



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE MACEIÓ
AFYA/UNIMA
FACULDADE DE DIREITO

DIÊGO LEITE GUIMARÃES DOS SANTOS
MANOEL TENÓRIO DE HOLANDA NETO
MICHAEL MORGAN DE ARAÚJO MATIAS

**A COMPATIBILIDADE DAS ISENÇÕES FISCAIS COM O PRINCÍPIO
DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO**

MACEIÓ-AL.
2026

DIÊGO LEITE GUIMARÃES DOS SANTOS
MANOEL TENÓRIO DE HOLANDA NETO
MICHAEL MORGAN DE ARAÚJO MATIAS

**A COMPATIBILIDADE DAS ISENÇÕES FISCAIS COM O PRINCÍPIO
DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo), apresentado
à Coordenação do Curso de Direito da Afya/Unima
Centro Universitário de Maceió, como requisito parcial
para obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientador Prof. Dr. Bruno Sarmento Barbosa.

MACEIÓ
2026

A COMPATIBILIDADE DAS ISENÇÕES FISCAIS COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Diêgo Leite Guimarães dos Santos¹

Manoel Tenório de Holanda Neto²

Michael Morgan de Araújo Matias³

Bruno Sarmento Barbosa⁴

RESUMO

O presente artigo analisa a compatibilidade das isenções fiscais com o princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, considerando o papel dos princípios constitucionais na promoção da justiça fiscal e da igualdade material na distribuição da carga tributária. Nesse contexto, o objetivo do estudo consiste em analisar se as isenções fiscais concedidas no sistema tributário brasileiro são compatíveis com o princípio da capacidade contributiva ou se podem representar afronta à igualdade tributária e à justiça fiscal. Para alcançar esse objetivo, adotou-se a metodologia de revisão integrativa da literatura, com abordagem qualitativa, método dedutivo e natureza bibliográfica e documental, fundamentada na análise da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional, da doutrina especializada e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Os resultados indicam que as isenções fiscais podem ser compatíveis com o princípio da capacidade contributiva quando fundamentadas em critérios de interesse público e orientadas à redução de desigualdades sociais ou ao desenvolvimento econômico. Conclui-se que a harmonização entre isenções fiscais e capacidade contributiva exige controle constitucional, fundamentação adequada e observância dos princípios estruturantes do sistema tributário, de modo a evitar distorções e assegurar maior justiça fiscal no ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: capacidade contributiva; isenções fiscais; justiça fiscal; igualdade tributária; sistema tributário brasileiro.

ABSTRACT

This article analyzes the compatibility of tax exemptions with the principle of ability to pay in the Brazilian tax system, considering the role of constitutional principles in promoting fiscal justice and material equality in the distribution of the tax burden. In this context, the objective of the study is to analyze whether the tax exemptions granted in the Brazilian tax system are compatible with the principle of ability to pay or whether they may represent an affront to tax equality and fiscal justice. To achieve this objective, an integrative literature review methodology was adopted, with a qualitative approach, deductive method, and bibliographic and documentary nature, based on the analysis of the 1988 Federal Constitution, the National

¹ Graduando em Direito, Afya Centro Universitário, Maceió/AL, Brasil. E-mail: diegoalgm@hotmail.com

² Graduando em Direito, Afya Centro Universitário, Maceió/AL, Brasil. E-mail: manoel-tenorio@hotmail.com

³ Graduando em Direito, Afya Centro Universitário, Maceió/AL, Brasil. E-mail: michaelmorgan228@gmail.com

⁴ Professor/Orientador do Curso de Graduação em Direito, Afya Centro Universitário, Maceió/AL, Brasil. E-mail

Tax Code, specialized doctrine, and the jurisprudence of the Supreme Federal Court. The results indicate that tax exemptions can be compatible with the principle of ability to pay when based on criteria of public interest and oriented towards reducing social inequalities or economic development. It is concluded that harmonizing tax exemptions with the ability to pay requires constitutional oversight, adequate justification, and adherence to the structuring principles of the tax system, in order to avoid distortions and ensure greater fiscal justice in the Brazilian legal system.

Keywords: ability to pay; tax exemptions; fiscal justice; tax equality; Brazilian tax system.

1 INTRODUÇÃO

A escolha do presente tema parte da compreensão de que o sistema tributário brasileiro, estruturado a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988⁵, não se limita à simples arrecadação de receitas, mas se orienta por princípios constitucionais que buscam concretizar a justiça fiscal e promover o equilíbrio na distribuição da carga tributária.

Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º da Constituição, assume papel central ao determinar que os impostos sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (Brasil, 1988). Tal diretriz revela-se como instrumento essencial de efetivação da igualdade material no âmbito tributário, na medida em que impõe tratamento diferenciado aos desiguais, exigindo maior contribuição daqueles que possuem maior aptidão econômica.

Sob essa perspectiva, compreendo que a capacidade contributiva não constitui apenas um critério técnico de tributação, mas um verdadeiro parâmetro de justiça social. Ao orientar a atuação do Estado na instituição e cobrança de impostos, esse princípio busca evitar excessos, distorções e desigualdades, funcionando como limite ao poder de tributar e como mecanismo de proteção do contribuinte.

