ainda não foram suficientes para corrigir o viés estrutural regressivo do sistema. Nesse contexto, a reforma tributária em curso, com a adoção do IVA dual, surge como oportunidade relevante de simplificação e redução de distorções, mas sua efetividade dependerá da implementação de mecanismos de progressividade sobre renda e patrimônio.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo demonstrou que o princípio da capacidade contributiva, embora consagrado na Constituição Federal e amplamente reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ainda enfrenta obstáculos significativos para sua efetiva concretização no sistema tributário brasileiro. A análise revelou que os impostos diretos se aproximam mais do ideal de justiça fiscal ao permitir progressividade e personalização, mas sofrem limitações decorrentes de isenções, deduções e fragilidades na fiscalização. Em contrapartida, a predominância dos impostos indiretos confere caráter regressivo ao sistema, sobrecarregando de forma desproporcional as camadas de menor renda e acentuando desigualdades sociais.

A jurisprudência do STF tem avançado para reforçar a progressividade, a seletividade e a vedação ao confisco como instrumentos de efetivação do princípio. Contudo, essas decisões, embora relevantes, não são suficientes para superar a estrutura regressiva da tributação nacional, que depende de mudanças legislativas e administrativas mais profundas.

Nesse contexto, a Reforma Tributária em curso representa um passo importante ao propor a simplificação da tributação sobre consumo por meio do IVA dual, buscando maior neutralidade e redução de distorções. Ainda assim, sua eficácia estará condicionada à adoção de mecanismos que fortaleçam a progressividade sobre renda e patrimônio e reduzam a excessiva carga sobre bens e serviços essenciais.

Conclui-se, portanto, que a efetividade da capacidade contributiva no Brasil exige a conjugação de três fatores centrais: (i) reformas estruturais que redistribuam o peso da carga tributária; (ii) fortalecimento da jurisprudência que assegure a proporcionalidade e a proteção dos contribuintes; e (iii) aprimoramento da administração tributária. Somente a integração dessas medidas permitirá que o sistema tributário cumpra sua função de financiar o Estado sem reproduzir desigualdades, promovendo, de fato, justiça fiscal e solidariedade social, em consonância com os objetivos constitucionais do Estado Democrático de Direito.

6 AGRADECIMENTOS

Os autores expressam seu agradecimento ao Centro Universitário da Fundação Educacional de Brusque - UNIFEDE, pelo respaldo acadêmico e pelo

estímulo constante à produção científica, que foram determinantes para o desenvolvimento e a conclusão deste estudo.

REFERÊNCIAS

APPY, John. **Economic Effects of Taxation on Consumption and Investment**.

New York: Routledge, 2008. Disponível em:

<https://www.unsw.edu.au/content/dam/pdfs/business/acct-audit-tax/research-reports/ejournal-of-tax-research/2024-12-ejournal-tax-research-v22-n3/2024-12-eJTR-the-functions-of-taxation-v22-n3.pdf>. Acesso em: 7 set. 2025.

BRASIL. Receita Federal. **Arrecadação Federal – Relatório de maio de 2025**.

Brasília: RFB, 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>. Acesso em: 7 set. 2025.

BRASIL. Receita Federal. **Reforma do consumo: entenda o programa e as propostas**.

Brasília: RFB, 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/reforma-consumo/entenda>. Acesso em: 6 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 562.045/RS** (Tema 21 da repercussão geral). Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 6 ago.

2008. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 566.303/SP**. Rel.

Min. Ellen Gracie. Julgamento em 13 de maio de 2011. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 582.461/SP**. Rel.

Min. Gilmar Mendes. Voto do Min. Celso de Mello. Julgamento em 18 de maio de 2011. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 593.849/MG**. Rel.

Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 24 jun. 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 668**. A progressividade do IPTU não ofende o princípio da capacidade contributiva. Brasília, DF, 24 set. 2004. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 set. 2025.

CAMPOS, André. **Princípios Constitucionais do Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

CAMPOS, Diogo Ferraz. **Capacidade Contributiva e Justiça Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Editora Fórum, 2018.

CAMPOS, José Eduardo Soares de. **Direito Tributário: Teoria da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Atlas, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CONTI, Antônio. **História do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários: Capacidade Contributiva, Igualdade e Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, José Roberto Vieira. **Direito Tributário Brasileiro: princípios e normas**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1991.

FLEISCHACKER, Samuel. **Teoria do Sacrifício e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

HUGO DE BRITO MACHADO. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

LEGALE. **Reforma tributária no Brasil: desafios e perspectivas**. Disponível em: <https://legale.com.br/blog/reforma-tributaria-no-brasil-desafios-e-perspectivas/>. Acesso em: 21 set. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2001.

NETTO, Rubem Ferreira. **O Princípio da Capacidade Contributiva como Ideia de Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro. EMERJ, 2012. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://emerj.tjrj.jus.br/files/pages/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2011/trabalhos_22011/RubemFerreiraNetto.pdf. Acesso em: 14 set. 2025.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Revenue Statistics in Latin America 2024**. Paris: OECD, 2024. Disponível em: <https://www.oecd.org/>. Acesso em: 21 set. 2025.

PAZ, Carlos. **Tributação e Crescimento Econômico: Análises Contemporâneas**. Brasília: Ipea, 2008.

PESSÔA, L. C. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV**, v. 5, n. 1, p. 95–106, jan. 2009. Disponível em: <https://direitogv.fgv.br/>. Acesso em: 21 set. 2025.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Arrecadação Federal** – Relatório de maio de 2025. Brasília: RFB, 2025.

SAMPAIO, Bruno Nou. **O princípio da capacidade contributiva e a jurisprudência do STF**. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/22465>. Acesso em: 22 set. 2025.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. **Sistema Tributário e Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

XAVIER, João. **Capacidade Contributiva e Tributação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1974.