

**ESTUDOS JURÍDICOS** Direção  
*Avançados* **Humberto Ávila**

**André Folloni**

# **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE**

**Fundamentos Constitucionais  
do Dever Tributário**

**2025**

### *CAPÍTULO 3*

## **SOLIDARIEDADE E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

No primeiro capítulo, foi exposto o significado do princípio da solidariedade. Demonstrou-se a dimensão coletiva desse princípio constitucional, presente tanto na Constituição brasileira quanto na Constituição italiana, e como ele se projeta, em matéria tributária, por meio do princípio da capacidade contributiva. As relações entre o princípio da solidariedade, a liberdade, os direitos fundamentais e o Estado social foram exploradas como elementos do constitucionalismo contemporâneo em geral e, especificamente, dos artigos 2 e 3 da Constituição italiana.

No segundo capítulo, aprofundou-se o estudo da solidariedade em matéria tributária. Examinou-se a solidariedade enquanto fundamento da tributação e suas relações com a teoria da causa dos tributos. Especificamente, foi aprofundado o estudo do dever tributário enquanto um dever de matriz constitucional. Na Constituição da Itália, pelo exame do dever de pagar tributos em razão e na proporção da capacidade contributiva como um dos deveres inderrogáveis de solidariedade previstos naquele diploma constitucional. Na Constituição brasileira, pelo exame do dever de pagar tributos, também à medida da capacidade contributiva, enquanto um dever de cidadania decorrente do princípio da solidariedade, em suas relações com a complexidade específica do texto constitucional brasileiro.

Ficou claro que a solidariedade, enquanto princípio constitucional que se projeta sobre o Direito Tributário, implica a superação da compreensão exclusivamente individual e bilateral da relação tributária, enquanto um vínculo entre credor e devedor, para abranger, também, a dimensão coletiva da tributação, enquanto um vínculo entre todos os contribuintes em suas responsabilidades com o sustento das despesas públicas. Da mesma forma, ela supera, também, a

compreensão da relação tributária enquanto uma relação de força, fundada na autoridade e na supremacia dos interesses públicos ou estatais, ressaltando a dignidade cidadã dos contribuintes.

Neste capítulo, o objeto é verificar como a solidariedade relaciona-se com os princípios da capacidade contributiva e da reserva de lei. Será demonstrado como a capacidade contributiva é um princípio bivalente, que tutela o interesse coletivo na correta, justa e efetiva distribuição da carga tributária entre os contribuintes em função daquela capacidade, e, ao mesmo tempo, tutela os direitos individuais dos contribuintes, resultando em uma série de limitações ao poder de tributar.

Assim, ficará claro como o fundamento na solidariedade não é justificativa para flexibilização de garantias constitucionais ao contribuinte – pelo contrário. Não faz nenhum sentido sustentar ser mais solidário o tributo retroativo, que avança sobre o mínimo existencial, ou que promove efeitos confiscatórios, ou que incida sobre bens e pessoas imunes e assim por diante. Nenhuma dessas ou outras garantias é posta em questão pela valorização do princípio da solidariedade. Um tributo instituído por ato do Poder Executivo, em violação à legalidade tributária, não é mais solidário do que um tributo instituído em lei – justamente o contrário é que se deve supor, quando se admite estarem no Legislativo os representantes do povo e, portanto, dos contribuintes solidariamente envolvidos no dever de pagar tributos. Outras normas limitadoras do poder não são, também, afastadas pela solidariedade, como, por exemplo, a demarcação das competências tributárias. Não faz nenhum sentido sustentar, por exemplo, que a atividade de locação enquanto parte da competência municipal para tributar serviços é mais ou menos solidária do que se abrangida pela competência residual da União. De outro lado, ficará claro, também, como o princípio da solidariedade impõe o reexame do dever tributário como algo que vai além da relação bilateral indivíduo-Estado e, nessa medida, gera efeitos na compreensão de determinadas normas e garantias constitucionais, delimitando sua correta extensão e eficácia.

O capítulo, então, pretende expor o conteúdo constitucional da solidariedade, em matéria tributária, de modo mais concreto, por meio dos princípios e das demais normas constitucionais tributárias e com ela relacionados, apontando as suas funções em matéria tributária: os efeitos que gera e os efeitos que não gera.

