

A Capacidade Contributiva E A Busca Pela Justiça Fiscal: Reflexões Históricas E Desafios Das Reformas Tributárias No Brasil

*The Ability To Contribute And The Pursuit Of Tax Justice:
Historical Reflections And Challenges Of Tax Reforms In Brazil*

*La Capacidad Contributiva Y La Búsqueda De Justicia Fiscal:
Reflexiones Históricas Y Desafios De Las Reformas Tributarias En
Brasil*

Cristiane Araújo de Faria¹

Instituto Brasileiro de Ensino Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), Brasília/DF. Brasil.

Roberto Araújo de Faria²

Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), Brasília/DF. Brasil.

RESUMO: O presente estudo tem por escopo a análise do princípio da capacidade contributiva no seio do direito tributário, com especial ênfase em sua evolução histórica, fundamentação constitucional e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico pátrio. Este princípio, que visa adequar a tributação às condições econômicas dos contribuintes, alicerçando-se na isonomia tributária, assume papel preponderante na consecução da justiça fiscal, desde suas origens na Antiguidade até sua consagração nas constituições modernas. No Brasil, foi explicitado pela Constituição Federal de 1988, no artigo 145, §1º, como baluarte de um sistema tributário orientado à mitigação das desigualdades sociais. A análise empreendida revela que a implementação do princípio ao longo do tempo tem sido permeada por avanços e desafios, especialmente diante das reformas tributárias, com destaque para as recentes alterações introduzidas pela Emenda Constitucional 132/2023 e pela Lei Complementar 214/2025. Inicialmente, procede-se a uma retrospectiva histórica do conceito de capacidade contributiva, para, em seguida, abordar sua aplicação no contexto brasileiro, destacando os principais conceitos que interagem com sua interpretação, particularmente sua correlação com os direitos fundamentais e o princípio da igualdade. A metodologia empregada é de caráter descritivo-interpretativo, alicerçada em fontes doutrinárias, legislações nacionais e internacionais, com o objetivo de avaliar o papel do princípio da capacidade contributiva na efetivação de uma justiça fiscal robusta e substancialmente equânime.

PALAVRAS-CHAVE: Capacidade contributiva, Igualdade, Reformas Tributarias.

ABSTRACT: The present study has as scope the analysis of the principle of contributory capacity within tax law, with special emphasis on its historical evolution, constitutional rationale and its applicability in the national legal system. This principle, which aims to adapt taxation to the economic conditions of taxpayers, based on tax isonomy, assumes a preponderant role in achieving fiscal justice, from its origins in antiquity until its consecration in modern constitutions. In Brazil, it was explained by the Federal Constitution of 1988, in article 145, §1, as a bulwark of a tax system oriented to the mitigation of social inequalities. The analysis undertaken reveals that the implementation of the principle over time has been permeated by advances and challenges, especially in the face of tax reforms, highlighting the recent amendments

¹ Orcid: <https://orcid.org/0009-0002-7732-2430>.

² Orcid: <https://orcid.org/0009-0006-7881-8752>.

introduced by Constitutional Amendment 132/2023 and Complementary Law 214/2025. Initially, we proceed to a historical retrospective of the concept of contributory capacity, to then address its application in the Brazilian context, highlighting the main concepts that interact with its interpretation, particularly its correlation with fundamental rights and the principle of equality. The methodology used is descriptive interpretative, based on doctrinal sources, national and international legislation, in order to evaluate the role of the principle of contributory capacity in the implementation of a robust and substantially equitable tax justice.

KEYWORDS: Contributive capacity, Equality, Tax Reforms.

RESUMEN: El presente estudio tiene por objeto analizar el principio de la capacidad contributiva en el seno del derecho tributario, con especial énfasis en su evolución histórica, fundamentación constitucional y su aplicabilidad en el ordenamiento jurídico nacional. Este principio, que tiene como objetivo adecuar la tributación a las condiciones económicas de los contribuyentes, basándose en la isonomía tributaria, asume un papel preponderante en la consecución de la justicia fiscal, desde sus orígenes en la antigüedad hasta su consagración en las constituciones modernas. En Brasil, fue explicitado por la Constitución Federal de 1988, en el artículo 145, §1, como baluarte de un sistema tributario orientado a la mitigación de las desigualdades sociales. El análisis realizado revela que la implementación del principio a lo largo del tiempo ha estado permeada por avances y desafíos, especialmente ante las reformas tributarias, Destacando las recientes modificaciones introducidas por la Enmienda Constitucional 132/2023 y la Ley Complementaria 214/2025. Inicialmente, se procede a una retrospectiva histórica del concepto de capacidad contributiva, para luego abordar su aplicación en el contexto brasileño, destacando los principales conceptos que interactúan con su interpretación, particularmente su correlación con los derechos fundamentales y el principio de igualdad. La metodología empleada es de carácter descriptivo interpretativo, basada en fuentes doctrinales, legislaciones nacionales e internacionales, con el objetivo de evaluar el papel del principio de la capacidad contributiva en la efectividad de una justicia fiscal robusta y sustancialmente equitativa.

PALAVRAS CLAVE: Capacidad contributiva, Igualdad, Reformas Tributarias

1. Introdução

A compreensão do princípio da capacidade contributiva, que fundamenta a distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte, é essencial para a construção de um sistema tributário justo e equilibrado. Esse princípio, que remonta à Antiguidade, foi moldado e adaptado ao longo da história, sempre com o objetivo de garantir uma tributação que respeite as condições econômicas individuais e promova a equidade social. A evolução do conceito de capacidade contributiva reflete não apenas mudanças nas estruturas econômicas e políticas, mas também um avanço na compreensão da justiça fiscal e na aplicação dos direitos fundamentais.

No Brasil, as reformas tributárias têm ocupado um lugar central nos debates

jurídicos e políticos, sendo impulsionadas por demandas sociais crescentes, desigualdades econômicas persistentes e a busca por um sistema tributário mais justo e eficiente. Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva emerge como um dos fundamentos essenciais para a formulação e aplicação das normas tributárias no ordenamento jurídico brasileiro.

Previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o princípio da capacidade contributiva foi elevado à categoria de direito fundamental, integrando o rol das garantias constitucionais. Trata-se de uma diretriz que transcende a função arrecadatória, constituindo-se como um instrumento para a realização da igualdade material e da justiça fiscal. Em um país marcado por desigualdades históricas, como o Brasil, sua aplicação efetiva torna-se fundamental para alinhar o sistema tributário aos objetivos constitucionais de redução das desigualdades.

Contudo, a implementação desse princípio no Brasil tem sido marcada por um histórico de avanços e retrocessos, especialmente diante das diversas reformas tributárias que visam modernizar o sistema fiscal. Essas reformas, ao buscarem maior eficiência arrecadatória e a redução das desigualdades, frequentemente esbarram nas tensões entre os interesses arrecadatórios e a necessidade de assegurar que a tributação não se torne um fardo excessivo para os mais vulneráveis. Mesmo após três décadas de vigência da CF/88, o sistema tributário brasileiro continua sendo caracterizado por elevada regressividade dos tributos indiretos e uma progressividade mitigada da progressividade dos tributos diretos.