Paralelamente, o ordenamento jurídico brasileiro admite a concessão de isenções fiscais como instrumento legítimo de política pública. Nos termos do Código Tributário Nacional⁶, as isenções configuram hipóteses de exclusão do crédito tributário instituídas por lei específica.

⁵ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, promulgada em 5 de outubro de 1988 pela Assembleia Nacional Constituinte, constitui a lei suprema do Brasil e o marco do Estado Democrático de Direito. Conhecida como “Constituição Cidadã”, consolidou direitos fundamentais, sociais e políticos após o regime militar. É composta por preâmbulo, 250 artigos e Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tendo sido atualizada por diversas emendas constitucionais, inclusive até a Emenda Constitucional nº 135/2024, conforme edição oficial do Senado Federal.

Em minha análise, tais benefícios podem desempenhar relevante função econômica e social, seja ao incentivar determinados setores produtivos, fomentar o desenvolvimento regional ou proteger grupos socialmente vulneráveis.

Entretanto, a concessão de isenções implica renúncia de receita e, por consequência, repercute diretamente na arrecadação estatal e na distribuição do ônus tributário. É justamente nesse ponto que surge uma tensão jurídica relevante: se, por um lado, as isenções podem promover justiça social e concretizar valores constitucionais, por outro, podem gerar privilégios indevidos e comprometer a observância do princípio da capacidade contributiva, caso não estejam devidamente fundamentadas e limitadas pelos parâmetros constitucionais.

Diante desse cenário, entendo que a análise da compatibilidade entre isenções fiscais e capacidade contributiva revela-se de grande relevância jurídica, econômica e social, especialmente em um contexto marcado por frequentes debates acerca de renúncia fiscal, responsabilidade na gestão das finanças públicas e busca por maior equidade tributária. A temática possui expressiva repercussão doutrinária e jurisprudencial, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o que reforça sua importância acadêmica e prática.

Assim, formula-se o seguinte problema de pesquisa: As isenções fiscais concedidas no sistema tributário brasileiro são compatíveis com o princípio da capacidade contributiva ou podem representar afronta à igualdade tributária e à justiça fiscal?

O objetivo deste estudo consiste em analisar a compatibilidade das isenções fiscais com o princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, à luz da Constituição Federal, da legislação infraconstitucional, da doutrina e da jurisprudência. Para alcançar tal objetivo, adota-se a metodologia de revisão integrativa da literatura, com abordagem qualitativa, método dedutivo e natureza bibliográfica e documental, fundamentada na análise da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional, de legislações pertinentes, bem como de livros, artigos científicos e decisões judiciais relacionadas ao tema.

O trabalho está estruturado em duas partes principais. A fundamentação teórica aborda a evolução histórica da tributação e o surgimento da ideia de capacidade contributiva, apresentando seu conceito, fundamentos e sua relevância como instrumento de justiça social, bem como sua aplicabilidade aos impostos e demais espécies tributárias. Na seção de resultados e discussão, examinam-se as isenções fiscais à luz do princípio da capacidade contributiva, distinguindo aquelas que contribuem para sua concretização daquelas que podem representar violação a esse princípio, além de apresentar propostas para a harmonização entre isenções fiscais e justiça tributária.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO E O SURGIMENTO DA IDEIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A tributação acompanha a formação das primeiras organizações políticas, estando inicialmente associada à manutenção do poder e ao custeio das atividades estatais, sem qualquer preocupação sistemática com critérios de justiça distributiva (Cabral, 2016). Nas sociedades antigas e no período medieval, o tributo representava expressão da autoridade soberana, muitas vezes imposto de forma arbitrária e desvinculado de parâmetros de igualdade. A evolução do dever de tributar, contudo, passa a ser analisada sob perspectiva jurídica mais estruturada a partir da consolidação do Estado moderno (Passari, 2010).

A análise histórica demonstra que a tributação deixou de ser mero instrumento de imposição soberana para assumir papel estruturante na promoção da justiça fiscal. A transição do Estado Liberal para o Estado Social marcou profunda mudança na compreensão da igualdade tributária, deslocando-se de uma perspectiva formal para uma concepção material (Meirelles, 1997). A fim de sintetizar essa evolução histórica e suas principais características, apresenta-se o quadro a seguir.

Quadro 1: Evolução histórica da tributação e da noção de justiça fiscal

Período	Característica da Tributação	Noção de Justiça
Estado Absolutista	Tributo como imposição do soberano	Inexistente
Estado Liberal	Legalidade e igualdade formal	Igualdade perante a lei
Estado Social	Função redistributiva	Igualdade material
Estado Democrático de Direito	Justiça fiscal e capacidade contributiva	Redução das desigualdades

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Moura (2021).

Conforme se observa, a evolução da tributação acompanha o próprio desenvolvimento das funções do Estado, refletindo transformações políticas, econômicas e sociais. É nesse contexto de amadurecimento da ideia de justiça fiscal que se consolida o princípio da capacidade contributiva como critério de legitimação da carga tributária, vinculando-a à real aptidão econômica do contribuinte (Moura, 2021).

Cabe ressaltar, os dizeres de Cabral (2016, p. 43), quando afirma que:

Com o advento das revoluções liberais e a consolidação do Estado Liberal, o dever de tributar passa a submeter-se ao princípio da legalidade, consagrando a ideia de que não há tributo sem lei. Nesse momento histórico, a tributação assume função predominantemente fiscal, destinada à manutenção das atividades mínimas do Estado. A igualdade, entretanto, era compreendida sob viés formal, sem considerar as profundas desigualdades econômicas existentes na sociedade (Cabral, 2016).