### ***3.1. Princípio da capacidade contributiva***

Vistos em conjunto os tributos, a solidariedade e a capacidade contributiva; e as relações entre o artigo 2 da Constituição italiana, relativo aos deveres in-

derrogáveis de solidariedade, e o artigo 53 do mesmo texto constitucional, que determina a repartição dos encargos públicos conforme a capacidade contributiva e que o sistema tributário seja informado por critérios de progressividade; cabe agora examinar, mais especificamente, a redação do artigo 53 e as consequências que, dele, são obtidas pela doutrina e pela jurisprudência, no esforço de compreender o princípio da solidariedade a partir da experiência da Itália.

### 3.1.1. *Capacidade contributiva na Constituição italiana*

A compreensão do artigo 53 é crucial porque a capacidade contributiva, ao lado da reserva de lei, são os dois princípios fundamentais de Direito Constitucional Tributário na Itália. As demais limitações ao poder de tributar, como a igualdade, a irretroatividade, a proteção do mínimo existencial e a vedação do confisco, são derivados da interpretação da capacidade contributiva. A caracterização do tributo como um dever inderrogável de solidariedade não prescinde, senão pressupõe, a necessária instituição do tributo por meio de lei, e que a lei respeite todos os condicionamentos impostos pela Constituição, sobretudo aqueles decorrentes da capacidade contributiva. Essa condição, somada ao fato de que a capacidade contributiva é expressão do princípio da solidariedade no Direito Tributário, exige o seu exame mais aprofundado.

Antes da Constituição de 1948, a legislação tributária italiana, surgida com a unificação, era formada por regras derivadas do sistema tributário de Piemonte, cuja concretização dependia decisivamente da função de regulamentação administrativa mediante normas internas e práticas operativas da administração tributária.<sup>1</sup> A partir da promulgação da Constituição, o artigo 53 tornou-se o critério essencial para a avaliação da conformidade das leis tributárias aos princípios e valores expressos na Constituição, e assumiu a condição de principal limite à discricionariedade legislativa.<sup>2</sup> Por conta disso, o princípio da capacidade contributiva já foi descrito como “o núcleo essencial do Direito Tributário”.<sup>3</sup>

Trata-se de um limite essencialmente principiológico, assim como o limite relativo ao princípio da reserva de lei. Bastante diferente do que ocorre no

---

1. TINELLI, Giuseppe. *Istituzioni di diritto tributario: i principi generali*. 7. ed. Milano: Wolters Kluwer, 2023, p. 7.

2. PAPARELLA, Franco. *Lezioni di diritto tributario: parte generale*. Milano: Wolters Kluwer, 2021, p. 41.

3. IORIO, Daniele. *Capacità contributiva e principio di non confiscatorietà dell'imposta. Innovazione i Diritto*, n. 4, p. 192-205, 2012, p. 203.

Brasil, a Constituição italiana não estabelece uma profusão de regras em um capítulo próprio destinado ao tratamento aprofundado e detalhado do Sistema Tributário Nacional.

No Brasil, a Constituição tributária tem princípios, inclusive aqueles expressos a partir da Emenda Constitucional n. 132/2023. Contudo, também tem uma quantidade importante de regras, desde aquelas relativas às limitações ao poder de tributar, como anterioridade e irretroatividade, até regras específicas sobre os diversos tributos, principalmente os impostos, dispondo inclusive sobre fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, regimes especiais, hipóteses de incidência e de não incidência sobre bens e pessoas específicas, alíquotas, competência territorial, sistemas de não cumulatividade e assim por diante, passando também por imunidades, previsão de leis complementares, espécies de tributos, regime simplificado para pequenas empresas, tratamento do ato cooperativo e várias outras regras.