Este artigo tem como objetivo analisar o princípio da capacidade contributiva no contexto das reformas tributárias, destacando sua evolução histórica, fundamentação constitucional e aplicação prática no Brasil. Ademais, aborda as oportunidades e os desafios enfrentados pela reforma em andamento para consolidar esse princípio como base de um sistema tributário mais justo, eficiente e alinhado aos objetivos constitucionais de justiça social e desenvolvimento sustentável.

2. Breve Histórico Sobre A Capacidade Contributiva

2.1 Capacidade Contributiva Até A Primeira Metade Do Século XX

O princípio da capacidade contributiva tem origem na Antiguidade, onde já se percebia a correlação entre a riqueza disponível e a capacidade de contribuir para os cofres públicos. Gregório (2020), com base nos estudos de Valentin Jones, relata que na Civilização Egípcia, sob o reinado de Thutmosis III (1483 a.C.), foi adotada uma política de tributação proporcional à riqueza para administrar os 110 Estados do território Sírio. Esse modelo representava uma abordagem inicial de respeito à capacidade econômica dos indivíduos.

Na Grécia Antiga, o legislador Sólon, em Atenas, estabeleceu impostos diretos divididos em quatro categorias com base na fortuna dos cidadãos, delineando uma aplicação rudimentar do princípio da capacidade contributiva. José Maurício Conti (1997, p. 37) aponta que esses primeiros esforços visavam ajustar o peso tributário às condições econômicas dos indivíduos, buscando maior justiça fiscal.

Durante a Idade Média, pensadores como São Tomás de Aquino e Jean Bodin incorporaram a capacidade contributiva em suas reflexões sobre tributação justa. Aquino, em especial, destacou que os tributos deveriam ser proporcionais às condições econômicas dos contribuintes, pautados nos conceitos de *secundum facultatem* e *secundum proportionis*. Essa visão estava alinhada à ideia de que a justiça fiscal deve tratar desigualmente os desiguais.

Com a transição do patrimonialismo para o capitalismo, o princípio da capacidade contributiva consolidou-se como um postulado central para a tributação. Segundo Richard Musgrave (1976, p. 123-124), a obra *Princípios de Economia Política* (1849), de John Stuart Mill, trouxe uma ruptura importante ao criticar a teoria do benefício, que fundamentava a tributação na proteção estatal e nos serviços prestados. Para Mill, essa abordagem resultava em regressividade, penalizando os mais pobres, e contrariava a justiça fiscal.

Mill propôs o princípio da "igualdade de sacrifício", segundo o qual a carga tributária deveria ser distribuída de forma que todos os contribuintes enfrentassem o mesmo incômodo ao arcar com seus tributos:

A igualdade na tributação, como máxima de política, significa a igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente pagando a dela” (Mill, 1849, p. 320).

Além disso, Mill defendeu que para se ter um igual sacrifício marginal, deverá haver a tributação progressiva das heranças e da renda de capital, e também a tributação proporcional da renda do trabalho. O argumento moral invocado por Mill para justificar a tributação progressiva da herança e da renda de capital tem como base a valorização do esforço e do aperfeiçoamento individual. Para Mill a renda que advém do trabalho, do esforço e sacrifícios pessoais é considerada legítima, mas não a renda que foge à iniciativa individual e se deve à sorte de nascer de uma família afortunada. Importante ressaltar que na época de Mill a renda de capital era a renda da valorização especulativa da propriedade da terra ou a renda proveniente de aluguel da mesma. Mill considerava que uma tributação progressiva sobre a riqueza seria uma forma de estimular o desenvolvimento do capitalismo na direção de superar a sociedade estamental herdeira inglesa e de substituí-la por um arranjo social e econômico mais dinâmico, inovador e igualitário.

Por sua vez Ricardo Lodi Ribeiro Mill (2010, p. 1) afirma que o princípio tem sua gênese na ideia de justiça cumulativa e derivou do princípio custo-benefício, desenvolvido por Adam Smith.

Faz-se necessário para a compreensão das ideias expostas de Adam Smith, a colocação de que o momento histórico no qual se contextualiza sua teoria é o período em que a indústria inglesa está a crescer de forma exponencial, principalmente voltada ao mercado externo, sendo que essa revolução industrial mudou de forma fundamental a história. (Hunt, 1984, P. 60-61)

Nesse contexto, Adam Smith ao descrever a teoria da tributação ótima destacou, ao lado dos cânones da Certeza, Conveniência, Eficiência e Neutralidade, o cânone da Igualdade como pilar de uma tributação justa e eficiente. O imposto ideal, na visão de Smith, é aquele que seja justo, que não intervenha no funcionamento da sociedade, que não implique em problemas aos agentes econômicos e produza uma receita suficiente para o Estado. A importância dos princípios de tributação está no seu otimismo em acreditar que a sociedade pode conviver harmonicamente e em acreditar que os impostos não devem ferir esta harmonia social. Para Smith o livre mercado com as leis de oferta e procura irá produzir uma sociedade justa, devendo o governo ser mínimo, restringindo se apenas às funções essenciais como segurança e administração da justiça. Quanto a igualdade, Smith afirmava que:

Os cidadãos de cada estado devem contribuir para o sustento do governo, tanto quanto possível, em proporção às suas respectivas habilidades; ou seja, em proporção à renda que cada um respectivamente goza sob a proteção do estado. (Smith, 1853, p. 371)

Dos respectivos trechos da obra do filósofo em comento, percebe-se que o mesmo trata da igualdade sob duas óticas distintas: Habilidade para Pagar e Princípio do Benefício. Em relação àquela, traduzida no primeiro trecho citado da sua obra, a contribuição aos cofres públicos deve corresponder à habilidade para pagar do contribuinte. Por outro lado, o Princípio do Benefício, explicitado no segundo trecho da citação de Smith, supracitada, traduz-se no fato de que o contribuinte deve contribuir aos cofres públicos proporcionalmente aos benefícios que recebe, em troca, do Estado. Tal teoria justifica o fato de aqueles que se beneficiam mais dos serviços oferecidos pelo Estado deverem sofrer uma carga tributária mais rigorosa. Contudo, embora reconhecesse o princípio do benefício, Smith argumentava que a capacidade contributiva era mais adequada para evitar regressividade e promover equilíbrio social.

Outra referência ao princípio da Capacidade Contributiva vem inserida na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) que em seu art. 13 estabelece:

Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração, é indispensável uma contribuição

comum; esta deve ser repartida por igual entre todos os cidadãos, tendo em conta as suas possibilidades” (Declaração Dos Direitos Do Homem, 1789).