Outro ponto relevante a ressaltar, diz respeito ao entendimento de que, o avanço das transformações sociais e econômicas, sobretudo a partir do século XX, impulsiona a transição do Estado Liberal para o Estado Social. Nesse novo modelo, o tributo deixa de ser mero instrumento arrecadatário e passa a exercer função redistributiva, sendo utilizado como mecanismo de redução das desigualdades e promoção de justiça social (Faria; Faria, 2025).

Contudo, é nesse contexto que se consolida a ideia de capacidade contributiva como critério de legitimação da tributação. A igualdade tributária passa a significar tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas diferenças econômicas, fundamento que justifica, por exemplo, a progressividade dos impostos sobre a renda (Júnior, 2019).

2.1.1 Conceito e fundamentos do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva constitui diretriz estruturante do sistema tributário brasileiro, impondo que os tributos, especialmente os impostos, sejam graduados conforme a aptidão econômica do contribuinte. Trata-se de mecanismo voltado à concretização da justiça fiscal, garantindo que o dever fundamental de pagar tributos seja distribuído de forma proporcional (Silva, 2018).

Sua previsão expressa encontra-se no art. 145, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. A norma constitucional revela que a tributação deve observar critérios de personalização e progressividade, funcionando como limite ao poder de tributar e como instrumento de promoção da igualdade material (Petuba, 2018).

No que se refere à natureza jurídica, a capacidade contributiva é reconhecida como princípio constitucional tributário, dotado de eficácia normativa e apto a orientar tanto a atividade legislativa quanto a interpretação das normas fiscais. Além disso, apresenta dimensão

objetiva, relacionada à estrutura do sistema tributário, e dimensão subjetiva, voltada à situação concreta do contribuinte (Passari, 2010).

A distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva é essencial para a adequada compreensão do instituto. A capacidade econômica refere-se à existência de riqueza ou renda indicativa de aptidão para contribuir, enquanto a capacidade contributiva representa o limite jurídico dessa aptidão, considerando a necessidade de preservação do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana. Assim, nem toda manifestação de riqueza pode ser tributada indiscriminadamente (Silveira, 2020).

A distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva revela-se essencial para a adequada compreensão do princípio constitucional em análise. Embora ambos os conceitos estejam relacionados à manifestação de riqueza, possuem conteúdos jurídicos distintos, especialmente quanto aos limites da atuação estatal. Para melhor visualização dessa diferenciação conceitual, apresenta-se o esquema explicativo a seguir.

Quadro 2: Distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva

Tópico	Inserir onde?	Função
1.1	Após explicar a transição para o Estado Social	Síntese histórica
1.2	Após explicar a diferença entre capacidade econômica e contributiva	Clareza conceitual

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Silveira (2020).

Verifica-se, portanto, que nem toda capacidade econômica se converte automaticamente em capacidade contributiva, pois esta última encontra-se juridicamente delimitada pelos princípios constitucionais, especialmente pela dignidade da pessoa humana, pelo mínimo existencial e pela vedação ao confisco (Silveira, 2020). Essa diferenciação é fundamental para evitar distorções na estrutura tributária e assegurar coerência com os objetivos de justiça fiscal estabelecidos pela ordem constitucional.

2.1.2 A capacidade contributiva como instrumento de justiça social

A consolidação do princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro revela sua íntima conexão com a promoção da justiça social. Não se trata apenas de critério técnico de graduação de tributos, mas de verdadeiro instrumento de concretização da igualdade material no âmbito fiscal (Faria; Faria, 2025).

Ao exigir que a tributação considere a real aptidão econômica do contribuinte, o princípio atua como mecanismo de equilíbrio social e de redução das desigualdades estruturais (Faria; Faria, 2025). A igualdade tributária não deve ser compreendida apenas de forma formal, pois a justiça fiscal exige tratamento diferenciado entre contribuintes conforme suas condições econômicas.

Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva atua como desdobramento da igualdade, orientando a distribuição mais justa da carga tributária e contribuindo para a redução das desigualdades sociais, especialmente por meio da progressividade dos impostos (Silva, 2018; Júnior, 2019).

A vedação ao confisco constitui limite ao poder de tributar, impedindo que a carga tributária seja excessiva a ponto de comprometer a subsistência do contribuinte. Assim, a capacidade contributiva também funciona como critério de contenção, assegurando que a tributação respeite o mínimo existencial e preserve condições dignas de vida, evitando abusos do Estado (Passari, 2010; Silveira, 2020).

No Estado Democrático de Direito, o tributo possui ainda função redistributiva, servindo como instrumento para financiamento de políticas públicas e redução das desigualdades sociais. Nesse sentido, a capacidade contributiva orienta a construção de um sistema fiscal mais equilibrado, influenciando mecanismos como progressividade, seletividade e incentivos fiscais, que devem ser estruturados de modo a evitar distorções e promover maior justiça social (Fachini, 2018; Sousa; Filho & França, 2025).

Conforme demonstrado, a capacidade contributiva não se limita à técnica de arrecadação, mas constitui verdadeiro mecanismo de concretização da justiça social, funcionando simultaneamente como fundamento de distribuição equitativa da carga tributária e como limite ao arbítrio estatal.