De forma muito diversa, na Itália, basicamente, temos os princípios da reserva de lei, no artigo 23, e da capacidade contributiva, no artigo 53. Diz-se “basicamente” porque há outros preceitos constitucionais que, de alguma forma, relacionam-se com a tributação. Em seu conhecido *Manual di diritto tributario*, Gaspare Falsitta, por exemplo, sustenta que o Direito Constitucional Tributário italiano é formado por um conjunto extenso de normas, perto de 40 entre as normas constitucionais, das quais ao menos 15 fornecem a regulamentação constitucional do tributo. A densa constitucionalização distinguiria o Direito Tributário de outros ramos do Direito. O autor destaca os artigos 2, 3, 23, 41, 42, 53, 97 e 117 como alguns dos mais importantes.<sup>4</sup> Ainda assim, quando trata, em capítulo específico, dos princípios constitucionais tributários, o autor, a par de discorrer brevemente sobre a “potestade normativa tributária”, escreve sobre apenas dois princípios: a reserva de lei e a capacidade contributiva.<sup>5</sup> De resto, são esses os princípios geralmente invocados quando a doutrina trata dos condicionamentos constitucionais da tributação, em geral dedicando, entre os dois, mais ênfase para a capacidade contributiva.<sup>6</sup> Ambos são, também, os grandes

---

4. FALSITTA, Gaspare. *Manuale di diritto tributario: parte generale*. 12. ed. Milano: Wolters Kluwer, 2023, p. 10-11.

5. *Ibid.*, p. 147 e seguintes.

6. GIOVANNINI, Alessandro. *Il diritto tributario per principi*. Milano: Giuffrè, 2014, p. 16; DE MITA, Enrico. *Principi di diritto tributario*. 6. ed. Milano: Giuffrè, 2011, p. 85 e seguintes.

princípios em discussão quando se cogita de tributos instituídos diretamente pela União Europeia.<sup>7</sup>

### 3.1.2. *Dupla função do princípio da capacidade contributiva*

O princípio da capacidade contributiva tem uma função dupla: ele, de um lado, justifica a tributação, ao determinar a distribuição do ônus das despesas públicas entre os cidadãos, conforme a sua capacidade contributiva; de outro lado, ele limita a tributação e protege os contribuintes, fornecendo uma série de garantias dele decorrentes. Daí poder ser descrito como um princípio ambíguo ou bivalente.

Para compreender essa duplicidade, vale a pena retomar a redação do preceito no texto italiano: todos são convocados a concorrer para as despesas públicas em razão ou à proporção da capacidade contributiva. Na interpretação de Ignazio Manzoni, desse preceito resultam três características para o princípio da capacidade contributiva: ele representa um pressuposto, um limite e um parâmetro para a tributação. A expressão “em razão de” implica uma relação e, no caso, a relação entre a divisão das despesas públicas e a capacidade contributiva. A Constituição não cria um dever tributário genérico dos particulares para o Estado, mas estabelece uma ligação entre a necessidade de contribuir para as despesas públicas e a capacidade do contribuinte em suportá-la. Assim, a existência de capacidade contributiva é um pressuposto, uma *conditio sine qua non*, pois apenas quem manifesta essa capacidade pode ser chamado a contribuir. Ao mesmo tempo, o princípio da capacidade contributiva funciona como limite: a tributação não pode ir além do que a capacidade econômica do contribuinte é capaz de suportar. Por fim, a capacidade contributiva serve como um parâmetro de comparação entre os contribuintes, ao impor uniformidade de tratamento entre contribuintes que se encontram na mesma situação econômica, e tratamento diferenciado aos contribuintes que apresentam capacidades contributivas diversas.<sup>8</sup>

Nessa condição de pressuposto, limite e parâmetro, a capacidade contributiva conjuga dois interesses bastante claros e decorrentes diretamente da redação

---

7. SELICATO, Pietro. *La tassazione delle nuove forme di ricchezza nel Next Generation EU*. In: CAVALLI, Alessandro *et al.* (org.). *Una nuova politica economica e tributaria per l'Unione Europea*. Roma: Bardi, 2022, p. 153-185 (164-168).

8. MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Torino: Giappichelli, 1965, p. 13-15.

adotada para o texto constitucional. A primeira parte do artigo 53 diz que todos são chamados a contribuir para as despesas públicas. Essa redação revela, no princípio da capacidade contributiva, a tutela do interesse social, da coletividade, de que todos contribuam com os gastos públicos, condição que atribui à norma uma conotação solidária. A segunda parte do preceito, “em razão da sua capacidade contributiva”, por outro lado, tutela o interesse dos indivíduos, dos contribuintes, em não serem tributados por exações exageradas, que não tenham conexão com a sua riqueza, ou que tributem disponibilidades econômicas destinadas à manutenção de patamares mínimos de vida digna. Aqui, o princípio da capacidade contributiva revela a sua função garantista.<sup>9</sup> Temos, então, duas funções, que se complementam: solidária e garantista.

Essa função garantista, segundo apontam alguns autores, decorre, também, da opção redacional do artigo 53. A Assembleia Constituinte preferiu usar a expressão “capacidade contributiva”, abandonando a redação anterior, presente no artigo 25 do Estatuto albertino, segundo a qual todos os habitantes do Reino contribuiriam indistintamente, na proporção dos seus haveres (*averi*), aos encargos do Estado.<sup>10</sup> Com efeito, a formulação textual faz diferença: “na proporção dos haveres” é diferente “em razão da capacidade contributiva”. A redação antiga do Estatuto albertino pode ser interpretada como a previsão de um critério de proporcionalidade na tributação: na proporção dos seus haveres. A atual, não, pois o artigo 53 também estabelece a progressividade como critério informativo do sistema tributário

Além disso, a redação do antigo Estatuto, ao se referir a “haveres”, não implica, necessariamente, a noção de que uma parte da capacidade econômica do contribuinte será reservada para dar conta das suas próprias necessidades individuais e da família, com a proteção do mínimo existencial, dimensão que é própria da capacidade contributiva. Com efeito, a expressão “em razão da capacidade contributiva” traz, consigo, a proteção do mínimo existencial, algo que não estava presente na redação anterior do Estatuto albertino. Precisamente por conta dessa condição, de limitar a tributação protegendo o mínimo existen-

---

9. PAPARELLA, Franco. *Lezioni di diritto tributario: parte generale*. Milano: Wolters Kluwer, 2021, p. 37.

10. Art. 24. – *Tutti i regnicoli, qualunque sia il loro titolo o grado, sono eguali dinanzi alla legge. Tutti godono egualmente i diritti civili e politici, e sono ammissibili alle cariche civili, e militari, salve le eccezioni determinate dalle Leggi.* Art. 25. – *Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato.*

cial, a expressão “capacidade contributiva” foi preferida durante os trabalhos da Assembleia Constituinte.

Pela mesma razão, a Constituição não utilizou a formulação constante do artigo 134 da Constituição de Weimar, também cogitada. Essa formulação previa que todos os cidadãos, sem distinção, contribuiriam para os encargos públicos “em proporção aos seus meios”, expressão, nesse particular, equivalente à do Estatuto albertino e com o potencial de conduzir às mesmas ideias.<sup>11</sup> A Assembleia Constituinte preferiu a expressão “capacidade contributiva” a essa alternativa pela mesma razão: viu na “capacidade contributiva” uma fórmula tecnicamente preferível, porque ela tem um significado técnico específico que afasta a proporcionalidade e remete à proteção do patrimônio individual mínimo.

Nesse sentido, a manifestação de Meuccio Ruini, Presidente da *Commissione per la Costituzione (Commissione dei 75)*: “O Estatuto albertino fala de haveres, a Constituição de Weimar fala de meios: a nossa acolhe a fórmula, tecnicamente preferível, de capacidade contributiva”.<sup>12</sup> Registre-se, porém, a compreensão de Enrico de Mita, segundo quem a redação do artigo 53, ao valer-se da locução capacidade contributiva, não disse mais do que a Constituição francesa, que usa o termo “*facultés*”, a expressão alemã “*Mitteln*”, ou a palavra “*averi*” do Estatuto albertino, embora o autor afirme a capacidade contributiva como uma limitação substancial ao poder de tributar e com a função de restringir, ainda que minimamente, a discricionariedade na elaboração da lei tributária.<sup>13</sup>

O artigo 53, ao trazer o princípio da capacidade contributiva, tem, então, uma função dúplex: uma que Paolo Zuddas chama de “*solidaristica*”, pois todos aqueles que têm capacidade contributiva são chamados a contribuir com os gastos públicos não em razão de eventual benefício, mas pela própria manifestação daquela capacidade, e outra que denomina “*garantistica*”, função não ausente do horizonte da solidariedade, segundo a qual são chamadas a concorrer