Entretanto, a capacidade contributiva somente foi inserida nos textos constitucionais e, portanto, assumiu seu caráter normativo com a Constituição Francesa de 1791. O exemplo francês foi seguido por várias constituições posteriores de caráter liberal, como a da República Romana de 1798,^{3a} da Espanha de 1812,^{4a} do Piemonte de 1820,^{5as} de Portugal de 1822^{6e} e de 1938⁷.

Também merece destaque a Constituição Mexicana de 1917, que no artigo 31, inciso IV, estabeleceu que os cidadãos deveriam contribuir proporcionalmente aos gastos públicos, e a alemã de Weimar de 1919, que consagrou a progressividade tributária como instrumento de justiça fiscal (Zilveti, 2004, p. 154).

Na Alemanha, no final do século XIX, surgiu o conceito de "mínimo vital", reconhecendo que a tributação não deveria comprometer os recursos básicos necessários para a subsistência dos contribuintes. Dino Jarach (2000) destaca que a progressividade passou a ser recomendada como forma de aplicar a justiça tributária, embora sua prática estivesse inicialmente limitada pelas ideias de repartição equitativa do ônus fiscal.

Na Constituição de Bonn, entrada em vigor em 24 de maio de 1949, apesar de faltar uma norma correspondente ao artigo 134 da Constituição de Weimar, a mesma pode ser extraída de outras disposições, como por exemplo o princípio da igualdade, este sim previsto no seu artigo 3º, §1º. (Moschetti, 1980, p. 55). Importante ressaltar que o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, em várias decisões, ao tratar do imposto

³ Art. 16. Tutte le contribuzioni sono stabilite per la utilità generale: esse devono essere ripartite tra i contribuenti in proporzione delle loro facultà.

⁴ Art. 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los espanholes com proporación a sus facultades, sin execpción ni privilegio alguno.

⁵ Art. 145, § 14. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado, em proporção de seus haveres.

⁶ Art. 228. As cortes repartirão a contribuição directa pelos distritos das Juntas de administração, conforme os rendimentos de cada um. O Administrador em Junta repartirá pelos concelhos de seus distritos a quota que lhe houver tocado; e a câmara repartirá o que coube ao concelho por todos os moradores na proporção dos rendimentos que eles e as pessoas, que residirem fora, ali tiverem.

⁷ Art. 24 . Ninguém é isento de contribuir, em proporção de seus haveres, para as despesas do Estado.

de renda, praticamente positivou o princípio como norma constitucional, ao entender que, para a efetivação da igualdade na tributação, esse tributo deveria ser graduado segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo. Ainda no Século XIX, na Alemanha, reconheceu-se que antes da incidência da tributação sobre a renda seria necessário garantir-se a todos os contribuintes um nível de ganhos que lhe permitisse se alimentar, vestir e cuidar da saúde. Nascia, assim, o embrião do conceito do mínimo vital.

Portanto, até a primeira metade do século XX, o princípio da capacidade contributiva evoluiu de uma ideia ética para um critério jurídico fundamental, norteando a justiça fiscal em sistemas tributários modernos. Sua incorporação em textos constitucionais e decisões judiciais reflete sua relevância como instrumento de justiça social e equilíbrio econômico.

2.2 Capacidade Contributiva Após A Segunda Metade Do Século XX: Princípio Do Benefício X Princípio Do Sacrifício Comum

Nas jurisdições instituídas a partir da segunda metade do século XIX, o princípio da capacidade contributiva, que possui uma lógica distinta do princípio do benefício, consolidou-se como uma ferramenta essencial para a promoção da igualdade social e econômica. Diferente da abordagem contratualista do princípio do benefício, que propõe a tributação proporcional aos serviços usufruídos pelos cidadãos, a capacidade contributiva fundamenta-se na justiça fiscal, exigindo que os tributos incidam conforme a aptidão econômica de cada contribuinte.

A respeito da matéria, é pertinente ressaltar que o princípio do benefício se baseia na lógica das relações comerciais, argumentando que os tributos pagos por um indivíduo devem ser proporcionais aos benefícios que ele obtém dos bens e serviços públicos. Essa teoria encontra apoio no ideário liberal e na teoria da utilidade, muito utilizada na economia para explicar as escolhas racionais dos consumidores. Segundo essa lógica, a tributação funciona como uma troca voluntária, na qual o contribuinte

paga "o preço justo" pelos serviços estatais que consome.

Contudo, a aplicação prática do princípio do benefício enfrenta desafios significativos. Como ressalta José Casalta Nabais, é praticamente inviável quantificar com precisão os benefícios recebidos por cada indivíduo ou estabelecer o custo exato dos serviços públicos, especialmente aqueles de natureza coletiva, como segurança e infraestrutura. Ele argumenta:

De um lado, há benefícios do estado que não podem ser contrabalançados com impostos, como acontece com o benefício na redistribuição dos rendimentos, que em maior ou menor medida se aceita que o estado leve a cabo, nomeadamente para erradicar a pobreza. De outro lado, não é possível conhecer, nem ao menos de maneira aproximada, o benefício que cada indivíduo recebe dos bens públicos e, portanto o preço (ou o imposto que lhe há-de ser cobrado) pela unidade de cada um desses bens, uma vez que dirigindo-se tais bens à satisfação de necessidades coletivas, estas são satisfeitas de modo passivo e, por isso, independentemente de qualquer procura. (Nabais, 2009, p.450)

Além disso, essa abordagem seria incompatível com a promoção da igualdade social, uma vez que vincular a tributação exclusivamente aos benefícios obtidos poderia penalizar os mais pobres, que dependem de serviços públicos financiados por tributos mais amplos.

Por outro lado, o princípio do sacrifício comum distancia-se da lógica mercadológica e propõe que os tributos sejam exigidos com base na capacidade econômica dos contribuintes. Nesse contexto, o foco não está no benefício direto recebido, mas na aptidão de cada indivíduo para contribuir com as despesas públicas. José Casalta Nabais define o princípio do sacrifício comum como:

Uma grandeza subjetiva que situa a igualdade fiscal na igualdade dos sacrifícios, expresso na renúncia à satisfação das necessidades privadas que vai implicada no pagamento dos impostos. (Nabais, 2009, p. 452)

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva busca equilibrar o ônus tributário, assegurando que todos os contribuintes enfrentem um sacrifício equivalente,

proporcional à sua capacidade econômica.

Apesar de sua relevância para a justiça fiscal, o princípio do sacrifício comum também enfrenta críticas. Entre suas limitações, destacam-se (Nabais, 2009, p. 452):

- a) A dificuldade de mensurar a utilidade individual e a perda decorrente da tributação;
- b) As variações subjetivas na percepção de sacrifício entre os contribuintes;
- c) A impossibilidade de determinar com exatidão as curvas de utilidade marginal dos rendimentos;
- d) A complexidade em assegurar que rendimentos mais elevados gerem utilidade proporcionalmente maior;
- e) A ausência de métricas objetivas para comparar o impacto fiscal em diferentes grupos.