2.2.3 Aplicabilidade do princípio aos impostos e demais espécies tributárias

A aplicação do princípio da capacidade contributiva gera debates quanto à sua incidência nas diferentes espécies tributárias. Embora a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 preveja expressamente sua aplicação aos impostos, a interpretação

sistemática da ordem constitucional indica que seus efeitos podem irradiar para outras espécies tributárias (Petuba, 2018).

Nos impostos, a incidência é obrigatória, conforme o art. 145, §1º, que determina que esses tributos devem, sempre que possível, possuir caráter pessoal e ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Assim, tributos como os incidentes sobre renda e patrimônio permitem maior aplicação do princípio, pois recaem diretamente sobre manifestações de riqueza (Cabral, 2016; Rattacaso; Oliveira, 2025).

Em relação às taxas e contribuições, embora não haja previsão expressa, parte da doutrina entende que o princípio também deve orientar sua estruturação. Nas taxas, a cobrança deve manter proporcionalidade com o custo do serviço público, evitando valores excessivos. Já nas contribuições, especialmente as sociais, a capacidade contributiva pode influenciar a definição de bases de cálculo e alíquotas (Passari, 2010; Martins, 2021).

Contudo, a aplicação do princípio encontra limites decorrentes da própria natureza de certas espécies tributárias, especialmente quando vinculadas a contraprestações específicas. Ainda assim, a capacidade contributiva atua como vetor interpretativo do sistema tributário, orientando o legislador e evitando distorções ou regressividade excessiva na tributação (Silveira, 2020; Faria; Faria, 2025).

2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF)

A interpretação do princípio da capacidade contributiva pelo Supremo Tribunal Federal tem sido fundamental para consolidar sua força normativa no sistema tributário brasileiro. A Corte reconhece o princípio como parâmetro de controle de constitucionalidade, especialmente na análise de tributos que possam apresentar desproporcionalidade ou caráter confiscatório (Passari, 2010).

O STF entende que a capacidade contributiva constitui desdobramento do princípio da igualdade e atua como limite material ao poder de tributar. Nesse sentido, afirma que a graduação dos impostos deve observar critérios de razoabilidade e proporcionalidade, sobretudo quando a Constituição autoriza a progressividade. A Corte também destaca que a aplicação do princípio não se limita a uma fórmula matemática rígida, exigindo análise contextual da estrutura do tributo e de seus efeitos econômicos (Cabral, 2016; Silveira, 2020).

Em sua jurisprudência, o STF reconhece a constitucionalidade da progressividade em tributos como o IPTU, o ITR e o imposto de renda, entendendo que a diferenciação de alíquotas constitui instrumento legítimo para concretizar a função social da propriedade e a igualdade material, considerando a aptidão econômica do contribuinte (Martins, 2021; Rattacaso & Oliveira, 2025).

Assim, a interpretação consolidada pela Corte aponta para o reconhecimento da capacidade contributiva como princípio estruturante do sistema tributário, dotado de eficácia normativa e apto a limitar excessos na tributação, garantindo equilíbrio entre arrecadação estatal e justiça fiscal (Faria; Faria, 2025).

2.2.1 A relação entre capacidade contributiva e progressividade

A progressividade constitui um dos principais mecanismos de concretização do princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, permitindo que a carga tributária aumente conforme a elevação da base econômica do contribuinte. Dessa forma, busca-se assegurar que indivíduos com maior riqueza contribuam de maneira mais intensa para o financiamento das despesas públicas, em consonância com a lógica da igualdade material e da justiça fiscal (Cabral, 2016; Júnior, 2019).

A progressividade fiscal consiste na aplicação de alíquotas crescentes de acordo com o aumento da base de cálculo do tributo, permitindo diferenciar contribuintes conforme sua capacidade econômica. Além de instrumento arrecadatório, também pode desempenhar função extrafiscal, sendo utilizada para incentivar comportamentos socialmente desejáveis ou desestimular práticas contrárias ao interesse público (Silva, 2018; Fachini, 2018).

No ordenamento jurídico brasileiro, esse mecanismo está presente em tributos como o Imposto sobre a Renda, o Imposto Predial e Territorial Urbano e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, cujas alíquotas podem ser graduadas conforme a renda, o valor do imóvel ou o grau de utilização da propriedade. Esses exemplos demonstram que a progressividade pode incidir tanto sobre a renda quanto sobre o patrimônio, sempre orientada pela lógica da capacidade contributiva e da justiça fiscal (Martins, 2021; Petuba, 2018; Rattacaso & Oliveira, 2025).

Nesse contexto, a tributação progressiva também se relaciona à função social do sistema fiscal, ao contribuir para a redistribuição de renda e para a promoção de objetivos constitucionais. Assim, a progressividade representa desdobramento lógico da capacidade

contributiva, funcionando como instrumento de realização da justiça fiscal e de redução das desigualdades sociais (Faria; Faria, 2025).

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

3.1 ISENÇÕES QUE CONCRETIZAM E QUE VIOLAM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Cumprе salientar que, a análise da compatibilidade das isenções fiscais com o princípio da capacidade contributiva revela um cenário ambivalente no sistema tributário brasileiro. De um lado, tais benefícios podem atuar como instrumentos de justiça fiscal e redistribuição de renda; de outro, podem gerar distorções, favorecendo grupos econômicos específicos e ampliando desigualdades (Sabbag, 2022).