---

11. *Artikel 134. Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.*

12. ““*Lo Statuto albertino parla di averi, la Costituzione di Weimar parla di mezzi: la nostra accoglie la formula, tecnicamente preferibile, di ‘capacità contributiva’*” – FALSITTA, Gaspare. ***Il principio della capacità contributiva: nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana: schermaglie dialettiche su “scuole” e “maestri” del passato.*** Milano: Giuffrè, 2014, p. 113; GIOVANNINI, Alessandro. *Capacità contributiva.* In: AAVV. ***Enciclopedia Diritto Online.*** Roma: Treccani, 2013, p. 1-17 (3); GIOVANNINI, Alessandro. ***Il diritto tributario per principi.*** Milano: Giuffrè, 2014, p. 22.

13. DE MITA, Enrico. ***Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionale.*** 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000, p. 81.

apenas as pessoas que revelam capacidade contributiva, e, além disso, na medida e nos limites dessa capacidade.<sup>14</sup> A riqueza privada, então, de um lado, é um direito individual, mas, de outro, preservadas as limitações decorrentes da capacidade contributiva e de outros princípios constitucionais, está ligada ao dever de realização de finalidades coletivas.<sup>15</sup>

A propósito, Luca Antonini aponta como, a partir da jurisprudência da Corte Constitucional italiana, ficou claro como a capacidade contributiva tem uma espécie de natureza de “*Giano bifronte*”, em referência ao deus romano Jano, cuja cabeça tinha duas faces, ambas olhando na mesma direção, mas em sentidos opostos. De um lado, esse princípio protege o interesse de arrecadação, ao convocar todos a contribuir por meio da repartição dos encargos à proporção da capacidade contributiva. De outro lado, a capacidade contributiva protege o interesse dos contribuintes a não serem tributados senão à medida de sua capacidade contributiva.<sup>16</sup>

Trata-se, segundo Alessandro Giovannini, de um princípio de “dupla face”. De um lado, obriga o legislador a tributar apenas conforme a realização de fatos reveladores de capacidade contributiva. Podemos dizer que essa face da capacidade contributiva se revela protetiva do contribuinte visto individualmente. De outro lado, o princípio vincula os particulares a contribuir com as despesas públicas, em uma face que examina a questão tributária sob um ponto de vista coletivo. Ao tutelar as relações políticas entre os cidadãos e entre esses e o Estado, a capacidade contributiva tanto é um critério de salvaguarda dos direitos dos cidadãos, quanto um fundamento dos seus deveres contributivos.<sup>17</sup>

As duas funções presentes na capacidade contributiva não representam contradição: elas devem ser compreendidas como complementares e colocadas em harmonia. Da conjugação de ambas no mesmo princípio surge a necessidade de equilíbrio entre o interesse na obtenção dos meios necessários para o funcionamento do Estado, a serem distribuídos conforme a capacidade con-

---

14. ZUDDAS, Paolo. *Principio costituzionale di solidarietà e dovere tributario: l'evoluzione dell'amministrazione finanziaria da strumento a soggetto del rapporto solidale*. Milano: Giuffrè, 2023, p. 37.

15. MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1973, p. 59; GIOVANNINI, Alessandro. *Il diritto tributario per principi*. Milano: Giuffrè, 2014, p. 24-25.

16. ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 244-245.

17. GIOVANNINI, Alessandro. *Capacità contributiva*. In: AAVV. *Enciclopedia Diritto Online*. Roma: Treccani, 2013, p. 1-17 (2).

tributiva, e o interesse dos contribuintes em não serem tributados quando não tiverem capacidade contributiva, e em apenas serem tributados na medida dessa capacidade.<sup>18</sup> Da mesma forma que o artigo 2 harmoniza direitos invioláveis e deveres inderrogáveis, mesclando interesses individuais e coletivos, o artigo 53 tutela, simultaneamente, o interesse coletivo a que todos contribuam, e o interesse individual a não ser obrigado a contribuir senão em razão da capacidade contributiva. São interesses convergentes. Nenhum deles é prevalente no artigo 53: ambos são igualmente tutelados.<sup>19</sup>