Essas críticas, entretanto, não impedem que o princípio da capacidade contributiva continue a ser amplamente aceito, especialmente no contexto do constitucionalismo moderno. Após a Segunda Guerra Mundial, ele se consolidou como fundamento nas jurisdições constitucionais, reforçando a progressividade tributária como instrumento de justiça social. A dificuldade de se mensurar os benefícios individuais recebidos pelos contribuintes, somada à crescente demanda por um Estado Social no pós-Segunda Guerra Mundial, reforçou a ideia de que a tributação deveria se basear na capacidade econômica, e não na contraprestação de serviços públicos.

Nesse contexto, a capacidade contributiva passou a ser compreendida não apenas como um critério arrecadatório, mas como um instrumento extrafiscal para reduzir desigualdades e promover justiça social. As Constituições promulgadas no pós-guerra refletem essa mudança paradigmática. A Constituição Italiana de 1947, em seu artigo 53, determina:

Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de

progressividade.⁸

Nesse mesmo diapasão, ao tratar da cobrança dos impostos, assim preleciona a Constituição da República Portuguesa de 02 de abril de 1976, em seu art. 104:

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa à diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar; 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real; 3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos; 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os produtos de luxo. (Nobre Junior, 2001, p.21)⁶ No texto original: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

Já a Constituição espanhola de 28 de dezembro de 1978, assim dispõe em seu art. 31º.1:

Todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com sua capacidade económica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que em caso algum terá alcance confiscatório.

Também prescrevendo o princípio da capacidade contributiva em seu texto, temos a Constituição da Suíça, que assim dispõe em seu art. 127, 2.º:

To the extent that the nature of the tax allows it, the principles of universality of the tax treatment and of taxation according to economic capacity shall be followed.

⁸ No texto original: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

A Constituição do Chile de 24 de outubro de 1980, por sua vez, em seu art. 19, inciso 20, assim dispõe:

A igual repartição dos tributos em proporção à renda ou na progressão ou forma que fixe a lei, e a igual repartição dos demais encargos públicos. Em nenhum caso a lei poderá estabelecer tributos manifestamente desproporcionais ou injustos.

Ainda no século XX muitas outras constituições consagraram expressamente o princípio da capacidade contributiva em seus textos. Dessa forma, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva ultrapassa as mais diversas fronteiras, tendo, quase sempre, lugar de destaque nas constituições modernas, podendo ser visto como a medida de comparação hábil a efetivar a igualdade na tributação.

Um marco importante no desenvolvimento do conceito foi a contribuição da Escola de Pavia, liderada por Benvenuto Griziotti a partir de 1929. Griziotti introduziu a capacidade contributiva como um tema central da ciência jurídica, destacando-a como o fundamento da distribuição das despesas públicas. Ele rejeitava a ideia de que o tributo fosse uma contraprestação direta entre Estado e contribuinte, argumentando que a capacidade econômica dos indivíduos é que deveria determinar sua obrigação tributária. Segundo Griziotti, a tributação estava vinculada ao bem comum, sendo a capacidade contributiva um reflexo da potencialidade econômica dos indivíduos para contribuir com as despesas coletivas. Tratava-se de uma Teoria Causalidade que subordinava o tributo ao bem comum. Reconhecer uma contraprestação do Estado à sociedade, e não a cada contribuinte, como causa final do imposto. Griziotti afastou da construção da causa do imposto o elemento subjetivo da Capacidade Contributiva, ou seja, são os elementos objetivos, as vantagens gerais da pertença a uma comunidade política, econômica, social e as vantagens particulares decorrentes da atividade do Estado, que constituem a causa da obrigação tributária.

Apesar de sua relevância, a teoria de Griziotti foi alvo de críticas de autores como Dino Jarach, que argumentava que a capacidade contributiva deveria ser mais do que um conceito pré-jurídico e passar a determinar diretamente a forma e a extensão da

tributação. A capacidade de as pessoas contribuírem é que determinaria o montante das despesas públicas e não o contrário. No Brasil, essa visão foi parcialmente adotada por Aliomar Baleeiro, que via a capacidade contributiva como um elemento causal do tributo, e por Amílcar Falcão, que destacou a importância de se considerar a realidade econômica do fato gerador. Nas palavras de Falcão:

Quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua consistência econômica e o toma como índice da capacidade contributiva. A referência é feita, sempre, à relação econômica. (Falcão, 1997, p. 79)

Além disso, Carlos Palao Taboada identifica três fases na evolução do conceito: inicialmente como um princípio ético de justiça tributária, depois como um critério para assegurar a igualdade formal, e, finalmente, como um princípio jurídico autônomo dotado de eficácia normativa. Essa evolução demonstra como o princípio da capacidade contributiva foi gradualmente incorporado às Constituições modernas, tornando-se um pilar dos sistemas tributários contemporâneos (Taboada, 1980, p. 126-127).

Portanto, o fortalecimento do princípio da capacidade contributiva no pós-guerra reflete um movimento global em direção à justiça fiscal e social. As contribuições teóricas da Escola de Pavia e a positivação do princípio nos textos constitucionais demonstram que a tributação progressiva transcende sua função arrecadatória, configurando-se como um instrumento essencial para a promoção de uma sociedade mais justa e equilibrada.

3. Evolução Histórica Do Princípio Da Capacidade Contributiva No Brasil

3.1 Capacidade Contributiva No Período Pré Constituição De 1988

O princípio da capacidade contributiva desempenhou um papel significativo na história tributária brasileira, sendo frequentemente moldado pelas reformas tributárias que buscaram alinhar o sistema fiscal às necessidades econômicas e sociais de cada

época. Desde a Constituição do Império de 1824 até a promulgação da Constituição Federal de 1988, sua trajetória foi marcada por avanços e retrocessos, refletindo as tensões entre justiça fiscal e interesses arrecadatários.

A primeira manifestação do princípio da capacidade contributiva no Brasil ocorreu na Constituição do Império de 1824, que em seu artigo 179, inciso XV, determinava que "ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres". Este dispositivo introduziu a ideia de proporcionalidade tributária, vinculando a carga fiscal à riqueza dos cidadãos. No entanto, em um contexto agrário e altamente desigual, o alcance dessa disposição foi limitado, sem concretizar uma política tributária equitativa.

A primeira República, com a Constituição de 1891, ignorou o princípio da capacidade contributiva, refletindo a predominância de políticas liberais que priorizavam a autonomia dos estados e uma tributação limitada às necessidades fiscais mínimas. Foi apenas na Constituição de 1934 que o tema voltou a ser tratado, ainda que de forma indireta. Sob a influência de reformas tributárias pontuais, a Constituição incluiu dispositivos como a progressividade no imposto sobre heranças (art. 128), a limitação de aumentos tributários a 20% (art. 185) e a proibição de multas excessivas (art. 184, parágrafo único). Esses avanços refletiam um movimento inicial em direção a um sistema tributário mais equitativo, embora o princípio da capacidade contributiva não fosse expressamente mencionado.