A partir dessa análise, o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º da Constituição Federal, estabelece que os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, estando diretamente relacionado à ideia de igualdade material e justiça fiscal (Carrazza, 2020). No que se refere às isenções que concretizam a capacidade contributiva, destaca-se, inicialmente, a proteção de hipossuficientes.

Nesse contexto, benefícios fiscais destinados a pessoas de baixa renda, como isenções em tributos sobre consumo ou renda mínima, representam instrumentos legítimos de justiça distributiva. Tais medidas buscam reduzir a regressividade do sistema tributário brasileiro, que historicamente concentra a carga tributária sobre o consumo, impactando de forma mais intensa os mais pobres (Paulsen, 2021). A doutrina contemporânea reconhece que a intervenção estatal por meio de políticas fiscais é essencial para reduzir desigualdades sociais, especialmente em cenários de crise econômica e aumento da pobreza (Caliendo, 2019).

Outro aspecto relevante é o respeito ao mínimo existencial, que constitui limite material ao poder de tributar. A tributação não pode atingir recursos indispensáveis à subsistência digna do contribuinte, sob pena de violar direitos fundamentais. Nesse sentido, isenções relacionadas à renda básica, saúde e educação são compatíveis com a capacidade contributiva, pois evitam que o Estado tribute parcelas essenciais à sobrevivência (Torres, 2018).

Nesse panorama, a doutrina aponta que o princípio da capacidade contributiva atua justamente como mecanismo de contenção contra excessos tributários que possam comprometer a dignidade da pessoa humana (Machado, 2022). Nesse contexto, as isenções podem desempenhar uma função social do tributo, sendo utilizadas como instrumentos de

política pública para promoção de desenvolvimento regional, incentivo à cultura, proteção ambiental ou estímulo a setores estratégicos.

Segundo Amaro (2019, p. 36):

Quando devidamente fundamentadas em objetivos constitucionais legítimos, tais benefícios não configuram privilégios, mas sim mecanismos de intervenção estatal voltados à realização do interesse público. Nesse sentido, a doutrina admite a seletividade tributária como forma de concretização da igualdade material, desde que não haja arbitrariedade.

Sob essa perspectiva, os benefícios seletivos podem ser considerados legítimos quando direcionados a corrigir desigualdades estruturais, promovendo inclusão social e econômica. A seletividade, nesse caso, deve observar critérios objetivos e razoáveis, alinhados com a finalidade de reduzir disparidades sociais e regionais (Amaro, 2019).

Por outro lado, existem isenções que violam o princípio da capacidade contributiva, sobretudo quando configuram favorecimento indevido de grupos econômicos. Em muitos casos, benefícios fiscais são concedidos sem adequada justificativa social ou econômica, resultando em renúncias fiscais expressivas que não se traduzem em benefícios coletivos. Tais práticas podem comprometer a arrecadação estatal e transferir o ônus tributário para outros contribuintes, especialmente os de menor renda (Derzi, 2018).

Nesse contexto, essas isenções podem acentuar a desigualdade fiscal, ao permitir que contribuintes com maior capacidade econômica suportem carga tributária proporcionalmente inferior. Estudos apontam que sistemas tributários baseados fortemente no consumo tendem a ser regressivos, onerando mais intensamente as camadas de baixa renda, enquanto benefícios fiscais concedidos a grandes grupos econômicos reduzem a progressividade do sistema (Schoueri, 2021).

Observa-se que a concessão indiscriminada de incentivos fiscais pode desvirtuar a função redistributiva do sistema tributário, contrariando os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. O desafio reside, portanto, em estabelecer critérios rigorosos para a concessão de isenções, garantindo transparência, avaliação de resultados e alinhamento com os objetivos constitucionais (Sabbag, 2022).

Dessa forma, entende-se que as isenções fiscais não são, por si só, incompatíveis com o princípio da capacidade contributiva. Ao contrário, podem ser importantes instrumentos de justiça fiscal quando voltadas à proteção de hipossuficientes, ao respeito ao mínimo existencial e à promoção de finalidades sociais legítimas (Paulsen, 2021). Contudo, quando utilizadas para favorecer interesses econômicos específicos sem justificativa plausível, tornam-se

incompatíveis com o modelo constitucional tributário, contribuindo para a perpetuação das desigualdades e comprometendo a efetividade da justiça fiscal no Brasil.

3.2 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O TEMA

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) desempenha papel fundamental na concretização dos princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à compatibilidade entre a concessão de benefícios fiscais e o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Embora a instituição de isenções tributárias constitua manifestação da competência legislativa, o STF tem afirmado que tais benefícios não estão imunes ao controle de constitucionalidade, devendo observar os princípios da isonomia, da razoabilidade e da justiça fiscal.

Um dos precedentes mais relevantes sobre a matéria é o julgamento do ARE 1.327.491/SC (Tema 1.174 da Repercussão Geral), de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 18 de outubro de 2024. Na ocasião, o Supremo declarou a inconstitucionalidade da incidência da alíquota fixa de 25% do Imposto de Renda sobre aposentadorias e pensões recebidas por brasileiros residentes no exterior, prevista no art. 7º da Lei nº 9.779/1999.