Examinando as funções e os efeitos do artigo 53, é possível identificar, então, duas configurações principais a conjugar dois interesses diferentes. A primeira parte do artigo 53, ao prever que todos são obrigados a contribuir, põe relevo no interesse da coletividade. Esse interesse realiza-se com o concurso de todos para o sustento das despesas públicas, o que atribui à norma uma conotação solidária. A segunda parte tutela os interesses individuais, ao vedar a tributação sem manifestação de capacidade contributiva. Aqui, a norma assume uma função garantista.<sup>20</sup> Em ambas as funções, a capacidade contributiva é princípio constitucional que condiciona a legitimidade da norma impositiva.<sup>21</sup>

Alguns autores tomam cuidado para não tornar absoluto o aspecto distributivo, pois isso implicaria o risco de inviabilizar a legitimidade dos tributos contraprestacionais, que remuneram serviços públicos específicos e divisíveis e, por isso, não se prestariam, exatamente, a repartir o custo dos encargos públicos conforme a capacidade contributiva. Ou, se não inviabilizam as próprias imposições, inviabilizariam, em relação a eles, a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, responsável, na Itália, por uma série de limitações ao poder de tributar que, no Brasil, decorrem de preceitos autônomos. Nesse sentido, argumenta-se que apenas a ligação geral e essencial entre o tributo e o

---

18. GIOVANARDI, Andrea. *I rapporti tra imposizione fiscale e libertà individuale nell'ordinamento italiano alla luce del dibattito sulla funzione redistributiva del tributo, i diritti proprietari e la libertà di iniziativa economica*. *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 2, p. 345-370, 2018, p. 347.

19. MOSCHETTI, Francesco. *Profili generali*. In: MOSCHETTI, Francesco (org.). *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1993, p. 3-52 (19).

20. PAPARELLA, Franco. *Lezioni di diritto tributario: parte generale*. Milano: Wolters Kluwer, 2021, p. 37.

21. DEL FEDERICO, Lorenzo. *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*. Milano: Giappichelli, 2000, p. 181.

benefício é que teria sido superada pelo artigo 53, em cuja redação trabalhou Ezio Vanoni.<sup>22</sup>

A capacidade contributiva é vista, assim, como regra geral relativa ao curso de todos para a manutenção do Estado, e não com o objetivo de vedar ou de excluir do seu âmbito de incidência os tributos cujo pressuposto seja a prestação de serviços públicos e, por isso, não sejam manifestações de capacidade contributiva desvinculadas de ações estatais, pressupostos para a incidência dos impostos. Mesmo o caráter obrigacional da prestação tributária não implicaria que a norma do artigo 53 não se aplicasse às taxas, sob o argumento segundo o qual esse princípio não deveria ser interpretado como se dissesse respeito apenas àqueles tributos cuja incidência não depende de uma ação do sujeito passivo em provocar um serviço público em seu benefício.<sup>23</sup>

Entretanto, essa visão não é unânime, sequer pode ser afirmada como amplamente majoritária, como visto no capítulo anterior. Ela concorre com a compreensão, também bastante difundida e defendida, segundo a qual o artigo 53 se aplica apenas aos impostos, pois apenas os impostos teriam matriz “solidarística” e a função de repartição de encargos conforme a capacidade contributiva. Essa, aliás, é a posição tradicional da Corte Constitucional italiana (Corte cost. n. 30/1964; 23/1968). Falsitta chega a dizer que o pagador de taxas não é um “contribuinte”, pois a taxa não é um tributo contributivo, e, sim, contraprestativo.<sup>24</sup> De qualquer modo, como visto, os impostos compõem a maior parte do sistema italiano, e a parte economicamente mais significativa.

### 3.1.3. Capacidade contributiva na Constituição brasileira

O princípio da capacidade contributiva, na Constituição brasileira, encontra expressão no artigo 145, § 1º, com a seguinte redação:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os

---

22. DE MITA, Enrico. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionale*. 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000, p. 5.