A Constituição de 1946, promulgada após o fim do Estado Novo e em um contexto de redemocratização, trouxe uma inovação ao prever explicitamente o princípio da capacidade contributiva em seu artigo 202, que estabelecia: "Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte." Essa reforma tributária buscava alinhar o sistema fiscal a objetivos sociais. Entretanto, concernente a constituição acima mencionada, Regina Helena Costa (2003, p.21) afirma que a inserção do aludido dispositivo não foi aplaudido pela doutrina à época. Alguns consideravam como sendo uma subordinação dos

interesses fazendários aos interesses de justiça social, outros afirmavam que era um idiotismo, havendo ainda aqueles que afirmavam que entendiam não ser o princípio autoexecutável, tornando o dispositivo inócuo. Para piorar, numa demonstração de insensatez, este princípio foi revogado pelo art. 25 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, cuja errônea diretriz interpretativa subsistiu, e conseguiu alcançar ainda a vindoura Constituição de 1967.

Durante o regime militar, a Constituição de 1967 consolidou as mudanças promovidas pela EC nº 18/65, mas não incluiu o princípio da capacidade contributiva de forma expressa. Ainda assim, doutrinadores como Amílcar de Araújo Falcão, Aliomar Baleeiro e Paulo de Barros Carvalho defenderam que ele permanecia implícito, derivado do princípio da igualdade.

A emenda constitucional de 1969 reforçou essa interpretação ao prever, no §35 do artigo 150, que "a especificação dos direitos e garantias expressas nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota". Nessa linha de entendimento, Marco Aurélio Greco observa que, em que pese, o princípio da capacidade contributiva não estivesse expresso no texto da Constituição de 1967, alterada pela EC nº 1 de 1969, ele estava presente como princípio implícito na constituição em epígrafe.

As reformas tributárias que marcaram o período pré-Constituição de 1988 revelam a tensão constante entre a necessidade de arrecadação eficiente e a busca por justiça fiscal. Enquanto muitas dessas reformas centralizavam competências tributárias e priorizavam a arrecadação, o princípio da capacidade contributiva permaneceu como uma aspiração normativa. Foi apenas com a Constituição de 1988, em um momento de redemocratização e fortalecimento dos direitos sociais, que ele foi plenamente incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro como fundamento explícito do sistema tributário.

Essa evolução mostra como as reformas tributárias foram fundamentais para moldar o papel da capacidade contributiva no Brasil, ora ampliando, ora restringindo seu

alcance. A partir de 1988, o princípio consolidou-se como um critério normativo central, assegurando a progressividade e a justiça fiscal como elementos estruturantes das políticas tributárias. Assim, a capacidade contributiva deixou de ser um ideal abstrato para se tornar um pilar efetivo do sistema tributário brasileiro.

3.2 Capacidade Contributiva Na Constituição De 1988

A Constituição Federal de 1988 foi um marco na história tributária brasileira ao consolidar o princípio da capacidade contributiva como diretriz expressa do sistema tributário, inscrito no artigo 145, §1º que dispõe: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Trata-se de um avanço significativo, pois a inclusão do princípio não apenas reafirma o compromisso do Estado com a justiça fiscal, mas também conecta o princípio diretamente aos direitos fundamentais. Direitos que conforme os ensinamentos do Ministro Gilmar Mendes compõem a essência do Estado Democrático de Direito e estão protegidos contra as reformas constitucionais que visem eliminá-los, conforme o artigo 60, §4º, da CF/88. (Mendes, 2004, p. 1)

Importante frisar que a Constituição de 1988 reforça a natureza fundamental do princípio da capacidade contributiva ao integrá-lo ao sistema de garantias constitucionais. Como destaca Ingo Wolfgang Sarlet (1998, p.32), conforme disposição presente no parágrafo 2º do art. 5º da CF/88⁹, o sistema de direitos fundamentais brasileiro é reflexivo e aberto, acolhendo novos conteúdos e garantindo a conexão com outros princípios constitucionais. Ademais, como bem expõe, Micaela Dominguez Dutra

⁹ “Art. 5o Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

...

§ 2o Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

(2009, p.184), tendo em vista que os direitos fundamentais podem existir fora do catálogo, e decorrer de princípios e regras adotados pela própria constituição, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) enquadra-se no conceito de direito fundamental uma vez que decorre de princípios reconhecidos pela própria constituição como fundamentais, como a justiça (art. 3º, inciso I), a igualdade (arts. 3º, incisos III e IV, e 5º, caput), a dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III) e a proteção à propriedade com vedação ao confisco (arts. 5º, inciso XXII, e 150, inciso IV).

Desta forma, insta ainda observar que decorre da aludida classificação de que o princípio da capacidade contributiva é um direito fundamental, as seguintes conclusões:

a) o princípio da capacidade contributiva possui aplicação imediata (art. 5º, §1º CF/88), e

b) pode ser considerado uma cláusula pétrea (art. 60, §4º, inciso IV, CF/88).

Além disso, o princípio serve como limite ao poder de tributar, protegendo os contribuintes contra excessos do Estado que possam inviabilizar o exercício de direitos fundamentais. Insta salientar que o princípio da capacidade contributiva, juntamente com outros princípios como o da legalidade, igualdade e proporcionalidade, constitui dois limitadores à ação fiscal: o mínimo vital e o confisco.

Sobre o assunto Ricardo Lobo Torres (1999, p. 164) destaca que “a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade”, sendo o mínimo vital nas palavras de Maurício Dalri Timm do Valle (2016, p. 467) o “conjunto de bens materiais e imateriais que são indispensáveis para a manutenção da vida digna dos cidadãos” . Concernente ao confisco, o art. 150, IV da Constituição Federal, proíbe a utilização do tributo com efeito confiscatório. Aliomar Baleeiro (1997, p. 564), define como tributos confiscatórios, “os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral” e para Hugo de Brito Machado (2004, p. 74), o efeito confiscatório nos impostos reais ocorre quando a alíquota do imposto é

superior a renda que espera ser produzida por aquele patrimônio.

Soma-se o fato de que a Constituição Federal de 1988 reforça o compromisso com a igualdade tributária, prevista no artigo 150, inciso II, e vinculada diretamente ao princípio da capacidade contributiva. Essa igualdade, que permeia tanto a elaboração quanto a aplicação das normas tributárias, é um elemento estruturante do sistema fiscal brasileiro, especialmente no contexto das reformas tributárias atuais. Entretanto, concernente à igualdade insta salientar que a mesma possui duas vertentes, a formal e a material, ou seja, perante a lei e na lei. Maurício Dalri Timm do Valle (2016, p. 453) define igualdade formal como “aquela em que todos são tratados de forma igual, sem se atentar para as especificidades de cada um” e defende uma igualdade não apenas perante a lei, mas na lei. Entretanto, a igualdade formal, que trata todos de maneira idêntica, é insuficiente para garantir equidade em um sistema tributário, sendo necessário adotar a igualdade material, que considera as condições econômicas individuais.