A Corte entendeu que a tributação uniforme, sem considerar a capacidade econômica do contribuinte, afrontava os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, uma vez que submetia contribuintes em situações econômicas distintas ao mesmo tratamento fiscal. Ao fixar a tese de repercussão geral, o STF reafirmou que a tributação deve refletir, sempre que possível, a efetiva capacidade econômica do sujeito passivo, impedindo que a legislação estabeleça diferenciações arbitrárias entre contribuintes.

Outro importante precedente é a ADI 2.298/RS, relatada pelo Ministro Nunes Marques, julgada em 26 de setembro de 2022, na qual foi examinada a constitucionalidade de benefício fiscal relativo ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) concedido a taxistas. O Supremo reconheceu que a concessão de isenções tributárias pode constituir legítimo instrumento de implementação de políticas públicas quando fundada em critérios objetivos e compatíveis com os valores constitucionais.

Para a Corte, o benefício fiscal não violava a isonomia, pois destinava-se a categoria profissional submetida a condições específicas de exercício da atividade econômica, revelando finalidade extrafiscal voltada à promoção do interesse público. O julgamento demonstra que o

princípio da capacidade contributiva não impede a adoção de tratamentos tributários diferenciados, desde que exista justificativa constitucional razoável para a distinção estabelecida pelo legislador.

Em sentido semelhante, destaca-se o julgamento da ADI 1.655/AP, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, concluído em 3 de março de 2004, no qual o STF analisou a constitucionalidade de benefício fiscal relacionado ao IPVA concedido pelo Estado do Amapá. Na oportunidade, a Corte reafirmou que os incentivos fiscais devem observar os limites impostos pelos princípios da igualdade e da razoabilidade, não podendo resultar em privilégios incompatíveis com a ordem constitucional.

O Tribunal reconheceu que a discricionariedade legislativa para conceder benefícios tributários não possui caráter absoluto, estando sujeita ao controle jurisdicional sempre que houver violação aos princípios constitucionais tributários. A análise conjunta desses precedentes evidencia que o Supremo Tribunal Federal adota uma posição de equilíbrio entre o respeito à liberdade de conformação do legislador e a necessidade de preservar os valores constitucionais que estruturam o sistema tributário nacional.

De um lado, reconhece-se que os benefícios fiscais representam importantes instrumentos de intervenção estatal na ordem econômica e de implementação de políticas públicas. De outro, afirma-se que tais medidas não podem produzir discriminações arbitrárias ou afastar-se da finalidade constitucional que justifica sua instituição.

Observa-se, ainda, que a evolução jurisprudencial do STF demonstra progressiva valorização do princípio da capacidade contributiva como verdadeiro parâmetro material de controle da constitucionalidade das normas tributárias. Se, em momentos anteriores, predominava maior deferência às opções do legislador, atualmente a Corte tem submetido as isenções fiscais a exame mais rigoroso quanto à sua compatibilidade com os princípios da isonomia, da proporcionalidade e da justiça fiscal.

Dessa forma, a jurisprudência reafirma que a concessão de benefícios tributários não constitui faculdade ilimitada do Estado, mas instrumento que deve ser exercido em conformidade com os objetivos fundamentais da Constituição, especialmente a promoção da igualdade material e a distribuição equitativa da carga tributária.

3.3 PROPOSTAS PARA HARMONIZAÇÃO ENTRE ISENÇÕES FISCAIS E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A harmonização entre as isenções fiscais e o princípio da capacidade contributiva constitui um dos principais desafios do sistema tributário brasileiro contemporâneo. Considerando o papel ambivalente dos benefícios fiscais, ora como instrumentos de justiça social, ora como mecanismos de distorção econômica, torna-se imprescindível a adoção de parâmetros que assegurem sua compatibilidade com os valores constitucionais, especialmente a igualdade material e a justiça fiscal (Schoueri, 2021).

Um dos principais problemas identificados na concessão de isenções fiscais no Brasil reside na ausência de critérios objetivos claros e uniformes. Em muitos casos, os benefícios são instituídos com base em justificativas genéricas, sem a devida demonstração de sua necessidade, adequação e eficácia. Tal cenário compromete a observância do princípio da capacidade contributiva, na medida em que permite a concessão de vantagens fiscais a contribuintes ou setores que não necessariamente demandam tratamento diferenciado (Carvalho, 2022).

Dessa forma, é fundamental que a instituição de isenções seja condicionada a critérios objetivos previamente definidos, tais como renda, patrimônio, localização geográfica, setor econômico e impacto social esperado. A adoção desses parâmetros contribui para evitar arbitrariedades e garantir que os benefícios fiscais sejam direcionados àqueles que efetivamente possuem menor capacidade contributiva ou que estejam inseridos em contextos que justifiquem a intervenção estatal.

A doutrina contemporânea sustenta que a legitimidade das isenções fiscais depende da demonstração de sua finalidade pública e de sua coerência com os objetivos constitucionais, como a redução das desigualdades sociais e regionais. Nesse sentido, a utilização de análises de impacto fiscal e social previamente à concessão dos benefícios mostra-se essencial para assegurar que tais medidas não comprometam a justiça tributária (Carvalho, 2022).