23. PAPARELLA, Franco. *Lezioni di diritto tributario: parte generale*. Milano: Wolters Kluwer, 2021, p. 39.

24. FALSITTA, Gaspare. *Manuale di diritto tributario: parte generale*. 12. ed. Milano: Wolters Kluwer, 2023, p. 25; 32.

direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A existência desse preceito deve ser celebrada como uma evolução do nosso Direito Constitucional Tributário. Ou, mais precisamente, como um resgate. Nos textos constitucionais anteriores, produzidos durante o período de governo militar, em 1967 e em 1969, inexistiu qualquer referência ao princípio da capacidade contributiva, já revogado desde a Emenda Constitucional n. 18/1965. As Constituições da fase ditatorial brasileira romperam com a tradição da Constituição de 1946, que, em seu artigo 202, trazia, entre as suas “disposições gerais”, a seguinte previsão: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” – além da previsão específica do artigo 15, § 1º: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. Esse rompimento foi avaliado pela doutrina, acertadamente, como um retrocesso.<sup>25</sup>

Quando a discussão a respeito da “autonomia” do Direito Tributário era mais importante, no início dos estudos científicos brasileiros, vigoravam as ideias segundo as quais um ramo do Direito seria autônomo quando tivesse princípios próprios ou objeto próprio, distintos dos demais ramos do Direito. Naquela época, a afirmação do princípio da capacidade contributiva, ou da tributação de manifestações de capacidade contributiva como o objeto próprio do Direito Tributário, foi um argumento importante pela autonomia da disciplina. Vários dos principais autores da formação do Direito Tributário brasileiro destacaram a capacidade contributiva como o princípio próprio desse então novo ramo do Direito; ou, referiram a identificação e a tributação de fatos econômicos, reveladores de capacidade contributiva, como o objeto específico do Direito Tributário, a conferir-lhe autonomia: Ruy Barbosa Nogueira, Amílcar Falcão e Dino Jarach – que, embora não seja brasileiro, lecionou no Brasil e foi bastante influente na formação da disciplina – são, cada um a seu modo, bons exemplos dessa tendência.<sup>26</sup>

---

25. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 19.

26. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva; IBDT, 1995, p. 36; FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio,

Então, a ausência do princípio enquanto preceito expresso da Constituição de 1967, e da Emenda Constitucional n. 1/1969, não impediu a doutrina de seguir reconhecendo sua existência no ordenamento constitucional, como fizeram, por exemplo, Aliomar Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho e Luciano Amaro.<sup>27</sup> Mesmo assim, a reintrodução do princípio de forma expressa no texto constitucional brasileiro, em uma época de redemocratização do país e de elaboração de nova Constituição, não deixou de ser significativa. O retorno da referência expressa à capacidade contributiva na Constituição de 1988 foi justamente celebrado e tratado como um resgate.<sup>28</sup>

Ainda que a reintrodução do princípio como norma expressa na Constituição é, certamente, positiva, a redação do preceito – semelhante, mas não idêntica àquela do texto de 1946 – não é insuscetível de algumas críticas. O primeiro ponto que chama a atenção é o fato de que o preceito se refere aos “impostos”, enquanto, em 1946, a redação mencionava os “tributos”. Essa redação não seria tão problemática se não houvesse, no Direito Tributário brasileiro, as contribuições – sociais, inclusive para seguridade social, de intervenção no domínio econômico, e no interesse de categorias profissionais e econômicas. Esses tributos, cujo produto da arrecadação, de diversas formas, é afetado, têm fato gerador próprio de impostos, isto é, suas hipóteses de incidência são ações econômicas dos particulares desvinculadas de atuação estatal a eles relativa. São tributos arrecadatórios, cuja cobrança, em tese, poderia ser desvinculada da capacidade contributiva, se a literalidade do preceito em sua menção a impostos fosse tida como o único critério para a sua interpretação. Uma redação melhor evitaria essa dificuldade.

Outro ponto é a referência à pessoalidade. Como o preceito determina que os impostos, sempre que possível, serão pessoais e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, ele sugere a interpretação segundo a

---

1976, p. 28-29; JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário substantivo. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989, p. 129.

27. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 687; CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Lael, 1974, p. 57; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 138.

28. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 19; GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189 (179).