Nesse contexto, nas reformas tributárias, o debate sobre equidade horizontal e vertical é central. A equidade horizontal garante que contribuintes em condições econômicas semelhantes sejam tratados de forma equivalente, enquanto a equidade vertical diferencia os desiguais, assegurando que aqueles com maior capacidade econômica contribuam mais. José Maurício Conti (1996, p.73) defende que:

(...) tributação em face da equidade horizontal é relativamente simples, na medida em que se utiliza a hipótese convencional da teoria do bem-estar, de que a utilidade marginal da renda é decrescente, podendo ser medida cardinalmente e é igual para todos os indivíduos. Assim, as pessoas com a mesma renda, ao pagarem os mesmos impostos, sofrem o mesmo sacrifício (ou abrem mão da mesma utilidade). É suficiente que se institua impostos proporcionais à capacidade econômica de cada contribuinte para que se tenha a equidade horizontal.

A equidade vertical, por sua vez, apresenta algumas dificuldades, pois está se propõe a estabelecer uma carga tributária de acordo com as diferentes capacidades contributivas, diferenciando os desiguais.

De acordo com Conti (1996, p. 74) a equidade vertical poderá se apresentar como proporcional, menos que proporcional e mais que proporcional:

a) Proporcional – Quando o tributo se eleva na mesma proporção do aumento da renda;

b) Menos que proporcional (regressiva) - Quanto menor a renda, maior a carga tributária;

c) Mais que proporcional (progressiva) – A carga tributária aumenta de acordo com o aumento da renda.

Entretanto, em que pese a complexidade da equidade vertical, ela é essencial para corrigir desigualdades estruturais por meio de tributos progressivos. A teoria da justiça como equidade, proposta por John Rawls (2000), também oferece um referencial importante para as reformas tributárias. Rawls defende que as normas devem ser elaboradas considerando o "véu da ignorância", um cenário em que os legisladores não sabem sua posição econômica ou social. Essa abordagem reforça a necessidade de um sistema tributário que promova o bem comum, em vez de atender a interesses específicos. No Brasil, a aplicação dessa teoria se conecta diretamente à adoção de mecanismos que assegurem a progressividade tributária e a redistribuição de renda. Ao analisarmos a igualdade vertical no Brasil constatamos que o sistema tributário brasileiro, de forma geral é regressivo, devido a elevada representatividade dos impostos indiretos, como o IPI, ICMS, ISS, PIS, COFINS sobre o total da carga tributária. Concernente ao imposto de renda, em que pese o artigo 153, §2º, I da CF/88 prever no Brasil o sistema de equidade mais que proporcional, na prática o que se constata é a prevalência da menos que proporcional.

Considerando o PIB como parâmetro, a tributação sobre a renda apresentou um aumento moderado, passando de 6,1% em 2013 para 6,9% em 2020, mas ainda permanece abaixo da média da OCDE, que foi de 10,6%. Em relação à folha de salários, a média da OCDE foi de 9,9%, enquanto a média brasileira ficou próxima dessa, com 8,6%. No que diz respeito à tributação sobre a propriedade, o Brasil arrecadou, em 2020,

1,5% do PIB, enquanto a média dos países da OCDE foi de 1,8%. Já no consumo, a média da OCDE em 2020 foi de 10,8%, e a do Brasil foi de 13,5%, sempre em relação ao PIB (Nunes, 2024, p. 486).

Conforme se pode observar, na prática, existe uma tributação sobre o patrimônio, renda e herança dotada de diminuta e achatada progressividade e uma regressiva tributação sobre o consumo. Esse fenômeno demonstra a necessidade de ajustes na aplicação do sistema tributário, de modo a garantir que a progressividade seja efetivamente cumprida, visando a uma distribuição mais justa da carga tributária, com foco na redução das disparidades sociais e econômicas.

Esse desequilíbrio é uma das questões centrais da reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional 132/2023, que, no intuito de simplificar o sistema e reduzir sua regressividade, substituiu diversos tributos sobre o consumo por um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O IBS, de competência compartilhada entre estados e municípios, incide sobre bens e serviços em geral, substituindo o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza). O CBS, de competência da União, substituirá o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). A implementação desse modelo será gradual, com um período de transição para que empresas e entes federativos se adaptem à nova sistemática. Durante essa transição, os tributos atuais serão reduzidos progressivamente enquanto o IBS e a CBS entram em vigor. No tocante à capacidade contributiva, a medida mais pertinente consiste na devolução do IBS e da CBS para a população de baixa renda, conforme preveem o inciso VIII do §5º do art. 156-A e o §18 do art. 195 da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Outra alteração importante consiste em estabelecer a progressividade ao ITCMD, o que já era aceito pela doutrina, mas que no caso de transmissão causa mortis,

que ela deve ter como parâmetro o valor do quinhão, do legado ou da doação. A alteração torna mais justa a tributação, não incorrendo em discriminação arbitrária entre os herdeiros que recebem muito e os que recebem pouco. Concernente ao IPVA, a emenda autoriza os Estados e o Distrito Federal a adotarem alíquotas progressivas, conforme critérios que levem em conta o valor do bem, sua eficiência energética e impactos ambientais. Dessa forma, veículos com maior valor de mercado e maior emissão de poluentes poderão ser tributados a uma alíquota superior, estimulando a renovação da frota para modelos menos poluentes e mais sustentáveis. Além disso, observa-se que uma das alterações mais relevantes trazidas pela EC 132/2023 foi a ampliação do IPVA para abranger embarcações e aeronaves particulares, bens que, até então, não estavam sujeitos à tributação desse imposto. Essa mudança corrige uma distorção histórica do sistema tributário brasileiro, no qual veículos terrestres eram taxados, enquanto bens de alto valor, como iates e jatos particulares, permaneciam isentos.

Entretanto ao imunizarem os aviões utilizados para prestar serviços aéreos a terceiros e as embarcações usadas na prestação de serviços de transporte, estabeleceu-se brechas que podem mitigar os efeitos positivos da reforma, perpetuando desigualdades na tributação e enfraquecendo o impacto redistributivo da renda. Nesse sentido Hugo de Brito Machado Segundo: (p. 59)

Praticamente todo dono de aviões particulares constitui pessoa jurídica para operar com taxi aéreo e assim dar uso ao avião no período em que seu proprietário não necessita dele, ajudando a cobrir os custos de sua manutenção ou até mesmo gerando um rendimento extra. Os que não fazem isso passarão a fazê-lo, sendo certo que nem é preciso prestar o serviço ao terceiro, basta ter certificado para tanto. É o suficiente para afastar o imposto, que só recairá sobre proprietários de pequenos monomotores de um ou no máximo dois lugares, incapazes de prestar tais serviços. Algo semelhante se dá com as embarcações.