Outro elemento indispensável para a harmonização entre isenções fiscais e capacidade contributiva é a transparência na concessão e manutenção dos benefícios. A opacidade que frequentemente envolve as renúncias fiscais dificulta o controle social e institucional, além de favorecer a perpetuação de privilégios indevidos (Paulsen, 2021).

A Constituição Federal já estabelece, em seu art. 150, § 6º, que qualquer benefício fiscal deve ser concedido por meio de lei específica, o que representa um importante mecanismo de controle formal. Contudo, tal exigência não é suficiente para garantir a legitimidade material

das isenções. É necessário avançar na transparência ativa, com a divulgação detalhada dos valores envolvidos, dos beneficiários, dos critérios adotados e dos resultados alcançados (Torres, 2018).

Nesse contexto, a publicação periódica de relatórios de gastos tributários, prática já adotada no Brasil, deve ser aprimorada, tornando-se mais acessível e compreensível para a sociedade. Além disso, a avaliação contínua dos benefícios fiscais é fundamental para verificar sua efetividade e justificar sua manutenção ou revogação.

A transparência também fortalece os mecanismos de accountability, permitindo que órgãos de controle, como tribunais de contas e o próprio Poder Judiciário, exerçam fiscalização mais efetiva sobre a compatibilidade das isenções com os princípios constitucionais, especialmente a capacidade contributiva e a isonomia.

O aperfeiçoamento legislativo constitui medida essencial para assegurar maior coerência entre as isenções fiscais e o princípio da capacidade contributiva. O ordenamento jurídico brasileiro ainda apresenta lacunas e inconsistências na disciplina dos benefícios fiscais, o que favorece a concessão desordenada e, por vezes, inadequada de incentivos (Sabbag, 2022).

Uma das propostas relevantes consiste na institucionalização de mecanismos de revisão periódica das isenções fiscais, com prazos determinados para sua vigência - cláusulas de “sunset”. Tal medida impede a perpetuação automática de benefícios que, ao longo do tempo, podem perder sua justificativa original (Paulsen, 2021).

Portanto, é importante que o processo legislativo de criação de benefícios fiscais seja acompanhado de estudos técnicos robustos, que avaliem não apenas o impacto econômico, mas também os efeitos distributivos da medida. A incorporação de critérios de progressividade e justiça fiscal na elaboração das normas tributárias contribui para alinhar as isenções ao princípio da capacidade contributiva.

Outra medida relevante é a maior integração entre política fiscal e política social, de modo que as isenções deixem de ser utilizadas como instrumentos isolados e passem a compor estratégias mais amplas de redução das desigualdades. Isso exige planejamento estatal e coordenação entre os entes federativos, evitando a chamada “guerra fiscal”, que muitas vezes resulta na concessão de benefícios sem efetivo retorno social (Calendo, 2019).

Por fim, destaca-se a importância do fortalecimento do controle de constitucionalidade sobre as isenções fiscais, de modo a coibir abusos e assegurar que tais benefícios estejam em conformidade com os princípios estruturantes do sistema tributário. O Poder Judiciário, especialmente o Supremo Tribunal Federal, deve continuar exercendo papel fundamental na delimitação dos limites e possibilidades das políticas de desoneração tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo analisar a compatibilidade das isenções fiscais com o princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, partindo da premissa de que a tributação deve ser orientada pela justiça fiscal e pela promoção da igualdade material. Ao longo do estudo, verificou-se que as isenções fiscais, embora frequentemente compreendidas como exceções ao dever geral de tributar, desempenham papel relevante na concretização de direitos fundamentais e na redução das desigualdades sociais, desde que instituídas em conformidade com os parâmetros constitucionais.

No desenvolvimento do trabalho, constatou-se que determinadas isenções são plenamente compatíveis com o princípio da capacidade contributiva, sobretudo aquelas voltadas à proteção de hipossuficientes, à garantia do mínimo existencial e à realização da função social do tributo. Nesses casos, os benefícios fiscais atuam como instrumentos de justiça distributiva, permitindo que o sistema tributário considere as desigualdades fáticas existentes na sociedade e promova tratamento diferenciado aos contribuintes em situação de vulnerabilidade.

A concessão indiscriminada de benefícios, sem critérios objetivos e sem a devida avaliação de seus impactos, compromete a arrecadação estatal e transfere o ônus tributário para parcelas menos favorecidas da população, agravando a regressividade do sistema tributário brasileiro. A análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal demonstrou que a Corte reconhece a importância das isenções como instrumentos de política pública, adotando, em muitos casos, postura deferente ao legislador.

Contudo, também se verificou que o Tribunal exerce controle de constitucionalidade quando identificadas violações à isonomia e à capacidade contributiva, ainda que de forma não totalmente uniforme. Tal cenário evidencia uma atuação que, embora pautada pela razoabilidade e proporcionalidade, apresenta certo grau de casuísmo, refletindo a complexidade inerente à matéria tributária.

Diante desse contexto, foram apresentadas propostas para a harmonização entre isenções fiscais e capacidade contributiva, destacando-se a necessidade de estabelecimento de critérios objetivos para concessão de benefícios, o fortalecimento da transparência e do controle social, bem como o aperfeiçoamento legislativo. Tais medidas mostram-se essenciais para assegurar que as isenções cumpram sua função constitucional sem comprometer a justiça fiscal e a equidade do sistema tributário.

Conclui-se, portanto, que as isenções fiscais não são, por si mesmas, incompatíveis com o princípio da capacidade contributiva. Sua legitimidade depende da finalidade que perseguem, dos critérios adotados em sua concessão e dos efeitos que produzem no sistema tributário. Quando orientadas pelo interesse público e pela redução das desigualdades, constituem instrumentos legítimos de política fiscal; quando utilizadas de forma arbitrária ou desproporcional, tornam-se incompatíveis com os fundamentos do Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.655/AP**. Relator: Min. Maurício Corrêa. Julgamento em 3 mar. 2004. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo338.htm>. Acesso em: 28 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.298/RS**. Relator: Min. Nunes Marques. Julgamento em 26 set. 2022. Disponível em: <https://noticias.stf.jus.br/postsnovicias/supremo-mantem-lei-gaucha-que-isenta-ipva-de-taxis-adquiridos-por-meio-de-leasing/>. Acesso em: 28 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.327.491/SC (Tema 1.174 da Repercussão Geral)**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em 18 out. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6179161&numeroProcesso=1327491&classeProcesso=ARE&numeroTema=1174>. Acesso em: 28 jun. 2026.

CABRAL, Marcos Vinícius Costa. **A tributação do imposto de renda como instrumento de justiça fiscal à luz do princípio constitucional da capacidade contributiva**. Monografia (Bacharel em Direito) Universidade Federal de Juiz de Fora. Juiz de Fora, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/ufjf/3881>. Acesso em: 02 fev. 2026.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. São Paulo: Atlas, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imposto de renda e capacidade contributiva**. Belo Horizonte: Del Rey, 2018.

FACHINI, Laura Stefenon. Capacidade contributiva subjetiva e tributação indireta: conciliação necessária à justiça fiscal. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. Vol. 4, n.2, p. 43-64, Jul./Dez. Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4777>. Acesso em: 02 fev. 2026.

FARIA, Cristiane Araújo de; FARIA, Roberto Araújo der. A capacidade contributiva e a busca pela justiça fiscal: reflexões históricas e desafios das reformas tributárias no Brasil. **Revista Direito Público – RDP**. Brasília, Vol. 22, n. 114, p. 1-30, abr/jul. 2025. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/8296>. Acesso em: 02 fev. 2026.

JÚNIOR, Fábio Régis Soares. **O princípio da capacidade contributiva sob a perspectiva da justiça Rawlsiana: o papel da tributação no combate à desigualdade**. Monografia (Bacharel em Direito) Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Recife-PE, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/37457>. Acesso em: 02 fev. 2026.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

MARTINS, Joana D’Arc Dias. Releitura do princípio da capacidade contributiva sob a perspectiva do direito tributário ambiental. **Revista de Direito e Sustentabilidade**. Vol. 7, n. 1, p. 1-16, Jan./Jul., 2021. Disponível em: Acesso em: 02 fev. 2026. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/revistards/article/view/7562>. Acesso em: 02 fev. 2026.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**. Vol. 34, n. 136. 34 n. 136 out./dez. Brasília. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/315>. Acesso em: 02 fev. 2026.

MOURA, Felipe Ribeiro de Aquino. **Capacidade contributiva justiça tributária. Artigo Científico**. (Graduação em Direito). Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS). Goiânia-GO, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/2062>. Acesso em: 02 fev. 2026.

PASSARI, Alessandro Antônio. A natureza da capacidade contributiva. **Revista SJRJ**. Rio de Janeiro, vol. 17, n. 28, p. 17-46, 2010. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/entities/publication/83b09e93-e1eb-4689-803a-cdaa486660d5>. Acesso em: 02 fev. 2026.

PETUBA, Cláudia Aniceto Caetano. Igualdade e capacidade contributiva, limitações ao poder de tributar. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. Vol. 4, n. 1, p. 85-101. Jan./Jun. 2018. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4283>. Acesso em: 02 fev. 2026.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

RATTACASO, Maria Letícia Ribeiro; OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Income tax exemption on the distribution of profits and dividends: a theoretical-comparative analysis. **Scientific Interconnections: The Multidisciplinary Approach**, p. 1-29, 2025. Disponível em: <https://sevenpubl.com.br/editora/article/view/6838>. Acesso em: 02 fev. 2026.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SILVA, Kennedy Eduardo Barbosa da. O princípio da capacidade contributiva e sua aplicação no Brasil. **Revista de Gestão Pública**. Vol. 9, n. 1, p. 1-19, 2018. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/gestaopublica/article/view/234397>. Acesso em: 02 fev. 2026.

SILVEIRA, Amanda Abreu da. **Justiça fiscal, capacidade contributiva e tributação indireta**. Artigo científico (Bacharel em Direito) Universidade Federal do Paraná. Curitiba-PA, 2020. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/handle/1884/71140>. Acesso em: 02 fev. 2026.

SOUSA, Moisés Geraldo Cavalcante Macaíba Costa de; FILHO, Rômulo Benício Lucena; FRANÇA, Robério Dantes de. Incentivos fiscais sobre a renda como determinante da Effective Tax Rate. Artigo Científico. **Rev. Contab. Finanç. – USP**, São Paulo, v. 36, n. Spel, p. 1-20, 2025. Disponível em: https://revistas.usp.br/rcf/pt_BR/article/view/240440. Acesso em: 02 fev. 2026.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.