Ademais, a Emenda Constitucional nº 132/2023, ao promover a reforma tributária, introduziu novos instrumentos de natureza extrafiscal com o objetivo de mitigar os efeitos regressivos do sistema tributário e fortalecer a aplicação do princípio

da capacidade contributiva. Entre as inovações introduzidas, destacam-se a previsão expressa do princípio da justiça tributária, a exigência de que a legislação tributária atue na mitigação dos impactos regressivos da carga fiscal, a observância da neutralidade fiscal, a criação do mecanismo de cashback para o IBS e o CBS, bem como a fixação de alíquota zero para o IBS e a CBS aplicáveis aos produtos da cesta básica.

A inclusão explícita do princípio da justiça tributária, juntamente com a determinação do §4º do art. 145, que estabelece que as mudanças na legislação tributária devem visar à redução dos efeitos regressivos, decorre do reconhecimento de que a regressividade do sistema tributário brasileiro é um dos principais fatores responsáveis pela injustiça fiscal no país.

O princípio da neutralidade ressalta a relevância de um sistema tributário que não comprometa a dinâmica competitiva do mercado, evitando interferências indevidas na alocação eficiente de recursos. Contudo, admite-se sua aplicação para corrigir distorções quando estas forem justificadas por razões de interesse público ou para minimizar imperfeições de mercado. Nesse sentido, a neutralidade tributária deve ser equilibrada com o princípio da capacidade contributiva, garantindo uma distribuição justa da carga tributária, de modo que eventuais ineficiências de mercado geradas pela tributação sejam compensadas pela busca da equidade fiscal consagrada na Constituição Federal de 1988. O cashback tributário, por sua vez, tem se consolidado como uma ferramenta de política fiscal voltada à redução dos impactos regressivos da tributação sobre o consumo. Esse mecanismo prevê a restituição parcial do tributo recolhido por determinados contribuintes, especialmente aqueles em condição de maior vulnerabilidade econômica e com menor capacidade contributiva, com o objetivo de aliviar a carga tributária que incide sobre sua renda disponível. Todavia, a aplicação do cashback tributário deve ser analisada com cautela. Embora possa ser um mecanismo de compensação da regressividade, sua eficácia depende da correta definição dos critérios de devolução e do alcance dos beneficiários. Além disso, há desafios operacionais e jurídicos a serem considerados, como a viabilidade da

identificação dos destinatários da restituição e a compatibilidade com o modelo constitucional de tributação sobre o consumo.

Quanto a regulamentação infraconstitucional, insta ressaltar que em 16/01/2025, publicou-se a Lei Complementar nº 214/2025 que regulamenta a reforma tributária promovida pela EC 132/2023. Importante ressaltar que concernente ao cashback, a Lei Complementar nº 214/2025 introduziu um mecanismo inovador no sistema tributário nacional, alinhado ao princípio da capacidade contributiva, ao estabelecer a devolução de tributos para pessoas de baixa renda. Essa medida beneficia o responsável por família cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico), desde que a renda familiar mensal per capita declarada não ultrapasse meio salário-mínimo. O beneficiário deverá residir no território nacional e possuir CPF ativo, porém o cálculo do cashback considerará as compras realizadas por todos os membros da família que possuam CPF. A aplicação desse mecanismo ocorrerá a partir de janeiro de 2027 para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e de 2029 para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O detalhamento dos critérios de cálculo e operacionalização da devolução será definido em regulamento.

Contudo, já está previsto que bens e serviços de consumo essencial e recorrente, como energia elétrica, água, esgoto e gás natural, terão a devolução creditada diretamente na conta do beneficiário. Para as demais compras, o governo efetuará o repasse dos valores às instituições bancárias no prazo de 15 dias após a apuração, e essas terão até 10 dias adicionais para transferir os recursos aos beneficiários. No que se refere às alíquotas aplicáveis ao cashback, a lei estabelece a devolução integral (100%) da CBS e de 20% do IBS para despesas essenciais, como aquisição de botijão de gás de 13 kg ou fornecimento de gás canalizado e contas de água, energia elétrica e telecomunicações. Para os demais bens e serviços, a devolução será de 20% tanto da CBS quanto do IBS, excetuando-se aqueles sujeitos à incidência do Imposto Seletivo. Além disso, cada ente federativo (União, estados, Distrito Federal e municípios) poderá, por meio de legislação específica, estabelecer percentuais

superiores de devolução, aplicáveis exclusivamente à sua parcela do tributo, e diferenciá-los conforme a renda familiar dos beneficiários. Essa política tributária reforça o caráter extrafiscal dos tributos e a observância ao princípio da capacidade contributiva, ao reduzir o impacto tributário sobre as famílias de menor renda e promover maior equidade na arrecadação.

Entretanto convém observar que a implementação da Lei Complementar nº 214/2025, apesar de representar um avanço significativo na justiça fiscal ao incorporar o *cashback* tributário para famílias de baixa renda, enfrentará desafios operacionais e jurídicos que podem comprometer sua efetividade.

Concernente à identificação dos beneficiários, embora o Cadastro Único (CadÚnico) seja a referência para identificar os beneficiários, sua base de dados pode apresentar inconsistências, desatualizações ou exclusões indevidas, dificultando a concessão do benefício. Além disso, famílias elegíveis podem não estar cadastradas ou ter dificuldades em comprovar sua renda familiar, o que pode levar à exclusão indevida de contribuintes que deveriam ser contemplados.

Ademais, quanto ao monitoramento, fiscalização e prevenção de fraudes, a vinculação do *cashback* às compras realizadas por todos os membros da família exige uma estrutura sofisticada de rastreamento das transações. Será necessário integrar bancos de dados de diferentes órgãos, cruzando informações de compras realizadas via CPF com as bases fiscais, o que pode gerar desafios técnicos e riscos à privacidade dos consumidores. Soma-se o fato de que a devolução de tributos pode abrir margem para fraudes, como a inclusão indevida de CPFs em transações para obtenção do benefício ou a manipulação de dados por parte de fornecedores. O governo precisará estabelecer mecanismos de auditoria eficazes para evitar fraudes e garantir que o benefício alcance efetivamente os contribuintes que se enquadram nos critérios estabelecidos.

Outro ponto relevante refere-se à capacidade operacional uma vez que o modelo prevê que os valores devolvidos sejam repassados às instituições financeiras em até 15 dias após a apuração, com um prazo adicional de 10 dias para a transferência

aos beneficiários. Esse fluxo exige eficiência e sincronização entre a administração tributária e o sistema bancário. Atrasos ou falhas nesse processo podem comprometer a confiança dos beneficiários no programa e gerar questionamentos judiciais.

Por fim quanto à regulamentação da possibilidade de cada ente federativo estabelecer percentuais diferenciados de cashback sobre sua parcela do tributo pode gerar assimetrias entre estados e municípios, dificultando a implementação uniforme do programa. Essa autonomia pode resultar em distorções regionais, onde algumas localidades oferecem um benefício mais generoso do que outras, criando desigualdades dentro do próprio sistema tributário.

Diante do exposto, apesar da Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025 representarem um avanço no alinhamento do sistema tributário ao princípio da capacidade contributiva, promovendo maior equidade fiscal a sua implementação demandará investimentos substanciais em tecnologia, governança de dados e fiscalização, de modo a minimizar riscos operacionais e assegurar que suas diretrizes sejam implementadas de forma eficiente, justa e sustentável, sem comprometer o equilíbrio federativo e a arrecadação dos entes subnacionais. Preservar a capacidade contributiva, em suas diferentes dimensões, como alicerce dessas mudanças não é apenas uma exigência constitucional, mas também um compromisso com a construção de uma sociedade mais justa e solidária.

4. Considerações Finais

A análise histórica e normativa do princípio da capacidade contributiva demonstra sua relevância como alicerce do sistema tributário brasileiro, especialmente no contexto das reformas tributárias. Desde suas origens na Antiguidade até sua consolidação no constitucionalismo moderno esse princípio evoluiu de uma ideia ética para um critério jurídico essencial para a justiça fiscal. Sua positivação no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 reforçou seu papel não apenas como um limite ao poder de tributar, mas também como um instrumento para a promoção da igualdade

material e da justiça social.

As recentes reformas tributárias, notadamente a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025, representam avanços significativos na concretização desse princípio, ao promoverem ajustes estruturais que buscam mitigar a regressividade do sistema tributário. Medidas como a ampliação da base do IPVA, a progressividade do ITCMD e a introdução do cashback tributário refletem uma tentativa de compatibilizar eficiência arrecadatória com equidade fiscal, alinhando o sistema tributário brasileiro às diretrizes constitucionais de justiça social.

No entanto, apesar desses avanços normativos, a efetividade dessas reformas dependerá de sua implementação adequada, superando desafios operacionais, garantindo transparência e assegurando que os benefícios cheguem efetivamente aos contribuintes mais vulneráveis. A existência de brechas, como as imunidades e isenções para determinados bens de alto valor e a complexidade da operacionalização do cashback, pode comprometer os objetivos redistributivos da reforma, exigindo aprimoramentos contínuos na regulamentação e fiscalização.

Portanto, a consolidação do princípio da capacidade contributiva como eixo estruturante do sistema tributário brasileiro requer um compromisso persistente do Estado e da sociedade. O aprimoramento constante das normas e da gestão tributária, aliado a um desenho institucional que favoreça a justiça fiscal, é essencial para transformar o sistema tributário em um verdadeiro instrumento de equidade e desenvolvimento sustentável. Em um país marcado por desigualdades estruturais, a preservação e o fortalecimento desse princípio não apenas garantem a conformidade do sistema tributário com os valores constitucionais, mas também promovem um modelo fiscal mais justo, solidário e compatível com os desafios do século XXI.

Referência Bibliográfica

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed.

Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense. 1997.

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

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2009.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

HUNT, E. K. **História do pensamento econômico**. Rio de Janeiro: Campus, 1984.

JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998**. São Paulo. Dialética. 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de constitucionalidade – Estudos de Direito Constitucional**. 3ª Ed. Saraiva: São Paulo, 2004.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política: Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**, Volume II. Editora Nova Cultural, 1996.

MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Madrid: **Instituto de Estudios Fiscales**, 1980

MUSGRAVE, Richard. **Teoria das Finanças Públicas: um estudo da economia governamental**. Trad. Auriphebo Berrance Simões. São Paulo, 1976.

NABAIS, José Casalta . O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. **Coimbra**: Almedina, 2009.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 18, p. 1- 25, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. 4. ed. Corrected and improved. Edinburgh: Adam & Charles Black, 1853.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. In: **Revista de direito tributário** n. 4. São Paulo: RT, 1980.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro. Renovar. 1999.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI**. 1º. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004

Sobre os(as) Autores(as):

Cristiane Araujo de Faria | *E-mail*: cafcrisiane@yahoo.com

Auditora Fiscal da Receita da Secretaria de Economia do Distrito Federal. Assessora Especial, da Assessoria Jurídico-Legislativa, do Gabinete, da Secretaria de Economia do Distrito Federal e Conselheira Suplente do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF/DF). Doutoranda em direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino Desenvolvimento e Pesquisa IDP, mestra em Direito pela Universidade Católica de Brasília UCB, pós-graduada em finanças empresariais pela Faculdade Getúlio Vargas FGV, em Gestão Tributária pela faculdade Fortium, graduada em Direito pelo UNICEUB, em Ciências Econômicas

pela UFMG, em Administração habilitação Comércio Exterior pelo Centro Universitário de Ciências Gerenciais UNA. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário.

Roberto Araujo de Faria | *E-mail:* roberto.faria@presidencia.gov.br

Graduado em Agronomia pela Universidade Federal de Viçosa (1995), mestrado em Engenharia Agrícola pela Universidade Federal de Viçosa (1998) e doutorado em Economia Rural pela Universidade Federal de Viçosa (2002). No período de 2003 a 2007 foi docente efetivo da Universidade Federal Rural do Semi-Árido participando de diversos cargos administrativos como coordenador do PIBIC/CNPq, coordenador do curso de Agronomia, coordenador de Ensino de Graduação, Presidente da Comissão de Admissão de Discentes (Vestibular) e por último foi Pró-Reitor de Ensino de Graduação. Atualmente é analista administrativo da Agência Nacional de Aviação Civil requisitado pela Presidência da República e trabalha na Secretaria de Assuntos Estratégicos. Tem experiência na área de Economia, com ênfase em Economia Agrária e dos Recursos Naturais, atuando principalmente nos seguintes temas: sistemas de informação geográfica (SIG), irrigação suplementar e estatística multivariada.

Datas do Processo Editorial / Editorial Process Dates

Data de submissão / Submission date: 25 de fevereiro de 2025

Data da Triagem de Diretrizes / Guidelines Screening Date: 17 de março de 2025

Data da Triagem de Qualidade / Date of Quality Screening: 18 de abril de 2025

Data do Envio para Avaliação / Date of Submission for Evaluation: 18 de abril de 2025

Data da Primeira Avaliação / Date of First Evaluation: 29 de abril de 2025

Data da Segunda Avaliação / Date of Second Evaluation: 16 de maio de 2025

Data da Terceira Avaliação / Date of Third Evaluation: 03 de junho de 2025

Data do Envio para Correção / Date Sent for Correction: 03 de junho de 2025

Data de Aceite / Date of Acceptance: 04 de dezembro de 2025

Corpo Editorial:

Editor-Chefe: J.P.B

Editora-Adjunta: L.S.G

Editora Associada: F.L.S.

Pareceristas: 3

Taxonomia

Cristiane Araujo de Faria	Conceituação; Análise Formal; Investigação; Metodologia; Administração de Projeto; Supervisão; Escrita (rascunho original)
Roberto Araújo de Faria	Análise Formal; Investigação; Escrita (revisão e edição).